

*République Algérienne Démocratique et Populaire*  
*Ministère de l'Enseignement Supérieur*  
*Et de la Recherche Scientifique*  
*Université Abderrahmane MIRA- Bejaia*  
*Faculté des sciences économiques, de gestion et commerciales*  
*Département de science de gestion*

# **MÉMOIRE DE FIN**

## **DE CYCLE**

POUR L'OBTENTION DU DIPLÔME DE  
MASTER II FINANCE ET COMPTABILITÉ  
OPTION: COMPTABILITÉ ET AUDIT

### **Thème**

**LE CONTROLE DE GESTION**  
**ET LA PERFORMANCE**  
**DE L'ENTREPRISE**

**Réalisé par :**

❖ Tahir Takfarinas

**Encadrer par :**

Mr. Ifourah Houcine

**Année universitaire: 2019/2020**

# Remerciements

*Au terme de ce travail, nous tenons à remercier en premier lieu, notre seigneur Dieu qui nous A Donné la force d'achever ce travail.*

*Aussi, je tiens à remercier mes parents et tous les membres de ma familles pour leurs encouragements et leur patience tout au long de mes études.*

*Aussi, mes vifs remerciements à tous ceux qui m'ont aidé de près ou de loin avec leurs conseils pour l'élaboration de ce projet.*

# Dédicace

*C'est avec profonde gratitude et sincères mots, que je dédie  
ce modeste Travail de fin d'étude à :*

*Mes chers parents; mon défunt père que dieu l'accueil dans  
son vaste paradis et ma mère qui ont sacrifié leur vie pour  
ma réussite et m'ont Éclairé le chemin par leurs conseils  
judicieux, que dieu lui prête bonheur et longue vie.*

*A mes très chers frères que j'aime beaucoup et je leur  
souhaite le bonheur et de chance.*

*A tous mes amis qui me sont aidé, je leur souhaite également  
tout le succès qu'ils méritent.*

*A toutes personne qui m'ont encouragé ou aidé au long de  
mes études.*

# Sommaire

## **Sommaire**

Liste des abréviations

Listes des tableaux, des schémas et des graphiques

**Introduction générale .....01**

### **Chapitre 1 : Notions de base sur le contrôle de gestion**

**Section 1 : généralités sur le contrôle de gestion..... 04**

**Section 2 : l'organisation du contrôle de gestion ..... 15**

**Section 3 : Les outils de contrôle de gestion .....19**

**Chapitre II : la performance de l'entreprise ..... 33**

**Section 1 : Les notions de base sur la performance..... 33**

**Section 2 : les indicateurs et typologie de la performance ..... 39**

**Section 3 : L'apport des outils du contrôle de gestion à la performance De l'entreprise.....51**

**Conclusion générale .....62**

**Bibliographie**

**Webographie**

**Annexes**

# *Introduction Générale*

## Introduction générale

« Le **contrôle de gestion** est le processus par lequel les managers influent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les **stratégies** de l'organisation » (H Bouquin, 1986, p.17-18).

Dans une économie de marché fondée sur les échanges, c'est la forme monétaire qu'apparaissent les liaisons entre les agents économiques dont l'entreprise est considérée comme un agent primordial dans l'économie d'un pays et un regroupement humains, hiérarchisé qui met en œuvre des moyens intellectuels, financiers et physiques et dont la fonction principale est de produire, consommer et investir.

Donc l'objectif de toute entreprise, c'est de réaliser un certain niveau de production qui lui assurera une rentabilité qui est la source de la primitive et de son développement et pour réaliser cet objectif l'entreprise doit mettre en place un système de gestion et une organisation de travail dynamique.

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits dans un marché, ou seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. A l'inverse, les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser, voire même à disparaître.

La survie de telle entreprise passe nécessairement par l'amélioration de leur performance. Donc le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il consiste un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité moyens.

pour maîtriser des situations de plus en plus complexes, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être constitués par la comptabilité avec deux composants généraux et analytiques, la gestion budgétaire, le tableau de bord...etc. C'est pour toutes ces raisons que nous proposons dans le cadre de ce travail,

de tenter définir les concepts clés du contrôle de gestion, mettre en avant les outils du contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise.

# *Chapitre I*

## **Aspects théoriques du contrôle de gestion**

**Introduction**

Pour maîtriser son fonctionnement et atteindre ses objectifs, une entreprise doit être contrôlée. Dans sa conception moderne le contrôle de gestion doit être compris au sens de pilotage et de maîtrise et non au sens de vérification et de surveillance.

Le pilotage d'une entreprise consiste à collecter et à analyser des informations sur ses activités afin de donner des directives permettant ainsi d'améliorer le fonctionnement. Dans cette optique le contrôle de gestion vise à orienter l'entreprise dans un sens qui favorise la correction et l'ajustement de ses activités et décisions.

L'objectif de ce premier chapitre est, donc, de procurer une présentation articulée des niveaux d'analyse de l'activité du contrôle de gestion et d'offrir une vision synthétique de ses périmètres et fonctions.

**Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion****1.1. Historique du contrôle de gestion**

C'est entre les deux guerres aux Etats-Unis qu'on peut situer la naissance de la fonction du contrôle de gestion, qui reste tout de même une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'entreprise. En effet la création de « contrôleurs Institute of American » institut des contrôleurs de gestion des Etats-Unis en 1931 est la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion, depuis ce temps, il s'est développé dans ce pays après la deuxième guerre mondiale de même que ce développement a entraîné son apparition en Europe où il est en train de prendre une grande place dans les entreprises. La jeunesse du contrôle de gestion fait de lui un concept en constante évolution, qui trouve son origine dans la comptabilité.

Au début la fonction du contrôleur était celle d'un expert-comptable à l'intérieur des entreprises aux Etats-Unis, mais après 15 à 20 années d'exercice on a remarqué un prolongement de la fonction de contrôle de gestion au-delà du rôle comptable dans un ouvrage publié en 1947 DAVID .R. ANDERSON définissait la fonction de contrôleur de gestion comme suit : « la fonction comprend l'enregistrement et l'utilisation de tous les faits pertinents concernant une entreprise afin de :

- Protéger les activités de l'entreprise.

- se conformer aux exigences légales de conservation des enregistrements et de publication des rapports financiers.
- Communiquer à la direction les informations qui l'aideront dans la planification et le contrôle des opérations.

Au lendemain de la seconde guerre mondiale, « Si l'on veut retourner aux origines, il convient de rendre hommage à celui qui a véritablement formalisé les différents constituants du contrôle de gestion ; Robert N. Anthony.<sup>1</sup>

C'est à lui que reviendrait la paternité de la création de cette fonction aux Etats-Unis dans les années soixante. À cette époque, les multinationales se développèrent; il devient nécessaire à la fois de déléguer les décisions et de contrôler l'usage de ces délégations. D'où l'apparition d'une fonction contrôle de gestion centralisée au siège, chargée de s'assurer que les objectifs sont bien réalisés. Selon Robert N. Anthony, le contrôle de gestion est au départ le « le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente ».<sup>2</sup>

Au départ le contrôle était qualifié "**d'œil de Moscou**", terme qui a pris de l'ascendant la guerre froide, le contrôle de gestion a par la suite pris le qualificatif de "**thermostat**" pour ainsi signifier qu'il joue le rôle qu'est celui du thermostat dans une organisation c'est-à-dire qu'il est chargé d'alerter le manager dès qu'un des objectifs fixés n'était pas atteint pour permettre à ce dernier de déclencher le processus de correction adéquate. Et quand il fut question de maîtriser les activités des structures dans lesquelles il est présent, il fut qualifié de "**tour de contrôle**" dont l'objectif est beaucoup plus de réguler que de sanctionner.

Aujourd'hui, le « contrôle de gestion » s'entend plutôt « **pilotage de la performance** » est défini comme « une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des Actions engagées par les différentes entités de sa structure »<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Management et contrôle de gestion, R.N Anthony, éd. Dunond, Paris, 2008, P5/354.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> C Horngren, A Bhimani, S Datar et G Foster, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3<sup>ème</sup> édition Pearson éducation France, 2006.

## 1.2 Définition du contrôle de gestion

Définir le contrôle de gestion est un exercice particulièrement difficile, tant les pratiques au sein des entreprises et les conceptions exposées dans divers ouvrages et articles recouvrent des notions variées.

Tantôt l'expression contrôle de gestion reçoit une acception si large qu'il devient difficile de faire la différence avec la gestion ou avec le contrôle en général, tantôt au contraire cette expression est interprétée d'une manière tellement restrictive que l'on pourrait imaginer que cette fonction se limite à la mise en œuvre des méthodes et d'outils. A cet effet, de diverses définitions ont été proposées par Plusieurs spécialistes en gestion, on cite parmi : R. N. Anthony ; A. Khemakhen; H. Bouquin.

**A. En 1988R. N. Anthony**, ajoute une autre définition ajoute une autre définition «le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies»<sup>4</sup>. Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence des objectifs préalable que le manager chargé de réaliser à travers l'action d'autre individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.

**B. Pour C. GRENIER, 1990**, « le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficacité et l'efficacités des actions et des moyens pour atteindre les objectifs ».<sup>5</sup>

**C. Selon H. Bouquin**, « On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ».<sup>6</sup>

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

---

<sup>4</sup> R.N Anthony, « Management et contrôle de gestion », op. Cit, P6/354.

<sup>5</sup> GREMIER Claude, Pratiques et recherches en contrôle de gestion.

<sup>6</sup> H. Bouquin (1994). « Les fondements du contrôle de gestion ». Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892 ; Paris

**D. Selon le plan comptable Français**, « Le contrôle de gestion est l'ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants, aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant le marché de l'entreprise dont la comparaison avec des données passées ou prévues sert le cas échéant à inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées ».

**E. J. BOURDIN**, « Le Contrôle de Gestion est un système d'évaluation des responsabilités et des voies par lesquelles la rentabilité de l'entreprise peut être améliorée ». <sup>7</sup>

**F. Selon KHEMAKHEN (2001)**, « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une organisation pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre les objectifs que vise cette organisation ». <sup>8</sup>

**A.Khemakhen**, insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte de spécificités de chaque entreprise et de chaque situation, il insiste aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus l'organisation.

### **1.3 Objectifs du contrôle de gestion**

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises et ceux quels que soient leurs secteurs et leur taille, aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. <sup>9</sup>

Le contrôle de gestion assure la cohérence de l'action par rapport aux objectifs globaux, il évite la réflexion stratégique au cours du processus et permet de focaliser son énergie sur les activités courantes ; envisagé sous cet aspect, il remplit bien une fonction dérégulation, mais il constitue aussi un apprentissage à la vigilance, une formation à la prise de décision. L'action corrective qu'il induit pousse à s'interroger sur la pertinence des normes utilisées.

---

<sup>7</sup> ALAZARD CLAUDZ et SEPARI SABINE, contrôle de gestion, manuel et application, 4<sup>ème</sup> édition, Ed. Dunod, Paris, 1998, P643.

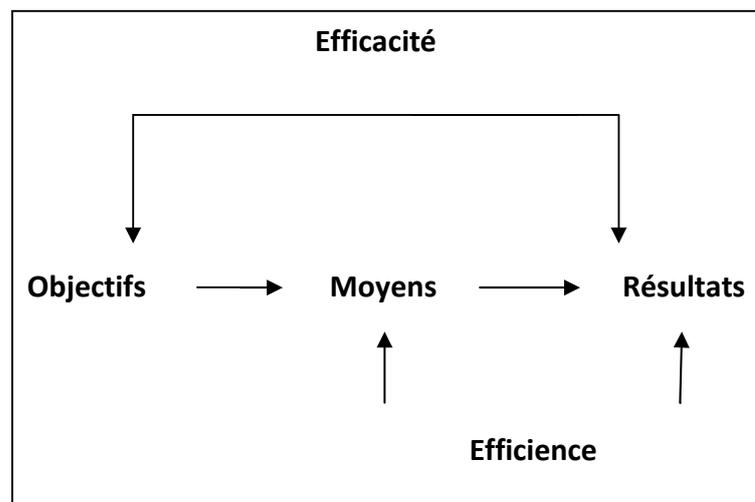
<sup>8</sup> Hervé ARNOUD ; « Le contrôle de gestion... en action » ; édition Liaisons 2001 ; Page : 9.

<sup>9</sup> ALAZARD CLAUDZ et SEPARI SABINE, contrôle de gestion, manuel et application, op.Cit, P643

En ce sens, il remplit une fonction d'auto-apprentissage de la réalité. Dans la mise en œuvre des stratégies, le contrôle de gestion vise

- L'efficacité,
- L'efficience,
- L'économie.

### Schéma n°01: Contrôle de gestion



- **Source:** Établi par nos propres soins à partir des manuels du contrôle de gestion.

#### A. L'efficacité

Ce concept a donné lieu à une importante littérature en gestion, il est au centre de Toutes les démarches se préoccupant d'évaluer les performances d'une organisation quelle qu'elle soit (organisation marchande ou non marchande) la question sous-jacente est celle de savoir si l'organisation atteint ou non ses objectifs de façon satisfaisante, les indicateurs d'efficacité peuvent ainsi être très divers et nombreux. Certaines études mêlant des indicateurs économiques, techniques, psychologiques, organisationnels et sociaux en recensent une soixantaine, plus simplement on peut définir l'efficacité comme le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés.

L'efficacité dépend des enjeux en présence, elle se définit par rapport aux buts des acteurs et aux exigences de l'environnement. Elle signifie qu'on a répondu aux attentes des principaux constituants stratégiques de l'organisation. Dans le langage courant, une entreprise est dite efficace quand elle réalise ses objectifs, elle rend ses résultats conformes à des

intentions. Mais dans le détail, toute production s'accompagne de conséquences imprévues. Une action peut être efficace dans un registre donné toute en ayant des effets indésirables. Ailleurs, en outre, l'intention ne précède pas toujours l'action, pour être vraiment efficace il faut ajuster le réel et représentation quand les projets et les ressources sont disponibles et enfin les ressources et l'action collectives permettant de bien les utiliser.

Exemple : un système de production qui doit fabriquer 10.000 unités/semaine, d'une qualité donnée, est considéré comme efficace s'il respecte cette norme.

### **B. L'efficacité**

- Elle représente la capacité de minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre un objectif. L'efficacité peut généralement se mesurer à l'aide d'un ratio, c'est-à-dire un rapport entre deux grandeurs.
- Un système de production est efficace s'il produit un nombre donné d'unités, d'une qualité donnée, au moindre coût. S'il produit au moindre coût, mais sans tenir compte de la qualité, il est « économique », mais pas forcément efficace.

### **C. L'économie :**

- Est dite économique toute acquisition de ressources qui correspond aux critères suivants:
  - ✓ Moindre coût;
  - ✓ Quantité et qualité conforme à la norme établie;
  - ✓ Moments et lieux opportuns
- L'économie touche l'acquisition des ressources
- L'efficacité, leur transformation.<sup>10</sup>

## **1.4 Mission et rôle du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

- Ce sont les phases traditionnelles du management qui caractérisent le processus du contrôle de gestion: la phase de prévision, d'exécution, d'évaluation et d'apprentissage.

### **A. Phase de prévision**

---

<sup>10</sup> Encyclopédie de la gestion et du management, sous la direction de Robert le Duff, édition Dalloz 1999, P344.

Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation, la direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre Les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel, les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme.

**B. Phase d'exécution**

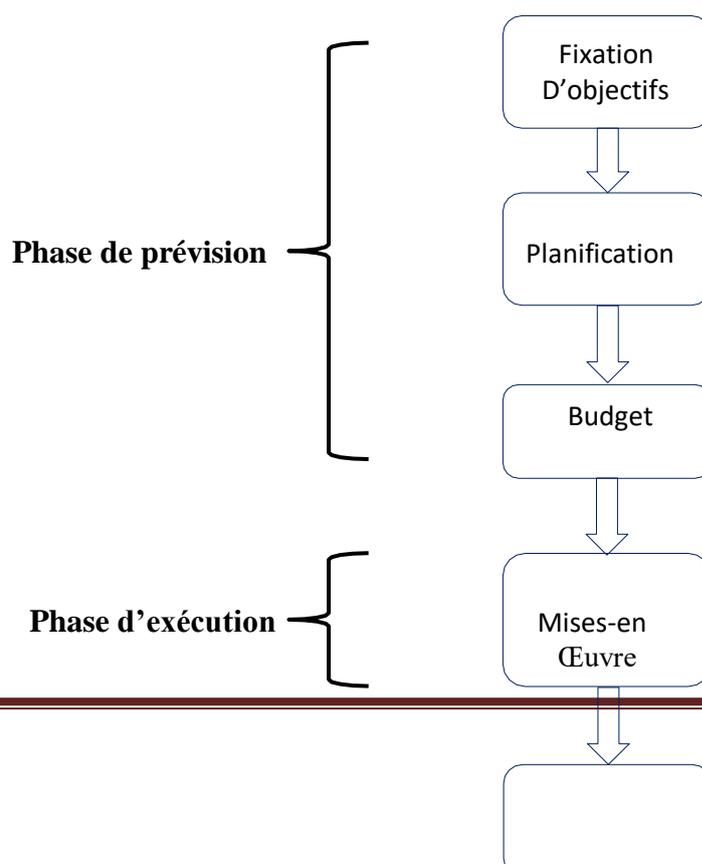
Dans cette phase, les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information sur lequel ils s'appuient et qui leurs permet une meilleure distinction des actions et fonctions de l'organisation.

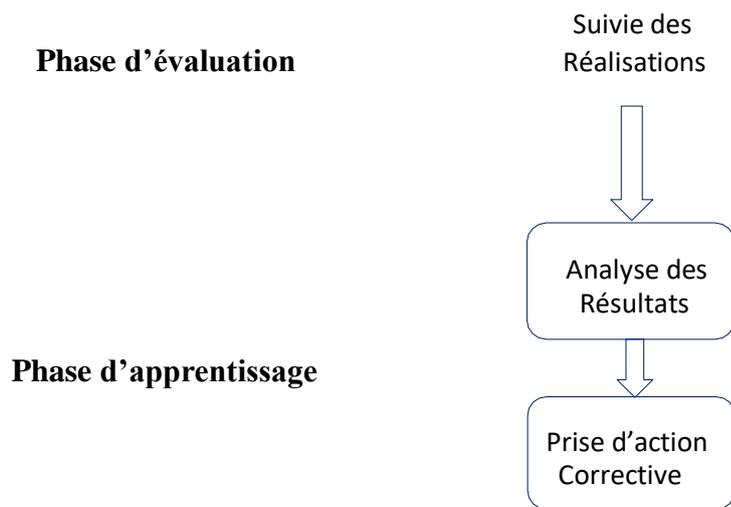
**C. Phase d'évaluation**

Afin d'évaluer la performance de l'organisation cette dernière procède a une comparaison entre les résultats obtenus et les prévisions préétablies. Ceci induira des écarts qu'elle doit justifier par des mesures correctives.

**D. Phase d'apprentissage**

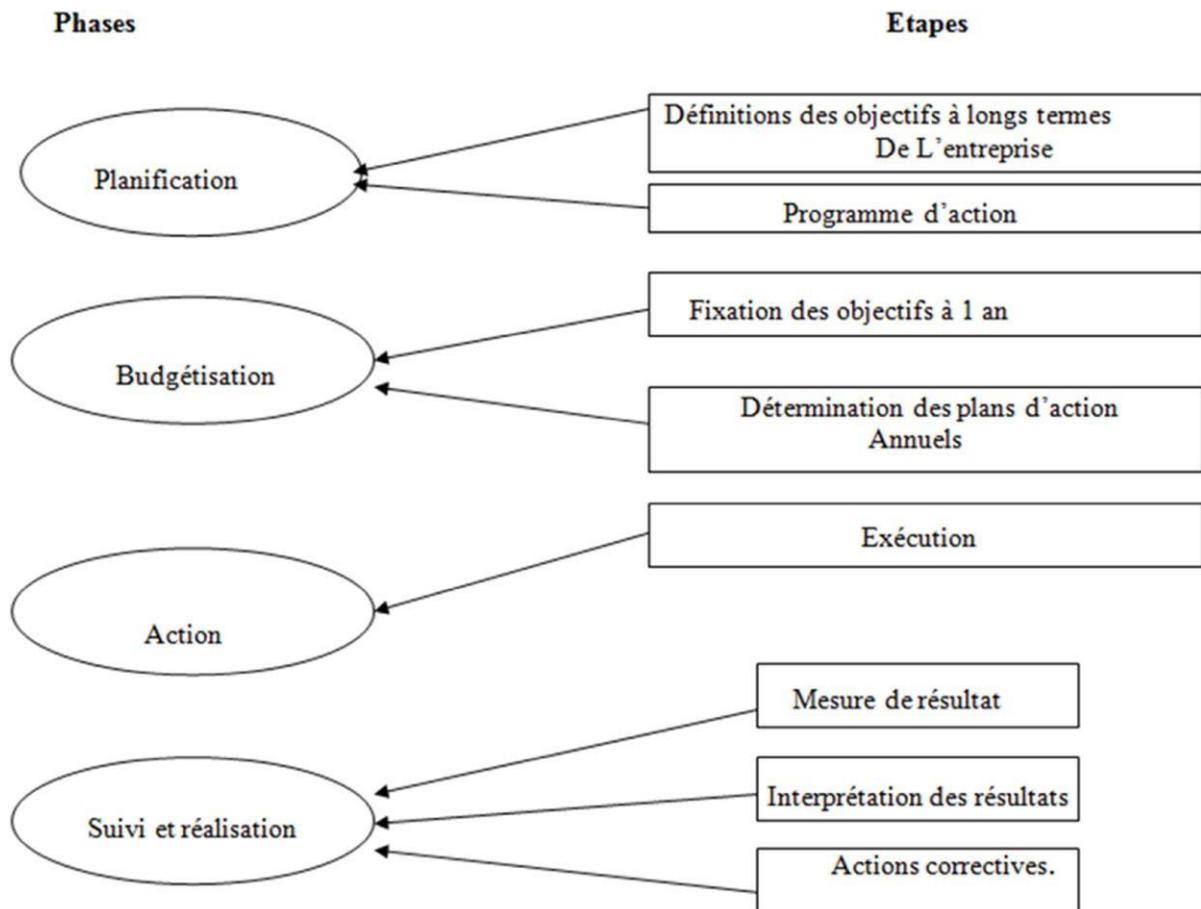
Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts de faire identifier les faiblesses éventuelles de l'entité, d'où cette dernière procédera à l'adoption des mesures correctives. C'est ainsi, qu'une base de données sera constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

**Schéma N°2 : Les étapes du contrôle de gestion (un processus d'apprentissage).**



**Source :** H.Loning, V.Malleret, et autres, « le contrôle de gestion, organisation outils et pratique », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod.

## Schéma N°3: Schéma du processus de contrôle de gestion



Source : Frédéric GATIER, Anne PEZET, Contrôle de gestion, 2006, P.35.

L'élaboration, le diagnostic et l'évolution du système de contrôle font appel aux compétences techniques du contrôleur de gestion qui en a la charge, mais aussi à son sens humain pour l'adapter à la communauté des responsables opérationnels et de la direction générales.

### 1.5 Métier du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un professionnel chargé d'exécuter efficacement les procédures de traitement de l'information qui permettent un bon fonctionnement de ce mécanisme de régulation, ce dernier doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois : spécialiste (maîtriser les outils pointus), généraliste (organiser, coordonner les procédures),

opérationnel (gérer l'exécution), fonctionnel (conseiller les décideurs), technicien (intégrer la dimension technique) et humain (gérer les hommes et les groupes).

Ce métier concerne les entreprises de tout secteur d'activité. Dans les grandes entreprises, les contrôleurs de gestion peuvent être spécialisés, d'où ces derniers doivent avoir une solide formation comptable et financière et une bonne maîtrise de l'informatique. Il est amené à se déplacer notamment dans les filiales des entreprises. En PME, le contrôleur de gestion peut assurer en même temps d'autres fonctions comme la comptabilité, les finances, l'administration, la gestion du personnel ou l'informatique.

D'une manière générale, le contrôleur de gestion doit réaliser des budgets prévisionnels et élabore les outils nécessaires au suivi des résultats (tableaux de bord, indicateurs). En termes de prévision, il participe à la définition des objectifs d'un service ou d'un département, à partir des éléments donnés par les services commerciaux. Il met ensuite au point un projet de plan avec les responsables opérationnels : niveau de production à atteindre, moyens financiers, humains et techniques à mettre en œuvre.

Le contrôleur de gestion peut aussi être amené à réaliser des études économiques et financières. Il est chargé d'aider la ligne hiérarchique intermédiaire à prévoir, allouer les ressources et contrôler les réalisations. Il l'aide à choisir les bons couples produits-marchés utiles au développement de l'entreprise.

Toutes ces interventions du contrôleur de gestion servent notamment à l'analyse des écarts existant entre les chiffres de prévisions et les chiffres réalisés. Il fait remonter l'information jusqu'à la direction générale et préconise des solutions pour remédier aux difficultés rencontrées. Le contrôleur de gestion ne peut pas résoudre miraculeusement tous les problèmes de gestion.

A cet effet le fait d'avoir un excellent contrôle de gestion n'est pas suffisant pour obtenir de bons résultats. Inversement, on peut avoir des très bons résultats sans l'instauration du contrôle de gestion.

### **1.6 Qualité du contrôle de gestion**

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

Du fait qu'il est appelé à être l'interlocuteur de tous les centres de responsabilité. Une formation pluridisciplinaire est vivement souhaitable pour un contrôleur de gestion. Outre qu'il soit contrôleur avec aisance les techniques propres à sa fonction, il doit être initié à

toutes les techniques susceptibles d'être utilisées au sein de l'entreprise. Une grande aptitude au dialogue, à la formation, à l'éducation et à l'orientation ne doit laisser aucune place au contrôle au sens de répression.

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

Le contrôleur de gestion doit avoir une capacité à toute épreuve de synthétiser et de sélectionner les informations afin de ne pas inonder les responsables de chiffres qui, souvent, risquent d'être en conflit et, par conséquent, ne permettent pas de trancher dans une situation donnée. En effet le contrôleur de gestion doit être animé par le souci non pas de la quantité de l'information mais, surtout, par sa qualité comme il vient d'être dit. A la limite, il vaudrait mieux fournir des informations approximatives à intervalles fréquents et récent que des informations précises mais avec des mois, sinon du trimestre de retard .Il faut même anticiper, si cela est possible.

«Le contrôleur de gestion ne doit pas identifier au vérificateur mais, au contraire, doit maîtriser les situations, analyser et interpréter les informations, et être responsable de l'assimilation de ces informations par leurs destinataires, à savoir, en particulier, la direction générale de l'entreprise d'une part et ; d'autre part, les différents responsables des centres opérationnels ».<sup>11</sup>

## **Section 2 : L'organisation du contrôle de gestion**

### **2.1 L'implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise**

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quelque soient leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible.

---

<sup>11</sup> 11M'hamedMekkaoui ; Précis de contrôle de gestion ; édition 2007 ; Page : 12-13

### 2.1.1 Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises

#### A. Les spécificités des grandes entreprises

Les analyses contemporaines <sup>12</sup> de l'organisation ont montré qu'il n'y a pas de modèle standard de contrôle de gestion applicable dans toutes les entreprises.

En effet pour les grandes entreprises, la taille est le facteur essentiel qui conditionne l'organisation d'un contrôle de gestion. Il en découle :

- Une structure lourde, rigide, parfois éclatée en plusieurs sites.
- Des processus décisionnels long avec de nombreux acteurs.
- Des systèmes d'information complexes.

Ces spécificités rendent difficile la mise en place d'un contrôle de gestion complet et intégré.

#### B. La position de contrôle de gestion dans l'organigramme des grandes entreprises

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

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

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

### 2.1.2 Le contrôle de gestion dans les PME

#### A. Les spécificités des PME

- Les tâches et les services ne sont pas toujours clairement isolés, et les membres sont beaucoup polyvalents car les moyens sont limités.
- Les participants communiquent directement entre eux de manière informelle.

---

<sup>12</sup> Abdelehamid El Gadi ; « Audit et contrôle de gestion » ; Page : 34.

- La structure souvent floue s'adapte aux évolutions de l'entreprise.
- Le dirigeant est le décideur principal, son style de commandement est prépondérant pour orienter le mode de fonctionnement et de gestion de l'entreprise, l'importance du contrôle et de la délégation des pouvoirs.

**B. La position de contrôle de gestion dans l'organigramme de PME**

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

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

- Ce peut être le comptable chargé de la comptabilité générale et analytique qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle.
- Ce peut être le dirigeant si l'entité est petite ou s'il souhaite coordonner et suivre lui-même les activités.

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

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

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

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

La stratégie est déterminée par la direction générale. Cette dernière précise vers quelle direction l'entreprise doit se diriger à long terme. L'internationalisation, la spécialisation et la croissance interne sont des exemples de stratégies adoptées par de nombreux groupes industriels et commerciaux. La formulation d'une stratégie est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion intervient à deux niveaux <sup>13</sup>13 :

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

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

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

Le contrôle de gestion permet de mesurer l'efficacité des actions de marketing en fournissant régulièrement des informations sur les ventes exprimées en volume et en valeur et sur les marges par produits ou par circuit de distribution. Outre le suivi de ces indicateurs de marketing, le contrôle de gestion aide les responsables de la fonction marketing à améliorer leur performance en les assistant dans l'élaboration de leur budget et leurs plans d'action<sup>14</sup>.

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

La fonction financière gère l'ensemble des transactions réalisées avec les établissements financiers et avec les marchés financiers, selon la taille des entreprises. Les financiers cherchent des financements à moindre coût et des investissements créateurs de valeur pour les actionnaires. Les exigences des actionnaires en matière de performance influencent le système de contrôle de gestion.

---

<sup>13</sup> Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; «DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher ; Page 18

<sup>14</sup> Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; «DCG11 Contrôle de gestion », op. Cit, P21, 22.

Le contrôle de gestion et la finance sont deux disciplines non seulement tournées vers le passé mais également vers l'avenir. En particulier l'étude de la rentabilité des investissements de toute nature est menée conjointement par le contrôle de gestion. La première fonction sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer (valeur actuelle ; taux interne de rentabilité...) tandis que la seconde fonction assiste les opérationnels pour la prévision et la sélection des données pertinentes.

Enfin l'ensemble de la démarche prévisionnelle (plans stratégique et opérationnel, budget) réalisée par le contrôle de gestion a un impact non négligeable en matière de communication financière de l'entreprise.<sup>15</sup>

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

Le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement quant à l'organisation de l'entreprise et à la rémunération du personnel. En effet le contrôle de gestion intervient dans le découpage de l'entreprise en entités plus ou moins autonomes. Il mesure la performance des activités de l'entreprise et aussi celle des responsables de ces activités. L'évaluation de la performance des responsables doit être ; en théorie, associée à la réalisation d'un objectif préalablement assigné et négocié. Toutefois, en pratique, le respect du budget est souvent utilisé pour apprécier cette performance.

Le contrôle de gestion fournit également des indicateurs pour le pilotage des ressources humaines (taux de rotation, pourcentage de personnel intérimaire) et de l'évolution de la masse salariale<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Ibid. P19, 20

<sup>16</sup> Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; «DCG11 Contrôle de gestion », op. Cit, P22.

**Section 3 : les outils du contrôle de gestion**

L'implantation de la fonction du contrôle de gestion dans une entreprise nécessite l'utilisation des différents outils qui sont : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

**3-1. La comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données. La comptabilité analytique doit fournir les éléments qui permettent d'éclairer les prises de décisions à travers l'analyse des coûts qui jouent un rôle important dans les prises de décisions.

**3-1-1. Définition**

La comptabilité analytique est une technique d'analyse des charges et des produits d'une entreprise qui a pour objet :

- Le contrôle de gestion
- La valorisation des biens et produits réalisés.

La comptabilité analytique est une comptabilité de délai qui permet de passer de plan de l'entreprise aux plans particuliers des fonctions, activités, produits, opérations, centre d'activités ou de responsabilité, elle est tournée vers l'intérieur. Elle est conçue pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et résultats qui présentent le plus d'intérêt pour l'entreprise.

**3-1-2. Son objectifs**

- Réaliser le calcul et l'analyse des coûts qui sont nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats.
- Apporter aux dirigeants des informations utiles à leurs décisions et contribue à améliorer la performance de l'organisation.

**3-1-3. Les méthodes de calcul des coûts**

Il existe plusieurs méthodes de calcul des coûts :

- Méthode des coûts complets: incorpore l'ensemble des charges dans les coûts des produits / activités / centres de responsabilité
- Méthode des coûts partiels: n'affecte qu'une partie des charges (variables et/ou directes) aux coûts

**A. La méthode de coût complet réel**

Le coût complet réel est obtenu en incorporant toutes les charges de la comptabilité générale.

Mais après ajustement de certaines d'entre elles, en ajoutent (charges supplétives : sont des charges qui ne sont pas prises en compte par la comptabilité générale, mais qui sont intégrées en comptabilité analytique) en vue d'une meilleure expression économique des couts.

La méthode du cout complet réel consiste, d'une part, à affecter les charges directes, qui sont affectées a un cout d'un produit parce qu'elles le concernent en totalité, dans les centres d'analyse principaux grâce à des clés de répartition et d'autre part, à répartir les charges des centres auxiliaires entre les centres principaux grâce aux unités d'œuvres qui sont corrélées a un ensemble de coûts homogènes et qui permettent donc de les imputer. Elles sont définies arbitrairement par le contrôleur de gestion qui peut être heure/ machines, heure de main-d'œuvre directe, chiffre d'affaires...etc.

$$\text{Coût d'unité d'œuvre} = \frac{\text{charges indirectes du centre}}{\text{Le nombre d'unités d'œuvres du centre correspondant}}$$

Le coût complet réel à pour objet de calculer les différents couts du produit final qui sont :

**Coût d'achat** = prix d'achat des matières premières+ les charges directes et indirectes d'approvisionnement

**Coût de production** = coût d'achat des matières consommées+ charges directes et indirectes de fabrication

**Coût de revient** = cout de production des produits vendus+ charges directes et indirectes de vente

$$\text{Résultat analytique} = \text{chiffre d'affaire} - \text{le coût de revient des produits vendus.}$$

Pour effectuer les calculs précédents, on s'appuie sur des méthodes de valorisation des mouvements des stocks suivantes :

· **Méthode de la première entrée, première sortie (PEPS)**

Cette méthode est également connue sous le nom de la méthode FIFO ou sous le nom de méthode de l'épuisement des stocks. Elle consiste à considérer séparément les lots entrés et à calculer la valeur des sorties comme si les lots entrés les premiers étaient sortis les premiers également.

· **Méthode du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) de période**

Cette méthode consiste à valoriser les sorties à un coût unitaire qui est la moyenne des coûts unitaires des entrées du mois.

Cette moyenne des coûts unitaires est pondérée par les quantités.

$$\text{Le CUMP de fin de période} = \frac{\text{Valeur de stock initial} + \text{Valeur des entrées}}{\text{Quantité de stock initial} + \text{Quantité des entrées}}$$

· **Méthode du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) calculé après chaque entrée**

Dans cette variante de la méthode CUMP, le coût moyen pondéré est recalculé après chaque entrée, sans attendre la fin du mois. On tient compte, dans ce cas, des sorties qui sont intervenues dans l'intervalle.

La règle de calcul devient :

$$\text{Le CUMP à chaque entrées} = \frac{\text{Stock en valeur}}{\text{Le stock en quantité déterminée après chaque entrée}}$$

· **Méthode du dernier entré, première sortie**

Cette méthode est également connue sous le nom de méthode LIFO. Elle ressemble à la méthode FIFO à cette différence qu'ici, ce sont les lots entrés les derniers qui sont supposés sortir les premiers.

**a. Cas d'utilisation du coût complet**

La mise en œuvre de cette méthode correspond au besoin nécessaire au gestionnaire :

- De connaître le coût « exacte » afin de fixer un prix de vente ;
- D'avoir des repères sur le marché ou la concurrence est faible ;
- D'apprécier la rentabilité des produits par la marge nette ;
- De valoriser les stocks ;

De fixer des prix de cession interne pour assurer la gestion des transactions entre les unités de l'entreprise.

### B- Méthode des coûts variables simple

Le coût variable est formé des seules charges qui varient en fonction du volume d'activité que celles-ci soient proportionnelles à ce volume ou non.

Dans cette méthode seule les charges variables font l'objet d'une ventilation dans les comptes de produits, alors que les charges fixes ne sont qu'un tout indissociable. Cette méthode simplifie les calculs des coûts puisque l'imputation des charges indirectes est limitée aux charges variables.

Elle permet aussi de mettre en évidence les produits les plus rentables, l'appréciation de la marge sur coût variable et la contribution du résultat.

Pour une période donnée le Direct Costing est caractérisé par la relation suivante :

$$\text{MCV} = \text{chiffre d'affaires} - \text{coût variable}$$

Mode de calcul : le tableau suivant représente le calcul de résultat analytique

**Tableau N°01** : *Le calcul du résultat analytique*

Abréviation	Eléments	Montant	%
CA	Chiffre d'affaire		100%
-CF	Coût variable		
M/CV	Marge sur le coût variable		
-CF	Coût fixe		
R	Résultat analytique		

*Source* : Margotteau. E, « Contrôle de gestion », édition Ellipses, Paris, 2001, p. 94.

#### · Intérêts de la méthode

Dans un marché en classes ou en segments, il est possible de fixer un prix de vente différent pour chaque segment, car le coût variable permet d'indiquer le minimum à partir duquel il est possible de fixer les prix de vente dans un segment particulier.

La connaissance de taux de la marge sur le cout variable permet de faire une prévision du résultat en fonction de ventes prévues.

Les couts variables unitaires sont peu sensibles à la variation du niveau d'activité, à la différence des couts fixes unitaires.

Donc les couts variables sont plus faciles à comparer dans le temps, par conséquent, les couts variables sont déterminés avec plus de précision et son mieux contrôlé que les couts complets.

#### · Les limites de la méthode

Elle permet d'identifier un prix de vente planché, mais n'autorise pas la fixation d'un prix de vente, les charges fixes forme une masse non analysé qui peut présenter une part relative à des charges totales trop importantes.

La variation des charges est souvent proportionnelle au volume de la production ou de vente, cette solution est commandée intellectuellement, mais ne reflète pas forcément la variabilité des charges, or le volume n'est qu'un facteur de cout parmi d'autre, tel que le nombre de séries, les charges dont les causes ne sont volumiques sont considérées en pratique comme des charges fixes et la méthode du cout variable renonce à les analyser.

#### C- La méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes (IRFF)

La méthode l'IRFF consiste à inscrire dans les couts des charges de structure (fixes) calculées d'après le rapport suivant :

$$\text{NRA} / \text{NNA}$$

Avec :

**NRA** : niveau réel d'activité ;

**NNA** : niveau normal d'activité.

D'où :

$$\text{Les charges de structure imputées} = \text{charges de structure réelles} * (\text{NRA} / \text{NNA})$$

Le rapport  $t = \text{NRA} / \text{NNA}$  est appelé Coefficient d'imputation rationnelle (CIR) ou taux d'activité.

La méthode en question permet de neutraliser les effets de fluctuations de niveaux d'activité en inscrivant, dans les couts, un montant de charges de structure unitaires indépendant du niveau d'activité.

**· Application de la méthode**

La méthode de l'IRFF suppose :

- La détermination de variables caractéristiques d'activités ;
- La distinction des charges fixes et des charges variables ;
- L'imputation des charges de structure proportionnellement aux taux d'activité.

En pratique, la répartition des charges indirectes se fait à l'intérieur d'un tableau appelé tableau de répartition des charges indirectes (TRCI). Lorsque les taux d'activité sont les mêmes pour toutes les sections, l'imputation rationnelle des frais fixes peut se faire à n'importe quel moment. En revanche, lorsque les taux d'activités sont différents. L'imputation rationnelle doit se faire section par section c'est-à-dire après la répartition primaire.

**D- La méthode ABC (Activity Based Costing)**

La méthode ABC propose un nouveau mode de répartition des charges indirectes pour répondre aux limites de la méthode des coûts complets (non-homogénéité des activités de chaque centre, l'unité d'oeuvre ne peut pas représenter l'ensemble des activités du centre).

**· Principe de la méthode**

Les charges directes sont affectées directement aux coûts des différents produits (comme dans la méthode des centres d'analyse) ; par contre, les charges indirectes sont affectées aux activités avant d'être imputées aux coûts des produits.

Ainsi, les activités consomment les ressources et les produits consomment les activités.

- L'inducteur et le coût unitaire d'inducteur
- L'inducteur : c'est un inducteur de mesure de l'activité, il est aussi le facteur explicatif des coûts

**Coût unitaire de l'inducteur = ressources consommées / volume d'inducteur**

**Charge indirecte imputée à un produit (par activité) = volume d'inducteur \* coût unitaire de l'inducteur**

- Identification des charges indirectes ;
- Recensement des activités ;
- Affectation des ressources aux activités ;
- Identification des inducteurs ;

- Regroupement des inducteurs par activité ;
- Calcul des couts unitaires des inducteurs ;
- Imputation des couts des inducteurs aux couts de produits

### **3-2. La gestion budgétaire**

La gestion budgétaire a pour but de déterminer les choix stratégiques de l'entreprise, le contrôle de gestion représente l'instrument de sa mise en œuvre.

#### **3-2-1. Définition de la gestion budgétaire**

*« La gestion budgétaire correspond à une vision technicienne du contrôle de gestion et se définit comme l'ensemble des techniques mises en oeuvre pour établir les prévisions à court terme applicable à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés ».*<sup>17</sup>

*« La méthode budgétaire donne aux dirigeants une vision de l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités. Elle leur permet d'anticiper les problèmes. Comme le disait un connaisseur : peu d'entreprises planifient leur faillite, mais beaucoup d'entreprises défailtantes ont omis de planifier ».*<sup>18</sup>

#### **3-2-2. Objectifs de la gestion budgétaire**

L'environnement de l'entreprise est de plus en plus turbulent (globalisation de l'économie), par conséquent, les managers doivent rationaliser la gestion de leurs entreprises.

Les outils de gestion de constatation doivent être accompagnés de techniques de gestion prévisionnelle. Ainsi donc, l'entreprise passe d'une gestion à postériori vers une gestion à priori, la gestion budgétaire devient alors une gestion volontariste : elle se fixe des objectifs du chiffre d'affaires, du résultat souhaité, et se fixe les dépenses pour l'horizon budgétaire à venir. Elle permet à l'entreprise d'améliorer ses performances et d'éviter les aléas de future. La gestion budgétaire est indispensable pour une gestion rationnelle de l'entreprise. Elle a plusieurs objectifs qui visent l'amélioration des performances et garantissent la pérennité (ou survie) de l'entreprise.

#### **3-2-3. Les étapes de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire apparaît comme un processus en trois étapes :

- La prévision ;
- La budgétisation ;
- Le contrôle budgétaire.

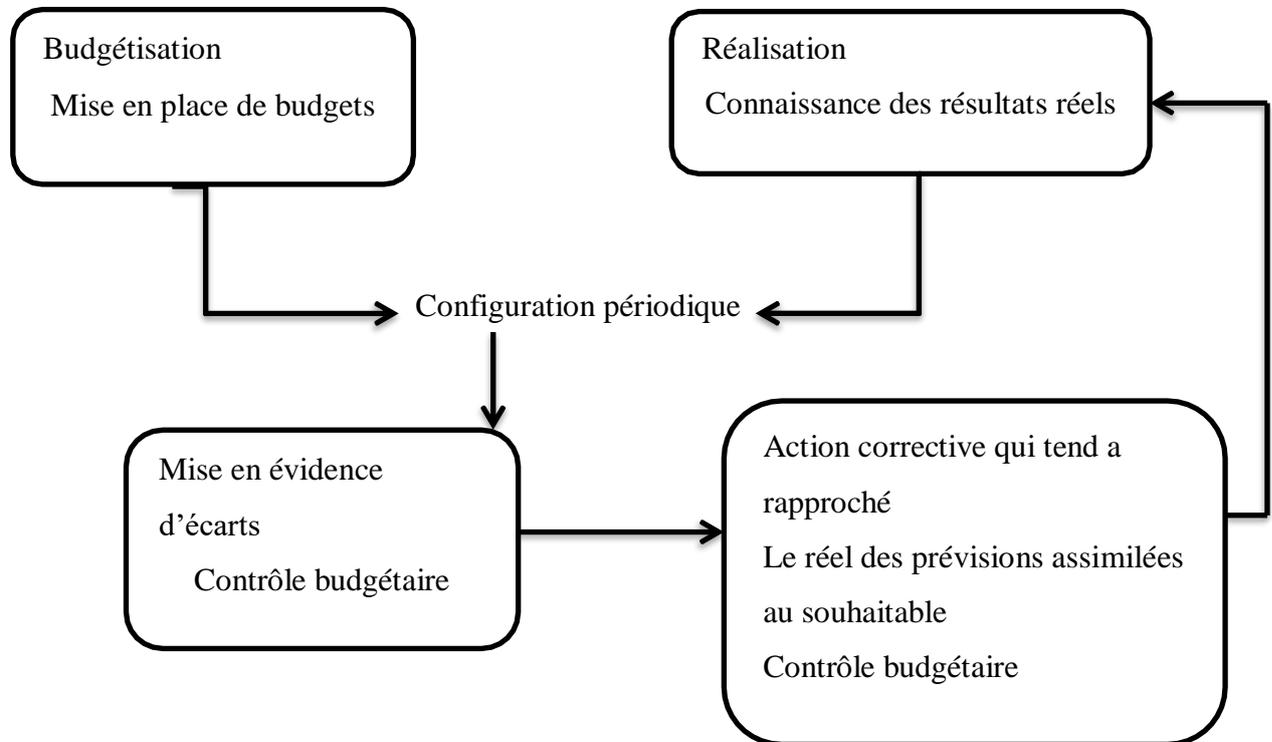
---

<sup>17</sup> Forget. J, « Gestion budgétaire », édition d'organisation, Paris 2005, p. 9.

<sup>18</sup> Horngren. C et All, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3<sup>ème</sup> édition, Pearson éducation, France, 2006, p.171.

En effet, cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermée avec rétroaction, à savoir :

**Schéma N°04** : Les étapes de la gestion budgétaire



*Source* : Alazard. C, Séparis. S, « *Contrôle de gestion : Manuel et Application* », édition Dunod, Paris, p. 343.

### A. La prévision

La prévision peut être définie comme une attitude volontariste, scientifique et collective face à l'action future. Elle se base sur des données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur. Il est important de ne négliger aucun facteur dans le calcul du budget futur. Par exemple le prix et la quantité d'articles à vendre, coût des matières premières, le financement...etc.

### B. La budgétisation (ou le budget)

La budgétisation est le rapport entre les objectifs visés et les moyens pour les atteindre. Un budget est un document qui transforme les plans en argent, l'argent qu'il faudra dépenser pour que les activités planifiées puissent être réalisées (dépenses) et l'argent qu'il faudra obtenir pour couvrir les frais engendrés par la réalisation des activités (revenu).

### C. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un moyen qui permet de rapprocher d'une manière régulière les prévisions budgétaires et les réalisations de l'activité de l'entreprise.

On utilise le contrôle du budget pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs en termes financiers. Il est nécessaire de comparer régulièrement les revenus et les dépenses réelles par rapport aux revenus et aux dépenses budgétés. Pour cela, il faut être capable de préparer un rapport d'analyse des écarts.

La gestion budgétaire est une fonction et pratique qui s'est intégralement informatisée à tout bien, grâce à la gestion budgétaire qui intervient avant, pendant et après l'activité. En réalité, l'efficacité de la gestion budgétaire dépend de la qualité du système d'information et d'aide à la décision qui lui sert de supports, mais elle dépend aussi de la bonne compréhension des plans d'action et de l'adhésion des acteurs aux objectifs, car le cœur du métier du contrôleur de gestion c'est la qualité et le caractère des diagnostics qu'il porte à propos des dysfonctionnements organisationnels qu'il constate.

#### 3-3. Tableau de bord

Il est fait par les contrôleurs de gestion, il permet le pilotage de son activité d'une façon plus efficace et plus efficiente.

##### 3-3-1. Définition du tableau de bord

*« Le tableau de bord rassemble des indicateurs significatifs à caractère commercial, financier, technique, utiles au pilotage de la performance à court terme. Il ya lieu d'établir un tableau de bord par centre de responsabilité ou par niveau hiérarchique avec ses propres spécificités ».*<sup>19</sup>

Un tableau de bord est un ensemble d'informations présentées de façon synthétique et destinée au pilotage de l'entreprise et de ses centres de responsabilité.

Les tableaux de bord sont :

- Centrés sur les facteurs clés du succès de l'entreprise ;
- Adaptés à un responsable.
- Ils ne comportent qu'un petit nombre d'indicateurs qui sont, non seulement financiers, mais aussi physiques, voire qualitatifs.

Ils informent les dirigeants sur les éléments essentiels de leur gestion, ce qui implique une sélection parmi les indicateurs possibles.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> Grandguillot Francis et Béatrice, « L'essentiel du contrôle de gestion ». 4<sup>ème</sup> édition, Gualino, Lextenso, Paris, 2009, p. 121.

<sup>20</sup> Langlois. L, Bonnier. C, Bringer. M, Op.cit, p.16.

### 3-3-2. l'objectif du tableau de bord

- d'obtenir rapidement des indicateurs de gestion essentiels qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats.
- d'analyser l'évolution, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écarts, de ratios, de clignotants... ;
- de réagir efficacement dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements ;
- de mesurer les effets des actions correctives ;
- de favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique.

### 3-3-3. La structure du tableau de bord<sup>21</sup>

Bien que chaque tableau de bord soit ciblé par nature de centre, ils sont cependant tous conçus selon une structure générale.

**Tableau N°02** : La forme du tableau de bord

Tableau de bord du centre			
Indicateurs	Résultats	objectifs	écarts
Indicateur1 Indicateur2			

*Source* : Grandguillot Francis et Béatrice, « L'essentiel du contrôle de gestion ». 4<sup>eme</sup> édition, Gualino, Lextenso, Paris, 2009, p. 122.

· La zone « paramètres économiques » comprend les différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau. Chaque rubrique devrait correspondre à un interlocuteur et présenter un poids économique significatif.

· La zone « résultats réels » : ces résultats peuvent être présentés par période ou/etcumulés.

Ils concernent des informations relatives à l'activité :

- nombre d'articles fabriqués ;

<sup>21</sup> Grandguillot Francis et Béatrice, Op. cit, p. 122.

- quantités de matières consommées ;
- heures machine ;
- effectifs, etc. ;

Mais aussi des éléments de nature plus quantitative :

- taux de rebuts ;
- nombre de retours clients ;
- taux d'invendus, etc.

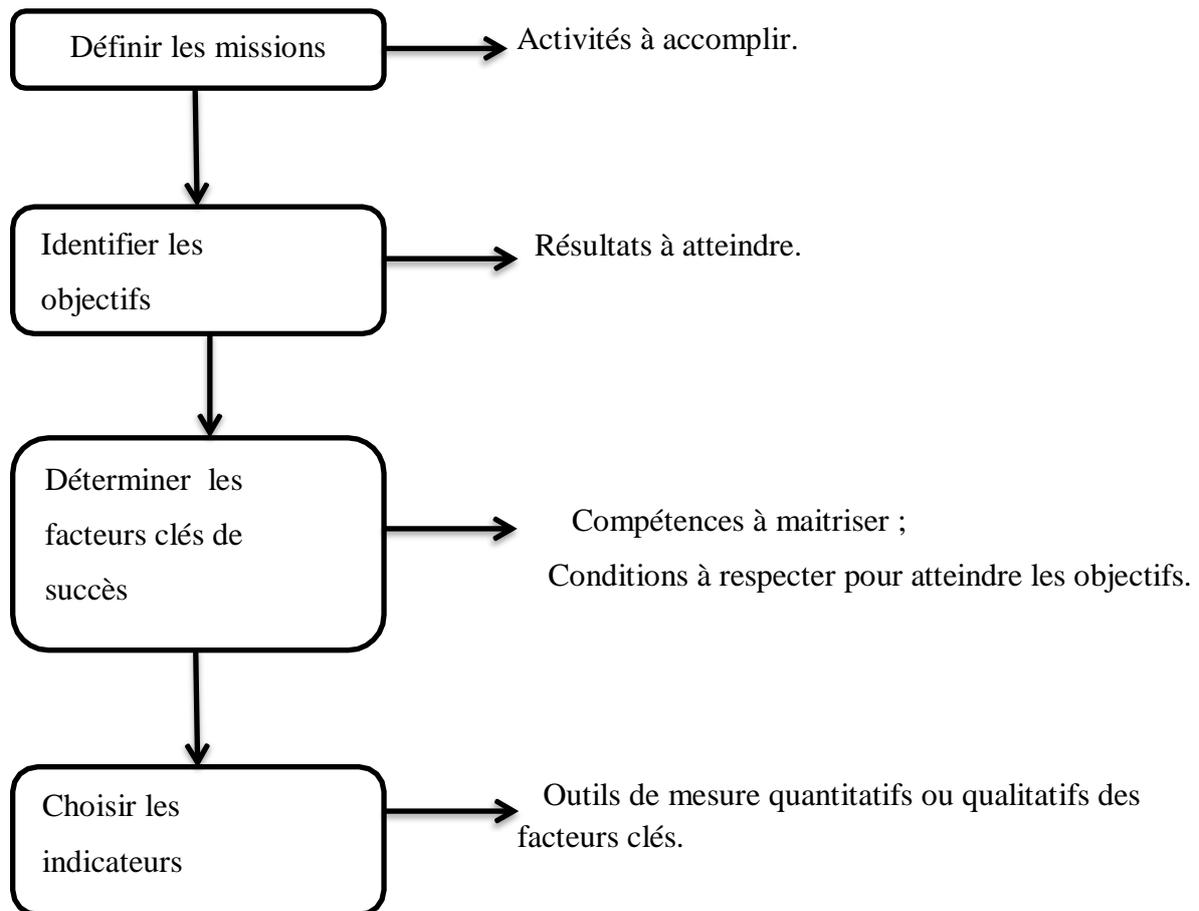
A côté de ces informations sur l'activité, figurent souvent des éléments sur les performances financières du centre de responsabilité :

- des marges et des contributions par produit pour les centres de chiffres d'affaires ;
- des montants de charges ou de produits pour les centres de dépenses ;
- des résultats intermédiaires (valeur ajoutée, capacité d'autofinancement) pour les centres de profit.

· La zone « objectifs » : dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée. Ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats (objectif du moi seul, ou cumulé).

· La zone « écarts » : ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative. Ce sont ceux du contrôle budgétaire, mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion. Si cette présentation est souhaitable, la forme des informations peut être très variée. La sélection d'indicateurs pertinents pour chaque centre de responsabilité s'effectue, en principe, à partir de la démarche suivante :

Schéma N°05 : La démarche de sélection d'indicateurs pertinents



*Source* : Grandguillot Francis et Béatrice, « l'essentiel du contrôle de gestion », 4<sup>eme</sup> édition, Gualino, Lextenso, Paris, 2009, p. 122.

Les tableaux de bord des centres de responsabilité peuvent être agrégés en un seul par niveau hiérarchique ; dans ce cas, ils doivent être structurés de manière identique.

### 3-3-4 .Typologies d'indicateurs

Plusieurs critères peuvent être utilisés pour classer les indicateurs.<sup>22</sup>

#### ➤ La nature de l'indicateur lui-même

- Indicateur de résultat ou de progression : information sur le résultat d'une action finie ou sur une action en cours ;
- Indicateur financier ou non financier ;
- Indicateur global ou ponctuel : un indicateur peut être synthétique , calculé à partir de

<sup>22</sup> Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 634.

plusieurs informations pour donner une image a plusieurs informations pour donner une image a plusieurs dimensions ou au contraire très ciblée sur un seul paramètre très précis ;

· **L'utilisation ou le rôle de l'indicateur**

- De reporting ou de pilotage : un indicateur peut être demandé par un niveau hiérarchique en vue de contrôler des engagements, mais il peut aussi aider le responsable a orienter son action ; c'est plutôt la tendance actuelle donnée aux indicateurs

- Indicateur d'alerte : un indicateur pour pointer un seuil, un dépassement d'une variable, de manière rapide et simple ;

- Indicateur d'équilibration : un indicateur pour constater un état, un degré d'avancement par rapport à un objectif ;

- Indicateur d'anticipation : un indicateur pour donner une tendance future, une extrapolation ou une simulation d'une variable.

**3-3-5. La forme des indicateurs utilisés<sup>23</sup>**

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques et les clignotants.

· **Les écarts**

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente(nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.

· **Les ratios**

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise.

En règle générale, un ratio respecte les principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;

- Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

---

<sup>23</sup> Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 636.

**· Les graphiques**

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance.

**· Les clignotants**

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variable d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs.

Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

**3-3-6. Rôles d'un tableau de bord**

Les attentes associées au tableau de bord sont nombreuses : il a dû d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure du temps, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus en plus large de ses rôles.<sup>24</sup>

**· Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison**

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.

Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

**· Le tableau de bord, aide à la décision**

Le dérapage possible tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles, mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'action corrective suivie et menée à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une

---

<sup>24</sup> Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 636.

aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

De manière idéale, un tableau de bord devrait aider :

- Pour une prise de décision en temps réel dans l'entreprise ;
- Pour une prise de décision répartie ;
- Pour des informations adaptées à chaque décideur ;
- Pour le pilotage d'objectifs diversifiés.

· **Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication**

Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.

Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

En fin, en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

Il peut être un levier pour une coordination et une « coopération des acteurs dans un consensus actif.

**Conclusion**

A travers cette présentation du contrôle de gestion et ses outils, il nous paraît évident, qu'aucune entreprise ou organisation ne peut s'en passer vu l'importance du rôle qu'il joue au sein de ces entités.

En effet, le contrôle de gestion est un système d'aide à la décision qui s'assure que les décisions de la direction générale sont, effectivement et efficacement, mises en œuvre dans le but de l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Généralement le contrôle de gestion apparaît ainsi comme une démarche globale permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de la structure, dans le but d'atteindre des principaux objectifs.

# *Chapitre II*

## **Notions de performance**

**Introduction**

L'objet du contrôle de gestion est de maîtriser la performance. Le concept de performance n'est pas simple à cerner, il existe néanmoins un accord correspondant aux conditions essentielles pour garantir une organisation performante.

Dans ce chapitre, nous nous interrogeons sur la pertinence, les concepts et les considérations organisationnelles relatives à la mesure de la performance.

**Section 1 : Présentation générale de la notion « performance »**

La performance a longtemps été réduite à sa dimension financière. Cette performance consistait à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservait la pérennité de l'entreprise. Mais depuis quelques années, on est schématiquement passé d'une représentation financière de la performance à des approches plus globales incluant des dimensions sociales et environnementales.

**1-1. Historique**

Depuis le début de l'ère industrielle, toutes les actions mises en œuvre par les entreprises ont pour motivation la performance, dans le but d'assurer leur pérennité. Dans le système taylorien, le client avait peu d'influence. Un seul objectif résumait la finalité des entreprises :

Augmenter les volumes de production, et donc le rendement des ressources. Performance et productivité étaient alors synonymes. Dans ce sens, la performance était qualifiée de manière nette et précise à l'aide de ratios et standards financiers établis. Mais progressivement, le monde industriel a basculé d'une économie de production à une économie de marché.

L'industriel fait donc face, vers le milieu des années 1980, à nouveaux enjeux : la réactivité face au marché, les demandes de clients en matière de produits nouveaux et variés, la flexibilité des moyens et la qualité.

La vision de performance étant ainsi élargie, les entreprises ont dû dans ce sens, rechercher :

La satisfaction du client en réagissant aux évolutions de la demande, en améliorant continuellement la qualité, le coût, le délai et désormais des aspects moins quantifiables tels que le service autour des produits ;

L'efficacité des systèmes de production, rattachés à l'utilisation des ressources, au flux des produits, de manière à la productivité, à la réactivité, ainsi qu'à la sécurité des systèmes de

production et à la compétence des hommes.

## 1-2. Définition et les concepts liés à la performance

La performance est un terme connoté, sa définition varie à priori pour chacun d'entre nous en fonction du contexte, nous tenterons à travers ce paragraphe d'étoffer cette notion et cela en passant par sa définition, et son langage.

### 1-2-1. Définition de la performance

*« La performance peut se définir comme étant ce que l'intéressé pour être capable de réaliser. C'est un acte physique ; même si la performance est mentale (calcul mental), elle doit se traduire physiquement (additionner des chiffres sur une feuille). Les mots employés pour définir la performance doivent être concrets (ex : prospector vingt nouveaux clients), et non pas abstraits et flous (ex : augmenter le chiffre d'affaires). la performance porte alors sur le résultat attendu d'une activité ».*<sup>1</sup>

*« Est performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques ».*<sup>2</sup>

Les différentes études pour cerner la notion et ses évolutions peuvent être synthétisées dans les deux approches suivantes : celle d'A. Bourguignon et celle de M. Lebas.

Selon BOURGUINO

*« La performance n'est pas une simple constatation, elle se construit. »*  
*« La notion de performance est toujours attachée à la notion de responsabilité. Celui qui est responsable est celui qui peut ou doit agir sur les paramètres de la performance et doit rendre des comptes sur sa performance et sur l'utilisation des moyens mis sous son autorité ».*<sup>3</sup>

Selon M. Lebas

*« En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels ».*<sup>4</sup>

En effet la performance peut revêtir plusieurs significations qui s'articulent autour de trois sens généraux :

- **La performance succès** : de ce point de vue, elle est fonction des représentations de la réussite et varie en fonction des représentations que s'en font les acteurs, et de manières plus générales l'organisation tout entière.

---

<sup>1</sup> Selmer. C, "Concevoir le tableau de bord, outil de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision", édition Dunod, Paris, 1998, p.14.2 Lorino.

<sup>2</sup> Lorino. P, « Méthodes et pratiques de la performance », édition d'organisation, Paris, 1997, 2001, 2003, p. 9.

<sup>3</sup> Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 16, 17.

<sup>4</sup> Ibid. p.17.

- La performance résultat : dans cette acception, la performance est mesurée en comparant un résultat obtenu à l'objectif fixé ; elle est entendue comme l'évaluation ex-poste des résultats obtenus.

- **Une action** : dans ce sens, la performance est un processus et non un résultat. Elle est appréhendée à partir des moyens, des compétences et des qualités mises en œuvre pour atteindre des résultats.

### 1-2-2. Les concepts liés à la performance

Evoquer la performance induit donc que le jugement est porté sur :

#### a- Efficacité :

Elle se définit comme : « *La capacité d'une organisation à atteindre l'objectif qu'elle s'est fixé* »<sup>5</sup>

Elle peut aussi être définie : « *Capacité à obtenir un résultat* ». <sup>6</sup>

On peut l'appréhender par le meilleur rapport possible entre le degré de satisfaction des clients et les moyens mis en œuvre pour l'obtenir. La satisfaction de la clientèle est dans ce cas, une des dimensions de la réussite organisationnelle. L'efficacité, la réussite ou le succès sont, alors, des concepts proches.

**Efficacité= résultats atteints/ objectifs visés**

#### b- L'efficience

Elle se définit comme : « *capacité à minimiser les moyens employés pour un résultat donné* »

Ainsi, elle peut être définie comme « *le produit d'un rendement des ressources utilisées (non-gaspillage) par un taux d'utilisation des ressources (non-oisiveté)* »<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Molho. D, Poisson. D.F, Op.cit, p. 18.

<sup>6</sup> Doriath. B, Gouget. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007, p. 82.

<sup>7</sup> Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p. 458.

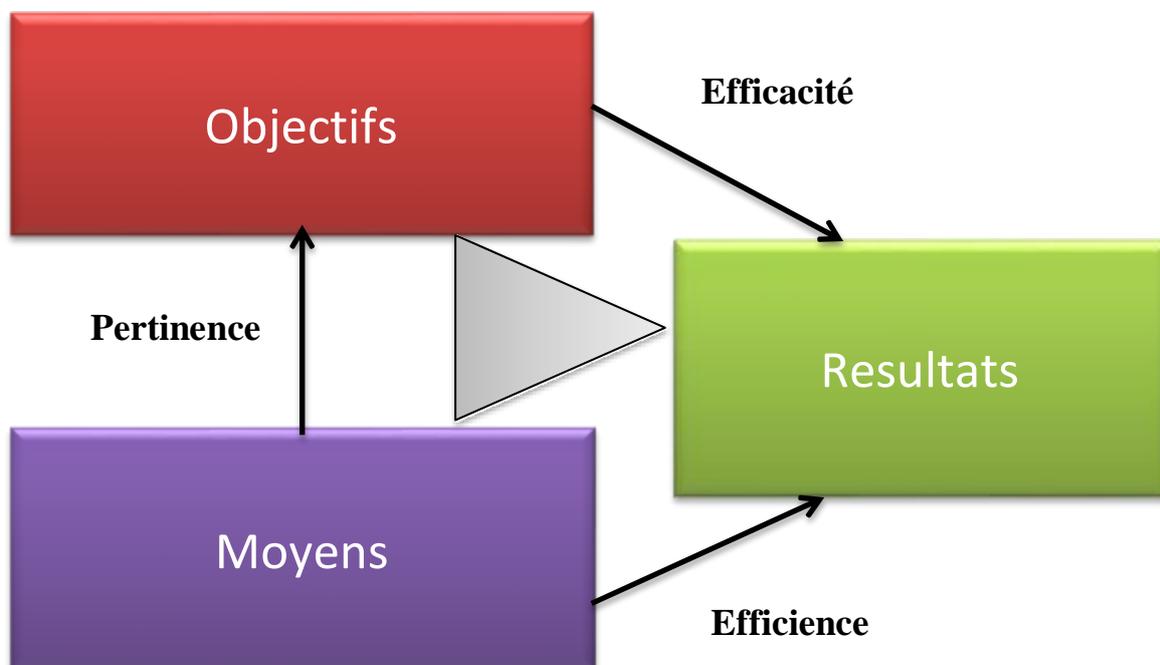
L'efficacité est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources : la rentabilité (rapport d'un bénéfice à des capitaux investis) et la productivité (rapport d'un volume obtenu à un volume consommé) sont deux exemples d'efficacité.

**Efficiences= objectifs visés/ moyens mis en oeuvre**

### c- La pertinence

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

**Schéma N°05 : Les concepts liés à la performance**



On ne peut travailler l'un sans l'autre. (La flèche pertinence reliant les moyens aux objectifs est une étape préalable. Sans les moyens adéquats, il ne sera pas possible d'atteindre les objectifs. C'est une évidence, mais pas pour tout le monde.

L'efficacité est facile à reconnaître. Son vocabulaire est réduit aux mots suivants : rationalisation, productivité ou compétitivité. Il ne cherche que l'économie. Il en perd de vue l'efficacité qui est bien la finalité première, celle d'accéder aux objectifs. C'est une grave erreur. Les obsédés de l'efficacité ont malheureusement le vent en poupe depuis quelques années.

Efficacité et efficacité sont donc indissociables. Il s'agit d'atteindre les objectifs fixés en utilisant du mieux possible les moyens disponibles.

### **1-3. Les liens entre la performance et la stratégie**

#### **1-3-1. L'articulation stratégie / performance**

Dans une entreprise, la performance mesure l'adéquation entre les objectifs stratégiques initialement définis et les résultats effectivement atteints.

Mais la performance constitue également le critère d'évaluation de la stratégie de l'entreprise puisqu'elle prend en compte les ressources mobilisées pour atteindre les objectifs stratégiques.

Le plus souvent, les objectifs de performance précèdent la stratégie, mais la stratégie peut parfois précéder les objectifs de performance.

#### **1-3-2. Le rôle du management**

La fonction essentielle du management est d'obtenir des résultats de manière performante conformément aux objectifs stratégiques. Ces objectifs stratégiques doivent être clairs et partagés par tous ceux qui contribuent à leur réalisation et, par conséquent, à la finalité de l'entreprise.

Pour être performants, les acteurs de l'entreprise doivent avoir des objectifs personnels en cohérence avec les objectifs spécifiques de l'entreprise.

La performance globale d'une entreprise suppose la combinaison de performances individuelles et de performances collectives. Elle intègre désormais trois grands domaines de performance : la performance économique, la performance sociétale et la performance environnementale.

#### 1-4. Les démentions et la mesure de la performance

**1-4-1. Les dimensions de la performance :** Afin de présenter très correctement les dimensions de la performance nous allons nous appuyer sur la typologie d'A.Fernandez ». <sup>8</sup>

- **La performance "clients "**: La satisfaction des clients assure une certaine pérennité de secteur industriel ou commercial de l'entreprise. Cette satisfaction passe par une importante mobilisation de l'ensemble des ressources de l'entreprise sur un temps assez important. Les entreprises ont bien compris que pour être compétitives elles doivent déployer des efforts cohérents pour capter et conserver les parts de marché. Ces efforts, se concrétisent par l'anticipation des attentes des clients et aussi par la recherche perpétuelle de les fidéliser.

\_ **La performance "actionnaires "**: L'accès au capital est devenu un enjeu stratégique pour l'entreprise au cours de XXe siècle, en raison de plusieurs développements interdépendants, notamment, on peut citer la croissance des besoins en capitaux, liée aux évolutions technologiques et plus récemment, un retour en force des actionnaires et un accroissement du rôle des investisseurs institutionnels. En plus, la nécessité d'expansion des entreprises, les a poussées à rechercher continuellement des capitaux afin de soutenir leur croissance économique. Selon les marchés financiers la performance de l'entreprise est mesurée par la création de la richesse pour l'actionnaire.

-**La performance "personnel "**: Pour innover et servir mieux le client<sup>9</sup>, il est nécessaire pour l'entreprise de motiver leurs employés de manière à ce que chaque employé se sente impliqué et responsable de l'avenir de cette entreprise. De plus, la concurrence pour un savoir-faire particulier, oblige les entreprises à fidéliser efficacement leur capital humain. Par ailleurs, si ces dernières ont pu réussir à maintenir une bonne performance en management des ressources humaines elles auront alors compris l'importance du rapport de confiance entre employé et entreprise.

-**La performance " partenaires "**: Aujourd'hui les entreprises confient de plus en plus d'activités à forte valeur ajoutée aux partenaires. Ses activités, comme par exemple la conception ou le transport, représentent un impact stratégique important dans la chaîne de valeur des entreprises. L'optimisation de la chaîne de valeur devient en partie dépendante de l'efficacité du fournisseur (partenaire) en question. Ainsi, le rapport entre entreprises et fournisseurs ne se limite pas à un simple accord contractuel mais d'une relation stratégique à long terme. Par conséquent la gestion stratégique c'est la recherche d'un échange permanent d'information entre les partenaires ce qui permet d'économiser des coûts importants qui font

<sup>8</sup> A. FERNANDEZ, « les nouveaux tableaux de bord des managers », édition d'organisation, paris, 2005, p39.

<sup>9</sup> FERNANDEZ. A .Op. Cit.

la différence par rapport à la concurrence. Cette relation entre les entreprises et leurs partenaires est source de synergies au sein d'une même chaîne de valeur.

**-La performance " public ":** Pour être performante, l'entreprise d'aujourd'hui doit avoir une vision stratégique qui soit partagée par tous, collaborateurs et dirigeants. Autrement dit, il n'est plus possible pour l'entreprise de réussir en privilégiant que l'aspect économique sans tenir compte de l'aspect social. Par ailleurs, la mondialisation de l'information et les pressions de la société environnante ont rendu l'activité des entreprises de plus en plus complexe, car, pour évoluer dans leur environnement social plusieurs variables telles que : l'environnement, les droits du travail, sont devenus parties intégrantes des stratégies des entreprises.

Donc, il ne suffit plus de minimiser les coûts sans tenir compte de la valeur du risque social encouru par l'entreprise.

**1-4-2. La mesure de la performance:** « La mesure des performances (vocabulaire anglo-saxon) est l'évaluation ex post des résultats obtenus, tandis que les spécialistes américains du contrôle de gestion l'entendent dans un sens plus large, englobant la notion de suivi courant des réalisations, par des outils tels que le contrôle budgétaire ou les tableaux de bord»<sup>23</sup>. L'objectif ultime de toute organisation est la survie et la pérennité à long terme. Les objectifs financiers de rentabilité découlent de cet objectif stratégique et déterminent la performance économique et financière. Deux approches d'analyse de la performance sont à distinguer :

- Une approche statique classique;
- Une approche dynamique qui prend en considération l'évolution dans le temps de l'entreprise.

**\*L'approche statique:** Les performances réalisées par une entreprise à un moment donné s'approchent à la fois par des **indicateurs financiers** et par des **seuils de dimension** :

- **Les indicateurs financiers** regroupent à la fois des indicateurs de rentabilité, de productivité et de liquidité. La rentabilité est une mesure relative du résultat de l'entreprise. On distingue entre: Le résultat d'exploitation ou EBE est le résultat avant intérêts et impôt.

L'actif total est le total des capitaux investis.

**La rentabilité économique = le résultat d'exploitation / actif total**

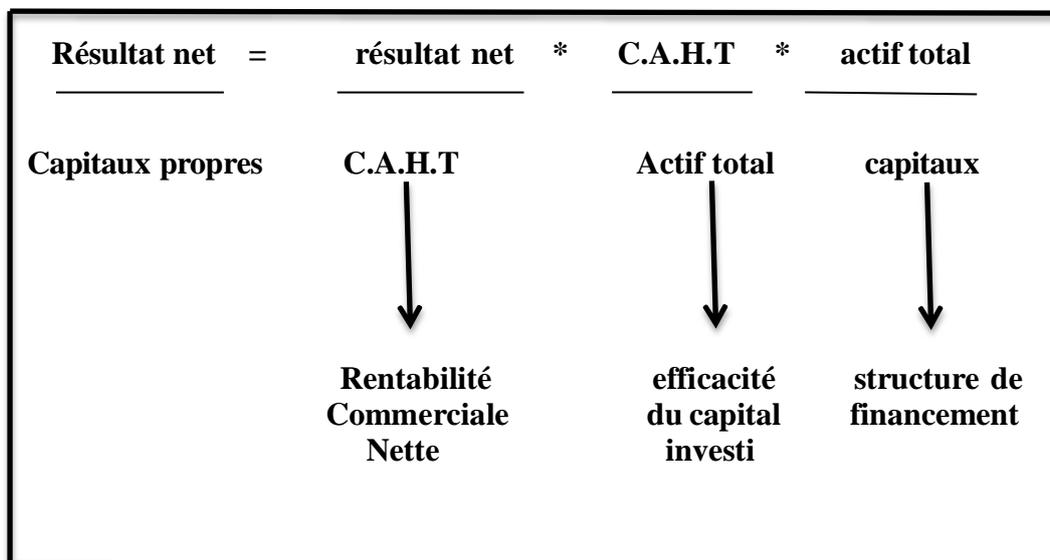
**La rentabilité financière = résultat net / capitaux propres**

**La rentabilité financière = résultat net / capitaux**

**La rentabilité commerciale brute = résultat d'exploitation / chiffre d'affaire hors taxe**

**La rentabilité commerciale nette = résultat net / chiffre d'affaire hors taxe**

La rentabilité financière est le critère le plus utilisé et le plus synthétique.



La productivité est un indicateur qui s'intéresse à l'utilisation efficiente de la capacité de production; consiste à mesurer les gains générés par l'entreprise et à savoir comment ces gains ont été répartis. Le critère de mesure est le surplus de productivité, le surplus de productivité global étant la différence entre le volume des ventes et le volume des charges.

La liquidité concerne plus particulièrement la capacité de financement propre à l'entreprise pour son développement, et se matérialise par le calcul de la capacité d'autofinancement ou du flux réel de trésorerie ou encore le cash-flow global:

**Flux interne de trésorerie = CAF - variation des BFR**

BFR: Besoin en Fonds de roulement.

- **Les seuils de dimension** peuvent être considérés comme des seuils stratégiques à atteindre. Le seuil de rentabilité est important pour toute entreprise.

$$SR = \frac{\text{Charges fixes}}{\text{Taux de marges sur couts}}$$

· **L'approche dynamique:** L'approche dynamique s'intéresse plutôt à l'évolution de la performance dans le temps et ses mesures. Ainsi, une simple variation du chiffre d'affaires peut avoir des incidences sur:

- \_ La croissance du marché ;
- \_ Les résultats de l'entreprise ;
- \_ L'exploitation ;
- \_ Les besoins en fonds de roulements ;
- \_ L'autofinancement et la liquidité de l'entreprise ;
- \_ Ainsi que sur la rentabilité économique et financière.

**Section 2 : les indicateurs et typologies de la performance****2-1. indicateurs de performance**

La performance a longtemps été réduite à seule dimension financière (conception uni dimensionnelle). Les mesures de performance étaient donc définies comme l'utilisation des indicateurs quantitatifs pour évaluer les activités, les efforts et réalisations (Burns & Waterhouse, 1975).<sup>10</sup>Un indicateur est une combinaison d'informations pertinentes dont le suivi régulier permet de se situer par rapport à la réalisation d'un objectif. Si cette condition n'est pas remplie on parlera de mesure ou de statistique.

- Les fonctions des indicateurs sont multiples :
- Suivre une action, une activité ou un processus.
- Evaluer une action.

<sup>10</sup> Brigitte Doriath & Christiane Goujet , gestion prévisionnelles et mesure de la performance .

- Diagnostiquer une situation ou un problème.
- Surveiller l'environnement et le changement.
- ❖ **Les indicateurs doivent être**
  - Pertinents, c'est-à-dire permettre d'apprécier les résultats réellement obtenus (cohérents avec l'objectif, se rapportant à un aspect substantiel du résultat attendu, permettant de porter un jugement, évitant les effets contraires à ceux recherchés) ;
  - Utiles (disponibles à intervalles réguliers) ;
  - Solides (durables, de fiabilité incontestable, tout en étant élaborés à un coût raisonnable) ;
  - Vérifiables et peuvent être audités
- ❖ **Un bon indicateur doit permettre de**

Fixer des cibles traduisant les objectifs définis en commun par la hiérarchie et par les gestionnaires ;

- Mesurer les réalisations par rapport à ces cibles ;
- Comprendre et analyser ces réalisations ;
- Orienter les décisions des gestionnaires dans le but d'améliorer la performance
- Nourrir le dialogue de gestion entre les différents niveaux hiérarchiques.

Les indicateurs s'inscrivent dans une logique de gestion par la performance. Cette démarche vise à orienter l'action de l'administration vers la performance. Elle incite aussi à mettre en oeuvre les moyens pour comparer les performances dans une optique d'analyse comparative (benchmarking)

### 2.1 Le différent type d'indicateurs

Le taux de rendement de l'investissement (ROI) : « est le rapport entre une évaluation comptable de résultat et une évaluation comptable des capitaux investis ». <sup>11</sup>Sa formule est la suivante :

$$\text{Taux de rendement d'investissement(ROI)} = \frac{\text{Résultat}}{\text{Capitaux investis}}$$

<sup>11</sup> Langlois G. ; Bonnier C. ; Bringer M., « Contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006, p 39.

Ce taux constitue la méthode la plus répandue pour incorporer les capitaux investis dans un indicateur de performance, pour mieux expliquer cet indicateur, ou le décomposer à un produit de deux rapports :

$$\frac{\text{Résultat}}{\text{Capitaux investis}} = \frac{\text{Chiffre d'affaire}}{\text{Capitaux investis}} \times \frac{\text{Résultat}}{\text{Chiffre d'affaire}}$$

Deux facteurs principaux déterminent l'indicateur de (ROI) et qui sont : l'emploi des actifs pour générer le chiffre d'affaire et le résultat généré par ce chiffre d'affaire. À Chaque fois le résultat obtenu augmente, l'entreprise devient de plus en plus performante.

### 2.1.1 Résultat résiduel

Le résultat résiduel est le résultat diminué du rendement minimal exigé les capitaux, Il est calculé comme suit :

$$\text{Résultat résiduel} = \text{Résultat} - (\text{Taux de rendement exigé} \times \text{Capitaux investis})$$

Cet indicateur mesure la différence entre le résultat net de l'entreprise et le produit entre les capitaux investis et le taux de rendement exigé.

### 2.1.2 La valeur ajoutée économique

La valeur ajoutée économique (economic value added, EVA) est un cas particulier de résultat résiduel qui a récemment retenu l'attention (Birchard, 1994, Stewart, 1994, etc.).

L'EVA a été développée et commercialisée par le cabinet américain de consultants Stern Stewart. Joël Stern, un associé de ce cabinet, soutient que l'EVA est un excellent indicateur pour les décisions de gestion et le suivi des performances.

La commission générale de terminologie et de néologie a décidé (mai 2005) que la traduction officielle d'EVA était « création de valeur de l'exercice (CVE) ». L'EVA est égale au résultat d'exploitation après impôts moins le coût moyen pondéré (après impôts) du capital multiplié par l'actif total diminué des dettes circulantes.<sup>12</sup>

La formule de calcul d'EVA est donnée comme suite :

$$\text{EVA} = \text{Bénéfice opérationnel} - \text{Coût du capital (en \%)} \times \text{Actifs nets}$$

<sup>12</sup> Langlois G. ; Bonnier C. ; Bringer M., « Contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006, p 41.

### 2.1.2 Taux de marge bénéficiaire

Cet indicateur est très utilisé. Il constitue l'une des deux composantes du taux de rendement des capitaux investis, il est formulé comme suite :

$$\text{TMB} = (\text{marge} / \text{achat en HT}) * 100$$

Cet indicateur nous permet d'apprécier le rendement de chaque dinar de chiffre d'affaire engagé.

### 2.1.4 Taux de rentabilité financière ROE (return on equity)

Ce ratio rapporte des indicateurs de résultat à des indicateurs relatifs au montant des ressources mise en œuvre. Sa formule est la suivante :

$$\text{ROE} = \frac{\text{Résultat d'exercice}}{\text{Capitaux propres}}$$

### 2.1.5 Le ratio Q

Proposé par Tobin, constitue dans son principe une mesure de l'ensemble des rentes anticipées sur un horizon infini.

Cette mesure se fait en rapportant la somme des valeurs des titres par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers) au montant des capitaux qu'ils ont investis.

La valeur des capitaux investis est mesurée par le coût de remplacement des actifs financiers, le plus souvent évalué à partir des immobilisations.<sup>13</sup>

## 2.2. La typologie de la performance

### 2.2.1 La performance économique

La performance économique correspond aux résultats présentés par la comptabilité. Il s'agit principalement des soldes intermédiaires de gestion.

- ✓ Production et marge commerciale : pour les entreprises exerçant une mesure commerciale, le flux global de l'activité est mesuré par la marge commerciale :

$$\text{Marge commerciale} = \text{Ventes des marchandises} - \text{Coût d'achat des marchandises vendues.}$$

<sup>13</sup> CHUNG. (K.H), PRUIT. (S.W): « A simple approximation of Tobin's Q », Revue Financial management,

Pour les entreprises exerçant une activité de production, ce flux correspond à la production :

$$\text{Production de l'exercice} = \text{Production vendue} + \text{Production stockée} + \text{Production immobilisée}$$

✓ La valeur ajoutée : ce solde représente la contribution productive ou la valeur économique créée par l'entreprise.

$$\text{Valeur ajoutée} = \text{Production} - \text{Achats réalisés auprès des tiers.}$$

✓ L'excédent brut d'exploitation : il correspond au résultat économique brut lié à l'activité opérationnelle de l'entreprise. L'E.B. E désigne la véritable rentabilité de l'exploitation.

$$\text{E.B.E} = \text{V.A} + \text{subventions d'exploitation} - \text{impôts, taxes et versements assimilés} - \text{charges du personnel.}$$

✓ Le résultat brut d'exploitation : ce solde correspond aux ressources additionnelles permettant le financement des investissements futurs et l'efficacité de l'exploitation après la soustraction des charges financières.

$$\text{R.B.E} = \text{E.B.E} + \text{Résultat financier}$$

✓ Le résultat net : ce solde permet aux actionnaires et aux analystes financiers d'apprécier la performance et la rentabilité de l'entreprise.

$$\text{R.N} = \text{R.B.E} - \text{Dotations} + \text{Résultat exceptionnel} - \text{Impôts.}$$

### 2.2.2 La performance financière

La performance financière est étroitement liée à la performance économique, elle est mesurée par plusieurs ratios :

- **La rentabilité (ROE)** : ce ratio rapporte des indicateurs de résultats à des indicateurs relatifs au montant des ressources mises en œuvre. Le ratio le plus souvent utilisé est le *ROE*

$$\text{ROE} = \text{Résultat de l'exercice} / \text{Capitaux propres}$$

- **Le ratio Q, proposé par Tobin**, constitue dans son principe une mesure de l'ensemble des rentes anticipées, sur un horizon infini. Cette mesure se fait en rapportant la somme des valeurs des titres détenus par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers) au montant des capitaux qu'ils ont investis. La valeur des capitaux investis est mesurée par le coût de remplacement des actifs financés, le plus souvent évalué à partir des immobilisations<sup>14</sup>.

$$\text{Q de Tobin} = \text{Valeur de marché (capitaux propres + dettes financières)} / \text{Coût de remplacement des actifs}$$

- **Le ratio de Marris** repose sur la même logique que le Q de Tobin, mais ne retient en compte que des capitaux directement investis par les actionnaires. Il s'évalue en rapportant la capitalisation boursière à la valeur comptable des capitaux propres.

$$\text{Ratio de Marris} = \text{Capitalisation boursière} / \text{Valeur comptable des capitaux propres.}$$

Différentes mesures recommandées par un certain nombre de cabinets conseils anglosaxons<sup>15</sup>, sont représentées notamment par la *Market Value Added (MVA)* et *l'Economic Value Added (EVA)*. Elles s'appuient sur le même référentiel théorique que les mesures présentées précédemment.

La MVA, « la valeur de marché ajoutée », se définit comme la différence entre la valeur de marché des capitaux investis VM (capitaux propres et dettes financières) et la valeur comptable de ces mêmes capitaux VC ;  $MVA = VM - VC$ . L'EVA, la « valeur ajoutée économique », est égale à la différence entre le résultat économique après impôt et le coût des capitaux investis par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers financiers) :

$$EVA = Ka \cdot VC - CMP \cdot VC = (Ka - CMP) \cdot VC$$

Notons que depuis les dix dernières années, les écrits sur les mesures de la performance remettent en cause l'utilisation de mesures financières comme seul système permettant d'apprécier l'atteinte des objectifs et la réussite des entreprises. La plupart de ces indicateurs demeurent axés sur le passé et n'indiquent pas aux gestionnaires comment améliorer leur

<sup>14</sup> K.H CHUNG et S.W. PRUITT, « A simple approximation of Tobin's Q », *Financial Management*, Vol 23, N°3, 1994, pp.71-74.

<sup>15</sup> J. CABY et G. HIRIGOYEN, « La création de valeur de l'entreprise », *Economica*, 1997, p.139.

performance. Ils n'indiquent pas davantage si cette performance est en cohérence avec les objectifs et les stratégies de l'entreprise.<sup>16</sup>

### 2.2.3 La performance sociale

Au niveau de l'organisation, la performance sociale est souvent définie comme le rapport entre son effort social et l'attitude de ses salariés. Cependant cette dimension de la performance est difficile à mesurer quantitativement.

La performance sociale est aussi définie comme le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'organisation.<sup>17</sup> Ou encore l'intensité avec laquelle chaque individu adhère et collabore aux propos et aux moyens de l'organisation.<sup>18</sup>

Certains critères présentent le climat social et la satisfaction du personnel comme principaux indicateurs de la performance sociale. Afin d'évaluer cette performance, les critères suivants peuvent être utilisés :

- ✓ La nature des relations sociales et la qualité des prises de décisions collectives.
- ✓ Le niveau de satisfaction des salariés mesurés par les sondages et les enquêtes d'opinion.

Avec  $K_a$  le taux de rentabilité économique mesuré de façon comptable et  $CMP$  (coût moyen pondéré du capital)

- ✓ Le degré d'importance des conflits et des crises sociales (grèves, absentéisme, accidents de travail...).
- ✓ Le taux de *turnover*, la participation aux manifestations et aux réunions d'entreprise, ainsi que le dialogue avec les membres du comité d'entreprise.

### 2.2.4 La performance humaine

La question de la performance humaine est une préoccupation fondamentale de tous les acteurs de l'entreprise aujourd'hui. Elle est perçue, aussi bien du côté des dirigeants d'entreprises que du côté des salariés, comme le facteur essentiel contribuant à la performance économique de l'entreprise.

Alors qu'à l'ère de l'organisation taylorienne, on n'exigeait du salarié que sa force de travail, on exige de lui aujourd'hui une implication directe, intellectuelle et psychologique dans son travail. Ceci se traduit au niveau des ressources humaines par des interrogations

---

<sup>16</sup> Hélène BERGERON, « La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME », 6<sup>e</sup> Congrès international francophone sur la PME - Octobre 2002 - HEC - Montréal.

<sup>17</sup> TEZENAS DU MONCEL, cité par Mohamed BAYED, « Performance sociale et performance économique dans les PME industrielles », *Annales du Management*, 1992, p.381.

<sup>18</sup> *Idem*

autour des notions de motivation, d'autonomie et de responsabilisation. La performance humaine passe alors par une redéfinition individuelle et collective des règles régulant les rapports entre les salariés et l'entreprise.

Pour M. Lebas, La clé de la performance humaine se trouve non seulement dans les résultats passés, mais plus en amont, dans les capacités d'action des salariés, c'est à dire, dans leur capacité à mettre en oeuvre leur sens de l'initiative pour faire face aux aléas du travail.<sup>19</sup>

La performance humaine est alors définie comme une question de potentiel de réalisation.<sup>20</sup> Par conséquent, la performance est un concept qui a trait au futur et non au passé.

Deux paradigmes traitent la question de la performance humaine. Le premier paradigme est celui proposé par Zarifian qui considère le travail en termes d'événements.<sup>21</sup> La performance se situerait au niveau de la gestion d'événements. L'autre paradigme est celui proposé par la vision ergonomique qui présente une vision du travail et de la performance humaine comme activité et élaboration de compromis entre travail prescrit et travail réel. Plusieurs auteurs associent la notion de performance humaine à la compétence « Est performant celui qui est compétent, Est compétent celui qui est performant ». <sup>22</sup> Pour d'autres auteurs la performance humaine est la gestion du binôme (Compétence, Expérience).<sup>23</sup>

### 2.2.5 La performance managériale

La performance managériale est définie comme la capacité du manager et de l'équipe dirigeante à atteindre les objectifs fixés. Un certain nombre de critères peuvent être utilisés pour évaluer la performance managériale <sup>24</sup>:

- ✓ L'entrepreneurship : efficacité, efficience, pro activité, utilisation diagnostique des concepts.
- ✓ Le leadership : confiance en soi, communication, logique de raisonnement, capacité de conceptualisation.
- ✓ Gestion des ressources humaines : utilisation sociale du pouvoir, gestion des processus et des groupes.

---

<sup>19</sup> Joseph NOONE, « À propos de la performance humaine en entreprise : pour une philosophie de l'action et une philosophie d'action », Working Papers IAE de Paris (Université Paris 1), GREGOR, 1999, p.3.

<sup>20</sup> M.LEBAS, « Performance : Mesure et management. Faire face à un paradoxe », Groupe HEC, Paris, 1998.

<sup>21</sup> P. ZARIFIAN, Objectif Compétences, pour une nouvelle logique, Paris, Editions Liaisons, 1999, p.44.

<sup>22</sup> Idem

<sup>23</sup> Mohamed FRIOUI, « Cours de Politique Générale et Stratégie de l'entreprise », DEA Management, FSEG Tunis, 2001.

<sup>24</sup> BOYATIZIS, cité par A. PAYETTE « l'efficacité des gestionnaires et des organisations ».

- ✓ Direction des subordonnés : développement, aide, support des autres, autorité, spontanéité.
- ✓ Autres compétences : contrôle de soi, objectivité relative, énergie et capacité d'adaptation...

La performance managériale peut aussi être appréhendée à travers la capacité du manager à répartir son temps et à coordonner les trois éléments suivants <sup>25</sup>:

- ✓ L'esprit de conception : orientation et ouverture d'horizon.
- ✓ L'habilité d'exécution : application pure et simple.
- ✓ Le doigté d'arrangement : conciliation et gestion des contradictions.

### 2.2.6 Performance organisationnelle

La performance organisationnelle est définie par Kalika comme « les mesures portant directement sur la structure organisationnelle et non pas sur ses conséquences éventuelles de nature sociale ou économique. Ces indicateurs sont intéressants dans la mesure où ils permettent de discerner les difficultés organisationnelles au travers de leurs premières manifestations, avant que les effets induits par celles-ci ne soient ressentis d'un point de vue économique ». <sup>26</sup>

Kalika avance quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- ✓ Le respect de la structure formelle : le non-respect de la structure annoncée par la direction, peut traduire un dysfonctionnement au sein de l'organisation.
- ✓ Les relations entre les services : la recherche de la minimisation des conflits reflète un besoin de coordination nécessaire à l'efficacité.
- ✓ La qualité de la circulation de l'information : l'organisation doit développer des systèmes d'information permettant l'obtention d'informations fiables et exhaustives, indispensables au bon fonctionnement de l'organisation.
- ✓ La flexibilité de la structure : l'aptitude de celle-ci à changer est un facteur déterminant d'adaptation aux contraintes de l'environnement.

### 2.2.7 La performance technologique

La performance technologique peut être définie comme l'utilisation efficace des ressources de l'entreprise, le degré d'innovation dans le système de gestion, le processus de production ainsi que les biens et services produits par l'entreprise.

Elle peut être mesurée par un certain nombre de critères :

---

<sup>25</sup> Mohamed FRIOUI, « Cours de Politique Générale et Stratégie de l'entreprise », DEA Management, FSEG Tunis, 2001.  
Mohamed FRIOUI, « Cours de Politique Générale et Stratégie de l'entreprise », DEA Management, FSEG Tunis, 2001.

<sup>26</sup> Michel KALIKA, « Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances », Editions Economica, Paris, 1988, p.340.

- ✓ Veille technologique et bilans périodiques des innovations introduites dans les projets, les stages d'information et de formation sur les innovations
- ✓ Bilans d'activité des équipes traitant les innovations et la mise à disposition de « briques de logiciels » produits pour les autres
- ✓ Ajustements périodiques de l'organisation, des procédures en fonction du développement des projets et de l'entreprise
- ✓ Utilisation des modules *e-learning* et des résultats des tests d'acquisition de compétences.

### **2.2.8 La performance commerciale**

La performance commerciale peut être définie comme la capacité de l'entreprise à satisfaire sa clientèle en offrant des produits et des services de qualité répondant aux attentes des consommateurs.

Les entreprises visant la performance commerciale doivent se soucier des besoins de leurs clients, prendre en compte les stratégies de leurs concurrents afin de conserver, voire de développer leurs parts de marché. Plusieurs indicateurs permettent de mesurer la performance commerciale, parmi lesquels on cite :

- ✓ La part de marche ;
- ✓ La fidélisation de la clientèle ;
- ✓ L'attrait de nouveaux clients ;
- ✓ La satisfaction des clients ;
- ✓ La rentabilité par segment, par client, par produit, par marché...

### **2.2.9 La performance Sociétale**

La performance Sociétale d'une entreprise peut être définie comme un ajustement entre les pressions sociétales et les réponses apportées par l'entreprise. Ces pressions sociales concernent :

- ✓ La protection et l'épanouissement du facteur humain au travail ;
- ✓ La préservation de l'environnement et des ressources naturelles ;
- ✓ La défense et promotion des intérêts du consommateur ;
- ✓ Le respect de l'éthique des affaires ;
- ✓ La protection des valeurs et des intérêts particuliers (minorités, groupes ethniques et religieux).

La performance sociétale nous renvoie au concept de l'entreprise citoyenne : l'obligation de répondre de ses actions, d'en justifier et d'en supporter les conséquences. Ainsi, une entreprise qui assume ses responsabilités sociales, est celle qui :

- ✓ Reconnaît, d'une part, les besoins et les priorités des intervenants de la société ;
- ✓ Évalue les conséquences de ses actions sur le plan social afin d'améliorer le bien-être de la population en général tout en protégeant les intérêts de son organisation et de ses actionnaires.<sup>27</sup>

La performance sociétale se traduit par un certain nombre de critères :

- ✓ Une bonne image de marque ;
- ✓ Un accroissement de la part de marché
- ✓ Une Crédibilité et une confiance accordées à l'organisation ;
- ✓ La reconnaissance du mérite.<sup>28</sup>

Certains auteurs insistent sur la nécessité d'introduire la notion de performance sociétale à côté de la performance économique et financière. En effet, la responsabilité sociale de l'entreprise oscille entre deux extrêmes : l'un réduit la performance de l'entreprise à l'obtention d'un profit maximal pour ses actionnaires, et l'autre étend la responsabilité de la firme à tous les acteurs ayant un intérêt dans l'entreprise. C'est pourquoi la notion de performance sociétale s'associe avec les valeurs de solidarité de justice sociale, d'équité..., dans le cadre d'un concept d'efficacité pluriel et multidimensionnel.

### **2.2.10 La performance stratégique**

Pour assurer sa pérennité, une organisation doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, l'adoption d'un marketing original ou l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante. Pour la haute direction, le souci majeur à cette étape est de communiquer ses objectifs stratégiques au personnel et d'assurer leur transformation en objectifs opérationnels afin d'atteindre la performance à long terme ou performance stratégique.

La performance stratégique peut être aussi définie comme le maintien d'une distance avec les concurrents, entretenue par une forte motivation (système d'incitation et de

---

<sup>27</sup> Samuel MERCIER, « une typologie de la formalisation de l'éthique en entreprise : l'analyse de contenu de 50 documents » Papier de recherche, FARGO/LATEC, Université de Bourgogne, 1998, p.7.

<sup>28</sup> MACHESNAY, « Economie d'entreprise », Eyrolles, 1991, p.96.

récompense) de tous les membres de l'organisation et une focalisation sur le développement durable.<sup>29</sup>

La performance à long terme est associée à :

- ✓ La capacité à remettre en cause les avantages stratégiques acquis ;
- ✓ La définition d'un système de volontés visant le long terme ;
- ✓ La capacité de l'entreprise à développer un avantage compétitif durable ;
- ✓ La capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge ;
- ✓ L'excellence à tous les niveaux de l'entreprise.

### 2.3. Outils de pilotage de la performance interne

Les outils de la performance interne doivent fournir aux décideurs un diagnostic sur les résultats et une information sur les moyens mis en oeuvre pour atteindre ces résultats.

On distingue aux moins trois types d'outils de pilotage de la performance interne :

- ✓ Le contrôle de gestion : il a pour responsabilité la définition et la production d'une information permettant aux différents services, centre de responsabilité, atelier ou groupe de projet d'élaborer un diagnostic sur leur performance et d'agir dans le sens de son amélioration, (relation de la participation budgétaire sur la performance organisationnelle).
- ✓ Le tableau de bord : outil interne à chaque unité de décision, il fournit les indicateurs de résultat et de moyens en fonction de ses objectifs.
- ✓ Le contrôle budgétaire : qui permet le suivi et la régulation des actions de l'entreprise, par une analyse des écarts.

---

<sup>29</sup> Jacques BARRETTE et Jocelyn BERARD « Gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », Revue Internationale de Gestion, volume 24, numéro 4, hiver 2000, p.15.

---

**Section 3 : L'apport des outils du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise**

Dans l'environnement complexe et incertain. L'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions. Le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. On demande alors au contrôle de gestion avec ses outils d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion fait appel à des modes de gestion qui utilisent des outils de prévisions, de mesure de la performance et de pilotage.

Dans l'entreprise le rôle des outils de contrôle de gestion c'est l'attribution à l'amélioration de sa performance.

**3.1 Les outils de pilotage (Balanced scorecard ou tableau de bord stratégique) de la mesure au management de la performance**

Depuis presque deux décennies, les outils dits de pilotage, balanced scorecard ou tableau de bord stratégique dans sa version « modernisée », connaissant un franc succès dans les entreprises privées et les organisations publiques.

Balanced scorecard et le tableau de bord stratégique reposent sur deux postulats forts, souvent formulés sous forme d'adages : « On obtient ce qu'on mesure » et « Ce qui est mesuré, est géré ». <sup>30</sup>En d'autres termes, ces outils insistent sur la nécessité d'un système d'indicateurs, comme dispositif créant de la visibilité, entraînant elle-même l'action. Mieux mesurer la performance permettra donc de mieux la manager.

L'objectif c'est de mettre en exergue les apports de la balanced scorecard (BSC) et du tableau stratégique et en quoi ils ont cherché à répondre à des situations de gestion où les outils traditionnels du contrôle de gestion, proches de la comptabilité, se sont avérés insuffisants. Dans un second temps, avec le recul offert par deux décennies de mise en œuvre des outils, nous offrons un regard plus critique sur les outils de pilotage, dont nous doutons qu'ils aient amélioré le management... <sup>31</sup>

---

<sup>30</sup>Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; « le contrôle de gestion en mouvement » ; édition d'organisation, Paris 2010. P. 107

<sup>31</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON. Op, Cit. P. 107

Hélène LONING remet ces outils dans leur contexte « histoire » en rappelant la genèse des outils de mesure et de management de la performance (PMMS). Caroline SELMER présente successivement deux illustrations de mise en place de tableau de bord stratégique. Le premier exemple montre comment un outil de pilotage peut aider une organisation à clarifier ses objectifs stratégiques, ses priorités, et à les suivre ; le second exemple offre une prise de recul, au bout de deux ans, sur la mise en place d'un outil de pilotage, sur le chemin qui reste à parcourir pour parvenir à un usage « complet » de celui-ci, et sur ses limites en temps de management.

### **3.1.1 Une perspective sur les outils de pilotage de la performance moins de mesure et plus de management**

Dans cette partie, nous verrons comment l'éclosion des outils de pilotage, Balanced scorecard et tableau de bord stratégique, a d'abord visé à répondre à l'essoufflement des systèmes traditionnels de contrôle de gestion, trop lourds, trop lents, trop comptables et financiers.

Dans le second temps, nous décrivons l'évolution des outils au fur et à mesure de leur implantation dans les organisations

#### **3.1.1.1 L'essoufflement des outils classiques du contrôle de gestion et les nouvelles propositions**

##### **A. Les limites des outils traditionnels du contrôle**

À partir de la fin des années 1980, les outils du contrôle de gestion classique s'essouffent et leurs limites deviennent de plus en plus évidentes. A cette époque, le monde industriel a déjà beaucoup changé, les systèmes de production se sont modernisés et complexifiés, notamment pour gagner en flexibilité. Le juste-à-temps et la qualité totale se sont imposés

Pendant les années qui suivent, de nombreuses recherches sur les styles d'évaluation de la performance apportent des résultats contradictoires (Hopwood, 1972 ; Otley, 1978, Chapman, 1997 ; Harmann, 2000). Certains auteurs ont montré que l'évaluation de la performance et performance financière, comptable peut être dysfonctionnelle, en particulier dans un contexte incertain (Merchant, 1990) ; des styles d'évaluation de la performance plus

subjectifs, moins financiers, seraient utiles aux entreprises innovantes et où la flexibilité est nécessaire à leur compétitivité (Govindarajan, 1984).

La notion de performance (Bessire, 1999) prend le devant de la scène, le seul constat des résultats n'est plus suffisant, les interrogations portent désormais sur les générateurs de coût (avec la comptabilité d'activité) puis de performance, avec le management des activités et les tableaux de bord stratégiques.

Les outils budgétaire classiques, le calcul et l'analyse des écarts du contrôle budgétaire, le reporting financier traditionnel, sont mal adaptés à « la nouvelle donne » parce qu'ils sont trop lourds, exhaustifs, lents et coûteux, d'une part, ils ne sont pas équilibrés, trop financiers, pas assez opérationnels. D'autre part, ils constatent des résultats passés, sans anticipation des résultats futurs. Enfin, ils ne proposent pas non plus de lien avec la stratégie, ni les objectifs stratégiques.

### **B. De nouvelle proposition fleurissent vers les outils de mesure et management de la performance**

C'est dans ce contexte qu'aux États-Unis, la balanced scorecard (BSC) a été développée par deux professeurs-consulats, Kaplan et Norton (1992, 1996).<sup>32</sup>

Le modèle est simple, reposant sur quatre « boîtes » attrayantes et faciles à adapter à chaque contexte d'entreprise :

Un modèle de causes à effets, représenté par une carte stratégique, doit alors permettre de tracer les chemins spécifiques de la performance de l'entreprise cartographiée. Des indicateurs, anticipateurs ou de résultat, doivent permettre un suivi de la performance, et de ce qui la génère.

En France, la méthode OVAR (Objectif, Variable, d'Action, Responsables) pour construire des tableaux de bord stratégiques est formalisée par des enseignants-chercheurs à partir de la fin des années 1980 et jusque dans les années 2000. OVAR a pour objectif de créer davantage de cohérence dans l'entreprise, de faire en sorte d'améliorer la convergence des buts des différents services/département/entités.

---

<sup>32</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON. Op, Cit. P. 108-111

L'accent est mis sur l'identification séparée des buts d'une entité par opposition aux moyens dont elle dispose pour y parvenir. La démarche de mise en place d'indicateurs, à travers des tableaux de bord, est ensuite possible et facilitée, car elle se fonde sur un projet structuré et cohérent.<sup>33</sup>

### 3.1.2 L'évolution des problématiques liées aux outils de pilotage

Quelque année de mise en œuvre des tableaux de bord stratégiques et des balanced scorecard ont permis, à partir des années 2000, de faire évoluer les problématiques associées à ces outils. Les outils de pilotage ne peuvent plus être vus comme l'application mécaniste d'une stratégie explicitement énoncée, mais comme un point de focalisation du débat, de façon interactive à l'intérieur de l'organisation, sur la façon d'appréhender les incertitudes environnementales.

#### 3.1.2.1 Stade de mise en œuvre et évolution du questionnement sur la BSC

Vers la fin des années 1990 et au début des années 2000, on commence à avoir un peu de recul sur l'implantation des outils de pilotage dans les organisations, car suffisamment d'entreprise se sont, au moins officiellement, « lancées » dans la BSC ou le tableau de bord stratégique.

Kaplan et Norton, ainsi que d'autres consultants, ont vu les préoccupations des entreprises évoluer au fur et à mesure qu'ils mettaient en place des BSC chez leurs clients. Les débats académiques, notamment entre la BSC telle que définie par Kaplan, et les TDB stratégique « à la française »<sup>34</sup>(Epstein et Manzoni, 1998 ; Bourguignon, Malleret et Norreklit, 2004 ; Bessire et Baker, 2005) ont également contribué à faire évoluer les applications et le questionnement sur les outils de pilotage. Les ouvrages successifs de Kaplan (1996, 2000, 2004) sur la BSC traduisent ces évolutions. Introduite comme outil de suivi et système d'information pour le comité de direction, en 1991-1992, la BSC devient dès ses premières applications organisationnelles, un outil de communication de la direction vers les niveaux hiérarchiques exécutants, À la fin des années 1990, la BSC est désormais, dans le dessein de Kaplan et Norton, un instrument à part entière de mise en œuvre de la stratégie par les responsables intermédiaires.

---

<sup>33</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON. Op, Cit. P. 108-111

<sup>34</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON. Op, Cit. P. 108-111

### 3.1.2.2 Le retour du budget avec le beyond budgeting et la contribution de Simon avec les ICS

Une forme de réponse théorique est apportée par Simons. Dès 1995, ce professeur de Harvard publie un ouvrage dont l'écho en contrôle de gestion se développe à partir des années 2000. Sa théorie identifie quatre leviers de contrôle (Simons, 1995). Deux d'entre eux portent sur les valeurs de la firme et son identité organisationnelle : ce sont respectivement le système de croyances et le système de contraintes. Les deux autres correspondent à différents systèmes de contrôle de gestion : les systèmes diagnostiques et les systèmes interactifs. Selon Simons (1990, 1991) l'entreprise a besoin de la complémentarité entre les deux types de systèmes de contrôle de gestion, mais un seul outil peut jouer le système de contrôle interactif ; par définition, il s'agit du système qui reçoit l'attention limitée des dirigeants.<sup>35</sup>

### 3.2 Intégration des critères de performance dans le contrôle de gestion

Dans cette optique, la performance ne peut s'exprimer que comme un ensemble équilibré de paramètres complémentaires, mais parfois contradictoires, décrivant les résultats et les processus d'atteinte de ces résultats.

Le contrôle de gestion peut alors aider au pilotage de la performance en proposant des tableaux de bord et des indicateurs pour suivre tous ces paramètres.

Les tableaux de bord sont utilisés dans de nombreuses entreprises depuis plusieurs années, sous des formes différentes.

Un tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe.

Les premiers tableaux de bord établis dans les entreprises françaises dès les années 60 étaient assez rigides, rationnels, optimisant toutes les décisions et intégrant toutes les informations, tout étant localisés sur la réduction des coûts,

dans une optique strictement quantitative et financière. Plusieurs critiques apparaissent : les tableaux de bord sont peu précis, avec une vision globale, loin du terrain, avec un rythme imposé en décalage avec le fonctionnement réel, une mesure partielle incomplète. Les

---

<sup>35</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON. Op, Cit. P. 108-111

tableaux de bord sont trop standards sans adaptation aux besoins et aux caractéristiques locales. Le tableau de bord doit être adapté aux besoins de chaque utilisateur. La performance devant associer efficacement stratégie et organisation, le contrôle de gestion doit construire des outils, des indicateurs pour aider aux changements de stratégie comme aux changements de l'organisation.<sup>36</sup>

### 3.3 Danger et limites des outils de pilotage

D'autres limites aux outils de pilotage ont été dénoncées par des chercheurs, principalement ceux avec une pensée critique, dès avant « le krach » financier et économique de 2007-2008. Ces problèmes sautent désormais aux yeux dans contexte actuel et devront trouver des réponses dans « le monde d'après la crise ».<sup>37</sup>

Des scientifiques (Norreklit, 2003) ont dénoncé la BSC comme un outil « à la mode », Ils ont par exemple démontré le caractère peu rigoureux, non scientifique, de la BSC, qui fait appel à une rhétorique des instruments de gestion (avec les métaphores du pilotage et de la navigation). Ils dénoncent le fait que les arguments en faveur de la BSC font appel aux émotions et non à la raison, à la rationalité des managers (Norreklit, 2003).

Le plus grand danger est de piloter l'indicateur pour l'indicateur, sans comprendre ni chercher à comprendre la « réalité » ou du moins le phénomène que l'indicateur représente.

Des courants de recherche en contrôle de gestion ont souligné la vie propre des instruments de gestion et le pouvoir des chiffres en eux-mêmes. Avec la sociologie de la quantification, ils ont analysé les imbrications existantes entre méthodes de calcul et détention du pouvoir.

Dans les entreprises, le risque de voir la mesure se substituer au management est grand pour au moins deux raisons : d'une part, « l'objectivisation » des critères d'évaluation et la mise en place des rémunérations variables rencontrent beaucoup d'adeptes et, d'autre part, la suppression de niveaux intermédiaires de management permet à l'entreprise d'économiser des coûts élevés (salariaux, mais transactionnels).

La préconisation ici n'est pas de supprimer les indicateurs ni la mesure, mais de rétablir le management mis à mal au cours des dernières années dans beaucoup d'entreprises. Il s'agit

---

<sup>36</sup> Pascal FABRE, Sabine SEPARI, Guy SOLLE... ; « Management et contrôle de gestion » édition DUNOD, paris, 2014. P. 30

<sup>37</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op, Cit. P. 114-116

non seulement de trouver un « équilibre » entre les indicateurs financiers et les indicateurs opérationnels, comme le suggère la BSC, mais aussi de trouver un équilibre entre l'objectivisation offerte par la mesure, les indicateurs, et la nécessaire construction de sens qui est le rôle premier de manager, à tous les niveaux dans l'entreprise.

Des démarches de gestion, qui vont au-delà des « outils » de gestion, peuvent aider le manager à se professionnaliser et à prendre comment mener leur rôle. A ce titre, la démarche de construction des tableaux de bord ou d'une BSC a plus de valeur ajoutée que les indicateurs qui ressortiront, plus ou moins figés, de ce processus et de la discussion. Et les indicateurs, en retour, n'ont de sens et de valeur ajoutée que s'ils sont le point de départ d'un nouveau dialogue sur les plans d'actions, en d'autres termes s'ils deviennent des systèmes de contrôle interactifs au sens de Simon.<sup>38</sup>

### **3.3.1 Situer les outils de pilotage de la performance au cœur de management**

Les tableaux de bord peuvent être considérés comme des « boussoles ». Ce sont tous les éléments dégagés par le tableau de bord qui guident ou orientent les responsables dans le suivi de leurs résultats et dans leurs prises d'actions correctives. Lorsqu'ils sont convenablement exploités, ils permettent également de tester et de comprendre l'influence des effets des plans d'actions mis en œuvre sur les performances, donc d'apporter de la « signification ». <sup>39</sup>

### **3.3.2 L'ouverture du tableau de bord à des indicateurs non financiers permet de donner du sens aux responsables opérationnels**

En entreprise, donner du sens, c'est apporter une réponse aux questions « pourquoi ? » et « comment ? ». Si, classiquement, il incombe aux dirigeants de dessiner le sens autour de trois dimensions principales (l'orientation stratégique, les valeurs de l'entreprise et la structure organisationnelle). Il revient aux managers, à leurs postes, de le déchiffrer, de l'interpréter, de se l'approprier pour mieux appréhender leur propre champ d'action (c'est-à-dire la combinaison objectifs-ressources-résultats) et de relayer auprès des collaborateurs ou des subordonnés.<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op, Cit. P. 114-116

<sup>39</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op Cit. P. 114-116

<sup>40</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op Cit. P. 114-116

### 3.3.3 Les limites des tableaux de bord traditionnels

Indispensables au pilotage d'une entreprise et largement répandus aujourd'hui, les tableaux de bord n'en montrent pas moins des limites relatives à leur structure, leur contenu ou encore à leur capacité de disposer d'une information fiable et rapide. Les principales limites sont les suivantes :

- ✓ Pas de lien avec la stratégie : Les tableaux de bord ne peuvent se satisfaire d'une mesure isolée de la performance opérationnelle mais doivent contrôler que l'action des entités opérationnelles s'inscrit dans la stratégie de l'entreprise ;
- ✓ Prépondérance des indicateurs financiers : la majorité des tableaux de bord sont issus du contrôle de gestion qui est lui-même généralement rattaché à la direction administrative et financière ;
- ✓ Manque de réactivité : il est souvent fastidieux de récolter les informations auprès de chaque responsable opérationnel ou auprès de chaque service ;
- ✓ Description des conséquences : le tableau de bord mesure principalement l'activité passée sans mettre en évidence la cause de la performance de cette activité ;
- ✓ informations peu fiables ou incomplètes : si certaines sources de données ne sont pas automatisées. Il convient d'être particulièrement vigilant sur la fiabilité de l'indicateur qui en résulte ;
- ✓ surinformation : un trop grand nombre d'indicateurs et de tableau de bord nuira grandement à l'efficacité du modèle de pilotage. <sup>41</sup>

### 3.3.4 Les limites du contrôle budgétaire

La première limite qui vient à l'esprit en termes de contrôle budgétaire touche à la qualité de la budgétisation. Un budget mal construit ne permettra évidemment pas un contrôle budgétaire satisfaisant.

De multiples événements interviendront pour le remettre partiellement en cause. Ces événements sont relatifs aux évolutions incessantes de l'environnement économique, social ou encore fiscal.

Il peut alors s'avérer intéressant de suivre en parallèle la croissance réelle des activités en s'appuyant sur l'autre base de référence qu'est la réalisation des années précédentes. <sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> Annick DELHON-BUGARD, Frédéric DOCHE, Guillaume LEBEAU et Olivier STEPHAN ; « L'essentiel du contrôle de gestion » édition, EYROLLES, paris 2013. P. 85-86

### 3.4 Le reporting et le système d'information du contrôle de gestion

#### 3.4.1 Le reporting

Le reporting est un outil en évolution très rapide. Si sa forme, la transmission d'informations considérées comme essentielles et pertinentes. Évolue au gré des modes et des outils informatiques disponibles, sa fonction a connu des évolutions très significatives. Alors que le reporting constituait un outil essentiellement interne, rendre compte à son supérieur hiérarchique sous forme d'un tableau de bord des factures clés de son activité. Les années récentes ont aboli, ou tout au moins atténué, la frontière entre les usages internes et externes. Le reporting est devenu un outil central pour rendre compte de ce que l'on fait, ou de ce que l'on a fait, non seulement en interne, mais également à l'attention des divers parties prenantes de l'organisation.<sup>43</sup>

##### 3.4.1.1 Des outils de reporting et outils de pilotage atteignant leurs objectifs

Le reporting suit l'évolution des données (passé). Il présente une vision sur les entités. Le tableau de bord, mesure la performance (futur), il présente une vision pour les entités.

Les outils de reporting constituent un préalable indispensable à une bonne compréhension de ce qui s'est passé. Mais, en règle générale, on constate les manquements suivants : absence d'indicateurs globaux cohérents avec la stratégie, vision partielle de la performance, information tardive et peu ciblée, outil peu fédérateur. Les indicateurs sont plus axés sur les entités que pour les entités. Ces dernières construisent alors leurs propres outils de pilotage élaborés de façon dispersée et sans souci de coordination. D'où la nécessité de mettre en place des outils de pilotage.

Se pose alors la question de savoir pourquoi développer un pilotage global. Plusieurs réponses sont envisageables : créer une cohérence au sein des différentes entités ; développer un sentiment d'appartenance ; donner du sens au travail de chacun dans la création de valeur global ; optimiser les pratiques RH en capitalisant sur les meilleures ; mesurer et évaluer la mise en œuvre de la stratégie ; trouver le juste équilibre entre centralisation et décentralisation

---

<sup>42</sup> Annick DELHON-BUGARD, Frédéric DOCHE, Guillaume LEBEAU et Olivier STEPHAN ; Op. Cit. P. 100

<sup>43</sup> Benoît Pigé, Philippe Lardy ; 2e édition ; « Reporting et contrôle budgétaire de la délégation à la responsabilité ». Édition EMS, 2011. P. 104

; identifier des dénominateurs communs à l'ensemble de filiales d'un groupe ; faciliter les benchmarks internes ; promouvoir les meilleurs.<sup>44</sup>

### **3.4.1.2 Le reporting financier et ses avantages**

#### **A. Le reporting financier**

Le terme « reporting de gestion », désigne le processus de remontée de mesure des entités vers la direction générale, pour les besoins de l'analyse de gestion. Il ne préjuge en rien du type de mesure utilisé. Cependant, historiquement, le reporting de gestion est longtemps resté constitué d'indicateurs comptables et financiers, au point que pour certains, le terme reporting désigné implicitement un reporting de type financier.

Le reporting financier contient des mesures du chiffre d'affaires, du résultat, des éléments de bilan, ainsi que des ratios financiers clés, selon une périodicité généralement mensuelle. Il est donc très proche du reporting statutaire. Dans certains cas, un système de mesure unique sera utilisé pour les deux fonctions, la consolidation comptable d'une part, la remontée d'informations de gestion vers la direction d'autre part. Il peut être enrichi d'analyses complémentaires issues de la comptabilité de gestion.

#### **B. Les avantages du reporting financier**

Le reporting financier présente en premier lieu les qualités générales pour les indicateurs financiers, l'objectivité et la fiabilité. Par ailleurs, il est peu coûteux en termes de système d'information, dans la mesure où il repose sur les informations produites par le système comptable, donc disponibles et fiables. Il n'y a donc pas deux systèmes d'information en parallèle.

Le reporting présente également des avantages plus spécifiques à la mesure de performance locale.

En premier lieu, les informations financières offrent à la direction générale une vision synthétique de la performance des activités. Ceci est un avantage important, car il existe un risque réel de surcharge d'informations pour les dirigeants, qui bride alors la prise de décision. Par ailleurs, ce caractère synthétique permet de préserver un espace d'autonomie pour les responsables d'entités, et évite donc les risques de « sur-contrôle ».

---

<sup>44</sup> Nicolas BERLAND et François-Xavier SIMON ; Op Cit. P. 139-141

Ensuite, les mesures financières sont techniquement faciles à décomposer par entités, au moins à des niveaux de responsabilité élevés.

Enfin, les informations financières sont plus faciles à harmoniser que les données non financières : leur définition est au départ plus homogène, même s'il existe des marges de manœuvre qui peuvent créer des distorsions d'une entité à l'autre par exemple, les règles d'appréciation des stocks, du risque client, d'enregistrement du chiffre d'affaires.<sup>45</sup>

### 3.4.2 Le système d'information du contrôle de gestion

Les services du contrôle de gestion ont souvent besoin de traiter, de transformer, de calculer des informations avant de pouvoir les utiliser dans les méthodes, les procédures de contrôle de gestion et de les analyser pour en tirer des conclusions. Ils servent donc de nombreux outils d'aide à la décision dans différentes disciplines et transformés pour leurs besoins ou conçoivent des outils spécifiques.

- ✓ H.C. Lucas définit le système d'information comme « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir de l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation ». <sup>46</sup>

#### 3.4.2.1 Les sources d'information pour le contrôle de gestion

Les premières informations utilisées dans les méthodes de calcul de coût sont puisées dans la comptabilité financière et dans l'organisation général.

##### A. La comptabilité financière

Le contrôle de gestion étant apparu historiquement après la comptabilité financière et se voulant être une « loupe » sur les charges d'une entreprise, il est logique que la comptabilité (auparavant générale maintenant financière) soit une source d'information pour le contrôle de gestion. En France, la première méthode de calcul des coûts formalisée est celle des sections homogènes.

En 1982, le PCG a défini les notions fondamentales de coût et clarifié la méthode qui est rebaptisée « méthode des centres d'analyse ». Il utilise alors le terme de « comptabilité analytique » et non celui de « comptabilité de gestion » qui est apparu plus tardivement.

---

<sup>45</sup> Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC, Gérard NEULLEAU ; Op ; Cit. P. 144-146

<sup>46</sup> Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, 4<sup>e</sup> édition, DCG 11 ; « contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2016. P.18-20

La comptabilité de gestion organise le cheminement des flux internes en vue d'aboutir à des coûts par produits.

La comptabilité financière donne une vue globale et synthétique des comptes de l'entreprise. Obligatoire et normalisée, elle manipule des flux externe essentiellement monétaires.

### **B. Les informations sur l'organisation**

Le contrôle de gestion a besoin d'information sur les paramètres concrets de réalisation des activités pour décomposer les charges, affecter les temps de travail.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup>Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, Op. Cit. P. 18-20

# Conclusion générale

## Conclusion générale

Le contrôle de gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive.

La place de cette fonction de contrôle de gestion dépend de la taille, du statut et de la spécificité de chaque entreprise. Dans les grandes entreprises le contrôle de gestion est lié, soit à la direction générale, soit à la direction financière. Par contre dans les PME c'est le comptable ou le dirigeant qui exécute les techniques de contrôle.

Pour la maîtrise de la performance de l'entreprise il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise tel que la fonction stratégique, la fonction marketing, etc.

Le contrôle de gestion en collaboration avec ces différents services de l'entreprise permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise, cela montre qu'il est une fonction transversale de support.

Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant à la mesure de la performance de l'entreprise, parmi ces outils on cite :

La méthode de calcul des coûts qui englobe trois méthodes (la méthode de centre d'analyse, la méthode ABC, l'imputation rationnelle). Cette méthode consiste à calculer le coût de revient de chaque produit et de rendre ce coût de revient indépendant de la variation du volume d'activité de l'entreprise.

La gestion budgétaire permet l'organisation de l'entreprise en centres de responsabilité pour le calcul de la performance du gestionnaire responsable, tout en définissant des prix de cession qui permettent le respect de l'efficacité de l'entreprise et la maîtrise et l'évaluation de l'efficacité de chaque centre pour l'évaluation de la performance globale de l'entreprise. Le

tableau de bord fournit un ensemble des informations quantitatives et qualitatives nécessaires pour le pilotage de la performance de l'entreprise grâce à son rôle important comme élément de contrôle, de dialogue, de communication et d'aide à la prise de décision.

Le système de contrôle de gestion au sein des entreprises est flexible et exige une structure organisationnelle souple.

Donc les entreprises doivent enrichir les procédures de contrôle de gestion afin d'améliorer l'évaluation de sa performance face à la concurrence apporté par l'ouverture du marché national aux importations notamment par l'implémentation des nouveaux outils de contrôle de gestion tel que le tableau de bord prospectif et les autres modèles qui ne cessent d'enregistrer des meilleurs résultats.

# Liste des abréviations

## Liste des abbreviations

**AIOCPA:** American Institute of Certified Public Accountants »

**ABC:** Activity based costing

**ABM:** Management par activité.

**CG :** Contrôleur de gestion

**CAR :** Chiffre d'affaire réel.

**CAP :** Chiffre d'affaire préétabli

**CMR :** Coût matière réel.

**CMP:** Coût matière préétabli.

**CR :** Coût unitaire réel de production

**CP :** Prix de production préétabli

**DA :** Dinar Algérien

**DA :** Division administrative

**D.R.H :** Direction de ressource humaine

**DAP :** Division Approvisionnement

**DP :** Division Production

**DC** Division Commercial

**DG :** Direction Générale

**DFC :** Direction financière ou comptable

**ECM :** Ecart sur coût matière.

**ECA :** Ecart sur chiffre d'affaire.

**EMG :** Ecart sur marge globale.

**HT :** Hors taxe

**IFDACI:** Institut français Des Auditeurs et Contrôleurs Internes

**MR :** Marge réelle.

**MP :** Marge prévue.

**NB :** Note bien

**PR :** Prix de vente réel.

**PP :** Prix de vente préétabli.

**QR :** Quantité vendue réelle.

**QP :** Quantité vendue préétabli.

**QR :** Quantité produite réelle

**QP** : Quantité produite préétabli

**TTC** : Tout taxe comprise

**TVA** : Taxe sur la valeur ajoutée

**EVA** : Economic Value Added

**MVA** : Market Value Added

**ROE** : Taux de rentabilité financière

**RN** : Résultat net

**RBE** : Résultat brut d'exploitation

**EBE** : excédent brut d'exploitation

**TMB** : Taux de marge bénéficiaire

# Références Bibliographiques

## Bibliographie

### Ouvrages

- ALAZARD .Cet SEPARI.S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », Edition Donud, Paris, 2007.
- ALAZARD. C et SAPARI.S, « Contrôle de gestion : Manuel et application », Edition Donud, Paris, 2010.
- Anthony R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999.
- Ardoine, Michel et Schmidt J, le contrôle de gestion, Paris, Ed .public union 1985.
- ACKLOFF R, Méthodes de planification dans l'entreprise, éd d'organisation 1973.
- A.Benrais « le contrôle de gestion dans les entreprise ».2001.
- Abdelhamid El Gadi « Audit et contrôle de gestion » 2004.
- A.BOURGUIGNON, « Peut-on définir la performance ? », *Revue Française de Comptabilité*, n° 269, juillet -août 1995.
- PAYETTE, « Efficacité des gestionnaires et des organisations » ; 1988.
- A.Y. LEVIN ET J.W. MINTON, « Determining organizational performance: another look, and an agenda for research », *Management Science*, Vol 32, n°5, 1986.
- A.D. CHANDLER, « Organisation et performance des entreprises », T1, Editions de l'organisation, 1992.
- Brigitte Doriath & Christiane Goujet, gestion prévisionnelles et mesure de la performance. Dunod, Paris, 2008.
- Batac J., Errami Y., « Le rôle du service contrôle de gestion dans l'adaptation stratégique des banques », Manuscrit auteur, publié dans « Comptabilité et connaissances », Paris, 2005.
- Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2009.
- BOYATIZIS, cité par A.PAYETTE « l'efficacité des gestionnaires et des organisations » 1988 .
- Berland N. « Mesurer et piloter la performance », E-book, 2009
- CARLIER Bruno, RUBRICH-ROBERT Christophe, « Contrôle de gestion : Missions, outils, systèmes d'information et de pilotage », « La lettre du cadre territorial »- S.E.P.T, Janvier 2002.
- Daniel BACHET, « Quelle performance pour les entreprises et pour l'emploi ? », Revue Economie et Politique, Novembre - Décembre 1998.
- G. HAMEL et C.K. PRAHALD, cité par MARMUSE dans « La performance »,

Encyclopédie de gestion, 1997.

- Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005.
- Gautier F., Pezet A., « Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006.
- Hélène BERGERON, « La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME », 6<sup>e</sup> Congrès international francophone sur la PME - Octobre - HEC - Montréal. 2002.
- Henri FAYOL, cité in : Colin H., Pesqueux Y., « Le contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998.
- Jacques BARRETTE et Jocelyn BERARD « Gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », Revue Internationale de Gestion, volume 24, numéro 4, hiver 2000.
- Joseph NOONE, « À propos de la performance humaine en entreprise : pour une philosophie de l'action et une philosophie d'action », Working Papers IAE de Paris (Université Paris 1 ), GREGOR, 1999.
- J.CABY et G. HIRIGOYEN, « La création de valeur de l'entreprise », Economica, 1997.
- K.H CHUNG. (K.H), PRUIT. (S.W) : « A simple approximation of Tobin's Q », Revue Financial management, Vol 23, N°3, 1994.
- KHEMAKHEM, « la dynamique du contrôle de gestion », Dunod, 1976.
- KIRBYJ, « management contrôle système », 2<sup>e</sup> édition, Prentice Hall, 1994.
- Langlois G., Bonnier C., Bringer M., « Contrôle de gestion », Berti éditions, Alger, 2008.
- L Becos, 1995.
- Loning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., « Le contrôle de gestion, outils et pratiques », Dunod, Paris, 2008.
- Langlois G. ; Bonnier C. ; Bringer M., « Contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006.
- MACHESNAY, « Economie d'entreprise », Eyrolles, 1991.
- Mohamed FRIQUI, « Cours de 1<sup>ère</sup> année DEA Management de Politique générale et stratégie de l'entreprise », FSEG Tunis, 2001.
- MOLHO.D et POISSON.D.F, « La performance globale de l'entreprise et d'organisation », Edition Donub, Paris, 2003.
- M.LEBAS, « Performance : Mesure et management. Faire face à un paradoxe », Groupe HEC, Paris, 1998.
- Michel KALIKA, « Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances », Editions Economica, Paris, 1988.
- MARGOTTEAU Eric, « contrôle de gestion DECF.U.V.7 », Ellipses Edition Marketing S.A, 2001.

# Webographie

- 1- <http://blog.wikimemoires.com/2011/01/les-outils-de-suivi-de-la-performance-management-public>.
- 2- <http://www.bac-stg.net/bac/sujet-detude-en-stg-mercatique-sur-evaluation-de-laperformance.php>.
- 3- [http://www.controleur-de-gestion.fr/a\\_proposcg.html](http://www.controleur-de-gestion.fr/a_proposcg.html).
- 4- <http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282>.
- 5- <http://www.qualite.qc.ca/centre-des-connaissances/principes-de-performance>
- 6- <http://www.volle.com/travaux/comptabilite.htm>.
- 7- [https://fr.wikipedia.org/wiki/Contr%C3%B4le\\_de\\_gestion](https://fr.wikipedia.org/wiki/Contr%C3%B4le_de_gestion).
- 8- <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-control-audit-2008-2-page-107.htm#>
- 9- <https://comptabilite.ooreka.fr/astuce/voir/589687/taux-de-marge-beneficiaire>
- 10- <https://www.heflo.com/fr/blog/kpi/indicateurs-de-performance-kpis/>

# Liste des tableaux et Schémas

## **LISTE DES TABLEAUX ET SCHEMAS**

### **LISTE DES TABLEAUX**

**Tableau N°01** : Le calcul du résultat analytique ..... 19

**Tableau N°02** : La forme du tableau de bord ..... 25

## **LISTE DES SCHEMAS**

<b>Schéma n°01:</b> Contrôle de gestion.....	05
<b>Schéma N°2 :</b> Les étapes du contrôle de gestion (un processus d'apprentissage) .....	07
<b>Schéma N°3:</b> Schéma du processus de contrôle de gestion.....	09
<b>Schéma N°04 :</b> Les étapes de la gestion budgétaire .....	23
<b>Schéma N°05 :</b> La démarche de sélection d'indicateurs pertinents .....	27
<b>Schéma N°05 :</b> Les concepts liés à la performance .....	34

# Tables de matieres

# *Table des matières*

**Remerciements**

**Dédicaces**

**Liste des abréviations**

**Liste des tableaux**

**Liste des figures**

<b>Introduction générale</b> .....	1
<b>Chapitre I : Notions de base sur le contrôle de gestion</b> .....	4
introduction	
<b>Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion</b> .....	4
1-1. L'historique du contrôle de gestion .....	4
1-2. Définition du contrôle .....	5
1-3. Les objectifs du gestion .....	7
1-4. missions et rôle du contrôle de gestion.....	8
1-5. qualité du contrôle de gestion .....	10
1-6. métier du contrôleur de gestion .....	10
<b>Section 2 : l'organisation du contrôle de gestion</b> .....	11
2-1. L'implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise .....	11
2-1-1. le contrôle de gestion dans les grandes entreprises.....	12
2-1-2. le contrôle de gestion dans les PME.....	12
2-2. champs d'application du contrôle de gestion .....	13
2-2-1. le contrôle de gestion et stratégie.....	13
2-2-2. le contrôle de gestion et marketing .....	14
2-2-3. le contrôle de gestion et finance .....	14

2-2-4. le contrôle de gestion et GRH .....	15
<b>Section 3 : Les outils de contrôle de gestion .....</b>	<b>19</b>
3-1. La comptabilité analytique.....	20
3-1-1. Définition .....	20
3-1-2. Son objectifs.....	20
3-1-3. Les méthodes de calcul des coûts .....	24
3-2. La gestion budgétaire .....	24
3-2-1. Définition de la gestion budgétaire.....	24
3-2-2. Objectifs de la gestion budgétaire.....	24
3-2-3. Les étapes de la gestion budgétaire .....	25
3-3. Tableau de bord. ....	26
3-3-1. Définition et objectif du tableau de bord .....	26
3-3-2. L'objectif du tableau de bord.....	27
3-3-3. La structure du tableau de bord.....	27
3-3-4. Typologie d'indicateurs .....	28
3-3-5. La forme des indicateurs utilisés .....	28
3-3-6. Rôles d'un tableau de bord .....	29
Conclusion	
<b>Chapitre II : la performance de l'entreprise .....</b>	<b>33</b>
Introduction	
<b>Section 1 : Les notions de base sur la performance .....</b>	<b>33</b>
1-1. Historique .....	33
1-2. Définition et les concepts liés à la performance.....	34
1-2-1. Définition de la performance .....	34
1-2-2. Les concepts liés à la performance .....	35

1-3. Les liens entre la performance et la stratégie .....	35
1-3-1. L'articulation stratégie / performance .....	35
1-3-2. Le rôle du management .....	35
1-4. Les dimensions et mesures de la performance .....	36
1-4-1. les dimensions de la performance.....	36
1-4-2. la mesure de la performance .....	37
<b>Section 2 : les indicateurs et typologie de la performance .....</b>	<b>39</b>
2.1 Le différent type d'indicateurs.....	39
2.1.1 Résultat résiduel .....	40
2.1.2 La valeur ajoutée économique .....	41
2.1.3 Taux de marge bénéficiaire.....	42
2.1.4 Taux de rentabilité financière ROE (return on equity) .....	43
2.1.5 Le ratio Q .....	44
2.2. La typologie de la performance.....	45
2.2.1 La performance économique.....	45
2.2.2 La performance financière .....	46
2.2.3 La performance sociale .....	46
2.2.4 La performance humaine .....	47
2.2.5 La performance managériale.....	47
2.2.6 Performance organisationnelle.....	48
2.2.7 La performance technologique.....	48
2.2.8 La performance commerciale.....	49
2.2.9 La performance Sociétale .....	49
2.2.10a performance stratégique.....	49
2.3. Outils de pilotage de la performance interne.....	50
<b>Section 3 : L'apport des outils du contrôle de gestion à la performance De l'entreprise</b> .....	<b>51</b>
3.1. Les outils de pilotage (Balanced scorecard ou tableau de bord stratégique) de la mesure au management de la performance.....	52
3.1.1 Une perspective sur les outils de pilotage de la performance moins de mesure et plus de management .....	52

3.1.1.1 L'essoufflement des outils classiques du contrôle de gestion et les nouvelles propositions .....	53
A. Les limites des outils traditionnels du contrôle.....	53
B. De nouvelle proposition fleurissent vers les outils de mesure et management De la performance .....	54
3.1.2 L'évolution des problématiques liées aux outils de pilotage .....	54
3.1.2.1 Stade de mise en œuvre et évolution du questionnement sur la BSC.....	55
3.1.2.2 Le retour du budget avec le beyond budgeting et la contribution de Simon avec les ICS .....	55
3.2. Intégration des critères de performance dans le contrôle de gestion.....	56
3.3. Danger et limites des outils de pilotage.....	56
3.3.1 Situer les outils de pilotage de la performance au cœur de management .....	56
3.3.2 L'ouverture du tableau de bord à des indicateurs non financiers permet de donner du sens aux responsables opérationnels .....	56
3.3.3 Les limite des tableaux de bord traditionnels.....	56
3.3.4 Les limites du contrôle budgétaire.....	57
3.4. Le reporting et le système d'information du contrôle de gestion .....	57
3.4.1 Le reporting .....	57
3.4.1.1 Des outils de reporting et outils de pilotage atteignant leurs objectifs.....	58
3.4.1.2 Le reporting financier et ses avantages .....	58
A. Le reporting financier .....	59
B. Les avantages du reporting financier .....	60
3.4.2 Le système d'information du contrôle de gestion .....	60
3.4.2.1 Les source d'information pour le contrôle de gestion .....	60
A. La comptabilité financière .....	60
B. Les informations sur l'organisation.....	61
Conclusion .....	61
<b>Conclusion générale</b>	

# **RESUME**

## ***Résumé***

*La performance est souvent conçue comme une mesure chiffrée, des bénéfices ou une rentabilité à atteindre. Cependant, dans son champ actuel, la performance est une notion globale résultante d'un ensemble d'améliorations et de progrès dans une entreprise.*

*Pour la mesurer, le contrôle de gestion utilise de nombreux outils pertinents capables de répondre aux besoins des dirigeants, dans le but de rendre l'entreprise plus performante*

*Ce mémoire, s'intéresse à présenter la contribution du contrôle de gestion, par ses divers outils, à l'animation et le pilotage de la performance de l'entreprise.*

***Mots clés :*** *Contrôle de gestion, performance.*

## ***Abstract***

*Performance is often seen as a numerical measure of profits or achieves profitability. However, in its current scope, performance is a result of a series of improvements and progress in a global business concept.*

*To measure, control management uses many relevant tools to meet the needs of leaders in order to make the business more efficient*

*This memory is interested in presenting the contribution of management control through its various tools, animation and performance management of the company.*

***Keywords:*** *Control of management, performance.*