

**Université Abderrahmane Mira Bejaia**  
**Faculté des sciences économiques, commerciales, et des sciences de gestion**  
**Département des sciences financières et comptabilité**

## **Mémoire fin de cycle**

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

Option : Comptabilité et Audit

### **Intitulé du mémoire :**

**La contribution des outils de contrôle de gestion sur la performance de  
l'entreprise : Cas de la wilaya de Bejaia**

**Réalisé par :**

TOUATI – Warda

**Dirigé par :**

M<sup>r</sup>. BOUAISSAOUI-Samir

**Année universitaire : 2021/2022**



## **Remerciements**

*Nous remercions d'abord Dieu tout puissant de nous avoir donné la force et la volonté pour réaliser notre travail.*

*Nous tenons à remercier notre encadreur Mr BOUAISSAOUI pour son dévouement à la réalisation de ce travail ; en nous apportant conseils et orientations utiles à son élaboration.*

*Notre gratitude s'adresse à l'ensemble des entreprises, qui ont accepté de répondre à notre questionnaire,*

*Nous manifestons notre parfaite gratitude à tous ceux qui ont Participé de près ou de loin à l'élaboration de ce travail.*

*...A vous tous, merci.*

## *Dédicaces*

*Je dédie ce modeste travail*

*Aucune dédicace ne pourrait exprimer la profondeur des sentiments que j'éprouve pour vous, vos sacrifices innombrables et votre dévouement firent pour moi un encouragement. Mon adorable mère Farida*

*A mon très cher père Salah, Tu as toujours été pour moi un exemple du père respectueux, honnête, de la personne méticuleuse, je tiens à honorer l'homme que vous êtes*

*A mes chères sœurs et mes chers beaux-frères*

*A mes chers frères et ma belle-sœur*

*A mon adorable sœur Salwa merci d'être toujours à mes côtés*

*A mes chères copines Amina, Maryam, Malika, merci pour tous les souvenirs et les bons moments que vous avez partagés avec moi*

*A toutes les personnes qui ont toujours apprécié mes capacités et mes compétences et su me les rappeler dans les moments ardu. Merci d'être là pour moi*

*Warda*

# Sommaire

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

**Introduction générale.....01**

**Chapitre I : La mise en œuvre de système de contrôle de gestion et ces outillés.....07**

Introduction

Section 01 : Place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation.....07

Section 02 : Méthodes et outils du contrôle de gestion..... 14

Conclusion.....36

**Chapitre II : Généralité sur la performance de l'entreprise.....37**

Introduction

Section 01 : Concept de performance.....37

Section 02 : la relation entre la performance de l'entreprise et le contrôle de gestion.....61.

Conclusion.....70

**Chapitre III : présentation et analyse des résultats de l'enquête.....71**

Introduction

Section 01 : La présentation du questionnaire et la répartition de ses données.....71

Section 02 : L'analyse des résultats de l'enquête.....85

Conclusion.....100

**Conclusion générale.....101**

**Références bibliographiques**

**Annexe**

## Liste des abréviations

**ABC** : Activity Based Costing

**ABM** : Activity Based Management

**CA** : Chiffre d'affaires

**CAG** : Comptabilité Analytique Gestion

**CAM** : Consortium fort Advanced Manufacturing

**CV** : Charge Variable

**D/C** : Dettes financières / Capitaux propres

**EBE** : Excédent Brut d'exploitation

**GE** : Ground Entreprise

**GRH** : Gestion Ressource Humant

**HAO** : Hors Activités Ordinaires

**K** : Capitaux engagés

**KPI** : key performance Indicator En français, on parle d'indicateur clé de performance (ICP)

**ME** : Moyenne Entreprise

**NT** : Le Net

**NPS** : Net Promoteur Score

**PE** : Petite Entreprise

**PME** : Petite et Moyenne Entreprise

**RE** : Résultat Exploitation

**RF** : Résultat Financier

**RHE** : Résultat Hors exploitation

**RLG** : Ratio de liquidité générale

**RLR** : Ratio de Liquidité Réduite ou relative

**RN** : Résultat Net

**RON** : Return On Equity

**ROS** : Return On Saler

**RSE** : Responsabilité Sociétale des Entreprises

**TB** : Tableau de Bord

**TGE** : Très Ground Entreprise

**TPE** : Très Petite Entreprise

**VA** : Valeur Ajoutée

## La liste des tableaux

<b>Les tableaux</b>	<b>Intitulé</b>	<b>Page</b>
<b>Tableau N°1</b>	Les conceptions de la méthode ABC	<b>27</b>
<b>Tableau N°2</b>	Éléments de calcul de la valeur ajoutée	<b>48</b>
<b>Tableau N°3</b>	Ratios d'analyse de la valeur ajoutée	<b>52</b>
<b>Tableau N°4</b>	Comparaison entre performance interne et performance externe	<b>59</b>
<b>Tableau N°5</b>	La taille de l'échantillon étudié	<b>71</b>
<b>Tableau N°6</b>	La répartition des entreprises selon profil des répondants	<b>71</b>
<b>Tableau N°7</b>	La répartition des entreprises selon l'âge des répondant	<b>72</b>
<b>Tableau N°8</b>	La répartition des lieux d'implantation des entreprises	<b>72</b>
<b>Tableau N°9</b>	La répartition des années de début d'activité de chaque entreprise	<b>73</b>
<b>Tableau N°10</b>	La répartition des entreprises par le secteur d'activité	<b>73</b>
<b>Tableau N°11</b>	La répartition des entreprises selon leur type	<b>74</b>
<b>Tableau N°12</b>	Existant d'un service de contrôle de gestion dans votre établissement	<b>74</b>
<b>Tableau N°13</b>	L'importance de contrôle de gestion dans une entreprise	<b>74</b>
<b>Tableau N°14</b>	La fonction principale de contrôle de gestion	<b>75</b>
<b>Tableau N°15</b>	La relation entre le contrôle de gestion et les autres services	<b>75</b>
<b>Tableau N°16</b>	Les services qui ont une relation avec le contrôle de gestion	<b>76</b>
<b>Tableau N°17</b>	Les compétences essentielles d'un bon contrôleur de Gestion	<b>76</b>
<b>Tableau N°18</b>	La répartition l'influence de contrôle de gestion a le calcul de cout	<b>77</b>
<b>Tableau N°19</b>	L'influence de contrôle de gestion sur le calcul de cout selon ses outils	<b>77</b>
<b>Tableau N°20</b>	L'utilisation de tableau de bord au sein de l'entreprise	<b>78</b>
<b>Tableau N°21</b>	L'utilisation de tableau de bord au sein de l'entreprise selon les niveaux	<b>78</b>
<b>Tableau N°22</b>	La répartition des types de tableau de bord selon le nombre d'entreprise	<b>79</b>
<b>Tableau N°23</b>	La répartition de types d'indicateurs utilisez dans l'entreprise	<b>79</b>
<b>Tableau N°24</b>	La répartition de la considération de tableau de bord	<b>80</b>
<b>Tableau N°25</b>	La répartition d'un tableau de bord selon les répondants	<b>80</b>
<b>Tableau N°26</b>	La répartition d'utilité d'un tableau de bord dans l'entreprise	<b>81</b>
<b>Tableau N°27</b>	L'utilisation des indicateurs quantitatifs pour construire un tableau de bord dans l'entreprise	<b>81</b> <b>82</b>
<b>Tableau N°28</b>	Constatation d'un changement après l'implantation du tableau de bord	<b>82</b>
<b>Tableau N°29</b>	Les changements après l'implantation du tableau de bord	<b>83</b>

<b>Tableau N°30</b>	Discutions l'utilisateur du tableau de bord avec leur supérieur concernons la performance réalisée	<b>83</b>
<b>Tableau N°31</b>	La même vision de la performance	<b>84</b>
<b>Tableau N°32</b>	Les représentent de la notion de « performance »	<b>85</b>
<b>Tableau N°33</b>	L'atteignement de la performance	<b>85</b>
<b>Tableau N°34</b>	Efficacité de systèmes d'information sur véhiculer d'information concernant les objectifs stratégiques	<b>86</b>
<b>Tableau N°35</b>	La participation de contrôle de gestion à la valorisation de la performance d'une organisation	<b>86</b>
<b>Tableau N°36</b>	Les performances que le contrôle de gestion participe-t-il	<b>87</b>
<b>Tableau N°37</b>	La participation de contrôle de gestion à la stratégie de l'entreprise	<b>88</b>
<b>Tableau N°38</b>	L'influence de contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise	<b>89</b>
<b>Tableau N°39</b>	La participation de contrôle de gestion au pilotage	<b>89</b>
<b>Tableau N°40</b>	L'effets de changement a le résultat d'organisation	<b>90</b>
<b>Tableau N°41</b>	L'influencés des éléments de résultat de l'organisation	<b>90</b>
<b>Tableau N°42</b>	Le type d'entreprise * La place du contrôle de gestion au sein d'entreprise	<b>91</b>
<b>Tableau N°43</b>	Le test du Khi-deux pour le tableau croisé N°42	<b>92</b>
<b>Tableau N°44</b>	Le tableau croisé de type d'entreprise* la comptabilité générale	<b>93</b>
<b>Tableau N°45</b>	Le test du Khi-deux pour e croisement	<b>93</b>
<b>Tableau N°46</b>	Le type d'entreprise * les outil : la comptabilité analytique	<b>94</b>
<b>Tableau N°47</b>	Le Test du khi-deux	<b>94</b>
<b>Tableau N°48</b>	Le type d'entreprise* la gestion budgétaire	<b>95</b>
<b>Tableau N°49</b>	Représente le Test du khi-deux pour l'encroisement	<b>95</b>
<b>Tableau N°50</b>	Représente un croisement entre le type et le tableau de bord représente le	<b>96</b>
<b>Tableau N°51</b>	Test du khi-deux	<b>96</b>
<b>Tableau N°52</b>	La place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise * Le contrôle de gestion est un apport important dans le pilotage de l'entreprise	<b>97</b>
<b>Tableau N°53</b>	Le croisement du l'influence du contrôle de gestion sur les performances et son effet sur les résultats de l'organisation	<b>98</b>
<b>Tableau N°54</b>	L'apport de contrôle de gestion à la performance de l'entreprise	<b>99</b>



## Les figures

<b>Figure n°1</b>	Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage	<b>9</b>
<b>Figure n°2</b>	Triangle de contrôle de gestion	<b>10</b>
<b>Figure N°3 :</b>	Les quatre axes stratégiques du balanced scorecard	<b>24</b>
<b>Figure n°4</b>	Schéma de base de l'ABC	<b>29</b>
<b>Figure n°5</b>	Problématique générale de la performance	<b>38</b>
<b>Figure n°6</b>	Illustration de la performance	<b>40</b>
<b>Figure n°7</b>	Les quatre piliers de la performance organisationnelle	<b>43</b>
<b>Figure n°8</b>	Démarche générale de planification du budget	<b>68</b>

# **Introduction générale**

## Introduction générale

Avec la mondialisation de l'économie, l'environnement actuel impose aux entreprises de renforcer leurs capacités d'anticipation aussi bien que de mesurer, plus précisément ses performances. Les décisions prises ne peuvent être seulement guidées par les seules considérations de profit à court terme, mais doivent aussi contribuer à l'adaptation de l'entreprise face aux situations garantes du succès sur le long terme. Alors, une étude environnementale qui prévoit ce que peuvent être les opportunités et menaces auxquelles pourront faire face l'entreprise, semble nécessaire.

De même, il faut analyser les forces et les faiblesses de ses ressources. Ce diagnostic facilitera la détermination des actions stratégiques à mettre en œuvre, suivant des plans définis qui vont contribuer à la réalisation des objectifs fixés.

Mais malgré les différents changements et contraintes, aussi bien internes qu'externes, subit par l'entreprise, les Dirigeants sont toujours soucieux d'atteindre ses objectifs. Et cette situation va susciter des incertitudes limitant l'efficacité d'une meilleure gestion ainsi qu'à la prise de décision pour la réalisation des objectifs et les actions correctives à prendre.

Ainsi, face aux turbulences de l'environnement qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en danger, le contrôle de gestion constitue une réponse jugée essentielle à un moment donné pour piloter l'organisation.

La définition classique du contrôle de gestion le décrit comme : « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation » **Anthony Robert Newton (1965)**

Efficace quand elle atteint ses objectifs, et efficiente signifie qu'elle maximise le rapport entre les inputs et les outputs obtenus. En effet, le contrôle de gestion tient une grande place pour une gestion transparente de l'entreprise et c'est aussi une fonction indispensable au service de la performance de l'entreprise. « Avoir confiance c'est bien, mais contrôler c'est mieux ».

ARDON<sup>1</sup> « le contrôle de gestion comme étant l'ensemble de sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information ; et de l'autre côté, d'appliquer des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances ». D'après cette définition, le rôle du contrôle de gestion est de prévenir les dangers et difficultés qui peuvent surgir sur la gestion de

---

<sup>1</sup> Ardon J. L et Jordan H., 1976 « Le contrôle de gestion ». Paris : Flammarion.

l'entreprise, et qui peuvent perturber sa bonne préparation du futur afin de prendre des stratégies de les surmonter.

Les outils de gestion fondent sur une constatation à posteriori d'une performance passée sont donc de moins en moins pertinents pour augurer d'une performance à venir. Le développement des recherches et des applications en knowledge management, par exemple, montre la volonté des sciences de gestion de passer à des modes de compréhension et de réflexion sur le sens des actions humaines moins systématiques et dogmatiques qu'auparavant. La part croissante d'échos faits à des recherches comme celles de Mintzberg, de March ou de Weick confirme bien ce glissement de la gestion vers les sciences cognitives.

À défaut de trouver une définition fédératrice du concept de performance, nous nous intéresserons d'abord aux définitions générales du terme de performance fournies par les dictionnaires. Étymologiquement, le terme de performance remonte au 13<sup>ième</sup> siècle, et émane de l'ancien français performer, qui signifie accomplir, exécuter (Richard, 1998). En anglais, le terme performance est attestée depuis la fin du 15<sup>ème</sup> siècle et dérive du moyen anglais to performe. À partir du 19<sup>ème</sup> siècle, le mot performance désigne d'abord au pluriel, l'ensemble des résultats obtenus par un cheval de course sur les hippodromes et par extension, le succès remporté dans cette course.

Ce terme s'étend ensuite vers la fin du 19<sup>ème</sup> siècle, à un athlète ou une équipe sportive. Au début du 20<sup>ème</sup> siècle, l'analogie atteint les matériaux : généralement employé au pluriel, le terme de performance s'applique aux indications chiffrées caractérisant les possibilités d'une machine et désigne par extension, un rendement ou une fiabilité exceptionnelle (Richard, 1998 ; Hubault & Noulin, 1996).

De nombreux auteurs ont souvent assimilé la performance à la capacité de l'organisation à maximiser sa rentabilité ainsi que l'avoir de ses actionnaires. L'hypothèse simplificatrice de l'objectif classique de maximisation du profit jadis assignée aux entreprises semble aujourd'hui pourtant dépassée.

En effet, selon plusieurs travaux (Berle & Means, 1932 ; Baumol, 1969), l'objectif de maximisation du profit dans la firme n'est que celui des actionnaires, car la maximisation recherchée par les managers n'est pas celle des actionnaires, les premiers recherchant plutôt le prestige, le pouvoir, la reconnaissance des autres etc. Même s'il est difficile voire impossible de définir la performance de façon intrinsèque, il y a cependant un certain nombre de

caractéristiques qui doivent être formulées à propos de ce concept afin de permettre aux mesures qui en opérationnalisent la définition de répondre aux attentes des utilisateurs (Lebas, 1996). On attribue aux théoriciens behavioristes, le pas décisif consistant à faire admettre à titre irréversible que la firme ne peut être représentée par un point, mais qu'elle constitue une organisation mettant aux prises des groupes aux intérêts divers.

En fait, il faut dépasser les théories normatives qui reposent sur l'hypothèse que les objectifs de maximisation de profit dans une entreprise sont absolus, pertinents, stables, précis cohérents et exogènes. On le sait, les organisations ne sont rien d'autre qu'un univers d'échange et de conflits, un instrument de coopération entre des intérêts conflictuels, mais aussi et surtout une arène où se prennent des décisions et un contexte où s'affrontent, se rencontrent et s'ajustent des rationalités multiples, éventuellement contradictoires (March, 1991). D'ailleurs, beaucoup d'auteurs par le passé ont eu à soutenir l'idée selon laquelle la firme ne recherchera que la satisfaction (satisficing) des membres et des groupes qui la composent (Radner, 1994 ; Alchian & Kessel, 1962).

De cette complexification de la fonction objectif de la firme, découle une question fondamentale relative à la mesure des résultats ou de la performance des entreprises : peut-on parler de performance (au singulier) ou de performances (au pluriel) ?

En effet, la notion de performance semble intimement liée aux objectifs poursuivis par une entreprise, qui soit dit en passant, varient dépendamment de la nature la firme, de sa taille et de l'environnement sociopolitique et économique dans lequel celle-ci évolue. Même si l'usage primaire de la notion de performance semble à l'origine plurielle (l'entreprise publique ou encore les entreprises coopératives n'ont pas les mêmes critères de performance que l'entreprise privée conventionnelle), il faut avouer aujourd'hui que dans la littérature actuelle, ses emplois demeurent plutôt singuliers.

La performance est un concept complexe car elle repose non seulement sur l'existence d'un décideur qui va juger de la performance, mais aussi sur l'existence d'une perception d'un modèle de causalité. Il peut y avoir plusieurs décideurs, chacun ayant des critères de jugement et une vision du modèle de causalité qui lui sont propres, d'où la difficulté de trouver une définition de la performance. Il y a autant de définitions de la performance que de parties prenantes à la vie de l'entreprise, ce qui fait dire à plusieurs que la performance est une notion subjective.

La performance est donc un concept tout à fait spécifique à un utilisateur de signaux descriptifs, soit de diagnostic du positionnement de cet état par rapport à une intention ou à un souhait d'informations (Lebas, 1996 ; Bourguignon, 1995). Dans une perspective managériale, une entreprise performante est une entreprise qui est capable d'atteindre les objectifs que lui donne la coalition dirigeante. Dans le domaine du management comme dans les définitions présentes dans les dictionnaires, l'usage courant de la notion de performance reflète le résultat d'actions passées (Lebas, 1996).

En tant que résultat obtenu dans l'exécution d'une tâche ou dans le cours d'une action ou stratégie, la performance est multidimensionnelle et plurielle. Elle suppose l'atteinte par l'organisation, de certains objectifs qu'elle a données, dans le but ultime de créer de la valeur et de capturer celle-ci (Bourguignon, 1995). L'une des critiques majeures auxquelles on fait face lorsqu'on essaie de définir la performance tient au fait que les acceptions proposées manquent d'opérationnalité (Lebas, 1995). Cohen (1994) présente pour sa part, une définition à la fois originale et synthétique de la notion de performance pour l'auteur, se doit d'être multidimensionnelle. Les différentes approches proposées par l'auteur sont décrites dans le tableau ci-après.

### **Intérêt du thème**

L'intérêt de thème : la contribution des outils de contrôle de gestion à la performance de l'entreprise est de connaître la place et le rôle de contrôle de gestion et ces outils dans les entreprises Algériennes, précisément les entreprises de la wilaya de Bejaia.

En Algérie, il y a des entreprises néglige le système contrôle de gestion ; elles utilisent quelque outil, mais aussi il y a des entreprises qui utilisent ce système pour améliorer et pour mieux décider ou investir. L'intérêt de ce thème est de présenter les effets de contrôle de gestion à l'amélioration des entreprises

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

Il est donc une réponse à un certain nombre de problèmes d'entreprises pour lesquels la recherche des solutions s'impose : l'augmentation des coûts et la désorganisation des services au sein de l'entreprise.

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

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

En effet pour maîtriser des situations de plus en plus complexes, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être constitués par : la comptabilité avec deux composantes générale et analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord...etc.

Ainsi, nous essayeront de répondre à la question principale suivante :

### **Quelle est la contribution des outils du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise ?**

Pour répondre à cette question, nous allons essayer de répondre aux questions secondaires suivantes :

1. Quelle est la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise ?
2. Parmi les outils de contrôle de gestion quel est l'outil le plus utilisé dans les entreprises ?
3. Quelle est l'influence du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise ?

A partir de l'objectif de la recherche, nous avons formulé quelques hypothèses. Il s'agit de :

**Hypothèse 1 : Le contrôle de gestion est un moyen important de pilotage de la performance d'une entreprise**

**Hypothèse 2 : Les outils du contrôle de gestion permettent d'améliorer la performance de l'entreprise**

## **Démarche méthodologique**

La démarche méthodologique adoptée pour l'élaboration de ce travail consiste en premier lieu à une recherche bibliographique et documentaire et en second lieu, à une enquête de terrain par l'élaboration d'un questionnaire regroupant une série de questions relatives à notre étude.

L'enquête de terrain a visé les entreprises qui utilisent les outils du contrôle de gestion, dans le but de recueillir le maximum d'informations propres à notre échantillon.

Ce travail est réparti en trois chapitres contenant deux sections chacun :

Le premier chapitre, intitulé : la mise en œuvre de système de contrôle de gestion et ses outils, traite la place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation dans la première section, puis les méthodes et les outils du contrôle de gestion dans la deuxième section.

Le deuxième chapitre, intitulé : Généralités sur la performance de l'entreprise. La première section concerne le concept de performance, la deuxième section concerne la relation entre la performance de l'entreprise et le contrôle de gestion.

Le troisième chapitre, intitulé : présentation et analyse des résultats de l'enquête. Dans la première section, on présentera le questionnaire et la répartition des données. Enfin, la deuxième section sera consacrée à l'analyse des résultats de l'enquête.



# **Chapitre I**

## **La mise en œuvre de système de contrôle de gestion et ses outils**

## **Chapitre I : la mise en œuvre de système de contrôle de gestion et ses outils**

La discipline de contrôle de gestion a déjà beaucoup évolué au fil du temps, une évolution qui peut s'expliquer à travers plusieurs facteurs. L'histoire de contrôle de gestion commence au début du siècle par le message de Henry Fayol « prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler » dans sa théorie Administration industrielle et générale en 1916. Il appréhende le contrôle d'un point de vue très statique, comme un moyen de surveillance et de punition. Cette vision est également rétrospective puisqu'à ce jour, le contrôle ne fait que mettre en avant des événements qui se sont déjà produits.

La concurrence, l'incertitude et les turbulences de l'environnement économique résultent un nouvel aspect de contrôle de gestion : celui de pilotage de performance.

Contrôler signifie, alors selon Anthony, 1965 : vérifier, inspecter, surveiller mais, aussi maîtriser, orienter les actions individuelles afin d'atteindre les objectifs que se sont fixés les organisations. Le contrôle de gestion devient, alors, rétrospectif mais également proactif.

### **Section 01 : Place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation**

Le contrôle de gestion est une fonction clef de l'organisation ; il fait le lien entre la dimension stratégique (les dirigeants), la dimension tactique (managers) et la dimension opérationnelle (les salariés).

#### **1 Le contrôle de gestion comme composante du contrôle organisationnel**

Pour Bouquin (1994), il conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes. Pour lui, le contrôle de gestion est un régulateur des comportements car les managers qui sont chargés de la définition de la stratégie, ont besoin des dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup>Bouquin H. (2008), "le contrôle de gestion : contrôle d'entreprise et gouvernance", 8ème Edition mise à jour, presses universitaires de France, Paris, p 54.

Houeto & Deccache (2008)<sup>3</sup> Définissent le contrôle de gestion comme : l'ensemble des procédures permettant à une organisation d'explicitier les compromis nécessaires sur les objectifs à atteindre, d'orienter les décisions et les comportements en fonction de ces objectifs, et de s'assurer que les ressources disponibles sont utilisées de manière efficace et efficiente par rapport aux objectifs ; cette définition explique que le contrôle de gestion est une fonction transversale parce qu'elle participe à :

- La fixation et l'élaboration des objectifs.
- La réalisation de ces objectifs.
- La confrontation des prévisions et des réalisations.

Selon C. Grenier (1990) « Le contrôle de gestion cherche à mettre les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale, entre objectifs, moyens et réalisations »

D'après Langevin (2003), dans leur revue de la littérature anglo-saxonne consacrée à la thématique « contrôle et comportement », le contrôle de gestion est souvent un processus de facilitation de la décision et une réponse à la question : quelle information fournir aux managers pour qu'ils prennent les meilleures décisions, qui conduisent à la mise en place de la stratégie et à l'atteinte des objectifs organisationnels.<sup>4</sup>

Une nouvelle approche du contrôle de gestion voit le jour au milieu de la décennie 1980. C'est l'approche cybernétique (avec l'association des Sciences Informatiques et de Télécommunications) que Boisvert (1989) qualifie de contrôle de gestion renouvelé. Elle tente de pallier aux limites de l'approche traditionnelle ; ce faisant, elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval.<sup>5</sup>

## **2 Le contrôle de gestion comme processus**

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie<sup>6</sup>. C'est : « un processus, une boucle

---

<sup>3</sup> Houeto D. & Deccache A. (2008), "Child malaria in Sub-Saharan African. : Effective Control and Prevention Require a Health Promotion Approach", International Quarterly of Community Health Education, Volume 28, Issue 1, pages 51-62.

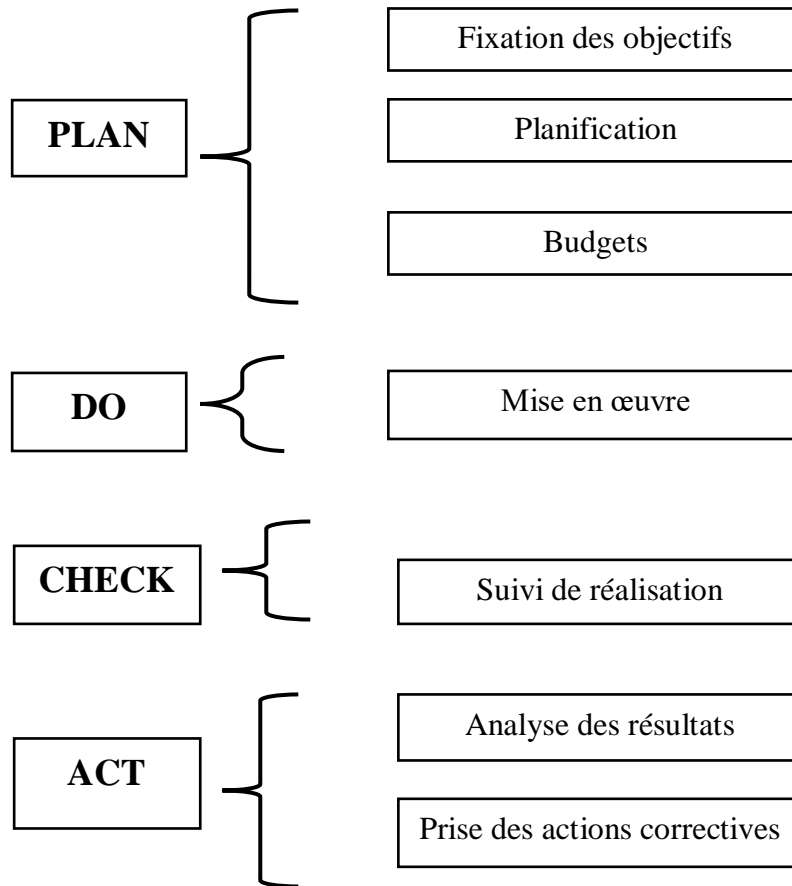
<sup>4</sup> Langevin P. & Naro G. (2003), "Contrôle et comportements : une revue de la littérature anglo-saxonne", Manuscrit auteur, publié dans « Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le CDG, France

<sup>5</sup> Boisvert H. (1989), "Le renouvellement de la comptabilité de Gestion", Gestion, P155

<sup>6</sup> Gautier F. & Pezet A. (2006), "Contrôle de gestion : gestion appliquée", Dareois & Pearson Education, Paris, P32.

qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressif »<sup>7</sup>, il comprend des sous processus qui forment un cycle de quatre phases :

**Figure n°1 : Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage**



Source : Löning H. & Pesqueux Y. (1998), "Le contrôle de gestion", Dunod, Paris, p 3.

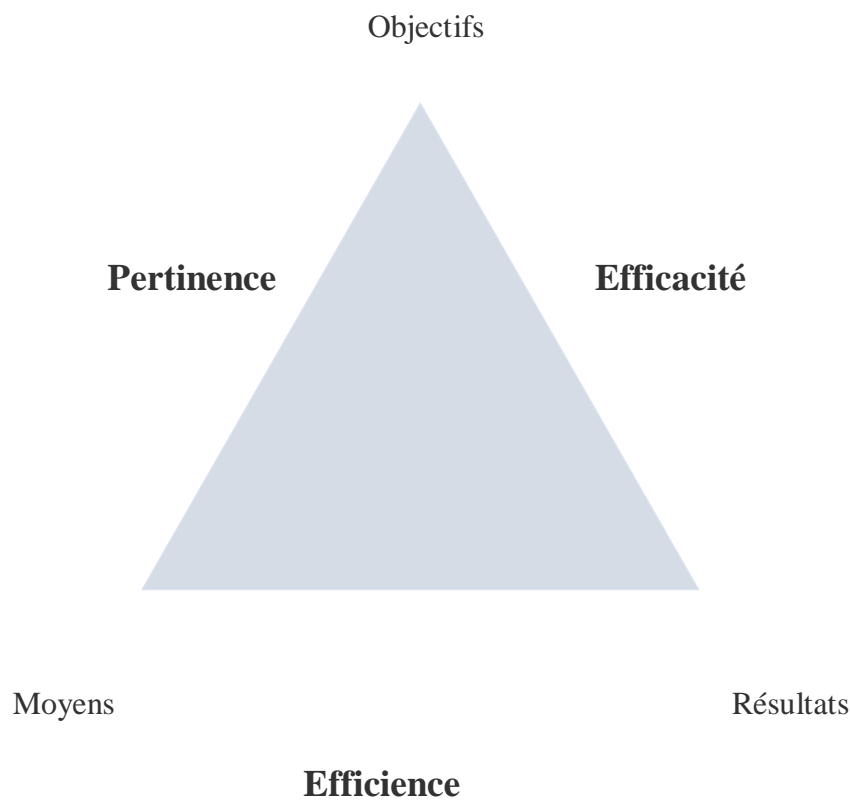
#### ▪ Les pôles du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, qui a des buts dans laquelle un processus de fixation des objectifs a été mis en place. Au-delà des objectifs, deux autres notions sont importantes : les ressources (moyens), et les résultats. Un responsable se définit par un champ d'action dans lequel son activité consiste à mettre en œuvre trois éléments :

- Les objectifs à atteindre.
- Les ressources mises à disposition.
- Les résultats obtenus

<sup>7</sup> Ibidem

**Figure n°2 : Triangle de contrôle de gestion**



Source : Löning H et Al, « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3<sup>éd</sup> Dunod, Paris, 2008, P06.

### **3 Les premières fonctions du contrôle de gestion**

Les premières fonctions du contrôle de gestion se résument comme suit <sup>8</sup> :

#### **3.1 Le domaine spécifique de la production**

Au début du XX<sup>e</sup> siècle, avec les grandes entreprises industrielles, les responsables et les décideurs de la production apparaissent comme les acteurs stratégiques essentiels de l'entreprise. Le premier champ d'action du contrôle de gestion se limitait à la gestion de la production dans un objectif de productivité et de rationalisation, dans une organisation taylorienne et une approche quantitative de la résolution des problèmes.

#### **3.2 Le contrôle de gestion comme outil de suivi opérationnel**

Les responsables de la production ont alors besoin d'outils et de démarche pour effectuer un suivi opérationnel de court terme. Il faut contrôler des actions, déterminer des écarts par rapport à des objectifs fixés. Le calcul des coûts permet d'orienter les actions

---

<sup>8</sup> Alazard C. & Separi S. « contrôle de gestion manuel et applications », Paris (2007), P7

futures pour les produits (ex : nouveau prix de vente) et pour les opérateurs (ex : heures de travail).

#### **4 Le rôle de contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est une fonction clef de l'organisation : il fait le lien entre la dimension stratégique (les dirigeants), la dimension tactique (managers) et la dimension opérationnelle (les salariés). Le contrôle de gestion constitue un outil majeur du pilotage d'une entreprise. Il mesure l'atteinte des objectifs et analyse les pratiques relatives à la gestion de l'organisation, dans le but d'en maîtriser au mieux les performances. Il s'assure que les ressources sont employées de manière efficace et contribue activement à leur optimisation.

La démarche du contrôle de gestion peut s'effectuer : A priori ; à travers la mise en place de prévisions, de budgets. Au quotidien ; à travers des études, des tableaux de bord. A posteriori ; via des états de reporting ou des notes de synthèse.

Le contrôle de gestion remplit cinq (05) rôles essentiels.<sup>9</sup>

##### **4.1 Permettre la décentralisation des responsabilités**

La décentralisation des responsabilités est une nécessité dont on ne peut pas se passer dans la vie pratique des affaires. Le contrôle de gestion favorise et permet l'existence de cette décentralisation des décisions mais ceci ne veut pas dire que ces centres de responsabilités sont indépendants, plutôt « c'est donner une autonomie dans le cadre d'interdépendance inévitable de différentes unités opérationnelles d'une entreprise »<sup>10</sup>

##### **4.2 Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels**

Il y a deux niveaux de coordination à savoir :

- la coordination entre les niveaux hiérarchiques des opérateurs ;
- et une coordination de différentes unités opérationnelles et différentes fonctions de l'entreprise. Il y a ainsi une coordination verticale par laquelle un subordonné (chef) doit consulter son supérieur hiérarchique. La coordination horizontale intervient dans le cas où un responsable peut consulter son collègue ou son voisin de même niveau.

Dans certaines entreprises, il n'existe pas de cohérence d'actions de différents responsables ; cette cohérence est obtenue par un système permanent de coordination. Le

---

<sup>9</sup>ARDOIN J.L. et JORDAN. H., (1976) « le contrôleur de gestion » paris, Flammarion, p22

<sup>10</sup>ARDOIN J.L. et JORDAN H. op.cit. (1976) ; p 22

contrôle de gestion a pour but de réaliser cette coordination en faisant examiner aux opérationnels la cohérence entre les différents objectifs, l'adéquation entre les objectifs et les plans d'actions en mettant en évidence les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs, en suscitant le dialogue entre l'ensemble des opérationnels

#### **4.3 Inciter les opérationnels à penser au futur**

L'entreprise traite avec des clients qui désirent des relations continues, les emprunts à rembourser, les investissements à suivre, etc.

Donc les opérationnels doivent nécessairement penser au futur. Le contrôle de gestion a pour rôle d'aider les opérationnels à se poser des questions et à les résoudre pour maîtriser le futur.

Parmi ces questions qu'ils peuvent se poser, nous pouvons citer à titre d'exemple

- qu'allons-nous faire ?
- qui va le faire ?
- quand ?
- comment ?
- avec quels moyens ?
- ces moyens, pouvons-nous les acquérir ?
- allons-nous y arriver ?

Ainsi, avec l'élaboration et la discussion des objectifs et des plans d'action par l'analyse des résultats en fonction des objectifs, le contrôle de gestion incite sans arrêt les opérationnels à penser au futur.

#### **4.4 Motiver les opérationnels à agir dans le cadre des intérêts de l'entreprise**

Le contrôle de gestion facilite un minimum de convergence entre l'individu et l'entreprise en permettant l'évaluation individuelle des responsables. Il permet même de sanctionner des individus de manière positive ou négative en fonction de leur contribution aux projets de l'entreprise.

#### **4.5 Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances**

Après avoir défini les écarts et les erreurs qui ont eu lieu, le contrôleur de gestion fait des recommandations pour améliorer la situation, pour corriger ces erreurs pour qu'elles ne reviennent pas ; ce qui est impardonnable, ce n'est pas de commettre une erreur mais de la

recommencer. C'est pour cela que les opérationnels doivent apprendre. Le contrôle de gestion aide dans cet apprentissage en obligeant les opérationnels à confronter constamment leurs prévisions à leurs réalisations. Le contrôle de gestion présente des avantages directs et indirects qui rendent possible la maîtrise la gestion.

## **5La mise en place du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est un processus qui passe par des phases qui simplifient ses tâches pour piloter l'organisation.

### **5.1 Phases du contrôle de gestion**

Le contrôle doit s'exercer avant d'agir (finaliser), pendant l'action (piloter) et après l'action (post-évaluer).

- **Finaliser** : définir les buts, les chiffrer et prévoir les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie, clarifier les responsabilités et définir les critères de performance en clarifiant les notions d'efficacité et d'efficience.
- **Piloter** : observer le déroulement en cours, faire le point sur la situation présente, anticiper l'avenir pour évaluer ce qu'il reste à parcourir afin de prendre les décisions correctives qui peuvent être nécessaires : soit à l'ajustement des moyens aux situations nouvelles ou soit à la remise en cause des objectifs initialement définis.
- **Post-évaluer** : mesurer les performances atteintes et faire progresser l'ensemble du système par apprentissage (ne pas répéter les erreurs et capitaliser les points forts).

### **5.2 Le processus du contrôle de gestion**

Selon ARDOIN MICHEL et SCHMIDT<sup>11</sup> ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise. En effet selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveau, agissent encore.

Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper les résultats futurs.

---

<sup>11</sup>Ardoin, Michel, Schmidt ; « Le contrôle de gestion » ; édition Publiunion 1986



## **Section 02 : Méthodes et outils du contrôle de gestion**

Le contrôleur de gestion traduit ensuite ses constats en recommandations concrètes à la direction. Il est donc nécessaire qu'il soit équipé d'outils puissants et fiables de collecte et de traitement de l'information. De manière générale, vous pouvez retrouver trois grandes catégories d'outils utilisés dans le contrôle de gestion.

### **1 Les outils du contrôle de gestion**

Depuis vingt ans, de nouveaux outils de contrôle de gestion apparaissent régulièrement. Leurs promoteurs les présentent comme des révolutions managériales qui devraient bouleverser une méthode de management théorisée dans les années 1960 par R.N Anthony<sup>12</sup>

#### **1.1 La comptabilité analytique**

##### **1.1.1 Le système de comptabilité analytique**

La comptabilité analytique est l'un des moyens indispensables pour optimiser les allocations de ressources dans les grandes et moyennes entreprises et même les petites.

La comptabilité analytique est un mode de retraitement des données dont les objectifs sont :

- Connaître les coûts des différentes fonctions de l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits et les comparer aux prix de vente correspondant.

La comptabilité analytique doit alors fournir tous les éléments qui facilitent les prises de décisions. Elle est le moyen d'avoir, grâce à des procédures précisées et permanentes, les éléments d'analyse périodique et comparable dans le temps.<sup>13</sup>

Le système de comptabilité analytique est fonction de plusieurs paramètres :

- Les caractéristiques des produits ;
- La structure de l'entreprise ;
- Les besoins d'informations auxquels le système doit répondre.

Réussir la mise en place d'un système de comptabilité analytique exige de définir des centres d'analyse, des unités d'œuvre pertinentes et d'organiser le système d'information. Le

---

<sup>12</sup>Chatelain-Ponroy S. & Sponem S. (2007), " Evolution et performance du contrôle de gestion", Revue Economie & Management, n° 123, P13

<sup>13</sup>P.L Becos,1995, P232-233

fonctionnement correct du système de comptabilité analytique permet mieux maîtriser les coûts.

- **Les centres d'analyse :**

La mise en place d'une comptabilité analytique suppose la répartition de l'entreprise en centre d'analyse, ces derniers correspondent aux centres de travail. Le centre est scindé en section (ce qu'on appelle sections homogène).

La décomposition de l'entreprise en centre d'analyse est utile pour le contrôle de gestion dans la mesure où cela permet d'identifier les coûts et de connaître les consommations de ressources au niveau de chacune des unités organisationnelles.

1. Les centres principaux : dont l'activité est en relation avec le produit
2. Les centres auxiliaires : dont l'activité est moins directement liée au produit

- **Les unités d'œuvre :**

L'affectation des coûts aux produits pour chaque centre se fait par l'intermédiaire d'une unité d'œuvre qui est l'unité de mesure de son activité.

L'unité d'œuvre permettent d'opérer les transferts des coûts d'un centre d'analyse vers d'autres centres ou vers les produits.

L'unité d'œuvre doit être la plus représentative de travail effectuée par le centre et traduire les variations de son activité. Elle s'exprime par une mesure physique.

- **Les informations de base**

Sont nécessaires au fonctionnement du système de comptabilité analytique et sont de deux sortes :

- 1 Les données monétaires d'origine comptable permettant de connaître les charges consommées pendant la période ;
- 2 Les données quantitatives concernant les flux physiques qui proviennent des différentes unités opérationnelles.

### **1.1.2 L'architecture globale d'un système de comptabilité analytique**

Le système de comptabilité analytique permet de calculer les coûts pour chaque unité organisationnelle en rattachant les coûts indirects aux produits, le principe consiste à faire transiter les coûts indirects par les centres d'analyse avant de les attribuer aux produits par le moyen des unités d'œuvre.

Le système de comptabilité analytique permet alors :

- La classification des charges en charges directes et charges indirectes par rapport aux produits ;
- L'affectation aux centres d'analyse des charges indirectes ;
- Les charges affectées aux centres auxiliaires sont réparties en totalité ou en partie entre les centres principaux selon leur consommation d'unités d'œuvres des centres auxiliaires ;
- Toutes les charges indirectes regroupées dans les centres principaux sont rattachées aux produits selon leurs consommations respectives d'unités d'œuvres des centres principaux.

### **1.1.3 L'organisation des centres de responsabilité**

- Un centre de responsabilité est généralement défini comme étant une entité de gestion dont le responsable dispose ;
- D'une délégation formelle d'autorité pour négocier des objectifs et des allocations de ressources dans le cadre du plan pluriannuel et du budget ;
- D'un système de pilotage dans sa gestion permettant d'être renseigné sur l'état de ses réalisations par rapport à ses objectifs, sur l'état de ses consommations en ressources et sur l'état de ses dépenses sur les différents éléments clés de son exploitation.<sup>14</sup>

L'organisation en centres de responsabilité est un préalable indispensable à la mise en œuvre des procédures techniques du contrôle de gestion (système de calcul de coûts et de mesure de résultats, procédure budgétaire au tableau de bord).

L'attention portée à la définition des centres de responsabilité doit être considérée comme un facteur clé de la réussite du contrôle de gestion ; l'organisation en centres de

---

<sup>14</sup> P.L Becos, P. Dobler, C. Mendoza, G. Naulleau Contrôle de gestion et management ,1995, P 254

responsabilité se fait à partir de la structure de l'entreprise, telle qu'elle a été définie par la direction générale.<sup>15</sup>

Le contrôle de gestion aït alors permis la décentralisation des centres de responsabilité, tout en assurant une convergence satisfaisante des objectifs de chacun des responsables vers ceux de l'entreprise.

- **Les centres des coûts** : la délégation sur les charges engagées pour la mise à disposition d'un produit ou d'une prestation. Le responsable doit maîtriser au mieux ses dépenses ;
- **Les centres de profit** : la délégation porte sur les charges, le niveau d'activité et la négociation commerciale. L'évaluation des résultats se fait en termes de profitabilité de l'activité ;
- **Les centres d'investissement** : la délégation porte sur les charges, le niveau d'activité et les actifs engagés par le centre. L'évaluation des résultats se fait sur la profitabilité de l'activité mais aussi sur la rentabilité des actifs engagés.

## 1.2 La gestion des couts (l'analyse des couts)

### 1.2.1. Définition

La gestion des coûts a pour objectif d'opérer des arbitrages rationnels quant à l'utilisation des ressources limitées. Le coût est alors à la base du calcul économique.

Ainsi au fur et à mesure du développement de la taille l'entreprise et face à la complexité des décisions à prendre, l'analyse des coûts est devenue multidimensionnelle.

Le coût est alors un mode de traitement des charges défini par les trois caractéristiques suivantes :

2. Le champ d'application du calcul : un produit, un moyen d'exploitation ;
3. Le moment du calcul : antérieur (coût préétabli) ou à posteriori (coût constaté) à la période considérée ;

PHILIPPE LORINO définit le coût comme suit : « la mesure monétaire d'une consommation de ressources qui intervient également dans le cadre d'un processus destiné à fournir un résultat bien défini ». <sup>16</sup>

---

<sup>15</sup>Idem, P253

<sup>16</sup>P. Lorino, Contrôle de gestion et responsabilité : le contrôle rend-il irresponsable ?1997, P 496

Le calcul des coûts permet de quantifier les objectifs de valoriser les moyens mis en œuvre et de donner une mesure synthétique ou analytique des résultats obtenus ou prévus.

Les coûts n'ont pas de réalité intrinsèque, mais offrant uniquement une représentation, une description du réel de manière simplifiée.

Un produit étant un bien matériel, un service, une activité ou une fonction.

### **1.2.2 Typologie des coûts**

Les différents types de coûts dépendent de la prise en compte des différents types de charges, on distingue alors entre :

- Coût direct/ coût indirect
- Coût fixe/ coût variable
- Coût complet/ coût partiel
- Coût réel/ coût préétabli
- Coût moyen/ coût marginal
- Coût caché/ coût latent
- etc....

### **1.3 Le tableau de bord**

Pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les managers ou les décideurs ont besoin des indicateurs synthétiques qui sont regroupés sous forme de tableau de bord.

Dans cette section nous commencerons par décrire ce qu'est un tableau de bord, puis nous aborderons quelques indicateurs de ce tableau permettant de mesurer la performance de l'entreprise.

#### **1.3.1. Définition**

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions de tableau de bord, on cite parmi : Claude ALAZARD ; Sabine SEPARI ; Abdelhamid EL GADI.

Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI « Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer ». <sup>17</sup>

---

<sup>17</sup>Claude Alazard, Sabine Separi ; DECF, 5 Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD ,2007. P :591

Selon Abdelhamid EL GADI « Le tableau bord est constitué par un ensemble de renseignements judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée ». <sup>18</sup>

Bref, on peut conclure que le tableau de bord est un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives.

### **1.3.2. Les rôles de tableau de bord**

Le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision.

- **Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison**

Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord a pour mission de :

- Permettre de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.
- Attirer l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnements prévues.
- Permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

- **Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication :**

Le tableau de bord utilise des outils de dialogue et de communication pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise parmi ces outils :

- Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.
- Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.
- Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

---

<sup>18</sup>Abdelhamid El Gadi « Audit et contrôle de gestion » 2004, P :32

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

- **Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision**

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions. Sa définition relève de la mission du contrôleur de gestion qui devra le négocier avec l'utilisateur.<sup>19</sup>

Il répond donc à ces questions :

- L'état du système et son évolution constatée sont-ils normaux, par référence à l'état et à l'évolution souhaitée ?
- Les délégations s'exercent-elles dans les conditions d'efficacité désirées ?

### **1.3.3. Les instruments du tableau de bord**

Le contenu du tableau de bord est variable selon les responsables concernés, leur niveau hiérarchique et les entreprises. Pourtant, dans tous les tableaux de bord des points communs existent dans :

- La conception générale.
- Les instruments utilisés.

- **La conception générale**

La maquette d'un tableau de bord type fait apparaître quatre zones :

Zone « paramètres Economique » Zone « résultats » Zone « objectifs » zone « écarts »

- La zone « paramètres économiques » : comprend des différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau.
- La zone « résultats réels » : ces résultats peuvent être présentés par période ou/et cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité :
  - Nombre d'articles fabriqués ;
  - Quantités de matières consommées ;
  - Heurs machine ;
  - Effectifs, etc.

---

<sup>19</sup>Abdelhamid El Gadi « Audit et contrôle de gestion »2004, P :32

Mais aussi des éléments de nature plus qualitative :

- Taux de rebuts ;
- Nombre de retours clients ;
- Taux d'invendus, etc.

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

1. Des marges et des contributions par produit pour les centres de chiffres d'affaires ;
2. Des montants de charges ou de produit pour le centre de dépenses ;
3. Des résultats intermédiaires pour les centres de profit.
4. La zone « Objectifs » : dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée.
5. La zone « écarts » : ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative ce sont ceux du contrôle budgétaire mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

- **Les instruments utilisés**

Les instruments les plus fréquents du tableau de bord sont les écarts, les ratios, les graphes et les clignotants.

- 1. Les écarts :**

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

En règle générale, un tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir.<sup>20</sup>

- 2. Les ratios**

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

En règle générale un ratio respecte les principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans l'espace qui est significative ;
- Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

---

<sup>20</sup>Claude Alazard, Sabine Separi ; DECF, 5 Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD, 2007, p :641



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

### 3 Les graphes

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être sous forme de :

- Histogramme.
- Graphique en "camembert".
- Les clignotants

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

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

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

- **Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises**

Les entreprises ont cherché à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières.<sup>21</sup>

- **Les indicateurs financiers**

La performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (Return On Investment, chiffre d'affaires, résultat...). Le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires. Les données financières escomptables sont alors considérées comme des indicateurs avancés de la performance boursière.

Le tableau de bord financier se rencontre très fréquemment dans les groupes. Il s'inscrit généralement dans le cadre d'un « reporting de gestion » adossé à la structure opérationnel du groupe.

---

<sup>21</sup>Berland N. 2009, « Mesurer et piloter la performance », E-book, [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr)

Ces tableaux de bord financiers présentent les qualités suivantes :

- Ils sont cohérents avec la pression financière à laquelle sont soumis de nombreux groupes, tenus de publier leurs résultats sur une base trimestrielle
- Les indicateurs financiers permettent la circulation d'informations standardisées au sein du groupe, ce qui facilite les comparaisons entre filiales

Mais le tableau de bord financier présente également de sérieuses faiblesses :

- Un sous dimensionnement du pilotage opérationnel : en effet, le tableau de bord financier sert les besoins d'information de la Direction Générale, au détriment des entités locales. Or il devrait avoir dans une entreprise, autant d'outils de pilotage qu'Ede niveaux de responsabilité.
- Une absence de déclinaison des indicateurs globaux.
- Une information tardive et peu ciblée.
- **Les indicateurs non financiers**

Les indicateurs financiers étant sujets à critique et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers. Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le balanced scorecard (le tableau de bord équilibré).

- **Définition de balanced scorecard**

Le balanced scorecard revendique une nouvelle philosophie de pilotage, dépassant les seuls indicateurs financiers pour mettre véritablement en ligne le contrôle de gestion avec la stratégie d'une part et l'opérationnel d'autre part. Un bon système de pilotage, devait faire apparaître les axes stratégiques et sélectionnera les axes et les indicateurs les plus pertinents en faisant une large place à la qualité, aux délais, à la valeur perçue par le client, l'amélioration des processus internes.<sup>22</sup>

La méthode de confection du balanced scorecard diverge de celle du tableau de bord classique. Là où le tableau de bord classique laisse une place prépondérante à l'adaptation aux conditions particulière de l'entreprise, le balanced scorecard prescrit quatre axes majeurs d'analyse.

---

<sup>22</sup>Berland N. 2009, « Mesurer et piloter la performance », E-book, [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr)

### ➤ Les axes de balanced scorecard

Au contraire des idées reçues, le Balanced Scorecard de Robert Kaplan et David Norton n'est pas une nouvelle méthode de conception des tableaux de bord. Le Balanced Scorecard propose une dimension bien plus globale du pilotage en définissant un cadre rigoureux d'élaboration de la stratégie et une méthodologie stricte pour la décliner sur le plan opérationnel.

Le balanced scorecard repose sur la définition de quatre axes stratégiques tels qu'illustre le schéma suivant :<sup>23</sup>

**Figure N°03 : Les quatre axes stratégiques du balanced scorecard**



**Source** : « L'Essentiel du Tableau de Bord Méthode complète et mise en pratique avec Excel ® » Alain Fernandez, Editions Eyrolles

#### • Les résultats financiers

Les auteurs du balanced scorecard affirment que « l'axe financier sert de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes balanced scorecard » Trois axes stratégiques financiers sont proposés, qui croisés avec la situation de marché de

<sup>23</sup>[www.abhatoo.net.ma/.../Vers%20un%20Pilotage%20Multidimensionnel%20de%20](http://www.abhatoo.net.ma/.../Vers%20un%20Pilotage%20Multidimensionnel%20de%20)

l'entreprise (croissance, maintien, maturité/récolte) fournissent une gamme d'indicateurs.

- **Le perspectif client**

Cinq mesures génériques sont identifiées, qui sont autant de domaines d'indicateurs :

- Part du marché
- Conservation de clientèle
- Acquisition de nouveaux clients
- Satisfaction des clients
- Rentabilité par segment

Ces cinq domaines sont liés entre eux par des relations de cause à effet : la satisfaction de la clientèle permet tout à la fois de conserver les clients existants, d'assurer la rentabilité par segment et d'acquérir de nouveaux clients ; le maintien des clients existant et le développement de nouveaux marchés conditionnent la rentabilité et la part de marché.

- **Le perspectif processus interne**

L'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes, et en particulier l'innovation, la production et le service après-vente. Concernant le processus d'innovation, une première étape consiste cerner le marché en identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients.

- **Le perspectif apprentissage organisationnel**

Cet axe est celui des moyens permettant d'atteindre les objectifs de performance définis dans les trois axes précédents. Ces moyens se déclinent en trois composantes :

- Le potentiel des salariés (satisfaction, fidélité, productivité),
- Les capacités du système d'information,
- Le climat, c'est-à-dire la motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés.

## **2 Les méthodes de contrôle de gestion**

### **2.1 Les méthodes d'analyse des coûts**

Diverses méthodes ont été développées et utilisées pour l'analyse et la maîtrise des coûts dans l'entreprise :

#### **2.1.1. La méthode des coûts variables**

Seuls les coûts variables sont considérés comme des coûts de produits. Les coûts fixes constituent des coûts de période.

- **La méthode des coûts directs**

Seuls les coûts directs, variables ou fixes par rapport au produit, sont considérés comme des coûts de produits, les coûts de période regroupant l'ensemble des coûts indirects par rapport aux produits.

#### ▪ **La méthode du coût complet**

C'est une méthode qui permet de calculer le coût complet d'un produit au stade final.

Elle considère l'ensemble des charges comme des coûts de produit. Il n'y a pas de coûts de période, cela soulève le problème de répartition des coûts indirects entre les produits.

- La première solution consiste à prendre la totalité des charges indirectes et les imputer sur les produits en fonction d'un critère unique : méthode de l'affectation globale. Le critère de répartition peut être le coût direct de chaque produit ; les charges indirectes commerciales sont réparties entre les produits au prorata du chiffre d'affaires respectifs ;
- La deuxième solution consiste à choisir un produit comme référence et exprimer toute autre production en équivalent du produit de référence (Méthode d'équivalence) ;
- La troisième solution est la méthode des centres d'analyse qui suppose la mise en place d'une comptabilité analytique ;

La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes constitue une amélioration des coûts complets et consiste à incorporer dans les coûts la totalité des charges proportionnelles et la part de charges fixes calculées par rapport à un niveau d'activité préalablement défini comme normal.

Le principe de la méthode des coûts complets avec imputation rationnelle consiste à imputer au produit seulement la part des coûts fixes correspondants à un niveau normal d'activité préalablement défini. La différence entre les coûts fixes totaux et les coûts fixes affectés aux produits constitue un coût de période. La difficulté réside dans la définition même de l'activité normale.<sup>24</sup>

#### ▪ **La méthode des coûts partiels**

La base de la méthode des coûts partiels est le direct costing (chiffrage) simple qui ne reprend dans les coûts de revient des produits que les charges variables propres aux produits.

On distingue dans le direct costing :

- Le direct costing simplifié ou coût variable ;
- Le direct costing évolué ou coût direct qui comprend des charges directes variables ou fixe.

---

<sup>24</sup>P.L bescos,1995, P 220-221

La méthode du seuil de rentabilité ou point mort constitue un prolongement pratique du direct costing. Le seuil de rentabilité étant le chiffre d'affaires qu'il faut réaliser pour que la marge brute globale couvre au moins les charges fixes.

▪ **La méthode des coûts préétablis**

Les coûts peuvent être calculés de deux manières :

- A posteriori sur les charges constatées (méthode des coûts réels)
- A priori sur les charges prévues (méthode des coûts préétablis)

La méthode des coûts préétablis constitue un complément de toutes les méthodes d'analyse des coûts sur le plan prévisionnel. Elle permet d'établir des prévisions de charges (des budgets d'exploitation) et en constatant les réalisations, mettre en évidence des écarts, les analyser et les expliquer.

**Coût réel = coût standard (-) écart**

▪ **La méthode des coûts à base d'activité (activity based costing ou ABC)**

Plus l'organisation est complexe et ses produits (ou marchés) diversifiés, plus le modèle traditionnel de gestion des coûts devient inefficace.

Ainsi, selon la structure de calcul des coûts traditionnelle, les produits consomment directement les ressources.

La nouvelle structure de calcul des coûts introduit la notion d'activité. Les produits consomment des activités qui, elles, consomment des ressources.

**Tableau N°1 : Les conceptions de la méthode ABC**

Conception traditionnelle	Conception nouvelle
Produits	Ressources
Ressources	Activités
Consomment	Produits
	Activités
	Consomment

Source : N. Guedj ; Le Contrôle De Gestion" 1996, p 187

Le constat de la pertinence perdue des méthodes dites maintenant classiques de calculs de coûts a conduit la comptabilité de gestion à proposer le concept d'activité. La méthode ABC a été proposée à la fin des années 1980 par des professeurs de Harvard (R. Cooper et

R.S. Kaplan) et issue des travaux de CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International)<sup>25</sup>

Ce système de calcul des coûts est présenté comme une réponse à l'incapacité de la comptabilité de gestion traditionnelle à refléter l'évolution des conditions de production dans l'industrie américaine et, en particulier l'augmentation considérable des charges fixes indirectes dans les coûts de production qui rend inadaptées les méthodes de direct costing utilisées jusqu'à-là.<sup>26</sup>

Cette méthode repose sur l'idée que ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise mais plutôt les activités. Les diverses activités de l'entreprise sont utilisées par les produits.<sup>27</sup>

Selon Bescos et Mendoza (1994, p. 41), « l'ambition de l'ABC est d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources »<sup>28</sup>

Le concept clé de cette méthode est l'activité. Développée dans les années quatre-vingts, cette méthode conduit à gérer des déversements de coûts pour calculer le coût de revient d'un produit. Dans cette approche, le principe général est que les ressources engagées par l'entreprise permettent de réaliser des « activités », qui sont-elles mêmes consommées par les produits.<sup>29</sup>

---

<sup>25</sup> Jones C. & Dugale D. (2002), « The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity », *Accounting Organization And Society*, volume 27, P 24.

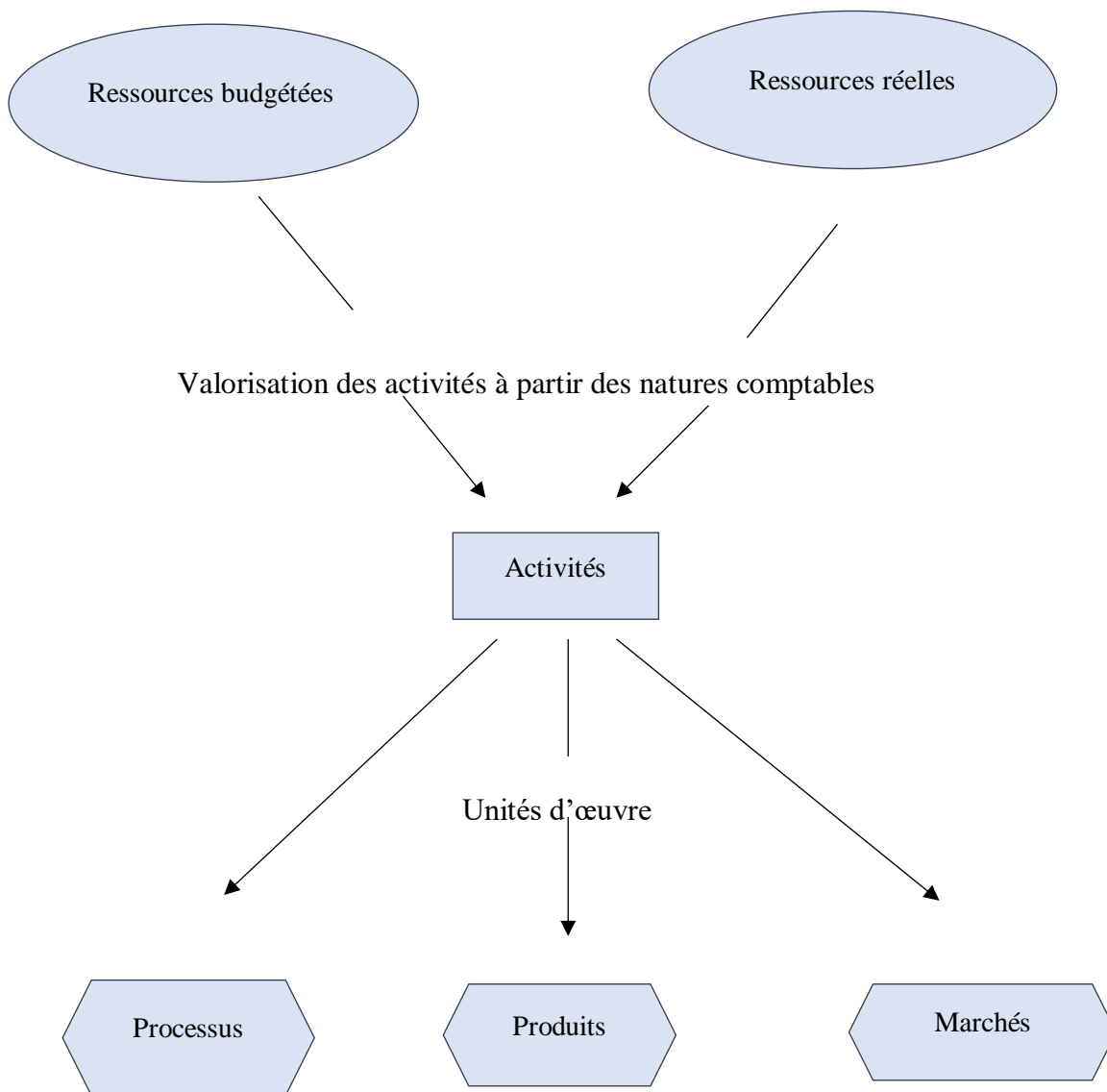
<sup>26</sup> Chatelain-Ponroy S. & Sponem S. (2007), *Op.cit.* P13.

<sup>27</sup> Elhamma A. (2010), "la comptabilité par activités au Maroc : une étude empirique utilisant la théorie de la contingence", *Revue du chercheur*, N°08. P40

<sup>28</sup> (Bescos P.L. & Mendoza C. (1994), "Le management de la performance", ECM, Paris. P41)

<sup>29</sup> Mottis N. (2006), "Le contrôle de gestion", 2ème édition, éditions EMS, Paris P77

**Figure n° 4 : Le schéma de base de l'ABC**



**Source :** Demeestre R. & Lorino P. & Mottis N. (2009) Op.cit, P 314.

Cette méthode repose donc sur une vision transversale (et non pas verticale) de l'entreprise : un ensemble de tâches élémentaires cohérentes est appelé activité<sup>30</sup> « Une activité est définie comme un ensemble de tâches homogènes caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et consommateur de ressource »<sup>31</sup>

<sup>30</sup>Davasse H. & Langlois G. (1999), "Comptabilité de gestion & gestion prévisionnelle", Edition Foucher, Paris. P76.

<sup>31</sup>Alazard C. & Separi S. (2007), Op.cit, P251



- **L'imputation rationnelle des charges fixes**

L'objectif de cette méthode est de rendre le coût de revient unitaire indépendant de la variation du volume d'activité de l'entreprise, et d'isoler l'effet de cette variation pour en mesurer l'impact<sup>32</sup>

- **Influence du niveau d'activité sur le coût de revient unitaire**

Toutes choses égales par ailleurs, le coût complet unitaire varie en fonction du volume d'activité, car reposant sur la fonction :

**Coût complet unitaire = coût variable unitaire + coût fixes/quantités**

Or, les coûts fixes étant par nature stables, le coût de revient unitaire varie « mécaniquement » en fonction des volumes produits et vendus.

- **L'imputation rationnelle supprime l'incidence de la variation du volume d'activité sur les coûts**

La méthode va permettre de stabiliser le coût complet, de telle sorte qu'il soit un indicateur de gestion valable, sa variation en plus ou en moins reflétant alors une détérioration ou une amélioration des conditions d'exploitation de l'entreprise ou d'un centre d'activité donne<sup>33</sup>

En effet, le principe consiste :

- A ventiler les coûts directs et indirects en coûts variables et coûts fixes.
- A définir pour chaque centre d'analyse un niveau d'activité « normal ».
- A imputer au coût de revient des produits les coûts fixes, en les pondérant par un coefficient (dit coefficient d'imputation rationnelle). Seule seront imputés aux coûts de revient les coûts fixes correspondant aux capacités de production réellement utilisées sur la période

---

<sup>32</sup>Hervé Arnaud, Ali Garmilis et Veronique Vignon ; « Le contrôle de gestion en action » 2eme édition, Page : 107-108

<sup>33</sup>Ibidem

On obtient ainsi le coefficient d'imputation rationnelle comme étant le rapport : activité réelle/ activité normale.

Et des coûts fixes imputés sur la base de ce coefficient, soit :

**Coûts fixes imputés = coûts fixes réels \* coefficient d'imputation rationnelle.**

- **Détermination de l'activité normale**

Il y a deux optiques pour fixer le niveau d'activité « normale » :

L'optique interne basée sur le potentiel technique de l'entreprise. C'est celui qui résulte d'une utilisation continue des capacités de production (capacité théorique), compte tenu des temps d'arrêt inévitables pour l'entretien, les réparations... (capacité réelle).

L'optique externe ou prévisionnelle basée sur les capacités d'absorption du marché, et donc les prévisions de ventes de l'entreprise.

- **L'intérêt de la méthode**

Toute variation des coûts d'imputation rationnelle résulte de la seule variation des conditions d'exploitation, variation du coût variable unitaire et variation des coûts fixes.

Ces coûts deviennent alors significatifs de la « performance » de centre d'activité, dans la mesure où le responsable du centre n'a pas toujours la maîtrise de son volume d'activité, c'est le cas des centres de fabrication dont l'activité dépend de l'activité commerciale.

Cette méthode permet d'informer le responsable sur le montant de la perte occasionnée par la sous-activité, ou le gain généré par la suractivité. En cas de sous-activité persistante, des mesures sont à prendre, soit pour saturer les capacités, soit pour les réduire et les adapter à l'activité.

Enfin, et pour les entreprises qui travaillent à la commande et répondent à des devis, le recours à la méthode de L'IR est nécessaire pour définir un prix, l'entreprise qui intégrerait dans un devis la totalité de l'amortissement annuel d'une machine qui ne servirait que pour la commande considérée aurait peu de chance de voir son offre retenue.

### **3 Les missions du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la

gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle, et la mise au point des procédures.

- **au niveau de la prévision** : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services.

- **au niveau du conseil** : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.

- **au niveau de contrôle** : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord.

- **au niveau de la mise au point des procédures** : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

- *Le contrôle de gestion a pour mission*

- a. **Organiser un système d'information de gestion :**

Piloter une organisation, c'est à la fois fixer les objectifs, se doter de moyens et prévoir les régulations assurant l'adéquation objectifs/moyens. Le pilotage s'appuie sur le système d'information de gestion et sur des outils comme la gestion prévisionnelle (gestion budgétaire), tableaux de bord ... etc.

Le contrôle de gestion est vu, selon Chenhall (2003), comme un outil passif destiné à fournir des informations aux directeurs de l'entreprise.<sup>34</sup>

En effet, le contrôle de gestion apporte une valeur ajoutée à l'information en la transformant en outil d'aide à la décision.

- b. **Garantir la médiation entre stratégie et les opérations :**

Les instruments du contrôle de gestion assurent la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes. Ils permettent de s'assurer que les actions quotidiennes mettent en

---

<sup>34</sup>Chenhall R.H. (2003), "Management control systems design within its organizational context : findings from contingency-based research and directions for future", Accounting Organizations and Society, Volume 28, Issues 2-3, P 127

œuvre la stratégie définie, mais également que l'approche stratégique prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel.

**c. Assurer la convergence des buts des individus avec ceux de l'organisation par l'animation et la motivation du personnel :**

Les individus ont des objectifs propres, différents de ceux de l'organisation. Ce problème de convergence des buts a été conceptualisé par la théorie de l'agence : une relation d'agence est celle qui lie un principal, qui délègue un pouvoir de décision à un agent. Le principal met en place des systèmes de contrôle et un système de rémunération motivant pour limiter l'opportunisme de l'agent.

Les systèmes du contrôle de gestion ont pour objectifs de réduire les écarts entre les buts du personnel et ceux de l'organisation, car l'efficacité du contrôle de gestion dépend de la bonne compréhension des plans d'actions et de l'adhésion des acteurs aux objectifs de l'organisation. Par le dialogue avec les responsables opérationnels qui participent à la définition des objectifs et des indicateurs de performance, le contrôle de gestion contribue à la diffusion de la stratégie dans l'entreprise et implique ainsi les acteurs dans sa réalisation.

**d. Mesurer à améliorer la performance :**

En sus de mesurer la performance de chaque centre de responsabilité à l'aide d'indicateurs, de ratios, le contrôle de gestion contribue à piloter la performance et à l'améliorer en détectant les écarts entre les objectifs prévus et les résultats obtenus, et en apportant les corrections adéquates.

#### **4 Le contrôle de gestion dans les différentes entreprises**

Le contrôle de gestion permet le contrôle, la mesure, la gestion et l'analyse de l'activité d'une organisation. Des indicateurs seront suivis (mesurés) ainsi que l'écart de la situation (réelle) avec le but visé (valeur cible, budget à respecter). Il s'agit d'un contrôle non seulement au sens de vérification (évaluation), mais aussi au sens de pilotage (conduite), même si cette notion est porteuse d'une vision idéologique parfois critiquée (ou approuvée). Le credo discutable du contrôle de gestion est qu'on ne pilote que ce que l'on mesure, ou dit autrement "ce qui n'est pas mesuré ne peut être géré".

La mesure est donc capitale car elle permet le contrôle de la (bonne) gestion. Il existe cependant d'autres leviers de contrôle avec la prescription formelle de comportement (contrôle par les comportements) ou informelle (contrôle par la culture)<sup>35</sup>

#### **4.1 Dans les grandes entreprises**

##### **a. Les spécificités des grandes entreprises :**

Les analyses contemporaines<sup>36</sup> de l'organisation ont montré qu'il n'y a pas de modèle standard de contrôle de gestion applicable dans toutes les entreprises.

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

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

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

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

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

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

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

---

<sup>35</sup>William G. Ouchi, « A conceptual Framework for the design of organizational control mechanisms », *Management Science*, 1979

<sup>36</sup>Abdelhamid El Gadi ; « Audit et contrôle de gestion » ; Page : 34

#### **4.2 Le contrôle de gestion dans les groupes internationaux**

Plusieurs difficultés apparaissent pour gérer et contrôler les filiales à l'étranger d'un groupe :

- L'autonomie de décision : la délégation des responsabilités et des décisions est plus ou moins importante selon l'identité du groupe et le comportement des leaders mais il est un domaine qui reste généralement de la compétence de la maison-mère : le budget d'investissement. La gestion des investissements d'une filiale permet de contrôler les activités et les grandes orientations.
- Le système d'information : la difficulté essentielle est de rendre homogène le contrôle de gestion d'un groupe aux multiples activités, surtout s'il est international.

Malgré ces difficultés, il est souvent difficile de contrôler la gestion et d'apprécier la performance d'une unité établie à l'étranger pour de multiples raisons :

- Les différences entre les systèmes comptables des pays.
- Les différentiels des taux d'inflation des différents pays.
- La fluctuation des monnaies et donc des changes.
- Les différences de comportements humains et de culture entre les pays.

Avant toute analyse des coûts et des budgets, il faut donc procéder à des corrections et à des réajustements.

#### **4.3 Le contrôle de gestion dans les PME.**

##### **a. Les spécificités des PME**

Les tâches et les services ne sont pas toujours clairement isolés. Les membres sont beaucoup polyvalents car les moyens sont limités. Les participants communiquent directement entre eux de manière informelle. La structure souvent floue s'adapte aux évolutions de l'entreprise.

Le dirigeant est le décideur principal. Son style de commandement est prépondérant pour orienter le mode de fonctionnement et de gestion de l'entreprise, l'importance du contrôle et de la délégation des pouvoirs

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

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

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

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

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

## **Conclusion**

Le contrôle de gestion évolue constamment pour répondre aux besoins d'informations des gestionnaires dont les exigences changent en fonction du contexte économique et social. Ce système d'information et d'aide à la décision pour les gestionnaires tire également parti des évolutions théoriques et empiriques des méthodes et outils.

Les méthodes d'analyse des coûts et marges ou de gestion prévisionnelle et budgétaire sont l'objet d'une utilisation qui n'exclut pas un regard critique sur leurs limites et leurs conditions d'utilisation.

Le contrôle de gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive. La place de cette fonction de contrôle de gestion dépend de la taille, du statut et de la spécificité de chaque entreprise. Dans les grandes entreprises le contrôle de gestion est lié, soit à la direction générale, soit à la direction financière. Par contre dans les PME c'est le comptable ou le dirigeant qui exécute les techniques de contrôle.

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

# **Chapitre II**

## **Généralités sur la performance de l'entreprise**



## **Chapitre II : Généralités sur la performance de l'entreprise**

Après le traitement de premier volet de notre thème le contrôle de gestion. Dans ce chapitre on va aborder le deuxième volet qu'est la performance de l'entreprise : sa définition, ces types et sa relation avec le contrôle de gestion.

La performance peut prendre plusieurs formes. Elle peut être financière, économique, sociale, globale ou organisationnelle...etc. Elle peut être influée aussi bien par les ressources classiques de l'entreprise (capital, travail, organisation). La performance est la capacité d'atteindre des objectifs préalablement fixés, exprimés en termes d'efficacité du processus, de qualité de service ou d'efficience de la gestion. La démarche de la performance est un dispositif de pilotage ayant pour objectif d'améliorer l'efficacité de l'organisation en orientant la gestion vers l'atteinte des résultats dans le cadre des moyens prédéterminés.

Ce chapitre aura alors pour objet de développer des principaux axes à examiner lors de l'appréciation de viabilité de l'entreprise. En vas entamer deux section la première sur le concept de performance, la deuxième sur

### **Section 01 : Concept de performance**

La performance de l'entreprise consiste à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires principalement avec deux paramètres, le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservent la pérennité de l'entreprise (Angel Dohou et Nicolas Berlan 2008). C'est une approche qui donne aux règles du marché et aux indicateurs financiers une place prépondérante dans l'appréciation de la performance de l'entreprise.

#### **1 Définition de la performance**

L'origine du mot performance remonte au milieu du 19<sup>e</sup> Siècle dans la langue française. A cette époque, il dirigeait à la fois les résultats obtenus par un cheval de course et le succès remporté dans une course. Puis, il désigna les résultats et l'exploit sportif d'un athlète. Son sens évolua et au cours du 20<sup>ème</sup> Siècle, il indiquant de manière chiffrée les possibilités d'une manière et désignait par extension un rendement exceptionnel. Ainsi, la performance dans sa définition française est le résultat d'une action, voir le succès ou l'exploit.

Selon BOURGUIGNON (1995 :62) contrairement à son sens français, la performance en anglais « contient à la fois l'action, le résultat et éventuellement son exceptionnel succès »

Pour expliquer la performance, nous retiendrons la définition de BOURGUIGNON car elle regroupe les trois sens recensés ci-dessus et lui reconnaît explicitement son caractère polysémique.

Ainsi, la performance peut se définir « comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient 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 (action)... » [Bourguignon, 1995]

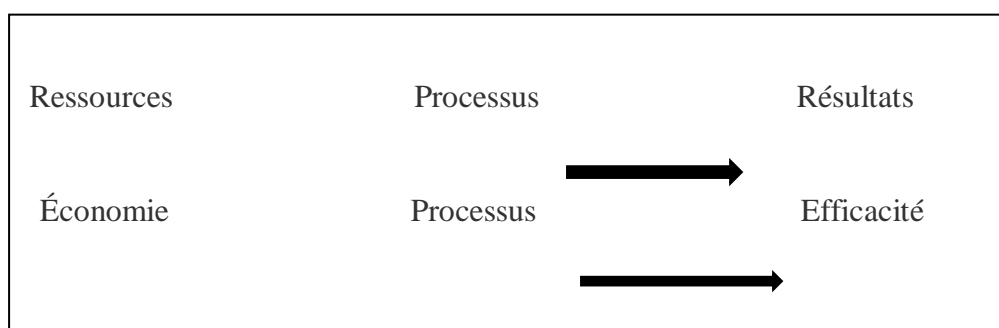
Dans les définitions de la performance, on trouve ce que LEBAS a appelé les caractères communs de la performance :

- Accomplir, réaliser une activité dans un but déterminé ;
- Réalisation d'un résultat
- Comparaison d'un résultat par rapport à une référence interne ou externe ;
- Aptitude à réaliser ou à accomplir
- Appliquer des concepts de progrès continus dans un but de compétition ;
- Mesurer par un chiffre ou une expression communicable ;

Pour cet auteur, la performance n'existe que si on peut la mesurer et cette mesure ne se limite pas à la connaissance d'un résultat. Alors, on évalue les résultats atteints en les comparant aux résultats souhaités.

BOURGUIGNON (2000 :76) représente la problématique générale de la performance de la manière suivante :

**Figure n°5 : Problématique générale de la performance**



Source : BOURGUIGNON (2000 : page 76)

Selon cet auteur mesurer la performance revient à mesurer les trois dimensions qui la composent : économie, efficacité et efficacie.

La performance d'une entreprise se mesure par la manière dont l'entreprise réalise certains résultats économiques et sociaux, par la manière dont fonctionnent ses processus de planification et d'animation, et par sa contribution sociale et sociétale, en tenant compte de la situation de l'environnement et du poids de l'État.

Le concept de performance fait référence, non seulement à un jugement sur le résultat, mais également à la façon dont le résultat est atteint, compte tenu des conditions et des objectifs de réalisation. Il recouvre alors deux aspects distincts, en l'occurrence, l'efficacie et l'efficacité ; aspects distincts, car on peut bien être efficace sans être efficace et inversement.

#### **a. L'efficacie**

L'efficacie traduit l'aptitude à atteindre les objectifs. Elle est donc la capacité d'une organisation à atteindre le but qu'elle s'est fixé. Elle peut être quantifiable et mesurable (ex. le but de profit, de croissance) mais peut aussi parfois, s'apprécier de façon uniquement qualitative (ex. réussite ou échec du lancement d'un produit).

$$\text{Efficacie} = \frac{\text{Résultat atteints}}{\text{Objectifs visés}}$$

#### **b. L'efficience**

L'efficience quant à elle, « maximise la quantité obtenue à partir d'une quantité donnée de ressources ou minimise la quantité de ressources consommées pour une production donnée<sup>37</sup>. Nous entendons alors par efficience, la mesure d'absence de gaspillage dans l'emploi de ressources (humaines, techniques, financières et autres) tout en efficacie.

$$\text{Efficience} = \frac{\text{Résultats atteints}}{\text{Moyens mis en œuvre}}$$

#### **c. L'économie**

L'économie renseigne sur le prix auquel ont été acquises les ressources utilisées pour atteindre l'objectif fixé. Les ressources doivent être procurées au moindre coût

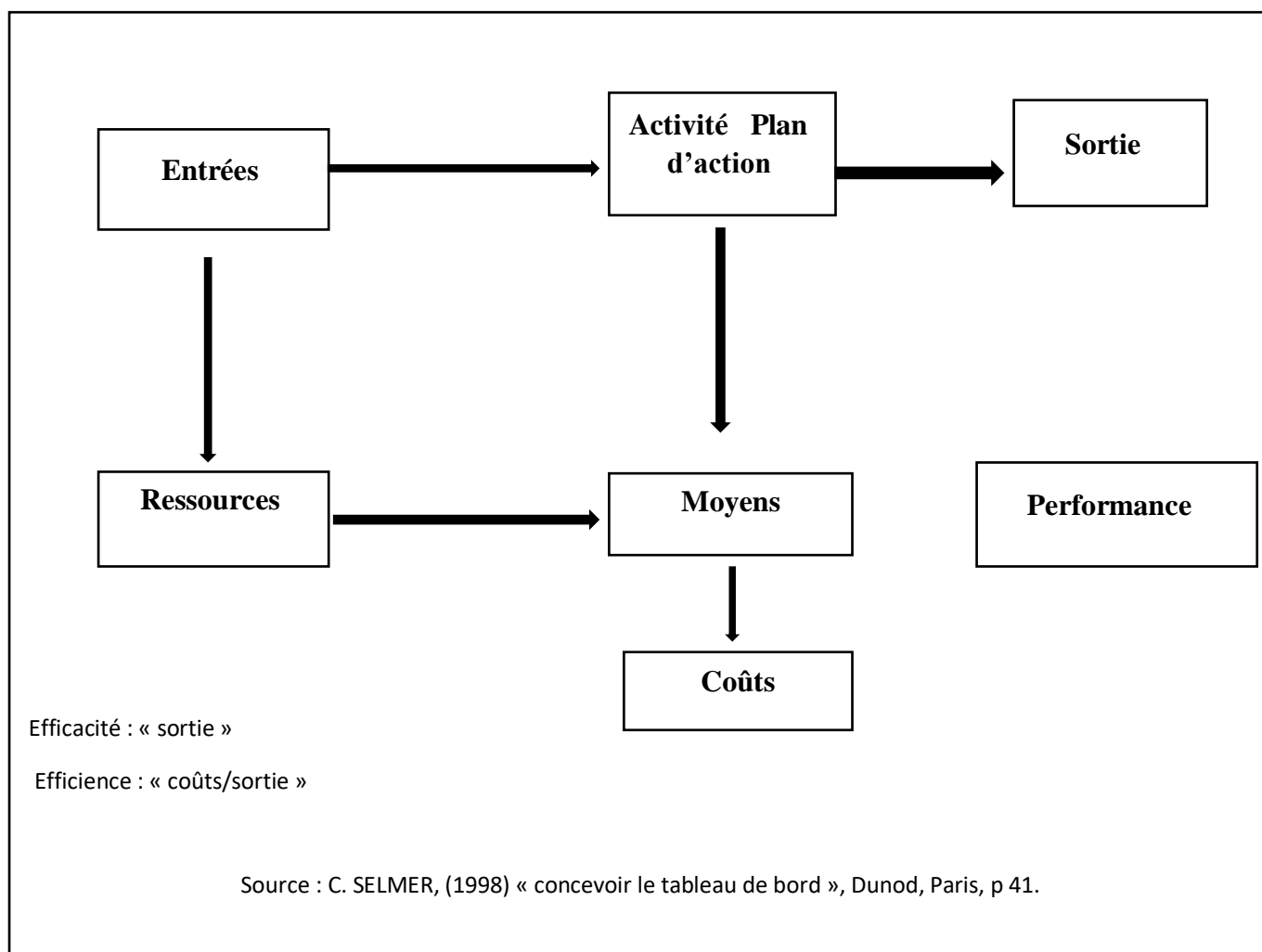
---

<sup>37</sup> J. L. MALO ; J.C. MATHE, (2000), « l'essentiel du contrôle de gestion », édition d'organisation, 2eme édition. Paris, p 106

#### d. La pertinence

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

**Figure n°6 : illustration de la performance**



Différentes approches et différentes conceptions de la performance se sont succédées, et se mettent encore en concurrence pour définir et expliciter la performance avec des conséquences importantes sur la mise en œuvre des dispositifs de mesure des indicateurs, tableaux de bord, etc.

Ainsi, par exemple, la réduction des coûts pendant longtemps a été le seul vecteur de performance pris en compte.

Aujourd'hui, et avec l'avènement du marketing et le développement de stratégies de différenciation, les conditions de succès et de réussite sur les marchés ont évolué et la variable prix (alignée aux coûts) ne prend parfois qu'une place secondaire comme c'est le cas par exemple de l'industrie des produits de luxe. La création de valeur pour le client, condition de la réalisation du chiffre d'affaires, et la maîtrise des consommations nécessaires à l'activité constitue dès lors les deux principales composantes de la performance.

Ces deux dimensions ne sont pas nécessairement alignées, elles peuvent même être contradictoires : par exemple, la pénétration de nouveaux marchés, la création de nouveaux produits en vue de satisfaire le client se traduisent en général par un surcoût et si l'on essaye de réduire les coûts, on pourra nuire à la performance qui peut se voir détériorée ; c'est la raison pour laquelle aucune entreprise ne peut échapper à la nécessité de clarification de la performance qu'elle poursuit ; par exemple si l'entreprise se fixe comme objectif d'accroître sa part de marché dans les années à venir, cela ne lui suffit pas pour expliciter la performance recherchée ; il faut d'abord la formaliser : préciser le marché visé, l'échéance et le taux de croissance( ex. 30 pourcent en deux ans), pour pouvoir ensuite apprécier le niveau de performance atteint en s'appuyant sur cette formalisation.

## **2 Analyses de la performance**

L'analyse de la performance économique d'un processus peut être envisagée de trois manières différentes :

- par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs : il faut identifier les objectifs précis quantitatifs et ou qualitatifs pour le processus, en déduire les indicateurs nécessaires pour chacun, les mesurer et les suivre périodiquement pour vérifier l'atteinte des objectifs. Chaque processus est identifié par des objectifs spécifiques et cette méthode a besoin de choisir préalablement des indicateurs pour qu'elle s'applique à tous les processus ;

- par calcul des ressources dépensées par le processus : il s'agit de calculer et d'analyser la structure des coûts de tout le processus qui consomme des ressources dont il faut évaluer les coûts. Donc une analyse de chaque processus permet d'optimiser l'utilisation<sup>38</sup> de ces ressources afin de réduire les coûts. Cette démarche se focalise sur les coûts intrinsèques du processus, en dehors de tout autre critère ou valeur produite ;

---

<sup>38</sup>ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, (2007), DCG11, « contrôle de gestion » Edition Dunod, Paris, p145

- par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite : il faut calculer la valeur du résultat (si c'est possible) et la comparer au coût du processus pour en déduire la marge opérationnelle dégagée par le processus. Cette notion de rentabilité d'un processus permet de faire des comparaisons et des améliorations sur certains processus, mais il peut être difficile d'évaluer objectivement et exhaustivement ce qu'apporte le résultat d'un processus.

Pratiquement ces trois méthodes sont plus ou moins adaptées selon le type de processus, ainsi pour :

- Les processus opérationnels avec des clients externes à l'entreprise :

La performance économique de ces processus se mesure par le chiffre d'affaires ce qui conduit à privilégier la méthode de la valeur produite et des coûts pour mieux agir sur les différents paramètres ;

- Les processus opérationnels avec des clients internes : il conditionne le prix de cession interne et il est donc nécessaire de bien connaître le coût de ces processus ; la méthode des coûts peut permettre un meilleur pilotage ;
- Les processus supports : il s'agit d'analyser le service rendu par ces processus ;

Ainsi l'analyse en termes d'objectifs semble pertinente de même que l'analyse des coûts.

### **3 Les types de la performance de l'entreprise**

Depuis plusieurs années, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles du jeu. Ainsi, on peut distinguer ces types de la performance :

#### **3.1 La performance organisationnelle**

##### **3.1.1. Définition**

La performance organisationnelle peut être définie comme :

La performance organisationnelle est définie par Kalika (1988) comme « les mesures portant directement sur la structure organisationnelle et non pas sur ses conséquences éventuelles de nature sociale ou économique. Ces indicateurs sont intéressants dans la mesure où ils permettent de discerner les difficultés organisationnelles au travers de leurs premières

manifestations, avant que les effets induits par celles-ci ne soient ressentis d'un point de vue économique »<sup>39</sup>

Bouquin H, 1997. La performance organisationnelle est « la capacité d'une organisation à déterminer et à mettre en œuvre de bonnes stratégies dans le cadre des finalités qu'elle poursuit »<sup>40</sup>

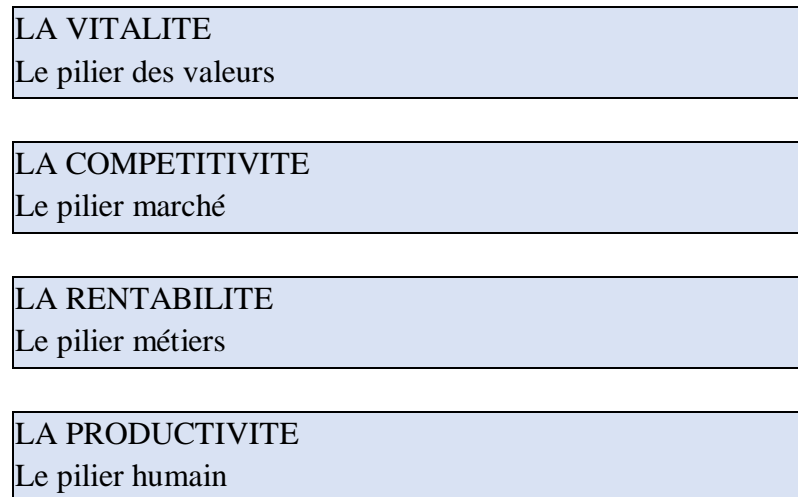
La performance organisationnelle et la complémentarité des pratiques de gestion des ressources humaines. Le rôle et de l'importance de la complémentarité des pratiques de GRH dans la prédiction de la performance organisationnelle est soulevée afin de poser par la suite les objectifs et hypothèses de la recherche. Les résultats indiquent que l'accroissement de la complémentarité des pratiques de GRH est lié à une augmentation de la productivité et de l'efficacité, au positionnement concurrentiel de l'organisation et à l'acquisition de clients et d'une part du marché.

Depuis plus de dix ans, nous avons vu apparaître une publication abondante sur le rôle important de la gestion des ressources humaines dans la performance organisationnelle.

### 3.1.2. Les piliers ou déterminants de la performance d'une organisation

Les déterminants de la performance constituent la base de la performance d'une organisation.

#### Figure n°7 : Les quatre piliers de la performance organisationnelle



Source : PINTO (2003 :11)

<sup>39</sup> Kalika, M. (1988), Structure de l'entreprise, réalité, déterminants et performance. Éditeur Economica, Paris, 436 p.

<sup>40</sup> H Bouquin - Accounting, Business & Financial History, 1997 - Taylor & Francis

Selon PINTO « la performance de l'entreprise est directement impactée par l'effort que les dirigeants consacrent à maintenir leur entreprise au niveau des meilleures pratiques sur chacun de ses territoires » [Pinto,2003]

En effet, l'auteur indique que la performance repose sur quatre piliers qui entretiennent des relations synergiques très fortes : les valeurs, les marchés, les hommes et les métiers. Ils sont illustrés par la figure ci-dessous :

- **La compétitivité pour pilier du marché :** la compétitivité d'une entreprise est d'abord sa maîtrise et sa capacité à apporter des réponses nouvelles, et adéquates aux besoins des consommateurs.
- **La vitalité pour le pilier des valeurs :** la vitalité est en rapport avec ses valeurs. Car ce dernier constitue un système de protection contre les menaces qui pèsent sur l'entreprise. Selon PINTO (2003 :13) « le système des valeurs maintient l'entreprise dans un lien fort et positif avec son environnement. »
- **La productivité pour le pilier du personnel :** les hommes constituent la principale ressource des entreprises et sans doute un des derniers éléments de différenciation et d'avantage concurrentiel (PINTO 2003 :79). Pour que le personnel soit productif, il suffit de le motiver en instaurant un système de communication permanent avec les collaborateurs. Les dirigeants doivent fournir à leurs collaborateurs une vision stratégique claire qui exprime à la fois l'ambition de l'entreprise sa politique et ses objectifs.
- **La rentabilité pour piliers du métier :** le territoire métier est un sujet majeur de la performance stratégique, la rentabilité. C'est le domaine de l'excellence stratégique et opérationnelle dans lequel l'entreprise va puiser une grande partie de sa performance. Les exigences en terme, de création de valeur conduit à s'interroger si l'entreprise utilise de façon rationnelle ses ressources. Il convient cependant d'étudier la performance financière qui traduit la santé financière de l'entreprise.

**i. Les éléments de mesure de la performance organisationnelle :**

La performance organisationnelle détermine la capacité de l'entreprise à mettre en œuvre des processus efficaces pour atteindre ses objectifs stratégiques et opérationnels. Elle constitue un élément significatif de la performance industrielle.

Trois facteurs clés principaux déterminent la performance organisationnelle :

1. L'approche processus, le collaboratif ;



2. La capacité à engager des démarches d'amélioration continue ;
3. La gestion du référentiel d'organisation.

La performance organisationnelle se mesure avec un indicateur de maturité. Celui-ci indique la capacité d'une organisation à remplir un rôle donné, que l'on peut décrire par des savoir-faire.

L'indicateur de cette performance se construit à l'aide d'une matrice de maturité de l'organisation (exemple ci-contre) dont chacun des savoir-faire sera évalué en fonction de critères prédéfinis.

Cette mesure s'effectue processus par processus. Elle dégagera par consolidation une mesure globale pour l'organisation.

Le diagnostic flash de maturité organisationnelle se déroule sur une journée et permet de dégager un indicateur qui servira de guide pour faire progresser la performance de l'organisation.

Les indicateurs de performance organisationnelle font partie des indices regroupés dans un tableau de bord de gestion qui indiquent le travail accompli par rapport aux objectifs fixés pour une organisation donnée (entreprise, institution, service, etc.).

Les indicateurs organisationnels concernent plus particulièrement les ressources humaines de l'entreprise, et sa productivité globale. Ils détaillent le taux d'absentéisme, le taux d'accidents, les coûts de production ou de sous-traitance, la capacité de production utilisée ou inutilisée et la contribution à la marge, entre autres. Les indicateurs organisationnels servent ainsi à identifier les marges de progression à l'intérieur des services de l'entreprise.

## **3.2 La performance financière**

### **3.2.1. Définition**

MALLOT Jean Louis et JEAN CHARLES dans leur livre intitulé L'essentiel du contrôle de gestion, disent que la performance financière est une association de l'efficacité et de l'efficience qui consiste pour une entreprise à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis et l'efficience correspond à la meilleure gestion des moyens et des capacités en relation avec les résultats.

La performance financière est un indicateur de mesure de la réussite d'une institution en termes de rendement financière, souvent considéré comme un barème de référence que les

investisseurs utilisent pour réaliser des enquêtes préalables ou évaluer le statut d'un investisseur.

### **3.2.2. Les outils et méthodes d'évaluation de la performance financière**

Pour connaître la qualité des décisions, la rentabilité de leur activité et leur efficacité, les dirigeants doivent mesurer et gérer la performance financière de leur entreprise.

Dans ce troisième point, nous parlerons des outils d'analyse de la performance financière, avant de présenter les modèles d'évaluation de la performance financière que nous allons utiliser.

- **Les outils de pilotage de la performance financière**

Dans les années 90, on a cherché à mieux mesurer la performance, en étendant son champ d'analyse bien au-delà des simples limites financières et en développant son champ temporel pour éviter de simples analyses à court terme. L'approche multidimensionnelle va donner naissance à des nombreuses méthodes qui se proposent de mesurer et analyser la performance, mais dont il faut surtout chercher à comprendre les fondements. Plus que mesurer, il s'agit de savoir comment piloter la performance et de ses caractéristiques.

Au total, pour entrer dans la logique de pilotage de la performance, l'entreprise doit chercher des activités créant de la valeur dans le futur et penser à être réactive en cas d'évolution des marchés et des besoins.

- **Les états financiers**

Ils sont composés selon le SYSCOHADA du bilan, du compte de résultat, du tableau de formation de résultat et des états annexés. Ces documents décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'entreprise pour donner l'évolution de cette situation financière durant l'exercice.

- **Le bilan**

Le bilan est un document qui fait partie des états financiers de synthèse. Selon KHOURY P. (1999 :20) le bilan décrit séparément les éléments actifs et les éléments passifs.

En effet, il permet d'apprécier le patrimoine économique de l'entreprise qu'il décrit, à une date donnée. Ce patrimoine est tout ce que l'entreprise possède (actif) et tout ce qu'elle doit (passif) avec pour solde la richesse des propriétaires des ressources de l'entreprise (situation nette).

- **Le compte de résultat**

Il permet de faire un diagnostic de la rentabilité de l'entreprise. En présentant l'ensemble des charges et des produits, il aide à comprendre la formation de résultat et de mesurer la variation du patrimoine de l'entreprise.

Il fait ressortir 8 soldes caractéristiques de gestion avant le solde final appelé résultat net. En effet, ces SOCAGE appelés encore soldes intermédiaires de gestion sont des indicateurs permettant d'apprécier la performance de l'entreprise que sont :

- **La marge brute sur marchandises**

C'est la différence entre le montant des ventes de marchandises et leur coût d'achat. Elle mesure la performance commerciale de l'entreprise.

**Marge commerciale = Vente des marchandises**

**(Achats de marchandises – Variation de stock)**

- **Marge brute sur matières**

Selon Massiéra (2001 :41), la marge brute sur matières correspond à la différence entre la production de la période et les achats de matières corrigés de la variation de stock de matières et fournitures liées.

**Marge brute sur matières = Production de la période – (achat de matière première et fournitures liées) + (Variation de stock).**

- **Valeur ajoutée**

Elle correspond à l'accroissement de valeur que l'entreprise apporte aux biens et services en provenance des tiers dans l'exercice de ses activités professionnelles courantes.<sup>41</sup>

C'est l'apport réel de l'entreprise à l'économie. La VA est un concept qui permet aux financiers de l'entreprise de mener une analyse financière plus affinée. Les raisons qui militent pour une telle option sont :

- La VA est un indicateur de taille de l'entreprise
- La VA est un indicateur de la croissance de l'entreprise, c'est pourquoi le taux de croissance de la VA est reconnu comme étant l'un des meilleurs indicateurs de la croissance de l'entreprise.

---

<sup>41</sup>M'assiéra 2001 :44.

***Valeur ajoutée = (Production des biens et des services) – (consommation intermédiaires)***

**Tableau n°2 : Éléments de calcul de la valeur ajoutée**

<b>Production</b>	<b>Consommations intermédiaires</b>
Chiffre d'affaires	Achat de biens et services 60
± Variation de stocks de biens 73	- Variation de stock des biens
+ production immobilisée	+ Transports 61
+ produits accessoires	+ Services extérieurs (61,63)
+ subventions d'exploitation	+ Impôt et taxes (64)
+ Autres produits	Autres charges 65

Source : Massiéra (2001 : 47-48)

- **L'excédent brut d'exploitation**

C'est un solde de gestion qui permet d'exprimer la rentabilité d'exploitation de l'entreprise. Il correspond à une performance économique de l'entreprise. L'EBE apparait en fait comme la capacité d'autofinancement de l'entreprise au sens large généré par l'exploitation avant impôt. Ainsi, il se déduit de la valeur ajoutée diminuée des charges du personnel.

***EBE = VA – Charges du personnel***

- **Résultat d'exploitation**

Il mesure le résultat dégagé par l'exploitation de l'entreprise. Selon Massiéra (2001 :66), le résultat d'exploitation est égal à l'EBE amputé des dotations aux amortissements et aux provisions d'exploitation, et augmenté des reprises correspondantes, ainsi que des transferts de charges d'exploitation. :

***RE = EBE – Dotations aux amortissements et aux provisions d'exploitations (681 &691) + reprises correspondantes (791 et 798) + transferts des charges d'exploitation (781).***

- **Résultat financier**

Il est composé de l'ensemble des opérations financières de l'entreprise. Le RF est la différence entre les produits financiers et les charges financières. Il permet de mesurer l'efficacité de l'activité financière de l'entreprise.

$$RF = \text{Produits financiers} - \text{Charges financières}$$

- **Résultat hors exploitation**

Il mesure les opérations inhabituelles, qui ne sont pas censées se reproduire d'un exercice à l'autre. Il se définit par la différence entre les produits hors activités ordinaires et les charges hors activité ordinaire.

$$RHE = \text{Produits HAO} - \text{Charges HAO}$$

- **Le Résultat Net**

Il traduit l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'entreprise au cours de l'exercice considéré. Selon Vizzavona (1996 :43), « le calcul du résultat net met en évidence la répartition qui est faite du profit entre les principaux intéressés, à savoir : l'État, le personnel et les actionnaires.

$$RN = RE + RHE - \text{Participation des salariés} - \text{Impôt sur les bénéfices}$$

Ces soldes intermédiaires de gestion permettent de déterminer d'autres indicateurs de flux monétaires comme l'excédent de trésorerie d'exploitation utile pour la présentation du TAFIRE.

- **Le tableau de formation de résultats**

C'est un tableau différentiel qui retrace les flux de ressources et les flux d'emploi de l'exercice. Selon GUY & al (2011 :35), « ce tableau indique à droite quelles ont été les différentes ressources, à gauche quels ont été les emplois de ces ressources : versements de dividendes, investissements, remboursements, augmentation du besoin en fonds de roulement ».

Il permet de montrer comment les emplois additionnels ont été financés par les ressources additionnelles mais surtout de faire ressortir la variation de la trésorerie. C'est-à-dire si l'activité a consommé ou généré de la trésorerie.

- **Les ratios de mesure de la performance financière**

Les indicateurs de mesure de la performance financière sont des ratios issus de deux grandeurs généralement calculées entre deux masses fonctionnelles du bilan ou du compte de résultat. Les ratios servent à mesurer la rentabilité, la structure des coûts, la productivité, la solvabilité, la liquidité, l'équilibre financier, etc...

Ils permettent d'évaluer la situation d'une entreprise, d'en apprécier l'évolution d'une année sur l'autre, ou de la comparer à des entreprises du même secteur. Selon Vizzanova (1996 :51), les ratios donneront une information utile à l'analyste financier sur un des nombreux aspects de l'entreprise qu'il souhaite mettre en valeur : rentabilité, indépendance financière, ect...

Pour apprécier quantitativement les déterminants de la performance, la technique des ratios semble appropriée. Ainsi, nous distinguons : les ratios de rentabilité, de solvabilité, de liquidité.

1. **Les ratios de rentabilité**

La rentabilité financière mesure la capacité de la société à rémunérer ses actionnaires. Elle se calcul en faisant le rapport du résultat obtenu lors de l'exercice sur les capitaux propres de la société. Ce ratio correspond à ce que la comptabilité anglo-saxonne appelle le « Return on equity » ou encore « ROE ».

**Rentabilité financière =**

2. **Les ratios de solvabilité**

La solvabilité d'une entreprise peut être définie comme la capacité de cette dernière à honorer ses engagements de moyens et long terme. Deux ratios principaux sont couramment utilisés pour apprécier la solvabilité des entreprises.

- **Ratio de solvabilité générale**

Ce ratio mesure la capacité de l'entreprise à payer la totalité de ses dettes en utilisant l'ensemble de son actif. Il devrait naturellement être supérieur à 1.

**(Actif à court terme) / (passif à court terme).**

- **Ratio d'autonomie financière**

Il indique la capacité de l'entreprise à s'endetter.

**(Capitaux propres) / (total du bilan).**

Ce ratio permet de mesurer ce que l'entreprise peut tirer de ses financements propres.

### 3. Les ratios de liquidité

Le ratio de liquidité évalue la capacité de l'entreprise à honorer ses engagements à très court terme par la mise en œuvre de son fonds de roulement et/ou transformation des éléments de son actif circulant en disponibilité financière dans le cadre de son fonctionnement normal.

Deux ratios permettent d'apprécier la liquidité d'une entreprise à savoir :

Le ratio de liquidité générale évalué par :

- **RLG**

Il mesure la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à long terme en utilisant son actif à court terme.

**(Actif immobilisé) / (passif immobilisé).**

À l'inverse du précédent, ce ratio a pour but de souligner la capacité de remboursement à long terme de l'entreprise. Il convient donc de mettre en parallèle l'actif immobilisé et le passif immobilisé. Le premier correspond au fonds de commerce, au matériel ou aux bâtiments tandis que le second désigne les dettes à long terme.

Le ratio de liquidité réduite évalué par :

- **RLR**

Il mesure la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à court terme en utilisant les créances et les disponibilités.

**(Excédent brut d'exploitation) / (annuité d'emprunt et de crédit-bail).**

Ce taux permet de vérifier si l'entreprise génère assez de marge d'exploitation pour faire face à ses remboursements en termes de prêts ou de crédit-bail.

Tous ces ratios évoqués permettent d'apprécier la croissance de l'entreprise. Il est cependant important de rappeler qu'avant la comparaison des ratios ; l'analyse des données comptables utilisées pour élaborer ces ratios, doit être pondérée par les différences observées.

Toutefois, la performance financière peut également être perçue sous l'angle d'une réduction du coût ainsi qu'une augmentation de la clientèle généralement perceptible au niveau du chiffre d'affaires.

Selon KHOURY <sup>42</sup> pour le SYSCOHADA, l'analyse de la performance financière d'effectue par l'observation dans le temps et dans l'espace des ratios suivants :

**Tableau n°3 : Ratios d'analyse de la performance financière**

Éléments	Formules
<b>ETE</b>	EBE – (variation BFE) – (production immobilisée)
<b>Court Moyen des emprunts</b>	
<b>Taux de profitabilité</b>	
<b>Ratio d'endettement</b>	

Source : KHOURY la maîtrise des États financiers syscoa (1999 :174-175)

### 3.3 La performance économique

#### 3.3.1. Définition

La performance économique qui peut être appréhendé par la rentabilité, c'est-à-dire un surplus économique ou marge économique obtenue par la différence entre un revenu et un coût. Les méthodes de mesure de la création de valeur qui existent dans la littérature traitent implicitement ou explicitement de la performance économique ou performance financière.

Notre structure est à but non lucratif donc nous pensons que le volet économique n'a pas sa place ici car nous serons obligés de parler de son chiffre d'affaires, de son gai et bien d'autres.

Après avoir fini de parler des conditions de travail, du personnel, du travail, de la performance et des différents types de performances, nous allons maintenant entrer dans le vif du sujet. C'est-à-dire parler de son historique et des autres bureaux de HAI-ci en Côte-d'Ivoire et de ces actions menées par notre structure en Côte d'Ivoire.

<sup>42</sup> KHOURY Paulet associés, (1999), la maîtrise des États financiers syscoa, Dakar, (462) : 174- 175



### 3.3.2. Les éléments de mesure de la performance économique :

Il s'agit de mesurer les composantes de la compétitivité de l'entreprise : la compétitivité-prix et la compétitivité-hors prix.

**La compétitivité-prix** : désigne la capacité d'un produit à attirer des clients au détriment des produits concurrents du fait de son prix. Sa mesure permet de situer la place de l'entreprise sur le marché par rapport à ses concurrents.

**La compétitivité hors-prix** : désigne la capacité d'un produit à attirer des clients au détriment des produits concurrents du fait des éléments indépendants du prix. Elle est obtenue grâce à des éléments comme la qualité des produits, l'innovation, le service, le design...

### 3.3.3. Les indicateurs de la performance économique

#### La rentabilité économique

Elle est mesurée par le ratio :

Le résultat d'exploitation permet d'apprécier la performance de l'entreprise indépendamment des facteurs de production employés que sont le capital, le travail et du mode de financement. Elle dépend du taux de profitabilité économique et du taux de rotation des capitaux investis.

Le taux de profitabilité appelé aussi le taux de marge d'exploitation s'exprime par la relation entre le résultat d'exploitation et le chiffre d'affaires.

HOUARAU (2008 :90) estime que la rentabilité économique exerce une influence significative sur la rentabilité des capitaux propres car un niveau élevé de taux de rentabilité économique peut être obtenu par un taux de profitabilité faible et d'une rotation élevée des capitaux investis ou l'inverse.

En effet, la rentabilité économique exprime la capacité des capitaux investis à créer un certain niveau de bénéfice avant paiement des éventuels intérêts sur la dette. Elle est donc une mesure de la performance économique de l'entreprise dans l'utilisation de son actif : elle détermine quel revenu l'entreprise parvient à générer en fonction de ce qu'elle a. C'est donc un ratio pour comparer les entreprises d'un même secteur économique.

**Rentabilité économique = E.B.E. / K [Il s'agit d'un taux, exprimé en %]**

**E.B.E.** = Excédent brut d'exploitation ou profits

**K** = capitaux engagés dans la production (capitaux propres et capitaux empruntés]

- On peut aussi calculer la rentabilité économique de l'investissement, on compare cette fois deux flux : la hausse des profits et l'investissement (c'est-à-dire l'accroissement du stock de capital) :

**Rentabilité économique de l'investissement = augmentation de l'E.B.E. /  
augmentation de K (taux exprimé en %)**

- Si RE est supérieur à i : l'effet de levier est positif et donc l'excédent de rentabilité économique bénéficie aux actionnaires ; la rentabilité des capitaux propres croît avec l'endettement.
- Si RE est égal à i : l'effet de levier est nul. C'est-à-dire que l'endettement n'a pas d'effet sur la rentabilité financière. Dans ce cas il y a neutralité de la structure financière.
- Si RE est inférieur à i : l'effet de levier est négatif. La rentabilité est insuffisante pour absorber le coût des dettes ; le paiement d'intérêt pénalise les actionnaires qui constatent une diminution de leur rentabilité.

Si la rentabilité financière est supérieure à la rentabilité économique, alors on dira que l'entreprise bénéficie d'un effet de levier. L'analyse de cet effet de levier permet d'appréhender les éléments qui composent la rentabilité des capitaux propres que sont la rentabilité économique nette de l'entreprise, du coût de financement par capitaux emprunté et du taux d'endettement. Elle permet de savoir si le financement par endettement a favorisé une augmentation de la rentabilité des capitaux propres de l'entreprise.

L'effet de levier s'exprime par :  $RF = RE + (RE - i) \times D/C$

### 3.4 La performance sociale

#### 3.4.1. Définition

La performance sociale se définit comme la satisfaction et la qualité de vie au travail du personnel, elle peut aussi comporter une dimension externe et renvoie alors à la question de la responsabilité sociale de la structure c'est-à-dire aux effets sociaux externes de son activité.

Elle mesure le niveau d'atteinte des objectifs de l'entreprise par rapport à la motivation et l'implication des salariés. Elle est généralement utilisée dans le cadre de l'évaluation du système de gestion des ressources humaines.

Une structure socialement performante est une structure qui a su mettre en place un mode de prévention et de règlement des conflits efficaces. Les indicateurs sont : La rotation du personnel, l'absentéisme, la communication, etc.

### **3.4.2. Les éléments de mesure de la performance sociale**

Les recherches en la matière semblent toutes indiquer une corrélation positive entre les performances sociale et financière des entreprises. Cependant, l'impact de la performance sociale sur le résultat de l'entreprise dépend fortement de la manière dont la RSE est perçue et utilisée par les acteurs de l'organisation. Pour s'assurer de valoriser la performance sociale au sein d'une entreprise, il faut :

- Investir dans une stratégie de performance sociale, en mettant en place des outils précis permettant de déterminer puis de mesurer les types d'investissements qui permettront d'améliorer la performance de votre entreprise.
- Miser sur la performance sociale pour améliorer la réputation de votre entreprise auprès des clients, investisseurs et fournisseurs.
- Être attentif à la façon dont les analystes de marché et les médias perçoivent votre entreprise.

Ces différentes actions sont un investissement à faire pour, à terme, améliorer l'image mais aussi les performances financières de votre entreprise.

### **3.4.3. Les indicateurs de mesure de la performance sociale**

Selon les paramètres que vous avez choisis comme indicateurs, il existe différents moyens de mesurer de la performance sociale de votre entreprise efficacement. Mais il est important de garder à l'esprit que ces mesures doivent être précises, et basées sur des objectifs clairement définis par la direction. Voici quelques-uns des outils de mesure possibles :

- Le pourcentage de salariés qui n'ont pas reçu de formation dans les 3 dernières années
- Le ratio nombre de CV examinés / nombre de CV reçus
- Le taux de départ
- Le pourcentage d'intérimaires dans votre entreprise

#### **a. Les indicateurs de responsabilité sociétale de l'entreprise**

Les consommateurs sont de plus en plus concernés par l'impact social et environnemental des produits qu'ils affectionnent. Afin de prendre en compte cette évolution, les entreprises cherchent à

créer des indicateurs de responsabilité sociétale, appelés couramment indicateurs RSE. Ces derniers valorisent d'une part les entreprises ayant des modes de production respectueux de l'environnement et de leurs salariés, et permettent d'autre part de réaliser des économies de long terme en matière de consommation d'eau, d'énergie et de matières premières.

### **3.5 La performance commerciale**

#### **3.5.1. Définition**

La performance commerciale peut être défini comme la capacité de l'entreprise à satisfaire sa clientèle en offrant des produits et de services de qualité répondant aux attentes des consommateurs. Les entreprises visant une bonne performance commerciale doivent avant tout se soucier des besoins de leur clientèle, Prendre en compte stratégie de leurs concurrents mais aussi faire une analyse de leur performance actuelle.

Pour une meilleure lisibilité et compréhension des KPI commerciaux, on doit retrouver **trois niveaux de métriques** :

1. **Les objectifs stratégiques** : ils doivent présenter le résultat attendu, comme l'augmentation du chiffre d'affaires, le pourcentage de part de marché, de clients satisfaits, l'augmentation des marges...
2. **Les objectifs de vente** : cela peut concerner la part portefeuille d'un commercial, les nouveaux business, le renouvellement du chiffre d'affaires d'un commercial, le pourcentage de prospects contactés...
3. **Les activités de vente** : définies par le manager, cela peut être le nombre de réclamations clients gérées, les coups de fil passés...

Une fois ces niveaux et leurs besoins identifiés, il est nécessaire de bien choisir ses indicateurs de performance pour mesurer efficacement la productivité et la performance commerciale.

#### **3.5.2. Les indicateurs de mesure de la performance commerciale**

La performance commerciale d'une entreprise à proposer un produit / service adapté aux besoins des consommateurs, le tout en déployant une organisation et des processus optimaux. Des indicateurs (chiffre d'affaires, nombre de ventes, marges, parts de marché...) permettent de mesurer la performance commerciale.

Le but est ainsi d'atteindre les objectifs globaux de la société par rapport aux indicateurs de performance préalablement définis. La performance commerciale ne se résume

donc pas simplement à l'acquisition de nouveaux clients mais aussi à la fidélisation de la clientèle existante.

La mise en place et le management des indicateurs de mesure de la performance commerciale est particulièrement bénéfique pour les directions marketing et Ventes qui sont de plus en plus tributaires de la qualité, de la fiabilité et de la pertinence de ces indicateurs.

De la prospection commerciale à la gestion de la relation clients, mesurer (sans être submergé) ce que vous cherchez, analysez et réalisez, est clef pour la réussite de vos Ventes. Cela permet d'objectiver le travail de la Vente proprement dite ainsi que celui des services qui y ont directement contribué (Marketing, Administration des Ventes). Cela contribue également à factueliser la relation entre les différents services.

Les indicateurs de mesure de la performance commerciale démontrent aussi l'efficacité de chacune des parties prenantes et les synergies possibles.

En partant d'une analyse proche de celle de Debbie Farese (Smart Ways to Measure Your Sales Enablement Efforts). Découvrez les 8 indicateurs de mesure de la performance commerciale. D'un point de vue quantitatifs et qualitatifs, qui permettent à chaque service de démontrer sa contribution. Ils constituent la base de l'activité de consulting de FORCE PLUS pour la mise en place d'indicateurs de mesure de performance commerciale.

### **3.5.3. Rentabilité des ventes et indicateurs de mesure de la performance commerciale**

Pour vous permettre d'avoir en permanence l'attitude la plus appropriée auprès de vos clients, identifiez les efforts que vous engagez. Il faut également identifier les résultats des prestations délivrées, en termes de satisfaction/rentabilité.

Ainsi il est recommandé de pouvoir mesurer la rentabilité de chaque commande/affaire. Encore aussi celle de de chaque client (somme des flux d'affaires avec ce client moins la somme des coûts afférents). De même on peut mesurer la rentabilité de chaque contrat sur sa durée vie. Utilisez à formule : flux des revenus moins les coûts afférents par unité de temps.

#### **La rentabilité commerciale**

Elle est définie par rapport à sa production vendue (chiffre d'affaires)

- ✓ **Marge brute sur CA**
- ✓ **Marge nette sur CA**

La rentabilité des ventes (Return on sales : ROS) mesure la part du profit de chaque vente réalisée. Il traduit la capacité des ménages à générer le profit à partir des ventes de la firme en rapportant le résultat net au montant des ventes.

#### Return On Sale ou Rentabilité commerciale

La rentabilité commerciale constitue une étape ou alors un objectif dans le processus de création de la valeur.

#### **Taux de recommandation (NPS – Net Promoter Score)**

Les modèles de croissance se transforment fondamentalement par la digitalisation de l'économie et par extension de la relation client.

Néanmoins, quelques principes de l'économie traditionnelle restent actuels. En particulier le fait que vos clients soient vos prescripteurs en vous recommandant auprès d'autres. C'est pourquoi il est juste et bon de mesurer la capacité de recommandation que peuvent avoir vos clients ; ce point fait usuellement partie des enquêtes de satisfaction.

L'évolution de ce taux est très éclairante sur la vitalité de la relation client. Beaucoup d'entre vous ont déjà un vaste (trop ?) catalogue d'indicateurs de mesure de la performance commerciale appropriées à leur activité. Utilisez-les pour parfaire les actions qui en sont la conséquence.

Pour ceux qui ne sont pas totalement équipés en indicateurs de mesure de la performance commerciale. Vous pouvez aussi commencer par mettre en place une petite poignée de ceux qui vous paraissent les plus pertinents. Puis poursuivre jusqu'à avoir le tableau de bord adéquat pour piloter votre activité commerciale.

N'oubliez pas l'effet doublement vertueux de la mise en place des indicateurs de mesure de la performance commerciale. Le résultat qu'elle apporte donne une indication, une direction, un signal. Mais le fait même de mesurer à un effet positif sur la dynamique de progrès.

La mesure de la performance commerciale pour les secteurs de l'industrie, du bâtiment et de la santé est dans notre ADN. Au même titre que l'optimisation de la prospection. Sur la même thématique consultez cette page sur les KPI Call Center ou contactez l'un de nos Lead Manager pour approfondir le sujet.

### 3.6. La performance interne et la performance externe

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, managers, actionnaires, prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents. On distingue la performance externe qui s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation, de la performance interne qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation.

**Tableau N04 : Comparaison entre performance interne et performance externe**

<b>Performance interne</b>	<b>Performance externe</b>
-Est tournée vers les managers	-Est tournée 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 financières
Aboutit 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 débat entre les différentes parties prenantes

Source : DORIATHB, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 2007, Paris, p13724

## 4 La structure de l'entreprise et sa taille

La taille est le déterminant principal de la structure de l'entreprise. Quand l'entreprise grandit, il devient nécessaire d'accroître sa spécialisation, d'accentuer la coordination et de formaliser ce qui pouvait rester jusque-là implicite et non écrit.

### 4.1 L'entreprise présente des caractéristiques structurelles en évolution

- **TPE (Très Petite Entreprise) ou micro-entreprise** : moins de 10 salariés. Faible spécialisation, faible coordination et très faible formalisation. Stade artisanal, le fondateur est au cœur de l'activité.
- **PE (Petite Entreprise)** : définie comme une entreprise employant de dix (10) ‡ quarante-neuf (49) personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas quatre cent (400) millions de dinars algériens, ou dont le total du bilan annuel n'excède pas

deux cent (200) millions de dinars algériens. Spécialisation moyenne, coordination réduite et faible formalisation. Stade entrepreneurial, le dirigeant est en prise directe avec ses collaborateurs. La petite entreprise a toujours une structure assez simple. Quand le nombre de salariés augmente, la coordination n'est plus spontanée et la nécessité de formalisation apparaît.

- **PME (Petite et Moyenne Entreprise)** Les PME bénéficient des mesures d'aide et de soutien, prévues par la présente loi, en fonction de leurs tailles et des priorités définies par filières et par territoires.
- **ME (Moyenne Entreprise)** : est définie comme une entreprise employant de cinquante (50) à deux cent cinquante (250) personnes et dont le chiffre d'affaires annuel est compris entre quatre cent (400) millions de dinars algériens et quatre (4) milliards de dinars algériens ou dont le total du bilan annuel est compris entre deux cent (200) millions de dinars algériens et un (1) milliard de dinars algériens.
- **GE (Grande Entreprise)** : plus de 500 salariés. Forte spécialisation, forte coordination et forte formalisation. À ce niveau de développement, les entreprises américaines ont tendance à se diversifier et les entreprises européennes à s'internationaliser. La grande entreprise décentralisée doit rechercher un compromis entre le coût de la coordination et le coût de l'autonomie de ses unités (risque de dérive).
- **TGE (Très Grande Entreprise)** : plus de 10 000 salariés. Très forte spécialisation, très forte coordination et forte formalisation : la quasi-totalité des entreprises du CAC 40.

Les entreprises de taille intermédiaire (ETI), entre PME et TGE, sont trop peu nombreuses en France alors qu'elles constituent l'essentiel du tissu économique en Allemagne.

#### **4.2 La relation entre les PME et la performance**

Profondément polysémique et instable, la notion de performance dans la littérature sur les PME peut être complétée par toute une série de qualificatifs qui tentent peu ou prou, d'en distinguer des formes différentes, donnant ainsi à la performance, un caractère polymorphe.

Toutefois, la manière de qualifier ces performances diffère d'un auteur à un autre. Dès lors, la manière de nommer une forme de performance ne servirait en fait qu'à justifier des regroupements d'indicateurs qui seraient propres à ces différentes appellations. La complexité réside alors dans le manque de consensus autour de ces qualificatifs, dont les contenus se recoupent partiellement, avec pour conséquence, des regroupements d'indicateurs différents



selon la typologie empruntée. Ainsi, l'indicateur de productivité est considéré comme une composante de la performance organisationnelle pour les uns, et comme une composante de la performance opérationnelle pour les autres.

La différence semble surtout se marquer du côté des indicateurs relatifs à l'organisation du travail et aux conditions de travail, et par extension, à la présence et à l'utilisation de pratiques de gestion des ressources humaines. Ainsi, dans les mesures de performance des PME étudiées, les indicateurs relatifs à la satisfaction, à la motivation, à la gestion des emplois et des compétences, à la présence d'un règlement de travail ou d'une charte ou encore, au climat social sont rares.

Par contre, le taux d'absentéisme ou la rotation du personnel sont parfois envisagés, parce qu'il s'agit là d'un coût susceptible d'affecter directement les résultats économiques ou financiers (Whyman et Petrescu, 2013). À rebours de ceci, de nombreuses études interrogent pourtant le lien entre pratiques RH et performance de la PME<sup>43</sup> mais n'intègrent pas pour autant des indicateurs RH dans leur mesure de la performance. Par conséquent, nous plaçons pour l'intégration de ces éléments afin d'enrichir la mesure de la performance des PME.

## **Section 2 : la relation entre la performance de l'entreprise et le contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est un processus permanent de pilotage global de l'entreprise et de mesure en temps réel des réalisations dans une optique de perfectionnement de la performance au sein de l'entreprise. C'est un outil d'aide à la prise de décision qui évalue l'efficacité et l'efficacités de la mise en œuvre des ressources de l'entreprise

### **1 Les mesure et pilotage de performance**

Au fil des années, la question de la performance des entreprises, et donc de sa mesure, est devenu un thème récurrent. Il est vrai que dans un monde hyper concurrentiel, il est prudent de s'évaluer très régulièrement afin d'assurer que l'on va dans la bonne direction et que l'on suit le bon rythme. A condition bien entendu d'avoir pris soin de mettre en œuvre de bonnes actions et de déposer de moyen adéquat pour atteindre les objectives fixée.

---

<sup>43</sup>(Arcand *et al.*, 2004 ; Fabi, Raymond et Lacoursière, 2009 ; Faems *et al.*, 2005 ; Lacoursière *et al.*, 2005 ; Perry-Smith et Blum, 2000 ; Sels *et al.*, 2006 ; Sheehan, 2014 ; Stavrou, Brewster et Charalambous, 2010),

### 1.1. La mesure de la performance

La mesure est une évaluation d'une grandeur par comparaison avec une grandeur constante de même espèce prise comme référence (unité, étalon). La mesure de la performance est alors l'évaluation de la réalisation par rapport à un référentiel préalablement fixé. Elle permet avant tout d'objectiver la nature de la performance recherchée, c'est qui favorise une représentation commune de cette performance au sein de l'entreprise, point de départ incontournable pour assurer la convergence des efforts engagés et des actions entreprises.

En effet, la mesure de la performance peut être :

- **Financière** : exprimée en unités monétaires ou liée à un aspect financier (ex. profit, croissance des ventes) ;
- **Non financière** : exprimée en unités autres que financières et ne provenant pas de transformations ayant comme origine des unités monétaires (ex. nombre de réclamations, taux de satisfaction des clients, taux d'absentéisme) ;
- **A posteriori** : il s'agit de mesurer la performance passée qui porte le plus souvent sur des éléments financiers (ventes, profit, part de marché, etc.).

### 1.2 Le pilotage de la performance

Face aux turbulences de l'environnement qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en danger, le contrôle de gestion constitue une réponse jugée essentielle à un moment donné pour piloter l'organisation.

### 1.3 Les réponses utilisables dans tous les contextes

Le pilotage de la performance est atteint à partir des calculs des coûts et des budgets de l'organisation en se limitant aux variables d'action classiques : quantité, prix, productivité, pour mieux piloter l'efficacité et l'efficience, les managers s'efforcent d'intégrer d'autres variables qualitatives et non financières. Le contrôle de gestion instaure une nouvelle technique en proposant des tableaux de bord pour aider à la gestion et l'amélioration des processus, ces tableaux de bord sont souples et modulables et permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion pour le niveau opérationnel comme pour le niveau stratégique.

Les indicateurs peuvent être changés à n'importe quel moment donné car ils sont construits en fonction des besoins et des contraintes du contexte.

En plus de la méthode de calcul des coûts et du budget qui se base sur une analyse quantitative et financière, le contrôle de gestion donne lieu à des indicateurs qui peuvent aider

au pilotage des processus de la qualité, de l'amélioration du management de l'ensemble de l'organisation.

Les tableaux des bords, compris comme un reporting financier, existe depuis longtemps dans les différentes entreprises mondiales. En revanche et quel que soit le contexte, ils sont construits et utilisés comme un diagnostic permanent rassemblant plusieurs variables diversifiées.

#### **1.4 Les réponses faces aux tendances récentes**

On peut piloter la performance à travers la création des outils de gestion qui vont gérer des variables stratégiques et organisationnels en intégrant la valeur, le temps et les acteurs de l'organisation Pour mieux piloter la valeur :

- **Piloter la valeur pour les différentes parties prenantes**

Les indicateurs de gestion doivent être développés afin de piloter les ressources humaines. Il faut donner des informations aux clients sur les produits et services, aux actionnaires sur les résultats financiers et à la société civile sur la responsabilité à gérer de manière efficace et efficiente les activités de l'entreprise, par exemple le développement des tableaux sociaux entraîne une naissance du contrôle de gestion social, ce qui permet d'une meilleure gestion des effectifs et des rémunérations dans un contexte instable et incertain.

Au-delà de l'indicateur « classique » des activités économiques et financière de l'entreprise, il est nécessaire de mettre en œuvre des baromètres qualitatifs fluctuant en fonction de l'instabilité interne et/ou externe pour s'adapter aux variables à piloter.

- **Piloter la valeur perçue par le client**

La gestion de qualité devient plus difficile avec l'importance des alliances, de la logistique, de la gestion des flux dans et hors l'organisation car l'instabilité des frontières et des réseaux crée de l'incertitude. Donc il est préférable de piloter et internaliser la qualité (délai, service, disponibilité). Pour que tous les acteurs de la chaîne soient gagnants, il est nécessaire de calculer et de suivre plusieurs paramètres de manière transversale à plusieurs organisations.

- **Piloter la valeur en se différenciant des concurrents**

Les responsables doivent chercher en permanence à gérer les caractéristiques, les forces de la structure et de la capacité organisationnelle pour différencier des concurrents, dans ce cas les méthodes « ABM » et du « Target Costing » peuvent constituer une aide pour ce pilotage.

Dans un contexte instable, il s'agit de prévoir les risques qui peuvent influencer la structure et prévoir les changements organisationnels. Dans ce sens, le contrôle de gestion peut proposer des indicateurs de déficiences de la structure et de capacité de changement organisationnel.

- **Prendre en compte l'accélération du temps en actualisation des indicateurs**

Pour l'analyse de la procédure de fonctionnement et donner des solutions au dysfonctionnement, la plupart des entreprises utilisent l'audit organisationnel et le contrôle interne, alors il s'agit de réactualiser plus souvent les indicateurs, de réfléchir à leur sens et d'améliorer la collecte des informations pour les renseigner. Il s'agit de piloter en temps réel et d'utiliser des stimulations qui permettent de modifier les paramètres par rapport l'évolution interne ou externe pour aider à la prise de décision.

- **Piloter le comportement des acteurs interne**

A cause de l'évolution de l'environnement et les attitudes des acteurs au sein de l'organisation. Il est nécessaire de piloter les ressources humaines dans leur motivation, leur confiance, leur participation aux activités de l'entreprise. Donc il faut développer des indicateurs personnel et collectifs pour gérer effectifs, la masse salariale, le système de rémunération dans son ensemble. Au-delà de la responsabilité liée à l'outil du contrôle de gestion pour finaliser le comportement des acteurs.

## **2 Lien entre le contrôle de gestion et la performance**

Les deux concepts de notre recherche étant exposés, nous rechercherons à présenter l'existence d'une corrélation entre eux (le contrôle de gestion et la performance).

### **2.1. La corrélation entre le contrôle de gestion et la performance**

Le contrôle de gestion est un outil du pilotage de la performance de l'entreprise, en effet, avec son action de participation à l'élaboration et à la déclinaison des stratégies, il a pour objectif de permettre à l'organisation d'atteindre ses objectifs et être ainsi efficace et efficiente.

De ce fait, il utilise ses différents outils pour s'assurer de la performance des autres fonctions et ainsi de la performance globale de l'organisation.

- **La planification**

Le contrôle de gestion travail en concert avec le sommet stratégique pour mettre en place des objectifs a moyens ou long terme et y associer les moyens nécessaires pour leur

atteinte. La planification permet ainsi d'atteindre la performance espérée grâce à l'atteinte des objectifs.

- **Le tableau de bord (TB)**

Le contrôle de gestion met en place des indicateurs de performance pour évaluer l'action de chaque fonction de l'entreprise et l'atteinte de ses objectifs de manière périodique ou permanente, ainsi mettre en relief des éventuels relâchements dans l'activité et de corriger les erreurs.

- **Le budget**

L'élaboration des budgets permet à l'organisation de réguler son activité en fonction de ses besoins et ses investissements futurs. Le respect du budget permet à l'organisation d'être plus performante en termes d'utilisation des ressources et de respect des prévisions.

### **3 Les outils de contrôle de gestion au service de la performance**

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires utilisent de nombreux outils d'aides à la décision. Dans ce cadre, les principaux outils de contrôle pour le suivi de la performance sont : la comptabilité générale et la comptabilité analytique, plans, budgets, reporting, systèmes d'informations.

#### **3.1. La comptabilité générale**

Cette dernière est la première source d'information de l'entreprise. Elle permet de procéder à un contrôle automatique des opérations enregistrées, la lecture du journal fournit l'état des dettes, l'état des créances, les états de toutes les activités de l'entreprise. La comptabilité générale permet aussi :

- De constater les produits et les charges que l'entreprise génère au cours d'un exercice et déterminer le résultat qui en découle ;
- De dresser à la fin de chaque exercice, un état de sa situation patrimoniale, le bilan que l'on peut définir comme la description en valeur de la situation patrimoniale d'une entreprise à un moment donné, et éventuellement d'en étudier l'évaluation.

En outre, la comptabilité générale permet aux dirigeants de déceler les points faibles de leurs entreprises, d'identifier les causes de leurs malaises et de prendre les mesures correctives afin de rétablir la situation. Donc, elle sert à aider les responsables de mieux contrôler, coordonner et planifier les opérations quotidiennes de l'entreprise.

### 3.2 La comptabilité analytique

C'est l'un des moyens indispensables pour optimiser les allocations de ressources dans les grandes et moyennes entreprises, et même les petites. La comptabilité analytique a pour objectif d'établir des prévisions de charges et de produits d'exploitation, de déterminer et d'expliquer les écarts entre les prévisions et réalisations. Elle réalise le calcul et l'analyse des coûts nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats.

Elle apporte également aux dirigeants des informations utiles à leurs décisions, de suivre les budgets et leurs réalisations pour chaque entité organisationnelle, et contribue ainsi à améliorer la performance de l'entreprise. La comptabilité analytique est fonction de plusieurs paramètres :

- Les caractéristiques des produits ;
- La structure de l'entreprise ;
- Les besoins d'informations auxquels le système doit répondre.

D'où, réussir la mise en place d'un système de comptabilité analytique suppose la répartition en centre d'analyse, des unités d'œuvre pertinentes et d'organiser le système d'information.

Le fonctionnement correct du système de comptabilité analytique permet au mieux de maîtriser les coûts.

3. **Les centres d'analyse** : ces derniers correspondent aux centres de travail. Le centre est scindé en section (c'est ce qu'on appelle section homogène).
4. **Les centres principaux** : dont l'activité est en relation avec le produit. - Les centres auxiliaires : dont l'activité est moins directement liée aux produits.
5. **Les unités d'œuvre** : l'affectation des coûts aux produits pour chaque centre se fait par l'intermédiaire d'une unité d'œuvre qui est l'unité de mesure de son activité.
6. **Les informations de base** : sont nécessaires au fonctionnement du système de comptabilité analytique et sont de deux sortes :
  - Les données monétaires d'origine comptable permettant de connaître les charges consommées pendant la période ;
  - Les données quantitatives concernant les flux physiques qui proviennent des différentes unités opérationnelles.

### **3.3. Le contrôle budgétaire**

Michel Gervais<sup>44</sup> définit le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets, afin de rechercher les causes d'écarts, d'informer les différents niveaux hiérarchiques, de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires, et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires ». Le contrôle budgétaire permet d'une part d'analyser les écarts et d'autre part de mettre en œuvre des mesures correctives.

L'analyse des écarts s'effectue au niveau des responsables d'activité où l'on vérifie que les objectifs qui avaient été assignés ont été réalisés.

En effet, le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise de budget, c'est aussi un véritable outil de vérification. Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilités

#### **3.3.1. Le budget**

Le budget est une prévision de tous les éléments correspondant à un programme déterminé. Le budget doit être respecté, c'est la traduction chiffrée de la stratégie de l'entreprise.

Le contrôleur de gestion est responsable de la gestion budgétaire. Il remplit les fonctions suivantes :

- Construction du budget ;
- Il établit les prévisions en collectant les informations auprès des responsables ;
- Il négocie et adapte les budgets en tenant compte de la stratégie de l'entreprise et des besoins exprimés

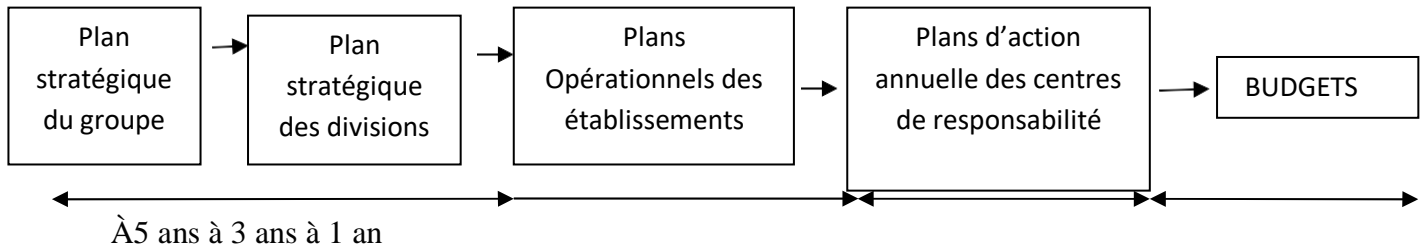
Elle inscrit dans une démarche plus générale de planification, c'est-à-dire de tentative de façonner l'avenir. Elle se décline :

- Dans le long terme (plus de 5 ans) : plan stratégique
- A moyen terme (2 à 4 ans) : plan opérationnel
- A court terme (1 an) : budgets

---

<sup>44</sup> Claude Alazard « DCG11 Contrôle de gestion, Manuel et applications, 2ème édition », 734 pages, P598.

**Figure n°8 : Démarche générale de planification du budget**



Source : Mini manuel de CDG de Bernard Augé et Gérald Naro.

Le plan opérationnellement pratique les orientations du plan stratégique.

Le plan opérationnel est établi pour une durée d'environ 3 ans, mais est toutefois révisé tous les ans. Chaque année, les centres de responsabilité sont chargés d'établir leurs budgets.

### **3.4 Le tableau de bord et reporting**

Tel que le définit Michel Gervais<sup>45</sup>, « le tableau de bord correspond à un système d'information permettant de connaître, en permanence et le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme, et faciliter, dans celle-ci l'exercice des responsabilités ».

Pour Claude Alazard et Sabine Separi<sup>46</sup>, « un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisé en système suivis par la même équipe ou le même responsable, pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service ».

Les tableaux de bord apparaissent ainsi, en premier lieu, comme un système de coordination, permettant à des acteurs appartenant) différents niveaux hiérarchiques ou à différentes fonctions de l'entreprise, d'échanger des informations et d'interagir.

En second lieu, ils permettent de contrôler des actions., vérifier que tout s'est passé conformément aux standards, prévisions ou objectifs et, dans une optique de reporting, rendre compte des performances des différents centres de responsabilités.

---

<sup>45</sup>Michel Gervais (2005), « Contrôle de gestion, éditions Economica, Paris »,816pages,

<sup>46</sup> Alazard C., Sépari S., DECF, 5<sup>ème</sup> édition, « Contrôle de gestion, Manuel et applications, Dunod, 725pages, P591.



En troisième lieu, ils constituent une aide à la décision : l'analyse des indicateurs permet en effet d'être alerté sur des dysfonctionnements, de prendre la mesure des risques, d'évaluer les effets de décisions qui ont été prises, etc.

L'élaboration d'un tableau de bord repose sur plusieurs principes : les données qu'il contient doivent être synthétiques, les indicateurs peu nombreux. L'utilisateur doit, au regard des indicateurs, se faire rapidement une idée globale de la marche de son unité, et être alerté par tout dysfonctionnement, afin de pouvoir réagir en temps voulu.

## **4 La place de contrôle de gestion au sein d'entreprise**

### **4.1. Le contrôle de gestion s'adresse à**

Le contrôle de gestion s'adresse aux opérationnels mais aussi aux gestionnaires de l'entreprise en vue de leur permettre d'avoir une idée plus précise sur les coûts de l'entreprise, de mieux orienter la stratégie de l'entreprise et de leur procurer des outils de pilotage et de suivi des objectifs.

### **4.2 Le contrôle de gestion offre plusieurs avantages à l'entreprise**

Le contrôle de gestion offre plusieurs avantages à l'entreprise :

- **Maîtriser les coûts et améliorer la performance** : à travers l'amélioration de l'efficacité (relation entre les objectifs convoités et les résultats obtenus) et de l'efficience (relation entre les moyens engagés et les résultats obtenus).
  - Avoir une **bonne vision**.
  - **Améliorer la réactivité**

Afin de se développer au sein de l'entreprise, le contrôle de gestion nécessite la mise en place d'un certain nombre d'outils notamment l'établissement d'un système **de comptabilité** analytique de gestion (CAG).

Petite-Entreprise. net peut accompagner le gérant de l'entreprise à mettre en place un contrôle de gestion au sein de l'entreprise. Nous disposons d'un réseau de conseillers compétents et engagés dans une démarche qualité, qui sont là pour aider les TPE et PME à faire face à l'avenir.

## **Conclusion**

Ce chapitre nous a permis de définir et de comprendre l'ensemble des aspects de la performance de l'entreprise. La performance de l'entreprise est considérée comme la réalisation du couple efficacité et efficience, en effet, être performant c'est d'être efficient et efficace (performance = efficience + efficacité). Mais après avoir cerné la notion de performance, le suivi et l'évaluation sont nécessaires car le nouvel ordre économique mondial oblige de plus en plus les entreprises à faire « plus » et avec « moins ».

La place de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'organisation diffère beaucoup d'une entreprise à l'autre surtout en fonction de la taille, le type et la spécificité de chaque entreprise. Dans les grandes entreprises, on peut distinguer deux cas de rattachement, soit la fonction est liée directement à la direction générale, soit elle dépend d'une direction à dominante financière. Par contre dans les PME le comptable ou le dirigeant de l'entreprise élabore le budget et utilise la technique de contrôle.

Enfin et pour maîtriser la performance il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprises tel que la fonction stratégie, la fonction marketing et la fonction GRH. On peut généraliser la nature de cette relation en soulignant que le contrôle de gestion

# **Chapitre III**

## **Présentation et analyse des résultats de l'enquête**

## **Chapitre III : présentation et analyse des résultats de l'enquête**

Ce chapitre a un objectif de recherche des éléments qui déterminent les outils de contrôle de gestion à la performance de l'entreprise. La collecte de données est une étape nécessaire et fondamentale pour la réussite de toute étude empirique. Elle s'effectue, selon plusieurs méthodes. Afin d'atteindre nos objectifs :

- De savoir l'importance de contrôle de gestion
- L'outil le plus utiliser du contrôle de gestion dans les entreprises
- Est-ce que le contrôle de gestion influence sur les performances de l'entreprise
- Et de savoir si l'utilisation de contrôle de gestion dans les entreprises ont des effets positifs

Nous avons choisi de procéder à un sondage par questionnaire ; une enquête de terrain, étant donné que les pratiques en matière de contrôle de gestion se font au niveau interne de l'entreprise, au début nous voulons faire un stage pratique au sein de l'entreprise. Nous avons postulé dans de nombreuses entreprises et notre demande a été refusée pour des raisons de pandémie (Covid-19). Par conséquent, nous avons dû changer notre démarche de travail de stage pratique à une enquête.

Dans cette enquête, nous avons distribué des questionnaires qui s'adressent aux entreprises de la wilaya de Bejaia.

Ce chapitre est subdivisé en deux sections. La première section est consacrée à la présentation du questionnaire et la répartition de ses données et la deuxième section consacrée à l'analyse des résultats de l'enquête.

### **Section 01 : présentation du questionnaire et la répartition de ses données**

Dans cette section nous allons présenter la méthodologie de la recherche et la présentation des données d'enquête.

#### **1 Méthodologie de la recherche**

N'ayant pas d'autres sources d'informations pour consolider notre travail théorique, nous avons donc opté pour la démarche d'enquête afin d'avoir des éléments de réponse à notre problématique. Notre enquête réalisée auprès d'un échantillon entreprises de la wilaya de Bejaia. La collecte des informations a été faites par la distribution des questionnaires qui contiennent un certain nombre de question, dont nous avons opté pour notre échantillon une méthode aléatoire dans la sélection des enquêtes.

## **1.1 L'objectif de l'enquête**

L'objectif de notre enquête est de déterminer l'effet des outils de contrôle de gestion aux performances de l'entreprise est si le contrôle de gestion à un apport important dans le pilotage de l'entreprise.

## **1.2 Elaboration du questionnaire**

Nous avons élaboré un questionnaire de 33 questions, qui s'articulent sur la contribution des outils de contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise.

Nous avons partagé le questionnaire en quatre parties : la première partie porte sur l'identification de l'entreprise et la deuxième partie sur le contrôle de gestion et la troisième partie sur le tableau de bord et la quatrième partie sur la performance de l'entreprise.

Dans notre cas, nous avons utilisé trois types de question :

- Les questions fermées : qui demandent une réponse précise ;
- Les questions aux choix multiples : dans ce cas, la personne interrogée se faire un choix entre plusieurs réponses préétablies ;
- Les questions ouvertes : pour ce type de question, aucune proposition de réponse n'est pas fournie ;

Notre questionnaire a été formulé (dans sa majorité) sous forme de questions aux choix multiples ; pour faciliter le dépouillement et l'interprétation des réponses fournit. Le travail de terrain s'est déroulé au niveau de la wilaya de Bejaia nous avons commencé notre enquête le début du mois avril

Durant la période d'enquête, nous avons expliqué l'intérêt de notre étude en présentant l'idée générale de notre recherche et ses objectifs

## **2 La taille de l'échantillon**

Notre échantillon se compose de 16 entreprises sur le total des entreprises. Nous avons pu récupérer 11 questionnaires sur les 16 entreprises contactent. Il est rédigé dans la langue française (100 % des questionnaires distribués étaient en langue française).

**Tableau N°05 : La taille de l'échantillon étudié**

<b>Nombre de questionnaires</b>	<b>Nombre d'entreprises dans l'échantillon</b>	<b>Taux</b>
<b>Exploitable</b>	11	68,75%
<b>Non exploitables</b>	5	31,25%
<b>Total</b>	16	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

Sur 16 établissements sondés, nous avons pu récupérer et exploiter onze questionnaires des différents représentant des organismes du secteur public et prive de la wilaya de Bejaia.

### **3 La répartition des données d'enquête**

Nous allons essayer de répartir quelques éléments traités dans notre questionnaire.

#### **3.1 Identification de l'entreprise**

##### **3.1.1 La répartition des entreprises, selon profil des répondants**

Le tableau (06) représente le poste de répondants dans chaque entreprise

**Tableau N°6 : la répartition des entreprises, selon profil des répondants**

Les réponses à la question de : titre du poste ou votre position dans votre organisation, et dans le tableau suivent

<b>Le poste occupé</b>	<b>Nombre de répondants</b>	<b>Taux</b>
<b>Comptable financier</b>	5	45.45%
<b>Assistant audit et contrôle de gestion</b>	1	9.09%
<b>Méthodiste</b>	1	9.09%
<b>Assistant contrôle de gestion</b>	1	9.09%
<b>Contrôleur de gestion</b>	1	9.09%
<b>Chef service financier et comptable</b>	2	18.18%
<b>Total</b>	11	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

Notre échantillon est composé de 5 comptables financiers, soit 45,45%. Deux chefs de service financier et comptable (18.18%).

##### **3.1.2 La répartition des entreprises, selon l'âge des répondant**

La répartition des entreprises, selon l'âge des répondant

**Tableau N°7 : La répartition des entreprises, selon l'âge des répondant**

L'âge de répondants	Nombre de réponse	Taux
[30 –35] ans	2	20%
[35-40] ans	4	40%
[40-45] ans	1	10%
[45-50] ans	3	30%
<b>Total</b>	10	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

### 3.1.3 La répartition des entreprises, selon leur adresse

Le tableau (08) représente le lieu d'implantation de chaque entreprise de notre enquête

**Tableau N°08 : La répartition des lieux d'implantation des entreprises**

La réponse à la question : adresse, lieu d'implantation et dans le tableau suivant

Les région	Organisme	Contact	Nombre d'entreprises	Taux
<b>Bejaia</b>	Tigre royal	Rue L. lot n°125, arrière port	6	54.55%
	Sonatrach	Région transport Bejaia		
	Algérienne du costume ALCOST			
	SADJI Meubles	Quatre chemins de Bejaia		
	Toudja	Quatre chemins de Bejaia		
	EATIT Textiles industriels	Arrière port Bejaia		
<b>El kseur</b>	Tchina (groupe Cevital)	Zone industrielle el kseur	2	18.18%
	Unité aliment de Bétail	Zone industrielle el kseur		
<b>Oued Ghir</b>	Gouraya Golfe	Laazib, route de Toudja	1	9.09%
<b>Akbou</b>	Danone	Zone industrielle Taharacht	2	18.18%
	Ayris	RN°26, Bouzeroual		
<b>Total</b>			11	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

Le choix de la région, de l'établissement et des interlocuteurs à visiter était suivi d'une détermination du nombre de questionnaires à distribuer. Nous les avons distribués de main à main aux hommes et aux femmes travaillant dans différents établissements et répartis sur des régions différentes. Nous avons choisi les régions de Bejaia et El kseur et Akbou, vu qu'elles abritent des zones industrielles.

Du tableau numéro 08, nous avons constaté que la majorité des entreprises enquêtées appartiennent à ville de Bejaia avec un taux de 54.55%. El kseur et Akbou, avec un taux de 18.18% chacun. Seulement 9 % des entreprises sont situées dans la région d'Oued Ghir.

### 3.1.4 La répartition des entreprises par année de début d'activité

Le tableau (09) représente l'année de début d'activité de chaque entreprise par l'intervalle entre les années

#### Tableau N°09 : la répartition des années de début d'activité de chaque entreprise

Ce tableau est une réponse à la question : années de début d'activité

Les périodes	Nombre d'entreprise	Le taux
[1928-1948]	2	20%
[1949-1969]	1	10%
[1970-1990]	2	20%
[1991-2013]	4	40%
<b>Total</b>	10	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

#### Remarque : il y a une entreprise qui n'a pas répondu à la question

La plupart des entreprises enquêtées, soit 40 %, ont été créées entre 1991 et 2013, et 20% entre 1928 et 1948, et (20%) ont été créées entre 1970 et 1990, et le reste 10% ont été créées entre 1949 et 1969. (Voir le tableau 9).

En constate que l'ancienne entreprise a été créés entre les années 1928 et 1948, mais la plupart des entreprises dans notre enquête ont été créées entre les années 1991 et 2013, l'objectif de cette question et de savoir asque il y a une relation entre la période de création et l'utilisation de contrôle de gestion

### 3.1.5. La répartition des entreprises par secteur d'activité

Le tableau 10 représente la répartition des entreprises par secteur d'activité :

#### Tableau N°10 : la répartition des entreprises par le secteur d'activité

La réponse à la question : le secteur d'activité de votre entreprise, a été cite dans le tableau si dessus

Les secteurs	Nombre d'organisation	Taux
<b>Industrie</b>	11	100%
<b>Commerce</b>	0	0%
<b>Service</b>	0	0%
<b>Total</b>	11	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain



L'objet de cette question est de savoir le secteur de chaque entreprise.

D'après les résultats du tableau N°8 nous avons constaté que les 11 (100%) entreprises enquêtées sont dans le secteur d'industrie.

### **3.1.6. La répartition des entreprises, selon leurs types**

Par taille, les entreprises enquêtées sont résumées dans le tableau 11

#### **Tableau N°11 : la répartition des entreprises, selon leurs types**

Ce tableau et la réponse à la question : Le types de l'entreprise

<b>Le type</b>	<b>Nombre d'entreprise</b>	<b>Taux</b>
<b>Petite</b>	2	18.18%
<b>Moyenne</b>	9	81.82%
<b>Total</b>	11	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question est de savoir le type de chaque entreprise de notre enquête.

D'après les résultats du tableau 11 nous avons constaté que la majorité des questionnaires ont été distribués beaucoup plus aux moyennes entreprises avec un taux de 81.82% contre les petites entreprises avec un taux 18.18%. On constate que la plupart des entreprises enquêtées et de forme moyenne.

### **3.1.7. Questions de recherche spécifiques**

Notre questionnaire à quatre parties et chaque partie à ces questions spécifiques Dans la première partie « identification de l'entreprise » notre question de recherche est estimée au type de l'entreprise, la deuxième partie « le contrôle de gestion » il y a deux questions de recherche :

- Existe-il une relation entre le contrôle de gestion et les autres services ?
- Quelle est la place du contrôle de gestion au sein de votre entreprise ?

Et dans la troisième partie « le tableau de bord » il y a deux questions principales :

- Quelle est la principale utilité d'un tableau de bord ?
- A quoi sert le tableau de bord selon vous ?

Et dans la dernière partie « la performance de l'entreprise » il y a trois questions de recherche

- Le contrôle de gestion participe-t-il à la valorisation de la performance d'une entreprise ?
- Sur quelle performance le contrôle de gestion influence-t-il votre entreprise ?
- Quel est l'apport de contrôle de gestion à la performance de l'entreprise ?

## **3.2 Le contrôle de gestion**

### **3.2.1 La répartition existante de service contrôle de gestion dans l'organisation**

Le tableau (12) indique l'existence de service de contrôle de gestion au sein de l'organisation

### **Tableau 12 : Existence d'un service de contrôle de gestion dans l'entreprise**

Ce tableau et la réponse à la question : Existe-il un service contrôle de gestion dans votre entreprise ?

<b>Valide</b>	<b>Effectifs</b>	<b>Taux</b>
<b>Oui</b>	11	100%
<b>Non</b>	0	0%
<b>Total</b>	11	100%

**Source** : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question est de savoir s'il existe un service spécial pour le contrôle de gestion dans les entreprises.

D'après les résultats du tableau 12 nous avons constaté que la totalité des entreprises enquêtées ont un service de contrôle de gestion au sein de leur organisation.

### **3.2.2 L'importance de contrôle de gestion dans une entreprise**

Le tableau (13) indique que le contrôle de gestion est-il devenu essentiel dans une entreprise

#### **Tableau N°13 : l'importance de contrôle de gestion dans une entreprise**

Le tableau suit et la réponse à la question : Le Contrôle de Gestion est-il devenu essentiel dans une entreprise ?

<b>Valide</b>	<b>Effectifs</b>	<b>Taux</b>
<b>Oui</b>	11	100%
<b>Non</b>	0	0%
<b>Total</b>	11	100%

**Source** : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

D'après les résultats du tableau 13 nous avons constaté que la totalité des entreprises ont validé l'importance de contrôle de gestion au sein de leur organisation.

### **3.2.3 La fonction principale de contrôle de gestion**

Le tableau (14) représente la fonction principale assurée par le contrôle de gestion,

#### **Tableau N°14 : la fonction principale de contrôle de gestion**

Ce tableau et la réponse à la question : Quelle est la fonction principale assurée par le contrôle de gestion

<b>Les fonction</b>	<b>Valide</b>	<b>Taux</b>
<b>Conseil</b>	6	54.55%
<b>Contrôle</b>	11	100%
<b>Prévisions</b>	9	81.82%
<b>Autre</b>	0	0

**Source** : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question et de connaître la fonction principale de contrôle de gestion.

D'après les résultats du tableau (14), nous avons constaté que la fonction principale de contrôle de gestion et le contrôle avec un taux total de 100%, la deuxième fonction principale c'est la prévision avec un taux total de 81.82%, ceci indique que la fonction principale de contrôle de gestion et le contrôle, selon les réponses de toute l'entreprise enquêtee

### 3.2.4 La répartition de la relation entre le contrôle de gestion et les autres services

Le tableau (15) représente la relation entre le contrôle de gestion et les autres services, selon le nombre d'entreprise

**Tableau N°15 : la répartition de la relation entre le contrôle de gestion et les autres services**

Les réponses à la question de : Existe-t-il une relation entre le Contrôle de Gestion et les autres services d'une entreprise

Valide	Nombre d'entreprise	Taux
Oui	10	90.91%
Non	1	9.09%
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100%</b>

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question et de connaître la relation entre le contrôle de gestion et les autres services.

Comme on le constat, le tableau N°15 nous indique qu'il existe une relation entre le contrôle de gestion et les autres services avec un taux (90.91%) et seulement une entreprise (9.09%) parmi les entreprises interrogées indique qu'il n'y a pas une relation entre le contrôle de gestion et les autres services.

### Tableau N° 16 : les services qui ont une relation avec le contrôle de gestion

Ce tableau et une réponse pour la question : Si oui avec quel service.

Les service	Valide	Taux
Service commercial	5	45.45%
Service financière	10	91.92%
Service production	6	54.55%
Service marketing	4	36.36%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question et de savoir la relation de contrôle de gestion avec les services. D'après le tableau 16, et les réponses de les entreprises en constate que le service qui a une relation avec le contrôle de gestion c'est le service financier avec un taux de 91.92%, et le

service qui suit c'est le service de production avec un taux de 54.55%. Pour le reste de service (service commercial et marketing) la relation et de taux moyenne par apport ou résultat. D'après tout ça en constat que la totalité des entreprises à choisir le service financier.

### 3.2.5 La répartition des compétences essentielles d'un bon contrôleur de gestion

Le tableau (17) représente les compétences essentielles d'un bon contrôleur de gestion para pour au type de l'entreprise

#### Tableau N°17 : les compétences essentielles d'un bon contrôleur de Gestion

Ce tableau et une réponse pour la question : Quelles sont les compétences essentielles d'un bon Contrôleur de gestion ? (Plusieurs réponses sont possibles).

Les compétences	Les nombre des répondant qu'a dit oui
Leadership	6
Communication/sens relationnel	7
Connaissance du secteur d'activité	7
Connaissance des logiciels 1	3
Aptitudes en comptabilité/finance	8
Analyse et synthèse	10
Rigueur et organisation	7

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet et de savoir parmi ces compétences d'un bon contrôleur de gestion la plus essentielle.

Les résultats du tableau 17 montrent que les compétences essentiel qu'un bon contrôleur doit avoir, cette analyse et synthèse avec un taux 90.91% et aptitudes en comptabilité et finance avec un taux 72.27%, par contre pour ces enquêtés voient que La connaissance des logiciels n'y pas une compétence essentiel qu'un bon contrôleur doit avoir avec un taux 27.27%. De se la en exécuter que chaque réponde à ces propres mesures pour un bon contrôleur de gestion.

### 3.2.6 La répartition l'influence de contrôle de gestion a le calcul de cout

Le tableau (18) représente l'influence de contrôle de gestion a le calcul de cout selon le nombre d'entreprise

#### Tableau N°18 : la répartition l'influence de contrôle de gestion a le calcul de cout

Ce tableau et une réponse pour la question : Pensez-vous que le Contrôle de Gestion influe sur le calcul de coût,

Valide	Nombre d'entreprise	Taux
Oui	11	100%
Non	0	0
Total	11	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objectif de cette question est de savoir si le contrôle de gestion agit sur le calcul de coût. Comme on le constate, le tableau 18, indique que la totalité des entreprises interrogées (100%) valide que le contrôle de gestion influence sur le calcul de coût.

### **Tableau N°19 : l'influence de contrôle de gestion sur le calcul de coût selon ses outils**

Ce tableau et une réponse pour la question : Si oui, avec quels outils.

<b>Les outils</b>	<b>Valide</b>	<b>Taux</b>
<b>Méthode des centres d'analyse</b>	7	63.64%
<b>Méthode ABC</b>	4	36.36%
<b>Coûts partiels</b>	0	0
<b>Coûts marginal</b>	0	0
<b>Imputation rationnelle des charges fixes</b>	2	18.18%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objectif de cette question est de savoir avec quel outil de calcul de coût le contrôle de gestion influence-t-il ?

D'après les résultats du tableau 19, on constate que la méthode des centres d'analyse et l'outil qui influence le plus sur le calcul de coût avec un taux (63.64%), ainsi que la méthode ABC, elle influence sur le calcul de coût avec un taux (36.36%). Contrairement à ces deux outils (coût partiels et coût marginal) on remarque que la totalité des entreprises interrogées valide que ces deux outils (coût partiels et coût marginal) n'influencent pas sur le calcul de coût.

Ces résultats indiquent que le contrôle de gestion influence sur le calcul de coût

### **3.3. Le tableau de bord**

#### **3.3.1 La répartition utilisation de tableau de bord au sein de l'entreprise**

Le tableau (20) représente utilisation de tableau de bord au sein l'entreprise actuellement

#### **Tableau N°20 : l'utilisation de tableau de bord au sein de l'entreprise**

Ce tableau et une réponse pour la question : Travaillez-vous actuellement avec un tableau de bord. L'objet est de voir combien d'entreprise utilise le tableau de bord

<b>Valide</b>	<b>Nombre d'entreprise</b>	<b>Taux</b>
<b>Oui</b>	11	100%
<b>Non</b>	0	0
<b>Total</b>	11	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

D'après les résultats de tableau 20, on constate que la totalité (100%) des entreprises utilisent le tableau de bord

### Tableau N°21 : l'utilisation de tableau de bord au sein de l'entreprise selon les niveaux

Ce tableau et une réponse pour la question : À quel niveau le tableau de bord est utilisé.

Les niveau	Nombre d'entreprise	Taux
Niveau moyen	1	9.09%
Niveau services comptabilité	2	18.18%
Niveau de base	2	18.18%
Niveau de production	4	36.36%
Niveau d'unité commercial	3	27.27%
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100%</b>

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

Son objet et de voir le niveau que l'entreprise utilise parmi les niveaux de tableau de bord.

On constat que le niveau de production c'est le niveau qu'utilise le plus le tableau de bord avec un taux de 36.36%, ensuite le niveau d'unité commerciale avec un taux de 27.27%. On conclut qu'en utilise le tableau de bord au plusieurs niveaux chaque entreprise à son niveau spécial. (Voir le tableau21)

#### 3.3.2 La répartition des types de tableau de bord

Le tableau (22) représente les types de tableau de bord utiliser dent l'entreprise

#### Tableau N°22 : la répartition des types de tableau de bord selon le nombre d'entreprise

Ce tableau et une réponse pour la question : Vous travaillez avec lequel de ces types de Tableau de bord dans votre entreprise en particulier.

Les types	Nombre d'entreprise	Taux
Tableau de bord stratégique	2	18.18%
Tableau de bord financier	5	45.45%
Tableau de bord opérationnel	4	36.36%
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100%</b>

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question et de connaître quels types de tableaux de bord utilise chaque entreprise.

D'après le tableau 22, on constate que le type de tableau de bord utilisé diffère d'un organisme à un autre. Ainsi, 45.45% des répondants ont indiqué que leur organisation dispose d'un tableau de bord financier et 36.36% dispose d'un tableau de bord opérationnel, par contre le tableau de bord stratégique. Sella vue dire que le type le plus utilisé de tableau de bord et le tableau de bord financier

### 3.3.3 La répartition de types d'indicateurs utilisés dans l'entreprise

Le Tableau (23) représente les types d'indicateurs utilisés dans chaque entreprise selon les répondants

#### Tableau N°23 : la répartition de types d'indicateurs utilisés dans l'entreprise

Ce tableau et une réponse pour la question : Quels types d'indicateurs utilisez-vous dans votre Tableau de bord.

Types d'indicateurs	Valide	Taux
Indicateurs de suivi	7	63.64%
Indicateurs de résultats	5	45.45%
Indicateurs de performance	6	54.55%
Autres	0	0

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

Son objet est de connaître les types des indicateurs utilisés par l'entreprise.

Ainsi, nous avons constaté qu'il y a sept entreprises qui utilisent de 63.64 % des indicateurs de suivi et six entreprises qui utilisent 45.45 % des indicateurs de performance. Ainsi, la moitié des répondants utilise des indicateurs de résultats avec un taux de 45.45%. De ce fait, l'importance accordée à l'une ou l'autre des catégories des indicateurs est à peu près égale.

### 3.3.4 La répartition de la considération de tableau de bord

Le tableau (24) représente la considération de tableau de bord selon le nombre d'entreprise

#### Tableau N°24 : la répartition de la considération de tableau de bord

Ce tableau et une réponse pour la question : Comment considérez-vous le Tableau de bord ?

Les considérations	Nombre d'entreprise	Taux
Comme outil de gestion	6	54.55%
Comme outil de contrôle	5	45.45%
Total	11	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet est de connaître comment les entreprises considèrent le tableau de bord

Selon le tableau 24 la moitié des réponses en considèrent que le tableau de bord est un outil de gestion avec un taux de 54.55%, l'autre moitié le considère-il comme outil de contrôle.

D'après cela le tableau de bord est considéré comme outil de gestion est un outil de contrôle.

### 3.3.5 La répartition d'un tableau de bord selon les répondants

Le tableau (25) représente d'un tableau de bord selon les répondants

### Tableau N°25 : la répartition d'un tableau de bord selon les répondants

Ce tableau et une réponse pour la question : À quoi sert le Tableau de bord selon vous ? (Choisissez un ou plusieurs de ces réponses).

I 'utilisation de tableau de bord	Valide	Taux
Suivi de l'action	7	63.64%
Évaluation	6	54.55%
Diagnostic	8	72.27%
Contrôle de résultats	8	72.27%
Favorisation de l'échange entre les niveaux hiérarchiques	1	9.09%
Amélioration du système de mesure de la performance	8	72.27%
Réduction des coûts	3	27.27%
Autres	0	0

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

Son objet et de connaître à quoi sert le tableau de bord selon les répondants.

D'après le tableau 25 en consiste que 72.72% de l'utilité de tableau de bord et diagnostic et amélioration du système de mesure de la performance et au contrôle de résultats, et 63.64% au suivi de l'action. D'après se là le tableau de bord sert à trois utilisation (mentionné déjà)

### 3.3.6 La répartition d'utilité d'un tableau de bord

Le tableau (26) représente la principale utilité d'un tableau de bord dans l'entreprise selon les réponses des répondantes

#### Tableau N°26 : La répartition d'utilité d'un tableau de bord dans l'entreprise

Ce tableau et une réponse pour la question : Quelle est la principale utilité d'un tableau de bord

Les principale utilité	Valide	Taux
Suivi des objectif	6	54.55%
Comparaison des années	5	45.45%
Prévention des possibles	5	45.45%
Obtention des informations en temps réel	7	63.64%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objectif de cette question et de connaître la principale utilité d'un tableau de bord.

Du tableau 26 la principale utilité et obtention des informations en temps réel d'un taux 63.64% ensuite 54.55% suivi des objectifs et 45.45% d'utilité pour comparaison des années et la prévention des possibles. Cela indique que la principale utilité de tableau de bord et l'obtention des informations en temps réel.



### 3.3.7 L'utilisation des indicateurs quantitatifs pour construire un tableau de bord dans l'entreprise

Le tableau (27) représente utilisation des indicateurs quantitatifs pour construire un tableau de bord dans l'entreprise selon le nombre d'entreprise

#### Tableau N°27 : l'utilisation des indicateurs quantitatifs pour construire un tableau de bord dans l'entreprise

Ce tableau et une réponse pour la question : Utilisez-vous des indicateurs qualitatifs pour construire vos Tableaux de Bord dans votre entreprise.

Valide	Nombre d'entreprise	Taux
Oui	9	81.82%
Non	2	18.18%
Total	11	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

Son objet et de savoir si les entreprises utilisent les indicateurs quantitatifs pour construire un tableau de bord

Du résultat de tableau 27 en constate que 81.82% des réponses indiquent que les entreprises utilisent les indicateurs quantitatifs. Se l'indice que pour construire un tableau de bord en va utiliser les indicateurs quantitatifs.

### 3.3.8 S'il existe d'un changement après l'implantation du tableau de bord

Le tableau (28) constate un changement après l'implantation du tableau de bord dans l'entreprise.

#### Tableau N°28 : constatation d'un changement après l'implantation du tableau de bord

Ce tableau et une réponse pour la question : Est-ce que vous constatez un changement après l'implantation du Tableau de bord.

Valide	Nombre d'entreprise	Total
Oui	9	81.82%
Non	2	18.18%
Total	11	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

Son objet et de savoir s'il existe un changement après utilisation d'un tableau de bord. D'après le tableau 28, 81.82% des réponses dit qu'il y a un changement après l'implantation du tableau de bord.

### **Tableau N°29 : les changements après l'implantation du tableau de bord**

Ce tableau et une réponse pour la question : Si Oui, de quel changement s'agit-il ? (Rendement, efficacité, efficience, etc.).

<b>Les changement</b>	<b>Valide</b>	<b>Taux</b>
<b>Rendement</b>	2	18.18%
<b>Efficacité</b>	9	81.82%
<b>Efficience</b>	5	45.45%

**Source** : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

Son objet et de savoir de quel changement s'agit-il. 81.82% de changements après l'implantation du tableau de bord et un changement d'efficacité et 45.45% et un changement d'efficience.

Sella indique que parmi les 9 entreprises qu'on un changement la totalité on dit que le changement et eu niveau de l'efficacité. (Tableau 29)

### **3.3.9 Discussion sur l'utilisation du tableau de bord avec leur supérieur concernons la performance réalisée**

Ce tableau représente s'il y a une discussion entre l'utilisation du tableau de bord avec leur supérieur concernons la performance réalisée

### **Tableau N°30 : discussion sur l'utilisation du tableau de bord avec leur supérieur concernons la performance réalisée**

Ce tableau et une réponse pour la question : Est-ce que vous discutez, en tant qu'utilisateur du Tableau de bord, avec vos supérieurs (direction générale) de la performance réalisée ?

<b>Valide</b>	<b>Nombre d'entreprise</b>	<b>Taux</b>
<b>Oui</b>	11	100%
<b>Non</b>	0	0
<b>Total</b>	11	100

**Source** : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

Son objectif et de savoir avec qui l'utilisateur de tableau de bord discute concernons la performance réalisée

La totalité 100% des répondant ou dit oui il y'a une discussion avec direction générale concernons la performance de l'entreprise. (Voir le tableau 30)

### Tableau N°31 : la même vision de la performance

Ce tableau et la réponse à la question : Si oui, avez-vous la même vision de la performance qu'eux.

Valide	Nombre d'entreprise	Taux
Oui	8	72.27%
Non	3	27.27%
Total	11	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

Le but de cette question est de voir s'il y a une déférence entre la vision de l'utilisateur de tableau de bord et leur supérieur.

Dans le tableau 31, 72.72% en dit qu'il y a une même vision entre l'utilisateur du tableau de bord et la direction générale, et 27.27% on dit qu'ils ont une vision déférente. Il indique que chaque utilisateur du tableau de bord a sa vision elle peut être identique avec leur supérieur comme elle peut être déférente.

## 4 La performance de l'entreprise

### 4.1 Les représentent de la notion de « performance »

Le tableau (32) représente la notion de la performance

#### Tableau N°32 : les représentent de la notion de « performance »

Le tableau suit représente la question : Que représente pour vous la notion de "Performance".

Les représentent	Nombre d'entreprise	Taux
Efficacité	2	18.18%
Efficienc	2	18.18%
Les deux	7	63.64%
Autres	0	0
Total	11	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question est de savoir comment chaque entreprise définit la notion « performance »

D'après le tableau 32, on constate que pour 63.64% des entreprises la performance représente les deux (efficacité et efficacité). De la représentation de la notion de la performance selon les entreprises et l'efficacité avec l'efficacité.

#### 4.1.1 L'atteindre de la performance

Le tableau (33) représente l'atteindre de la performance selon le nombre d'entreprise

### Tableau N°33 : l'atteindre de la performance

Le tableau suit c'est la réponse à la question : En général la performance est atteinte quand.

L'atteindre de la performance	Nombre d'entreprise	Taux
Les objectifs fixés sont atteints	4	36.36%
Le plus de résultats possibles sont atteints en limitant les coûts	7	63.64%
La qualité du produit/service est atteinte, peu importe les moyens utilisés	0	0
Autre	0	0
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100%</b>

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question et de savoir quand la performance est atteinte, d'une manière générale

Du tableau 33 on constat que la performance est atteinte quand le plus de résultats possibles sont atteints en limitant les coûts avec un taux de 63.64%, et quand les objectifs fixés sont atteints avec un taux de 36.36%. On constate qu'il y a deux éléments qui permettent à la performance d'être atteinte.

#### 4.1.2 Efficacité de systèmes d'information sur véhiculer d'information concernant les objectifs stratégiques

Le tableau (34) représente l'efficacité de systèmes d'information de chaque entreprise sur le véhiculer d'information concernant les objectifs stratégiques

#### Tableau N°34 : Efficacité de systèmes d'information sur véhiculer d'information concernant les objectifs stratégiques

Le tableau suit et la réponse à la question : Est-ce que vous jugez que vos systèmes d'information sont efficaces pour véhiculer l'information concernant les objectifs stratégiques.

Valide	Nombre d'entreprise	Taux
Oui	8	72.73%
Non	3	27.27%
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100%</b>

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question et de savoir que les systèmes des entreprises sont efficaces pour véhiculer l'information concernant les objectifs stratégiques.

Du tableau 34 on constate que 72.73% des entreprises en dit que le système d'entreprise est efficace pour véhiculer l'information, et le reste 27.27% dit que le système n'est pas efficace pour véhiculer l'information

### 4.1.3 La participation de contrôle de gestion à la valorisation de la performance d'une organisation

Le tableau (35) représente la participation de contrôle de gestion à la valorisation de la performance d'une organisation

#### Tableau N°35 : La participation de contrôle de gestion à la valorisation de la performance d'une organisation

La réponse à la question : Le Contrôle de Gestion participe-t-il à la valorisation de la performance d'une Organisation. Et dans le tableau suivant.

Valide	Nombre d'entreprise	Taux
Oui	11	100%
Non	0	0
Total	11	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question c'est de connaître si le contrôle de gestion à une relation avec la valorisation de la performance d'une entreprise.

D'après le tableau 35, on constate que la totalité 100% des réponses des entreprises dit que le contrôle de gestion à une participation à la valorisation de la performance d'une organisation. Et de cela en déduit qu'il y a une relation entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

#### Tableau N°36 : Les performances que le contrôle de gestion participe-t-il

La réponse à la question : Avec quelles performances ? et dans le tableau suivant.

Les performances	Valide	Taux
Performance organisation	8	72.27%
Performance sociale	3	27.27%
Performance économique	6	54.55%
Performance financière	11	100%
Performance commerciale	8	72.72%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question est de savoir les performances qu'ont une relation avec le contrôle de gestion

D'après le tableau 36 on réalise que le contrôle de gestion participe à la performance financière avec un taux de 100%, et 72.72% avec les performances organisation et commerciale, et 54.55% avec la performance économique et 27.27% avec la performance sociale. Cela indique que le contrôle de gestion participe avec toutes les performances mais chaque performance à son propre niveau de participation.

#### 4.1.4 La participation de contrôle de gestion à la stratégie de l'entreprise

Le tableau (37) représente la participation de contrôle de gestion à la stratégie de l'entreprise

##### **Tableau N°37 : la participation de contrôle de gestion à la stratégie de l'entreprise**

La réponse à la question : Le Contrôle de Gestion participe-t-il à la stratégie de l'entreprise. Et dans le tableau suivant.

<b>Valide</b>	<b>Nombre d'entreprise</b>	<b>Taux</b>
<b>Oui</b>	11	100%
<b>Non</b>	0	0
<b>Total</b>	11	100%

**Source** : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question est de savoir si le contrôle de gestion participe à la stratégie de l'entreprise.

D'après le tableau 37 on réalise que le contrôle de gestion participe-t-il à la stratégie de la totalité (100%) des entreprises. Cela indique qu'il y a une collaboration entre le contrôle de gestion et la stratégie de l'entreprise.

#### 4.1.5 Sur quelle performance le contrôle de gestion influence-t-il votre entreprise

La série de tableaux suivants représente l'influence de contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise

##### **Tableau N°38 : L'influence de contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise**

La réponse à la question : Sur quelle performance le contrôle de gestion influence-t-il votre entreprise.

<b>Les performances</b>	<b>Nombre de réponse</b>	<b>Taux</b>
<b>Performance économique</b>	4	36.36%
<b>Performance organisationnelle</b>	2	18.18%
<b>Performance financière</b>	11	100%
<b>Performance commerciale</b>	9	81.82%
<b>Performance sociale</b>	3	27.27%

**Source** : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question est de savoir combien de performances a été influencées par le contrôle de gestion

D'après le tableau 38, le contrôle de gestion influence 100% sur la performance financière, et 81.82% pour la performance commerciale. On constate que le contrôle de gestion influence toutes les performances de l'entreprise, mais d'une manière précise la performance financière et commerciale

#### 4.1.6 La participation de contrôle de gestion au pilotage

Le tableau (39) représente la participation de contrôle de gestion davantage au pilotage

**Tableau N°39 : La participation de contrôle de gestion au pilotage**

La réponse à la question : Le Contrôle de Gestion participe davantage au pilotage de, dans le tableau suivent.

Davantage pilotage	Nombre d'entreprise	Taux
L'efficacité et de l'efficience	11	100%
La valeur	0	0
L'organisation	0	0

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question et de savoir asque le contrôle de gestion à des avantage au pilotage.

D'après le tableau 38, On constate que la totalité des entreprises enquêtés (100%) participe au pilotage de l'efficacité et de l'efficience.

#### 4.1.7 L'effets de changement a le résultat d'organisation

Le tableau 40 représente l'effets de changement a le résultat d'organisation

**Tableau N°40 : L'effets de changement sur le résultat d'organisation**

Le tableau 40 et la réponse à la question : est-ce que ce changement a des effets positifs directs sur les résultats de l'organisation.

Valide	Nombre d'entreprise	Taux
Oui	5	45.45%
Non	6	54.55%
Total	11	100%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objectifs de cette question et de savoir asque il y'a un changement positif sur les résultats de l'organisation.

D'après le tableau 40, on constate que 54.55% en disent que le changement a des effets négatifs sur les résultats de l'organisation, et45.45% en dit oui ; il y a un changement a des effets positifs directs sur les résultats de l'organisation. Et de se là on constate qu'il y a un équilibre entre les entreprises qui dit qu'il y a un changement positif avec les entreprises qui dit qu'il y a un changement négatif ou il y'a pas un changement

### Tableau N°41 : L'influences sur les éléments de résultat de l'organisation

La réponse à la question : comment et quels éléments de résultat ont été influencés. Dans le tableau suivant.

Éléments de résultat	Nombre d'entreprise	Taux
La prise de décision	2	40%
Amélioration de la production	1	20%
Amélioration continue de management qualité	1	20%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

#### Remarque : la cinquième entreprise n'a pas répondu à la question

Objet de cette question et de savoir les éléments de résultat concernés par ce changement. Parmi les cinq entreprises qui ont dit oui 40% d'élément de résultat qui ont été influencés est la prise de décision, 20% à l'amélioration de la production, le reste (20%) c'est pour l'amélioration continue de management qualité. (Voir le tableau 41)

On constate que le changement a des effets positifs pour les éléments de résulter.

## Section 2 : L'analyse des résultats de l'enquête

Cette section a pour objectif d'analyser les résultats d'enquête auprès d'un échantillon d'entreprises de la wilaya de Bejaia. Avec ces analyses des résultats nous allons essayer de répondre aux questions de la problématique en utilisons le programme SPSS comme outil d'analyse.

### 1. Le rôle du type de l'entreprise dans l'utilisation du contrôle de gestion

Dans les tableaux (42,43,44,45,46,47,48,49,50,51) on essaie de déterminer s'il y a une relation entre le type d'entreprise et l'utilisation du contrôle de gestion. Pour cela on va faire deux croisements. Le premier croisement est entre le type de l'entreprise et la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise le deuxième et entre le type d'entreprise et les outils de contrôle de gestion.

#### 1.1 Le type de l'entreprise et la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise

Les deux tableaux suivants (42,43) représentent la relation entre le type de l'entreprise et la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

Le tableau qui suit est un croisement entre le type d'entreprise et la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise, c'est une réponse pour la question quel est la place du contrôle de gestion au sein de votre entreprise ? croisé par la question quel est le type de l'entreprise ?



**Tableau N°42 : Le type d'entreprise \* La place du contrôle de gestion au sein d'entreprise**

	La place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise			Total
	Lié à la comptabilité	Intégré à la direction	Intégré à la fonction finance	
Le types d'entreprise				
Petite entreprise	0	2	0	2
Moyenne entreprise	1	6	2	9
Total	1	8	2	11

Source : établi par nous même avec l'utilisation du programme SPSS comme un outil.

L'objet de ce croisement est de savoir si le types de l'entreprise (petite ; moyenne) à un rôle pour la prise de décision de la place du contrôle de gestion au sien de l'entreprise.

D'après le tableau 42 on constate que les petites entreprises de notre échantillon ont déclaré que la place de contrôle de gestion est intégrée à la direction, par contre les moyennes entreprises ; un groupe de 6 entreprises de notre échantillon ont déclaré que la tâche du contrôle de gestion est intégrée à la direction, et deux entreprises de notre échantillon on déclarait que la place du contrôle de gestion et relié à la fonction finance.

**Tableau N°43 : le test du Khi-deux pour le tableau croisé N°42**

Le tableau suit représente un test du Khi-deux pour le tableau croisé précédant. Ce test pour connaitre si le croisement est **Indépendante** ou **dépendante** (n'est pas Indépendante)

	Valeur	Ddl	Sig. Approx. (Bilatérale)
Khi-deux de Pearson	,917 <sup>a</sup>	2	,632
Rapport de vraisemblance	1,434	2	,488
N d'observations valides	11		

Source : établi par nous même avec l'utilisation du programme SPSS comme un outil.

a. 5 cellules (83,3%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,18.

H0 : La place du contrôle de gestion est Indépendante de la taille de l'entreprise.

H1 : La place du contrôle de gestion est dépendante de la taille de l'entreprise.

Nous constatons que la valeur du Khi-deux est de 0.632 largement supérieure à 0.05, ceci nous permet de rejeter l'hypothèse H0 et accepter H1. Donc, la place de contrôle de gestion dépendante de la taille de l'entreprise. On a conclu que le type de l'entreprise joue un rôle important pour figurer la place du contrôle de gestion.

## 1.2. Le type d'entreprise et les outils de contrôle de gestion

Dans la série des tableaux suivants (44,45,46,47,48,49,50,51) on va voir la relation de type d'entreprise et chaque outil de contrôle de gestion.

Les tableaux qui suivent et un croisement entre le type d'entreprise et l'outil le plus utilisé par le contrôle de gestion, c'est une réponse pour la question quel est l'outil le plus utilisé par le contrôle de gestion ? croisé par la question quel est le type de l'entreprise ?

Chaque outil à son propre croisement.

### 1.2.1. Le type d'entreprise \* les outils : la comptabilité générale

**Tableau N°44 : le tableau croisé de type d'entreprise\* la comptabilité générale**

		Les outils : la comptabilité générale		Total
		Oui	Non	
Le types d'entreprise	Petite entreprise	0	2	2
	Moyenne entreprise	2	7	9
Total		2	9	11

**Source :** établi par nous même avec l'utilisation du programme SPSS comme un outil.

D'après le tableau 44, on constate qu'il n'y a que deux moyennes entreprises de notre échantillon qui utilisent la comptabilité générale comme un outil le plus utilisé.

### Tableau N°45 : le test du Khi-deux pour le croisement

Le tableau ci-dessous représente un test du Khi-deux pour le tableau croisé précédent. Ce test permet de connaître si l'encroisement est **Indépendante** ou **dépendante** (n'est pas Indépendante)

	Valeur	Ddl	Sig. Approx. (Bilatérale)	Sig. Exacte (bilatérale)	Sig. Exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	,543 <sup>a</sup>	1	,461		
Correction pour continuité <sup>b</sup>	,000	1	1,000		
Rapport de vraisemblance	,896	1	,344		
Test exact de Fisher				1,000	,655
N d'observations valides	11				

**Source :** établi par nous même avec l'utilisation du programme SPSS comme un outil.

a. 3 cellules (75,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,36.

b. Calculée uniquement pour une table 2x2

H<sub>0</sub>: la comptabilité générale et un outil le plus utilisé est Indépendante de la taille de l'entreprise.

H1 : la comptabilité générale et un outil le plus utilisé est dépendante de la taille de l'entreprise

Nous constatons que la valeur du Khi-deux est de 0.461 largement supérieure à 0.05, ceci nous permet de rejeter l'hypothèse  $H_0$  et accepter  $H_1$ . Donc, l'outil le plus utilisé par le contrôle de gestion dépendante de la taille de l'entreprise. On a conclu que le type de l'entreprise joue un rôle important dans la prise de décision de connaître l'outil le plus utilisé par le contrôle de gestion.

### 1.2.2. Le type d'entreprise \* les outils : la comptabilité analytique

Le tableau suivant représente le croisement entre le type d'entreprise et la comptabilité analytique

**Tableau N°46 : le type d'entreprise \* les outils : la comptabilité analytique**

		Les outils : la comptabilité analytique		Total
		Oui	Non	
Le types d'entreprise	Petite entreprise	2	0	2
	Moyenne entreprise	3	6	9
Total		5	6	11

Source : établi par nous même avec l'utilisation du programme SPSS comme un outil.

Du tableau 46, on constate qu'il y a 3 moyennes entreprises de notre échantillon ont déclaré que la comptabilité analytique et l'outil le plus utilisé. Et les deux petites entreprises de notre échantillon ont la même vision que les 3 moyennes entreprises.

### Tableau N° 47 : le Test du khi-deux

Le tableau suit représente un test du Khi-deux pour le tableau croisé précédant. Ce test pour connaître si le croisement est **Indépendante** ou **dépendante** (n'est pas Indépendante)

	Valeur	Ddl	Sig. Approx. (Bilatérale)	Sig. Exacte (bilatérale)	Sig. Exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	2,933 <sup>a</sup>	1	,087		
Correction pour continuité <sup>b</sup>	,861	1	,354		
Rapport de vraisemblance	3,701	1	,054		
Test exact de Fisher				,182	,182
N d'observations valides	11				

Source : établi par nous même avec l'utilisation du programme SPSS comme un outil.

a. 4 cellules (100,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,91.

b. Calculée uniquement pour une table 2x2

$H_0$ : la comptabilité analytique et un outil le plus utilisé est Indépendante de la taille de l'entreprise.

$H_1$ : la comptabilité analytique et un outil le plus utilisé est dépendante de la taille de l'entreprise.

Nous constatons que la valeur du Khi-deux est de 0.087 supérieure à 0.05, ceci nous permet de rejeter l'hypothèse H0 et accepter H1. Donc, contrôle de gestion dépendent de la taille de l'entreprise. On a conclu que le type de l'entreprise joue un rôle important pour figurer l'importance de la comptabilité analytique comme un outil.

### 1.2.3. Le type d'entreprise \* la gestion Budgétaire

Le tableau suit représente le croisement entre le type d'entreprise et la gestion budgétaire

**Tableau N° 48 : le type d'entreprise\* la gestion budgétaire**

	Les outils : la gestion Budgétaire		Total
	Oui	Non	
Le types d'entreprise Petite entreprise	0	2	2
Moyenne entreprise	1	8	9
Total	1	10	11

**Source :** établi par nous même avec l'utilisation du programme SPSS comme un outil.

Du tableau 48, en constate qu'il y a une moyenne entreprise qui a débité que la gestion budgétaire et un outil le plus utilisé par le contrôle de gestion.

**Tableau N°49 : représente le Test du khi-deux pour l'encroisement**

Le tableau suit représente un test du Khi-deux pour le tableau croisé précédant. Ce test pour connaitre si le croisement et **Indépendante** ou **dépendante** (n'est pas Indépendante)

	Valeur	Ddl	Sig. Approx. (Bilatérale)	Sig. Exacte (bilatérale)	Sig. Exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	,244 <sup>a</sup>	1	,621		
Correction pour continuité <sup>b</sup>	,000	1	1,000		
Rapport de vraisemblance	,423	1	,515		
Test exact de Fisher				1,000	,818
N d'observations valides	11				

**Source :** établi par nous même avec l'utilisation du programme SPSS comme un outil.

a. 3 cellules (75,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,18.

b. Calculée uniquement pour une table 2x2

H<sub>0</sub>: La gestion budgétaire est l'outil le plus utilisé est Indépendante de la taille de l'entreprise.

H<sub>1</sub>: La place du contrôle de gestion est dépendante de la taille de l'entreprise.

Nous constatons que la valeur du Khi-deux est de 0.621 largement supérieure à 0.05, ceci nous permet de rejeter l'hypothèse H0 et accepter H1. Donc, la gestion budgétaire dépendante de la taille

de l'entreprise. On a conclu que le type de l'entreprise joue un rôle important pour figurer l'utilité de la gestion budgétaire.

#### 1.2.4. Le type d'entreprise \* le tableau de bord

Le tableau suivant représente le croisement entre le type d'entreprise et le tableau de bord

**Tableau N°50 : représente un croisement entre le type et le tableau de bord**

	Les outils : le tableau de bord		Total
	Oui	Non	
Le types d'entreprise Petite entreprise	2	0	2
Moyenne entreprise	6	3	9
Total	8	3	11

Source : établi par nous même avec l'utilisation du programme SPSS comme un outil.

On constate que le tableau de bord et l'outil le plus utilisé de la part de contrôle de gestion selon les résultats du tableau 6 parmi 8 entreprises moyennes et la totalité des entreprises petite de notre échantillon utilise le tableau de bord comme outil le plus important du contrôle de gestion.

**Tableau N°51 : représente le Test du khi-deux**

	Valeur	Ddl	Sig. Approx. (Bilatérale)	Sig. Exacte (bilatérale)	Sig. Exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	,917 <sup>a</sup>	1	,338		
Correction pour continuité <sup>b</sup>	,006	1	,936		
Rapport de vraisemblance	1,434	1	,231		
Test exact de Fisher				1,000	,509
N d'observations valides	11				

Source : établi par nous même avec l'utilisation du programme SPSS comme un outil.

a. 3 cellules (75,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,55.

b. Calculée uniquement pour une table 2x2

H<sub>0</sub>: Le tableau de bord est l'outil le plus utilisé est Indépendante de la taille de l'entreprise.

H<sub>1</sub>: Le tableau de bord est l'outil le plus utilisé est dépendante de la taille de l'entreprise.

Nous constatons que la valeur du Khi-deux est de 0.338 largement supérieure à 0.05, ceci nous permet de rejeter l'hypothèse H<sub>0</sub> et accepter H<sub>1</sub>. Donc, le tableau de bord est l'outil le plus utilisé dépendent de la taille de l'entreprise. On a conclu que le type de l'entreprise joue un rôle important pour figurer la place du contrôle de gestion.

## 2. L'apport du contrôle de gestion dans l'entreprise

Pour connaître l'apport de contrôle de gestion dans l'organisation on a croisé dans le tableau suivant deux questions : quelle est la place de contrôle de gestion au sein de votre entreprise ? et le contrôle de gestion est-il un apport important au pilotage de l'entreprise

**Tableau N°52 : la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise \* Le contrôle de gestion est un apport important dans le pilotage de l'entreprise**

		Le contrôle de gestion est un apport important dans le pilotage de l'entreprise				Total	
		Oui	Taux	Non	Taux		
La place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise	Lié à la comptabilité	1	9.09%	0	0%	1	9.09%
	Intégré à la direction	8	72.72%	0	0%	8	72.72%
	Intégré à la fonction finance	1	9.09%	1	9.09%	2	18.18%
Total		10	90.91%	1	9.09%	11	100%

Source : établi par nous même avec l'utilisation du programme SPSS comme un outil.

L'objet de ce croisement et de connaître l'apport du contrôle de gestion dans le pilotage de l'entreprise.

Du tableau 52 , nous constatent que 91.91% des entreprises on dit que le contrôle de gestion et important dans le pilotage de l'entreprise, 8 entreprises parmi les 10 (80%) qui ont dit que le contrôle de gestion est un apport important dans le pilotage de l'entreprise ont déclaré que la place du contrôle de gestion est intégré à la direction et une entreprise parmi les 91.91% entreprises à déclarer que la place du contrôle de gestion est lié à la comptabilité, le reste 10% de 91.91% des entreprises on dit que la place du contrôle de gestion est intégré à la fonction finance.

## 3. L'influence du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise

Dans cette analyse on va répartir tous les éléments qui ont une relation à l'influence ou le rôle du contrôle de gestion, est ces outils sur les performances de l'entreprise.

### 3.1. L'influence du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise

En va entamer le tableau croisé suivant 53 pour répondre aux deux questions suivantes : Sur quelle performance le contrôle de gestion influence-t-il votre entreprise ? et : est-ce que ce changement a des effets positifs directs sur les résultats de l'organisation ?

**Tableau N°53 : le croisement de la variable de l'influence du contrôle de gestion sur les performances et son effet sur les résultats de l'organisation**

L'influence du contrôle de gestion sur les performances	Ce changement à des effets positifs sur les résultats de l'organisation				Total	
	Oui	Taux	Non	Taux		
Performance économique	4	36.36%	0	0%	4	36.36%
Performance financière	5	45.45%	6	54.55%	11	100%
Performance sociale	2	18.18%	1	9.09%	3	27.27%
Performance commerciale	5	45.45%	4	36.36%	9	81.81%
Performance organisationnelle	2	18.18%	0	0%	2	18.18%

Source : établi par nous même avec l'utilisation du programme SPSS comme un outil.

L'objet de ce croisement est de savoir s'il y a un changement après l'influence du contrôle de gestion sur les performances.

Du tableau, on constate que 4 entreprises (36.36%) ont déclaré que le contrôle de gestion influence sur la performance économique et ces entreprises ont dit que cette influence a des effets positifs sur les résultats de l'organisation, pour la performance financière la totalité des entreprises enquêtées ont dit que le contrôle de gestion influence sur cette performance, mais que 45.45% de ces entreprises ont dit que il y a un effet positif sur les résultats de l'organisation, pour la performance commerciale il y a juste 3 entreprises (27.27%) qui ont dit que le contrôle de gestion influence sur la performance sociale, et 18.18% de ces entreprises ont déclaré qu'il y a des effets positifs sur les résultats de l'organisation.

Pour l'influence du contrôle de gestion sur la performance commerciale 9 entreprises de notre échantillon (81.81%) ont dit qu'il y a une influence, et 5 parmi ces entreprises ont déclaré que ce changement est positif sur les résultats de l'organisation.

Est seulement deux entreprises qui ont dit que le contrôle de gestion influence cette performance et que son influence est positive

### 3.2. L'apport de contrôle de gestion à la performance de l'entreprise

Le tableau 54 représente l'apport du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise. On va savoir l'outil le plus utilisé dans chaque performance de l'entreprise

### Tableau N° 54 : L'apport de contrôle de gestion à la performance de l'entreprise

La réponse pour la question : quel est l'apport de contrôle de gestion à la performance de l'entreprise, est dans le tableau suivant

<b>Outil Performance</b>	<b>La comptabilité analytique</b>	<b>Taux</b>	<b>La gestion des coûts</b>	<b>Taux</b>	<b>Le tableau de bord</b>	<b>Taux</b>
<b>Performance Sociale</b>	0	0%	7	63.63%	4	36.36%
<b>Performance Commerciale</b>	6	54.55%	4	36.36%	4	36.36%
<b>Performance Financière</b>	5	45.45%	8	72.72%	3	27.27%
<b>Performance Économique</b>	7	63.63%	5	45.45%	3	27.27%
<b>Performance Organisationnelle</b>	5	45.45%	4	36.36%	8	72.72%

Source : établi par nos soins d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

L'objet de cette question est de connaître l'apport entre les outils de contrôle de gestion à la performance de l'entreprise

D'après le tableau N 54, on constate que la performance sociale à un apport avec deux outils de contrôle de gestion, la gestion des coûts avec un taux de 63.63%, et 36.36% avec le tableau de bord.

La performance commerciale à un apport avec la comptabilité avec un taux de 54.55% et 36.36% avec la gestion des coûts et le tableau de bord.

La performance financière à un apport avec la comptabilité analytique avec un taux de 45.45%, et 72.72% avec la gestion des coûts et 27.27% avec le tableau de bord.

La performance économique à un apport avec la comptabilité analytique avec un taux de 63.63%, et 45.45% avec la gestion des coûts et 27.27% avec le tableau de bord.

La performance organisationnelle à un apport de 45.45% avec la comptabilité analytique et 36.36% avec la gestion des coûts et 72.72% avec le tableau de bord.

On constate que chaque performance a un apport avec certains outils de contrôle de gestion, cela indique qu'il existe un rapport entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise



## Conclusion

En résumé, ce troisième chapitre qui comportait deux sections : le premier nous a renseignés sur la méthodologie de recherche où il y a l'identification du cadre de notre étude et de la présentation de notre démarche méthodologique pour réaliser ce travail, la dernière section nous a conduits à obtenir des résultats d'après l'utilisation du programme SPSS.

Ensuite, d'une part, il nous a permis également une étude et une analyse des résultats obtenus à partir de la réponse des entreprises à notre questionnaire.

D'autre part, le programme SPSS nous a permis d'analyser les résultats obtenus et avec l'utilisation du test khi-deux on a pu connaître la relation et la dépendance ou non de certaines variables.

En effet, le contrôle de gestion propose des indicateurs et des outils pour évaluer la performance des entreprises, parmi ces outils on cite : la gestion budgétaire, le tableau de bord et la méthode du calcul des coûts, cette dernière est jugée la plus efficace par le biais de l'utilisation de la méthode des centres d'analyse, la méthode ABC et l'imputation rationnelle afin de calculer les coûts de revient de chaque produit et de chaque activité et de rechercher ses véritables causes en vue de les piloter.

De manière générale, les réponses offertes par le contrôle de gestion pour piloter la performance des entreprises résident dans le pilotage de leur efficacité et leur efficacité et l'adaptation aux problèmes de leur gestion.

# **Conclusion générale**

## **Conclusion générale**

Malgré les conjonctures politiques et économiques existant en Algérie, il est toujours important de favoriser et de mettre en valeur le contrôle de gestion puisqu'il joue un rôle crucial dans la gestion de la croissance d'une organisation.

L'évolution du contrôle de gestion tout au long des deux décennies de la fin du XXème siècle fut témoins d'une profonde remise en question du contrôle de gestion aboutissant à l'émergence de nouveaux modèles et à l'apparition de nombreuses innovations. Les différentes mutations que connaissent aujourd'hui les entreprises révèlent de nouveaux enjeux qui constituent autant de défis pour le contrôle de gestion.

Ainsi, pour aider les dirigeants à maîtriser la gestion d'organisations en expansion, le contrôle de gestion s'est servi du langage financier et comptable contribuant aux différentes composantes de l'entreprise à la performance.

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

Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant la mesure de la performance de l'entreprise, tels que la méthode de calcul des coûts qui englobe trois méthodes (la méthode de centre d'analyse, la méthode ABC, l'imputation rationnelle). Cette méthode consiste à calculer le coût de revient de chaque produit et de rendre ce coût de revient indépendant de la variation du volume d'activité de l'entreprise.

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

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

Tout au long de ce travail de recherche, nous nous sommes concentrées sur la présentation de la contribution des outils de contrôle de gestion à la performance des entreprises de la wilaya de Bejaia. Tout d'abord, nous avons mis en évidence les discussions et la validation ou non des deux hypothèses.

Pour ce faire, nous avons élaboré un éclairage théorique sur le concept du contrôle de gestion, la performance, les outils de contrôle de gestion.

Nous allons discuter sur les résultats concernant la première hypothèse qui est le contrôle de gestion comme étant un moyen de pilotage de la performance d'une entreprise.

La définition du contrôle de gestion étant le processus mis en œuvre au sein d'une entreprise, afin d'assurer une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources, en vue d'atteindre l'objectif qui vise cette entité.

Nous avons constaté que le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de l'efficacité et de l'efficience, la valeur, l'organisation. En effet, d'après les réponses des entreprises enquêtées, la totalité des entreprises ont indiqué que le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de l'efficacité et de l'efficience.

Par ailleurs, on a constaté que la majorité des entreprises ont indiqué que la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise et intégré à la direction et que 90.91% des entreprises enquêtées ont dit que le contrôle de gestion a un apport important dans le pilotage de l'entreprise.

Cette intégration à la direction générale ne peut témoigner que de la place importante du contrôle de gestion au sein de l'organisation.

Il ressort également de notre étude que le contrôle de gestion influence toutes les performances mais chaque performance à son pourcentage, à partir des données nous avons conclu que le contrôle de gestion influence sur la performance financière 100% et la performance commerciale 81.82% chaque entreprise a ses propres besoins du contrôle de gestion, ceci nous permet de confirmer notre première hypothèse qui consiste à dire : ***Le contrôle de gestion comme étant un moyen de pilotage de la performance d'une entreprise***

Du résultat du test effectué et d'après le croisement de type d'entreprise et chaque outil de contrôle de gestion, on a constaté que les petites entreprises utilisent la comptabilité analytique et le tableau de bord, par contre les moyennes entreprises elles utilisent pratiquement tous les outils. L'usage et le choix de l'outil de gestion dépend des objectifs et des besoins propres à chaque entreprise.

On a essayé de déterminer l'influence du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise en forme de relation entre les outils de contrôle de gestion avec chaque performance et on a conclu que chaque performance a une relation avec au moins un outil.

Suite à l'analyse effectuée ci-dessus, nous avons vu que chaque outil influence certain performance et que le contrôle de gestion influence sur toutes les performances de l'entreprise.

En effet, chaque outil de contrôle de gestion influence un ou plusieurs types de performance. Ainsi, nous pouvons admettre que les outils de contrôle de gestion permettent d'améliorer la performance de l'entreprise. Ceci nous amène à confirmer notre deuxième hypothèse qui consiste à dire que : ***Les outils du contrôle de gestion permettant d'améliorer la performance de l'entreprise***

Ce travail nous amène à conclure que les outils du contrôle de gestion ont une contribution significative à la performance de l'entreprise et que chaque outil affecte à sa manière l'évolution et l'amélioration de la performance de l'entreprise.

Enfin, nous avons voulu à travers ce travail, aborder dans quelle mesure les entreprises bénéficient de l'utilisation des outils du contrôle de gestion, nous espérons que l'utilisation du contrôle de gestion au sein des entreprises et des institutions sera assidue et qu'elles lui accorderont une place particulière, compte tenu de sa grande importance et de sa contribution à faciliter son exécution.

Ce travail, comme tout travail de recherche, n'est pas sans lacunes et insuffisances. Nous avons fait face à plusieurs obstacles afin de mener à terme ce travail, notamment en ce qui concerne notre enquête.

Nous espérons que ce travail puisse être amélioré et complété par d'autres travaux dans l'avenir afin de l'enrichir et essayer d'apporter d'autres éléments déterminants de la performance au sein d'une entreprise.

# **La bibliographie**

## La bibliographie

### Ouvrages

1. Alazard C., Sépari S., DECF, 5<sup>ème</sup> édition, « Contrôle de gestion, Manuel et applications, Dunod.
2. Alazard C. & Separi S. « contrôle de gestion manuel et applications », Paris (2007),
3. ARDOIN J.L. et JORDAN. H., (1976) « le contrôleur de gestion » paris, Flammarion,
4. Ardoin, Michel, Schmidt ; « Le contrôle de gestion » ; édition Publiunion 1986
5. Abdelhamid El Gadi « Audit et contrôle de gestion » 2004,
6. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, (2007), DCG11, « contrôle de gestion » Edition Dunod, Paris,
7. Arcand *et al.*, 2004 ; Fabi, Raymond et Lacoursière, 2009 ; Faems *et al.*, 2005 ; Lacoursière *et al.*, 2005 ; Perry-Smith et Blum, 2000 ; Sels *et al.*, 2006 ; Sheehan, 2014 ; Stavrou, Brewster et Charalambous, 2010,
8. BOUQUIN H. (2008), “le contrôle de gestion : contrôle d’entreprise et gouvernance”, 8<sup>ème</sup> Edition mise à jour, presses universitaires de France, Paris,
9. Boisvert H. (1989), “Le renouvellement de la comptabilité de Gestion”, Gestion
10. Bescos P.L. & Mendoza C. (1994), “Le management de la performance”, ECM, Paris.
11. Chatelain-Ponroy S. & Sponem S. (2007), “ Evolution et performance du contrôle de gestion”, Revue Economie & Management, n° 123.
12. Claude Alazard, Sabine Separi ; DECF, 5 Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD ,2007.
13. Claude Alazard, Sabine Separi ; DECF, 5 Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD,2007.
14. Chenhall R.H. (2003), “Management control systems design within its organizational context : findings from contingency-based research and directions for future”, Accounting Organizations and Society, Volume 28, Issues 2-3.
15. Claude Alazard « DCG11 Contrôle de gestion, Manuel et applications, 2<sup>ème</sup> édition »
16. Davasse H. & Langlois G. (1999), “Comptabilité de gestion & gestion prévisionnelle”, Edition Foucher, Paris.
17. Elhamma A. (2010), “la comptabilité par activités au Maroc : une étude empirique utilisant la théorie de la contingence”, Revue du chercheur, N°08.
18. Gautier F. & Pezet A. (2006), “Contrôle de gestion : gestion appliquée”, Dareois & Pearson Education, Paris.
19. Hervé Arnaud, Ali Garmilis et Veronique Vignon ; « Le contrôle de gestion en action » 2<sup>eme</sup> édition,

20. Houeto D. & Deccache A. (2008), "Child malaria in Sub-Saharan African. : Effective Control and Prevention Require a Health Promotion Approach", International Quarterly of Community Health Education, Volume 28, Issue 1.
21. Jones C. & Dugale D. (2002), « The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity », Accounting Organization And Society.
22. J. L. MALO ; J.C. MATHE, (2000), « l'essentiel du contrôle de gestion », édition d'organisation, 2eme édition. Paris,
23. Kalika, M. (1988), Structure de l'entreprise, réalité, déterminants et performance. Éditeur Economica, Paris,
24. HOURY Paulet associés, (1999), la maîtrise des États financiers syscoa, Dakar, (462)
25. Langevin P. & Naro G. (2003), "Contrôle et comportements : une revue de la littérature Anglo-saxonne", Manuscrit auteur, publié dans « Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le CDG, France
26. Lorino, Contrôle de gestion et responsabilité : le contrôle rend-il irresponsable ? 1997,
27. Mottis N. (2006), "Le contrôle de gestion", 2ème édition, éditions EMS, Paris
28. Michel Gervais (2005), « Contrôle de gestion, éditions Economica, Paris »,
29. P.L Becos, P. Dobler, C. Mendoza, G. Naulleau Contrôle de gestion et management ,1995,
30. William G. Ouchi, « A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms », *Management Science*, 1979

#### **Articles et revues**

1. AHMED ZAID M. « Contribution Performance financière et performance sociale dans les entreprises publiques algériennes » Valencia, 21-22 Octobre 2011 pages 5 à 8
2. Cappelletti L. « Le contrôle de gestion socio-économique : Convertir les coûts cachés en performance durable » pages 1 à 6
3. HACHIMI SANNI Y. « La problématique de la performance organisationnelle, ses déterminants et les moyens de sa mesure : une perspective holistique multi critérielle » DOCUMENT DE TRAVAIL 2003-036 pages 14 à 21
4. JACQUES BARRETTE et JULES CARRIERE « La performance organisationnelle et la complémentarité des pratiques de gestion des ressources humaines » vol. 58, n° 3, 2003, p. 427-453
5. ISSOR Z. « La performance de l'entreprise : un concept complexe aux multiples dimensions » 2017/2 n°17 pages 98 à 103
6. NEUNREUTHER B. « La contribution du contrôle de gestion au management de la valeur » 2009/6 n° 196 pages 180 à 190

#### **Mémoires et thèses**

1. AKKOUCHE H. et ZIDI A. « Le contrôle de gestion et sa contribution à la performance



- de l'entreprise Cas : GENERAL EMBALLAGE » En vue de l'obtention du diplôme de Master LMD En Sciences de Gestion à l'Université Abderrahmane Mira-Bejaia (2015/2016) pages 96 à 103
2. Cindy ZAWADZKI « ENJEUX ET DIFFICULTES DE L'INTRODUCTION DU CONTROLE DE GESTION : UNE ETUDE DE CAS EN PME » Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Sciences de Gestion à Université Paul Verlaine – Metz (2009) pages 160 à 187
  3. DJAGHDANE F. « l'audit et la mise en place d'un système de contrôle de gestion » mémoire de magistère en sciences commerciale université d'Oran Es-Sonia (2008)
  4. JEAN-CHRISTOPHE F. « Outils de contrôle de gestion, information imparfaite et ergonomie cognitive : une mise en œuvre de la logique floue pour la représentation de projets » THÈSE DE DOCTORAT DE L'UNIVERSITÉ DE CAEN Spécialité Sciences de Gestion (2005) pages 16 à 61
  5. KARUMUHINZI C. « FACTEURS INTERNES SUSCEPTIBLES D'INFLUER SUR LA PERFORMANCE FINANCIÈRE DE L'ENTREPRISE MANUFACTURIÈRE AU RWANDA » MÉMOIRE PRÉSENTÉ À L'UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À CHICOUTIMI (1992) pages 48.
  6. LAMBERT C. « La fonction contrôle de gestion Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation » THESE pour l'obtention du titre de Docteur en sciences de gestion université PARIS DAUPHINE (2005)
  7. OSMAN A. « Nature et enjeux du contrôle de gestion en Afrique : Réflexions à partir du cas de Djibouti » Thèse de doctorat de Sciences Economiques et sciences De Gestion à L'UNIVERSITE DE NANTES (2020) pages 84 à 86
  8. TARASY S.et Lee L. « le contrôle de gestion au service de performance de l'entreprise cas de la SPAT » GRAND MEMOIRE Pour l'obtention du Diplôme d'Etudes Approfondies (D.E.A) université d'ANTANARIVO (2014)
  9. Yves DUCQ « Evaluation de la performance d'entreprise par les modelés » mémoire de magistère à l'Université Bordeaux 1 (2007) pages 53 à 56
  10. ZOUIDI L. « La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public : le cas du Maroc » mémoire de magistère en comptabilité, contrôle, audit université du Québec à MONTRÉAL (2013)

#### **Texte et articles de loi**

1. Loi N° 01/18 du 12/12/2001 portant loi d'orientation sur la promotion de la PME.
2. Bulletin d'information des Statistiques de la PME n°33 fin 2018.

#### **Site**

1. Berland N. 2009, « Mesurer et piloter la performance », E-book, [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr) consulté le 06/04/2022
2. [www.abhatoo.net/.../Vers%20un%20Pilotage%20Multidimensionnel%20de%20](http://www.abhatoo.net/.../Vers%20un%20Pilotage%20Multidimensionnel%20de%20)

# Annexes

## ANNEXE 1 : Questionnaire

Université Abderrahmane Mira-Bejaia

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département de finance et comptabilité

### Questionnaire d'enquête

Dans le cadre de la réalisation d'un mémoire de master en finance et comptabilité

Option : comptabilité et audit

### Thème

La contribution des outils de contrôle de gestion à la performance de l'entreprise

### Cas de wilaya de Bejaia

L'objectif de ce questionnaire est de déterminer le rôle joué par le contrôle de gestion dans la performance de l'organisation au sein d'une entreprise. Nous nous engageons auprès des participants à ce questionnaire que l'usage des informations collectées ne seront utilisées qu'à des fins scientifiques et nous garderons l'anonymat.

Merci à l'avance de votre collaboration dont dépend la réussite de cette étude.

## **I. Identification de l'entreprise**

**1. Titre du poste ou votre position dans votre organisation.... .. .. .**

Âge : ....

**2. Adresse, lieu d'implantation : .....**

**3. Année de début d'activité : .....**

**4. Le secteur d'activité de votre entreprise**

- Industrie
- Commerce
- Service

**5. Le types de l'entreprise**

- Petite
- Moyenne

## **II. Le contrôle de gestion**

**1. Existe-il un service contrôle de gestion dans votre entreprise**

- Oui
- Non

**2. Le Contrôle de Gestion est-il devenu essentiel dans une entreprise ?**

- Oui
- Non

**3. Quelle est la fonction principale assurée par le contrôle de gestion ?**

- Conseil
- Contrôle
- Prévisions
- Autre (précisez) : .....

**4. Quel service réalise les tâches du Contrôle de Gestion au sein de votre entreprise ?**

- Comptabilité
- Contrôle de gestion

- Direction
- Autre (précisez).....

**5. Existe-t-il une relation entre le Contrôle de Gestion et les autres services d'une entreprise ?**

- Oui
- Non

**Si oui avec quel service**

- Service commercial
- Service financière
- Service production
- Service marketing

**6. Quelles sont les compétences essentielles d'un bon Contrôleur de gestion ? (Plusieurs réponses sont possibles)**

- Leadership
- Communication / Sens relationnel
- Connaissance du secteur d'activité
- Connaissance des logiciels
- Aptitudes en Comptabilité / Finance
- Analyse et Synthèse
- Rigueur et organisation

**7. Quelle est la place du Contrôle de Gestion au sein de votre entreprise ?**

- Indépendant des autres services
- Lié à la Comptabilité
- Intègre à la Direction
- Intègre à la Fonction Finance

**8. Quel est l'outil le plus utilisé par le Contrôle de Gestion ?**

- La comptabilité Générale
- La comptabilité Analytique
- Le tableau de bord
- La gestion Budgétaire

**9. Pensez-vous que le Contrôle de Gestion influe sur le calcul de coût ?**

- Oui
- Non

Si oui, avec quels outils ?

- Méthode des centres d'analyse (coûts complets)

- Méthode ABC (coûts à base d'activités)
- Coûts partiels : distinction des charges en fonction de leur comportement (fixe ou variable, direct ou indirect)
- Coût marginal
- Imputation rationnelle des charges fixes

### III. Le tableau de bord

1. Travaillez-vous actuellement avec un tableau de bord ?

- Oui
- Non

À quel niveau le tableau de bord est utilisé ?

.....

2. Vous travaillez avec lequel de ces types de Tableau de bord dans votre entreprise en particulier ?

- Tableau de bord stratégique
- Tableau de bord financier
- Tableau de bord opérationnel

3. Quels types d'indicateurs utilisez-vous dans votre Tableau de bord ?

- Indicateurs de suivi
- Indicateurs de résultats
- Indicateurs de performance
- Autres (spécifiez).....

**4. Comment considérez-vous le Tableau de bord ?**

- Comme outil de gestion
- Comme outil de contrôle

5. À quoi sert le Tableau de bord selon vous ? (Choisissez un ou plusieurs de ces réponses)

- Suivi de l'action
- Évaluation
- Diagnostic
- Contrôle de résultats
- Favorisation de l'échange entre les niveaux hiérarchiques
- Amélioration du système de mesure de la performance
- Réduction des coûts
- Autres (spécifiez).....

**6. Quelle est la principale utilité d'un tableau de bord ?**

- Suivi des objectifs

- Comparaison des années/exercices
- Obtention des informations en temps réel
- Prévention des possibles "dérapages" de l'entreprise

**7. Utilisez-vous des indicateurs qualitatifs pour construire vos Tableaux de Bord dans votre entreprise ?**

- Oui
- Non

**8. Est-ce que vous constatez un changement après 1 'implantation du Tableau de bord ?**

- Oui
- Non

**Si Oui, de quel changement s'agit-il ? (Rendement, efficacité, efficience, etc.)**

.....

**9. Est-ce que vous discutez, en tant qu'utilisateur du Tableau de bord, avec vos supérieurs (direction générale) de la performance réalisée ?**

- Oui
- Non

**Si oui, avez-vous la même vision de la performance qu'eux ?**

- Oui
- Non

**IV. La performance de l'entreprise**

**1. Que représente pour vous la notion de "Performance" ?**

- Efficacité
- Efficience
- Les deux
- Autre (Précisez) : .....

**2. En général la performance est atteinte quand :**

- Les objectifs fixés sont atteints
- Le plus de résultats possibles sont atteints en limitant les coûts
- La qualité du produit/service est atteinte, peu importe les moyens utilisés
- Autre (Précisez) : .....

**3. Est-ce que vous jugez que vos systèmes d'information sont efficaces pour véhiculer l'information concernant les objectifs stratégiques ?**

- Oui
- Non

**4. Le Contrôle de Gestion participe-t-il à la valorisation de la performance d'une Organisation ?**

- Oui
- Non

Avec quelles performances ?

- La performance organisationnelle
- La performance sociale.
- La performance économique.
- La performance financière
- La performance commerciale

**5. Le Contrôle de Gestion participe- t-il à la stratégie de l'entreprise ?**

- Oui
- Non

**6. Sur quelle performance le contrôle de gestion influence-t-il votre entreprise?**

- Performance économique
  - Les indicateurs de la performance économique
  - La compétitivité-prix
  - La compétitivité hors-prix
- Performance organisationnelle
  - L'approche processus, le collaboratif ;
  - La capacité à engager des démarches d'amélioration continue ;
  - La gestion du référentiel d'organisation.

La performance financière

- Les états financiers
- Les ratios de mesure de la performance financière
- La performance commerciale
  - La rentabilité commerciale
  - Les indicateurs de mesure de la performance commerciale
- La performance sociale
  - Les indicateurs de responsabilité sociétale de l'entreprise



- Les indicateurs de mesure de la performance sociale

**7. Le Contrôle de Gestion participe davantage au pilotage de :**

- L'efficacité et de l'efficience
- La valeur
- L'organisation

**8. Le Contrôle de gestion est-il un apport important dans le pilotage de l'entreprise ?**

- Oui
- Non

**9. Est-ce que ce changement a des effets positifs directs sur les résultats de l'organisation ?**

- Oui
- Non

Si oui, comment et quels éléments de résultat ont été influencés ?

.....  
 .....

**10. Quel est l'apport de contrôle de gestion à la performance de l'entreprise ?**

Veillez cocher la case que vous jugez correspondre au rapport entre les outils le contrôle de gestion et chaque performance

Types \ Outils	La comptabilité analytique	La gestion des couts	Le tableau de bord
Performance sociale			
Performance commerciale			
Performance financière			
Performance économique			
Performance Organisationnelle			

VOUS AVEZ TERMINÉ, NOUS VOUS REMERCIONS DE VOTRE PARTICIPATION ET VOUS SOUHAITONS LE MEILLEUR SUCCÈ



## ANNEXE 2 : Les résultats du programme SPSS

### 1. Le croisement de types d'entreprise et la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise

#### Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
Le types d'entreprise * La place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise	11	100,0%	0	0,0%	11	100,0%

### 2. Le croisement de types d'entreprise et les outils de contrôle de gestion

#### Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
Le types d'entreprise * les outil : la comptabilité générale	11	100,0%	0	0,0%	11	100,0%
Le types d'entreprise * les outil : la comptabilité analytique	11	100,0%	0	0,0%	11	100,0%
Le types d'entreprise * Les outil : la gestion Budgétaire	11	100,0%	0	0,0%	11	100,0%
Le types d'entreprise * les outil : le tableau de bord	11	100,0%	0	0,0%	11	100,0%

### 3. Le croisement entre la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise et le contrôle de gestion est un apport important dans le pilotage de l'entreprise

#### Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
La place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise * Le contrôle de gestion est un apport important dans le pilotage de l'entreprise	11	100,0%	0	0,0%	11	100,0%

**4. Le croisement entre les performances de l'entreprise et le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de**

**Récapitulatif de traitement des observations**

	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
Performance économique * le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de :	11	100,0%	0	0,0%	11	100,0%
Performance financière * le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de :	11	100,0%	0	0,0%	11	100,0%
Performance commerciale * le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de :	11	100,0%	0	0,0%	11	100,0%
Performance sociale * le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de :	11	100,0%	0	0,0%	11	100,0%
Performance organisationnelle * le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de :	11	100,0%	0	0,0%	11	100,0%

**Le croisement du contrôle de gestion influence sur la performance financière \* Performance sociale**

	Performance sociale		Total	
	La gestion des couts	Le tableau de bord		
Le contrôle de gestion influence sur la performance financière	Oui	7	4	11
Total		7	4	11

Source : établi par le programme SPSS d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

**Tests du khi-deux**

Le tableau suit représente un test du Khi-deux pour le tableau croisé précédant. Ce

	Valeur
Khi-deux de Pearson	. <sup>a</sup>
N d'observations valides	11

a. Aucune statistique n'a été calculée car Le contrôle de gestion influence sur la performance financière est une constante.

**Le croisement du contrôle de gestion influence sur la performance financière \* performance financière**

	Performance financière			Total	
	La comptabilité analytique	La gestion des coûts	Le tableau de bord		
Le contrôle de gestion influence sur la performance financière	Oui	4	4	3	11
Total		4	4	3	11

#### Tests du khi-deux

	Valeur
Khi-deux de Pearson	. <sup>A</sup>
N d'observations valides	11

a. Aucune statistique n'a été calculée car Le contrôle de gestion influence sur la performance financière est une constante.

#### Se croisement du contrôle de gestion influence sur la performance financière \* performance commerciale

		Performance commerciale			Total
		La comptabilité analytique	La gestion des coûts	Le tableau de bord	
Le contrôle de gestion influence sur la performance financière	Oui	6	3	2	11
Total		6	3	2	11

Source : établi par le programme SPSS d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

#### Le Test du khi-deux

	Valeur
Khi-deux de Pearson	. <sup>A</sup>
N d'observations valides	11

a. Aucune statistique n'a été calculée car Le contrôle de gestion influence sur la performance financière est une constante.

#### Le croisement du contrôle de gestion influence sur la performance financière \* performance économique

		Performance économique			Total
		La comptabilité analytique	La gestion des coûts	Le tableau de bord	
Le contrôle de gestion influence sur la performance financière	Oui	5	3	3	11
Total		5	3	3	11

#### Tableau N° : Le Test du khi-deux

	Valeur
Khi-deux de Pearson	. <sup>A</sup>

N d'observations valides	11
--------------------------	----

a. Aucune statistique n'a été calculée car Le contrôle de gestion influence sur la performance financière est une constante.

**Le croisement du contrôle de gestion influence sur la performance financière \* performance organisationnelle**

	Performance organisationnelle			Total
	La comptabilité analytique	La gestion des couts	Le tableau de bord	
Le contrôle de gestion influence sur la performance financière Oui	1	4	6	11
Total	1	4	6	11

Source : établi par le programme SPSS d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

**Le Test du khi-deux**

	Valeur
Khi-deux de Pearson	. <sup>A</sup>
N d'observations valides	11

a. Aucune statistique n'a été calculée car Le contrôle de gestion influence sur la performance financière est une constante.

**L'encroisement du la Performance économique \* le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de :**

	Le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de :		Total
	L'efficacité et de l'efficience		
Performance économique	La comptabilité analytique	5	5
	La gestion des couts	3	3
	Le tableau de bord	3	3
Total		11	11

Source : établi par le programme SPSS d'après les résultats de l'enquête sur le terrain

**Le Test du khi-deux**

	Valeur
Khi-deux de Pearson	. <sup>A</sup>
N d'observations valides	11

a. Aucune statistique n'a été calculée car le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de : est une constante.

**L'encroisement du la Performance financière \* le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de**

	Le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de :		Total
	L'efficacité et de l'efficience		
Performance financière	La comptabilité analytique	4	4

	La gestion des couts	4	4
	Le tableau de bord	3	3
Total		11	11

#### Le Test du khi-deux

	Valeur
Khi-deux de Pearson	. <sup>A</sup>
N d'observations valides	11

a. Aucune statistique n'a été calculée car le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de : est une constante.

#### Le croisement de la Performance commerciale \* le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de

		Le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de :	
		L'efficacité et de l'efficience	Total
Performance commerciale	La comptabilité analytique	6	6
	La gestion des couts	3	3
	Le tableau de bord	2	2
Total		11	11

#### Le Test du khi-deux

	Valeur
Khi-deux de Pearson	. <sup>A</sup>
N d'observations valides	11

a. Aucune statistique n'a été calculée car le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de : est une constante.

#### Le croisement de la Performance sociale \* le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de

		Le contrôle de gestion participe davantage au pilotage de :	
		L'efficacité et de l'efficience	Total
Performance sociale	La gestion des couts	7	7
	Le tableau de bord	4	4
Total		11	11

#### Le Test du khi-deux

	Valeur
Khi-deux de Pearson	. <sup>A</sup>
N d'observations valides	11

# **Tables des matières**



## TABLES DES MATIERES

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Liste des abréviations

Liste des tableaux

Liste des figures

INTRODUCTION GENERAL.....	1
CHAPITRE I :LA MISE EN ŒUVRE DE SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION ET SES OUTILS .....	ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
SECTION 01 : PLACE ET ROLE DE LA FONCTION CONTROLE DE GESTION DANS L'ORGANISATION.....	18
1 Le contrôle de gestion est une composante du contrôle organisationnel.....	18
2 Le contrôle de gestion comme processus.....	19
3 Les premières fonctions du contrôle de gestion .....	21
3.1 Le domaine spécifique de la production.....	21
3.2 Le contrôle de gestion comme outil de suivi opérationnel .....	21
4 Le rôle de contrôle de gestion .....	22
4.1 Permettre la décentralisation des responsabilités .....	22
4.2 Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels .....	22
4.3 Inciter les opérationnels à penser au futur.....	23
4.4 Motiver les opérationnels à agir dans le cadre des intérêts de l'entreprise.....	23
4.5 Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances .....	23
5 La mise en place du contrôle de gestion .....	24
5.1 Phases du contrôle de gestion .....	24
5.2 Le processus du contrôle de gestion .....	24
SECTION 02 : METHODES ET OUTILS DU CONTROLE DE GESTION .....	25
1 Les outils du contrôle de gestion.....	25
1.1 La comptabilité analytique .....	25
1.1.1 Le système de comptabilité analytique .....	25
1.1.2L'architecture globale d'un système de comptabilité analytique .....	27
1.1.3 L'organisation des centres de responsabilité .....	27
1.2 La gestion des couts (l'analyse des couts).....	28
1.2.1. Définition .....	28
1.2.3 Typologie des coûts .....	29
1.3 Le tableau de bord.....	29
1.3.1. Définition.....	29
1.3.2. Les rôles de tableau de bord.....	30
1.3.3. Les instruments du tableau de bord .....	31

2 Les méthodes de contrôle de gestion.....	36
2.1 Les méthodes d'analyse des coûts.....	36
2.1.1. La méthode des coûts variables.....	36
3 Les missions du contrôle de gestion.....	42
4 Le contrôle de gestion dans les différentes entreprises.....	44
4.1 Dans les grandes entreprises.....	45
4.2 Le contrôle de gestion dans les groupes internationaux.....	46
4.3 Le contrôle de gestion dans les PME.....	46
CONCLUSION.....	47
<b>CHAPITRE II :GENERALITE SUR LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ..... ERROR!</b>	
<b>BOOKMARK NOT DEFINED.</b>	
SECTION 01 : CONCEPT DE PERFORMANCE.....	49
1 Définition de la performance.....	497
2 Analyses de la performance.....	531
3 Les types de la performance de l'entreprise.....	542
3.1 La performance organisationnelle.....	42
3.1.1. Définition.....	42
3.1.2. Les pilier ou déterminants de la performance d'une organisation.....	43
3.1.3. Les élément de mesure de la performance organisationnelle.....	44
3.2 La performance financière.....	575
3.2.1. Définition.....	45
3.2.2. Les outils et méthodes d'évaluation de la performance financière.....	586
3.3 La performance économique.....	642
3.3.1. Définition.....	52
3.3.2. Les éléments de mesure de la performance économique.....	53
3.3.3. Les indicateurs de la performance économique.....	53
3.4 La performance sociale.....	664
3.4.1. Définition.....	54
3.4.2. Les éléments de mesure de la performance sociale.....	55
3.4.3. Les indicateurs de mesure de la performance sociale.....	55
3.5 La performance commerciale.....	686
3.5.1 Définition.....	56
3.5.2 Les indicateurs de mesure de la performance commerciale.....	686
3.5.3 Rentabilité des ventes et indicateurs de mesure de la performance commerciale.....	697
3.6 La performance interne et la performance externe.....	58

4 La structure de l'entreprise et sa taille .....	59
4.1 L'entreprise présente des caractéristiques structurelles en évolution .....	59
4.2 La relation entre les PME et la performance .....	720
<b>SECTION 2 : LA RELATION ENTRE LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE ET LE</b>	
<b>CONTROLE DE GESTION.....</b>	<b>731</b>
1 Les mesure et pilotage de performance .....	7361
1.1. La mesure de la performance.....	742
1.2 Le pilotage de la performance .....	742
1.3 Les réponses utilisables dans tous les contextes.....	742
1.4 Les réponses faces aux tendances récentes .....	7563
2 Lien entre le contrôle de gestion et la performance .....	7664
2.1. La corrélation entre le contrôle de gestion et la performance .....	764
3 Les outils de contrôle de gestion au service de la performance .....	775
3.1. La comptabilité générale .....	775
3.2 La comptabilité analytique .....	786
3.3. Le contrôle budgétaire.....	797
3.3.1. Le budget.....	797
3.4 Le tableau de bord et reporting .....	808
4 La place de contrôle de gestion au sein d'entreprise .....	69
4.1. Le contrôle de gestion s'adresse à.....	69
4.2 Le contrôle de gestion offre plusieurs avantages à l'entreprise .....	96
<b>CONCLUSION.....</b>	<b>820</b>
<b>CHAPITRE III : PRESENTATION ET ANALYSE DES RESULTATS DE L'ENQUETE .</b>	<b>1171</b>
<b>SECTION 01 : PRESENTATION DU QUESTIONNAIRE ET LA REPARTITION DE SES</b>	
<b>DONNEES .....</b>	<b>841</b>
1 Méthodologie de la recherche .....	841
1.1 L'objectif de l'enquête .....	851
1.2 Elaboration du questionnaire .....	851
2 La taille de l'échantillon .....	852
3 La répartition des données d'enquête .....	862
3.1 Identification de l'entreprise.....	862
3.1.1 La répartition des entreprises selon profil des répondants .....	862
3.1.2 La répartition des entreprises selon l'âge des répondant .....	863
3.1.3 La répartition des entreprises selon leur adresse .....	873
3.1.4 La répartition des entreprises par année de début d'activité .....	884
3.1.5. La répartition des entreprises par secteur d'activité .....	884
3.1.6. La répartition des entreprises selon leur types .....	894
3.1.7. Questions de recherche spécifiques .....	895
3.2Le contrôle de gestion .....	895
3.2.1 La répartition existant de service contrôle de gestion dans l'organisation .....	895
3.2.2 L'importance de contrôle de gestion dans une entreprise .....	905

3.2.3 La fonction principale de contrôle de gestion .....	906
3.2.4 La répartition de la relation entre le contrôle de gestion et les autres services .....	916
3.2.5 La répartition des compétences essentielles d'un bon contrôleur de gestion.....	927
3.2.6 La répartition l'influence de contrôle de gestion a le calcul de cout .....	927
3.3.Le tableau de bord.....	938
3.3.1 La répartition utilisation de tableau de borde au sein de l'entreprise .....	938
3.3.2 La répartition des types de tableau de bord.....	79
3.3.3 La répartition de types d'indicateurs utilisez dans l'entreprise .....	79
3.3.4 La répartition de la considération de tableau de bord .....	79
3.3.5 La répartition d'un tableau de bord selon les répondants .....	895
3.3.6 La répartition d'utilité d'un tableau de bord .....	960
3.3.7 L'utilisation des indicateurs pour construire un tableau de bord dans l'entreprise .....	971
3.3.8 Constatation d'un changement après l'implantation du tableau de bord .....	971
3.3.9 Discussions l'utilisateur du tableau de bord avec leur supérieur concernons la performance réalisée .....	982
4 La performance de l'entreprise .....	993
4.1 Les représentent de la notion de « performance » .....	993
4.1.1 L'atteignement de la performance .....	993
4.1.2 Efficacité de systèmes d'information sur véhiculer d'information concernant les objectifs stratégiques .....	10083
4.1.3 La participation de contrôle de gestion à la valorisation de la performance d'une organisation.....	1014
4.1.4 La participation de contrôle de gestion à la stratégie de l'entreprise .....	1025
4.1.5 L'effets de changement a le résultat d'organisation .....	1036
<b>Section 2 : L'analyse des résultats de l'enquête.....</b>	<b>86</b>
1.Le rôle du type de l'entreprise dans l'utilisation du contrôle de gestion.....	86
1.1 Le type de l'entreprise est la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.....	86
1.2. Le type d'entreprise et les outils de contrôle de gestion.....	87
1.2.1. Le type d'entreprise * les outil : la comptabilité générale.....	88
1.2.2. Le type d'entreprise * les outil : la comptabilité analytique.....	88
1.2.3. Le type d'entreprise * la gestion Budgétaire .....	89
1.2.4. Le types d'entreprise * le tableau de bord.....	90
2. L'apport du contrôle de gestion dans l'entreprise .....	91
3.L'influence du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise .....	91
3.1. L'apport de contrôle de gestion à la performance de l'entreprise .....	91
Conclusion .....	104
Conclusion générale .....	105
Bibliographie	
Annexes	
Résumé	

## RÉSUMÉ

Le contrôle de gestion est un système utilisé par les entreprises dans plusieurs secteurs pour l'amélioration de leur niveau. Et comme nous savons que le contrôle de gestion a plusieurs outils qui servent à calculer les éléments d'après certaines méthodes qui leur sont assignées. L'entreprise est toujours à la recherche de la performance sous toutes ses formes ce qui l'incite à mettre en œuvre tous les moyens et outils nécessaires afin de les réaliser et d'assurer la pérennité de son organisation.

Notre recherche, basée sur un questionnaire destiné aux entreprises, une étude sur la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance d'un échantillon d'entreprises localisées au niveau de la wilaya de Bejaia.

Mots clés : Contrôle de gestion – les outils – finance - entreprise – Performances – Bejaia.

### ملخص

الرقابة الإدارية هي نظام تستخدمه الشركات في عدة قطاعات لتحسين مستواها. وكما نعلم أن للرقابة الإدارية عدة أدوات تستخدم لحساب العناصر وفق طرق معينة تخصص لها. تبحث الشركة دائماً عن الأداء بكافة أشكاله مما يشجعها على تنفيذ كافة الوسائل والأدوات اللازمة لتحقيقها وضمان استدامة مؤسستها.

بحثنا القائم على استبيان موجه للشركات دراسة حول مساهمة الرقابة الإدارية في تحسين أداء عينة من الشركات المتواجدة على مستوى ولاية بجاية.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الإدارية - الأدوات - المالية - الأعمال - الأداء - بجاية

## **Summary**

Management control is a system that companies in several sectors use to improve their level. As is known, the administrative control has several tools that serve to calculate the elements according to certain methods assigned to them. The company is always looking for performance in all its forms, which encourages it to implement all the means and tools necessary to achieve this and ensure the sustainability of its organization.

Our research, based on a questionnaire sent to companies, is a study on the contribution of administrative control to improving the performance of a sample of companies located in the State of Bejaia.

Keywords: administrative control - tools - financial - company - performance - Bejaia.