

Université Abderrahmane mira de Bejaia



Faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion

Département des Sciences financières et comptabilité

## MÈMOIRE DE FIN DE CYCLE

Pour l'obtention du diplôme de Master en Sciences  
financières et comptabilité

**Option: Comptabilité, Contrôle & Audit**

### **Le rôle de contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière**

Organisme d'accueil

**CO.G.B Labelle**



**Réalisé par :**

M<sup>lle</sup> BENHAMMA Chahinaz

M<sup>lle</sup> ADRAR Amel

**Encadré par :**

Mme TAGUELMINT Meriem Zehira

**Année universitaire : 2021/2022**

## ***Remerciement***

*Nous voudrions tout d'abord remercier le bon dieu, le miséricordieux, le plus généreux qui nous a éclairé notre chemin et nous a donné la force et la volonté qui nous ont permis de pouvoir réaliser ce modeste travail.*

*Nous remercions infiniment Mme TAGULMINT pour ses précieux conseils, sa disponibilité durant la préparation de ce mémoire, qui nous a accordé l'assurance de suivre notre travail avec bienveillance, en nous apportant conseils orientations utiles à son élaboration, c'est qu'on présente nos remerciements les plus sincères.*

*Nous sommes aussi très reconnaissantes envers l'ensemble du personnel de CO.G.B Labelle, à savoir notre promoteur SEKHRI IBTISSEM, pour leur soutien et leur gentillesse pendant toute la période de notre stage.*

*En outre, nous présentons nos remerciements à tous nos enseignements (es) tout au long de notre cursus universitaire.*

## ***Dédicace***

*Avec l'expression de ma reconnaissance, je dédie ce modeste travail à ceux qui, quels que soient les termes embrassés je n'arriverais jamais à leur exprimer mon amour sincère.*

*A ma précieuse offre de dieu, qui doit ma réussite, et tout mon respect : mon cher père ABDELGHANI.*

*A la femme qui a souffert sans me laisser souffrir et qui à endurée beaucoup de peine pour notre bien-être : ma jolie maman SUZANNE.*

*A mes chères sœurs : Dina et Ahlem qui m'ont soutenu tout au long de mes études, que dieu leur offre la chance et le bonheur*

*A mon seul frère Yasten, que dieu le protège*

*A mes grands parents, mon oncle, mes tantes, que dieu leur donne une longue et joyeuse vie*

*A mes cousins et cousines*

*A tous mes ami(e)s pour leurs encouragements et leurs soutiens moraux spécialement : Siham, Louisa et Halim.*

*A mon binôme Amel et toute sa famille*

*A tous la promo CCA, et tous les professeurs qui nous ont enseignés.*

## ***Dédicace***

*Avec l'expression de ma reconnaissance, je dédie ce modeste travail :*

*A ma très chère mère*

*Quoi que je fasse ou que je dise, je ne saurais point te remercier comme il se doit. Ton affection me couvre, ta bienveillance me guide et ta présence à mes côtés a toujours été ma source de force pour affronter les différents obstacles.*

*A mon très cher père*

*Tu as toujours été à mes côtés pour me soutenir et m'encourager. Que ce travail traduit ma gratitude et mon affection.*

*A mon très cher frère BADREDDINE pour leur appui et leur encouragement*

*A mes belles sœurs ROUMAÏSSA, SAMRA et HOUDA pour leurs encouragements permanents, et leur soutien moral*

*A mon binôme CHAHINAZ, pour son soutien moral, sa patience et sa compréhension tout au long de ce projet*

*Puisse Dieu vous donner santé, bonheur, courage et surtout réussite*



**Liste des abréviations**

# Liste des abréviations

---

**ABC**: Activity based costing

**AC**: actif circulant

**BFR**: besoin fond de roulement

**CA** : chiffre d'affaire

**CAF** : capacité d'autofinancement

**CO.G.B** : corps gras de Bejaia

**CP** : capitaux propre

**Cp** : cout prévu

**Cr** : cout réel

**CU<sub>p</sub>** : cout unitaire prévisionnel

**DAF** : direction administrative et financière

**DCT** : dette court terme

**DG** : direction générale

**DLMT** : dettes longue moyennes termes

**DO** : directeurs opérationnel

**E** : écart

**EBE** : excédent brut d'exploitation

**EVA** : economic value added

**FRN** : fond de roulement net

**HT** : hors taxes

**IRFF** : importation rationnelle des frais fixes

**MOD** : main d'œuvre direct

**Mp** : marge prévisionnel

**MP** : matière première

**MPu** : marge prévu unitaire

**Mr** : marge réelle

# Liste des abréviations

---

**MRu** : marge réelle unitaire

**MU** : marge unitaire

**PE** : production de l'exercice

**Pp** : prix prévisionnel

**Pr** : prix réel

**Qb** : quantité budgété

**Qp** : quantité prévisionnel

**R** : ratio

**RBE** : résultat brut d'exploitation

**RCAI** : résultat courant avant impôts

**RF** : résultat financier

**RN** : résultat net

**ROAI** : résultat ordinaire avant impôt

**ROE**: return of equity

**ROI**: return on investment

**Rtp**: résultat prévu

**Rtr**: résultat réel

**SIG**: soldes intermédiaires de gestion

**SPA** : société par action

**THp** : taux horaire prévisionnel

**THr** : taux horaire réel

**Tp** : taux prévisionnel

**Tr** : taux réel

**TR** : trésorerie nette

**VA** : valeur ajoutée

**VD** : valeur disponible

**VE** : valeur d'exploitation

# Liste des abréviations

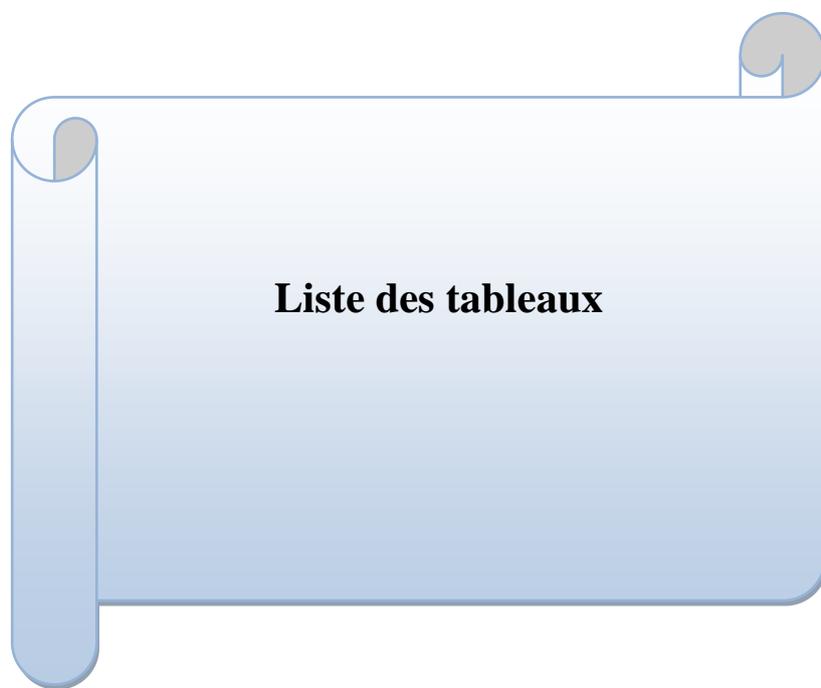
---

**VG** : volume global

**VI** : valeur immobilisé

**VMP** : valeur mobilière de placement

**VR** : valeur réalisable



**Liste des tableaux**

## Liste des tableaux

---

N°	Titre	Page
01	Les différentes définitions de contrôle de gestion	06
02	Le rôle classique et nouveau rôle du contrôleur de gestion	18
03	Les qualités du contrôleur de gestion	20
04	Comparaison entre la performance interne et la performance externe	27
05	Bilan en grandes masses l'année 2018	73
06	Bilan en grandes masses l'année 2019	74
07	Le calcul du FRN	76
08	Le calcul de BFR	77
09	Le calcul de la TR	77
10	Les soldes intermédiaires de gestion	79
11	Le calcul la CAF	81
12	Le calcul de ratio de couverture des emplois stable	82
13	Le calcul de ration d'endettement	83
14	Calcul de ratio de liquidité général	83
15	Calcul de ratio de liquidité réduite	84
16	Le calcul de ratio de liquidité immédiate	84
17	Calcul de ratio solvabilité générale	85
18	Le calcul de ratio d'autonomie financière	85
19	Calcul le délai de rotation crédit client	86
20	Calcul le délai de rotation crédit fournisseur	87
21	Calcul le ROE	88
22	Calcul le ROI	88
23	Tableau comparatif entre les réalisations et les prévisions du programme de vente pour l'année 2019	90
24	La décomposition des écarts sur chiffre d'affaire	93
25	Tableau récapitulatif des marges et des écarts	97
26	Calcul du résultat réel pour les cinq produits d'huiles	98
27	Calcul du résultat prévisionnel pour les cinq produits d'huiles	98
28	Comparaison entre le résultat réel et le résultat prévisionnel	98
29	Tableau de bord financier	100
30	Tableau de bord commercial en valeur	103

## Liste des tableaux

---

31	tableau de bord commercial en quantité	104
32	Quantités réelles produites par CO.G.B Labelle	104
33	Tableau de bord de production	105

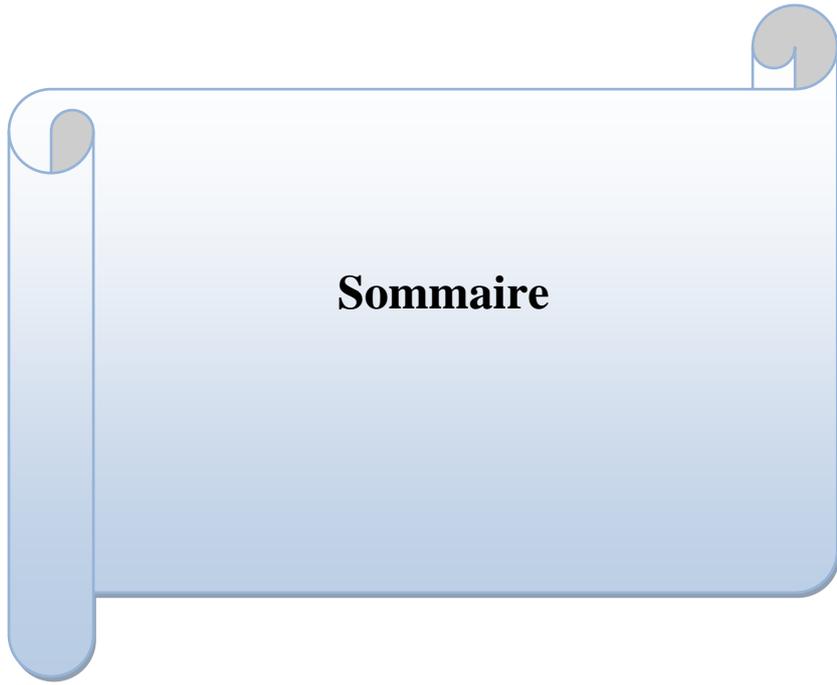


**Liste des figures**

## Liste des figures

---

N°	Titre	Page
01	Le contrôle de gestion dans une organisation	8
02	Les étapes de contrôle de gestion	11
03	Rattachement à la direction générale.	15
04	Rattachement à la direction administrative et financière.	16
05	Rattachement du contrôle de gestion aux directeurs ou responsables opérationnels	17
06	Le rôle du contrôleur de gestion	20
07	Organigramme d'évolution de la CO.G.B Labelle	65
08	Représentation graphique de l'actif du bilan des années 2018, 2019	74
09	Représentation graphique du passif du bilan des années 2018,2019	75
10	Représentation graphique de l'évaluation des ratios d'équilibre financier	78
11	Représentation graphique de l'évaluation des principes SIG	80
12	Représentation graphique de la CAF	82
13	Comparaison graphique entre les capitaux propres et les dettes pour 2019	86
14	Comparaison graphique entre les deux délais de paiement	87
15	Représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et les prévisions du CA en quantité	91
16	Représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et les prévisions du CA en valeurs	91
17	Représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et les prévisions du résultat	99
18	Représentation graphique les taux de réalisation des quatre produits	103
19	Représentation graphique des taux de réalisation	105



## **Sommaire**

# Sommaire

---

Remerciement

Dédicaces

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

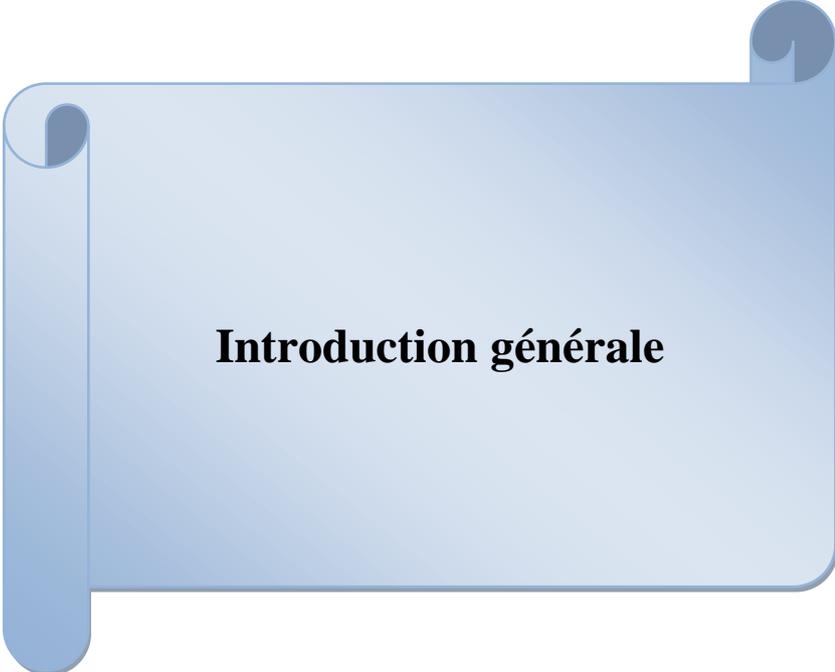
Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre I: cadre théorique sur le contrôle de gestion .....	3
Introduction .....	3
Section 01 : généralités sur le contrôle de gestion .....	4
1.1 Historique de contrôle de gestion .....	4
1.2 Définition et types de contrôle de gestion :.....	5
1.3 Objectifs et missions du contrôle de gestion.....	8
Section02 : le contrôle de gestion dans l'organisation .....	12
2.1 Le domaine du contrôle de gestion.....	12
2.2 Place du contrôle de gestion dans l'organisation :.....	14
2.3 Le contrôleur de gestion: .....	17
Conclusion.....	23
Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise .....	25
Introduction .....	25
Section 01 : notion de base sur le concept de performance .....	26
1.1 Définition, types et dimensions de performance .....	26
1.2 Critères et indicateurs de mesure de la performance financière .....	32
Section 02 : le contrôle de gestion, outil de mesure de la performance financière.....	43
2.1 La comptabilité de gestion, outil de mesure et d'analyse de la performance de l'entreprise :.....	43
2.2 La gestion budgétaire, comme outil de suivi et d'amélioration de la performance de l'entreprise .....	48
2.3 Le tableau de bord et reporting, outil de pilotage de la performance de l'entreprise .....	55
Conclusion.....	60

# Sommaire

---

Chapitre III : le contrôle de gestions dans l'évaluation de la performance financière, Cas CO.G.B Labelle .....	63
Introduction .....	63
Section 01 : présentation de CO.G.B Labelle .....	64
1.1 Evolution, missions, objectifs, et activités de l'entreprise d'accueil .....	64
1.2 Potentiel de production, moyens de l'entreprise et les équipements de production .....	67
1.3 Les principaux produits et les délégués départements .....	68
Section 02 : l'apport de contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de CO.G.B la belle.....	72
2.1 Evaluation de la performance financière au sein de CO.G.B Labelle :.....	72
2.2 L'apport des outils de contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière.....	87
Conclusion.....	105
Conclusion générale .....	108
Références bibliographiques	
Annexes	
Table des matières	



**Introduction générale**

# Introduction générale

---

## Introduction générale

L'entreprise est un lieu de création de richesse, elle permet la mise en œuvre de moyens intellectuels, humains, matériels et financiers pour produire transformer et distribuer des biens et services conformément aux objectifs fixés par la direction.

Le but de chaque organisation est de progresser croître et acquérir de nouveaux marchés. Toute entreprise a besoin d'un contrôle de gestion car c'est une fonction importante qui lui permet de concevoir, formaliser, traiter les flux d'informations dans le but d'améliorer la performance de l'organisation.

Le contrôle de gestion de gestion permet de mesurer la performance de l'entreprise par la biais de ses outils tel que : la comptabilité de gestion, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

La comptabilité de gestion est un outil important dans le contrôle de gestion qui aide les entreprises à la prise de décision et qui lui permet la maîtrise des coûts.

La gestion budgétaire est un système de pilotage impliquant une vision anticipée de l'avenir. Elle comporte trois étapes essentielles : la prévision qui consiste à prévoir objectivement l'avenir, la budgétisation qui est le chiffrage de ces objectifs et enfin, le contrôle budgétaire qui est la comparaison du réel au prévisible; L'analyse des écarts est un instrument indispensable qui permet d'établir un diagnostic précis sur l'état de santé de l'entreprise.

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

Selon **BOUQUIN 2004** la performance peut être définie comme « le résultat d'une action », elle exprime le degré d'accomplissement des objectifs poursuivis. Il existe plusieurs dimensions de performance. Nous nous basent sur la performance financière. Celle-ci indique et renseigne sur la santé financière de l'entreprise, par le calcul des différents ratios de rentabilité et solvabilité et liquidité, et aussi par l'analyse des écarts.

Dans le cadre de notre travail, nous essayerons de monter l'importance du contrôle de gestion qui devenu indispensable au sein de toute entreprise, et le rôle qu'il joue dans la mesure de la performance financière de l'entreprise.

# Introduction générale

---

Notre travail s'articulera essentiellement autour de la problématique suivante :

**Comment le contrôle de gestion contribue t-il à l'évaluation de la performance financière au sein de l'entreprise CO.G.B la belle ?**

Afin de clarifier beaucoup mieux notre travail de recherche, nous jugeons nécessaire de nous appuyer sur une série d'interrogations qui découlent de la problématique à savoir :

- Quels sont les outils et les méthodes utilisés pour mesurer la performance financière ?
- Quel est l'apport de contrôle de gestion pour la performance financière au sein de CO.G.B Labelle ?

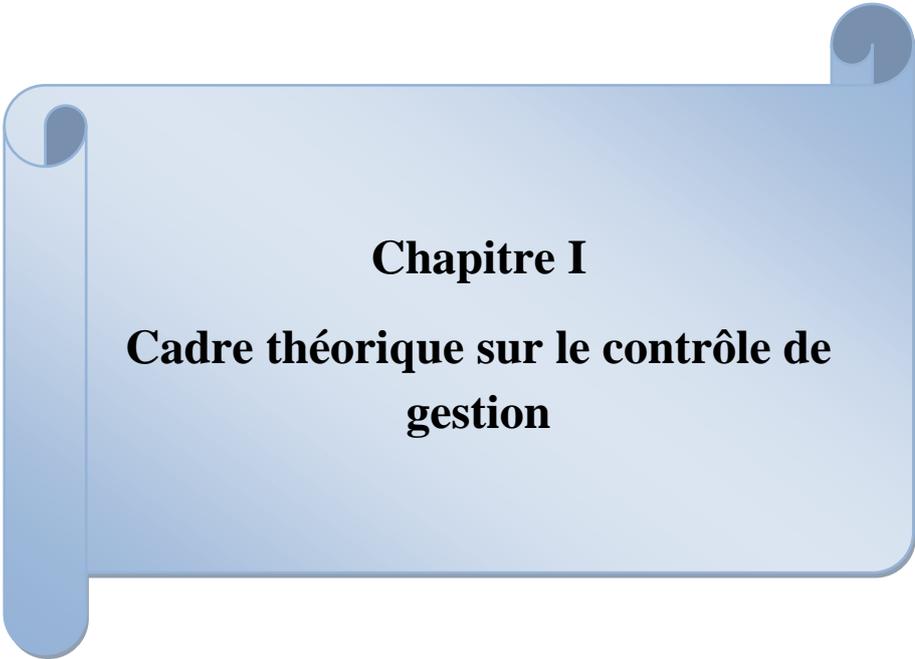
Pour répondre à ces questions, nous avons émis les hypothèses de recherche suivantes pour qu'elles soient testées :

- **Hypothèse 01** : l'utilisation des différents indicateurs financiers permettent de mesurer de façon efficace la performance financière des entreprises.
- **Hypothèse 02** : le contrôle de gestion peut être le pilote de la performance à travers les outils mis en place au sein de l'entreprise tel que le contrôle budgétaire et le tableau de bord.

Pour bien vérifier ces hypothèses, nous avons consulté un certain nombre de références bibliographiques liées au sujet traité. Et nous avons effectué un stage pratique au sein de l'entreprise CO.G.B la belle.

Pour répondre à cette problématique et développer ces questions secondaires, nous divisant notre travail sur 3 chapitres :

- Le premier chapitre portera sur des notions de bases sur le contrôle de gestion, ainsi que les fonctions et les activités du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise.
- Le deuxième chapitre consiste à présenter un cadre théorique sur la performance, et à traiter les outils de contrôle de gestion au service de performance.
- Le troisième chapitre concerne une étude pratique du contrôle de gestion auprès de l'entreprise CO.G.B La belle, dans lequel nous essayerons de montrer le rôle de contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de cette entreprise.



**Chapitre I**  
**Cadre théorique sur le contrôle de  
gestion**

# **Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion**

---

## **Chapitre I: cadre théorique sur le contrôle de gestion**

### **Introduction**

Dans une entreprise, le contrôle de gestion est considéré comme une fonction indispensable à la gouvernance, Il possède une importance considérable dans l'élaboration des stratégies des entreprises.

Le contrôle de gestion « est présenté comme la mise en tension de l'ensemble de l'organisation avec une préoccupation économique d'utilisation la plus rationnelle des moyens et l'intention de maximiser les résultats comme de s'adapter au mieux de besoin de l'environnement »<sup>1</sup>.

Ce processus est souvent très défini comme une démarche destinée à maîtriser le cheminement d'une organisation vers ses objectifs. Dans ce premier chapitre nous devons présenter le contrôle de gestion afin de pouvoir traiter et analyser le thème d'une manière valide. Ce chapitre se divise en deux sections ; la première section est focalisée sur des généralités sur le contrôle de gestion et la deuxième section portera sur la place du contrôle de gestion dans l'organisation.

---

<sup>1</sup> HIRSCH.D, KACHER.N, « le grand livre de contrôle de gestion », édition EYROLLES paris, 2013, p8.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

---

## Section 01 : généralités sur le contrôle de gestion

Dans cette section nous allons donner un aperçu général sur l'apparition historique du contrôle de gestion, puis nous entamons les différentes définitions du contrôle de gestion.

### 1.1 Historique de contrôle de gestion

Durant des années les entreprises ont été gérées selon l'inspiration de leur dirigeant, mais la taille de ces entreprises qui ne cessent de s'accroître ne permettait plus le contrôle direct par le dirigeant et cette nouvelle fonction est née du besoin de contrôle par les responsables de ces grandes organisations.

A cette époque, les premiers systèmes de contrôle de gestion ont pris la forme d'un ensemble de contrôles financiers reposant sur des systèmes d'informations comptables dont le seul langage commun était le langage financier. « Ceci a permis la comparaison entre les activités industrielles de plus en plus diversifiées conduites au sein d'une même entreprise ». <sup>2</sup>

Le contrôle de gestion s'est développé aux Etats-Unis après la deuxième guerre mondiale et s'est répandu par la suite en Europe.

« Avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification des enjeux, et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion se sont progressivement élargies. Il devient ainsi nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en gardant le contrôle des exécutants ». <sup>3</sup>

Dans les années 1960, le contrôle de gestion était tourné vers la comptabilité analytique. Il a d'abord vu sa mission limitée à un simple contrôle des coûts (contrôle = inspection), ensuite, « il s'est élargi pour toucher les différentes composantes de la gestion de l'entreprise (contrôle= maîtrise) sans pour autant avoir atteint la maturité qu'il semble avoir acquise aujourd'hui ». <sup>4</sup>

Dès les années 1960, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels qui ont permis de contrôler les réalisations et mesurer les écarts, et de déléguer les responsabilités après la négociation des objectifs budgétaires. A cette époque

---

<sup>2</sup> RONGE. Y, CERRADA. K, « contrôle de gestion », 3eme édition, Pearson, Paris, 2012, P07.

<sup>3</sup> ALAZARD.C, SEPARIS.S, « contrôle de gestion : manuel et applications », DCG11, 2eme édition, Dunod, Paris, 2010, P05.

<sup>4</sup> BOUIN.X, SIMON.F, « les nouveaux visages de contrôle de gestion, outils et comportements », 2eme édition, Dunod, Paris, 2004, P11-12.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

---

le processus de contrôle de gestion qui se résumait en deux phases : l'élaboration de budget puis le reporting qui porte sur la réalisation du budget et l'analyse des écarts. C'est pour cette raison que le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort, de contrôle budgétaire.

A partir des années 1970, les perturbations internes et externes, les changements d'environnement, l'émergence de nouvelles technologies et la mondialisation de l'économie ont donné la possibilité aux entreprises de planifier et de concevoir leur avenir, sous l'influence des techniques de contrôle pour une gestion plus efficace.

« Avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide non seulement pour la prise de leurs décisions mais aussi pour le contrôle des acteurs dans la structure ».<sup>5</sup> Les pratiques se sont donc élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises et avec sa forme moderne, le contrôle de gestion devient un outil fondamental dans la gestion de l'entreprise.

## 1.2 Définition et types de contrôle de gestion :

### 1.2.1 Définition de contrôle de gestion

« Le contrôle de gestion est une fonction essentielle pour toutes les entreprises et les organisations dont l'objectif est de s'assurer que les ressources sont utilisées avec efficacité et efficience, dans le sens de stratégie voulue ».<sup>6</sup>

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle / gestion.

#### ➤ Définition de concepts contrôle / gestion

**Le Contrôle :** « c'est la maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers le sens voulu »<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> ALAZARD.C, SEPARI.S, Op.cit, P6.

<sup>6</sup> CAPPELLETTI.L, BARON.PH, « contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 2014, p06.

<sup>7</sup> Idem, P 08.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

**La Gestion :** « c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'une responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance »<sup>8</sup>.

Partant de ce qui précède, « la fonction du contrôle de gestion peut être définie comme un ensemble de tâches permettant d'apprécier des résultats des centres gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance »<sup>9</sup>.

## ➤ les définitions retenues par quelques auteurs

Plusieurs auteurs ont proposés de nombreuses définitions du contrôle de gestion, nous citons parmi :

**Tableau N°01 : les différentes définitions de contrôle de gestion**

Auteurs	Définitions
<b>R.N Anthony</b>	le contrôle de gestion est « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisé de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation » <sup>10</sup> , par la suite il proposa 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>11</sup> .
<b>C.GRENIER</b>	« le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinées à permettre aux responsable d'agir en réalisent la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisation. Il doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficience et l'efficacité des actions et des moyens pour atteindre les objectifs » <sup>12</sup>
<b>H.BOUQUIN</b>	« on conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissant la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidienne » <sup>13</sup>

<sup>8</sup> CAPPELLETTI.L, BARON.PH, Op.cit, P04.

<sup>9</sup> MEKKAOUI.M, « précise contrôle de gestion », édition 2007, p09.

<sup>10</sup> ALAZARD.C, SEPARL.S, Op.cit, P09.

<sup>11</sup> R.N Anthony, « management et contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 2008, P05.

<sup>12</sup> PATRICK. B, « contrôle de gestion cours et application », 2eme édition, Vuibert, paris, 2001, p09.

<sup>13</sup> BOUQUIN. H, « les fondements du contrôle de gestion », presse universitaire de France « que sais-je ? », N°2892, paris, 1994, P10.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

<b>KHEMAKHEN</b>	« 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>14</sup>
------------------	--

Source : réalisé par nous-mêmes

## 1.2.2 Types de contrôle

« R. ANTHONY a proposé un célèbre découpage des processus organisationnels en trois niveaux » :<sup>15</sup>

### ➤ Le contrôle stratégique

Orienté les activités sur le long terme de l'entreprise : un contrôle stratégique doit aider les prises de décisions stratégiques par la planification stratégique, l'intégration de données futures en fonction d'un diagnostic interne et externe.

### ➤ Le contrôle d'exécution

Suit les actions de court terme (un an) et très court terme (moins d'un an), c'est un contrôle opérationnel qui doit permettre de réguler le processus répétitifs (productifs ou administratifs) en vérifiant que les règles de fonctionnement sont respectées.

### ➤ Le contrôle de gestion

« Il s'agit d'identifier les facteurs clés de succès et de s'assurer de la cohérence entre la stratégie de l'entreprise et les activités opérationnelles. Le contrôle de gestion est alors positionné comme une interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel ».<sup>16</sup>

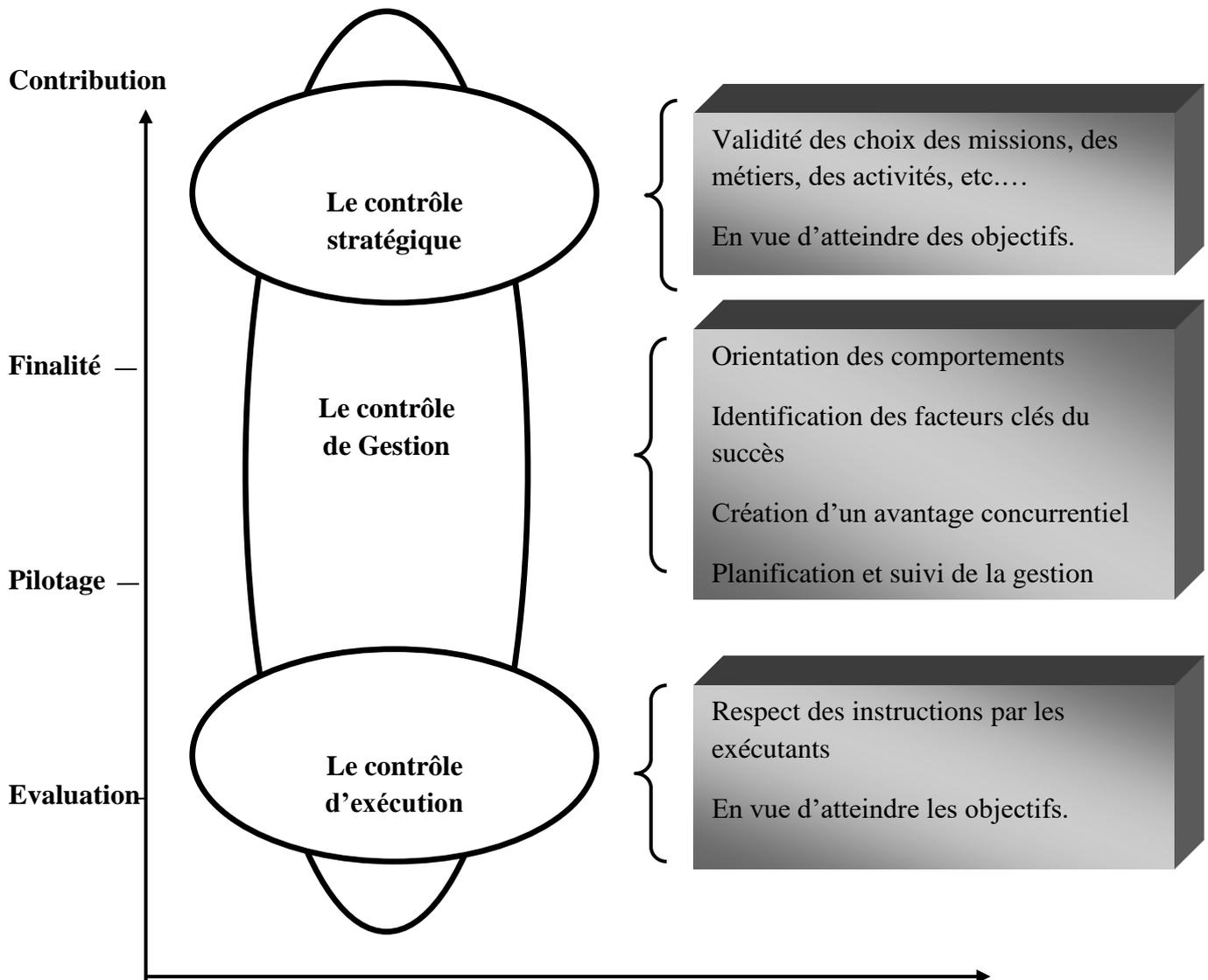
<sup>14</sup> HEVRE. A, « le contrôle de gestion en action », édition Liaisons, 2001, p 09.

<sup>15</sup> CARLIER. B, RUBRICH. R, « développer un contrôle de gestion efficace : pour une plus grande performance territoriale », édition Broché, Paris, 2013, p 23.

<sup>16</sup> DUMAS.G, LARUE.D, « le contrôle de gestion », édition LITEC, Paris, 2005, P15.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

Figure N°1 : le contrôle de gestion dans une organisation



Source : DUMAS.G, LARUE.D, « le contrôle de gestion », édition LITEC, Paris, 2005,p16.

## 1.3 Objectifs et missions du contrôle de gestion

### 1.3.1 Les objectifs de 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>17</sup>

<sup>17</sup> ALAZARD. C et SEPARI. S, « contrôle de gestion, manuel et application », édition Dunod, Paris, 1998, p.643

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

---

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des "buts" dans laquelle un processus de fixation d'objectifs a été mis en place, Les objectifs du contrôle de gestion peuvent être résumés ainsi :

- Le contrôle de gestion a pour objet la réduction de l'incertitude, il s'interroge sur le risque qu'ils soient stratégiques, d'exploitation ou financiers.
- Le contrôle de gestion permet de concevoir, formaliser, traiter les flux d'information verticale et horizontale dans le but d'améliorer la performance de l'organisation.

## 1.3.2 Les missions de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et a 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 à moindre cout et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

« Le processus de contrôle de gestion correspond plusieurs phases: la phase de prévision, d'exécution, d'évaluation et d'apprentissage ». <sup>18</sup>

### ➤ Phase de prévision

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.

### ➤ 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'informations sur lequel ils s'appuient et qui leurs permet une meilleure distinction des actions et fonctions de l'organisation.

### ➤ Phase d'évaluation

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

---

<sup>18</sup>BESCOS.P, DOBLER.PH, « contrôle de gestion et mangement », 4<sup>eme</sup> édition, 1997, p18.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

---

## ➤ Phase d'apprentissage

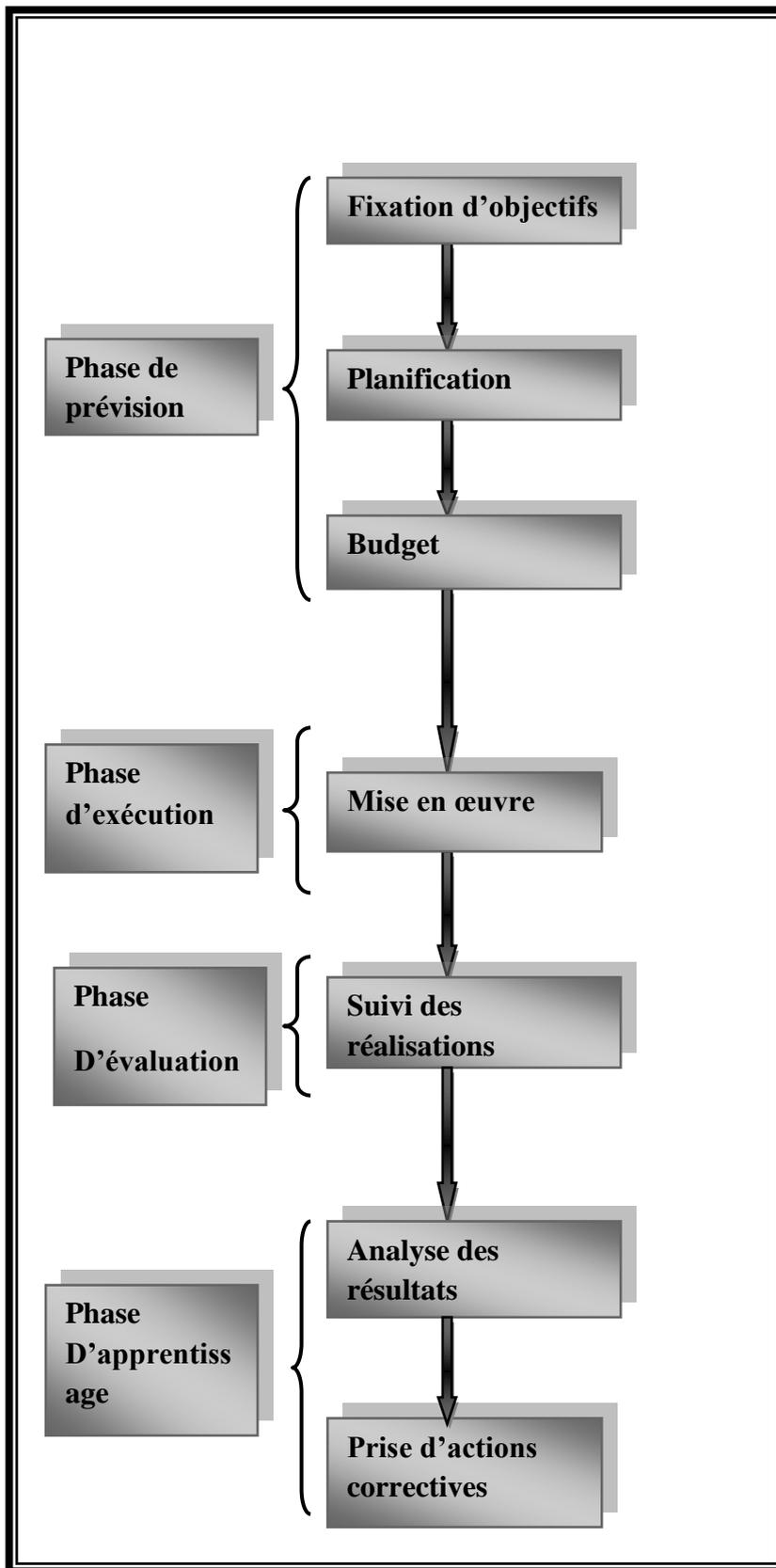
Cette phase permet grâce à l'analyse des écarts de faire identifier les faiblesses éventuelles de l'entité. D'où cette dernière procèdera à l'adoption des mesures correctives. « C'est ainsi, qu'une base de données sera constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions »<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> LANGLOIS.G, BONNIER.C, BRINGER.M, « contrôle de gestion », édition Fouchier. Vanves, 2004, P 18-19

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

Figure N°02 : Les étapes de contrôle de gestion



Source : LONING.H., MALLERET.V, « Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », 3ème édition, Dunod, Paris, 2008, P03.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

---

## Section02 : le contrôle de gestion dans l'organisation

Dans cette section; nous allons présenter le domaine, la place et les limites de contrôle de gestion, et nous allons donner un aperçu sur le contrôleur de gestion.

### 2.1 Le domaine du contrôle de gestion

Auparavant le contrôle de gestion était limité à la comptabilité analytique et aux budgets. Il a d'ailleurs été longtemps enseigné sous la forme réduite d'une technique de calculs et de contrôle, au sens restreint du terme.

Actuellement son domaine d'intervention s'est largement étendu et nécessite une connaissance minimum des outils propre aux différentes fonctions de l'entreprise. C'est pourquoi il apparaît utile de préciser le champ de la discipline d'une part, et la nature de ses relations avec les autres disciplines.

#### 2.1.1 Le champ de la discipline

Au-delà des outils traditionnels d'analyse et de comptabilité budgétaire, le contrôle de gestion requiert une maîtrise minimale des technologies fondamentales propres aux différentes fonctions : production, ressources humains.

Il utilise une palette extrêmement diversifiés : comptabilité, mathématiques, probabilités, recherche opérationnelle, science de l'information et de la communication. Il s'inscrit également dans une perspective plus longue car il ne se limite pas au court terme mais s'intéresse au moyen/long terme. L'intégration de ces différents domaines variera naturellement en fonction de l'organisation et de l'individu.

#### 2.1.2 Le contrôle de gestion et les autres disciplines

Il est nécessaire comment les autres discipline s'article avec le contrôle de gestion

##### ➤ le contrôle de gestion et la stratégie

Le rôle de contrôle de gestion est sensible à deux niveaux, d'abord en tant qu'un outil de pilotage :

« Il intervient au moment du diagnostic stratégique dans le recensement des forces et des faiblesses de l'entreprise, et aussi sur le plan de son système d'information »<sup>20</sup>. Il contribue

---

<sup>20</sup>PATRICK. B, « contrôle de gestion cours et application », 2eme édition, Vuibert, paris, 2001, P16.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

---

ensuite à l'élaboration du plan d'action et à sa mise en œuvre, jouant son rôle d'outils d'aide à la prise de décision.

Il intervient également lors du déroulement du plan stratégique, il contribue à mettre en place les boucles de rétroaction nécessaire à la surveillance et à la réalisation du programme.

Ensuite, la comptabilité de gestion outil de contrôle de gestion, est impliquée dans le processus de décision stratégique au moment du choix des investissements avec le calcul du coût de revient sur une longue période (coût cible par exemple). Dès lors, le contrôle de gestion, en intégrant le calcul stratégique, devient à son tour un instrument d'aide à la prise de décision stratégique.

## ➤ le contrôle de gestion et comptabilité financière

La comptabilité de gestion est parmi les principaux systèmes d'information dans l'entreprise. Le contrôle de gestion doit être regardé comme un utilisateur de cette information. La comptabilité est un instrument de contrôle des actionnaires, des dirigeants sur l'entreprise. Elle est l'objet de pratique multiples que l'on désigne quelquefois sous l'appellation pudique de « comptabilité créative ».

La comptabilité financière constitue un champ d'observation et d'investigation particulièrement riche sur le plan de comportement des dirigeants et actionnaires.

Le contrôle de gestion nécessite un minimum de connaissance dans le domaine de la comptabilité financière; dans la mesure où la comptabilité analytique puise dans cette dernière les données lui permettant de réaliser les calculs des coûts. En sens inverse la comptabilité analytique fournit également des éléments à la comptabilité financière telle que le niveau et la valeur des stocks. Cette situation tend toutefois à évoluer avec l'avènement des systèmes intégrés de gestion en constituant une base de données comptable unique pour l'entreprise permettant de fournir à la comptabilité de gestion les informations dont elle a besoin sans passer par la comptabilité financière.

Enfin, on observe que dans les entreprises de taille moyenne, le contrôle de gestion « est lié au service comptable, voire à la direction financière, si elle existe. Cette dernière est même assez souvent confondue avec le contrôle »<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> PATRICK. B, « contrôle de gestion cours et application », Op.cit, P17-18.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

---

Le contrôle de gestion inclut par le biais de la comptabilité de gestion, la conception des plans de financement fait appel à des concepts tels que le besoin en fond de roulement, il implique automatiquement une bonne connaissance des outils d'analyse et de gestion financière classique. Notons enfin, que dans certaines entreprises, le rôle du contrôleur étendu à la direction financière peut nécessiter des notions de gestion de trésorerie.

Ainsi, comment on peut le constater la formation du contrôleur se doit d'être relativement étendue, non seulement en raison des liens que ce dernier entretient avec les autres disciplines, mais aussi en raison de la pratique dans les entreprises qui exige de lui des compétences multiples.

## ➤ le contrôle de gestion et la fonction de ressources humaines de l'entreprise

Dans une optique de pilotage de l'entreprise, le contrôle est la charnière de ses différentes fonctions: Il se doit de fournir à la direction, les informations nécessaires à l'arbitrage des décisions, aussi bien dans l'allocation des ressources en cas de conflits. Le contrôle de gestion est une fonction extrêmement relationnelle. Le Contrôleur de gestion constitue une interface entre les responsables. Les budgets, dont il a généralement la maîtrise, constituent l'une de ces représentations et servent souvent de bases communes de discussion. La mise en place est le suivi de tableau de bord constitué également une opportunité et un cadre d'échanges entre les contrôleurs et les différents responsables.

Une mention particulière doit être faite à propos des liens qu'entretiennent la gestion des ressources humaines et le contrôle de gestion. Les relations existent de manière directe à travers les questions budgétaires, mais aussi de manière plus indirecte. A travers la mise en place ou l'utilisation par les ressources humaines, d'indicateur de performance ou de formule d'incitation. Les échanges entre les deux fonctions sont indispensables pour finaliser les outils et mesurer leur impact

## 2.2 Place du contrôle de gestion dans l'organisation :

Le positionnement de la fonction contrôle de gestion dans l'organigramme d'une organisation consiste une mesure de structuration interne pour laquelle l'organisation dispose d'une grande liberté, cette structuration doit permettre à la fois la performance de ses interventions sur l'ensemble des services mais aussi la qualité de l'information apportée à l'exécutif.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

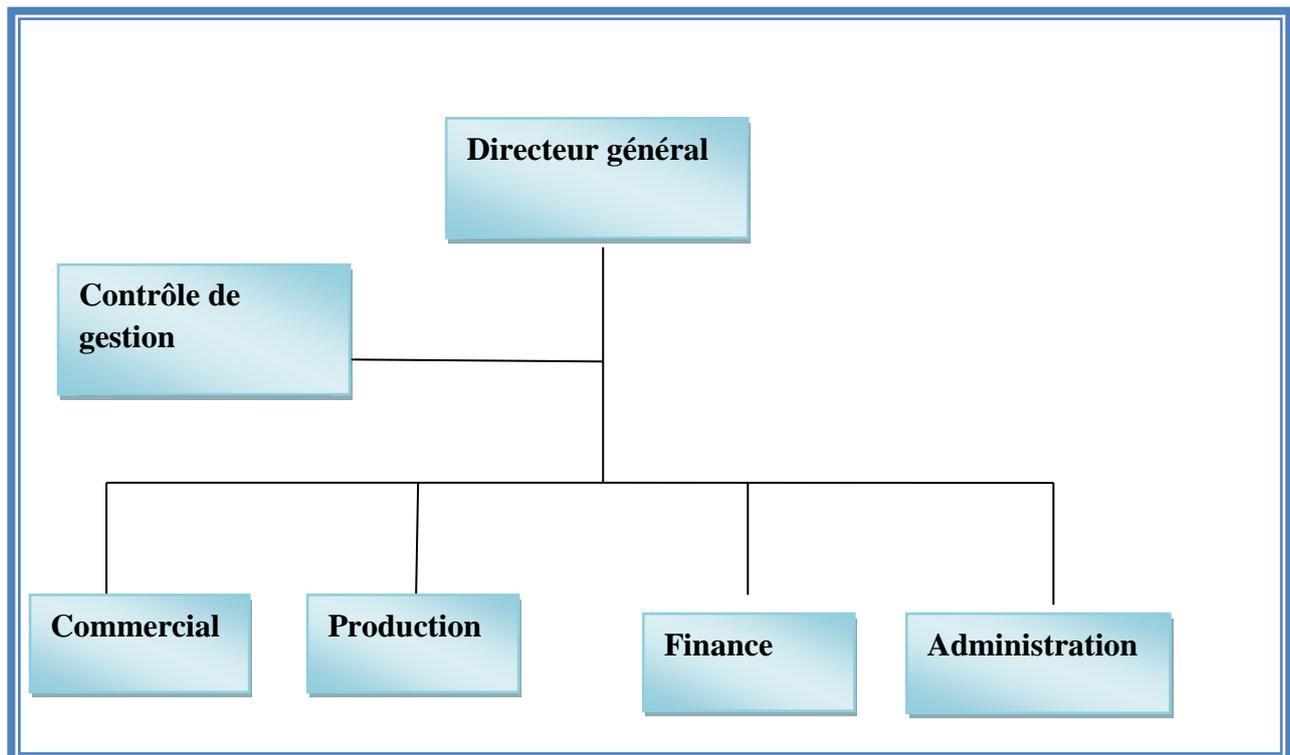
La place et l'exercice du contrôle de gestion au sein de l'entreprise dépendent d'une multitude de facteurs de contingence selon **MINTZBERG** à savoir la taille et l'âge de l'entreprise, son environnement, les relations de pouvoir et le système technique. Cependant, il existe trois rattachements possibles du contrôle de gestion selon les auteurs **LONING&ALL**,<sup>22</sup>

## 2.2.1 Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale(DG) :

Le contrôle de gestion est rattaché au niveau le plus élevé de la hiérarchie, positionné comme le « bras droit » de la direction générale, il bénéficie du soutien de cette dernière, cette position garantit l'indépendance de la fonction du contrôle de gestion et lui donne une légitimité et des pouvoirs d'interventions beaucoup plus importantes.

Dans ce rattachement les champs d'application du contrôle de gestion s'étendent sur l'ensemble de l'activité de l'entreprise. Cette position met en évidence son rôle de conseiller de gestion et d'aide à la prise de décision, il est perçu comme un personnel très influent dans l'entreprise.

**Figure n°03** : rattachement à la direction générale.



**Source** : BOUIN.X, SIMON.F, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4<sup>e</sup> édition, DUNOD, paris, 2015, page57.

<sup>22</sup> LONING.H, « le contrôle de gestion, organisation, outils, pratique », 3<sup>e</sup> édition DUNOD, paris, 2004, P.285.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

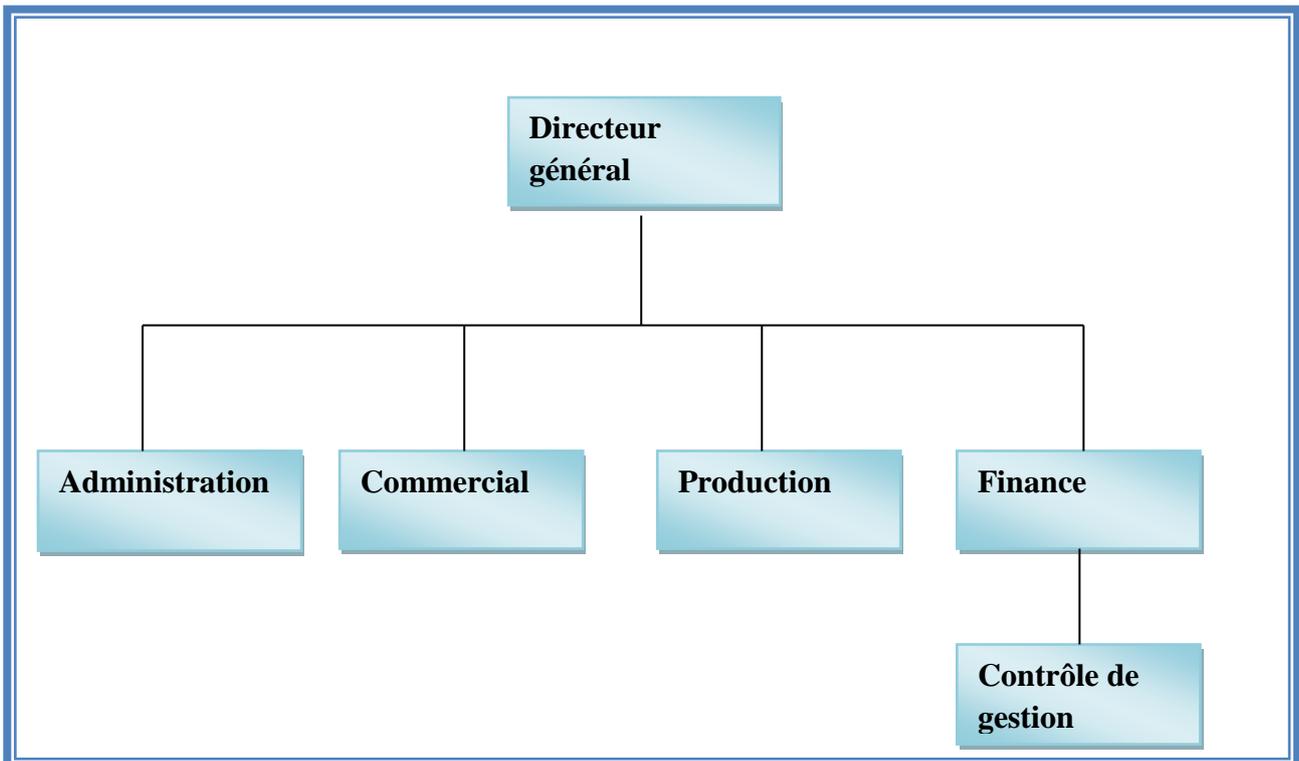
## 2.2.2 Rattachement à la direction administrative et financière(DAF) :

Dans cette position le contrôleur de gestion est sous l'autorité hiérarchique du directeur financier, c'est-à-dire que le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière.

Ce rattachement présente plusieurs inconvénients, il contribue à la diminution de l'influence du contrôle de gestion sur les décisions stratégique au moment où il n'y pas de lien direct entre la direction générale et le contrôle de gestion.

Ce positionnement n'est pas neutre il est marqué par une approche essentiellement financière, les sources d'information sont strictement de nature économique aux détriments des données physique, opérationnelle (volume, qualité,...etc.).

**Figure n°4** : rattachement à la direction administrative et financière.



**Source** :BOUIN.X, SIMON. F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4<sup>e</sup> édition, DUNOD, paris, 2015, page57.

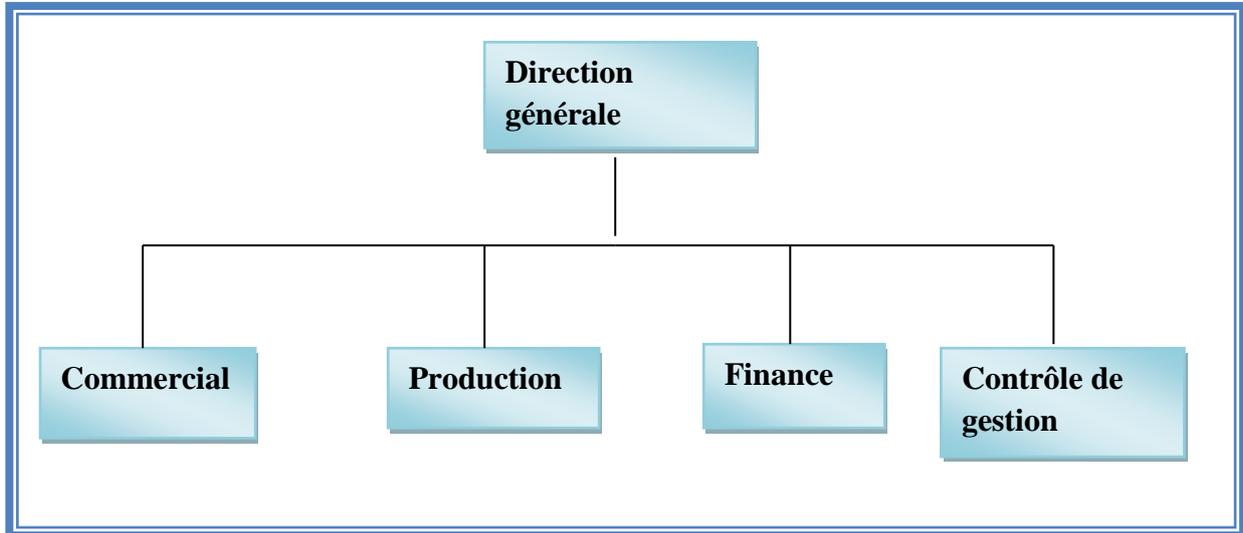
## 2.2.3 Rattachement du contrôle de gestion aux directeurs opérationnels (RO) :

Ce rattachement est celui dans lequel le contrôle de gestion se trouve au même niveau que d'autre directions opérationnelles, c'est-ce que BOUIN & ALL appelle un rattachement en râteau.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

Dans cette position toutes les directions ont une place égale en dessous de la direction générale et sont en relation perpétuelle ce qui peut faciliter les communications entre eux.

**Figure n°05** : rattachement du contrôle de gestion aux directeurs ou responsables opérationnels.



**Source** : BOUIN.X, SIMON. F, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2015, page 57.

## 2.3 Le contrôleur de gestion:

Le rôle du contrôleur de gestion a évolué en fonction de la gestion et de son environnement en élargissant son champ d'action.

### 2.3.1 Les missions du contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion a une diversification des missions :

- Mettre en place les procédures de contrôle opérationnel nécessaire
- Former et motiver les exécutants pour les responsabiliser
- Informers et conseiller les décideurs

La diversité des missions du contrôleur de gestion montre le rôle stratégique de ce système d'information et les compétences tant techniques qu'organisationnelles et humaines requises par la fonction.

Ces missions nombreuses portant sur des procédures de travail des individus élargissent beaucoup le rôle initial du contrôleur de telle manière que l'on peut s'interroger sur le profil nécessaire.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

Le contrôleur ne contrôle plus... il conseil, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité.

Le tableau ci-dessous présente les missions (rôles) du contrôleur de gestion

**Tableau N°02:** le rôle classique et nouveau rôle du contrôleur de gestion

Rôle classique	Nouveaux rôles
Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets	Démarche dynamique permanente d'amélioration et accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences
Analyse des résultats et des écarts, sur les coûts, les budgets et les tableaux de bord	Amélioration des systèmes d'information et des outils
Coordination et liaison avec les autres services	Dialogue, communicateur, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet

**Source :** ALAZARD. C, SEPARIS.S, « contrôle de gestion : manuel et application », édition Dunod, paris, 2007, p.32.

Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs et de toute l'organisation ; c'est pourquoi il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes :

- **Information :** fournir des outils pertinents et les améliorer en permanence en fonction des besoins et du contexte.
- **Acteur :** communiquer, expliciter, conseiller les acteurs dans l'utilisation des outils de gestion.
- **Organisation :** aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre.

Ses qualités de communicateur et de pédagogue sont alors essentielles :

- **Communiquer avec clarté :**
  - Des informations fiables, pertinentes, utiles à tous les acteurs à tous les niveaux de l'organisation
  - Les évolutions nécessaires à mettre en œuvre
  - Les outils de résolution de problème pour aider à améliorer le pilotage

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

---

- Pour faciliter le dialogue entre les acteurs
  
- **Expliciter avec rigueur :**
  - les objectifs, les contraintes, le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies.
  - Les résultats et les écarts observés pour en analyser les causes et réfléchir à des solutions
  - L'accompagnement des changements à mettre en place

Au total, le contrôleur de gestion n'est plus seulement fournisseur d'information mais aussi animateur de processus.

## Les compétences requises :<sup>23</sup>

Pour être un contrôleur de gestion, il doit être en effet à la fois :

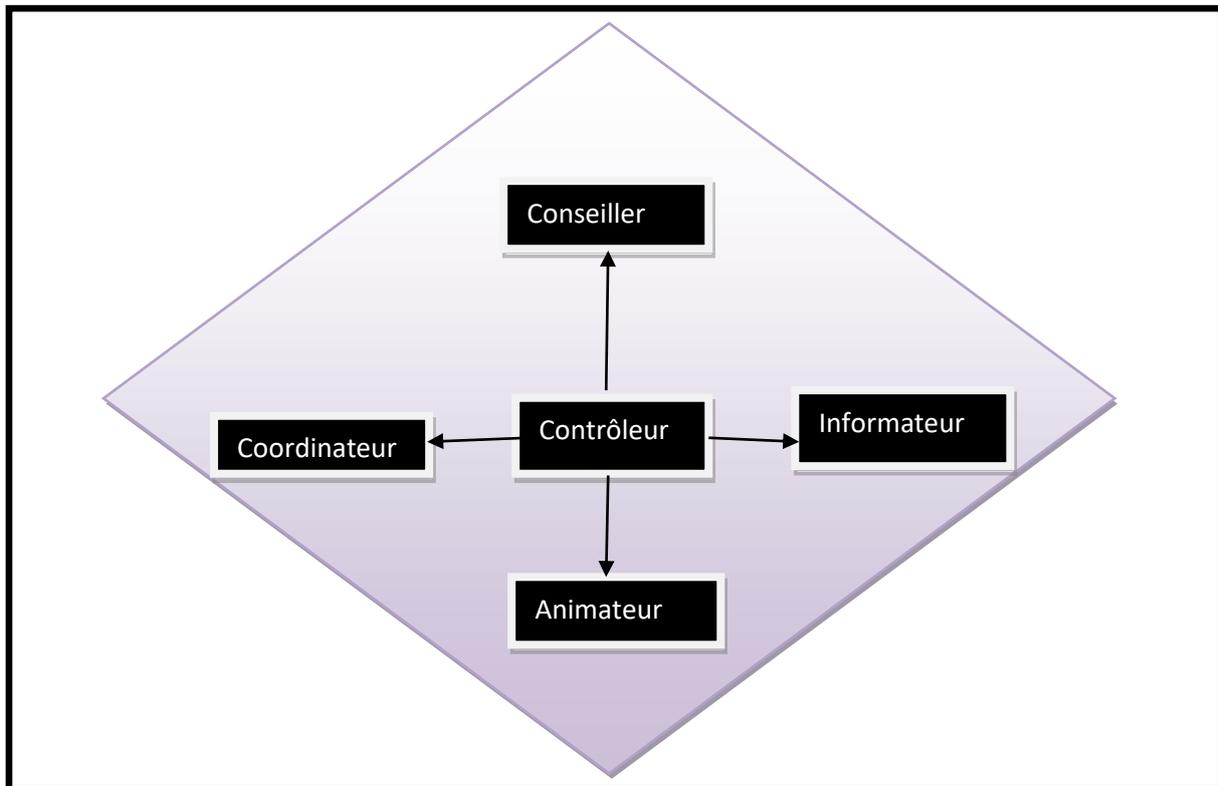
- **Spécialiste** : maîtriser les outils pointus, et **Généraliste** : organiser, coordonner les procédures
- **Opérationnel** : gérer l'exécution  
**Et fonctionnel** : conseiller les décideurs
- **Technicien** : intégrer la dimension technique  
**Et humain** : gérer les hommes et les groupes

---

<sup>23</sup>ALAZARD.C, SEPARIS.S, OP. Cit, p33.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

Figure n°06 : le rôle du contrôleur de gestion



Source : ALAZARD. C, SEPARIS.S, « contrôle de gestion : manuel et application », édition Dunod, paris, 2007, p.34.

Un tableau « idéal » des qualités du contrôleur de gestion est dressé par **Bouin** et **Simon** :

Tableau N°03 : les qualités du contrôleur de gestion

Qualités techniques	Qualités humaines
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Rigoureux, méthodique, organisé</li> <li>➤ Fiable, clair</li> <li>➤ Cohérent</li> <li>➤ Capable de synthèse</li> <li>➤ Faisant circuler l'information sélectionnée</li> <li>➤ Maitrisant les délais</li> <li>➤ Connaissant les outils</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ morales : honnêteté, humilité</li> <li>➤ communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion</li> <li>➤ mentales : ouverture, critique, créativité</li> <li>➤ collective : écoute, accompagnement, implication</li> <li>➤ sociales : gestion des conflits</li> <li>➤ entrepreneuriales : esprit d'entreprise</li> </ul>

Source : ALAZARD. C, SEPARIS.S, « contrôle de gestion : manuel et application », édition Dunod, paris, 2007, p.35.

# Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion

---

Au total, le contrôleur de gestion doit connaître l'entreprise et ses acteurs, être positif et dynamique, tourné vers l'avenir

## 2.3.2 Position du contrôleur de gestion dans l'organisation

« Il n'y a pas de règles et de normes pour positionner les contrôleurs de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité conditionnent sa place »<sup>24</sup>. Il est possible de repérer un certain nombre de critères qui influencent le rapport de force qui s'instaure entre le contrôleur et direction : l'autorité, l'image, l'influence, la sanction, l'information, le temps. Ces curseurs de pouvoir (selon Bouin et Simon) s'intègrent en fonction des trois composants du pouvoir : le pouvoir intrinsèque, la volonté à utiliser ce pouvoir, la capacité à l'exercice.

Ainsi il en ressort que différents rattachements sont possibles :

- **au directeur général** : c'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie de l'étendue de son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel. Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier
- **au directeur financier** : cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai...).
- **au même niveau que d'autres directions** : cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

Dans des petites structures, le contrôleur de gestion peut être aussi directeur financier et administratif.

Dans des petites structures décentralisées (filiales, centre de profit), le contrôleur de gestion peut être aussi rattaché au responsable de l'entité de base, en termes hiérarchiques, et au contrôleur de gestion central, en termes fonctionnels.

---

<sup>24</sup>ALAZARD.C, SEPARIS.S, OP. Cit, p 32.

# **Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion**

---

Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain, écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation

# **Chapitre I : cadre théorique sur le contrôle de gestion**

---

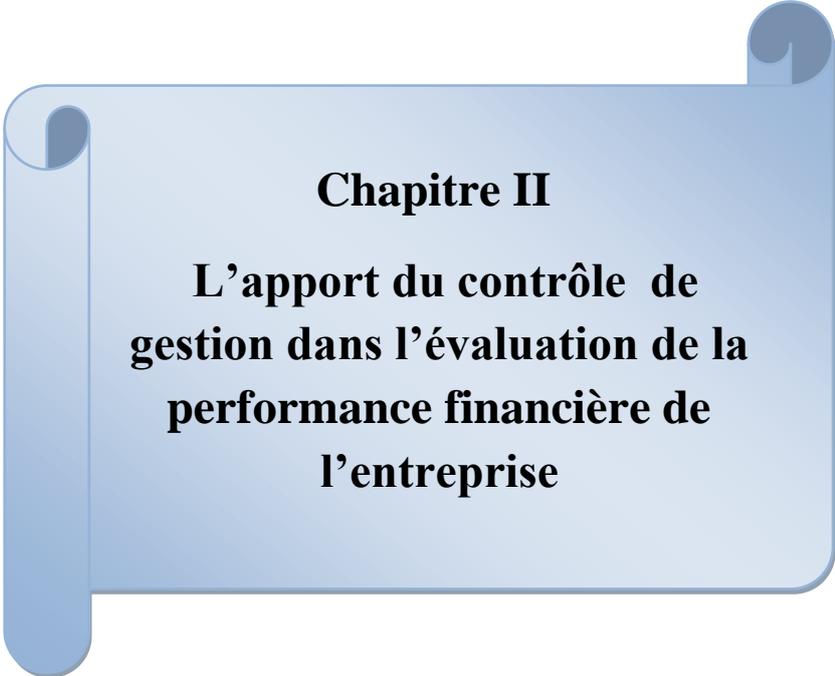
## **Conclusion**

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

Il effectue un ensemble de tâches qui aident les responsables à la prise de décisions et qui évaluent la qualité de sa gestion. Il s'agit donc d'un travail de conseil et d'assurance du contrôleur de gestion pour concevoir, développer et faire fonctionner certains dispositifs d'information que d'autres personnes utiliseront pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leur responsabilités.

Le contrôleur de gestion doit être un conseiller ou un animateur afin de transmettre rapidement aux responsable et aux opérationnels les informations utiles à leurs décisions et à leurs engagements dans des actions correctives.

Les responsables et les contrôleurs de gestion doivent travailler en concertation pour faire du contrôle de gestion comme un instrument utile et motivant et non pas comme un système de contrôle et de pénalisation.



## **Chapitre II**

**L'apport du contrôle de  
gestion dans l'évaluation de la  
performance financière de  
l'entreprise**

# **Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise**

---

## **Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise**

### **Introduction**

Toutes entreprises s'efforcent d'atteindre les objectifs fixés par ses managers, d'une manière efficace et efficiente. Derrière ces deux concepts se cache un autre concept qui est la performance.

La notion de cette dernière au sein d'une entreprise est difficile à définir, à se mesurer et surtout à l'atteindre. La mesure de la performance dépasse le simple constat, elle a pour objectif la prise de décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance.

Pour réussir la démarche du suivi de la performance, les parties prenantes impliquées doivent se servir des techniques et des outils de contrôle de gestion. Parmi ceux-ci on trouve la comptabilité de gestion, la gestion budgétaire et les tableaux de bord.

# Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

## Section 01 : notion de base sur le concept de performance

Cette section est consacrée à la présentation de la notion de performance, elle vise à porter quelques précisions à cette dernière, en présentant certaines définitions, sa typologie et ses dimensions. Puis nous allons nous focaliser sur la mesure de la performance financière.

### 1.1 Définition, types et dimensions de performance

#### 1.1.1 Définition et concepts liés à la performance :

Selon **A. BOURGUICNON** : « la performance est la réalisation des objectifs organisationnels, quel que soit la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat »<sup>25</sup>.

Selon **LORINO** : « est performant dans l'entreprise, tout ce qui, et seulement ce qui contribue à atteindre les objectifs stratégiques »<sup>26</sup>.

Selon **MACHENSAY** (1991) : « la performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but de recherche »<sup>27</sup>.

Pour **B. DOTIATH** et **C. COUJET** : « en matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels »<sup>28</sup>.

#### 1.1.2 Typologie de performance

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, actionnaires, managers, prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents. Ainsi, on distingue deux types de performance :

- **Performance interne** : est celle qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation. L'information financière qui privilégie une communication sur la rentabilité et les grands équilibres de l'entreprise, demeure l'information privilégiée en termes de performance. Cependant, les managers de l'organisation qui pilotent la performance, et qui sont responsables s'intéressent plus au processus d'atteinte des

---

<sup>25</sup> BOURGUIGNON. A, « peut-on définir la performance ? », revue française de la comptabilité, 1998, p269.

<sup>26</sup> LORINO. P, « méthodes et pratiques de la performance, le guide de pilotage », éditions de l'organisation, paris, 1997, p18.

<sup>27</sup> MACHENSAY. M, « économie d'entreprise », EYROLES, 1991, p 38.

<sup>28</sup> DORIATH. B, GOUJET. C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2005, p166.

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

résultats. Il s'agit pour eux de prendre, d'organiser et de mettre en œuvre l'ensemble des décisions de valorisations des ressources internes et externes afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

- **Performance externe** : s'adresse de façon générale aux acteurs en relation concurrentielle avec l'organisation. Elle concerne principalement les actionnaires et les organismes financiers, et porte sur le résultat présent et futur.

La comparaison entre ces deux types de performance se résume dans le tableau qui suit :

**Tableau N°04** : comparaison entre la performance interne et la performance externe

Performance interne	Performance externe
Est tourné vers les managers	Est tourné vers les actionnaires et les organismes financiers
Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation	Porte sur le résultat, présent ou futur
Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision	Nécessite de produire et de communiquer les informations nécessaires
Abouti à la définition des variables d'action	Génère l'analyse financière des grands équilibres
Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but.	Donne lieu à un débat entre les différentes parties prenantes

Source : DORIATH. B, GOUJET. C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2005, p173.

### 1.1.3 Les dimensions de la performance

Il existe plusieurs dimensions de la performance, on y trouve :

#### 1.1.3.1 Performance économique :

Convient aux résultats exposés par la comptabilité, ce type de performance est mesuré selon des composantes à court et à long terme. Il s'agit essentiellement des soldes intermédiaires de gestion :

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

- **Production et marge commerciale** : pour les entreprises exerçant une mesure commerciale. Pour les entreprises exerçant une activité de production, ce flux correspond à la production.

**Marge commerciale = ventes de marchandises - cout d'achat des marchandises vendus**

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

**Valeur ajoutée = (production de l'entreprise + marge commerciale) - consommation de l'exercice en provenance de**

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

**E.B.E = V.A + subventions d'exploitation - impôts, taxes et versements assimilés - charge de personnel**

- **Le résultat brut d'exploitation** : il mesure la performance économique de l'entreprise sur le plan industriel et commercial, indépendamment de sa politique de financement et de sa stratégie fiscale, car il est calculé avant les charges financières et sans tenir compte de l'imposition des bénéfices.

**R.B.E = (E.B.E + reprise de charges et transferts de charges + autre produits) - (dotations aux amortissements, dépréciation et provision + autre charge)**

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

**R.N = RCAI + résultat exceptionnel - impôts sur les bénéfices**

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

### 1.1.3.2 Performance financière :

Désigne la capacité de l'entreprise à maîtriser ses modes de fonctionnement, c'est-à-dire la manière avec laquelle l'entreprise transforme les intrants en extrants de la façon la plus optimale possible.

Traditionnellement, d'après **ALFRED SLOAN**, on mesure la performance financière à l'aide des indicateurs ROI et ROE. Aujourd'hui, on utilise l'indicateur EVA.

- **Le ROI (Return On Investment)** : ce ratio mesure la rentabilité économique du capital utilisé par l'entreprise. C'est le rapport entre le résultat d'exploitation et les capitaux investis

$$\text{ROI} = \text{bénéfice} / \text{total actifs}$$

- **Le ROE (Return Of Equity)** : ce ratio mesure la rentabilité financière des capitaux apportés par les propriétaires de l'entreprise. C'est le rapport entre le résultat net et les capitaux propres.

$$\text{ROE} = \text{résultat net} / \text{capitaux propres}$$

- **L'EVA (Economic Value Added)** : ce ratio permet de mesurer la création de valeur pour l'actionnaire. C'est la différence entre le résultat opérationnel et les capitaux investis

$$\text{EVA} = \text{bénéfice} - (\text{total actif} * \text{taux du coût du capitale})$$

**Taux du cout du capital** : représente le taux de rendement requis des apporteurs de capitaux au sein d'une entreprise eu égard à la rémunération qu'ils pourraient obtenir d'un placement présentant le même profil de risque sur le marché.

## **Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise**

---

### **1.1.3.3 Performance sociale :**

Est définie comme le rapport entre l'effort social de l'entreprise et l'attitude de ses salariés, ou encore, le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'organisation. Elle permet d'évaluer la performance des salariés et de trouver des facteurs d'amélioration compatible avec la performance à atteindre par l'entreprise. Le bilan social récapitule les principales données chiffrées permettant d'apprécier la performance sociale et les rapports sociaux aux seins d'une entreprise. « Cependant cette dimension de la performance sociale est aussi définie comme le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'organisation »<sup>29</sup>. Ou encore « l'intensité avec laquelle chaque individus collabore avec les objectifs et les moyens de l'organisation »<sup>30</sup>.

### **1.1.3.4 Performance stratégique :**

Peut être définie comme « le maintien d'une distance avec les concurrents, entretenue par une forte motivation (système d'incitation et de récompense) de tous les membres de l'organisation et une focalisation sur le développement durable »<sup>31</sup>.

Pour assurer sa pérennité, « une organisation doit se démarquer de ses concurrents et doit 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 »<sup>32</sup>.

### **1.1.3.5 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.

Elle peut être mesurée par un certain nombre de critères :

- Veille technologique et bilans périodiques des innovations introduites dans les projets, les stages d'information et de formation sur les innovations

---

<sup>29</sup> TEZENAS DU MONCEL, cité par Mohamed BAYED, « performance sociale et performance économique dans les PME industrielles », annales du management, 1992, p.381.

<sup>30</sup> Idem, p.381.

<sup>31</sup> ISSOR.ZINEB, « quelle performance pour les entreprises et pour l'emploi ? », revue Economie et politique, novembre-décembre 1998, p46-47.

<sup>32</sup> JASQUES. B, JOCELYN. B, « gestion de performance : lier la stratégie aux opérations », revue internationale de gestion, volume 24, numéro 4, hiver 2000, p15.

## **Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise**

---

- 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

### **1.1.3.6 Performance managérielle :**

Est Définie comme la capacité de manager et de l'équipe dirigeante à atteindre les objectifs fixés.

« Un certain nombre de critères peuvent être utilisés pour évaluer la performance managériale »:

- L'entrepreneurship : efficacité, efficience, pro-activité, utilisation diagnostique des concepts
- Le leadership : confiance en soi, communication, logique de raisonnement, capacité de conceptualisation
- Gestion de ressources humaines : utilisation sociale du pouvoir, gestion des processus et des groupes »<sup>33</sup>

« La performance managériale peut aussi être appréhendée à travers la capacité su manager à répartir son temps et à coordonner les trois éléments suivants :

- 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 »<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> PAYETTE. A, « l'efficacité des gestionnaires et des organisations », 1<sup>ère</sup> édition, paris, 1988, p65.

<sup>34</sup> MEZGHANI.L, « cours de politique générale et stratégie de l'entreprise », DEA management, FSEG Tunis, 2001, p16.

# Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

## 1.2 Critères et indicateurs de mesure de la performance financière

### 1.2.1 Critères de performance financière

La performance « est la raison des postes de gestion, elle implique l'efficacité et l'efficacités »<sup>35</sup>. Donc la performance c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé. Autrement dit c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficacités.

#### ➤ l'efficacité :

L'efficacité est défini comme « le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés, de ce fait plus les résultats seront proches des objectifs visés, plus le système sera efficace. On s'exprimera donc par le degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système, elle peut être aussi définie comme : « la capacité à obtenir un résultat »<sup>36</sup>

L'efficacité concerne le rapport entre le résultat obtenu et l'objectif à atteindre. Ce concept suppose d'une part qu'un objectif ait été préalablement défini, et d'autre part que le résultat obtenu ait été mesuré.

Nous résumons la formule de la mesure d'efficacité dans la formule suivante :

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{résultats obtenus}}{\text{objectifs visés}}$$

#### ➤ l'efficacités

« L'efficacités exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre »<sup>37</sup> ou encore, « Le produit d'un rendement des ressources utilisées (non gaspillage) par un taux d'utilisation des ressources (non-oisiveté) »<sup>38</sup>

Donc l'efficacités c'est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources (rentabilité, productivité).

On peut récapituler l'efficacités dans la formule suivante :

<sup>35</sup> PAYETTE.A, Op. Cit, p113.

<sup>36</sup> BOISLANDELLE.H.M, « gestion des ressources humains dans les PME », 2eme édition, ECONOMICA 49, rue HERICART, 75015 paris, 1998, p140

<sup>37</sup>Idem, p140

<sup>38</sup>ALAZARD.C, SEPARIS.S, Op.cit, p 458

# Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

**Efficienc= résultats atteints / moyens mis en œuvre**

## 1.2.2 Les indicateurs de mesure de la performance financière

Ils existent plusieurs types d'indicateur de performance financière, on trouve :

### ➤ **indicateur de résultat et indicateur de progression ou de suivi :**

Un indicateur peut soit indiquer le niveau du déroulement d'une action en cours (indicateur de progression), soit indiquer le résultat d'une action achevée (indicateur de résultat).

Un indicateur de progression ou suivi sert à piloter l'action en mettant plus de moyens si nécessaire, pour ajuster le contenu de l'action ; il permet d'anticiper, de prendre des décisions avant de constater les résultats, c'est un levier d'action au service de l'atteinte de l'objectif.

Un indicateur de résultat exprime une réussite ou échec, il est relié à un objectif, il permet d'apprécier si l'objectif est atteint ou pas ; c'est un constat une fois que l'action est terminée.

### ➤ **Indicateur de pilotage et indicateur de reporting :**

L'indicateur de reporting peut servir à informer le niveau hiérarchique supérieur sur des résultats atteints, notamment dans le cadre d'engagement contractuel. Cet indicateur doit correspondre à des objectifs ayant fait l'objet d'engagement et doit surtout être fiable et pertinent par rapport aux objectifs du contrôle.

Un indicateur de pilotage peut servir à éclairer l'action et à soutenir la prise de décisions. Cet indicateur doit être lié à une action de manière claire et précise.

### ➤ **Indicateur financier et indicateur non financier**

Un indicateur peut être élaboré à partir de données comptables et financières (taux de rentabilité d'un investissement, cout de revient d'un produit...) ou à partir des données opérationnelles extraites d'autres systèmes de gestion (volume, stock,...). Puis l'indicateur se rapproche de la réalité des modes opératoires et des processus de l'entreprise qu'ils s'agissent de processus industriels ou administratifs, plus il repose sur des données physiques et opérationnelles.

# Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

## ➤ Indicateur synthétique et indicateur ciblé :

Un indicateur peut être élaboré d'une multitude d'informations pour décrire de manière globale une situation. Il peut être focalisé sur un aspect précis et particulier de la performance. Un indicateur synthétique est souvent assez difficile à interpréter, compte tenu de ses composants multiples, par contre, il permet de couvrir un champ très large. A l'inverse, un indicateur ciblé est beaucoup plus directement interprétable pour l'action, mais il présuppose la sélection préalable des bons enjeux.

### 1.2.3 Les mesures comptables

#### 1.2.3.1 La mesure par les indicateurs du bilan

- **le fond de roulement net :**

Issu du bilan fonctionnel, cet agrégat correspond à l'excédent de ressources durables après avoir financé les emplois stables. Il est le surplus de ressources durables qui permet de financer l'exploitation. Il représente une garantie pour l'entreprise : plus il est important, plus grand est cette garantie. Cette sécurité financière permet de prévenir un accident de parcours dans l'exploitation (faillite d'un client, baisse des ventes.....)



Source : réalise par nous –même

Il existe deux méthodes pour de calculer le FRN :

- Par le haute du bilan

$$\text{FRN} = \text{Capitaux permanents} - \text{Actif immobilisé}$$

- Par le bas du bilan

$$\text{FRN} = \text{Actif circulant} - \text{DCT}$$

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

Rapport aux dettes que l'entreprise doit éponger à moins d'un an.

Les valeurs du **FRN** calculé, peuvent avoir les significations suivantes :

**FRN >0** : Un fonds de roulement est positif lorsque les ressources stables excèdent les emplois durables. Dans ce cas, les ressources stables financent en intégralité les emplois durables. L'excédent va financer le BFR (en totalité ou partiellement) et le solde va contribuer à former la trésorerie nette de l'entreprise. Dans cette situation, l'entreprise dispose d'une marge de sécurité suffisante en termes de trésorerie, elle est donc en bonne santé financière.

**FRN <0** : C'est la situation la plus critique pour l'entreprise : les investissements durables ne sont pas intégralement financés par des ressources de la même nature. La structure des financements est donc déséquilibrée. On dit alors que l'entreprise est sous-capitalisée : elle finance ses immobilisations (ce qu'elle possède) par des dettes à court terme.

**FRN = 0** : Un fonds de roulement est nul lorsque les ressources stables et les emplois durables sont égaux. Dans ce cas, l'entreprise dispose de suffisamment de ressources pour financer ses besoins d'investissement à long terme. En revanche, elle ne peut pas couvrir son cycle d'exploitation. Elle devra donc financer son BFR avec un découvert bancaire par exemple.

- **le besoin en fonds de roulement :**

Le BFR correspond à un besoin de financement créé par l'activité de l'entreprise, principalement son activité d'exploitation. Il permet de mesurer les ressources financières que l'entreprise doit mobiliser pour couvrir ce besoin financier, il est le résultat des décalages des flux de trésorerie correspondant aux décaissements (dépenses) et aux encaissements (recette) liés à son activité.

**Son calcul :**

$$\text{BFR} = (\text{VE} + \text{VR}) - (\text{DCT} - \text{Dettes financières à court})$$

Les valeurs du **BFR** calculé, peuvent avoir les significations suivantes :

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

- **BFR>0** : Un BFR positif signifie que les emplois d'exploitation sont supérieurs aux ressources de même nature. L'entreprise doit alors financer ses besoins à court terme soit par son fonds de roulement soit par des dettes financières à court terme (concours bancaires courants c'est-à-dire des découverts bancaires). A noter que c'est une situation tout à fait normale vu que le niveau des stocks et des créances est en général supérieur au niveau des dettes d'exploitation. Ce décalage peut s'expliquer, par exemple, par le fait que les délais de règlements des clients sont supérieurs à ceux accordés par les fournisseurs.
- **BFR<0** : Dans ce cas de figure, les ressources d'exploitation de la structure sont supérieures aux emplois d'exploitation. Ce qui implique que la structure n'a pas de besoin d'exploitation à financer, dans la mesure où le passif circulant dépasse les besoins de financement de son actif d'exploitation et l'excédent de ressources dégagé va permettre d'alimenter la trésorerie nette de l'entreprise.
- **BFR=0** : Lorsque le BFR est égale à 0, les ressources d'exploitation permettent de couvrir les emplois en intégralité. L'entreprise n'a aucun besoin à financer mais elle ne dispose d'aucun excédent financier.

- **la trésorerie nette (TR) :**

La trésorerie nette représente les liquidités qui sont à la disposition d'une entreprise et qui sont utilisables à court terme, c'est-à-dire facilement mobilisables pour payer une dette.

**Son calcul :**

$$\text{Trésorerie nette (TR)} = \text{FRN} - \text{BFR}$$

Elle peut toutefois être calculée directement à partir du bas du bilan comptable, selon la formule suivante

$$\text{Trésorerie nette (TR)} = \text{Disponibilités} - \text{dettes financières à court terme}$$

Les disponibilités représentent l'ensemble des postes d'actif monétaires du bilan mobilisable à court terme. Les principaux postes sont les avoirs détenus en banque (compte créditeur chez

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

l'établissement bancaire) ainsi que les sommes présentes en caisse et les valeurs mobilières de placement(VMP).

Les valeurs de la **TR** calculée, peuvent avoir les significations suivantes :

- **TR > 0 : FRN > BFR**

Trésorerie positive signifie que les ressources de l'entreprise permettent de couvrir l'intégralité de ses besoins : le BFR est entièrement financé par des ressources stables et l'excédent du FRN constitue la trésorerie positive. La situation financière de l'entreprise semble saine étant donné qu'elle se trouve en mesure de financer des dépenses nouvelles sans avoir recours à un mode de financement externe (emprunt par exemple). On parle alors d'une réelle autonomie financière. Néanmoins, si cette situation se perpétue, il faut veiller à ce que la trésorerie positive ne soit pas excessive car elle peut être le résultat d'une politique de cession de l'appareil productif ou d'un déficit d'investissement pouvant causer des difficultés ultérieurement.

- **TR < 0 : FRN < BFR**

Trésorerie négative signifie que l'entreprise ne dispose pas de ressources suffisantes pour faire face à ses besoins : le FRN est insuffisant pour financer le BFR en sa totalité. Sa situation financière est donc déficitaire et elle doit absolument avoir recours à des modes de financements à court terme pour pallier cette situation (découvert bancaire). Cette situation ne peut être que temporaire et représente un réel danger pour l'entreprise si elle devient structurelle : elle laisse présager un risque de faillite.

- **TR = 0 : FRN = BFR**

Trésorerie nette est nulle signifie que le fonds de roulement ne finance le BFR qu'à l'identique. Dans ce cas, malgré que la situation financière de l'entreprise soit à l'équilibre elle ne dispose d'aucune marge de manœuvre. Ainsi, toute augmentation du BFR (allongement du délai de paiement des clients, diminution du délai de règlement des fournisseurs, augmentation du délai de rotation des stocks) conduira l'entreprise à rencontrer des difficultés de trésorerie.

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

**Taux de rentabilité économique globale nette = résultat net /chiffre d'affaire HT.**

Cet indicateur mesure la performance économique globale de l'entreprise, que ce soit sa rentabilité d'exploitation mais aussi ses résultats financiers et ses résultats exceptionnels.

- **la capacité d'autofinancement :**

La capacité d'autofinancement (CAF) est un indicateur-clé de l'activité de l'entreprise, obtenue à partir du compte de résultat. Elle désigne l'ensemble des ressources internes générées par l'entreprise dans le cadre de son activité courante. Cette capacité donne en quelque sorte à l'entreprise une marge de manœuvre financière lui permettant de faire face à ses besoins de financement.

### **Intérêt :**

La capacité d'autofinancement sert à :

- Augmenter ses fonds de roulement, pour sécuriser sa trésorerie ;
- Réaliser des investissements, pour renforcer sa compétitivité ;
- Rembourser ses emprunts et ses dettes, pour favoriser son indépendance financière ;
- Evaluer le montant des dividendes à verser aux associés ;
- Evaluer la santé financière de l'entreprise est le bon fonctionnement de son modèle économique.

### **Calcul :**

Deux méthodes sont possibles pour calculer la capacité d'autofinancement :

- A partir de l'EBE (excédent brut d'exploitation) (approche **soustractive**) :

$$\text{CAF} = \text{excédent brut d'exploitation} + \text{produits encaissables} - \text{charges décaissables}$$

**Produits encaissables :** il s'agit de tous les produits encaissés ou à encaisser situés en dehors du calcul de l'excédent brut d'exploitation (autres produits d'exploitation, produits financiers, produits exceptionnels, transfert de charge).

**Charges décaissables :** à l'inverse, il s'agit de toutes les charges décaissées ou à décaisser situées en dehors du calcul de l'excédent brut d'exploitation (autres charges d'exploitation

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

(hors dotations), charges financières, charges exceptionnelles (hors dotations et coûts des immobilisations cédées, participation des salariés, impôts sur les bénéfices).

A partir du résultat de l'exercice (approche **additive**) :

**CAF = résultat de l'exercice + dotations aux amortissements et provisions – reprise sur amortissements et provisions + valeur comptable des éléments d'actifs cédés- produits de cession d'immobilisations- subvention d'investissements virées au résultat de l'exercice**

### 2.2.3.2 La mesure par l'analyse des ratios :

« Un ratio exprime le rapport entre deux valeurs. Les ratios sont utilisés pour effectuer des comparaisons dans le temps et dans l'espace »<sup>39</sup>

Il existe un nombre important de ratio. Nous allons calculer et interpréter quelques-uns :

- **les ratios de structure financière :**

- a- Le ratio de couverture des emplois stables**

Il mesure le taux de couverture des actifs détenus à long terme par des passifs ayant le même horizon.

**Ratio de couverture des emplois stables = capitaux permanents / VI**

Le ratio de couverture des emplois stables doit être au moins égale à 1 (100%). Il est même préférable qu'il soit supérieur à ce montant car cela signifie que les ressources stables de l'entreprise permettent de dégager un excédent de liquidité qui pourra servir à financer le besoin en fonds de roulement.

- b- Le ratio d'endettement global**

Le taux d'endettement net est un ratio qui met en évidence le poids de l'endettement d'une entreprise par rapport à ses capitaux propres. Il indique la proportion dans laquelle une entreprise se finance : sources extérieures (emprunts et dettes financières) versus sources

<sup>39</sup> BUISSART. C, « Analyse financière », Editions FOUCHER, PARIS, 1999, p12

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

intérieures (associés et actionnaires). Il indique de ce fait le niveau de solvabilité d'une entreprise et son éventuel risque de défaillance (cas d'un ratio élevé).

**Ratio d'endettement global = dettes / fonds propres**

- **les ratios de liquidité :**

La liquidité du bilan traduit la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à court terme à l'aide des actifs de même nature.

Trois ratios de liquidité sont à utiliser dans l'analyse de la liquidité d'une entreprise :

**a- Le ratio de liquidité générale**

Le ratio de liquidité générale, appelé aussi ratio de fond de roulement, exprime la capacité d'une entreprise à faire face à son passif exigible de court terme avec son actif circulant (en vendant aujourd'hui son actif circulant, pourrait-elle rembourser ses dettes de court terme ?). Ce ratio doit toujours être supérieur à 1.

**Ratio de liquidité générale = actif circulant / DCT**

**b- Le ratio de liquidité réduite**

Il est égal au rapport de l'actif circulant (à moins d'un an) hors stocks au passif exigible à court terme, il exprime la liquidité de l'entreprise en excluant les stocks car leur liquidité peut être incertaine.

**Ratio de liquidité réduite = (VR+VD)/DCT**

**c- Le ratio de liquidité immédiate**

Le ratio de liquidité immédiate permet d'apprécier la capacité dont une entreprise dispose pour affronter ses obligations à court terme en utilisant uniquement sa trésorerie.

**Ratio de immédiate = VD/DCT**

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

- **Ration de solvabilité**

La solvabilité exprime la capacité de l'entreprise à rembourser l'intégralité de ses dettes par la vente de tous ses actifs, elle est appréciée dans l'optique d'une liquidation de l'entreprise.

- a- **le ratio de solvabilité générale :**

Ce ratio doit être supérieur à 1 pour l'entreprise soit jugée capable de payer ses dettes. Cependant, l'entreprise solvable peut présenter des risques de liquidité, d'où l'intérêt de compléter l'étude par les ratios de liquidité présentés précédemment.

$$\text{Ratio de solvabilité générale} = \frac{\text{total actif}}{\text{total des dettes}}$$

- b- **Le ratio d'autonomie financière**

D'après la norme, les capitaux propres doivent couvrir au minimum un tiers des dettes. Plus le ratio est élevé, plus l'autonomie financière de l'entreprise est grande.

$$\text{Ratio d'autonomie financière} = \frac{\text{capitaux propres}}{\text{total des dettes}}$$

- **les ratios de rotation**

Ces ratios sont des indicateurs de la vitesse moyenne à laquelle payent les clients, sont réglés les fournisseurs, et tournent les stocks. On les appelle « ratios hybrides » car ils puisent leurs informations à la fois dans le bilan et dans le compte de résultat.

- a- **le délai de rotation des stocks**

La rotation de stock correspond au nombre de fois où le stock est intégralement renouvelé au cours de l'année. Ce ratio peut être calculé sur les matières premières, les produits finis (pour une entreprise industrielle) ou sur les marchandises (pour une entreprise commerciale) :

$$\text{Rotation des stocks de produit finis} = \left( \frac{\text{stock moyen de produits finis}}{\text{coût de production}} \right) * 360j$$

$$\text{Rotation des stocks des matières premières} = \left( \frac{\text{stock moyen de MP}}{\text{coût d'achat}} \right) * 360j$$

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

**Rotation des stocks de marchandises = (stock moyen de marchandises / coût d'achat)\*360j**

**Le stock moyen = (valeur en début de période+ valeur en fin de période)/2**

La vitesse de rotation des stocks dépend de plusieurs facteurs : les délais d'approvisionnement, la durée du processus de fabrication ou encore de la durée de vie du produit (périssable ou non). Un allongement de la durée de rotation entraîne une augmentation du besoin en fond de roulement (BFR) et inversement.

### **b- Le délai de rotation du crédit clients**

L'objectif ici est de calculer le nombre moyen de jours nécessaires aux clients pour régler ce qu'ils doivent à l'entreprise, ou autrement dit, le délai moyen d'encaissement des créances clients.

**Délai de rotation clients = (créances et comptes rattachés + effets escomptés / CA TTC) \*360j**

Ce ratio interfère également avec la trésorerie de l'entreprise et sur le besoin en fonds de roulement (BFR) : un allongement de la durée a pour effet d'augmenter le niveau du BFR et inversement.

Théoriquement, la loi impose un délai maximum de règlement de 30 jours à la date de réception des marchandises ou d'exécution de la prestation. Toutefois, la plupart des entreprises acceptent d'allonger ce délai, qui ne doit théoriquement pas dépasser 60 jours à compter de la date d'émission de la facture.

### **c- le délai de rotation de crédit fournisseurs**

Ce ratio mesure la durée moyenne en jours du crédit obtenu par l'entreprise de la part de ses fournisseurs. Il doit être, en principe, supérieur au ratio de crédit clients.

**Délai de rotation fournisseurs = (dettes fournisseurs / achats en TTC) \* 360j**

# **Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise**

---

La gestion des conditions de paiement des fournisseurs peut être financé par l'entreprise. Son extension permet de repousser l'échéance encaissée.

Cependant, il peut être mal compris par les fournisseurs et indique si l'entreprise ne peut pas payer. Payer ses fournisseurs au plus vite sera apprécié d'eux, mais les payer trop tôt peut avoir un impact sur la trésorerie, qui se retrouvera plus vite sec. Il peut donc être bénéfique de profiter du délai laissé par le fournisseur jusqu'à la date d'échéance.

## **Section 02 : le contrôle de gestion, outil de mesure de la performance financière**

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

### **2.1 La comptabilité de gestion, outil de mesure et d'analyse de la performance de l'entreprise :**

Plusieurs définitions peuvent être citées, dépendant chacune des différents points de vue à partir desquels, elles sont proposées.

#### **2.1.1 Définition de la comptabilité de gestion**

« La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décision. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs ».<sup>40</sup>

« La comptabilité analytique est la technique de répartition et d'affectation des charges et des produits ayant rapport avec l'exploitation courante de l'entreprise, en vue de déterminer les coûts de production, le prix de revient et les différents résultats analytiques ».<sup>41</sup>

#### **2.1.2 Les objectifs de la comptabilité analytique**

La mise en place d'un système de comptabilité analytique a pour but la réalisation de trois objectifs principaux suivants<sup>42</sup> :

---

<sup>40</sup>DUBRULLE.L, JOURDAIN.D, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, Paris, 2007, page 11.

<sup>41</sup>SAHRAOUI.A, « comptabilité analytique », édition ECONOMICA, Paris, 2000, page 146.

<sup>42</sup> Idem, p-p. 07-08.

## **Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise**

---

### ➤ **La mesure des coûts de gestion :**

Concernant la production ou la prestation fournie pour aboutir à la détermination du résultat de l'activité. Cet objectif ne sera atteint que lorsque l'entreprise parvient à faire apparaître dans ses calculs les éléments susceptibles de contribuer à la détermination des coûts de production et des prix de revient. L'analyse plus au moins poussée des charges d'exploitation, l'observation de leur évaluation dans le temps et la comparaison qu'elle permet entre les charges réelles et prévisionnelles constituent des éléments efficaces pour un examen approfondi des conditions internes d'exploitation.

### ➤ **le contrôle de la rentabilité :**

La comptabilité analytique permet le contrôle de la rentabilité de l'entreprise au moyen de l'optimisation de la production assurant la satisfaction globale.

En effet, la mise en place d'un schéma organisationnel permettant le suivi de chaque opération au niveau de chaque fonction constitue un consensus efficace de contrôle de la rentabilité de l'activité de l'entreprise. C'est ainsi à travers la structure des coûts et leur comportement que l'entreprise pourra éliminer les éléments ostentatoires engendrant des coûts excessifs et lutter contre le gaspillage des matières premières et des efforts.

### ➤ **la prise de décision :**

Dans son activité, l'entreprise rencontre énormément de problèmes d'ordres très divers. Il convient pour la direction de trancher, par exemple entre :

- ✓ Le choix entre deux productions : l'une dégagant un bénéfice considérable, mais sur une courte période, compte tenu des éventuels concurrents, l'autre nouvelle sur le marché, nécessitant une publicité abondante pour qu'elle devienne rentable à long terme.
- ✓ Le choix entre deux fournisseurs : l'un vendant les matières à un prix cher, mais assurant l'approvisionnement de l'entreprise d'une matière continue. L'autre cédant les mêmes matières premières à un prix nettement moins cher mais ne pouvant assurer l'approvisionnement régulier.

# Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

## 2.1.3 Différentes méthodes de calcul des coûts

Afin de remplir son rôle, la comptabilité de gestion procédera à une analyse des coûts par des méthodes qui se distinguent les unes des autres suivant la manière de traiter les différentes catégories de charges. En fonction de la répartition de ces dernières, on distingue deux systèmes de calcul des coûts : système de calcul des coûts complets et le système de calcul des coûts partiel.

### 2.1.3.1 Système de calcul des coûts complets :

#### ➤ La méthode des sections homogènes ou des centres d'analyse :

La méthode des sections homogènes est une méthode de comptabilité de gestion qui par un jeu d'affectation, de répartition et d'imputation permet d'incorporer dans les coûts la totalité des charges directes et indirectes à prendre en compte au stade auquel on se situe et d'aboutir en final à la connaissance du coût de revient total des produits ou services ou de toute autre activité. Elle repose également sur la distinction entre charge directes et indirectes, les charges directes sont imputées directement aux coûts des produits fabriqués, tandis que les charges indirectes doivent faire l'objet d'un calcul préalable qui consiste à les répartir dans des centres d'analyse.

#### ➤ La méthode du coût standard :

« Un coût prévisionnel ou coût préétabli est un coût calculé à partir des charges estimées à l'avance. La comparaison des coûts prévisionnels et des coûts historiques ou réels permet de mettre en évidence un écart, qui peut être ensuite décomposé en écarts élémentaires de diverses natures ». <sup>43</sup>

Les coûts standards sont des coûts déterminés avant la réalisation des opérations, elle repose sur le principe de déterminer à partir d'une activité normale des coûts prévisionnels considérés comme normaux. Elle a pour objet de faciliter certains traitements analytiques et de permettre le contrôle de gestion pour l'analyse d'écarts et de valoriser les prévisions budgétaires et les devis.

---

<sup>43</sup>BOISSELIER.P, « contrôle de gestion, cours et application », 3<sup>ème</sup> édition, Vuibert, 2005, page 08.

## **Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise**

---

### ➤ **La méthode de coût cible (Target costing) :**

Le coût cible est un outil de gestion des coûts permettant de réduire le coût total d'un produit sur l'intégralité de son cycle de vie grâce aux départements de la production, de la recherche et développement, marketing et de la comptabilité. Ce n'est pas une nouvelle comptabilisation des coûts mais une démarche globale d'optimisation du processus de développement d'un produit, tout au long de son cycle de vie.

La méthode des coûts cibles consiste à déterminer pour un produit quelconque un coût objectif à ne pas dépasser en raison du prix imposé par le marché et la marge bénéficiaire prévue et définie par l'entreprise.

### ➤ **La méthode ABC (activity based costing) :**

La méthode ABC est une nouvelle méthode de calcul des coûts complets, qui permet d'aller plus loin que le simple calcul du coût de revient en privilégiant une logique de causalité, d'une manière à assurer la traçabilité des coûts et une imputation fiable des charges indirectes. Cette méthode repose sur une logique de causalité : les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources, qui permettent d'éviter les sous-estimations et surestimations du coût.

### **2.1.3.2 Système de calcul des coûts partiels**

#### ➤ **La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes (IRFF)**

« La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes s'attache à neutraliser la variabilité du coût de revient complet unitaire en tenant compte d'un niveau d'activité normale de manière à rationaliser et ajuster les charges fixes compte de l'activité réelle ».<sup>44</sup>

Cette méthode consiste à tenir compte de la sous-activité et de la suractivité. Elle a pour but d'inclure dans les coûts la totalité des charges proportionnelles et la part des charges fixes calculées par rapport à un niveau d'activité défini comme normale. Pour ce faire nous devons définir un coefficient d'imputation rationnelle.

---

<sup>44</sup> GERVAIS.M, « Contrôle de gestion », 7<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, paris, 2000, page 115

## **Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise**

---

### ➤ **La méthode des coûts variables ou direct costing :**

C'est une méthode comptable qui n'incorpore aux coûts que les charges variables (directes et indirectes) à l'exclusion de toute charge fixe, afin de déterminer une marge sur cout variable.

Cette méthode ne retient donc dans le calcul des coûts que les charges variables, tandis que les charges fixes sont exclues. Elle consiste à calculer pour chaque produit une marge sur coût variable pour analyser sa rentabilité et sa capacité à couvrir les charges fixes. Les charges fixes seront donc couvertes par l'ensemble des marges obtenues.

### ➤ **La méthode des coûts spécifiques ou « direct costing évolué » :**

La méthode des coûts spécifique ou « direct costing évolué » constitue une évolution de la méthode des coûts variables, elle incorpore aux coûts non seulement les charges variables, mais aussi les charges fixes spécifique (directes), afin de déterminer une marge sur coût spécifique.

Le principe de la méthode se rapproche de celui du coût variable simple, à la seule différence que cette méthode intègre dans son calcul les charges fixes spécifique en plus des charges variables. Elle ne prend pas en compte les charges fixes communes à plusieurs produits ou activités.

La méthode des coûts spécifiques permet de dégager une marge sur coût spécifique qui doit permettre la couverture des charges fixes communes (indirectes) à tous les produits.

### ➤ **la méthode du coût marginal :**

« On appelle coût marginal le changement du niveau d'activité qui entraîne une modification du montant des charges fixes et parfois des charges variables, c'est-à-dire le coût de la dernière unité produite et vendue, concrètement on s'intéresse plutôt au coût d'une série supplémentaire qui serait lancée en réalité ». <sup>45</sup>

Cette technique se propose d'étudier les variations des charges que provoque une fluctuation d'activité, et d'apprécier l'incidence de ces variations sur le profit globale. En

---

<sup>45</sup> DURBULLE.L, JOURDAIN. D, Op. CIT, page 269.

# **Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise**

---

d'autres termes, elle a pour but de savoir ce que va coûter ou rapporter la production ou la vente d'une unité ou d'une série supplémentaire.

## **2.2 La gestion budgétaire, comme outil de suivi et d'amélioration de la performance de l'entreprise**

### **2.2.1 Définition de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire est « l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicables à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés ».<sup>46</sup>

La gestion budgétaire est « un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées ».<sup>47</sup>

De ces deux définitions, on peut tirer une définition de synthèse comme suit :

La gestion budgétaire est l'ensemble des mesures qui visent à établir des prévisions chiffrées, à constater les écarts entre ces prévisions et les résultats effectivement obtenus et à décider des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés pour une période déterminée.

### **2.2.2 Les rôles de la gestion budgétaire :**

La gestion budgétaire procure un certain nombre d'avantage en tenant compte des aspects de la gestion des entreprises.

- Elle suscite une utilisation économique des moyens de production grâce au contrôle qu'elle provoque ;
- Elle prévient le gaspillage car elle contrôle les dépenses en fonction du but défini et en conformité avec les autorisations données en décentralisant la décision ;
- Elle permet également de prévoir les entrées et les sorties ;
- Elle contraint la direction à étudier et à programmer, en vue d'une utilisation la plus économique de la main d'œuvre, des matières et des sources des dépenses ;
- Elle est un instrument d'appréciation chiffré et exempt de passion des responsables chargés d'atteindre un objectif défini.

---

<sup>46</sup> FORGET.J, « gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition organisation, paris, 2005, page 09.

<sup>47</sup> HAMINI. A, « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERTI, Alger, 2001, page 05.

# Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

## 2.2.3 Les différents budgets opérationnels de la gestion budgétaire

Avant de présenter les différents budgets opérationnels de la gestion budgétaire, on doit d'abord définir le budget :

« Un budget est une prévision émanant des centres de responsabilité de l'entreprise. Il représente la traduction chiffrée des objectifs et des plans d'actions pour une période déterminée limitée au court terme ». <sup>48</sup>

Les budgets opérationnels sont liée au cycle « achat- production-vente », parmi ces budget, nous présentons les budgets de vente, de production et d'approvisionnement.

### 2.2.3.1 Budget des ventes

Défini comme « un chiffrage en volume et en valeur dont le but premier est de déterminer les ressources de l'entreprise et dans un deuxième temps de traduire les moyens nécessaires aux services commerciaux ». <sup>49</sup>

La prévision des ventes constitue la première étape du processus budgétaire, elle sert à déterminer le chiffre d'affaire prévisionnel pour l'entreprise en combinaison avec les différents budgets et le prix concurrentiel.

Les différentes techniques de prévision qui permettent de construire le budget des ventes, sont :

- la méthode des moindres carrés.
- loi pro baliste des ventes.
- élasticité de la demande par apport au prix.
- méthode des moyens mobiles.

### 2.2.3.2 Budget de production

Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans des conditions optimales les rythmes de production avec la prise en considération des prévisions de ventes et les contraintes de gestion des stocks. « Il prend aussi en compte les

---

<sup>48</sup> LANGLOIS. G, BRINGER. M, BONNIER. C, « contrôle de gestion : manuel et applications », Foucher, 4<sup>ème</sup> édition, paris, 2010, page 306.

<sup>49</sup> ALAZARD.C, SEPARIS. S, Op. CIT, page 307.

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

contraintes techniques du système productif tel que les capacités productives, effectifs, la main- d'œuvre qualifiée ». <sup>50</sup>

Les différentes techniques de prévisions qui permettent de construire le budget de production, sont :

- la programmation linéaire.
- la méthode du simplexe.
- la méthode de goulot d'étranglement.

### 2.2.3.3 Budget des approvisionnements

« Le budget des approvisionnements comprend : le budget des achats qui dépend souvent des quantités achetées et doit inclure les frais liés aux achats. Et le budget des charges d'approvisionnements et de stockage est défini en fonction des centres d'analyse : magasin, centre d'approvisionnement...etc.». <sup>51</sup>

### 2.2.4 Analyse des écarts :

Le contrôle budgétaire doit permettre à la direction de vérifier si les prévisions ont été respectées, des écarts favorables ou défavorable, seront calculés et analysés entre les éléments constatées.

#### Définition d'un écart :

L'écart est la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. L'écart peut être exprimé en valeur absolue ou en valeur relative par rapport à la prévision.

$$\text{Ecart} = \text{réalisation} - \text{prévision}$$

### 2.3.2.1 Interprétation des écarts :

L'interprétation du signe varie suivant le côté de résultat concerné :

- Ecart  $> 0$  : est un écart favorable pour le CA, mais défavorable pour les charges (coût).
- Ecart  $< 0$  : est un écart défavorable pour le CA, mais favorable pour les charges (coût).

---

<sup>50</sup> BRIGITTE. D, « contrôle de gestion en 20 fiches » 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2008, page 13.

<sup>51</sup>Idem, p 39-40.

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

### 2.3.2.2 Calcul des écarts

Le contrôle budgétaire se base sur l'analyse de trois principaux écarts :

-écart sur vente ;

-écart sur charges de production ;

-écart sur approvisionnement ;

#### 2.2.4.1 Ecart sur vente

L'écart sur vente est composé de :

##### A) Ecart sur chiffre d'affaires

L'écart du chiffre d'affaires passe par le calcul de l'écart observé entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires prévisionnel

**Ecart sur chiffre d'affaires = chiffre d'affaires réel – chiffre d'affaires prévisionnel**

$$E/CA = (P_R \times Q_R) - (P_P \times Q_P)$$

Il se décompose en deux sous écart, un sous écart de prix et un sous écart de quantité :

**Ecart sur prix = (prix réel – prix prévisionnel) × quantité réelle**

$$E/P = (P_R - P_P) \times Q_R$$

**Ecart sur quantité = (quantité réelle – quantité prévisionnelle) × prix prévisionnel**

$$E/Q = (Q_R - Q_P) \times P_P$$

A son tour, l'écart sur quantité se décompose en deux sous écarts, un sous écart sur volume global et un sous écart sur composition des ventes

➔ **Ecart sur volume global :**

**Ecart sur volume global = (quantité totales réelles – quantité totales budgétées) × prix moyen budgété**

$$E/VG = (\sum Q_R - \sum Q_B) \times \text{prix moyen budgété}$$

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

$$\text{Prix moyen budgété} = (\sum Q_P \times P_P) / \sum Q_P$$

→ **Ecart sur composition des ventes :**

$$\text{Ecart sur composition des ventes} = (\text{prix moyens préétabli} - \text{prix moyen budgété}) \times \text{quantité réelles}$$

$$E/CV = (\text{prix moyen préétabli} - \text{prix moyen budgété}) \times \sum Q_R$$

$$\text{Prix moyen préétabli} = (\sum Q_R \times P_P) / \sum Q_R$$

### B) Ecart sur marge

Le calcul des écarts sur marge consiste à comparer les marges réelles et les marges prévues pour mettre en évidence des écarts significatifs

$$\text{Ecart sur marge} = \text{marge réelle} - \text{marge prévisionnelle}$$

$$E/M = M_R - M_P$$

L'écart sur la marge globale peut se décomposer en deux sous écarts :

$$\text{Ecart sur quantité} = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévue}) \times \text{marge prévue}$$

$$E/Q = (Q_R - Q_P) \times M_P$$

$$\text{Ecart sur marge unitaire} = (\text{marge réelle unitaire} - \text{marge prévue unitaire}) \times \text{quantité réelle}$$

$$E/M_U = (M_{RU} - M_{PU}) \times Q_R$$

L'écart de résultat est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence. Il mesure la déviation de la performance globale à court terme.<sup>52</sup>

<sup>52</sup> BRIGITTE. D, GOUJET.C, Op.cit., page 197.

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

**Ecart sur résultat = résultat réel – résultat prévue**

$$E/RT = R_{TR} - R_{TP}$$

### 2.2.4.2 Ecart sur charges de production

Il existe deux types d'écart sur charges de production, l'écart sur charge directs et l'écart sur charges indirectes

#### A) Ecart sur charges directes

Pour les charges directes, il s'agit essentiellement des matières premières (MP) et la main d'œuvre (MOD)

- **Ecart sur matières premières** : c'est la différence entre le coût réel et le coût standard des matières premières. Cet écart peut être dû à un écart sur une quantité.

**Ecart sur quantité = (Quantité réelle – Quantité prévisionnelle) × Coût réel unitaire.**

$$E/Q = (Q_R - Q_P) \times C_R$$

**Ecart sur coût = (Coût réel – Coût prévisionnelle) × Quantité réelle.**

$$E/C = (C_R - C_P) \times Q_R$$

**Ecart global sur matières premières = Ecart sur quantité + Ecart sur coût.**

$$EG/MP = E/Q + E/C$$

- **Ecart sur main d'œuvre directe** : c'est la différence entre le coût réel et le coût standard de la main d'œuvre. Cet écart peut être dû soit au temps de travail (nombre d'heures de travail) ou bien au taux horaire (prix de l'unité).

**Ecart sur temps = (Temps réel – Temps prévisionnel) × Taux horaire prévisionnel.**

$$E/T = (T_R - T_P) \times TH_P$$

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

**Ecart sur taux horaire = (Taux horaire réel – Taux horaire prévisionnel) × Temps réel.**

$$E/TH = (TH_R - TH_P) \times T_R$$

**Ecart globale sur main d'œuvre = Ecart sur temps + Ecart sur taux horaire**

$$EG/MO = E/T + E/TH$$

### B) Ecart sur charge indirectes

L'écart sur coût du centre d'analyse peut être décomposé en écart de rendement, écart de budget, et écart d'activité.

- **Ecart sur rendement :** L'écart sur rendement est un écart sur quantité. Il exprime la plus ou moins bonne utilisation des factures de production mis en œuvre dans le centre d'analyse. Il se calcul de la façon suivante :

**Ecart sur rendement = (Quantité réelle – Quantité prévu) × Coût d'une unité d'œuvre prévue.**

$$\text{Ecart sur rendement} = (Q_R - Q_P) \times CUP$$

- **Ecart sur budget :** cet écart traduit la différence entre le montant des charges indirectes réellement constaté pour le centre d'analyse et le coût préétabli adapté à l'activité réelle (ou budget flexible).

Sachant que : Le budget flexible est le budget d'un centre donnant le montant des charges indirectes (variables et fixes) en fonction de plusieurs niveaux d'activité possibles.

**Ecart sur budget = Coût réel – Budget flexible de l'activité réelle.**

- **Ecart sur activité :** il est dû à une différence entre le budget prévu pour l'activité réelle constatée et le coût préétabli correspondant à la même activité.

L'écart concerne l'imputation des charges fixes. Son origine se situe par une différence entre l'activité réelle et l'activité normale. Il est encore appelé « coût d'imputation rationnelle ».

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

**Ecart sur activité = Budget flexible de l'activité réelle – Budget standard de l'activité réelle.**

### 2.2.4.3 Ecart sur approvisionnement

**Ecart global sur matière :** Il peut provenir à la fois d'un écart sur quantité et d'un écart sur coût.

$$EG /MP = E/Q + E/C = (Q_R \times C_R) - (Q_P \times C_P)$$

## 2.3 Le tableau de bord et reporting, outil de pilotage de la performance de l'entreprise

### 2.3.1 Le tableau de bord :

#### 2.3.1.1 Définition

Le tableau de bord rassemble les indicateurs significatifs à caractère commercial, financier, technique, utiles au pilotage de la performance à court terme. Il y a lieu d'établir un tableau de bord par centre responsabilité ou par niveau hiérarchique avec ses propres spécificités. Et selon B.DORIATH le tableau de bord est « un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance ». <sup>53</sup>

« Il mesure la performance de l'organisation sur quatre axes fondamentaux : le financement, les clients, les processus internes, l'apprentissage et l'innovation. La stratégie de l'entreprise se répercute sur les indicateurs figurant dans chacun de ces axes ». <sup>54</sup>

#### 2.3.1.2 Les objectifs du tableau de bord

« Les objectifs de tableau de bord sont :

- Obtenir rapidement des indicateurs de gestion essentiels qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats ;
- Analyser l'évaluation, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écarts, de ratios, de clignotants... ;

<sup>53</sup>GRANDGUILLOT.B, « l'essentiel du contrôle de gestion », LEXTENSO, Paris, 2009, page 121

<sup>54</sup> SILMER. C, « concevoir le tableau de bord », édition DUNOD, paris, 1998, page 3.

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

- 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 par voie hiérarchique». <sup>55</sup>

### 2.3.1.3 Le rôle de tableau de bord

Le tableau de bord a un rôle important : d'abord, il permet le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements. Ensuite, il est un support de communication entre responsables. Il peut aussi être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux. Enfin n'oubliez pas qu'il favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives.

### 2.3.1.4 Les types de tableau de bord

Il existe trois types de tableau de bord :

#### ➤ Le tableau de bord stratégique :

Le tableau de bord stratégique a pour objectif de traduire le ou les objectifs du chef d'entreprise en un ensemble cohérent d'indicateurs de performance et de pilotage.

Il doit permettre de mettre en évidence les paramètres indispensables que l'entreprise doit maîtriser pour qu'elle puisse prendre les décisions nécessaires à l'atteinte de ses objectifs sur le long terme. Ces paramètres sont appelés « facteurs clés de succès ».

#### ➤ Le tableau de bord budgétaire :

Le tableau de bord budgétaire permet au chef d'entreprise de mettre en évidence les écarts entre prévisions et réalité, d'en comprendre les raisons et de pouvoir prendre ainsi les décisions adéquates nécessaires.

#### ➤ Le tableau de bord opérationnel :

Le tableau de bord opérationnel permet au chef d'entreprise, et surtout aux responsables opérationnels, de suivre les plans d'action mis en œuvre pour atteindre les objectifs de

---

<sup>55</sup> GRANDGUILLOT.B, Op. Cit, page 121-122

## **Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise**

---

l'entreprise, et également de prendre les mesures correctives nécessaires (comme pour les autres tableaux de bord).

### **2.3.1.5 Les caractéristiques de tableau de bord**

Le tableau de bord est un outil essentiel de pilotage et selon **SILMER.C**, il a les caractéristiques suivantes :

- Il assure une perception cohérente de mesure de la performance ;
- Il assure la cohérence avec l'organigramme de gestion : le découpage des responsabilités et la forme de délégation décider par le directeur générale ;
- La présentation physique de tableau de bord : il ne compte qu'un nombre d'indicateurs limité ;
- Le tableau de bord ne comporte que des indicateurs porteurs d'un sens précis pour son utilisateurs ;
- Le tableau de bord est proactif (aide à anticiper les événements).

### **2.3.1.6 Les limites du tableau de bord**

Plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité des entreprises, parmi elles, nous citons :<sup>56</sup>

- Il n'ya pas de tableau de bord adapté à chaque service ou niveau hiérarchique mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité ;
- Le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens ;
- L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide au changement ou aux améliorations ;
- La périodicité du tableau de bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers ;
- La conception des tableaux de bord est trop souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utiliser mais plutôt centralisée loin du terrain ;
- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment ;

---

<sup>56</sup> ALAZARD,C, SEPARIS,S, Op.CIT, page 635.

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

- Les tableaux de bord sont souvent conçus de manière interne, en fonction du style de gestion de l'entreprise sans souci de comparaison avec des organisations concurrentes meilleures (benchmarking) ;
- Les tableaux de bord ne mettent pas assez en évidence les interactions entre les indicateurs, ne favorisant pas la gestion transversale ;
- Les indicateurs ne sont pas remis en cause et le manque de recul sur une longue période conduit à une gestion routinière.
- La présentation physique de tableau de bord : il ne compte qu'un nombre d'indicateurs limité ;

### 2.3.2 Reporting

Le reporting est complété par le tableau de bord, qui à lui est un outil d'évaluation de l'organisation d'une entreprise ou d'une institution constitué de plusieurs indicateurs de sa performance à des moments donnés ou sur des périodes données.

#### 2.3.2.1 Définition

Le reporting permet de fournir à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies et des résultats par une unité de gestion (centre de responsabilités, filiale, usine.....). « C'est un outil de contrôle a posteriori, primordial pour les entreprises dont la gestion est décentralisée ».<sup>57</sup>

#### 2.3.2.2 Objectif de reporting

Il permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion :

- En vérifiant la réalisation des objectifs ;
- En mesurant le poids des écarts ;
- En appréciant la pertinence des actions correctives et leurs résultats ;

Le reporting ne doit comporter que des données synthétiques pertinentes afin de faciliter leur interprétation, leur comparaison et les prises de décisions.

---

<sup>57</sup> GRANDGUILLOT.B, Op.cit, page 124.

## Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise

---

### 2.3.2.3 Les types de reporting

Selon **GRAND GUILLOT** distingue deux types de reporting :

- Reporting financier : il concerne la remontée des comptes, des états financiers, des indicateurs financiers. Par exemple, une filiale fournit périodiquement un reporting financier à la société- mère du groupe
- Reporting de gestion : il concerne la remontations des principaux indicateurs de gestion, des données essentielles des tableaux de bord. Par exemple, une usine implantée à l'étranger fournit périodiquement au siège, un reporting de gestion.

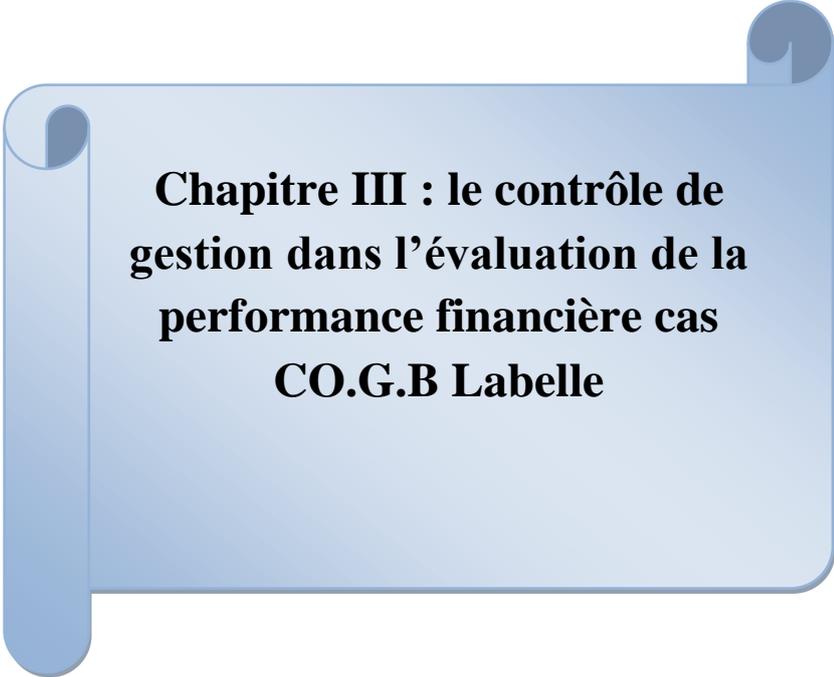
## **Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise**

---

### **Conclusion**

La performance a toujours été une notion ambiguë. En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels de manière efficace et efficiente, on peut ajouter également que la performance de l'entreprise résulte de l'agrégation de plusieurs types : organisationnelle, stratégique, concurrentielle et humaine.

Pour analyser la performance d'un processus, on distingue 3 méthodes, chacune de ces méthodes dépend du type et de la nature du processus : par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs, par le calcul des ressources dépensées par le processus et par la comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée.



**Chapitre III : le contrôle de  
gestion dans l'évaluation de la  
performance financière cas  
CO.G.B Labelle**

# **Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle**

---

## **Chapitre III : le contrôle de gestions dans l'évaluation de la performance financière, Cas CO.G.B Labelle**

### **Introduction**

Après avoir développé théoriquement le rôle de contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière, l'objet de ce chapitre est de vérifier empiriquement non hypothèses. Pour cela, nous avons opté pour une étude de cas au sein de l'entreprise CO.G.B la belle.

Pour cette fin, ce dernier sera réparti en deux sections : la première portera sur l'identification de cet organisme d'accueil, la deuxième sera consacrée à la présentation de rôle de contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière au sein de CO.G.B la belle.

# **Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle**

---

## **Section 01 : présentation de CO.G.B Labelle**

### **1.1 Evolution, missions, objectifs, et activités de l'entreprise d'accueil**

#### **1.1.1 Evolution de l'entreprise CO.G.B Labelle :**

Les travaux de construction ont débuté au début de 20ème siècle. Ils sont effectués par la société industrielle de l'Afrique du nord (SIAN), son rôle consistait en extraction de l'huile d'olive et la fabrication de savon.

En 1940, la société a commencé par produire ses premiers savons de première qualité et le raffinage d'huile de colza et de tournesol, mais sa production a du être arrêtée à cause de la deuxième guerre mondiale, mais vite reprise après ma fin.

En 1953, l'entreprise s'est mise à la fabrication du savon de ménage « mon savon ». Quelques années plus tard, cette entreprise a fait l'objet d'une nationalisation et ce en 1968 et rattachée à la SNCG (société nationale des corps gras).

L'année 1973 a vu la naissance à la SOGEDIA (société de gestion et de développement des industries alimentaires). Puis elle a été transformée en 1982 ce qui a donné naissance à trois entreprises à savoir :

- ENCG (entreprise nationale des corps gras) ;
- ENJUC (entreprise nationale des jus et des conserves) ;
- ENASUCRE (entreprise nationale de sucre) ;

En 1988, l'ENCG est devenue autonome avec son propre siège social et un capital de 426.000.000DA.

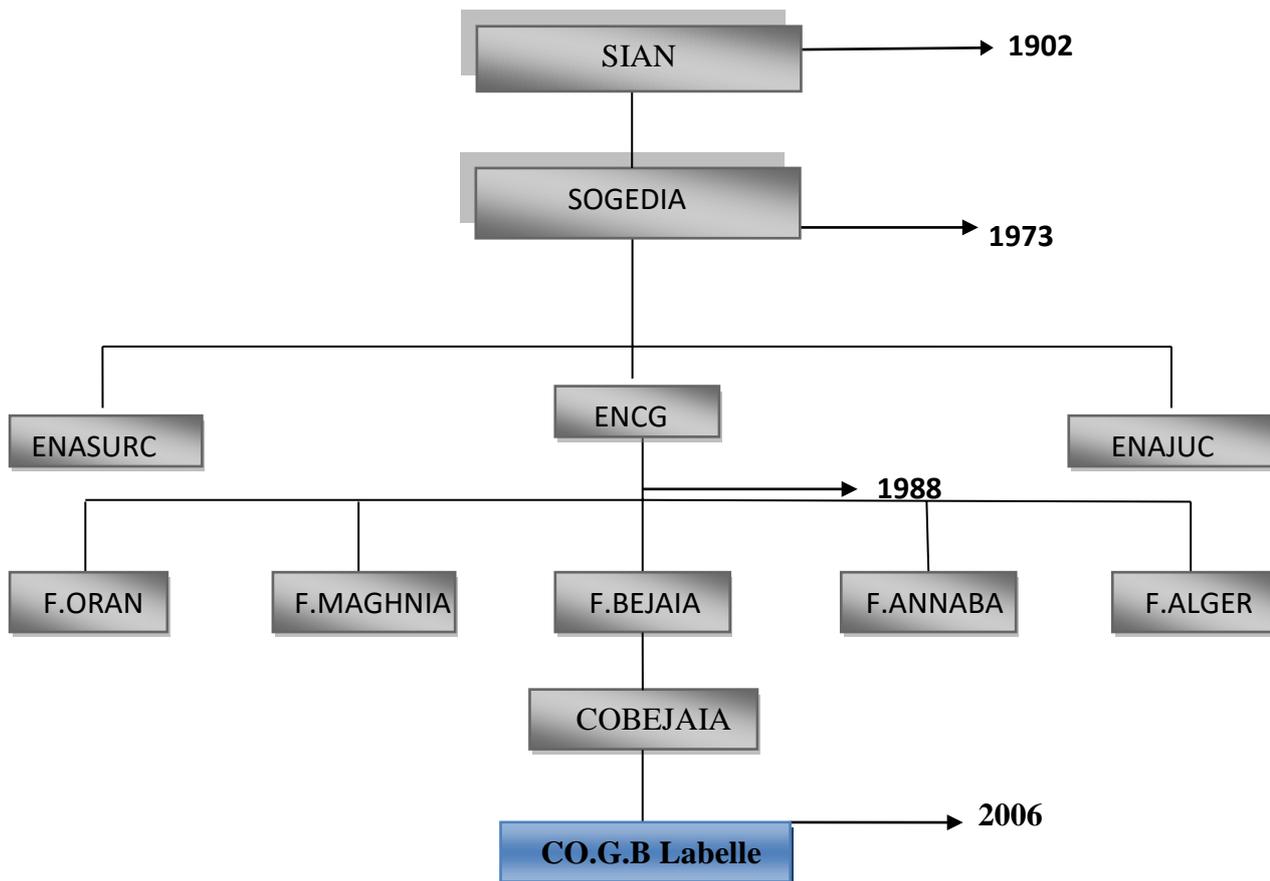
En 1998, l'entreprise mère ENCG est devenue le groupe ENCG composé de cinq filiales réparties sur le territoire national comme suit : Bejaia, Alger, Maghnia, Oran et Annaba.

La CO.G.B Bejaia est composé de deux unités de production et un seul siège social.

La CO.G.B Bejaia est entrée officiellement en partenariat avec l'entreprise « la belle » ce dernier est une SPA avec un capital de 1.000.000DA le 14/05/2006 avec une répartition de capital comme suit : 70% pour la belle et 30% pour le groupe ENCG.

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

Figure N°07 : organigramme d'évolution de la CO.G.B Labelle.



Le capital social est partagé entre les actionnaires comme suit :

- SARL AGCO ALIMENTAIRE « la belle » : 700.000.000DA représentant 70 000 actions d'une valeur nominale de 10 000DA chacune.
- GROUPE ENCG : 300.000.000DA représentant 30.000 action d'une valeur nominale de 10.000DA chacune.
- Le reste est répartie en quatre actions de 10.000DA chacune d'elle est détenue par un actionnaire.

Lieu d'implantation des usines

Usine principale : complexe corps gras la belle route des Aurès-BP 406-Bejaia.

# **Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle**

---

Usine secondaire : savonnerie des quatre chemins BP 245 Bejaia.

Objet social :

- Raffinage, conditionnement, commercialisation et ventes d'huile végétale ;
- Fabrication de savon de ménage, de toilette et de la glycine, commercialisation et ventes ;
- Fabrication de margarines, PVA, shortenings, commercialisation et ventes ;
- Fabrication de produits dérivés d'huile, commercialisation et ventes ;

## **1.1.2 Missions de l'entreprise**

Les principales missions de la CO.G.B la belle sont :

- Elaborer et réaliser des plans annuels de production et e vente
- Assurer les ventes des produits sur le marché national ou l'exploitation dans le cadre des surplus de production
- Procéder à des études de projet pour répondre aux besoins de la demande national
- Organiser et développer des structures et maintenance permettant d'optimiser les performances de l'appareil de production
- Assister les unités de production pour assurer une politique uniforme en matières de production, distribution et maîtrise ces couts
- Mettre en place ou développement un système de gestion en vue de satisfaire les besoins nationaux et maintenir en permanence des stocks stratégique tant en matières produites
- Mettre en place les vois et les moyens en vue d'une assimilation progressive de la technologie et de son activité
- La satisfaction des besoins des consommateurs en matière de l'huile alimentaire, de savon, de margarine et d'autres dérivées des corps gras
- Leur métier est la transformation des matières d'origines animales et végétale en vue de la fabrication de produit de grand consommation et de produits destinés à l'industrie

## **1.1.3 Les objectifs de l'entreprise**

Les objectifs tracés par l'entreprise du groupe la belle sont :

- satisfaire dans une large mesure les besoins nationaux des produits alimentaires

# **Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle**

---

- répondre aux besoins des consommateurs en termes de qualité
- accroître les capacités de production par la création d'autre unité de production
- lancement de nouveaux produits et élargir sa gamme de production
- affirmer sa présence sur le marché et dans toutes les régions algériennes
- exploiter, gérer et développer principalement les activités de production d'huile alimentaire et industrielle, du savon, de margarine et autre activités industrielles liées à son objet

## **1.1.4 Les activités de l'entreprise**

- fabrication de l'huile végétale
- fabrication de margarine de table, de feuilletage et de pâtisserie
- fabrication de produits végétale aromatisés
- fabrication de savon de ménage et de toilette
- fabrication de graisse végétale à usage industriel, de glycérine, d'acides gras dessillés et du savon industriel

## **1.2 Potentiel de production, moyens de l'entreprise et les équipements de production**

### **1.2.1 Potentiels de production**

- raffinage d'huile : 530Tonnes/j
- production savon de ménage : 150Tonnes/j
- production savon de toilette : 10Tonnes/j
- production glycérine : 50Tonnes/j
- production acides gras distillés : 20Tonnes/j
- production margarines : 80 Tonnes/j

### **1.2.2 Moyens de l'entreprise**

- **Moyens matériels**

Nature des moyens : raffinerie, savonnerie, margarinerie et hydrogénation.

Origine des moyens : Europe, canada.

# **Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle**

---

## ➤ **Moyens humains (voir l'annexe N°11)**

L'effectif total de la CO.G.B LA BELLE est de 610 agents, réparti par catégorie comme suit :

Cadres supérieurs : 17 agents

Cadres : 58 agents

Maitrise : 266 agents

Exécution : 269 agents

### **1.2.3 Les équipements de productions**

La société « CO.G.B la belle » dispose des équipements suivants :

- Raffinage d'huile alimentaire
- Margarinerie
- Chaufferie
- Unité de conditionnement des huiles et savons
- Savonnerie de ménage et de toilette
- Distillerie des acides gras
- Station épuration des eaux usées
- Glycérineriez

## **1.3 Les principaux produits et les différents départements**

### **1.3.1 Les principaux produits de l'entreprise**

L'entreprise est spécialisée dans la fabrication des corps gras suivants :

- Usage alimentaire : Huile de table ; Margarine ; shortenings.
- Usage domestique : savon de ménage ; savonnette.
- Usage industriel : savon industriel type lubrification ; acide gras distillé pour peinture ; détergeant.
- Usage pharmaceutique : glycérine codex.
- Sous-produits valorisables : résidu de distillation des acides gras ; résidu distillation de la glycérine.

# Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle



## 1.3.2 Les différents départements

### 1.3.2.1 Département de production :

Avec un effectif qui travaille 24H/24H, partagé en quatre équipes de 8H/jours, ce département est composé de quatre services :

- **Service raffinage** : sa mission est la transformation de l'huile brute alimentaire destinée au conditionnement.
- **Services conditionnement des huiles (CDH)** : ce service est partagé en deux ateliers :
  - atelier plastique : son rôle est la fabrication de bouteilles en plastique
  - atelier conditionnement : son rôle est la mise en bouteille de l'huile pour la commercialisation.

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

---

- **Service savonnerie** : son rôle est la fabrication du savon de ménage, savon de toilette ainsi que la glycérine pharmaceutique.
- **Service margarinerie** : sa mission est la production d'hydrogène, d'huile hydrogène et de la margarine.

### 1.3.2.2 Département technique :

Il a pour rôle la maintenance du matériel de production. Il est composé des services suivants :

- **Service études et méthodes** : ce service est chargé de l'organisation du département technique de renouveler les équipements, de procéder aux différents études (investissements, projets...).
- **Service électricité** : son rôle est d'exécuter les plans d'action, gérer le curatif, rembobiner les moteurs électrique.
- **Service mécanique** : ce service est chargé de la maintenance mécanique.
- **Service utilité** : il assure tous les besoins en matière d'énergie aux ateliers de production tels que la vapeur, l'eau adoucie, la soude diluée, l'aire comprimé.

### 1.3.2.3 Départements des ressources humains

Il s'occupe de la gestion du personnel, il est composé des sections suivantes :

- **Section personnel** : cette section assure le pilotage, les absences autorisées et irrégulière. Elle gère aussi la carrière des travailleurs, maladies et recrutements.
- **Section paie** : elle s'occupe de la gestion des fiche de paie du mois.
- **Section moyens généraux** : la structure des moyens généraux est chargée des travaux suivants : répartition du matériel du bureau, démarche auprès des assurances contre les incendies ou tous autres dégâts.
- **Section social** : elle s'occupe de toutes les affaires sociales du personnel : les allocations familiales et la sécurité sociale.

### 1.3.2.4 Département sécurité :

Il s'occupe de la sécurité en matière de protection individuelle et collective et la sensibilisation sur les risques d'accidents.

## **Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle**

---

### **1.3.2.5 Département comptabilité et finance :**

Ce département est chargé d'enregistrer, d'analyser et de contrôler toutes les opérations comptables réalisées par l'entreprise et de connaître les mouvements des stocks et les existants en magasin.

### **1.3.2.6 Département d'approvisionnement :**

Il assure la prospection du marché et gère tous les achats du complexe en matières premières consommable, emballages et pièces de recharge.

Son fonctionnement est assuré par un ensemble de personnes chargées de la gestion administrative.

### **1.3.2.7 Service laboratoire :**

Ce service est chargé de contrôler et de gérer la qualité de tous les produits entrant dans le processus de production.

### **1.3.2.8 Direction commerciale :**

Après le conditionnement des huiles et autres produits, la direction commerciale intervient pour la commercialisation et la distribution des produits finis.

### **1.3.2.9 Service transport :**

Il est composé d'un atelier de réparation. Il assure l'acheminement des matières premières et consommables vers l'entreprise, et assure la distribution des produits finis aux clients.

### **1.3.2.10 Contrôle de gestion :**

Qui a pour principale mission de veiller à l'élaboration, au suivi de l'exécution des budgets de la société et la réalisation des situations, états et rapports statistique de gestion.

# Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

## Section 02 : l'apport de contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de CO.G.B la belle.

Dans cette section nous allons présenter les indicateurs d'évaluation de la performance financière utilisés au sein du CO.G.B Labelle, voir l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière.

### 2.1 Evaluation de la performance financière au sein de CO.G.B Labelle :

La mesure de la performance financière au sein de CO.G.B Labelle s'appuie essentiellement sur les outils d'analyse financière tels que les indicateurs d'équilibre financière, les SIG et l'analyse des ratios, chose que nous allons détailler ci-dessous :

#### 2.1.1 Les grandes masses et l'équilibre financier au sein de CO.G.B Labelle

Nous allons d'abord présenter les bilans de grandes masses, puis les indicateurs de l'équilibre financière.

##### 2.1.1.1 Présentation des bilans de grandes masses pour les années 2018 et 2019

Avant de présenter les indicateurs de l'équilibre financière, nous allons présenter les bilans de grandes masses des années 2018 et 2019 :

**Tableau N°05 : bilan en grandes masses de l'année 2018 :**

Actif	Montant	%	Passif	Montant	%
<b>VI</b>	1 677 499 308.67	16.35%	<b>CP</b>	2 878 916 803.69	28.07%
<b>VE</b>	2 734 575 507.07	26.66%	<b>DLMT</b>	376 066 341.37	3.67%
<b>VR</b>	5 123 626 934.2	49.95%	<b>DCT</b>	7 002 248 745.44	68.27%
<b>VD</b>	721 530 140.56	7.03%			
<b>TOTAL</b>	<b>10 257 231 890 .50</b>	<b>100%</b>	<b>TOTAL</b>	<b>10 257 231 890 .50</b>	<b>100%</b>

Source : réalisée par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

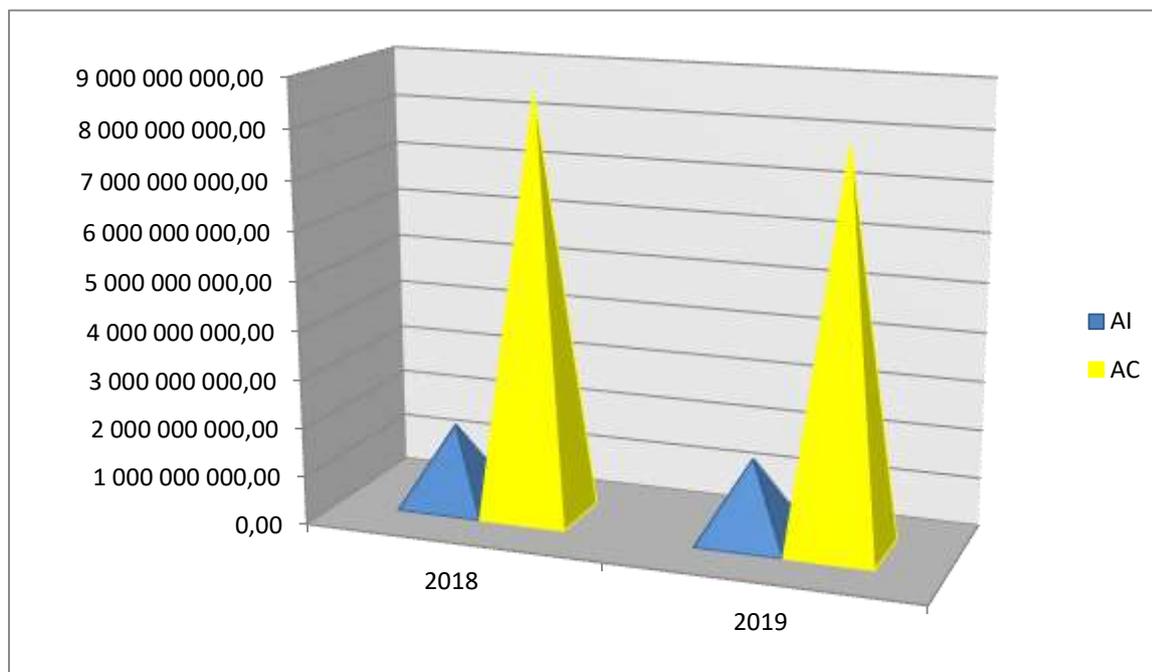
Tableau N°06 : bilan en grandes masses de l'année 2019 :

Actif	Montant	%	Passif	Montant	%
<b>VI</b>	1 651 843 257.35	17.19%	<b>CP</b>	3 050 482 276.61	31.74%
<b>VE</b>	2 260 602 813.66	23.52%	<b>DLMT</b>	599 725 123.83	6.24%
<b>VR</b>	5 078 830 907.34	52.85%	<b>DCT</b>	5 960 158 047.70	62.02%
<b>VD</b>	619 088 469.79	6.44%			
<b>TOTAL</b>	<b>9 610 365 448.14</b>	<b>100%</b>	<b>TOTAL</b>	<b>9 610 365 448.14</b>	<b>100%</b>

Source : réalise par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Nous avons présenté les données du tableau ci-dessus dans les figures suivantes :

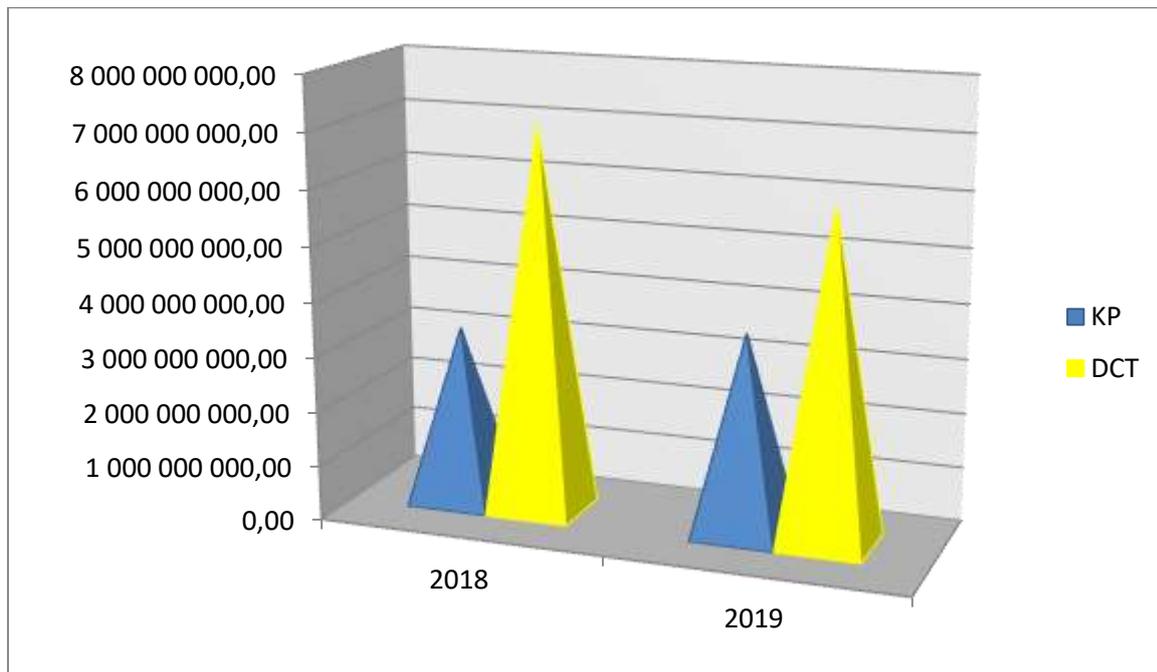
Figure n ° 08 : représentation graphique de l'actif du bilan des années 2018, 2019



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des bilans de l'entreprise CO.G.B Labelle.

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

Figure n°09 : représentation graphique du passif du bilan des années 2018,2019



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des bilans de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Les bilans ci-dessus nous permettent de faire ressortir les remarques suivantes :

**Valeurs immobilisés** : la part des valeurs immobilisées ne représente que 16.35% et 17.19% respectivement pour les deux années 2018 et 2019. Dans les entreprises de production l'actif immobilisé représente une part importante de total de l'actif mais ce n'es pas le cas de COGB Labelle. Cependant, on remarque que les valeurs immobilisées ont enregistré une baisse de l'année à l'autre (une baisse de 1.53% de 2018 à 2019). Ce qui n'est pas normal pour une entreprise industrielle qui doit s'intéresser beaucoup plus à la politique d'investissement.

**Valeurs d'exploitation** : les valeurs d'exploitation ont connu une fluctuation au cours des deux années étudiés, de 26.66% en 2018 à 23.52% en 2019 (a savoir une baisse de 17.33% dû essentiellement au ralentissement de l'activité de l'entreprise.

**Valeurs réalisables** : les valeurs réalisables représentent une part importante de total de l'actif pour les deux années particulièrement en 2019 où elle passe 49.95% et en 2018 à 52.85%, a savoir une baisse de 0.87%. Cela signifie qu'il y'aurait une diminution en ce qui concerne le poste de créance d'exploitation (clients).

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

**Valeurs disponible** : la part des valeurs disponibles à diminué jusqu'à 14.20% et elles représentent 7.03% en 2018 et 6.44% en 2019, cette baisse s'explique que l'entreprise à payer une partie de ses dettes à court terme.

**Capitaux propres** : les capitaux propres accaparent une part assez importante du passif de bilan, 28.07%, 31.74% en 2018 et 2019 respectivement. L'entreprise présente un certain degré d'autonomie financière

**DLMT** : les dettes à long moyen terme représente une part faible dans le total du passif du bilan financier de COGB Labelle et ont connu une fluctuation au cours des deux années, elles représentent 3.67% en 2018 et 6.24% en 2019.

**DCT** : elles sont de 68.27% en 2018 et 62.02% en 2019. Cette diminution signifie que l'entreprise COGB Labelle est solvable (elle est capable de rembourser ses dettes facilement).

### 2.1.1.2 Les indicateurs de l'équilibre financier

L'équilibre financier est représenté par l'interaction de trois variables : le FRN, le BFR et la TR.

#### ➤ Le fond de roulement

**Tableau N°07 : le calcul du FRN**

	2018	2019	Variation	Evolution
<b>CP</b>	3 254 983 145.06	3 650 207 400.44	3 952 24 255.38	12.14%
<b>VI</b>	1 677 499 308.67	1651843257.35	-25 656051.32	-1.53%
<b>FRN</b>	1 577 483 836.39	1 998 364 143.09	420 880 306.6	26.68%

**Source** : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

L'entreprise CO.G.B Labelle présente un fond de roulement net positif durant les deux années, cela signifie qu'elle peut financer l'intégralité de ses actifs immobilisés par ses ressources permanentes.

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

### ➤ Le besoin en fond de roulement

Tableau N°08: le calcul de BFR

	2018	2019	Variation	Evolution
<b>VE</b>	2 734 575 507.07	2 260 602 813.66	-473 972 693.41	-17.33%
<b>VR</b>	5 123 626 934.2	5 078 830 907.34	-44 796 026.86	0.87%
<b>DCT</b>	7 002 248 745.44	5 960 158 047.70	-104 209 0697.74	-14.88
<b>BFR</b>	855 953 695.83	1 379 275 673.3	523 321 977.47	61.14%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle

D'après les résultats trouvés l'entreprise CO.G.B Labelle a réalisé un BFR positif durant les deux années, cela signifie que les dettes à court terme ne couvrent pas l'actif circulant cela veut dire que les besoins d'exploitation sont supérieurs au ressources d'exploitation, et qu'une partie des besoins liés à l'activité de l'entreprise n'est pas financée par des ressources nées de l'exercice. L'entreprise CO.G.B la belle finance ses besoins avec l'excédent des capitaux permanents.

### ➤ Trésorerie nette

Tableau N°09: le calcul de la TR

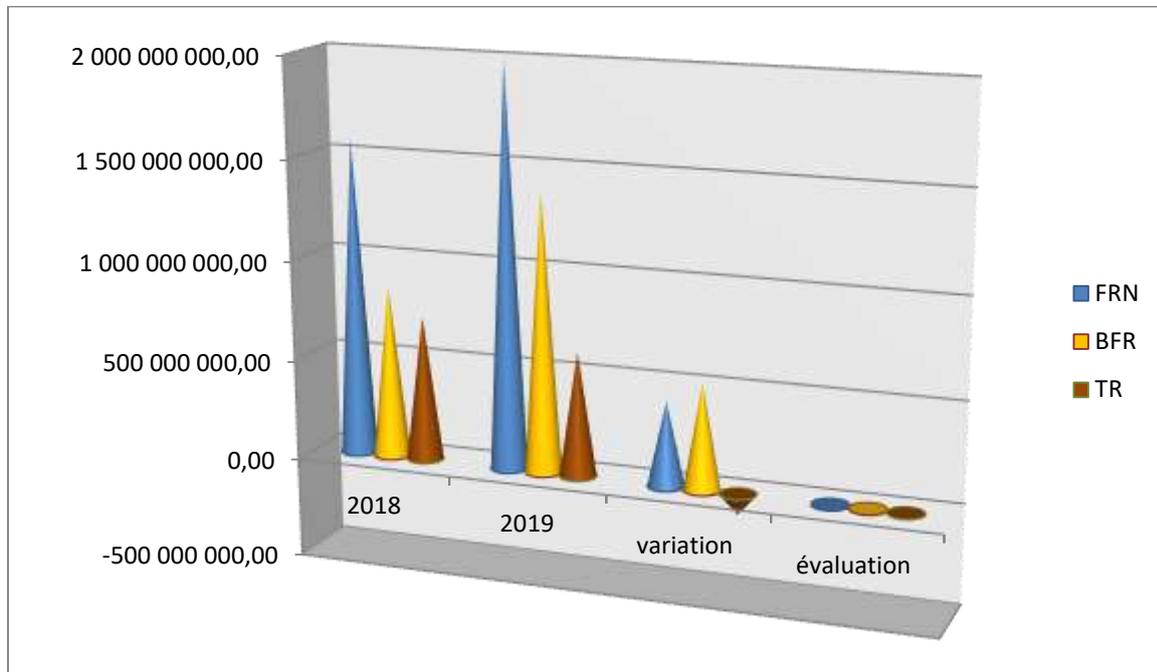
	2018	2019	Variation	Evolution
<b>FRN</b>	1 577 483 836.39	1 998 364 143.09	420 880 306.7	26.68%
<b>BFR</b>	855 953 695.83	1 379 275 673.3	523 321 977.47	61.14%
<b>TR</b>	721 530 167.56	619 088 469.79	-102 441 697.77	-14.20

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Nous avons présenté les données du tableau ci-dessus dans la figure suivante :

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

Figure N° 10 : représentation graphique de l'évolution des indicateurs de l'équilibre financier



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

La trésorerie de l'entreprise CO.G.B Labelle est positive pour les deux années, ce qu'indique qu'elle dispose de suffisamment de ressources pour financer l'intégralité de ses besoins (investissement, exploitation)

### 2.1.2 Les indicateurs du compte de résultat

Ce volet comprend essentiellement :

- Les soldes intermédiaires de gestion (SIG)
- La capacité d'autofinancement (CAF)

#### 2.1.2.1 Les soldes intermédiaires de gestion (SIG)

Les soldes intermédiaires de gestion sont établis à partir du compte de résultat, ils constituent un outil d'analyse de l'activité et de rentabilité financière de l'entreprise.

Le tableau ci-dessous, représente les différents soldes intermédiaires de gestion de la SPA CO.G.B Labelle pour les deux périodes (2018,2019).

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

Tableau N°10 : les soldes intermédiaire de gestion

Désignation	2018	2019
<b>Chiffre d'affaire (CA)</b>	<b>13 699 255 696.20</b>	<b>14 322 442 295.16</b>
(+) Variation stocks produits finis et en cours	-132 372 998.36	10 037 996.65
(+) Production immobilisée	00	00
<b>Production de l'exercice(PE)</b>	<b>13 566 882 697.84</b>	<b>14 332 480 291.81</b>
(-) Achats consommés	13 018 246 857.84	12 229 887 162.17
(-) Services extérieurs et autres consommations	636 346 317.38	626 588 291.01
<b>Consommation de l'exercice</b>	<b>13 654 593 175.22</b>	<b>12 856 475 453.18</b>
<b>Valeur ajoutée d'exploitation (VA)</b>	<b>-87 710 477.38</b>	<b>1 476 004 838.63</b>
(+) Subvention d'exploitation	1 007 535 270.84	-48 648 635.74
(-) Charges de personnel	292 170 360.33	366 405 668.39
(-) Impôts, taxe et versements assimilés	75 223 248.00	80 838 480.06
<b>Excédant brut d'exploitation (EBE)</b>	<b>552 431 515.13</b>	<b>980 112 054.44</b>
(+) Autres produits opérationnels	129 872 341.91	83 993 358.55
(-) Autres charges opérationnelles	8 526 247.96	137 118 939.12
(-) Dotations aux amortissements, provision et pertes de valeurs	397 600 865.28	406 364 729.46
(+) Reprise sur pertes de valeur et provisions	373 266 803.50	292 384 994.46
<b>Résultat d'exploitation (RE)</b>	<b>649 443 547.30</b>	<b>813 006 738.87</b>
Produits financiers	9 934 084.09	53 516.00
(-) Charges financiers	364 846 460.30	492 347 989.72
<b>Résultat financier (RF)</b>	<b>-354 912 376.21</b>	<b>-492 294 473.72</b>
<b>Résultat ordinaire avant l'impôt (ROAI)</b>	<b>294 531 171.09</b>	<b>320 712 265.15</b>
(-) Impôt exigibles sur résultats ordinaires	00	115 113 383.57
(-) Impôt différés (variation) sur	73 571 746.61	-59 966 616.85

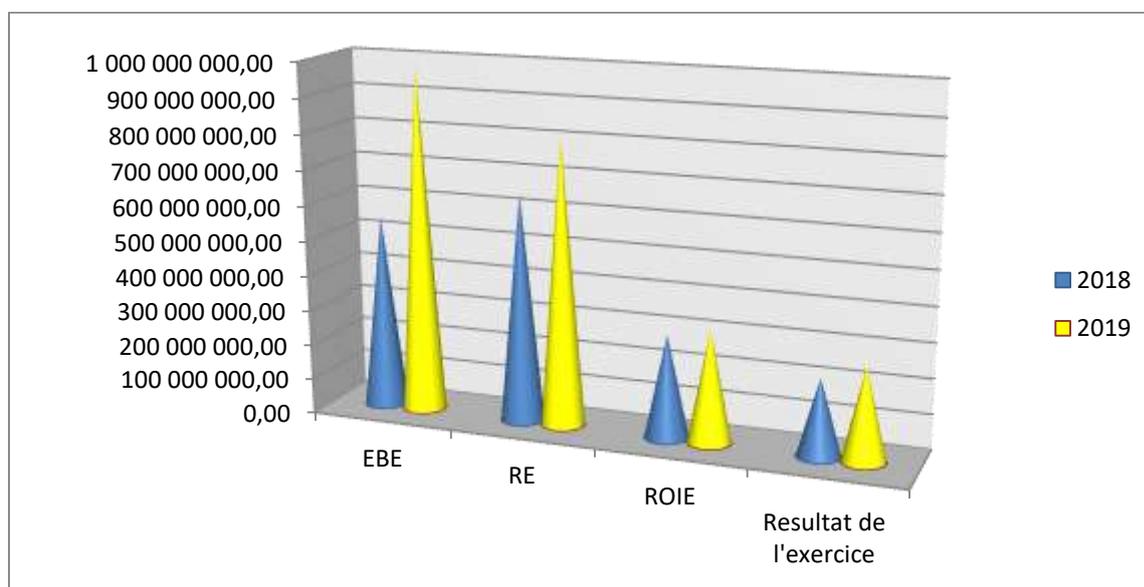
## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

résultats ordinaires		
Total des produits des activités ordinaires	15 087 491 528.18	14660263525.08
(-)Total des charges des activités ordinaires	14 866 532 103.7	14 394 698 026.65
<b>Résultat net de l'exercice</b>	<b>220 959 424.48</b>	<b>265 565 498.43</b>

Source : réalise par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Nous avons présenté les données du tableau ci-dessus dans la figure suivante :

Figure N° 11 : représentation graphique de l'évaluation des principes SIG



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

**La valeur ajoutée** : la valeur ajoutée qui représente la richesse créée par l'entreprise a connu une croissance en 2019 de 4.55%.

**L'excédent brut d'exploitation** : c'est le premier indicateur de rentabilité économique de l'entreprise. COGB Labelle a réalisé un EBE positif durant les deux années, durant l'année 2019 l'EBE a augmenté de 427680539.31 ; cette hausse est dû à la forte valeur ajoutée dégagée durant l'exercice.

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

**Le résultat opérationnel** : les résultats opérationnels sont positifs, ce résultat est élevé en 2019 dû aux valeurs importantes de l'EBE et l'augmentation de ses produits d'exploitation. Ce qui reflète un bon fonctionnement de son cycle d'exploitation.

**Résultat Ordinaire avant impôt** : il mesure la performance de l'activité économique et financière de l'entreprise, dans notre cas ce résultat est positif durant les deux années ; alors on peut dire que l'activité économique est performante.

**Résultat net de l'exercice** : les résultats des deux années sont positifs ce qui est considéré comme un bon indicateur de la rentabilité générale de l'entreprise CO.G.B Labelle.

### 2.1.2.2 Le calcul de la capacité d'autofinancement (CAF)

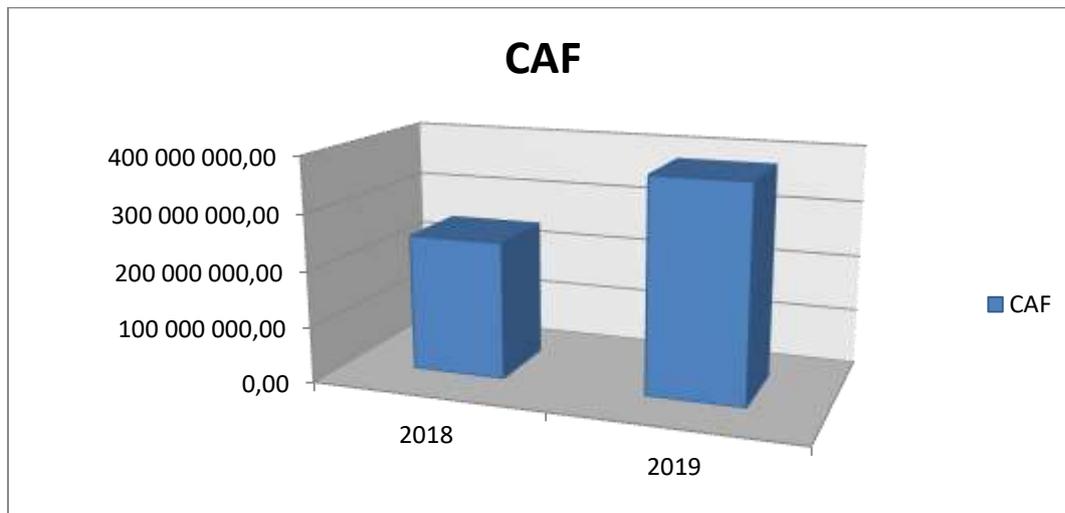
Tableau N° 11 : le calcul la CAF

Désignation	2018	2019
Résultat net	220 959 424.48	265 565 498.43
Dotation aux amortissements, dépréciation et approvisionnement	397 600 865.28	406 364 729.46
Reprise sur amortissement des éléments d'actif cédés	373 266 803.50	292 384 994.46
Valeur comptable des éléments d'actif cédés	/	/
Quotes-parts des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice	/	/
<b>CAF</b>	<b>245 293 486.26</b>	<b>379 545 233.43</b>

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle

# Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

Figure N° 12 : représentation graphique de la CAF



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle

La capacité d'autofinancement de CO.G.B labelle est positive durant les deux années, ce qui signifie que l'entreprise dégage un surplus monétaire et dispose des possibilités de financement de la croissance de l'activité financière des nouveaux investissements et de remboursement de ses emprunts.

## 2.1.3 Analyse par les ratios

### 2.1.3.1 Les Ratios de structure

On trouve deux types de ratios : le ratio de financement permanent et celui de l'endettement global.

#### ✓ Ratio de couverture des emplois stables

Tableau N° 12 : le calcul de ratio de couverture des emplois stable

	CP	VI	Ratio
2018	3 254 983 145.06	1 677 499 308.67	1.94
2019	3 650 207 400.44	1 651 843 257.35	2.21

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B labelle.

Pour le cas de notre entreprise, ce ratio est supérieur à 1 durant les deux années, ce qui signifie que l'entreprise arrive à financer l'intégralité de ses immobilisations au moyen de

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

ressources stables tout en dégageant une marge de sécurité. Ce ratio a connu une légère augmentation de 13.90 % en 2019.

### ✓ Ratio d'endettement global

Tableau N°13 : le calcul du ratio d'endettement

	Dettes	Fonds propre	Ratio
2018	7 378 315 086.81	2 878 916 803.69	2.56
2019	6 559 883 171.53	3 050 482 276.61	2.15

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Ce ratio compare les dettes de l'entreprise à ses propres moyens en matière de financement. L'endettement de CO.G.B Labelle pour les deux années 2018 et 2019 est de 2.56, 2.15 respectivement, donc il est supérieur à 2, cela signifie que l'entreprise a une dépendance importante aux financements extérieurs.

### 2.1.3.2 Ratio de liquidité

#### ✓ Ratio de liquidité générale

Tableau N°14 : calcul de ratio de liquidité général

	AC	DCT	Ratio
2018	8 579 732 581.83	7 002 248 745.44	1.23
2019	7 958 522 190.79	5 960 158 047.70	1.34

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B labelle.

On remarque que l'entreprise est en mesure de financer la totalité de ses dettes à court terme par son actif circulant et dégage un excédent de ressource de 1.23, 1.34 pour les deux années respectivement. C'est-à-dire elle est capable de payer largement ses dettes à court terme en liquidant ses stocks, en recouvrant la totalité de ses créances et en utilisant ses disponibilités.

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

### ✓ Ratio de liquidité réduite

Tableau N°15 : calcul de ratio de liquidité réduite

	VR+VD	DCT	ratio
2018	5 845 157 074.76	7 002 248 745.44	0.83
2019	5 697 919 377.13	5 960 158 047.70	0.96

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Ce ratio mesure la capacité de l'entreprise à couvrir ses dettes à court terme par la valeur réalisable et la valeur disponible. Pour le cas de CO.G.B Labelle ce ratio est inférieur à 1, cela signifie que ses DCT sont couvertes 0.83 fois par ses actifs à court terme les plus liquides pour l'année 2018, 0.96 fois pour l'année 2019.

### ✓ Ratio de liquidité immédiate

Tableau N° 16 : le calcul de ratio de liquidité immédiate

	VD	DCT	ratio
2018	721 530 140.56	7 002 248 745.44	0.10
2019	619 088 469.79	5 960 158 047.70	0.10

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Ce ratio est inférieur à 1 durant les deux années 2018 et 2019, ce qui signifie que l'entreprise CO.G.B Labelle est incapable de couvrir ses dettes à court terme par sa trésorerie.

### 2.1.3.3 Ratio de solvabilité

Le ratio de solvabilité permet d'établir une estimation de la capacité à long terme d'une entreprise à rembourser ses dettes. Pour notre analyse, nous avons choisi le ratio de solvabilité générale et celui de l'autonomie financière.

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

---

### ✓ Ratio solvabilité générale

Tableau N ° 17 : calcul de ratio solvabilité générale

	Total actif	Total dettes	ratio
<b>2018</b>	10 257 231 890.50	7 378 315 086.81	1.39
<b>2019</b>	9 610 365 448.14	6 559 883 171.53	1.47

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

On remarque que ce ratio est supérieur à 1 (en 2018 : 1.39 et en 2019 : 1.47), cela signifie que notre l'entreprise peut rembourser ses dettes dans un délai très court

### ✓ Ratio d'autonomie financière

Tableau N ° 18: le calcul de ratio d'autonomie financière

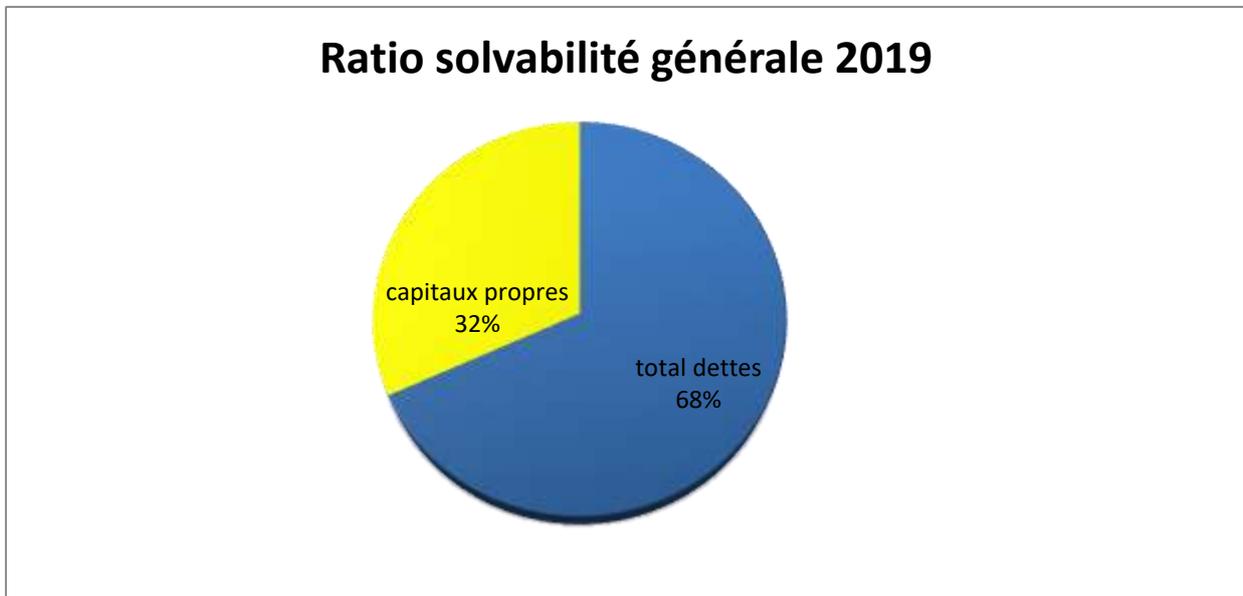
	CP	Total dettes	Ratio
<b>2018</b>	2 878 916 803.69	7 378 315 086.81	0.39
<b>2019</b>	3 050 482 276.61	6 559 883 171.53	0.47

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Ce ratio est inférieur à 1, ce qui veut dire que l'entreprise est endettée, et elle n'est plus en mesure de couvrir ses dettes avec ses capitaux propres.

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

Figure N° 13 : comparaison graphique entre les capitaux propres et les dettes pour 2019



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

### 2.1.3.4 Ratio de rotation

Ces ratios décrivent : le délai de paiement des créances des clients et celui de recouvrement des dettes des fournisseurs.

#### ✓ Délai de rotation crédit client

Tableau N° 19 : calcul le délai de rotation crédit client

	Créance et compte rattachés	CA (TTC)	%	Délai de rotation crédit client
2018	3 685 922 742.18	16 302 114 278.47	0.23	81.40
2019	4 088 304 553.03	17 043 706 331.24	0.24	86.35

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

On remarque que ce ratio consenti un nombre de jours très important comme délai de paiement des clients. Durant les deux années on remarque un délai moyen de paiement soit 81.40 jour en 2018 et 86.35 en 2019. Cela signifie que les clients de l'entreprise CO.G.B Labelle sont fiables et respectent l'échéance imposée.

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

### ✓ Délai de rotation crédit fournisseur

Tableau N° 20 : calcul le délai de rotation crédit fournisseur

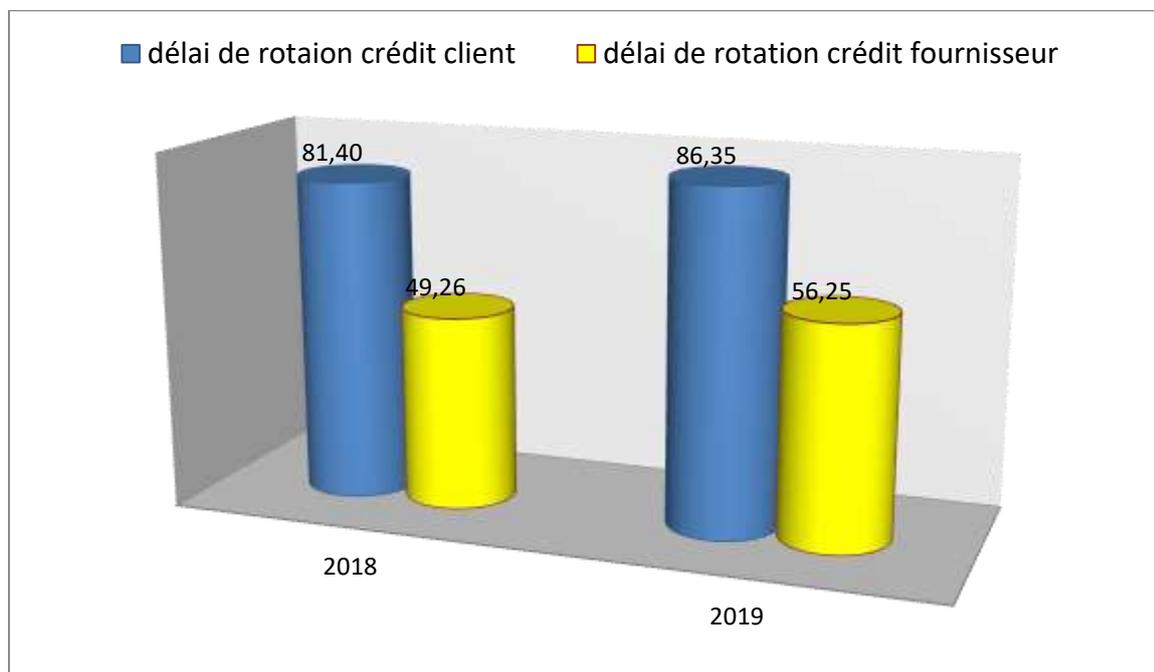
	Dettes fournisseur	Achat TTC	%	Délai de rotation crédit fournisseur
2018	2119901275.68	2 274 089 141.90	0.14	49.26
2019	15491713760.82	14 553 565 722.98	0.15	56.25

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Durant les deux années on remarque un délai moyen de paiement soit 49.26 jours en 2018 et 56.25 jours en 2019, cela se traduit par la fiabilité des fournisseurs et le respect des engagements

Nous avons présenté les données du tableau ci-dessus dans la figure suivante :

Figure N° 14 : comparaison graphique entre les deux délais de paiement



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B labelle.

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

### 2.1.3.5 Les indicateurs de rentabilité

#### ✓ ROE

Tableau N°21 : Calcul le ROE

	Résultat net	Capitaux propre	ROE
2018	220 959 424.48	2 878 916 803.69	0.076
2019	265 565 498.43	3 050 482 276.61	0.087

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle

Ce ratio est largement inférieur à 1 durant les deux années, cela signifie que les fonds propres de l'entreprise COGB Labelle sont peu rentable et chaque dinar des capitaux propres investi participe a réalisé un bénéfice de 0.076 dinars en 2018, 0.087dinars en 2019.

#### ✓ ROI

Tableau N° 22 : Calcul le ROI

	Bénéfice	Total actif	ROI
2018	220 959 424.48	10 257 231 890.5	0.022
2019	265 565 498.43	9 610 365 448.14	0.028

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle

On remarque que ce ratio exprime la rentabilité moyenne de l'ensemble des capitaux investis. Dans le cas de l'entreprise CO.G.B LABELLE, la rentabilité économique est très faible c'est à dire tout l'actif mis en œuvre par l'entreprise pour conduire son activité dégage des bénéfices peut satisfaisante autrement dit chaque un dinar investis ne dégage que 0.022 dinars en 2018 et 0.027dinars en 2019.

## 2.2 L'apport des outils de contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière

Nous allons présenter l'apport des outils du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière au sein de CO.G.B Labelle.

### 2.2.1 La comptabilité de gestion

L'entreprise CO.G.B Labelle fait appel à la méthode des coûts complets pour calculer son cout de revient. Celui-ci est calculé par produit et résulte de la somme du cout de production

## **Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle**

---

en lui rajoutant tous les coûts que le produit génère une fois sorti des stocks, jusqu'à son arrivé au client sans oublier les frais de distribution.

Ce coût de revient permet à l'entreprise CO.G.B la belle de piloter son activité efficacement et maîtriser sa gestion et fixer ses objectifs.

Connaître le coût de revient permet de mieux comprendre la structure de coût des produits ce qui aide à prendre les bonnes décisions, comme il permet de travailler pour le réduire et améliorer la compétitivité de l'entreprise, ainsi il permet d'évaluer toutes les dépenses à effectuer pour vendre un produit ; c'est également un outil fondamental pour le marketing qui doit savoir à quel prix minimal l'entreprise peut vendre ses produits.

### **2.2.2 La gestion budgétaire**

Le contrôle des budgets et des résultats commence par la constatation des écarts. Le contrôle budgétaire au sein de l'entreprise CO.G.B la belle consiste à comparer régulièrement les réalisations aux prévisions et à analyser les écarts afin d'en repérer les causes et entreprendre les mesures rectificatives pour que les objectifs soient accomplis. Pour avoir une idée précise sur la démarche du contrôle budgétaire, nous allons calculer les écarts des principaux budgets de CO.G.B la belle.

Pour affiner notre analyse, nous appuierons sur les données de l'année 2019. L'analyse sera portée sur les produits de l'atelier de l'huile qui sont : 1L PET, 2L PET, 5L PET BEJAIA, 5L PEHD, 5L PET ANNABA.

### **Les écarts sur vente**

#### **2.2.2.1 Ecart sur chiffre d'affaire (E/CA)**

De ce qui suit, nous allons présenter un tableau comportant les prévisions et les réalisations des ventes des cinq produits d'huiles pendant l'exercice 2019, qui va nous permettre dégager des écarts à interpréter par la suite.

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

**Sachant que : 1 Tonne= 1000 kilogramme**

**1kilogramme= 1 litre**

**N.B :** les prévisions et les réalisations sont retraits des annexes N°5, 6, 7 et 8.

**Tableau N°23 : Tableau comparatif entre les réalisations et les prévisions du programme de vente pour l'année 2019 (unité : DA)**

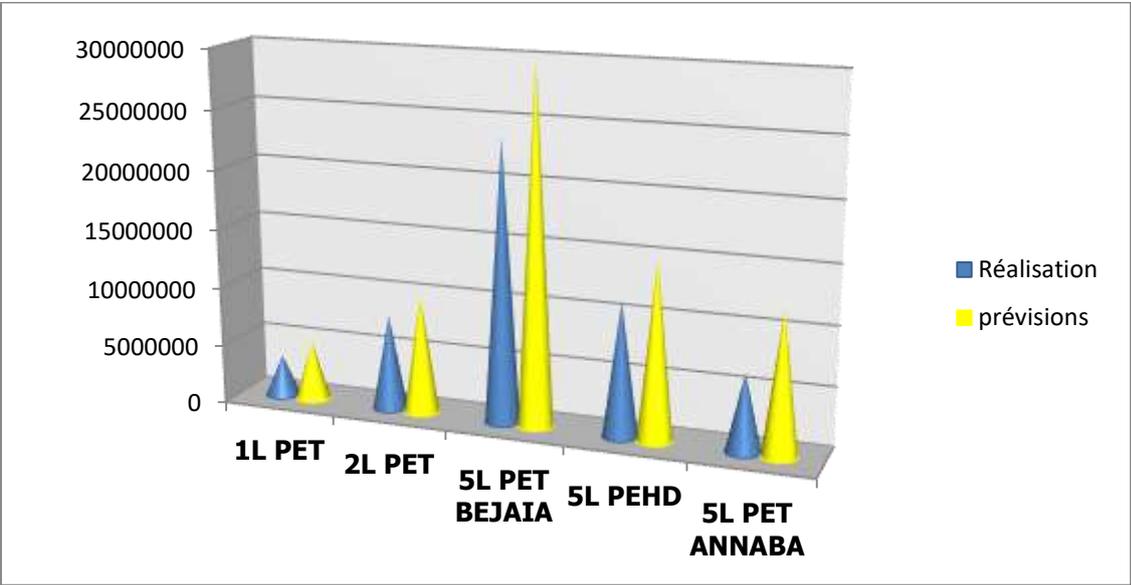
Produits	Prévision (en tonnes)			Réalizations (en tonnes)			Ecart
	Q	PU	CA	Q	PU	CA	
<b>1L PET</b>	5 000 000	118.033	590 165 000	3 468 000	118.022	409 302 296	-180 862 704 (défavorable)
<b>2L PET</b>	10 000 000	118.033	1 180 330 000	8 042 000	118.031	949 205 302	-231 124 698 (défavorable)
<b>5L PET BEJAIA</b>	30 000 000	113.552	3 406 560 000	23 685 000	113.551	2 689 455 435	-717 104 565 (défavorable)
<b>5L PEHD</b>	15 000 000	113.551	1 703 265 000	11 302 000	113.548	1 283 319 469	-419 945 504 (défavorable)
<b>5L PET ANNABA</b>	12 000 000	113.552	1 362 624 000	6 538 000	113.547	742 370 286	-620 253 714 (défavorable)

**Source :** réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Nous avons présenté les données du tableau ci-dessus dans les figures suivantes :

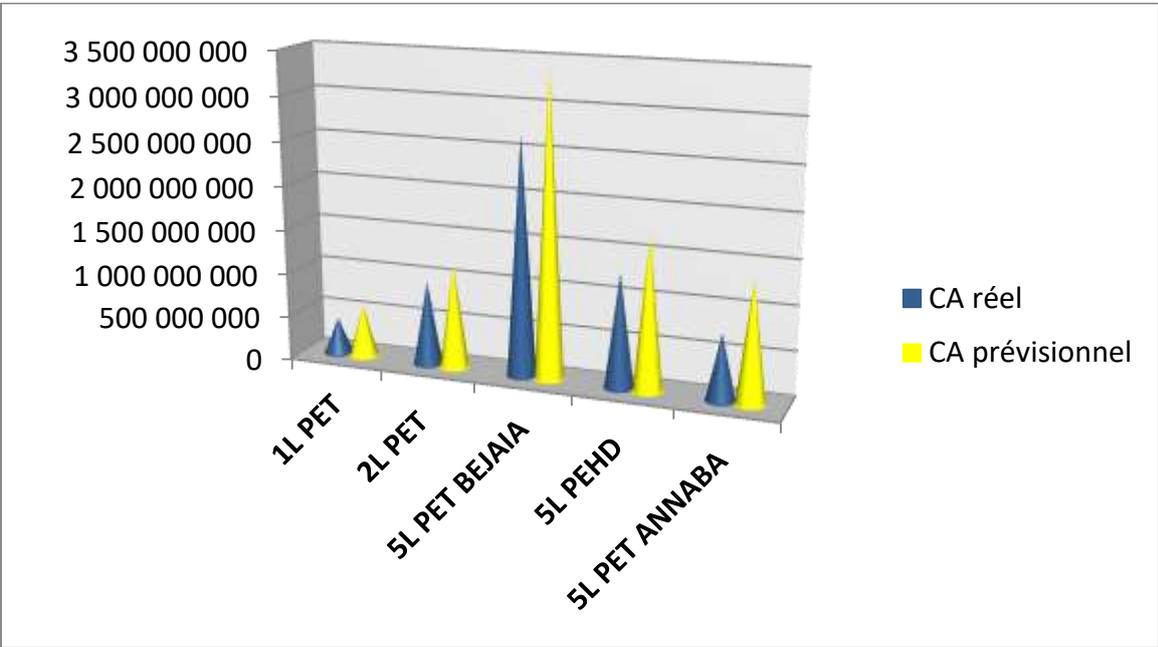
# Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

Figure N° 15 : représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et les prévisions du CA en quantité



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Figure N°16 : représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et les prévisions du CA en valeurs



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

## **Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle**

---

Selon le tableau et les figures ci-dessus, nous constatons que les produits d'huiles « 1 L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA », « 5L PEHD » et « 5L PET ANNABA » ont réalisé un écart sur chiffre d'affaires défavorable d'une valeur de -180 862 704 DA, -231 124 698 DA, -717 104 565 DA, -419 945 504 DA et de -620 253 714 DA respectivement, car le chiffre d'affaires réel est inférieur au chiffre d'affaires prévisionnel.

### **Décomposition de l'écart sur chiffre d'affaire**

- Ecart sur quantité= (quantité réelle – quantité prévisionnelle) × prix prévisionnel
- Ecart sur prix= (prix réel – prix prévisionnel) × quantité réelle

#### **1L PET**

$$E/Q = (3\,468\,000 - 5\,000\,000) \times 118.033$$

$$E/Q = -180\,826\,556 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/P = (118.022 - 118.033) \times 3\,468\,000$$

$$E/P = -38\,148 \text{ DA (écart défavorable)}$$

#### **2L PET**

$$E/Q = (8\,042\,000 - 10\,000\,000) \times 118.033$$

$$E/Q = -231\,108\,614 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/P = (118.031 - 118.033) \times 8\,042\,000$$

$$E/P = -16\,084 \text{ DA (écart défavorable)}$$

#### **5L PET BEJAIA**

$$E/Q = (23\,685\,000 - 30\,000\,000) \times 113.552$$

$$E/Q = -717\,080\,880 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/P = (113.551 - 113.552) \times 23\,685\,000$$

$$E/P = -23\,685 \text{ DA (écart défavorable)}$$

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

### 5L PEHD

$$E/Q = (11\,302\,000 - 15\,000\,000) \times 113.551$$

$$E/Q = -419\,911\,598 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/P = (113.548 - 113.551) \times 11\,302\,000$$

$$E/P = -33\,906 \text{ DA (écart défavorable)}$$

### 5L PET ANNABA

$$E/Q = (6\,538\,000 - 12\,000\,000) \times 113.552$$

$$E/Q = -620\,221\,024 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/P = (113.547 - 113.552) \times 6\,538\,000$$

$$E/P = -32\,690 \text{ DA (écart défavorable)}$$

Tableau N° 24: la décomposition des écarts sur chiffre d'affaire

	1L PET	2L PET	5L PET BEJAIA	5L PEHD	5L PET ANNABA
<b>Ecart sur prix</b>	-38 148	-16 084	-23 685	-33 906	-32 690
<b>Ecart sur quantité</b>	-180 826 556	-231 108 614	-717 080 880	-419 911 598	-620 221 024
<b>Ecart total</b>	-180 862 704	-231 124 698	-717 104 565	-419 945 504	-620 253 714

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

### -Ecart sur prix

L'entreprise a constaté un écart sur prix défavorable pour les produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA », « 5L PEHD » et « 5L PET ANNABA » d'une valeur de -38 184 DA, -16 084 DA, -23 685 DA, -33 690 DA et -32 690 DA respectivement et ceci est dû à la mauvaise estimation des prix de vente, à l'entrée de nouveaux concurrents sur le marché, à une mauvaise politique de prix et manque de marketing.

# Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

---

## -Ecart sur quantité

L'entreprise a constaté un écart sur quantité défavorable pour les produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA », « 5L PEHD » et « 5L PET ANNABA » d'une valeur de -180 826 556 kg, -231 124 698 kg, -717 104 565 kg, -419 945 504 kg et -620 253 714 kg respectivement, et cela est dû à la non satisfaction des clients en termes de qualité et la mauvaise estimation des quantités à vendre.

## Décomposition des écarts sur quantités :

### Ecart sur volume globale E/VG

$$E/VG = (\sum Q_R - \sum Q_P) \times \text{prix moyen budgété}$$

**Sachant que : Prix moyen budgété =  $(\sum Q_P \times P_P) / \sum Q_P$**

$$\text{Prix moyen budgété} = (5\,000\,000 \times 118.033 + 10\,000\,000 \times 118.033 + 30\,000\,000 \times 113.552 + 15\,000\,000 \times 113.551 + 12\,000\,000 \times 113.552) / (5\,000\,000 + 10\,000\,000 + 30\,000\,000 + 15\,000\,000 + 12\,000\,000)$$

$$\text{Prix moyen budgété} = 114.485 \text{ DA}$$

$$E/VG = (53\,035\,000 - 72\,000\,000) \times 114.485$$

$$E/VG = -2\,171\,208\,025 \text{ DA}$$

### Ecart sur composition des ventes E/CV :

$$E/CV = (\text{prix moyen préétabli} - \text{prix moyen budgété}) \times \sum Q_R$$

**Sachant que : Prix moyen préétabli =  $(\sum Q_R \times P_P) / \sum Q_R$**

$$\text{Prix moyen préétabli} = (3\,468\,000 \times 118.033 + 8\,042\,000 \times 118.033 + 23\,685\,000 \times 113.552 + 11\,302\,000 \times 113.551 + 6\,538\,000 \times 113.552) / (3\,468\,000 + 8\,042\,000 + 23\,685\,000 + 11\,302\,000 + 6\,538\,000)$$

$$\text{Prix moyen préétabli} = 114.524 \text{ DA}$$

$$E/CV = (114.524 - 114.485) \times 53\,035\,000$$

$$E/CV = 2\,068\,365 \text{ DA}$$

# Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

---

## 2.3.2.4 Ecart sur marge

CO.G.B Labelle réalise une marge bénéficiaire de 4% sur l'ensemble de ses produits.

### 1L PET

$$E/M = M_R - M_P$$

$$E/M = (6\% \text{ CA réel}) - (6\% \text{ CA provisionnel})$$

$$E/M = (409\,302\,296 \times 0.06 - 590\,165\,000 \times 0.06)$$

$$E/M = -10\,851\,762 \text{ DA (écart défavorable)}$$

Cet écart sur marge globale peut être décomposé en deux sous écart :

$$E/Q = (Q_R - Q_P) \times M_P$$

$$E/Q = (3\,468\,000 - 5\,000\,000) \times (118.033 \times 0.06)$$

$$E/Q = -10\,849\,593 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/M_U = (M_{RU} - M_{PU}) \times Q_R$$

$$E/M_U = [(6\% \times \text{prix de vente réel}) - (6\% \times \text{prix de vente prévisionnel})]$$

$$E/M_U = (118.022 \times 0.06 - 118.003 \times 0.06) \times 3\,468\,000$$

$$E/M_U = -2\,288.88 \text{ DA (écart défavorable)}$$

### 2L PET

$$E/M = (949\,205\,302 \times 0.06 - 1\,180\,330\,000 \times 0.06)$$

$$E/M = -13\,867\,482 \text{ DA (écart défavorable)}$$

#### Décomposition de l'écart sur marge

$$E/Q = (8\,042\,000 - 1\,000\,000) \times (118.033 \times 0.06)$$

$$E/Q = -13\,866\,517 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

## **Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle**

---

$$E/M_U = [(118.031 \times 0.06) - (118.033 \times 0.06)] \times 8\,042\,000$$

$$E/M_U = -965.04 \text{ DA (écart défavorable)}$$

### **5L PET BEJAIA**

$$E/M = (2\,689\,455\,435 \times 0.06 - 3\,406\,560\,000 \times 0.06)$$

$$E/M = -43\,026\,274 \text{ DA (écart défavorable)}$$

#### **Décomposition de l'écart sur marge**

$$E/Q = (23\,685\,000 - 30\,000\,000) \times (113.552 \times 0.06)$$

$$E/Q = -43\,024\,853 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/M_U = [(113.551 \times 0.06) - (113.552 \times 0.06)] \times 23\,685\,000$$

$$E/M_U = -1\,421.1 \text{ DA (écart défavorable)}$$

### **5L PEHD**

$$E/M = (1\,283\,319\,469 \times 0.06 - 1\,703\,265\,000 \times 0.06)$$

$$E/M = -25\,196\,732 \text{ DA (écart défavorable)}$$

#### **Décomposition de l'écart sur marge**

$$E/Q = (11\,302\,000 - 15\,000\,000) \times (113.551 \times 0.06)$$

$$E/Q = -25\,194\,696 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/M_U = [(113.548 \times 0.06) - (113.551 \times 0.06)] \times 11\,302\,000$$

$$E/M_U = -2\,034.36 \text{ DA (écart défavorable)}$$

### **5L PET ANNABA**

$$E/M = (742\,370\,286 \times 0.06 - 1\,362\,624\,000 \times 0.06)$$

$$E/M = -37\,215\,223 \text{ DA (écart défavorable)}$$

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

### Décomposition de l'écart sur marge

$$E/Q = (6\,538\,000 - 12\,000\,000) \times (113.552 \times 0.06)$$

$$E/Q = -37\,213\,261 \text{ Kg (écart défavorable)}$$

$$E/M_U = [(113.547 \times 0.06) - (113.552 \times 0.06)] \times 6\,538\,000$$

$$E/M_U = -1961.4 \text{ DA (écart défavorable)}$$

Tableau N° 25 : tableau récapitulatif des marges et des écarts

Produits	Marge réelle	Marge prévisionnelle	Ecart
1L PET	24 558 138	35 409 900	-10 851 762 (défavorable)
2L PET	56 952 318	70 819 800	-13 867 482 (défavorable)
5L PET BEJAIA	161 367 326	204 393 600	-43 026 274 (défavorable)
5L PEHD	76 999 168	102 195 900	-25 196 732 (défavorable)
5L PET ANNABA	44 542 217	81 757 440	-37 215 223 (défavorable)

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle

### -Ecart sur quantités

L'entreprise a réalisé un écart sur quantité défavorable pour les produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA », « 5L PEHD » et « 5L PET ANNABA » d'une valeur de -10 849 593 kg, -13 866 517 kg, -43 024 853 kg, -25 194 696 kg, et -37 213 261 kg respectivement et cela est dû à la mauvaise estimation des standards, mauvaise politique de ventes.

### -Ecart sur marge unitaire

L'entreprise a constaté un écart sur marge unitaire défavorable pour les produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA », « 5L PEHD » et « 5L PET ANNABA » d'une valeur de -2 288.88 DA, -965.04 DA, -1 421.1 DA, -2 034.36 DA et -1 961.4 DA respectivement et cela est dû à une mauvaise politique des prix ainsi qu'aux contraintes du marché.

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

### 2.2.2.2 Ecart sur résultat

Tableau N°26 : calcul du résultat réel pour les cinq produits d'huiles (unité : DA)

Produits	1L PET	2L PET	5L PET BEJAIA	5L PEHD	5L PET ANNABA
CA	409 302 000	949 206 000	2 689 469 000	1 283 317 000	742 370 000
Coût de revient	384 743 880	892 253 640	2 528 100 860	1 206 317 980	697 827 800
Résulta réel	24 558 120	56 952 360	161 368 140	76 999 020	44 542 200

Source : réalise par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Sachant que : cout de revient = CA- 6%CA

Résultat = chiffre d'affaires – Coût de revient

Tableau N°27 : calcul du résultat prévisionnel pour les cinq produits d'huiles (unité : DA)

Produits	1L PET	2L PET	5L PET BEJAIA	5L PEHD	5L PET ANNABA
CA	590 164 000	1 180 328 000	3 406 557 000	1 703 279 000	1 362 623 000
Coût de revient	554 754 160	1 109 508 320	3 202 163 580	1 601 082 260	1 280 865 620
Résultat prévus	35 409 840	70 819 680	204 393 420	102 196 740	81 757 380

Source : réalise par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Tableau N° 28: Comparaison entre le résultat réel et le résultat prévisionnel (unité : DA)

A noter que : E/Résultat = Résultat réel – Résultat prévisionnel

	Résulta réel	Résulta prévisionnel	Ecart
1L PET	24 588 120	35 409 840	-10 821 720 (défavorable)
2L PET	56 952 360	70 819 680	-13 867 320 (défavorable)
5L PET BEJAIA	161 368 140	204 393 420	-43 025 280 (défavorable)

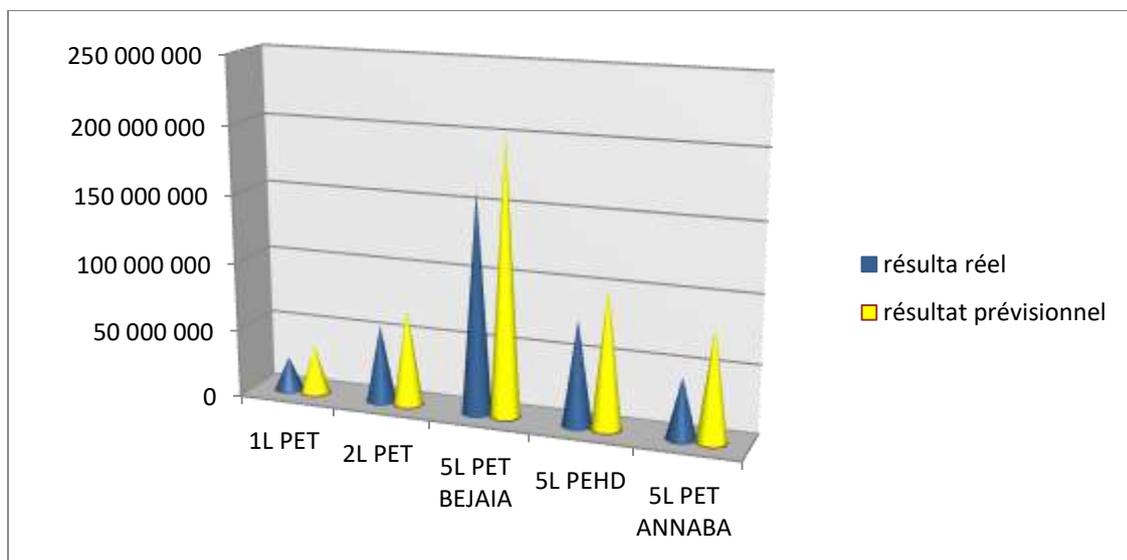
## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

<b>5L PEHD</b>	76 999 020	102 196 740	-25 197 720 (défavorable)
<b>5L PET ANNABA</b>	44 542 000	81 757 380	-37 215 380 (défavorable)

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Nous avons représenté les données du tableau ci-dessus dans la figure suivante :

**Figure N° 17 : représentation graphique de la comparaison entre les réalisations et les prévisions du résultat**



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle.

L'entreprise a constaté un écart sur résultat défavorable pour les produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA », « 5L PEHD » et « 5L PET ANNABA » d'une valeur de -10 821 720 DA, -13 867 320 DA, -43 025 280 DA, -25 197 720 DA et -37 215 380 DA respectivement, cela peut influencer l'activité de l'entreprise.

### L'apport de la gestion budgétaire sur la performance financière de l'entreprise

D'après les calculs précédents nous avons constatée des écarts défavorable que les produits de l'atelier de l'huile, cela est dû à la méthode de prévision applique par l'entreprise COGB

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

Labelle, pour cela nous proposons d'appliquer une autre méthode de prévisions tel que la méthode des moindres carrées.

L'amélioration des écarts budgétaires est pour but d'améliorer la performance de l'entreprise et à atteindre les objectifs fixés efficacement et officieusement.

### 2.2.3 Tableau de bord

Le tableau de bord de gestion est généralement mensuel dans l'entreprise, il présente un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles permettant d'avoir une vue d'ensemble pour mieux contrôler et comparer les résultats réalisés par rapport aux objectifs, son objectif est de mettre en évidence les écarts entre les prévisions et les réalisations et permettre d'analyser les causes de ces écarts. Pour avoir une idée précise sur les tableaux de bord, nous contenterons d'élaborer les tableaux de bord des principales activités de CO.G.B Labelle à savoir tableau de bord financier, production et commercialisation, ainsi que de calculer les taux de réalisation. L'analyse sera portée sur l'atelier de l'huile qui est : 1L PET, 2L PET, 5L PET BEJAIA, 5L PEHD.

#### 2.2.3.1 Tableau de bord financier

Ce tableau de bord financier regroupe des indicateurs de résultats et des ratios de gestion permettant de valoriser la performance financière de CO.G.B Labelle

Tableau N° 29 : tableau de bord financier

		Indicateur	Réalisation 2018	Réalisation 2019	Ecart	%
Indicateurs de bilan	Structure du bilan	Total actif	10 257 231 890 .50	9 610 365 448.14	-646866442.36	-6.31
		Total immobilisation	1 677 499 308.67	1 651 843 257.35	-25656051.32	-1.53
		Total stock	2 734 575 507.07	2 260 602 813.66	-473972693.41	-17.33
		Total créance	5 123 626 934.2	5 078 830 907.34	-44 796 026.86	-0.87
		Total disponibilité	721 530 140.56	619 088 469.79	-102 441 670.77	-14.20

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

<b>Equilibre financier</b>	<b>Total dettes</b>	7 378 315 086.81	6 559 883 171.53	-818431915.28	-110.92
	<b>FRN</b>	1 577 483 836.39	1 998 364 143.09	420 880 306.6	26.68
	<b>BFR</b>	855 953 695.83	1 379 275 673.3	523 321 977.47	61.14
	<b>TR</b>	721 530 140.56	619 088 469.76	00	-14.20

<b>Structure financière</b>	<b>R. financement permanent</b>	1.94	2.21	0.27	13.92
	<b>R. endettement global</b>	2.56	2.15	-0.41	-16.02
<b>Rentabilité</b>	<b>ROE</b>	0.076	0.087	0.011	14.47
	<b>ROI</b>	0.022	0.028	0.006	27.27
<b>Liquidité</b>	<b>L. générale</b>	1.23	1.34	0.11	8.94
	<b>L. réduite</b>	0.83	0.96	0.13	15.66
	<b>L. immédiate</b>	0.10	0.10	0	0
<b>Solvabilité</b>	<b>S. générale</b>	1.39	1.47	0.08	5.76
	<b>R. autonomie financière</b>	0.39	0.47	0.08	20.51
<b>Délai de crédit</b>	<b>Client</b>	0.23	0.24	0.01	4.35
	<b>Fournisseurs</b>	0.14	0.15	0.01	7.14

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

Indicateurs du compte de résultat Les principaux soldes intermédiaires de gestion	<b>CAH T</b>	13 699 255 696.20	14 322 442 295.16	623 186 598.96	4.55
	<b>VA</b>	-87 710 477.38	1 476 004 838.63	1563 715 316.01	-1782.81
	<b>EBE</b>	552 431 515.13	980 112 054.44	427 680 539.31	77.42
	<b>RE</b>	649 443 547.30	813 006 738.87	163 536 191.57	25.19
	<b>RCAI</b>	294 531 171.09	320 712 265.15	26 181 094.06	8.89
	<b>RT net</b>	220 959 424.48	265 565 498.43	44 606 073.95	20.19
	<b>CAF</b>	245 293 486.26	379 545 233.43	134251747.17	54.73

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des données de CO.G.B Labelle

L'entreprise CO.G.B Labelle a une structure financière assez équilibrée c'est-à-dire que l'entreprise arrive à financer l'intégralité de ses immobilisations.

Elle arrive à dégager une rentabilité satisfaisante, ainsi qu'une CAF qui permettra à l'entreprise de renouveler ses investissements et de payer ses dettes.

En termes de liquidité, l'entreprise arrive à honorer ses échéances à court terme grâce à ses disponibilités générées principalement par les encaissements de ses créances.

### Le lien entre le tableau de bord financier et la performance financière :

Le tableau de bord financier est un instrument d'évaluer la performance financière d'une entreprise à un moment précis ou sur une période donnée, grâce à cet outil l'entrepreneur dispose d'un véritable aperçu de l'évaluation de son entreprise, il peut suivre l'efficacité des nouveaux projets ainsi que leurs rentabilité pour comprendre quels sont les moyens les plus efficace pour atteindre les objectifs visés.

# Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

## 2.2.3.2 Tableau de bord commercial

N.B : 1 Tonne = 1000 kg, les prévisions et les réalisations sont retirées des annexes N° 5 et 7

Tableau N° 30: tableau de bord commercial en valeur (unité : DA)

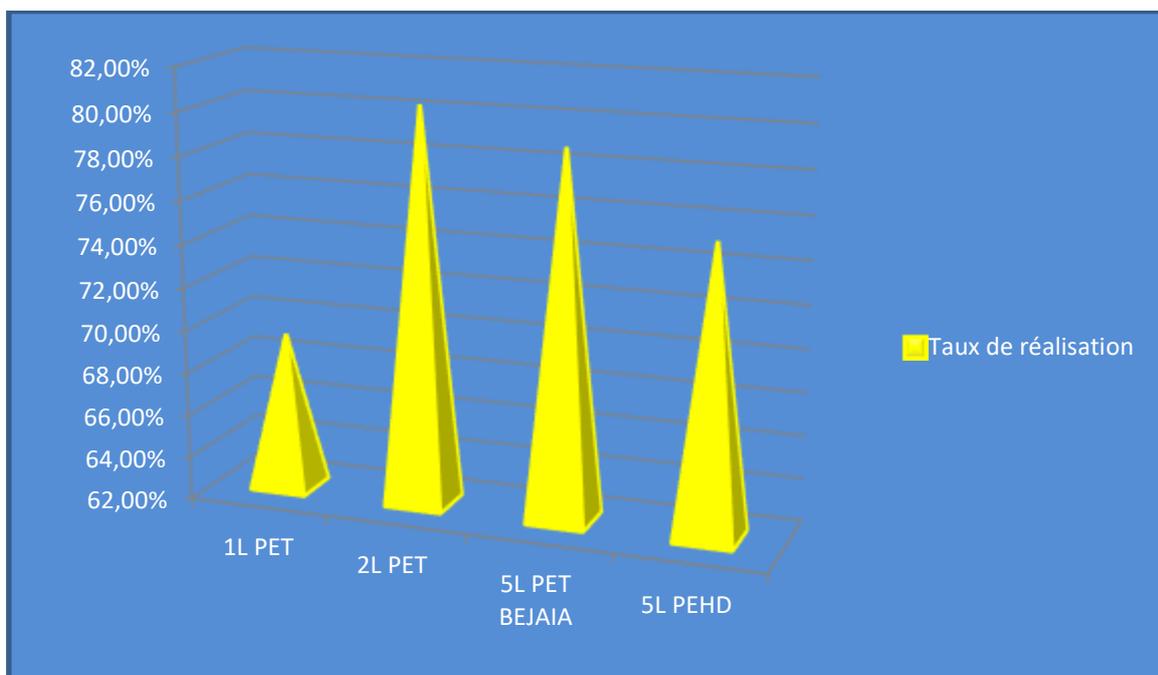
Produits	Ventes réelles	Ventes prévisionnelles	Taux de réalisation
<b>1L PET</b>	409 302 296	590 165 000	69.35%
<b>2 L PET</b>	949 205 302	1 180 330 000	80.41%
<b>5L BEJAIA</b>	2 689 455 435	3 406 560 000	78.95%
<b>5L PEHD</b>	1 283 319 469	1 703 265 000	75.34%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle

Sachant que : **le taux de réalisation = (Réalisation / prévision) × 100**

Nous avons présenté les taux de réalisation calculés ci-dessus dans la figure suivante :

Figure N° 18: représentation graphique les taux de réalisation des quatre produits



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

- **Interprétation**

L'entreprise a obtenu des taux de réalisation de 69.36%, 80.42%, 78.95% et 75.34% pour les produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA » et « 5L PEHD » respectivement, cela signifie que les ventes réelles de CO.G.B Labelle sont inférieure à ce qu'elle a programmé au préalable.

**Tableau N° 31: tableau de bord commercial en quantité (unité : kilogramme)**

Désignation	Réalisation	Prévisions	Taux de réalisation
<b>1L PET</b>	3 468 000	5 000 000	69.36%
<b>2L PET</b>	8 042 000	10 000 000	80.41%
<b>5L PET BEJAIA</b>	23 685 000	30 000 000	78.95%
<b>5L PEHD</b>	11 302 000	15 000 000	75.34%

Source : réalise par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle

Nous remarque que les quantités prévues des produits d'huiles « 1L PET », « 2L PET », « 5L PET BEJAIA » et « 5L PEHD » sont supérieures à celles des réalisations de 1 532 000 kg, 1 958 000 kg, 6 315 000 kg, 3 698 000 kg, cela est dû à la mauvaise estimation des quantités à vendre.

### 2.3.2.5 Tableau de bord de production

**Tableau N° 32 : Quantités réelles produites par CO.G.B Labelle**

Produits	Quantité réellement produite
<b>1L PET</b>	3 295 Tonnes
<b>2L PET</b>	7 715 Tonnes
<b>5L PET BEJAIA</b>	23 856Tonnes
<b>5L PEHD</b>	11 023 Tonnes

Source : documents internes de CO.G.B Labelle

## Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle

**N.B :** Les réalisations sont retirées de l'annexe N°10

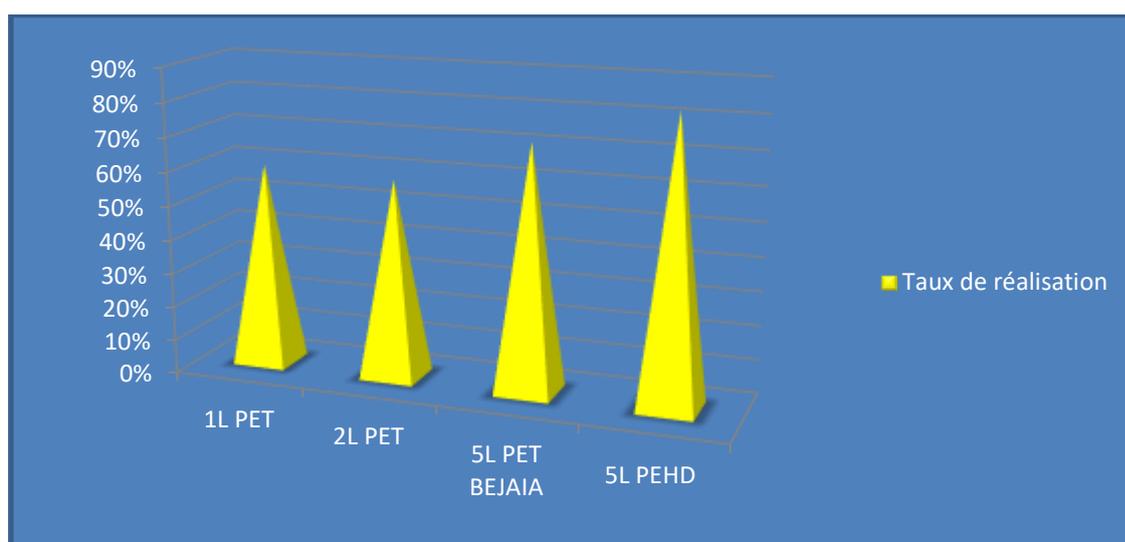
**Tableau N° 33: Tableau de bord de production**

Désignation	Réalisation	Prévisions	Taux de réalisation
<b>1L PET</b>	3 295 000	5 500 000	59.90%
<b>2L PET</b>	7 715 000	13 200 000	58.44%
<b>5L PET BEJAIA</b>	23 856 000	33 000 000	72.29%
<b>5L PEHD</b>	11 023 000	13 270 000	83.06%

**Source :** réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle

Nous avons présenté les taux de réalisation dans la figure suivante :

**Figure N° 19: Représentation graphique des taux de réalisation**



**Source :** réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise CO.G.B Labelle

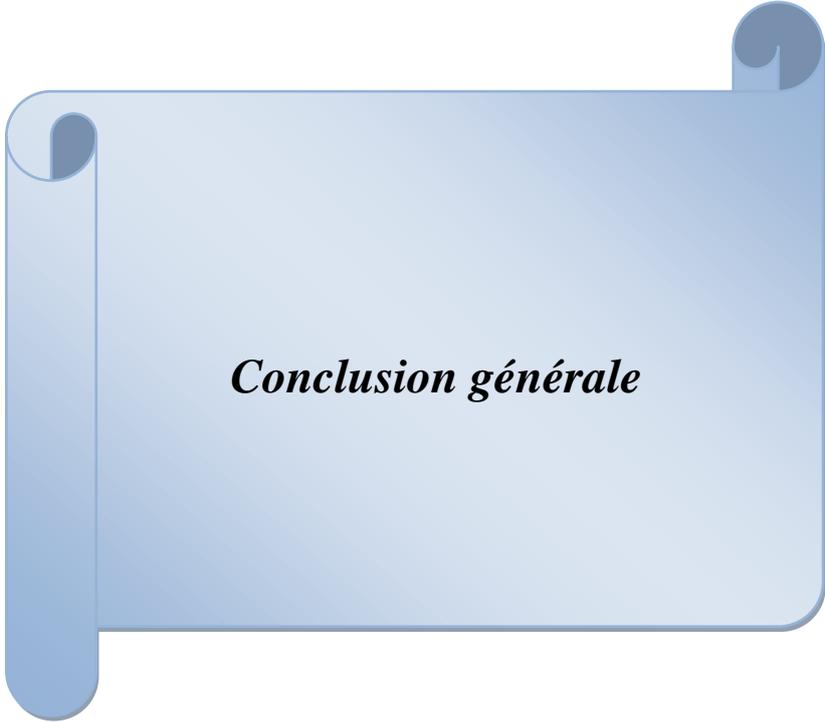
L'entreprise a prévu de produire 5 500 000 Litre de « 1L PET », 13 200 000 kg de « 2L PET », 33 000 000 kg de « 5L PET BEJAIA » et 13 270 000Kg de « 5L PEHD » mais finalement elle a produits moins, c'est pour cela leurs taux de réalisation sont inférieurs à 100% (59.90 % ,58.44% et 72.29% et 83.06% respectivement, ce qui signifie que les réalisations sont inférieures aux prévisions.

## **Chapitre III : le contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière cas CO.G.B Labelle**

---

### **Conclusion**

Dans ce chapitre nous avons vu les techniques appliquées par la CO.G.B Labelle pour mesurer l'apport de contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière. D'abord, nous avons abordé la méthode du calcul de cout de revient. Ensuite, nous avons mené un contrôle budgétaire en comparant les prévisions aux réalisations pour l'exercice 2019 afin de calculer et d'analyser les écarts. Enfin, nous avons calculé les taux de réalisation à travers les tableaux de bord, pour pouvoir rapprocher les résultats obtenus à ceux prévus.



***Conclusion générale***

# Conclusion générale

---

## Conclusion générale

L'entreprise évolue dans un environnement turbulent qui se caractérise par des changements internes et externes. Pour cela chaque entité nécessite un contrôle de gestion pour faire face à ces changements et s'accaparer d'une part du marché.

Le contrôle de gestion a pour but de mesurer la performance de l'entreprise et d'assurer que les ressources attribuées aux dirigeants sont utilisées avec efficacité et efficacie.

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage performant capable de répondre aux besoins des dirigeants, il est mis en œuvre dans le but d'améliorer la performance de l'entreprise à travers ses outils tel que la comptabilité de gestion, la gestion budgétaire, le tableau de bord.

Notre travail porte sur l'apport du contrôle de gestion à la performance d'une entreprise, à travers un cas pratique effectuée au sein de l'entreprise CO.G.B Labelle.

Après l'analyse et le traitement des données qui ont été mises à notre disposition, nous avons tiré les résultats suivant :

Nous avons constaté que le service contrôle de gestion est bien situé dans l'organigramme de la CO.G.B La belle, ce qui lui permet de remplir sa mission de conseiller, et d'aide à la prise de décision.

Le contrôleur de gestion au sein de CO.G.B Labelle s'appuie principalement sur trois outils qui sont : la comptabilité de gestion, la gestion budgétaire, le tableau de bord, pour remplir sa mission.

En effet, la comptabilité de gestion permet de rechercher et de maîtriser les coûts, de mesurer la performance grâce à l'analyse des résultats obtenus d'une façon précise et détaillée à travers le calcul des différents coûts qui aboutissent au résultat réalisé pour chaque produit.

Par ailleurs, il s'appuie sur la gestion budgétaire pour traduire les objectifs de l'entreprise sous forme de budgets qui feront l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise, pour calculer ainsi les écarts et mettre en place des actions correctives.

Enfin, le contrôleur de gestion se focalisera sur le tableau de bord, car il permet aux responsables d'avoir une idée sur l'état du système qu'ils pilotent et sur le degré de réalisation de leurs objectifs.

# Conclusion générale

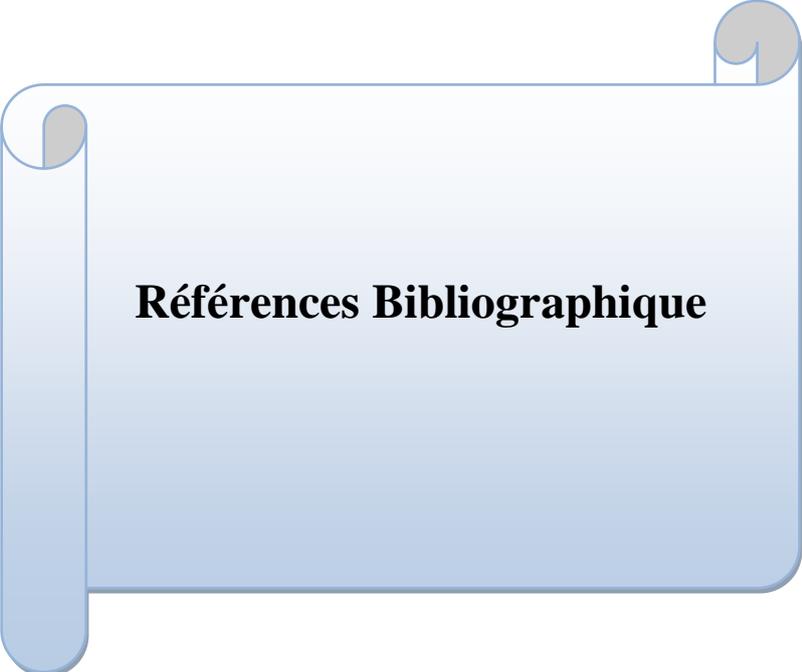
---

Les résultats de notre étude confirment nos hypothèses :

Le contrôle de gestion est le pilote de la performance à travers les indicateurs du tableau de bord, c'est aussi un outil d'amélioration de la performance à travers le contrôle budgétaire qui permet d'analyser les écarts et de mettre en place les actions correctives.

Nous ne pouvons terminer ce travail sans soulever de certaines limites rencontrées dans le cadre de notre étude. Notre thème qui portera sur le rôle du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière est très loin d'être exhaustif ainsi le domaine de contrôle de gestion est très vaste et complexe, et nécessite l'accès aux différentes informations qui concerne l'entreprise. Nous n'avons pas pu réaliser les ambitions souhaitées et cela est dû principalement à :

- La durée du stage que nous jugeons insuffisante qui a alourdi l'aboutissement de notre étude.
- L'insuffisance des informations sous prétexte de la confidentialité des documents.



## **Références Bibliographique**

# Références Bibliographique

---

- **Ouvrage :**

- 1- ALAZARD. C, SEPARIS.S, « contrôle de gestion : manuel et applications », 2eme édition, Dunod, Paris, 2010.
- 2- ALAZARD.C, SEPARIS.S, « contrôle de gestion, manuel et application », édition Dunod, Paris, 1998.
- 3- ALAZARD.C, SEPARIS.S, « contrôle de gestion : manuel et application », édition Dunod, paris, 2007.
- 4- BESCOS.P, DOBLER.PH, « contrôle de gestion et mangement », 4<sup>ème</sup> édition, paris, 1997
- 5- BOISLANDELLE.H.M, « gestion des ressources humains dans les PME », 2<sup>ème</sup> édition, paris, 1998.
- 6- BOISSELIER.P, « contrôle de gestion, cours et application », 3<sup>ème</sup> édition, Vuibert, 2005
- 7- BOUIN. X., SIMON F. X, « les nouveaux visages de contrôle de gestion, outils et comportements », 2eme édition, Dound, Paris 2004.
- 8- BOUIN.X, SIMON F.X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4<sup>e</sup> édition, DUNOD, paris, 2015
- 9- BOUQUIN.H, « les fondements du contrôle de gestion », 4<sup>émé</sup> édition, paris, 2011
- 10- BRIGITTE.D, « contrôle de gestion », 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2008
- 11- BRIGITTE.D, GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2002
- 12- BUISSART C, « Analyse financière », Editions FOUCHER, paris, 1999
- 13- CAPPELLETTIL, BARON.PH, « contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 2014
- 14- CARLIER.B, RUBRICH. R. C, « développer un contrôle de gestion efficace : pour une plus grande performance territoriale », édition Broché, paris, 2013.
- 15- DORIATH. B, GOUJET.C, «gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, paris, 2005.
- 16- DUBRULLE.L, JOURDAIN.D, « comptabilité analytique de gestion », édition DUNOD, paris, 2007.
- 17- DUMAS.G, LARUE.D, « le contrôle de gestion », édition LITEC, Paris, 2005
- 18- FORGET.J, « gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition organisation, paris, 2005.

## Références Bibliographique

---

- 19- GERVAIS.M, « Contrôle de gestion », 7<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, paris, 2000
  - 20- GRANDGUILLOT.B, « l'essentiel du contrôle de gestion », 4<sup>ème</sup> édition, Paris, 2009.
  - 21- HAMINI. A, « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERTI, Alger, 2001.
  - 22- HEVRE. A, « le contrôle de gestion en action », édition Liaisons, 2001
  - 23- HIRSCH.D, KACHER.N, « le grand livre de contrôle de gestion », édition EYROLLES, paris, 2013
  - 24- LANGLOIS.G, BONNIER.C, BRINGER.M, « contrôle de gestion », édition Fouchier. Vanves 2004
  - 25- LONING. H., MALLERTE. V, « Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2008
  - 26- LORINO. P, « méthodes et pratiques de la performance, le guide de pilotage », éditions de l'organisation, paris, 1997
  - 27- MACHENSAY.M, « économie d'entreprise », EYROLLES, 1991.
  - 28- MEKKAOULI.M, « précise contrôle de gestion », édition 2007
  - 29- MEZGHANI.L, « cours de politique générale et stratégie de l'entreprise », DEA management, FSEG Tunis, 2001.
  - 30- PATRICK. B, « contrôle de gestion cour est application », 2<sup>eme</sup> édition, Vuibert, paris 2001
  - 31- PAYETTE.A « l'efficacité des gestionnaires et des organisations », 1<sup>ère</sup> édition, paris, 1988
  - 32- RONGE.Y, CERRADA. K, « contrôle de gestion », 3<sup>eme</sup> édition, Pearson, Paris, 2012
  - 33- SAHRAOUI.A, « comptabilité analytique », édition ECONOMICA, paris, 2000
  - 34- SILMER C, « concevoir le tableau de bord », édition DUNOD, paris, 1998.
  - 35- TEZENAS DU MONCEL, cité par Mohamed BAYED, « performance sociale et performance économique dans les PME industrielles », annales du management, 1992.
- **Revues :**
    - 1- BOURGUIGNON. A, « peut-on définir la performance ? », revue française de la Comptabilité, 1995.
    - 2- ISSOR.ZINEB, « quelle performance pour les entreprises et pour l'emploi ? », revue Economie et politique, novembre-décembre 1998.

## Références Bibliographique

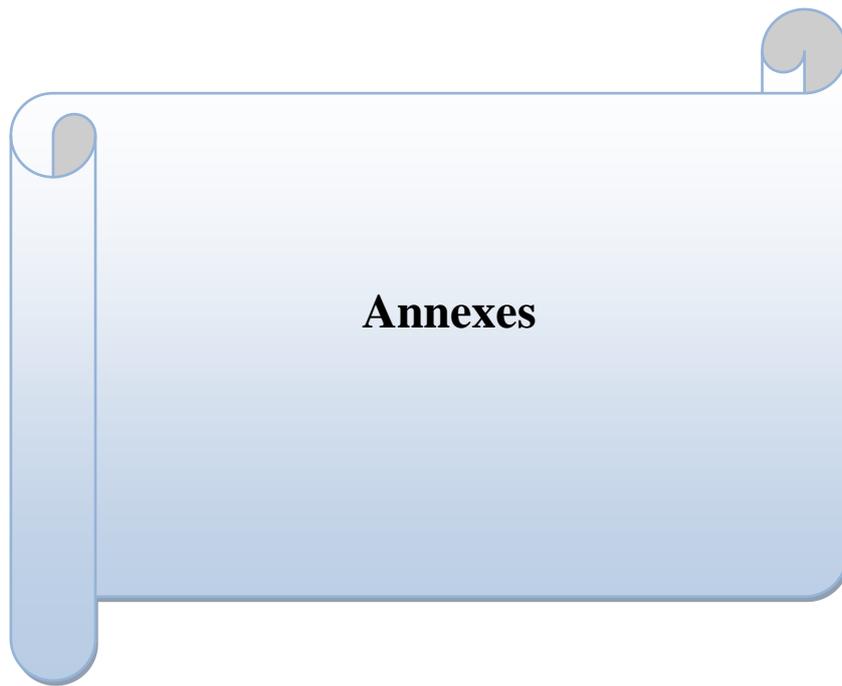
---

3- JASQUES. B, JOCELYN. B, « gestion de performance : lier la stratégie aux opérations », revue internationale de gestion, volume 24, numéro 4, hiver 2000.

- **Mémoire**

1- Si AHMED Souad, « le contrôle de gestion, une approche instrumentale de la performance : cas entreprise portuaire d'Alger (EPAL) », promotion 2018/2019.

2- ZOUAOUI WARDA, « contrôle de gestion pour le pilotage de la performance : cas SONATRACH », promotion 2012/2013.



**Annexes**



## Annexe N°02

COGB "LABELLE"  
 ROUTE DES AURES BP 406 BEJAIA  
 N° D'IDENTIFICATION:099906010412636

EDITION\_DU:20/03/2022 12:22  
 EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

### BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2019		2018
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
<b>Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif</b>				
Immobilisations incorporelles		252 001 954,00	1 290 937,95	250 711 016,05
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains		109 253 175,00		109 253 175,00
Bâtiments		1 765 533 522,03	1 737 696 399,23	27 837 162,80
Autres immobilisations corporelles		5 368 293 414,52	5 021 233 994,42	388 700 378,58
Immobilisations en concession		248 780 400,00	48 232 800,00	203 547 600,00
<b>Immobilisations encours</b>		726 496 264,74		726 496 264,74
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants		8 186 944,98		8 186 944,98
Impôts différés actif		8 771 663,88		8 771 663,88
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>8 487 297 339,15</b>	<b>8 036 454 381,50</b>	<b>1 651 843 257,35</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>		2 537 081 663,92	379 478 950,26	2 260 602 913,88
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients		4 088 304 553,03		4 088 304 553,03
Autres débiteurs		588 837 857,38		588 837 857,38
Impôts et assimilés		983 090,00		983 090,00
Autres créances et emplois assimilés		400 705 406,93		400 705 406,93
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		619 088 469,79		619 088 469,79
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>8 235 001 041,05</b>	<b>379 478 950,26</b>	<b>7 958 522 190,79</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>16 722 298 380,20</b>	<b>7 111 933 331,76</b>	<b>9 610 365 448,14</b>

## Annexe N°03

COGB"LABELLE"

ROUTE DES AURES BP 408 BEJAIA

N° D'IDENTIFICATION:099906010412636

EDITION\_DU:20/03/2022 12:23

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

### BILAN (PASSIF)

	NOTE	2019	2018
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis		1 000 000 000,00	1 000 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		1 784 916 776,18	1 657 957 379,21
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		265 555 498,43	220 959 424,48
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
<b>Part de la société consolidante (1)</b>			
<b>Part des minoritaires (1)</b>			
<b>TOTAL I</b>		<b>3 050 482 276,61</b>	<b>2 878 916 803,69</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières		278 400 775,81	
Impôts (différés et provisionnés)		78 131 920,51	132 640 987,63
Autres dettes non courantes		201 661 747,00	209 220 547,00
Provisions et produits constatés d'avance		43 510 680,51	34 204 806,74
<b>TOTAL II</b>		<b>599 726 123,83</b>	<b>376 066 341,37</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 274 089 141,90	2 119 901 275,68
Impôts		123 597 720,57	7 897 918,00
Autres dettes		69 551 398,05	62 193 382,79
Trésorerie passif		3 492 919 787,18	4 812 256 168,97
<b>TOTAL III</b>		<b>5 960 158 047,70</b>	<b>7 002 248 745,44</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>9 610 365 448,14</b>	<b>10 257 231 890,50</b>

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

## Annexe N°04

COGB"LABELLE"

ROUTE DES AURES BP 406 BEJAIA

N° D'IDENTIFICATION:099906010412636

EDITION\_DU:20/03/2022 12:24

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

### COMPTE DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2019	2018
Ventes et produits annexes		14 322 442 295,18	13 899 255 696,20
Variation stocks produits finis et en cours		10 037 986,65	-132 372 668,36
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		-48 648 635,74	1 007 535 270,84
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>14 283 831 656,07</b>	<b>14 574 418 298,68</b>
Achats consommés		-12 229 887 162,17	-13 018 246 657,84
Services extérieurs et autres consommations		-626 588 291,01	-636 346 317,38
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-12 856 475 453,18</b>	<b>-13 654 593 175,22</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>1 427 356 202,89</b>	<b>919 825 123,46</b>
Charges de personnel		-386 405 668,39	-292 170 360,33
Impôts, taxes et versements assimilés		-80 638 480,06	-75 223 248,00
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>980 112 054,44</b>	<b>552 431 515,13</b>
Autres produits opérationnels		83 993 358,55	129 872 341,91
Autres charges opérationnelles		-137 116 939,12	-8 526 247,96
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-406 364 729,48	-397 600 885,28
Reprise sur pertes de valeur et provisions		292 384 994,46	373 266 803,50
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>813 006 738,87</b>	<b>649 443 547,30</b>
Produits financiers		53 516,00	9 934 084,09
Charges financières		-492 347 989,72	-364 846 460,30
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-492 294 473,72</b>	<b>-364 912 376,21</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS ( V+VI)</b>		<b>320 712 265,15</b>	<b>294 531 171,09</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-115 113 383,57	
Impôts différés ( Variations ) sur résultats ordinaires		59 956 616,65	-73 571 746,61
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>14 660 263 525,08</b>	<b>15 087 491 528,18</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-14 394 698 026,65</b>	<b>-14 866 532 103,70</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>265 565 498,43</b>	<b>220 959 424,48</b>
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>265 565 498,43</b>	<b>220 959 424,48</b>

# Annexe N°05

## PROGRAMME DE CHIFFRE D'AFFAIRE 2019

(En 10<sup>7</sup>)

HUILES	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
1 l Pet	56 557	46 721	54 036	54 036	51 639	54 036	56 557	0	54 036	54 036	51 639	56 557	590 164
5 l Pehd	163 231	134 843	156 134	156 134	149 037	156 134	163 231	0	156 134	156 134	149 037	163 231	1 703 279
5 l Pet	326 462	269 696	312 268	312 268	298 074	312 268	326 462	0	312 268	312 268	298 074	326 462	3 406 557
2 l pehd	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2 l pet	113 115	93 443	108 197	108 197	103 279	108 197	113 115	0	108 197	108 197	103 279	113 115	1 180 328
5 l CGS Annaba	130 585	107 874	124 907	124 907	119 230	124 907	130 585	0	124 907	124 907	119 230	130 585	1 362 623
<b>TOTAL HUILES CONDT</b>	<b>789 949</b>	<b>652 567</b>	<b>755 604</b>	<b>755 604</b>	<b>721 258</b>	<b>755 604</b>	<b>789 949</b>	<b>0</b>	<b>755 604</b>	<b>755 604</b>	<b>721 258</b>	<b>789 949</b>	<b>8 242 951</b>
Huile en vrac	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Recette feuilletage (P-Hydrog)	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	111 251	1 335 015
Recette blend	158 981	147 625	164 659	158 981	158 981	158 981	158 981	0	136 269	158 981	158 981	164 659	1 726 080
<b>TOTAL HUILES</b>	<b>1 060 182</b>	<b>911 443</b>	<b>1 031 514</b>	<b>1 025 836</b>	<b>991 490</b>	<b>1 025 836</b>	<b>1 060 182</b>	<b>111 251</b>	<b>1 003 125</b>	<b>1 025 836</b>	<b>991 490</b>	<b>1 065 860</b>	<b>11 304 046</b>
GRAISSES	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Table 250 g pot	139 702	139 702	139 702	139 702	139 702	139 702	139 702	139 702	139 702	139 702	139 702	142 150	1 678 869
Table 200 g plaquette	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Table 500g pot	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	45 500	546 000
Feuilletage 500g.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>TOTAL MARGARINE</b>	<b>185 202</b>	<b>185 202</b>	<b>185 202</b>	<b>185 202</b>	<b>185 202</b>	<b>185 202</b>	<b>185 202</b>	<b>185 202</b>	<b>185 202</b>	<b>185 202</b>	<b>185 202</b>	<b>187 650</b>	<b>2 224 869</b>
Shortening	57 623	53 507	59 681	57 623	57 623	57 623	57 623	0	49 391	57 623	57 623	59 681	625 620
SAVON-SAVONNETTES	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
Savon de ménage 250g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 300g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 400g	382 235	354 932	395 886	382 235	382 235	382 235	382 235	0	327 630	382 235	382 235	395 886	4 149 979
Savon de toilette	103 155	85 215	98 670	98 670	94 185	98 670	103 155	0	98 670	98 670	94 185	103 155	1 076 400
Savon copeaux	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>TOTAL SAVONS</b>	<b>485 390</b>	<b>440 147</b>	<b>494 556</b>	<b>480 905</b>	<b>476 420</b>	<b>480 905</b>	<b>485 390</b>	<b>0</b>	<b>426 300</b>	<b>480 905</b>	<b>476 420</b>	<b>499 041</b>	<b>5 226 380</b>
Glycérine	9671	8980	10016	9671	9671	9671	9671	0	8289	9671	9671	10016	105 000
TOTAL	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
	1 798 067	1 599 280	1 780 969	1 759 237	1 720 406	1 759 237	1 798 067	296 453	1 672 307	1 759 237	1 720 406	1 822 246	19 485 914

**Annexe N°06**  
PROGRAMME DE VENTES 2019  
(En Tonnes)

HUILES	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL	AOÛT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
1 l Pet	479	396	458	458	438	458	479	0	458	458	438	479	5 000
5 l Pethd	1 438	1 188	1 375	1 375	1 313	1 375	1 438	0	1 375	1 375	1 313	1 438	15 000
5 l Pet	2 875	2 375	2 750	2 750	2 625	2 750	2 875	0	2 750	2 750	2 625	2 875	30 000
2 l pethd	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2 l pet	958	792	917	917	875	917	958	0	917	917	875	958	10 000
5 l CGS Annaba	1 150	950	1 100	1 100	1 050	1 100	1 150	0	1 100	1 100	1 050	1 150	12 000
<b>TOTAL HUILES CONDT</b>	<b>6 900</b>	<b>5 700</b>	<b>6 600</b>	<b>6 600</b>	<b>6 300</b>	<b>6 600</b>	<b>6 900</b>	<b>0</b>	<b>6 600</b>	<b>6 600</b>	<b>6 300</b>	<b>6 900</b>	<b>72 000</b>
Huile en vrac	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Recette feuilletage (P.Hydrog)	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	1 031	12 375
Recette blénd	1 474	1 368	1 526	1 474	1 474	1 474	1 474	0	1 263	1 474	1 474	1 526	16 000
<b>TOTAL HUILES</b>	<b>9 405</b>	<b>8 100</b>	<b>9 158</b>	<b>9 105</b>	<b>8 805</b>	<b>9 105</b>	<b>9 405</b>	<b>1 031</b>	<b>8 894</b>	<b>9 105</b>	<b>8 805</b>	<b>9 458</b>	<b>100 375</b>
<b>GRAISSES</b>	<b>JANV.</b>	<b>FEV.</b>	<b>MARS</b>	<b>AVRIL</b>	<b>MAI</b>	<b>JUIN</b>	<b>JUIL</b>	<b>AOÛT</b>	<b>SEPT.</b>	<b>OCT.</b>	<b>NOV.</b>	<b>DEC.</b>	<b>TOTAL</b>
Table 250 g pot	913	913	913	913	913	913	913	913	913	913	913	929	10 973
Table 200 g plaquette	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Table 500g pot	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	333	4 000
Feuilletage 500g.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>TOTAL MARGARINE</b>	<b>1 246</b>	<b>1 246</b>	<b>1 246</b>	<b>1 246</b>	<b>1 246</b>	<b>1 262</b>	<b>14 973</b>						
Shortening	553	513	572	553	553	553	553	0	474	553	553	572	6 000
<b>SAVON-SAVONNETTES</b>	<b>JANV.</b>	<b>FEV.</b>	<b>MARS</b>	<b>AVRIL</b>	<b>MAI</b>	<b>JUIN</b>	<b>JUIL</b>	<b>AOÛT</b>	<b>SEPT.</b>	<b>OCT.</b>	<b>NOV.</b>	<b>DEC.</b>	<b>TOTAL</b>
Savon de ménage 250g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 300g	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Savon de ménage 400g	5 066	4 704	5 247	5 066	5 066	5 066	5 066	0	4 342	5 066	5 066	5 247	55 000
Savon de toilette	618	511	591	591	564	591	618	0	591	591	564	618	6 450
Savon copeaux	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>TOTAL SAVONS</b>	<b>5 684</b>	<b>5 215</b>	<b>5 838</b>	<b>5 657</b>	<b>5 630</b>	<b>5 657</b>	<b>5 684</b>	<b>0</b>	<b>4 933</b>	<b>5 657</b>	<b>5 630</b>	<b>5 865</b>	<b>61 450</b>
Glycérine	81	75	83	81	81	81	81	0	69	81	81	83	875
<b>TOTAL</b>	<b>15 966</b>	<b>15 149</b>	<b>16 898</b>	<b>16 642</b>	<b>16 315</b>	<b>16 642</b>	<b>16 968</b>	<b>2 278</b>	<b>15 617</b>	<b>16 642</b>	<b>16 315</b>	<b>17 241</b>	<b>183 673</b>

## Annexe N°07

VALEUR 10 <sup>3</sup>	JANVIER	FEBVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AÛT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DÉCEMBRE	CUMUL
1L PET	46 720	46 358	46 752	33 241	20 654	12 732	38 010	38 394	30 033	17 974	40 144	38 290	409 302
2L PET	88 754	122 844	107 495	63 149	41 830	80 281	85 216	72 601	82 116	38 429	88 190	79 301	949 206
2L PFD	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
5L PET SEJAMA	317 536	272 963	238 778	262 637	268 763	193 562	202 291	211 375	218 926	88 534	212 886	201 209	2 689 469
5L PFD	121 952	102 209	115 932	125 740	148 049	118 037	94 757	84 610	82 451	42 077	150 497	97 007	1 263 317
5L PET ANNABA	.	20 073	.	119 568	.	94 084	37 180	75 406	12 917	56 555	115 030	211 557	742 370

## Annexe N°08

QUANTITE	JANVIER	FÉVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET	AOÛT	SEPTEMBRE	OCTOBRE	NOVEMBRE	DÉCEMBRE	CUMUL
1L PET	396	393	396	282	175	108	322	325	254	152	340	324	3 468
2L PET	760	1 041	911	535	354	680	722	615	696	309	747	672	8 042
2L PEHD	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
SL PET/BE/MA	2 796	2 404	2 103	2 313	2 387	1 705	1 781	1 861	1 928	780	1 875	1 772	23 685
SL PEHD	1 074	900	1 021	1 107	1 304	1 039	834	745	726	371	1 325	854	11 302
SL PET/ANNABA	.	177	.	1 053	.	829	327	664	114	498	1 013	1 863	6 538

## Annexe N° 09

### PROGRAMME DE PRODUCTION (En tonnes)

	JANV.	FEV.	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUIL.	AOUT	SEPT.	OCT.	NOV.	DEC.	TOTAL
1L Pet	529	460	529	460	529	506	483	0	506	483	506	506	5 500
5L Pehtd	1 277	1 110	1 277	1 110	1 277	1 222	1 166	0	1 222	1 166	1 222	1 222	13 270
5L Pet	3 176	2 762	3 176	2 762	3 176	3 038	2 900	0	3 038	2 900	3 038	3 038	33 000
2L pehd	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2L pet	1 270	1 105	1 270	1 105	1 270	1 215	1 160	0	1 215	1 160	1 215	1 215	13 200
<b>TOTAL HUILES CONDT</b>	<b>6 252</b>	<b>5 437</b>	<b>6 252</b>	<b>5 437</b>	<b>6 252</b>	<b>5 981</b>	<b>5 709</b>	<b>0</b>	<b>5 981</b>	<b>5 709</b>	<b>5 981</b>	<b>5 981</b>	<b>64 970</b>

**Annexe N°10**

<b>PRODUCTION REALISEE EN HUILE FINIE DU MOIS DE DECEMBRE</b>						
<b>PRODUITS</b>	<b>PRODUCTION (1)</b>	<b>PREVISION (2)</b>	<b>TAUX DE REALISATION</b>	<b>PRODUCTION (1)</b>	<b>PREVISION (2)</b>	<b>TAUX DE REALISATION</b>
1L PET	327	482	68%	3 295	4 999	66%
5L PEHD	880	1 351	65%	11 023	14 000	79%
5L PET	1 450	2 605	56%	23 856	26 999	88%
2LPET	512	965	53%	7 715	9 824	79%
<b>TOTAL</b>	<b>3 170</b>	<b>5 403</b>	<b>59%</b>	<b>45 888</b>	<b>55 822</b>	<b>82%</b>

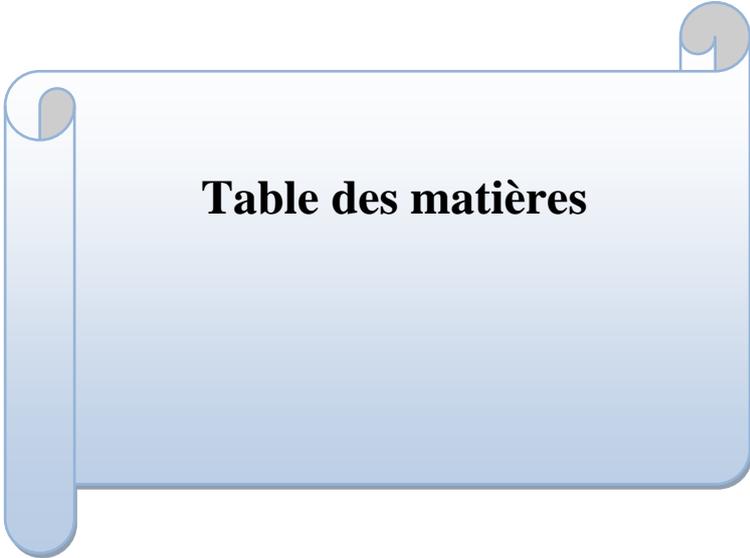
## Annexe N°11

### MOUVEMENTS EFFECTIFS

DESIGNATIONS	EN POSTE AU 30/11			ENTREES			SORTIES			EN POSTE AU 31/12
	PERM	CDD	CTA	PERM	CDD	CTA	PERM	CDD	CTA	
CADRES SUPERIEURS	9	8		0	0		0	0		17
CADRES	22	36		0	0		0	0		58
MAITRISE	54	211		0	1		0	0		266
EXECUTION	23	246		0	0		0	0		269
TOTAL	108	501	0	0	1	0	0	0	0	610
TOTAL	609			1			0			610

### RECAP. EFFECTIFS AU 31/12

EFFECTIFS	mois passé	ENTREE	SORTIES	mois courant
PERMANENTS (CDI)	108	0	0	108
TEMPORAIRE (CDD)	501	1	0	502
CONTRATS DE TRAVAIL AIDE (CTA)	0	0	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>609</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>610</b>



**Table des matières**

# Table des matières

---

<b>Remerciement</b>	
<b>Dédicaces</b>	
<b>Liste des abréviations</b>	
<b>Liste des tableaux</b>	
<b>Liste des figures</b>	
<b>Sommaire</b>	
<b>Introduction générale.....</b>	<b>1</b>
<b>Chapitre I: cadre théorique sur le contrôle de gestion .....</b>	<b>3</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>3</b>
<b>Section 01 : généralités sur le contrôle de gestion .....</b>	<b>4</b>
<b>1.1 Historique de contrôle de gestion .....</b>	<b>4</b>
<b>1.2 Définition et types de contrôle de gestion :.....</b>	<b>5</b>
1.2.1 Définition de contrôle de gestion.....	5
1.2.2 Types de contrôle .....	7
<b>1.3 Objectifs et missions du contrôle de gestion.....</b>	<b>8</b>
1.3.1 Les objectifs de contrôle de gestion :.....	8
1.3.2 Les missions de contrôle de gestion.....	9
<b>Section02 : le contrôle de gestion dans l'organisation .....</b>	<b>12</b>
<b>2.1 Le domaine du contrôle de gestion.....</b>	<b>12</b>
2.1.1 Le champ de la discipline.....	12
2.1.2 Le contrôle de gestion et les autres disciplines.....	12
<b>2.2 Place du contrôle de gestion dans l'organisation :.....</b>	<b>14</b>
2.2.1 Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale(DG) : .....	15
2.2.2 Rattachement à la direction administrative et financière(DAF) : .....	16
2.2.3 Rattachement du contrôle de gestion aux directeurs opérationnels (RO) : .....	16
<b>2.3 Le contrôleur de gestion: .....</b>	<b>17</b>
2.3.1 Les missions du contrôleur de gestion : .....	17
2.3.2 Position du contrôleur de gestion dans l'organisation .....	21
<b>Conclusion.....</b>	<b>23</b>
<b>Chapitre II : l'apport du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de l'entreprise .....</b>	<b>25</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>25</b>
<b>Section 01 : notion de base sur le concept de performance .....</b>	<b>26</b>
<b>1.1 Définition, types et dimensions de performance .....</b>	<b>26</b>

# Table des matières

---

1.1.1	Définition et concepts liés à la performance :.....	26
1.1.2	Typologie de performance .....	26
1.1.3	Les dimensions de la performance.....	27
1.1.3.1	Performance économique :.....	27
1.1.3.2	Performance financière :.....	29
1.1.3.3	Performance sociale :.....	30
1.1.3.4	Performance stratégique :.....	30
1.1.3.5	Performance technologique :.....	30
1.1.3.6	Performance managérielle :.....	31
<b>1.2</b>	<b>Critères et indicateurs de mesure de la performance financière .....</b>	<b>32</b>
1.2.1	Critères de performance financière .....	32
1.2.2	Les indicateurs de mesure de la performance financière .....	33
1.2.3	Les mesures comptables .....	34
1.2.3.1	La mesure par les indicateurs du bilan.....	34
1.2.3.2	La mesure par l'analyse des ratios : .....	39
<b>Section 02 : le contrôle de gestion, outil de mesure de la performance financière.....</b>		<b>43</b>
<b>2.1</b>	<b>La comptabilité de gestion, outil de mesure et d'analyse de la performance de l'entreprise :.....</b>	<b>43</b>
2.1.1	Définition de la comptabilité de gestion .....	43
2.1.2	Les objectifs de la comptabilité analytique .....	43
2.1.3	Différentes méthodes de calcul des coûts .....	45
2.1.3.1	Système de calcul des coûts complets :.....	45
2.1.3.2	Système de calcul des coûts partiels.....	46
<b>2.2</b>	<b>La gestion budgétaire, comme outil de suivi et d'amélioration de la performance de l'entreprise .....</b>	<b>48</b>
2.2.1	Définition de la gestion budgétaire.....	48
2.2.2	Les rôles de la gestion budgétaire :.....	48
2.2.3	Les différents budgets opérationnels de la gestion budgétaire.....	49
2.2.3.1	Budget des ventes .....	49
2.2.3.2	Budget de production.....	49
2.2.3.3	Budget des approvisionnements.....	50
2.2.4	Analyse des écarts :.....	50
	Définition d'un écart :.....	50
2.3.2.1	Interprétation des écarts :.....	50

# Table des matières

---

2.3.2.2	Calcul des écarts .....	51
2.2.4.1	Ecart sur vente.....	51
2.2.4.2	Ecarts sur charges de production .....	53
2.2.4.3	Ecart sur approvisionnement .....	55
<b>2.3</b>	<b>Le tableau de bord et reporting, outil de pilotage de la performance de l'entreprise .....</b>	<b>55</b>
2.3.1	Le tableau de bord :.....	55
2.3.1.1	Définition .....	55
2.3.1.2	Les objectifs du tableau de bord .....	55
2.3.1.3	Le rôle de tableau de bord .....	56
2.3.1.4	Les types de tableau de bord .....	56
2.3.1.5	Les caractéristiques de tableau de bord .....	57
2.3.1.6	Les limites du tableau de bord .....	57
2.3.2	Reporting.....	58
2.3.2.1	Définition .....	58
2.3.2.2	Objectif de reporting .....	58
2.3.2.3	Les types de reporting .....	59
	<b>Conclusion.....</b>	<b>60</b>
	<b>Chapitre III : le contrôle de gestions dans l'évaluation de la performance financière, Cas CO.G.B Labelle .....</b>	<b>63</b>
	<b>Introduction .....</b>	<b>63</b>
	<b>Section 01 : présentation de CO.G.B Labelle .....</b>	<b>64</b>
<b>1.1</b>	<b>Evolution, missions, objectifs, et activités de l'entreprise d'accueil .....</b>	<b>64</b>
1.1.1	Evolution de l'entreprise CO.G.B Labelle : .....	64
1.1.2	Missions de l'entreprise .....	66
1.1.3	Les objectifs de l'entreprise .....	66
1.1.4	Les activités de l'entreprise .....	67
<b>1.2</b>	<b>Potentiel de production, moyens de l'entreprise et les équipements de production.....</b>	<b>67</b>
1.2.1	Potentiels de production .....	67
1.2.2	Moyens de l'entreprise .....	67
1.2.3	Les équipements de productions .....	68
<b>1.3</b>	<b>Les principaux produits et les déferents départements .....</b>	<b>68</b>
1.3.1	Les principaux produits de l'entreprise.....	68

# Table des matières

---

1.3.2	Les délégués départements .....	69
1.3.2.1	Département de production : .....	69
1.3.2.2	Département technique : .....	70
1.3.2.3	Départements des ressources humains .....	70
1.3.2.4	Département sécurité : .....	70
1.3.2.5	Département comptabilité et finance : .....	71
1.3.2.6	Département d'approvisionnement : .....	71
1.3.2.7	Service laboratoire : .....	71
1.3.2.8	Direction commerciale : .....	71
1.3.2.9	Service transport : .....	71
1.3.2.10	Contrôle de gestion : .....	71
<b>Section 02 : l'apport de contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière de CO.G.B la belle. ....</b>		<b>72</b>
<b>2.1</b>	<b>Evaluation de la performance financière au sein de CO.G.B Labelle : .....</b>	<b>72</b>
2.1.1	Les grandes masses et l'équilibre financier au sein de CO.G.B Labelle .....	72
2.1.1.1	Présentation des bilans de grandes masses pour les années 2018 et 2019 .....	72
2.1.1.2	Les indicateurs de l'équilibre financier .....	75
2.1.2	Les indicateurs du compte de résultat .....	77
2.1.2.1	Les soldes intermédiaires de gestion (SIG) .....	77
2.1.2.2	Le calcul de la capacité d'autofinancement (CAF) .....	80
2.1.3	Analyse par les ratios .....	81
2.1.3.1	Les Ratios de structure .....	81
2.1.3.2	Ratio de liquidité .....	82
2.1.3.3	Ratio de solvabilité .....	83
2.1.3.4	Ratio de rotation .....	85
2.1.3.5	Les indicateurs de rentabilité .....	87
<b>2.2</b>	<b>L'apport des outils de contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière .....</b>	<b>87</b>
2.2.1	La comptabilité de gestion .....	87
2.2.2	La gestion budgétaire .....	88
2.2.2.1	Ecart sur chiffre d'affaire (E/CA) .....	88
2.2.2.4	Ecart sur marge .....	94
2.2.2.2	Ecart sur résultat .....	97
2.2.3	Tableau de bord .....	99

# Table des matières

---

2.2.3.1	Tableau de bord financier .....	99
2.2.3.2	Tableau de bord commercial.....	102
2.3.2.5	Tableau de bord de production.....	103
<b>Conclusion.....</b>		<b>105</b>
<b>Conclusion générale .....</b>		<b>108</b>
<b>Références bibliographiques</b>		
<b>Annexe</b>		
<b>Table des matières</b>		

## Résumé

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les contrôleurs obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées d'une manière efficace et efficiente.

La fonction contrôle de gestion est devenue indispensable dans chaque entreprise, considérant le rôle qu'il joue dans l'évaluation de la performance financière, ce qui nous mène à poser la question suivante : « comment le contrôle de gestion contribue-t-il à l'évaluation de la performance financière au sein de l'entreprise CO.G.B Labelle ? ».

L'étude de cas réalisée au sein de CO.G.B Labelle nous a permis de comprendre le rôle de contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière à travers ses outils tels que la comptabilité de gestion, la gestion budgétaire et le tableau de bord, qui servent à transformer les informations de l'entreprise en donnant une image sur sa situation financière.

**Mots clés :** contrôle de gestion, performance financière, évaluation, comptabilité de gestion, gestion budgétaire, tableau de bord

## Summary

Management control is the process by which controllers obtain assurance that resources are obtained and used effectively and efficiently.

The management control function has become essential in every company, considering the role it plays in the evaluation of financial performance, which leads us to ask the following question: «How does management control contribute to the evaluation of financial performance within CO.G.B Labelle? ».

The case study carried out within CO.G.B Labelle allowed us to understand the role of management control in the evaluation of financial performance through its tools such as management accounting, budget management and the dashboard, which serves to transform the company's information into an image of its financial situation.

**Keywords:** Management control, financial performance, evaluation, management accounting, budget management, dashboard