



*Université Abderrahmane Mira de Bejaia
Faculté des Sciences Economiques, des Sciences Commerciales, et des
Sciences de Gestion
Département des Sciences financières et comptabilité*

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Finance et Comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit

Thème

*L'impact du contrôle de gestion sur la performance
financière de l'entreprise*

Cas : SENTEX-KHERRATA

Etabli par :

Mlle. BOULEMSSAMER Khadidja

Mlle. DAHIA Ibtissam

Sous la direction de :

Mr. ARAB Zoubir

Année universitaire : 2021/2022

Remerciements

"Une seule hirondelle ne fait pas le printemps"

Mes premiers remerciements vont à Dieu, le tout puissant, de nous avoir donné Courage à réaliser ce travail malgré toutes les contraintes rencontrées.

Après Dieu, viennent les parents ; nous ne saurions jamais estimer votre apport dans mon éducation et la réussite de mon parcours : que Dieu vous réserve place en son vaste paradis.

*Nous tenons à remercier notre encadreur **Mr ARAB Zoubir** de nous avoir orientées et soutenues tout au long de notre Recherche.*

*Nous remercions également **Mr AMALOU Mourad** pour ses précieux conseils, ses encouragements et le maitre de stage **Mr Kermani** pour son orientation, il nous a appris la plupart des données que nous avons mise en œuvre dans ce travail, qui nous ont aidé à son amélioration ainsi pour le savoir.*

Nos remerciements les plus sincères à tous les enseignants de notre cursus universitaire ainsi qu'à tous ceux qui ont participé de près ou de loin à l'élaboration de notre travail.

Merci

Dédicace

*Je rends grâce, à mon dieu de m'avoir donné
La force, la volonté, et la sagesse d'être patiente dans mes études.*

Mes dédicaces les plus sincères

*A mes chers parents "**Mouloud et Djamila**" qui m'ont toujours soutenu*

Et encouragé que dieu les protèges

*A ma grande mère **Djamaa***

*A mes chers frères **Massinissa et Yougourthen***

*A mes chères sœurs **Kahina, Siham, Zohra, Salwa***

A mes oncles, mes tentes, mes cousins, mes cousines

A mes amies, Mouna, Ryma, Daouia, Sabiha, Minna

A mon ami, Hicham

A Lounis

A ma binôme Tissam et sa belle famille

Khadidja

Dédicace

Je dédie ce modeste travail à :

Ma mère Hakima

*Aucune dédicace ne saurait exprimer l'affection et l'amour qui j'éprouve
envers*

Toi.

Puisse ce travail être la récompense de tes soutiens moraux et sacrifices.

Mon père L'Hadi

*Puisse ce modeste travail constituer une légère compensation pour tous
les*

*Nobles sacrifices que tu t'es imposés pour assurer mon bien-être et mon
éducation.*

Mon cher frère Mustapha.

Mes chères sœurs

Yassemina, Samira, Fatima.

Mes oncles, mes tantes

A tous Mes amis

A ma binôme Khadîdja et sa famille.

Ibtissam

Sommaire

Sommaire	
Remerciements	
Dédicaces	
Sommaire.....	0
Introduction générale.....	1
Chapitre 01 : Aspect théorique du contrôle de gestion.....	3
Introduction.....	3
Section 01 : Notions de base sur le contrôle de gestion.....	3
Section 02 : La fonction du contrôle de gestion dans l'organisation.....	10
Section 03 : Méthodes et outils du contrôle de gestion.....	21
Conclusion.....	38
Chapitre 02 : La performance financière de l'entreprise.....	39
Introduction.....	39
Section 01 : Généralités sur la performance de l'entreprise.....	39
Section 02 : Mesure de la performance financière de l'entreprise.....	48
Section 03 : Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance.....	67
Conclusion.....	84
Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA.....	85
Introduction.....	85
Section 01 : Présentation de l'entreprise SENTEX-KHERRATA.....	85
Section 02 : Les outils du contrôle de gestion au sein SENTEX-KHERRATA.....	97
Section 03 : L'impact du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise SENTEX-KHERRATA.....	100
Conclusion.....	110
Conclusion générale.....	111
Bibliographie.....	113
Annexes.....	118
Liste des abréviations.....	126
Liste des figures.....	128
Liste des tableaux.....	129
Table des matières.....	130

Introduction générale

Le contrôle de gestion est souvent présenté dans les manuels comme un système de gestion générique : standard, adaptable à toutes sortes d'entreprises et toutes formes d'organisation. On peut dire que la fonction du contrôle de gestion est née à l'existence des grandes entreprises et de leurs besoins de déléguer des responsabilités. Ce qui distingue une grande entreprise d'une moyenne ou petite, c'est-à-dire le nombre des niveaux de management.

Pour être compétitive, toute entreprise doit être performante, c'est-à-dire meilleure que ses concurrents tant dans sa stratégie que dans son organisation.

Le contrôle de gestion est un processus comprenant un ensemble d'outils d'analyse, d'aide à la décision (quantitative et qualitative). Le contrôle de gestion système de gestion de la performance, doit être donc mettre en place les indicateurs, de mesure et de pilotage de la performance.

Le contrôle de gestion est souvent défini comme une démarche destinée à maîtriser le cheminement d'une organisation vers ses objectifs. Son rôle s'oriente alors vers un pilotage de la performance et du changement.

L'objectif principal du contrôle de gestion est de mesurer, d'analyser et améliorer la performance de l'entreprise. Pour mettre en place et exploiter son système de contrôle de gestion, l'entreprise dispose de plusieurs outils tels que la gestion prévisionnelle, le contrôle de gestion budgétaire.

La performance de l'entreprise est souvent liée au succès que peut remporter produits ou services auprès des clients, et par conséquent au volume d'affaire généré. Mais dans le cadre de la mondialisation et de la compétition, cette approche est nécessaire mais elle reste toujours insuffisante.

Le contrôle de gestion reste que l'un des modes possibles d'orientations des activités ordinaires de l'entreprise vers une meilleure performance, cette dernière revêt une dimension essentielle au sein de toute organisation.

Ce constat nous a donc conduites à poser la question principale suivante :

Quel est l'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise SENTEX KHERRATA ?

De notre question principale découlent des questions secondaires, à savoir :

- Est-ce que les entreprises algériennes, notamment "SENTEX KHERRATA", réalisent-elles des budgets ?
- Est-ce que les entreprises algériennes, notamment "SENTEX KHERRATA", pratiquent-elles des contrôles budgétaires périodiques ?

Pour mener à bien notre recherche, nous nous baserons sur les hypothèses suivantes :

- H1 : Les entreprises algériennes, notamment "SENTEX KHERRATA", réalisent des budgets.
- H2 : Les entreprises algériennes, notamment "SENTEX KHERRATA", pratiquent des contrôles budgétaires périodiques.

Notre démarche méthodologique s'inscrit dans une approche qualitative, pour mieux cerner la notion de performance et celle du contrôle de gestion nous avons d'abord consulté quelques mémoires et surtout des ouvrages et articles et des sites internet qui traitent de notre sujet, ensuite nous avons fait une étude de cas au niveau de "SENTEX KHERRATA" afin de mener notre étude de manière précise et approfondie.

Le plan de notre travail sera structuré en trois chapitres :

- Le premier chapitre intitulé « Aspects théoriques du contrôle de gestion » aborde en détail les principes de base du contrôle de gestion et sa fonction dans l'organisation et en dernier les méthodes et outils du contrôle de gestion.
- Le deuxième chapitre intitulé « la performance financière de l'entreprise » nous allons voir une vision théorique sur la performance de l'entreprise en générale puis nous allons mettre l'accent sur la mesure de la performance financière de l'entreprise.
- Le troisième chapitre est réservé à l'étude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sien de l'entreprise de SENTEX-KHERRTA.

Chapitre 01 :
Aspect théorique du contrôle de gestion

Introduction

L'entreprise fonctionne sur le principe de la délégation qui vient créer le besoin de contrôle pour s'assurer que ce qui doit être fait le soit effectivement. Le contrôle est ainsi analysé sur la base de « niveau » : contrôle stratégique, contrôle de gestion, et le contrôle opérationnel. Le système du contrôle est donc un système de pilotage qui met en œuvre les mécanismes clés de gestion de la performance.

Le contrôle de gestion participe à la coordination entre les acteurs au sein des organisations. Un système du contrôle de gestion doit être adapté à la configuration spécifique de chaque entreprise (stratégie, structure, culture,...etc.), si bien que sa construction exige en général une approche sur mesure. Le contrôle de gestion ne se résume pas seulement à contrôler dans le sens de vérifier mais sa mission est plus étendue.

Ce premier chapitre a servi à définir un ensemble des concepts théoriques sur le contrôle de gestion, il est composé de trois sections, la première section est consacrée pour les notions de base sur le contrôle de gestion. Dans la seconde section nous allons voir la fonction du contrôle de gestion dans l'organisation, et la dernière traitera les méthodes et outils du contrôle de gestion.

Section 01 : Notions de base sur le contrôle de gestion

Pour bien comprendre la notion du contrôle de gestion, nous allons donner dans cette section les concepts de base du contrôle de gestion, commençons par la présentation d'un bref sur son évolution avant de voir quelques-unes de ses définitions, ses objectifs ainsi que ses missions et limites.

1.1. Historique du contrôle de gestion¹

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du 19^{ème} siècle et surtout le début du 20^{ème} siècle.

Le contrôle de gestion est né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Tylor (1905) sur le contrôle de la productivité, l'apparition du contrôle de gestion comme fonction spécifique au sein de l'entreprise, est concomitante avec le développement,

¹ALAZARD.C, SEPARI.S, « Contrôle de gestion : Manuel et application », 2^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2010, P.05.

dans les années 1920, des grandes entreprises au Etats-Unis comme général Motors ou du Pont de Nemours.

La première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes du contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leurs diversifications.

Il est devenu nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.

A cet époque, les premiers systèmes du contrôle de gestion ont pris la forme d'un ensemble des contrôles financiers reposant sur des systèmes d'informations comptables et un langage commun, le langage financier, capable de rendre comparable entre elles un ensemble d'activités industrielles de plus en plus diversifiées conduites au sein d'une même entreprise².

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises ont mis en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts dans le cadre d'un contrôle budgétaire.

Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires ont cherchés dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

Jusqu'au début des années 70, le modèle existant du contrôle de gestion reposait sur un processus de planification, de gestion budgétaire et de contrôle budgétaire, une structure hiérarchique découpée verticalement en centres de responsabilité, et un système de pilotage par les couples objectifs-moyens.

A partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause de ce modèle dans ses objectifs, ses outils et ses utilisations.

Ainsi de nombreuses pressions et évolutions technologiques, organisationnelles et stratégiques ont fait émerger un contrôle de gestion avec des objectifs plus larges, des démarches et des outils diversifiés.

²YVES DE RONGE ; KARINE CERRADA, « Contrôle de gestion », 3^{ème} Edition Pearson France, Paris, 2012. P.02.

1.2. Définition du contrôle de gestion

Plusieurs définitions ont été élaborées par des différents auteurs, nous pouvons retenir :

Le contrôle de gestion tel que défini par **R.ANTHONY** et **GOVINDARAJAN**(1998) : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation afin de mettre en œuvre les stratégies de l'organisation. »³

Selon **ALAZARD.C** et **SEPARIS** : « Le contrôle de gestion est un processus finalisé, en relation avec objectifs de l'entreprise, et incitatif, en relation des responsables. Le contrôle de gestion ne se limite plus à la maîtrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, mais doit permettre un pilotage permanent et un processus d'amélioration contenue de la stratégie et de l'organisation. »⁴

M.GERVAIS (2005), définit le contrôle de gestion comme : « Le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficacité, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie. »⁵

Selon **SIMONS**(1995), le contrôle de gestion est défini comme : « les processus et procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation. »⁶

Pour **BOUQUIN.H**(2010) : « le contrôle de gestion est formé des processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes sont et ont été cohérents. Il finalise, pilote, post évalue. »⁷

Le contrôle de gestion est défini comme le pilotage de la performance de l'entreprise. Il vise à atteindre les objectifs que l'entreprise s'est fixée d'après une stratégie déterminée, tout en recherchant à optimiser les moyens mis en œuvre. Une analyse régulière des écarts entre les réalisations et les prévisions permet de prendre des mesures correctives, de s'adapter aux évolutions imprévues. Le contrôle de gestion constitue une aide à la décision.

³ YVES DE RONGE ; KARINE CERRADA, « Contrôle de gestion », 3^{ème} Edition Pearson France, Paris, 2012, P.02

⁴ ALAZARD.C ; SEPARIS.S. «, Contrôle de gestion : Manuel et applications, » 4^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2007, P.05.

⁵ GERVAIS .M, « contrôle de gestion », 8^{ème} Edition ECONOMICA, Paris, 2005, P.12.

⁶ YVES DE RONGE ; KARINE CERRADA, « Contrôle de gestion », 3^{ème} Edition Pearson France, Paris, 2012.P.05.

⁷ BERLAND.N, « Le contrôle de gestion », 1^{ère} Edition, Paris, 2014, P.05.

1.3. Notions voisines du contrôle de gestion

Il existe plusieurs concepts associés au contrôle, parmi lesquels on cite le contrôle interne, contrôle organisationnel, audit interne.

1.3.1. Le contrôle interne

L'Ordre des Experts Comptables (OEC) ont défini le contrôle de gestion comme : « C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un coté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci ». ⁸

Le COSO est conçu pour être un référentiel défini par (Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission), Le référentiel initial s'appelle COSO1 à évaluer depuis 2002 vers un second corpus dénommé COSO2.

Le référentiel COSO est basé sur des principes suivant :

- ✓ Le contrôle interne est un processus, pas seulement un recueil de procédures, qui nécessite l'implication des acteurs de l'organisation ;
- ✓ Le contrôle interne doit procurer l'assurance raisonnable ;
- ✓ Le contrôle interne est adapté à la réalisation effective des objectifs.

Le COSO a défini le contrôle interne comme : un processus mise en œuvre par les dirigeants à tous les niveaux de l'entreprise, et destiné à fournir une assurance raisonnable qu'ont à la réalisation des trois objectifs suivants :

- ✓ Fiabilité des informations financières ;
- ✓ Efficacité et efficacité de l'opération ;
- ✓ Conformité aux lois et règlements.

On notera que ces objectifs correspondents aux préoccupations des investisseurs, le contrôle interne tel que défini par le COSO comporte cinq composants :

- ✓ L'environnement du contrôle ;

⁸ ALAZARD.C ; SEPARI.S., « Contrôle de gestion : Manuel et application », 6^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2004, P.17.

- ✓ Evaluation des risques ;
- ✓ Les activités du contrôle ;
- ✓ L'information et communication ;
- ✓ Le pilotage.

1.3.2. Le contrôle organisationnel

Pour piloter la performance, le gestionnaire ne peut se contenter de réguler les actions et leurs résultats, il doit aussi surveiller la fiabilité et la qualité du fonctionnement de l'organisation, c'est-à-dire ses processus décisionnels.

L'entreprise dispose de ressources internes propres qui doivent être contrôlables pour être en permanence opérationnelle et tournées vers l'objectif à atteindre.

Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et aux quelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leur comportements. Le contrôle organisationnel doit donc assurer, en temps réel, le suivi de la qualité des processus décisionnels.

Ainsi, le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnelle et opérationnelle) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés.

Trois types de méthode sont utilisés par le contrôle organisationnel (La planification, la fixation des règles et des procédures et l'évaluation des résultats et de la performance)⁹.

1.3.3. Audit interne

Selon l'Institut Français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de son activité. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants.¹⁰

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation, une assurance sur le degré de la maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribué à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ces

⁹ BOUCHELOUH.S, FERSAOUI.N, « Effet du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise », Mémoire de master, Université de Bejaia, Encadré par Mr. ARAB. Z, 2018-2019, P.05.

¹⁰ ALAZARD.C ; SEPARI.S, « Contrôle de gestion : Manuel et application », 2^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2010, P.11.

objectifs en évaluant par une approche systémique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement de l'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

L'audit doit permettre de :

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptables et financiers existant.
- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.
- Aider l'organisation à atteindre ses objectifs.
- Réaliser un audit permet de savoir si l'entreprise a atteint ses objectifs et si elle ne les a pas atteints, de savoir pourquoi.
- Réaliser un audit, n'est pas une fin, est un moyen de permettre à l'entreprise de se perfectionner.

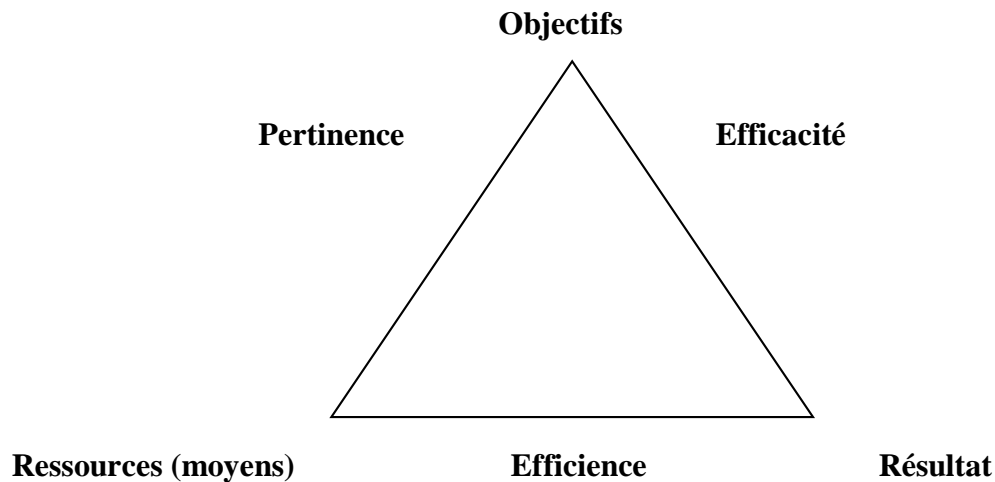
1.4. Objectifs du contrôle de gestion

La notion d'objectif pour le contrôle de gestion est basée sur deux autres éléments essentiels qui sont : les ressources et les résultats, dans cette approche, un responsable se définit par un « champ d'action » dans lequel son activité consiste à mettre en relation trois éléments : (les objectifs à atteindre, les ressources mises à sa disposition et les résultats obtenus).

Et qui donnent naissance à trois critères d'évaluation pour le responsable :

- **La pertinence** (des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs) ;
- **L'efficacité** (la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif ;
- **L'efficience** (la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu) ;
- Améliorer la rentabilité, sa performance et de mieux connaître ses faiblesses afin de donner des corrections et des recommandations

Figure N°01 : Le triangle du contrôle de gestion



(Source : Hélène, LONING, « Contrôle de gestion : organisation, outils et pratique », 3^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2008, P.06).

Il n'est pas possible de mesurer une performance sans objectifs définis, et il n'y a pas de résultat sans moyens attribués.

D'une manière générale le contrôle de gestion a pour objectif ¹¹:

- Aider aux décisions tant tactiques que stratégiques ;
- Organiser et améliorer le fonctionnement des activités ;
- Accompagner le changement et orienter les acteurs ;
- Aider la réflexion et à piloter l'ensemble des variables managériales de la performance globale.

1.5. Missions du contrôle de gestion

L'objectif principal du contrôle de gestion est la maîtrise de la performance

- Evaluer les performances se fait par trois éléments ;
 - **L'efficacité** : Elle se définit par rapport à un objectif donné. Elle indique à quel point l'objectif est atteint. Elle est complètement indépendante du coût.
 - **L'efficience** : Elle représente la capacité de minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre un objectif. Un système de production est efficace s'il produit un nombre donné d'unités, d'une qualité donnée, au moindre coût.

¹¹ ALAZARD.C, SEPARI.S, « Contrôle de gestion : Manuel et application », 5^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2018, P.18.

- **L'économie** : Est dite économique toute acquisition de ressources qui correspond aux critères suivants : moindre cout, quantité et qualité conforme à la norme établie, moments et lieux opportuns.
- Aider à la prise de décision ;
- Orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation de responsabilités en matière de ressource et de résultat) ;
- Suivre la mise en œuvre de la stratégie (suivi de facteurs clefs de succès) ;
- Constituer un système globale d'information (indicateurs, tableau de bord, comptabilité analytique....) qui embrasse toutes les activités de l'organisation ;
- Analyser les relations entre les résultats poursuivis et les ressources consommés afin de réaliser les objectifs (analyse des écarts prévisions, résultat, sanction des écarts..).

1.6. Limites de contrôle de gestion¹²

Cependant, tout ne peut être piloté par le contrôle de gestion la performance, telle qu'elle est définie aujourd'hui avec des dimensions financières, économiques, mais aussi sociales et sociétales, engendre des indicateurs quantitatifs et qualitatifs qui peuvent dépasser le champ du contrôle de gestion.

La responsabilité sociale de l'entreprise, le développement durable, le respect de l'environnement, la maîtrise des risques sont des domaines incontournables de la performance globale, peut-être inatteignables pour les entreprises que le contrôle de gestion a du mal à mesurer.

Il est difficile de délimiter aujourd'hui les frontières du contrôle de gestion, boîte à outils qui se remplit sans logique spécifique, au gré des modes. Les managers cherchent en permanence des outils pour réduire l'incertitude ou se cacher derrière des techniques mais sont aussi noyés sous trop d'informations.

Le contrôle de gestion ne peut tout englober et ne peut pallier les insuffisances d'analyse et de réflexion.

Section 02 : La fonction du contrôle de gestion dans l'organisation

Le contrôle de gestion assure la réalisation des objectifs de l'entreprise en suivant plusieurs étapes, aux différents niveaux, c'est la fonction de contrôleur de gestion. Nous allons

¹² ALAZARD.C, SEPARI.S, 2^{ème} Edition, op.cit.P.689.

s'intéresser dans cette section le processus et les niveaux du contrôle de gestion, et il est nécessaire de définir le cadre théorique des fonctions du contrôleur de gestion et sa position dans l'organisation.

2.1. Processus du contrôle de gestion

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management à savoir¹³ :

2.1.1. Phase de prévision

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

2.1.2. Phase d'exécution

Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.

2.1.3. Phase d'évaluation

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape du contrôle (au sens strict) met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives.

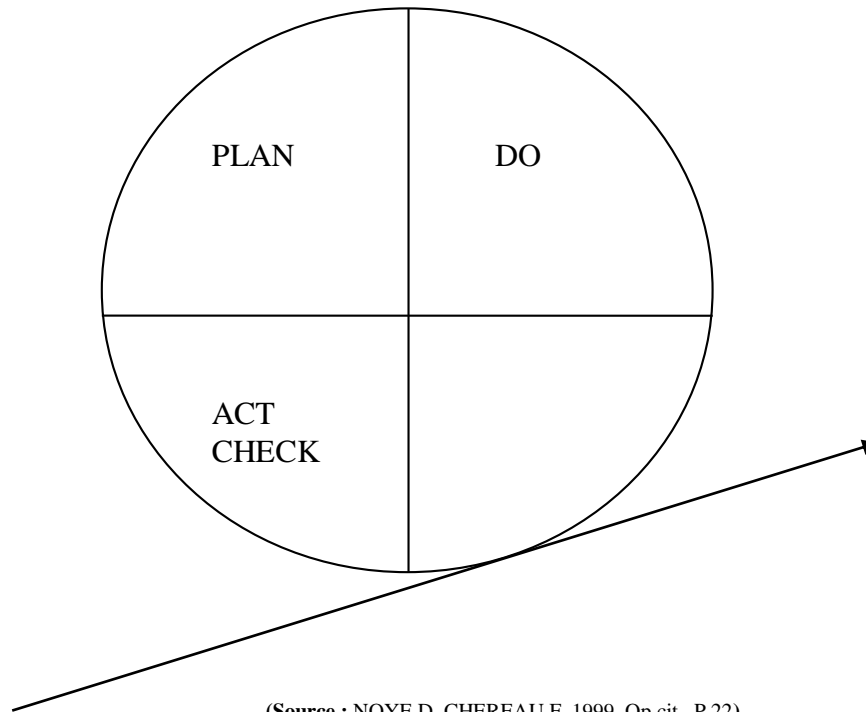
Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

¹³ LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « Contrôle de gestion », BERTI Editions, Alger, 2008, P.18-19.

2.1.4. Phase d'apprentissage

Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses.

Figure N°02 : Le cycle d'amélioration continue



En anglais, ce cycle est désigné par le sigle PDCA : Plan, Do, Check, Act, ou « Roue de Deming », cette boucle exprime que nous sommes en amélioration continue.

2.2. Niveaux du contrôle de gestion

Anthony propose une structuration du contrôle de gestion en trois niveaux¹⁴ :

2.2.1. Un niveau de planification ou de contrôle stratégique

Qu'il définit comme étant « le processus qui consiste à décider des buts de l'organisation et des stratégies à employer pour atteindre ces buts. » Son orientation est essentiellement à long terme et centrée sur les évolutions de l'environnement externe.

2.2.2. Un niveau du contrôle de gestion

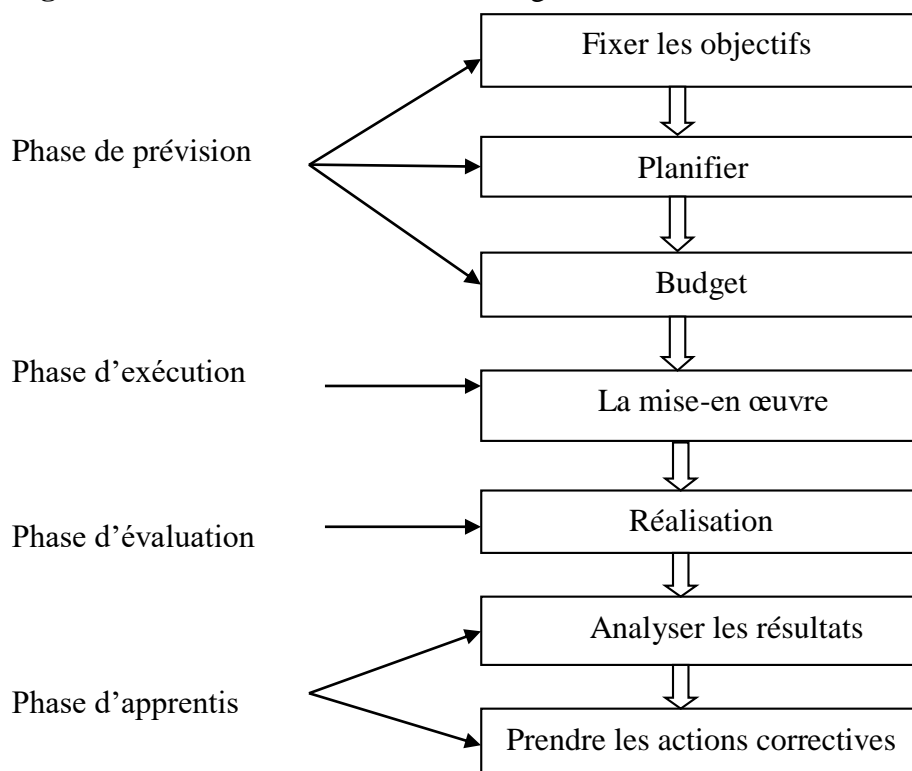
¹⁴ YVES DE RONGE, KARINE CERRADA, « Contrôle de gestion », 3^{ème} Edition Pearson, Paris, 2012.P.03.

Tel que défini plus haut. Il doit assurer la cohérence entre la stratégie et le quotidien des actions des membres de l'entreprise. Il spécifie les modalités du contrôle opérationnel pour assurer sa cohérence avec la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise.

2.2.3. Un niveau du contrôle opérationnel

Entendu comme « le processus qui consiste à garantir que les tâches spécifiques sont mises en œuvre de façon efficiente et efficace. » Son orientation est à court terme et il est exclusivement tourné vers le fonctionnement interne de l'organisation.

Figure N°03 : Processus du contrôle de gestion



(Source : LONING.H ; PESQUEUX.Y, « Contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris, 1998, P.03).

2.3. Contrôleur de gestion

2.3.1. Définition du contrôleur de gestion

« Les contrôleurs de gestion sont les premiers auxiliaires (on pourrait dire les premiers outils) de la fonction du contrôle de gestion ».¹⁵

¹⁵ DESIRE-LUCIANI, NOELLE.M, HIRCH.D, KACHER.N & POLOSSAT.M, « Le grand livre du contrôle de gestion », Edition EYROLLES, 2013, P.08.

« Le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toutes autres organisations, pour créer, animer et faire évoluer les méthodes et les outils du contrôle de gestion et non pas pour contrôler lui-même la gestion des responsables de centres de résultat ». ¹⁶

2.3.2. Métier du contrôleur de gestion

Le métier du contrôleur de gestion a évolué vers des fonctions de conseil et de communication, pour lui permettre d'exercer ses nouvelles fonctions, la situation du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise a changé ainsi que son profil. ¹⁷

2.3.3. Rôle et missions du contrôleur de gestion

2.3.3.1. Le rôle du contrôleur de gestion

Selon **CHIAPELO.E**, le rôle du contrôleur de gestion est de : ¹⁸

- ✓ Conseil et aide à la décision auprès de la direction générale et opérationnelle ;
- ✓ Incitation des opérationnels à penser au futur, formation ;
- ✓ Aide à l'évaluation des performances individuelles ;
- ✓ Amélioration de la fiabilité des données ;
- ✓ Analyse des coûts, des résultats.

Les rôles fondamentaux que l'on retrouve le plus souvent correspondent à : ¹⁹

- ✓ L'élaboration puis au pilotage du processus budgétaire ;
- ✓ Il est aussi responsable de l'élaboration puis de l'évolution des indicateurs de performance notamment opérationnelle

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

¹⁶ GUERNY.J, GUIRIEC.J.C, « Contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, Paris, 1998, P.197.

¹⁷ LANGLOIS.L et ALL, Op.cit, P.18.

¹⁸ HONING.L, et AL, « Le contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris, 1998, P.232.

¹⁹ SEPARI.S, SOLLE.G, LE CŒUR.L, « Management et contrôle de gestion », Edition Francis Lefebvre, DUNOD, Paris, P.09.

Tableau N°01 : Le rôle du contrôleur de gestion

Rôle classique	Nouveaux rôle
Traduction de la politique générale en Plans, programmes, budgets.	Démarche dynamique permanente d'amélioration Accompagnement Du changement, de l'organisation et Des compétences.
Analyse des résultats et des écarts, Sur les couts, les budgets et les tableaux De bord.	Amélioration des systèmes d'informations Et des outils.
Coordination et liaison avec les autres Services.	Dialogue, communicateur, conseil et Formateur, manager d'équipe et de projet.

(Source : ALAZARD.C ; SEPARIS, « Contrôle de gestion : Manuel et application, » 2^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2010, P.29).

2.3.3.2. Missions du contrôleur de gestion

Selon BOUIN.X, SIMON X.F la mission du contrôleur de gestion consiste à :²⁰

- Clarifier a tous les niveaux de l'entreprise la complexité croissante qui relève de la mondialisation, l'accélération des flux, la dématérialisation des échanges l'accroissement exponentiel du nombre de segment de marché ;
- Faire face à des changements permanents d'organisation ;
- Aider les acteurs de l'entreprise à identifier les risques de non performance ainsi que les segments de progrès, tant par son croissance des processus et activités que celle des outils de résolution de problème, au service des quels il se mettre pour quantifier et constater les économies au niveau du compte de résultat et du bilan ;
- Etre le garant d'informations faibles dans les processus de collecte, de traitement et de restitution de l'information a tous les niveaux de l'entreprise ;

²⁰ BOUIN.X, SIMON.F.X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris, P.17.

- Confronté a une situation de rupture quasi permanente, le contrôleur de gestion doit faire preuve de flexibilité, d'adaptabilité afin d'apporter aux hommes et aux organisations visibilité et réactivité.

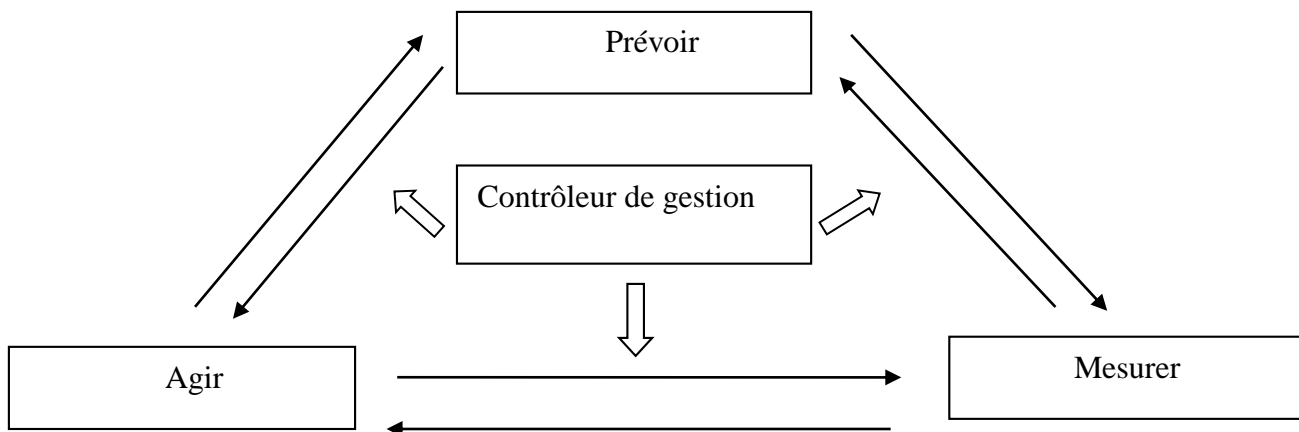
Ces missions nombreuses portant sur des procédures de travail des individus élargissent beaucoup le rôle initial du contrôleur de telle manière que l'on peut s'interroger sur le profit nécessaire.

Les contrôleurs de gestion doivent :

- ✓ Contribuer à la mise sous contrôle des activités de l'entreprise ;
- ✓ Apporter une assistance à l'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise.

Ils contribuent à la gestion de l'organisme dont ils dépendent par une action aux trois niveaux de gestion : prévoir, mesurer, agir :

Figure N°04 : Les missions du contrôleur de gestion



(Source : DESIRE-LUCIANIA, NOELLE.M, HIRCH.D, KACHER.N & POLOSSAT.M, « Le grand livre du contrôle de gestion », Edition EYROLLES, Paris, 2013, P.56).

Globalement, les contrôleurs de gestion exercent des missions de :²¹

- Mise en œuvre du système du contrôle (architecteur, périodicité du suivi et du reporting...);
- Conception d'outils du contrôle (couts, tableaux de bord, etc.), implantation de ces outils, implantation de nouvelles technologies ;

²¹SEPARI.S, SOLLE.G, LE COEUR.L, « Management et contrôle de gestion », Edition Francis Lefebvre DUNOD, Paris, P.10.

- Maintien de la pertinence et de la cohérence des outils et dispositifs du contrôle au fil du temps ;
- Surveillance des activités opérationnelles et d’articulation avec les objectifs stratégiques de l’entreprise ;
- Coordination horizontale et verticale ;
- Information et de communication entre les individus et les niveaux hiérarchiques ;
- Conseil et animation, etc.

2.3.4. Qualités et Compétences du contrôleur de gestion

2.3.4.1. Qualités du contrôleur de gestion

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

Tableau N°02 : Qualités du contrôleur de gestion

Qualités techniques	Qualités humaines
<ul style="list-style-type: none"> • Rigoureux, méthodique, organisé • Fiable, claire • Cohérent • Capable de synthèse • Faisant circuler l’information sélectionnée • Maitrisant les délais • Connaissant les outils 	<ul style="list-style-type: none"> • Morale : honnêteté, humilité • Communicante : dialogue, animation, formation, diplomatie, Persuasion • Mentales : ouverture, critique, créativité • Collectives : écoute, accompagnement, Implication • Sociales : gestion des conflits • Entrepreneuriales : esprit d’entreprise

(Source : ALAZARD.C, SEPARIS, « Contrôle de gestion ; Manuel et Application », 2^{ème}Edition DUNOD, Paris, 2010, P. 30).

2.3.4.2. Compétences du contrôleur de gestion

Les compétences du contrôleur de gestion peuvent être résumées par le tableau suivant :

Tableau N°03 : Compétences du contrôleur de gestion

Compétences	1	2	3
<p>➤ Savoirs :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Connaissance de la comptabilité analytique ▪ Connaissance des méthodes associées ▪ Connaissance des outils mis à disposition pour mettre en œuvre le contrôle de gestion ▪ Expertise sur la notion de coût ▪ Expertise dans l'élaboration des tableaux de bord et d'indicateurs ▪ Connaissance de l'organisation en question 			
<p>➤ Savoir-faire :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Etre capable de gérer un projet ▪ Etre capable de constituer un coût ▪ Etre capable d'analyser un coût ▪ Etre capable d'animer une réunion ▪ Proposer des méthodes adaptées à l'environnement de l'organisation ▪ Etre capable d'élaborer des documents de synthèse ▪ Etre capable de conduire une formation 			
<p>➤ Savoir-être :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Avoir le sens de l'écoute ▪ Etre pédagogue ▪ Avoir un esprit de synthèse ▪ Etre rigoureux ▪ Etre réactif ▪ Etre créatif 			

(Source : ARAB.Z, « Le contrôle de gestion à l'hôpital-méthodes et outils-cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KHELLIL Amrane de Bejaia », thèse de magister en économie de la santé et développement durable, université de Bejaia, 2012, P.113).

Appréciation des compétences pour tenir le poste :

- 1 : Compétences Indispensables ;
- 2 : Compétences Souhaitées ;
- 3 : Compétences à acquérir.

2.3.5. Position du contrôleur de gestion dans l'organisation²²

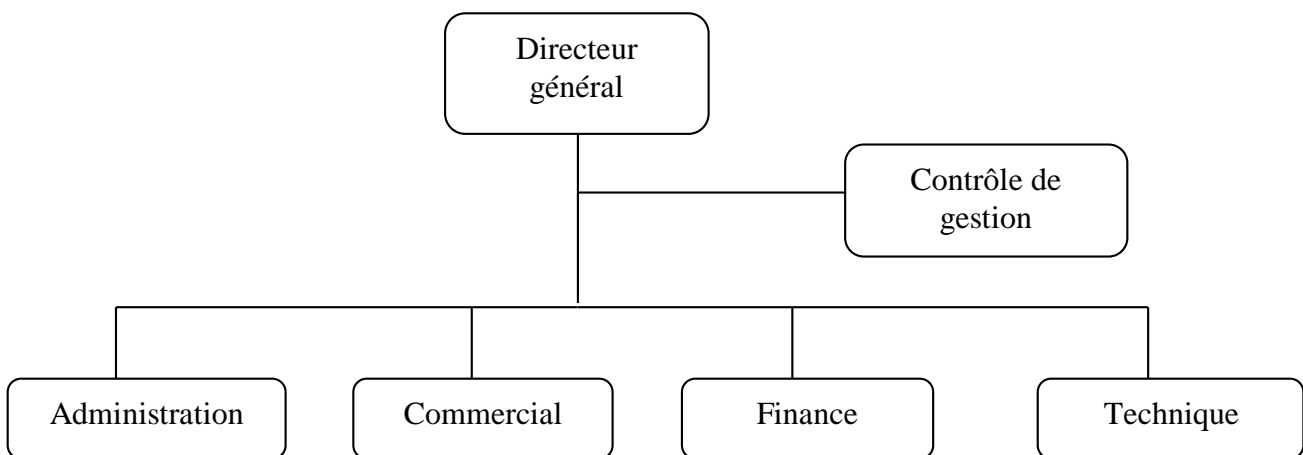
Il n'y a pas de règles et de normes pour positionner les contrôleurs de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité conditionnent sa place. Il est possible de repérer un certain nombre de critères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

Ainsi il en ressort que différents rattachements sont possibles :

2.3.5.1. Rattachement au directeur général

C'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l'étendue de son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel. Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier.

Figure N°05 : Rattachement au directeur général



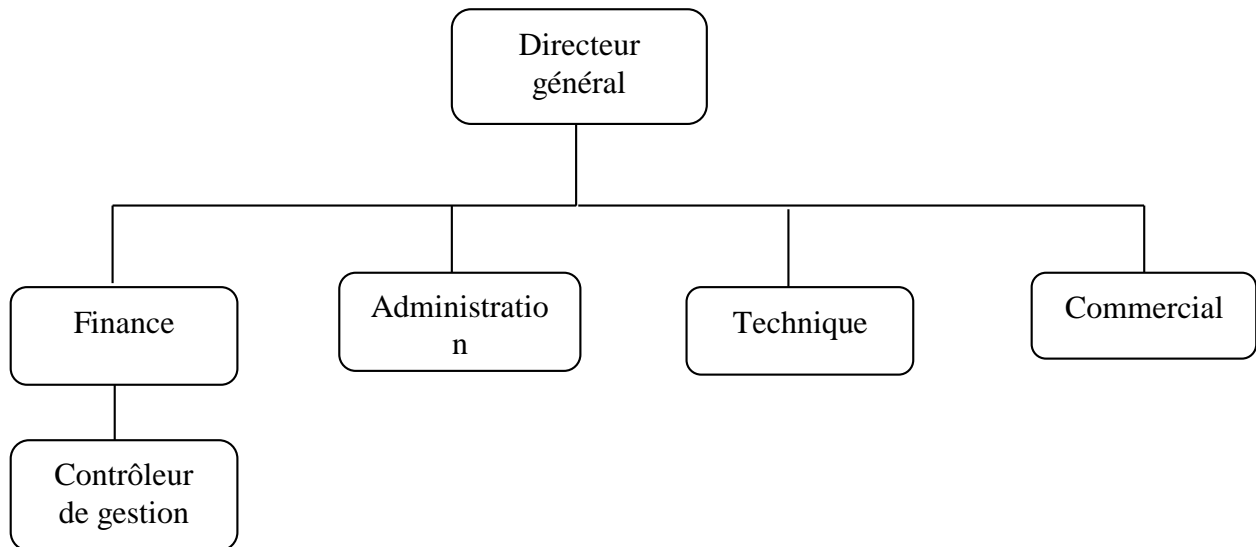
(Source : BOUIN. X, SIMON.F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2009, P.50).

²² ALAZARD.C, SEPARI.S, « Contrôle de gestion ; Manuel et application », 2^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2010, P.31.

2.3.5.2. Rattachement au directeur financier

Cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai...).

Figure N°06 : Rattachement au directeur financier



(Source : Hélène LONING, « Contrôle de gestion ; Organisation, outils et pratiques », 3^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2008, P.287).

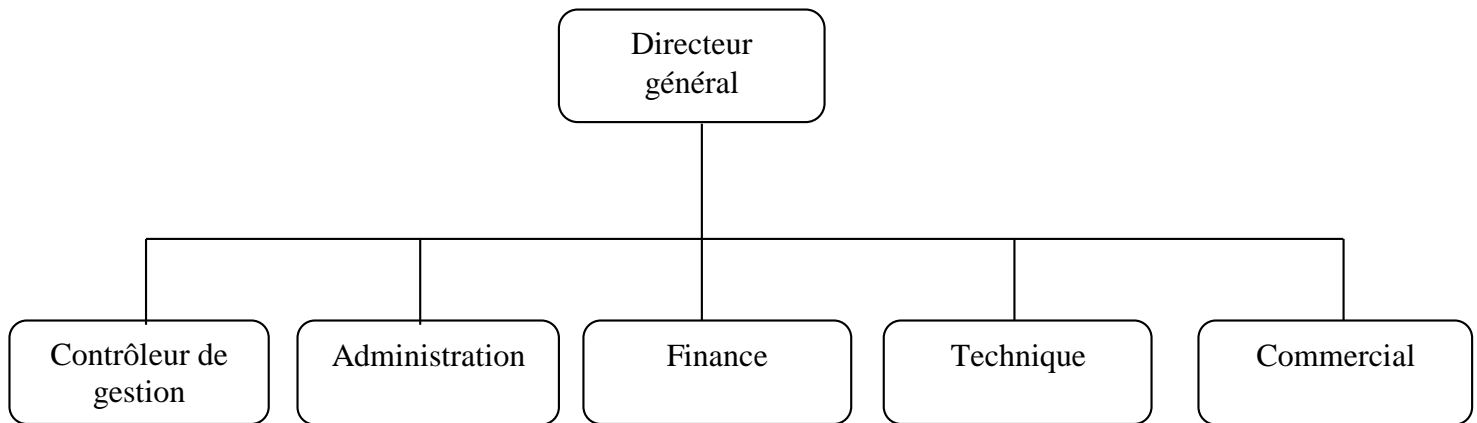
2.3.5.3. Rattachement au même niveau que d'autres directions

Cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs. Dans des petites structures, le contrôleur de gestion peut être aussi directeur financier et administratif.

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

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

Figure N°07: Rattachement à d'autres directions



(Source : BOUIN.X, SIMON. F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2009, P. 51).

Section 03 : Méthodes et outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion contribue ainsi à la performance de l'organisation grâce à ces divers outils : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire, tableau de bord ... etc.

3.1. Outils du contrôle de gestion

3.1.1. Comptabilité générale

La comptabilité générale encore appelée comptabilité financière ou comptabilité commerciale, est un outil de gestion qui permet d'enregistrer, classer et analyser toutes les opérations effectuées par l'entreprise. Elle est considérée comme la première source d'information de l'entreprise, qui fournit des informations globale.

3.1.1.1. Définition

La comptabilité générale est défini comme : « la comptabilité générale, dans une entreprise, consiste à recenser tout ce qui a une valeur financière (argent, immeubles, matériels, titre de créances, dettes) et à étudier toutes les opérations susceptibles d'affecter ces différentes valeurs dans l'entreprise ». ²³

BEATRICE et **GANDGUILLOT.F** ont défini la comptabilité générale comme « un système d'organisation de l'information financière qui permet de saisir, de classer, d'enregistrer

²³ LONING.H, PESQUEUX et ALL, « Le contrôle de gestion », 3^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2008, P.10.

des données de base chiffrées et de présenter des états financiers (comptes annuels) reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière à une date donnée et du résultat de l'exercice de l'entreprise issu de son activité ». ²⁴

3.1.1.2. Objectifs de comptabilité générale

Les objectifs de la comptabilité générale se présentent comme suit : ²⁵

- Déterminer la valeur du patrimoine de l'entreprise (la situation nette) ;
- Définir le résultat périodique de l'entreprise ;
- Indiquer en permanence les dettes et les créances de l'entreprise ;
- Valoriser les inventaires (bilan).

La comptabilité générale, a pour objectif d'enregistrer les opérations réalisées avec l'extérieur, c'est-à-dire les flux entre l'entreprise et les tiers contractants (clients, fournisseurs par exemple), afin de pouvoir présenter périodiquement des états financiers permettant de juger la situation financière globale de l'entreprise.

Il faut savoir aussi que c'est la comptabilité générale qui institutionnalise la production de l'information financière destinée aux tiers. L'établissement des états financiers par la comptabilité générale est obligatoire, c'est pourquoi elle est souvent ressentie comme une contrainte et non comme un instrument de gestion utile.

3.1.2. Comptabilité Analytique

La comptabilité Analytique également appelée comptabilité de gestion. C'est un outil indispensable au contrôleur de gestion, elle est souvent présentée comme un outil d'aide aux décisions stratégiques de l'entreprise.

3.1.2.1. Définition

La comptabilité de gestion réalise le calcul et l'analyse des coûts qui sont nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats. Elle apporte aux dirigeants et aux gestionnaires de l'entreprise des informations utiles à leurs décisions et contribue à améliorer la performance de l'organisation. ²⁶

²⁴ BEATRICE, GRANDGUILLOT.F, «Introduction à la comptabilité », 6^{ème} Edition GUALINO LEXTENSO, 2015/2016, Paris, P.07.

²⁵ DIDIER LECLERE, « L'essentiel de la comptabilité analytique », 3^{ème} Edition d'Organisation, Paris, 2002, P.02.

²⁶ LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « Contrôle de gestion », BERTI Editions, Alger, 2008, P.22.

La seconde définition est donnée par **Gérard MELYON**, La comptabilité Analytique : « est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision ». ²⁷

3.1.2.2. Objectifs de comptabilité Analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement de données, dont les objectifs essentiels sont les suivantes :

- Calculer des couts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents biens produits ;
- Donner une base au contrôle de gestion ;
- Déterminer le cout de revient par produit fabriqué ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certain éléments du bilan de l'entreprise ;
- Calculer le résultat analytique globalement et par produit ou activité ;
- Analyse des résultats et prendre des décisions économiques ;
- Analyser les performances de l'entreprise.

3.1.2.3. Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

Bien que les deux systèmes constituent les outils de gestion indispensable à l'entreprise et qu'ils sont complémentaires, il n'en demeure pas moins qu'un certain nombre de points les différenciés en l'occurrence les suivants ²⁸:

- En comptabilité générale, le classement des charges se fait par nature, alors qu'en comptabilité analytique les charges sont classées par destination ;
- Les documents justificatifs utilisés par la comptabilité générale sont documents externes : facture d'achats, facture d'électricité ; par contre ceux utilisés par la comptabilité analytique sont des documents interne : bons d'entrée, bons de réceptions ;
- La comptabilité générale est une comptabilité générale est financière, par contre, celle de la comptabilité analytique est managériale ;
- La comptabilité générale est une comptabilité des flux externes qui consiste à analyser les flux existants entre l'entreprise et l'extérieur, tandis que, la comptabilité analytique

²⁷MELYON.G, « Comptabilité analytique », 3^{ème} Edition BREAL, Paris, 2004, P.08.

²⁸ AMALOU.M, « Etude de la mise en d'un système de comptabilité analytique par les méthodes des sections homogènes dans un hôpital », thèse de magister, Université de Bejaia, 2009.

est une comptabilité des flux internes qui s'intéresse à la répartition des flux d'entrés dans l'entreprise ;

- La comptabilité générale est un instrument d'analyse du passé, et la comptabilité analytique est instrument d'analyse du présent tourné vers la future.

Tableau N°04 : Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique :

La Comptabilité générale	La Comptabilité Analytique
<ul style="list-style-type: none"> • Finalité légale • Charge par nature (compte 60 « achat ») • Résultats annuels (année, semestre, mensuel) • Résultat globale • Règles légales, rigides et normative • Information financier (monétaire) • Destinée aux actionnaires et aux directeurs (tiers) • Indicateur comptable, fiscaux et financiers • Information certifiée, précise et formelle • Caractère obligatoire 	<ul style="list-style-type: none"> • Finalité managériale • Charge par destination (produit, service) • Résultat fréquents (journée, semaine, quinzaine) • Résultat partiel (Résultat par produit) • Règles souples et évolutive • Information technique et économique • Destiné aux responsables de l'entreprise • Indicateurs de gestion • Information rapide, approché et pertinente • Caractère facultative

(Source : NOBERT.G, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise », Edition Organisation, Paris, 2000, P.132).

3.1.3. Système d'information

Le système d'information est un élément essentiel dans le processus de gestion. C'est une mission fondamentale du contrôle de gestion qui alimente les managers en informations pertinentes pour leur prise de décision.

3.1.3.1. Définition

H.C.LUCAS définit le système d'information comme : « C'est l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir de l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation »²⁹.

C'est un outil :

- D'aide à la décision en fournissant des informations utiles et pertinentes pour les choix de gestion des responsables d'activité ;
- De contrôle de l'organisation en aidant à détecter les dysfonctionnements internes ;
- De coordination de l'ensemble des activités composant l'entreprise³⁰.

3.1.3.2. Caractéristique de système d'information³¹

Pour que le système d'information soit utile au contrôle de gestion, l'information doit réunir certaines caractéristiques :

- **L'information doit être fiable et de qualité** : l'information véhiculée par le système en place doit être sincère et représentative de la réalité.
- **L'information doit être actuelle** : l'information n'a réellement d'intérêt que si elle est transmise en temps opportun.
- **L'information doit être complète** : l'information transmise par le système doit être triée et ordonnée de manière à posséder tous les éléments permettant de prendre une décision.
- **L'information doit être pertinente** : l'information qui entre dans le système d'information doit être utile et réellement adaptée au problème posé.
- **L'information doit être accessible** : c'est un attribut déterminant pour son utilisation ; cette caractéristique ne se pose pas seulement en termes de capacité d'obtention de l'information du fait de sa rareté, mais aussi en termes de capacité de traitement. Pour cela, il faut faire la comparaison entre la valeur-coût et la valeur-utilité de l'information, mesurée par son coût marginal et sa recette marginale.

²⁹ LUCAS.H.C, « Système d'information pour le management », Edition Davis, 1986, P.86.

³⁰ JACQUES. RENARD, SOPHIE. NUSSBAUMER, « Audit interne et contrôle de gestion », Editions D'organisation, 2011, P.09.

³¹ BOISSELIER.P, « Contrôle de gestion ; cours et application », 3^{ème} Edition Librairie Vuibert, Février, 2005, P.

3.1.4. Gestion budgétaire

La gestion budgétaire c'est l'un des instruments du contrôle de gestion, elle désigne le fait de planifier, prévoir les recettes et les dépenses sur une période.

3.1.4.1. Définition³²

La gestion budgétaire est : « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ».

La gestion budgétaire est une modalité de gestion prévisionnelle qui se traduit par :

- la définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;
- une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- la participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception).

3.1.4.2. La démarche budgétaire

La mise en place de la gestion budgétaire repose sur trois étapes essentielles : la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire.

➤ Etape 01 : La prévision

La prévision est un plan d'activité, permettant d'établir, pour la période considérée, un programme d'action, une norme, on se basant sur de nombreuses simulations, des informations internes et externes³³.

La simulation consiste à faire des hypothèses de travail pour valider la stratégie en chiffrant.

³² DORIATH.B, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2008, P.01.

³³ MEYER.J, « Gestion budgétaire », 8^{ème} Edition DUNOD, Paris, 1979, P.22.

Les tâches des prévisions concernent :

- L'idée à l'élaboration d'objectifs et leur traduction en terme financier ;
- Définition des moyens à engager pour chaque objectif.

➤ **Etape 02 : La budgétisation**

Le budget est un plan à court terme chiffré comportant une affectation de ressources liées à une assignation de responsabilité pour atteindre les objectifs que souhaite d'entreprise, il doit être accompagné d'un plan d'action qualitatif et daté.³⁴

LANGLOIS.G, définit le budget comme « une expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects, tant que financièrement que non financièrement tient lieux de route pour l'entreprise.³⁵

➤ **Etape 03 : Le contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire est la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin³⁶ :

- De rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts ;
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions.

3.1.4.3. Les différents types de budgets

Il existe plusieurs types des budgets, parmi lesquels, nous citons :

3.1.4.3.1. Budget des ventes

Selon **DORIATH.B**, « Le budget des ventes est le premier de la construction budgétaire. Il détermine le volume d'activité de l'entreprise, conditionnant ainsi les autres

³⁴ GUEDJ.N, Op.cit, P.253-254.

³⁵ LANGLOIS.G, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2009, P.02.

³⁶ GERVAIS.M, « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Edition ECONOMICA, 1990, P.123.

budgets. Il permet aussi de prévoir la principale ressource d'exploitation de l'exercice et son étalement dans le temps. »³⁷

Le budget des ventes est l'expression chiffrée des ventes de l'entreprise par type de produits, en quantité et prix.

3.1.4.3.2. Budget de production

Le programme de production définit pour l'exercice budgétaire, la production mois par mois, en tenant compte des prévisions des ventes, des contraintes de gestion des stocks et des contraintes techniques du système productif : capacités de production, effectifs, qualification de la main-d'œuvre.

Le budget des charges de production établit la prévision mois par mois du cout de production, par centre d'analyse et par facteur consommé³⁸.

3.1.4.3.3. Budget des approvisionnements

Le programme des approvisionnements présente un calendrier des commandes et des livraisons. Il résulte des choix de gestion des stocks et des approvisionnements.

Le budget des approvisionnements comprend le budget des achats et celui des charges d'approvisionnement³⁹.

3.1.4.3.4. Budget des investissements

Le budget des investissements est la partie la plus stratégique du budget. Les investissements concernent le long terme, ceci explique donc cela. Dans la plus part des entreprises, les investissements les plus importants sont décidés dans la phase de planification stratégique⁴⁰.

3.1.4.3.5. Budget de trésorerie

Le budget de trésorerie récapitule l'ensemble des prévisions de recettes et de dépenses pour la période budgétaire.

³⁷ GERVAIS.M, « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Edition ECONOMICA, 1990, P.04.

³⁸ DORIATH.B, GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition DUNOD, Paris 2007, P.111.

³⁹ LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « Contrôle de gestion », BERTI Editions, Alger 2008, P.113.

⁴⁰ NOELLE.M DESIRE-LUCIANI, HIRSCH.D, KACHER.N, POLOSSAT.M, « Le grand livre du contrôle de gestion », Groupe EYROLLES, 2013, P.164.

L'élaboration du budget de trésorerie commence par la préparation d'un budget des recettes mensuelles (encaissements) et d'un budget des dépenses mensuelles (décaissements). Ces deux budgets sont ensuite regroupés dans un budget général de trésorerie⁴¹.

3.1.4.4. Intérêt de gestion budgétaire⁴²

- La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise ;
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels ;
- Elle force à la coordination des actions.

3.1.5. Tableau de bord

Le tableau de bord, est un outil d'évaluation de l'organisation permet à l'entreprise de mesurer sa performance, il est aussi un outil d'aide à la prise de décision.

3.1.5.1. Définition

Selon **ALAZARD.C et SEPARIS** : « Un tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe. »⁴³

Un tableau de bord est un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de la gestion et destiné à un responsable désigné en vue de l'aider au pilotage de son action. Ces indicateurs sont non seulement quantitatifs, mais peuvent également être physiques ou qualitatifs.⁴⁴

3.1.5.2. Typologies d'un tableau de bord

Il existe trois types des tableaux de bord, selon **SAULOU Jean-Yves**⁴⁵ :

3.1.5.2.1. Tableau de bord d'activité

Servant à rendre des comptes sur les résultats obtenus et à dialoguer entre niveaux hiérarchiques (et souvent aussi entre fonctions). Il contient l'ensemble des indicateurs

⁴¹ LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « Contrôle de gestion », BERTI Editions, Alger 2008, P.286.

⁴² DORIATH.B, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2008, P.03.

⁴³ ALAZARD.C, SEPARIS.S, Op.cit. P.552.

⁴⁴ BOISSELIER.P, Op.cit, P.477.

⁴⁵ SAULOU.J-Y, « Le tableau de bord du décideur », Edition D'organisation, Paris, 1982, P.30-33.

stratégiques ainsi que les indicateurs opérationnels les plus pertinents pour apprécier l'adéquation de l'action à l'objectif stratégique. C'est une vision verticale des résultats.

3.1.5.2.2. Tableau de bord de pilotage

Permet de suivre l'avancement des plans d'actions et les résultats obtenus par ceux-ci (contribution aux résultats de l'entité). Ces derniers ont vocation à rester en diffusion interne à la collectivité. La vision donnée est multidimensionnelle.

3.1.5.2.3. Tableau de bord de projet

Spécifique à direction d'un grand projet, il est axé sur le pilotage et le suivi d'un projet sous les aspects : techniques, qualités, coûts et délais.

3.1.5.3. Rôles d'un tableau de bord

Selon ALAZARD.C et SEPARI.S, le tableau de bord a plusieurs rôles à savoir ⁴⁶ :

➤ Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison

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

- Contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire ;
- Il attire l'attention sur les points clés de la gestion ;
- Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de montrer ce qui est anormal et qui a une répercussion (influence) sur le résultat de l'entreprise.

➤ Le tableau de bord, outil d'aide à la décision

Le tableau de bord permet de :

- Donner des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles mais il doit surtout être à l'initiative de l'action ;
- La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme.

⁴⁶ ALAZARD.C, SEPARI.S, Op.cit, P.634.

Grâce à ces conditions, le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

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

Le tableau de bord joue un rôle très important car :

- Il permet un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques ;
- Il permet au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts ;
- Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des recommandations plus précises ;
- Il permet d'identifier correctement les opportunités d'amélioration et opérer les actions correctives.

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives de l'entreprise en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt de l'optimisation partielle.

3.1.6. Reporting

Le reporting c'est un outil essentiel du contrôle de gestion, un outil de suivi et d'évaluation des performances.

3.1.6.1. Définition

Selon **NOELLE.M**, « Le reporting est la fourniture de l'information essentiellement financière aux gestionnaires basé au siège, le reporting est donc une vérification par le siège sociale du bon fonctionnement de ses filiale, sur une multitude de sujet possibles qui dépendant des priorités du groupe : finance, opérations, ressources humaines, qualité, respect de l'environnement.. »⁴⁷

Selon **GUEDJ.N**, le reporting est défini comme étant, « Un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité. »⁴⁸

⁴⁷ NOELLE.M, « Le grand livre du contrôle de gestion », Groupe EYROLLES, Paris 2013, P.276-277.

⁴⁸ GUEDJ.N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Organisation, Paris 2001, P.319.

3.1.6.2. Les types de reporting

On distingue deux types de reporting⁴⁹ :

3.1.6.2.1. Reporting financier

Remontées des comptes, des états financiers, des indicateurs financiers essentiels. Par exemple : Une filiale fournit périodiquement un reporting financier à la société mère du groupe.

3.1.6.2.2. Reporting de gestion

Remontées des principaux indicateurs de gestion, des données essentielles des tableaux de bord. Par exemple : Une usine implantée à l'étranger fournit périodiquement au siège, situé en France, un reporting de gestion.

3.1.7. Benchmarking

3.1.7.1. Définition

Selon **J. BRILMANE**, définit le Benchmarking comme « Le processus qui consiste à identifier, analyser et adopter, en les adaptant, les pratiques des organisations les plus performantes dans le monde en vue d'améliorer les performances de sa propre organisation ». ⁵⁰

Selon **C.DEMEURE**, le Benchmarking consiste à « Analyse et s'approprier les méthodes les plus efficaces des entreprises concurrentes ou bien des entreprises reconnues comme étant les meilleures dans un domaine donné ». ⁵¹

3.1.7.2. Typologie du Benchmarking

Il existe plusieurs formes de Benchmarking, parmi lesquels on distingue ⁵²:

3.1.7.2.1. Le Benchmarking interne

Il se pratique au sein de l'organisation elle-même dans des unités aux activités comparables. L'accès aux informations et aux données est alors facilité, et le coût en temps et en ressource est moindre. La mise en place de ce benchmarking génère moins de résistance puisqu'il s'agit de la même organisation, et l'apprentissage de meilleures pratiques peut s'avérer plus facile ;

⁴⁹ BEATRICE, GRANDGUILLOT.F, « L'essentiel du contrôle de gestion », 10^{ème} Edition GUALINO, Paris 2018, P.168.

⁵⁰ BRILMANE.J, « Les meilleures pratiques du management », Édition D'organisation, Paris, 2003, P.287.

⁵¹ DEMEURE.C, « Marketing », Edition Sirey, 2005, P.87.

⁵² GIBERT.P, « Contrôle de gestion », Edition Vuibert, 2003, P.275-286.

3.1.7.2.2. Le Benchmarking fonctionnel

Il consiste à faire des comparaisons avec des organisations opérant dans des secteurs différents dans le but d'améliorer les processus organisationnels de la structure ;

3.1.7.2.3. Le Benchmarking externe

Il suppose la comparaison avec des organisations réputées être les meilleures dans le même secteur. Ce type de tâche est consommateur de temps et de ressources pour s'assurer de la comptabilité des données récoltées et pour la mise en œuvre des améliorations nécessaires. En conséquence, l'apprentissage externe est souvent plus long et le transfert des bonnes pratiques difficile ;

3.1.7.2.4. Le Benchmarking des processus

Il s'attache non pas à la stratégie, aux produits ou aux services, mais aux processus mis en œuvre pour produire ces produits ou services. Le benchmarking s'effectue dans ce cas auprès de partenaires délivrant les mêmes services, réalisant de meilleures performances ;

3.1.7.2.5. Le Benchmarking stratégique

Il est pratiqué lorsqu'une organisation cherche à améliorer ses performances d'ensemble en se fondant sur sa stratégie à long terme et sur celle que développent ceux dont les performances sont meilleures. Ce type de benchmarking implique d'analyser les missions et compétences principales de la structure, d'envisager d'autres formes de répartition des activités et suppose une forte mobilisation en faveur du changement ;

3.1.7.2.6. Le Benchmarking compétitif

Dans ce cadre, les organisations considèrent leurs performances non pas au regard de leur stratégie, mais au regard de leurs produits / services-clés. L'analyse des performances et la comparaison se font avec des partenaires œuvrant dans le même secteur d'activités ;

3.1.7.2.7. Le Benchmarking international

Il offre la possibilité de comparaison avec les organisations d'autres pays. La mondialisation et les progrès technologiques facilitent ce type de benchmarking. Coûteux en temps et en ressources, les résultats sont à prendre en compte prudemment du fait des contextes

nationaux qui peuvent peser sur les performances des organisations et rendre difficile la mise en place des innovations.

3.1.7.3. Les objectifs du Benchmarking

Le Benchmarking a pour objectif d'améliorer les performances d'une fonction, d'un métier ou d'un processus de manière importante. Il permet en effet⁵³ :

- De poser des objectifs ambitieux ;
- D'accélérer le rythme du changement ;
- De surpasser le NIH (Not Invented Here), de voir à l'extérieur ;
- D'identifier des processus permettant des percées ;
- D'accroître la satisfaction des clients et les avantages compétitifs ;
- De mieux connaître ses atouts et faiblesses par une meilleure auto-évaluation ;
- De créer un climat basé sur les faits, générateur de consensus ;
- D'accroître la capacité à utiliser des mesures pour gérer.

Tableau N°05 : Evolution des outils du contrôle de gestion

1910-1945 Démarrage de la Production industrielle	Mise en place du calcul des Coûts	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pour aider à fixer les prix ; ▪ Pour suivre l'activité industrielle.
1945-1975 Croissance industrielle	Mise en place des budgets	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pour mettre sous tension les fonctions ; ▪ Pour agir sur la structure.
1975-2000 Crise et complexité	Mise en place d'indicateurs Variés	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pour la gestion stratégique ; ▪ Pour la gestion organisationnelle.

(Source: ALAZARD.C, SEPARIS (1998), Op.cit.P.100.)

3.2. Méthodes du contrôle de gestion

Il existe deux systèmes fondamentaux de calcul des coûts :

⁵³ BRILMAN.J, Op.cit, P.289.

- le système des coûts complets ;
- le système des coûts partiels.

3.2.1. Système de calcul des coûts complets

Le système des coûts complets englobe les méthodes suivantes : la méthode des centres d'analyse, la méthode ABC, la méthode du coût standard.

3.2.1.1. Méthode des centres d'analyse (sections homogènes)

Une section dite « homogène » lorsque sa production peut être valorisé à partir d'une unité d'œuvre mesurable (ou d'un groupe d'unités d'œuvres pouvant être rapporté a une unité commune). C'est le coût unitaire de l'unité d'œuvre multiplié par le nombre d'unités d'œuvre produites qui est imputé aux comptes de produits⁵⁴.

« La méthode des coûts complets (méthode des centres d'analyse anciennement dénommée méthode des sections homogènes) est une méthode de comptabilité de gestion qui permet d'aboutir au calcul des coûts de revient d'un produit, d'une prestation, d'un service ou de toute autre activité.

Il s'agit de l'ensemble des coûts directs affectables et des coûts indirects repartis et imputés au travers d'un processus de répartition et de déversement ».⁵⁵

3.2.1.2. Méthode à base d'activité (ABC)

La méthode des coûts à base d'activités présente beaucoup d'analogies avec la méthode des centres d'analyse.

La méthode de comptabilité à base d'activités ou méthode ABC a été développée aux Etats-Unis dans les années 1980. C'est une méthode de coûts complets qui veut rompre avec certaines pratiques simplistes de calcul des coûts, elle s'oppose aussi aux comptabilités à base de coûts partiels.⁵⁶

Selon **ALAZARD.C** et **SEPARIS**, la mise en œuvre d'un calcul des coûts par l'ABC permet :

- D'éviter la prise en compte des subventionnements éventuels entre produits ;

⁵⁴ LOUCHARD.J, « la comptabilité analytique, ou comptabilité de responsabilité », Edition d'organisation, 1998, Paris, P.15.

⁵⁵ GIBERT.P, « Contrôle de gestion », Edition Vuibert, 2003, P.127.

⁵⁶ LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « Contrôle de gestion », BERTI Editions, Alger, 2008, P.79.

- De traduire la réalité de la diversité des conditions de fabrication des produits ;
- D'améliorer la modélisation de l'architecture des coûts de l'entreprise ;
- L'abandon d'une vision de "contrôle des ressources" au profit d'une vision "contrôle des activités".⁵⁷

3.2.1.3. Méthode des coûts standards (préétablis)

Les coûts standards sont des coûts théoriques qui sont calculés ou estimés par opposition aux coûts réels qui résultent de constatations⁵⁸.

Le plan comptable a reconnu la méthode en lui préférant le terme de « méthode des coûts préétablis ». Par ailleurs, il a défini les coûts préétablis dans une acception plus large : « C'est un coût évalué a priori, soit pour faciliter certains traitements analytiques, soit pour permettre le contrôle de gestion par l'analyse des écarts. »⁵⁹

3.2.2. Système de calcul des coûts partiels

Le système des coûts partiels définit les principales méthodes de calcul des coûts qui sont la méthode du coût variable, la méthode du coût marginal, et en dernier la méthode IRFF.

3.2.2.1. Méthode des coûts variables (direct costing)⁶⁰

La méthode du coût variable a été développée aux États-Unis dans les années 1950 sous le nom de « **direct costing** ».

La méthode du coût variable est une méthode comptable qui n'incorpore aux coûts que les seules charges variables, à l'exclusion de toute charge fixe.

Par cette méthode, la comptabilité de gestion met en évidence les marges sur coûts variables, par produit et pour l'ensemble de l'entreprise.

D'une manière générale, une marge est une différence entre un prix de vente et un coût.

Une marge sur coût variable (MCV) est la différence entre un chiffre d'affaire (CA) et un coût variable.

$$\text{CA} - \text{coûts variables} = \text{MCV}$$

$$\text{MCV} - \text{coûts fixes} = \text{résultat}$$

⁵⁷ ALAZARD.C, SEPARI.S, Op.cit, P.588.

⁵⁸ GUEDJ.N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Edition D'organisation, 1991, 1995, 2000, P.172.

⁵⁹ ALAZARD.C, SEPARI.S, Op.cit, P.364.

⁶⁰ LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « Contrôle de gestion », BERTI Editions, Alger 2008, P.150.

3.2.2.2. Méthode du coût marginal

Le coût marginal est la variation du coût total qui résulte de la vente d'une unité supplémentaire de produit.

$$\text{Coût marginal} = \text{coût total de } n + 1 \text{ unités} - \text{coût total de } n \text{ unités}$$

Le coût marginal est un concept utile pour analyser le comportement des coûts. Ce n'est pas une méthode de comptabilité de gestion⁶¹.

Le Plan Comptable Générale (PCG) définit le coût marginal comme étant « la différence entre l'ensemble des charges d'exploitation nécessaires à une production donnée et l'ensemble de celles qui sont nécessaires à cette même production majorée ou minorée d'une unité »⁶².

3.2.2.3. Méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes

La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes permet de déterminer des coûts de revient unitaires constants d'une période à l'autre, malgré la variation du niveau d'activité.

Les coûts sont calculés d'après un niveau normal d'activité.

- **Le coefficient d'activité**

$$\text{CIR} = \text{Activité réelle} / \text{Activité normale}$$

- **Le coût d'imputation rationnelle :**

$$\text{Le coût d'imputation rationnelle} = \text{coût variable} + \text{coût fixes imputées}$$

- **Différence d'imputation :**

$$\text{La différence d'imputation} = \text{charges fixes réelle} - \text{charge fixes imputées}$$

Cette différence peut être positive ou négative⁶³.

⁶¹ Idem, P.158.

⁶² DUBRUELLE.L, JOURDAND.J, « Comptabilité analytique de gestion », Edition DUNOD, Paris. 2003.

⁶³ BEATRICE, GRANDGUILLOT.F, « L'essentiel du contrôle de gestion », 10^{ème} Edition GUALINO, 2018, P.41.

Conclusion

Le contrôle de gestion est l'activité visant la maîtrise de la conduite d'une organisation en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens.

Il s'agit donc d'un travail de conseil et d'assurance du contrôleur de gestion pour concevoir, développer et faire fonctionner certains dispositifs information que d'autres personnes utiliseront pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leurs responsabilités.

On retient aussi dans ce chapitre, que le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant à la mesure de la performance de l'entreprise, parmi ces outils on cite :

La comptabilité analytique, gestion budgétaire, tableau de bord et le système d'information qui joue un rôle assez important dans la circulation des informations entre les différents services de l'entreprise.

La méthode de calcul des coûts qui englobe plusieurs méthodes, parmi ces méthodes on cite :

La méthode du coût variable qui ne prend en compte que certaines charges est un aide à la décision dans la mesure ou elle permet de reconnaître la marge réalisée par chaque produit ou activité.

La méthode des coûts à base d'activité (ABC) constitue un système efficace de calcul des coûts, elle permet d'éviter les sous-estimations et surestimation du coût.

Chapitre 02 :
La performance financière de
l'entreprise

Introduction

Le contrôle de gestion est un outil qui doit aider les responsables dans la prise de décision tout au long du processus stratégique et opérationnel .il utilise toute une gamme d'outils, comptables et statistiques, dont la mise en œuvre constitue l'essentiel des épreuves d'examen dans cette discipline.

Le contrôle de gestion est considéré comme un outil de pilotage de l'entreprise, en général et de la performance, en particulier. Le pilotage de la performance est un processus dynamique qui comprend deux grandes étapes : la planification et l'analyse ex post des résultats. Cette dynamique assure deux fonctions : la régulation et l'apprentissage.

En effet, le contrôle de gestion a pour objet la maîtrise de la performance, être performant signifie « être à la fois efficace et efficient : la condition de l'efficacité est réalisée lorsque l'entreprise arrive à atteindre ses objectifs initialement définis, alors que l'efficience renvoie à la capacité d'atteindre ses objectifs avec le minimum de moyens possibles ». ⁶⁴

La mesure de la performance prend une échelle indispensable au sein de toute organisation dont l'existence dépend des moyens utilisés.

Nous avons choisi ce chapitre qui traite la performance de l'entreprise dans la but de fournir des points de repère à propos de la performance, il est partagé en trois sections la première décrit les notions générales sur la performance, la deuxième est consacré à sa mesure, en fin dans la troisième section, nous concentrons notre attention sur le contrôle de gestion et le pilotage de la performance.

Section 01 : Généralités sur la performance de l'entreprise

La performance c'est une notion très vague, « le concept de performance est utilisé quotidiennement dans tous les secteurs d'activités humaines. Les enfants doivent « performer » à l'école, les adultes doivent performer au travail et des performances exceptionnelles sont attendues des athlètes. Et on entend dire que les organisations non performantes, particulièrement dans un contexte de mondialisation, sont condamnées à disparaître. ⁶⁵

⁶⁴ Isabelle Calmé et all, « Introduction au contrôle de gestion », 3^{ème} édition, maison DONUD, 2013, P. 05.

⁶⁵ DANIEL Maltais, « Performance et gestion de la performance », l'école nationale d'administration publique

1.1. Définition

La performance est une notion couramment utilisée dans le domaine de la vie des affaires, qui peut être définie selon plusieurs contextes.

Selon **BOURGUIGNON Annick**, « En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels. ».⁶⁶

Selon le même auteur, La performance « C'est mieux que le concurrent sur le moyen et long terme, dans l'idéal sur l'ensemble des paramètres définissant la performance, au minimum sur ceux des paramètres jugés être les plus significative de la satisfaction des clients ». Il a ajouté aussi « le terme de la performance devrait être réservé à la description de l'évolution des résultats sur une période jugée assez longue par le preneur de la décision. »⁶⁷

Selon **LORINO Philippe**, « la performance dans une entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui contribue à atteindre les objectifs stratégiques »⁶⁸.

Il a défini aussi la performance comme : « Est performance dans une entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui contribue à améliorer le couple valeur/cout c'est-dire à améliorer la création nette de la valeur (à contrario n'est pas performance ce qui contribue à diminuer le cout, à augmenter la valeur isolement ».⁶⁹

Selon **KHEMAKHEM** « la performance de l'entreprise peut se définir comme le degré des réalisations du but en cherché » (ESNAY, 1991, p.38).

Pour **JEAN François Ngok Evin** La performance est « construit support à des jugements ».⁷⁰

A travers les définitions précédentes on peut dire que la performance est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience. Autrement dit c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé.

⁶⁶DORIATH.B, GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance »,3^{ème} édition, DONUD, Paris, 2007, P. 172.

⁶⁷ ALAZARD.C, SEPARI.S, « Contrôle de gestion manuel et applications »,2^{ème} édition, DONUD, Paris, 2010, P.17.

⁶⁸ PHILIPPE LORINO, « Méthode et pratique de la performance, le guide du pilotage », édition d'organisation, 1998, P.18.

⁶⁹ PHILIPPE LORINO, « Méthode et pratique de la performance », édition les éditions d'organisations, Paris, 2003, P.5.

⁷⁰ JEAN, François Ngok Evin, « La Revue des Sciences de Gestion »,2008/2 n° 230, P. 80.

1.2. Les Critères de La performance

Evoquer la performance induit donc que le jugement est porté sur l'efficacité, l'efficience et la pertinence ;

Selon **HENRI Bouquin**⁷¹

L'économie : « consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre cout. »

L'efficacité : « est la capacité à obtenir ce résultat. »

L'efficience : « est la capacité de minimiser les moyens employés pour un résultat donné. ».

Selon **SEPARIS, SOLLE.G, Le CŒUR.L**⁷²

L'économie : « consiste à réguler les consommations de ressources et donc de travailler à moindre cout. La comptabilité de gestion aide à cela ! »

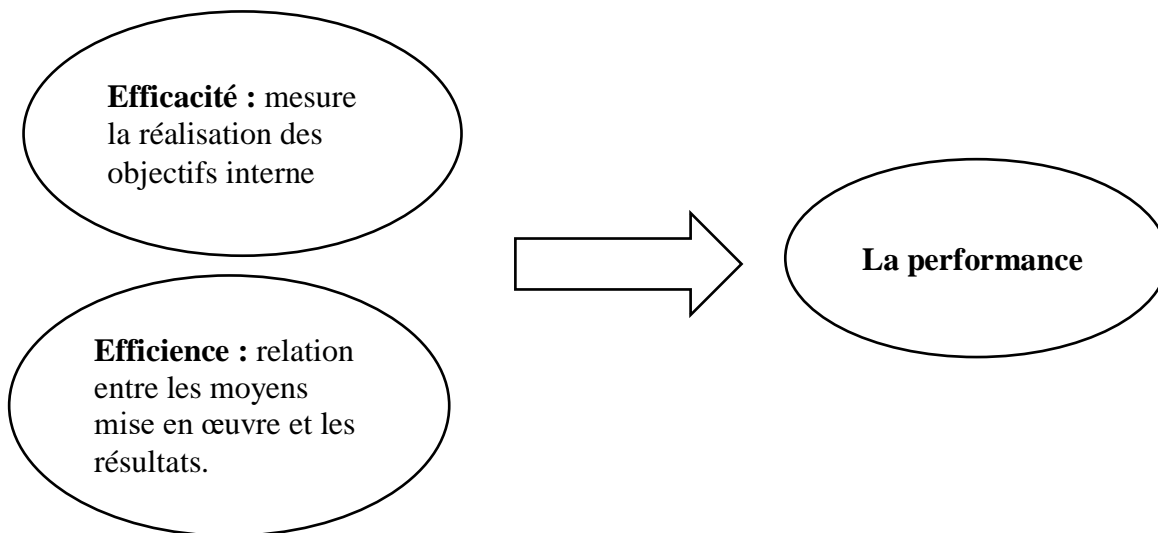
L'efficience : « renvoie au cout par rapport aux moyens mise en œuvre. Elle relève aussi de la comptabilité de gestion notamment pour des indicateurs en termes de productivité par exemple mais aussi d'indicateurs financiers si l'on mesure la rentabilité de moyens engagés ou si l'on chiffre des retours sur investissement par exemple ».

L'efficacité : « témoigne de l'atteinte des objectifs fixés en vérifiant tout de même que ces objectifs sont les bons, c'est-à-dire qu'il correspondent à ce que pouvaient atteindre les principales parties prenantes, à savoir les clients mais aussi les salariés, la société civile, etc.

⁷¹DORIATH.B, GOUJET.C, « Gestion Prévisionnelle Et Mesure De La Performance »,3^{ème} édition, DONUD, Paris, 2007, P.172 -173.

⁷² SEPARIS, SOLLE.G, Le CŒUR .L, « DSCG3 management et contrôle de gestion L'essentiel en fiches »,2^{ème} édition, DONUD, Paris, 2014, P.57.

Figure N°08 : Le concept d'efficacité, d'efficience, et de performance



(Source : BESCOS.P, L& AL, « contrôle de gestion et management », Montchrestien, 4^{ème} édition, Paris, 1997, P.42).

Nous pouvons résumer brièvement l'efficacité, et l'efficience, dans les formules suivantes :

$$\text{Efficacité} = \text{Résultats atteints} / \text{Objectifs visés}$$

$$\text{Efficience} = \text{Résultats atteints} / \text{Moyens mise en œuvre}$$

1.3. Les Caractéristiques de la performance

« En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels. ». Cette définition très générale, met en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance :⁷³

- **Elle se traduit par une réalisation(ou un résultat)**

La performance est donc le résultat **d'actions coordonnées**, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissement), ce qui suppose que l'organisation dispose

⁷³ DORIATH.B, GOUJET.C « Gestion Prévisionnelle Et Mesure De La Performance »,3^{ème} édition DONUD, Paris, 2007, P.17.

d'un **potentiel de réalisation** (compétences du personnel, technologies, organisations, fournisseurs, etc.).

- **Elle s'apprécie par une comparaison.**

La réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non. La comparaison suppose une forme de **compétition** : faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents. Elle donne lieu à **interprétation**, jugement de valeur qui peut différer en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeants, syndicalistes).

- **La comparaison traduit le succès de l'action**, la notion de performance étant positive.

La performance est donc une notion relative (résultat d'une comparaison), multiple (diversité des objectifs) et subjective (dépendant de l'acteur qui l'évalue).

1.4. Les objectifs de la performance

La mesure de la performance des entreprises ne peut constituer une fin en soi, elle vise en effet une multitude d'objectifs et de buts qui se regroupent comme suit :⁷⁴

- Développer des produits innovants ;
- Récompenser les performances individuelles ;
- Améliorer les processus de fabrication ;
- Réduire les coûts de fabrication ;
- Lancer des nouveaux produits ;
- Respecter les délais de livraison ;
- Développer la créativité du personnel ;
- Améliorer le traitement des réclamations ;
- Développer les parts de marché ;
- Renforcer et améliorer la sécurité au travail ;
- Identifier et évaluer les compétences-clés.

Globalement, la performance de l'entreprise repose sur un double objectif à contrôler : l'efficacité productive de l'ensemble de ses activités et notamment de ses activités

⁷⁴ CALLAT Allain, « management des entreprises », édition Hachette livre, France, 2008, P.38.

opérationnelles de productions de biens ou de services et sa position sur le marché, on pourrait presque dire de domination concurrentielle.⁷⁵

1.5. Typologies et formes de la performance

Pour mesurer la performance globale d'une entreprise, il faut prendre en compte les différents types de la performance à travers les différents indicateurs. On distingue alors :

1.5.1. La performance interne et la performance externe

« La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, actionnaires, managers, 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.»⁷⁶

Tableau N°06 : Tableau comparatif des performances interne et externe.

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

(Source : B.DORIATH, C.GOUJET, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007, P. 173.)

⁷⁵ SEPARI.S, SOLLE.G, LE CŒUR.L, « DSCG3 management et contrôle de gestion l'essentiel en fiches », 2^{ème} édition, DONUD, Paris, 2014, P.57.

⁷⁶DORIATH.B, GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et Mesure de la performance », 3^{ème} édition, DONUD, Paris, 2007, P .173.

1.5.2. La performance stratégique

La performance stratégique est définie comme étant « le maintien d'une distance avec les concurrents, entretenue par une forte motivation (système d'incitation et de récompense) de tous les membres de l'organisation et une focalisation sur le développement durable ».

La détermination des objectifs stratégiques de l'entreprise constitue la première démarche pour obtenir des objectifs opérationnels afin d'assurer la performance à long terme de l'entreprise.

La performance stratégique correspond de ce fait à la transformation des objectifs stratégiques de l'entreprise en performance à long terme.

1.5.3. La performance organisationnelle

Selon les études de **Taylor** et **Fayol**, la performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. Il existe quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle, à savoir :

- Le respect de la structure formelle ;
- Les relations entre les composants de l'organisation (logique d'intégration organisationnelle) ;
- La qualité de la circulation d'information ;
- La flexibilité de la structure.

1.5.4. La performance opérationnelle

Elle est liée aux opérations de production de biens et services et repose sur une gestion des coûts opérationnels mais aussi sur ce que l'on pourrait appeler la valeur client. C'est –à-dire l'impact, la perception de ces biens et services sur le marché par les clients et donc la gestion du chiffre d'affaires.

Elle renvoie donc à des indicateurs apportés par la comptabilité de gestion ou par des analyses financières telles que le suivi de l'excédent brut d'exploitation (EBE) ou du ROI (ratio : Return On Investment) par exemple.

Cette gestion justifie des démarches de recherche d'optimisation des processus et de management par les processus.⁷⁷

1.5.5. La performance financière

La performance financière est l'un des indicateurs utilisés pour mesurer la réussite d'une institution en termes de rendement financier. Elle est définie comme la capacité d'une entreprise à pouvoir atteindre l'objectif qui est de maximiser sa création de valeur en assurant sa rentabilité au moyen de sa production. Autrement dit la performance financière est la réalisation d'une bonne rentabilité, d'une croissance satisfaisante, et de création de valeur pour l'actionnaire. Elle vise à assurer la rentabilité du financement de l'entreprise afin de recouvrer le moins possibles à des crédits

1.5.6. La performance humaine

La performance humaine est la capacité maximale de l'individu au travail, en incluant son implication au travail, sa capacité intellectuelle et psychologique.

La performance humaine suggère une forte motivation, une forte implication et un engagement des employés dans la réalisation de leurs tâches. Dans cette optique, l'entreprise devrait veiller à ce que les employés soient satisfaits et enthousiastes dans l'exercice de leur travail.

1.5.7. La performance sociale

La performance sociale de l'entreprise a été définie par Khouatra (2005) comme étant « la capacité de l'organisation à satisfaire les besoins des acteurs interne et externe de l'organisation, c'est-à-dire ses parties prenantes : personnel, actionnaires, clients, fournisseurs, institutions ».

La performance sociale résulte des décisions et choix d'actions au sein de l'organisation qui vont avoir un impact sur l'ensemble des salariés en matière, par exemple, de sécurité, de santé, de rémunération, de gestion des compétences...

⁷⁷ SEPAR.S, SOLLE.G, LE CŒUR.L, « DSCG3 management et contrôle de gestion l'essentiel en fiches », 2^{ème} édition, DONUD, Paris, 2014, P.59.

Les tableaux de bord sociaux et tous les indicateurs mis en œuvre par un contrôle de gestion sociale permettent une analyse, voire une mesure, de cette performance.⁷⁸

1.5.8. La performance commerciale

La performance commerciale permet de connaître la capacité de l'entreprise à répondre aux besoins des clients et à anticiper leurs attentes. C'est une notion indispensable dans la mesure où elle lui permet de connaître sa place au sein de marché, son positionnement, les différents produits que les clients ont appréciés.

1.5.9. La performance concurrentielle

Une performance issue des systèmes concurrentiels. La performance commerciale de l'entreprise permet de se situer par rapport à ses concurrents et par rapport à ses clients, ce qui permet à l'entreprise de corriger ses démarches et les différentes décisions qu'elle prend dans le but d'obtenir et d'améliorer les profits qu'elle génère.

1.6. Dimensions de la performance

La performance de l'entreprise est définie ainsi sur de multiples dimensions, il s'agit d'une part de concilier et d'autre part de prioriser, nous développerons d'avantages ces différentes dimensions :⁷⁹

1.6.1. Performance et actionnaires

Les actionnaires cherchent une performance au travers de la valeur de l'action, de la distribution des dividendes.

1.6.2. Performance et clients

Le client analyse la performance au travers de sa satisfaction perçue dans la valeur

1.6.3. Performance et personnel

Le personnel perçoit la performance à partir du fonctionnement de l'organisation, de la qualité des conditions de travail et des relations ; il s'agit de développer la coopération, la motivation et l'implication par des incitations, de responsabiliser les acteurs et d'engendrer un apprentissage organisationnel.

⁷⁸ SEPARI.S, SOLLE .G, LE CŒUR.L, « DSCG3 le management et contrôle de gestion l'essentiel en fiches », 2^{ème} édition DONUD, Paris, 2014, P.59.

⁷⁹ FABRE.P, « management et contrôle de gestion », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008, P.28.

1.6.4. Performance et partenaires

La performance totale passe par la performance locale de chaque acteur de la chaîne de valeur, il s'agit alors de gérer et d'optimiser des flux plutôt que des stocks. Manager la SUPPLY Chain c'est gérer la flexibilité et la réactivité par un échange efficace et permanent des informations entre les différentes étapes, une gestion dynamique des flux et non plus des stocks.

1.6.5. Performance et public

Pour le public, la performance consiste pour une entreprise à développer l'information sur ses produits, à préserver l'environnement, à avoir un comportement éthique et responsables vis-à-vis de la société.

1.6.6. Performance et système de qualité

Il s'agit de respecter des procédures pour garantir la fiabilité, les coûts, les délais des biens et des services proposés aux clients, tant internes qu'externes à l'organisation.

Section 02 : Mesure de la performance financière de l'entreprise

La performance se mesure avec des critères ou des indicateurs qualitatifs et quantitatifs et leur comparaison permanente avec des référentiels. Le choix de référentiel permet au manager de porter un jugement positif ou négatif sur la performance du processus et/ou d'identifier les causes d'une sous-performance.

Dans cette section nous allons définir la notion de mesure de la performance et ses principes de base, puis nous allons mettre l'accent sur la maîtrise de la performance et les types d'évaluation de la performance et ses indicateurs, et les méthodes de mesure de la performance financière.

2.1. Définition

Selon **MOUTOT.J-M** et **LANGÉ.M**, la notion de mesure est très importante en gestion. Sans mesure, la boucle du pilotage ne peut pas être réalisée. La mesure peut être relative mais reste indispensable à toute action de pilotage, car elle constitue une évaluation qui permet de voir les évolutions et d'établir les écarts par rapport à un objet et/ou d'autre repères

dans une logique de comparaison. La mesure est une manière d'objectiver la réalité pour procéder ensuite à un diagnostic de celle-ci et engager des actions nécessitant des ressources.⁸⁰

Selon **KHEMKHEM**, « la mesure de la performance permet d'apprécier les résultats d'intégration des objectifs organisationnels. Elle est aussi destinée à associer des actions positives ou négatives à ce comportement responsable des membres de l'entreprise ». ⁸¹

Selon les définitions précédentes nous pouvons dire que la mesure de la performance est l'évaluation des résultats obtenus et le degré de réalisation de l'objectif, à l'issue de la comparaison de la mesure physique à l'objectif.

2.2. Les principes de base de la mesure de la performance

Pour mesurer la performance d'une entreprise, le contrôleur de gestion prend en charge des outils de contrôle qui lui permettent de faire un bon contrôle de l'efficacité et d'efficience. A cet effet il faut respecter certains principes de base à fin de fournir des informations pertinentes aux dirigeants de l'entreprise :

Pour **E.MARGOTTEAU**, l'instauration d'un système de mesure de performance afin de responsabiliser et motiver les acteurs est ambitieuse et tentante mais doit être entourée de précaution :⁸²

- **Principe d'exhaustivité**

Dès lors que l'on introduit une mesure de performance, elle doit porter sur tous les éléments d'activité qui peuvent être contrôlés.

- **Principe de contrôlabilité**

La mesure de performance ne doit porter que sur les éléments sur lesquels le responsable peut agir. Cela suppose donc une délégation de pouvoirs et un contrôle fondé sur les résultats dont les objectifs sont été fixés conjointement au préalable entre les parties.

La délimitation des attributions et des responsabilités doit être sans ambiguïté afin d'éviter des biais dans la mesure de performance ;

⁸⁰ LANGE.E, MOUTOT.J-M, « mesurer la performance de la fonction commerciale », Edition d'organisation, Groupe EYROLLES, Paris, 2008, P.17.

⁸¹ KHEMAKHEM Abdellatif, « la dynamique de contrôle de gestion », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 1976, P. 343.

⁸² MARGOTTEAU.E, « contrôle de gestion », Ellipses Edition Marketing S.A, Paris, 2001, P.251.

- **Principe d'indépendance**

La mesure de performance du centre de responsabilité doit être indépendante de celle des autres centres. Les résultats d'un acteur doivent pouvoir être isolés des actions et décisions d'autres membres de l'entité afin d'éviter des transferts de performance de centre à centre. Pour ce faire, la mise en place de prix de cession interne peut s'avérer judicieuse ;

- **Principe de dualité**

Le contrôleur de gestion peut faire cohabiter un double système de mesure de performance, cependant, il est rare que le responsable maîtrise toutes les variables (produits et charges du centre) du fait de l'imbrication du centre dans l'entreprise, une mesure officielle mais davantage pertinente qui est basée uniquement sur les variables réellement maîtrisées par le responsable du centre : exemple comparaison des coûts réels aux coûts standards.

2.3. Maîtrise de la performance⁸³

Maîtriser la performance d'une organisation suppose la mise en œuvre d'un ensemble de dispositifs afin que les objectifs stratégiques (efficacité) soient atteints et que les moyens engagés maximisent la valeur obtenue et perçue par les clients et les actionnaires (efficience).

2.3.1. Maîtrise de la performance et stratégie

Certaines entreprises, par exemple, les *start-up* peuvent privilégier leur croissance tandis que des organisations plus traditionnelles préféreront obtenir un taux de rentabilité élevé. L'orientation de l'organisation est fixée par les dirigeants qui ont pour principale mission de formuler la stratégie. Leurs choix sont établis en fonction de paramètres internes et externes. La récente ingérence des actionnaires dans la détermination de la de la stratégie constitue une contrainte supplémentaire qui s'impose aux dirigeants.

La maîtrise de la performance suppose une définition claire des objectifs stratégiques et des moyens à mettre en œuvre pour les atteindre. La déclinaison de ces objectifs stratégiques en terme quantifiables et en période de temps définit les actions à réaliser à moyen terme. Le contrôle de gestion consiste à construire un système d'objectifs et à en piloter la réalisation.

⁸³ LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « contrôle de gestion », Copyright Editions FOUCHER, Paris, 2006, P.12-13.

2.3.2. Maitrise de la performance et couple coût-valeur

La maîtrise de la performance impose que les moyens employés pour atteindre résultats ne soient pas disproportionnés. Nous retrouvons ici le concept d'efficacité qui a été récemment réaffirmé et précisé sous la nouvelle terminologie de « couple coût- valeur ». Cette évolution du vocabulaire traduit la préoccupation des dirigeants d'orienter l'efficacité vers l'extérieur de l'organisation. L'obtention d'un niveau de productivité satisfaisant ne suffit plus ; il convient dorénavant de consacrer des ressources (c'est-à-dire d'engager des coûts) dans le but prioritaire de créer de la valeur identifiée par les actionnaires et/ou les clients.

2.3.3. Conditions de mise en œuvre du contrôle de gestion

La mise en œuvre du contrôle de gestion est soumise à deux conditions :

- **Le caractère non ambigu des objectifs**

Si les objectifs ne sont pas correctement identifiables par les membres d'une organisation, il est impossible de mettre en œuvre des dispositifs pour les atteindre ; dans ce cas l'organisation n'est pas efficace et elle n'est donc pas performante.

- **La possibilité de mesurer des résultats**

Il est parfois impossible de quantifier les résultats obtenus, soit parce qu'ils sont trop qualitatifs ou soit qu'il n'existe pas de représentation de l'activité. Il est alors impossible d'évaluer l'efficacité de l'organisation. Dans la plupart des cas, on se limite alors à un contrôle des moyens engagés.

2.4. Types d'évaluation de la performance

Selon **LORINO.P**, il existe plusieurs types d'évaluation de la performance qui sont :⁸⁴

2.4.1. L'évaluation à priori

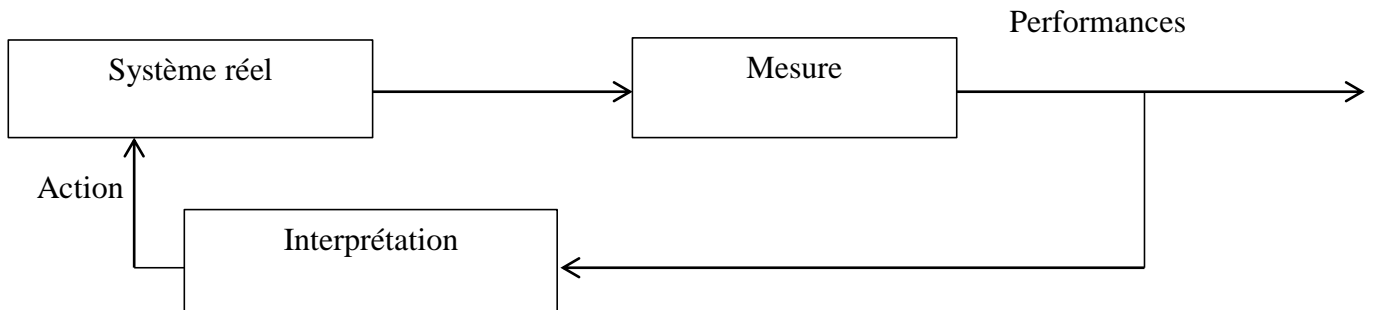
Elle a pour objectif de recevoir le système puis de prévoir son comportement en utilisant souvent des outils de simulation pour analyser la performance.

⁸⁴ ESTAMPTE.D, « performance de la SUPPLY Chain et modèle d'évaluation », ISTE Edition, 2015, London, P.24.

2.4.2. L'évaluation à posteriori

Suppose que le système ait déjà conçu et l'objectif est de piloter par la performance en comparant la mesure avec l'objectif défini, la comparaison permet de définir les actions à entreprendre dans le système.

Figure N°09 : Evaluation de la performance à posteriori



(Source : ESTAMTE.D, « performance de la SUPPLY Chain et modèle d'évaluation », ISTE Edition, 2015, London, P.24.)

2.5. Les indicateurs de la performance

2.5.1. Définition

La mesure de la performance s'effectue avec des indicateurs dont les définitions varient suivant les auteurs :

Selon **LORINO.P**, un indicateur de performance « est une information devant aider un acteur individuel ou plus généralement collectif, à conduire les cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat ». ⁸⁵

Un indicateur de performance est défini comme : « donnée quantifiée, qui mesure l'efficacité de tout ou partie d'un processus ou d'un système par rapport à une norme, un plan, ou un objectif déterminé et accepté, dans le cadre d'une stratégie d'entreprise ». ⁸⁶

Selon **ALAZARD.C** et **SEPARIS**, un indicateur « est une information ou un regroupement d'informations, précis, utile, pertinent pour le gestionnaire, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités diverses.

⁸⁵ LORINO.P, « Méthodes et pratiques de la performance », 3^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris, 2003, P.130.

⁸⁶ AFGI, « indicateur de performance », Edition hermès science Europe Ltd, Paris, 2001, P.150.

Les fonctions des indicateurs sont multiples :

- Suivi d'une action, d'une activité, d'un processus ;
- Evaluation d'une action ;
- Diagnostic d'une situation, d'un problème ;
- Veille et surveillance d'environnements et de changements. »⁸⁷

Un indicateur est un outil de pilotage pour les dirigeants de l'entreprise, c'est une information qui permet de mesurer la performance de l'entreprise.

2.5.2. Les qualités d'un bon indicateur

Un bon indicateur doit être :⁸⁸

- **Pertinent** : porte sur les bons enjeux, ceux qui sont cohérents avec la stratégie de l'entreprise ;
- **Accessible** : l'accès aux informations et leurs traitement doivent pouvoir se faire à un coût raisonnable ;
- **Ponctuel** : l'indicateur doit être disponible à temps ;
- **Lisible** : il doit être aussi facile que possible à comprendre et interpréter ;
- **Contrôlable** : il doit correspondre à une réelle possibilité d'action et de réaction de la part de ceux qui le suivent ;
- **Finalisé** : un objectif doit lui être attaché.

2.5.3. Les types des indicateurs de la performance⁸⁹

Il existe plusieurs types d'indicateurs à savoir :

- **Indicateurs de résultat et indicateurs de moyens**

Les indicateurs de résultat informent sur le degré de réalisation des objectifs. Les indicateurs de moyens fournissent les facteurs explicatifs de la performance.

⁸⁷ ALAZARD.C, SEPARI.S, « DCG11 contrôle de gestion manuel et applications », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 2010, P.559.

⁸⁸ MOTTIS. Nicolas, « contrôle de gestion », 2^{ème} édition EMS, Paris, 2006, P.108.

⁸⁹ DORIATH.B, GOUJET.C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007, P.287- 288.

- **Indicateurs financiers et indicateurs physiques**

Les indicateurs physiques enrichissent les informations de nature financière et sont, généralement obtenus plus rapidement que les indicateurs financiers.

- **Indicateurs d'état et indicateurs d'évolution**

Ces indicateurs se complètent le plus souvent, l'indicateur d'état donnant un ordre de grandeur, l'indicateur d'évolution proposant une approche comparative et dynamique qui permet par extrapolation ou recoupement entre indicateurs, une anticipation des évolutions.

- **Indicateurs synthétiques et indicateurs spécialisés**

Un indicateur synthétique permet une appréciation globale alors qu'un indicateur spécialisé fournit une information plus précise.

2.5.4. Les formes des indicateurs⁹⁰

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

- **Écarts** : le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui qui présente un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.
- **Ratios** : les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise, un ratio respecte les principes suivants :
 - Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;
 - Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

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

- **Graphiques** : ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance.
- **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

⁹⁰ ALAZARD.C, SEPARI.S, « DCG11 contrôle de gestion manuel et applications », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 2010, P.558- 559.

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, considérés comme variables d'action.

2.6. Les méthodes de mesure de la performance financière

Différentes méthodes permettent de mesurer la performance financière de l'entreprise à savoir : l'analyse des équilibres financiers, et l'analyse par la méthode des ratios.

2.6.1. Mesure de la performance par l'analyse des écarts financiers

2.6.1.1. L'équilibre financier

L'équilibre financier dans la conception classique met l'accent sur l'adéquation entre la liquidité des actifs et l'exigibilité des passifs. Dans ce contexte, les praticiens ont mis point une règle dite, « règle de l'équilibre financier minimum », qui permettrait au responsable de l'entreprise d'éviter d'éventuels problèmes de trésorerie.

Trois indicateurs permettent de juger du degré d'équilibres financiers : le fonds de roulement nets, le besoin en fonds de roulement et la situation de trésorerie.

2.6.1.2. Les indicateurs de l'équilibre financier

➤ Le fonds de roulement net (FRN) :

Le fonds de roulement net représente la différence entre les capitaux permanents et les actifs fixes ou encore les actifs circulants et les dettes à court terme. Il peut se calculer par les deux formules qui suivent :

$$\text{Fonds de roulement net} = \text{Capitaux permanents} - \text{Actifs fixes}$$

$$\text{FRN} = \text{Actifs circulants} - \text{Dettes à court terme}$$

✓ Interprétation du FRN

- **Lorsque $KP > AF \longrightarrow \text{FRN} > 0$**
- Les immobilisations ont été intégralement financées tout en dégageant un excédent de ressources.
- Cet excédent représente une marge de sécurité à court terme.

- **Lorsque $KP < AF \longrightarrow FRN < 0$**

- Les immobilisations n'ont pas été financées en totalité.
- Absence d'une marge de sécurité.
- Une partie des dettes à court terme a servi au financement du besoin en matière d'immobilisations.

—————> Situation de vulnérabilité.

- **Lorsque $KP = AF \longrightarrow FRN = 0$**

- Les ressources à long terme ont pu financer de justesse l'intégralité des emplois stables (actifs fixes). Il en est de même pour les emplois cycliques qui ont été financé en totalité par des ressources cycliques (DCT)

—————> Structure financière harmonieuse.

➤ **Le besoin en fonds de roulement (BFR)**

Les opérations d'exploitations de l'entreprise se composent de flux physiques de marchandises, de matières et de produits finis. Leur contrepartie est représentée sous forme de flux monétaires. C'est justement les décalages qui peuvent naître de ces deux catégories de flux qui justifient l'existence de créances et de dettes.

C'est en ce sens que les opérations du cycle d'exploitation sont scindées en deux catégories : Des actifs d'exploitation et hors exploitations, des passifs d'exploitation et hors exploitation

C'est la différence entre ces besoins et ces ressources de financement qui permettra d'estimer le besoin d'exploitation communément appelé « besoins en fonds de roulement ». La formule de son calcul est présentée comme suit :

$$\text{BFR} = (\text{Valeurs d'exploitation} + \text{Valeurs réalisables}) - (\text{Dettes à court terme} - \text{Concours bancaires})$$

Ou encore :

$$\text{BFR} = (\text{Actifs circulants} - \text{Valeurs disponibles}) - (\text{Dettes à court terme} - \text{Concours bancaires})$$

➤ La situation de la trésorerie (TR)

Il s'agit d'un indicateur synthétique qui permet de restituer le niveau du disponible dans les comptes bancaires principalement. Elle s'obtient en faisant la différence entre la trésorerie de l'actif (Valeurs disponibles) et celle du passif (Les concours bancaires courants).

$$\text{TR} = \text{Trésorerie active} - \text{Trésorerie passive}$$

Elle peut également être estimée en confrontant les deux indicateurs précédemment définis (le FRN et le BFR) :

$$\text{TR} = \text{Fonds de roulement net} - \text{Besoin en fonds de roulement}$$

La situation de trésorerie est de ce fait, « ce qui reste à l'entreprise après avoir subvenu à ses besoins stables et cycliques ».

✓ **Interprétation des cas de figure disponibles :**

- **Lorsque FRN > BFR :**

C'est une situation recherchée, car l'entreprise dans ces conditions a pu financer l'intégralité de son besoin en fonds de roulement et dégager un excédent qu'on retrouve dans ces disponibilités.

- **Lorsque FRN < BFR :**

Dans ce cas de figure, le FRN n'a financé qu'une partie du BFR exprimé. Le solde restant est financé par des concours bancaires (DCT).

- **Lorsque FRN = BFR :**

Cette situation représente une harmonisation parfaite entre la structure des ressources et celle des emplois, de sorte que ces derniers ont été financés de justesse. Et c'est justement ici que réside le risque car ce cas de figure stipule implicitement que l'entreprise a épuisé la totalité de son FRN ; Elle court dès lors le risque d'être déséquilibré à tout moment car comme nous le savons tous « tout déséquilibre est éphémère »

2.6.2. Mesure de la performance par l'analyse par la méthode des ratios

Un ratio est un indicateur permettant de porter un jugement objectif sur le fonctionnement d'une entreprise. Nous retenons trois grandes catégories de ratios : les ratios de structure, ratios de rotation et les ratios de rentabilité.

2.6.2.1. Les ratios de structure financière

Ils sont également appelés « ratios de situation financière ». Ils permettent de porter un jugement objectif sur la solidité de la structure financière de l'entreprise.

➤ Le ratio de financement permanent

Également appelé « ratio de fonds de roulement », du fait qu'il utilise à l'identique les mêmes termes que ceux utilisés lors du calcul de fonds de roulement net.

$$\mathbf{R \text{ de financements permanent} = \text{Capitaux permanents} / \text{Actifs fixes} \geq 1}$$

L'intérêt de ce ratio est de pouvoir estimer la partie de l'actif immobilisé (actif fixe) financé par des capitaux longs (permanents).

➤ Ratio de financements propres

Il est aussi appelé « ratio de financement permanent », car tout comme le précédent il permet de connaître le degré de financement des immobilisations par des moyens propres à l'entreprise.

$$\mathbf{R \text{ de financements propres} = \text{Capitaux propres} / \text{Actifs fixes} \geq 0.5}$$

➤ Ratio de financement des investissements

L'objectif derrière du calcul de ce ratio est de connaître l'importance de la politique d'investissement de l'entreprise. Dans ce cas d'une entreprise industrielle, il devrait être dans les 50% approximativement.

$$\mathbf{R = \text{Valeurs immobilisées} / \text{Total actifs} \geq 0.5}$$

➤ Ratio de financement total

Il estime la part représentée par des ressources propres dans la structure globale l'entreprise.

$$R = \text{Capitaux propres} / \text{Total passif} \geq 0.5$$

➤ Ratio d'autonomie financière

Grace à ce ratio, nous pouvons savoir si l'entreprise est indépendante financièrement.

$$R = \text{Capitaux propres} / \text{Total dettes} \geq 1$$

➤ Ratio de liquidité générale

Cet indicateur estime le degré de liquidité de l'actif du bilan. Ainsi, plus sa valeur est plus élevée, plus l'entreprise est liquide.

$$R = \text{Actifs circulants} / \text{Dettes à courts termes} \geq 1$$

➤ Ratio de liquidité réduite

Il est surnommé « ratio de liquidité réduite », car il est réduit aux éléments les plus liquides de l'actif circulant, en l'occurrence les valeurs réalisables et les valeurs disponibles.

$$R = (\text{Valeurs réalisables} + \text{Valeurs disponibles}) / \text{Dettes à court terme}$$

Entre 0.3 et 0.5

➤ Ratio de liquidité immédiate

Ce ratio estime la couverture des dettes exigibles par des valeurs disponibles. Son intérêt est d'évaluer le part des dettes échues qui pourront être honorées dans l'immédiat moyennant la trésorerie active disponible.

$$R = \text{Valeurs disponibles} / \text{Dettes à court terme Entre 0.2 et 0.3}$$

2.6.2.2. Les ratios de rotation

Ils sont également appelés « ratios de gestion » ou encore « ratios d'activité ». Cette catégorie de ratio s'intéresse à l'étude et l'analyse des composantes du cycle d'exploitation de l'entreprise. Le calcul et l'interprétation de ces ratios permet de chercher les origines des difficultés de trésorerie qui peuvent survenir au cours de l'exercice.

➤ Le délai de rotation des stocks

Ce premier indicateur nous renseigne sur la fréquence à laquelle les différents stocks sont renouvelés.

- Pour les entreprises industrielles

$$R = (\text{Stock moyen} / \text{Consommations}) \times 12 \text{ (en mois) ou } 360 \text{ (en jours)}$$

- Pour les entreprises commerciales

$$R = (\text{Stock moyen} / \text{Achats (HT)}) \times 12 \text{ (en mois) ou } 360 \text{ (en jours)}$$

Le stock moyen se calcule comme suit :

$$\text{Stock moyen} = (\text{Stock initial} + \text{Stock final}) / 2$$

➤ Le délai de rotation des crédits fournisseurs

Cet indicateur permet d'estimer la moyenne des délais obtenus des fournisseurs. Il s'agit dans ce cas de déterminer la fréquence à laquelle l'entreprise est sensée régler ses fournisseurs.

$$R = (\text{Fournisseurs et comptes rattachés} / \text{Achats (TTC)}) \times 12 \text{ ou } 360$$

➤ **Le délai de rotation des crédits clients**

Tout comme l'indicateur précédent, ce ratio calcule la durée moyenne des délais accordés aux clients. Il permet de ce fait la fréquence à laquelle la clientèle.

$$R = (\text{Clients et comptes rattachés} + \text{EENE}) / \text{CA (TTC)} \times 12 \text{ ou } 360$$

Il est indispensable que le délai de rotation des crédits clients soit toujours inférieur à celui des crédits fournisseurs. Le respect de cette règle est une garantie de solvabilité pour l'entreprise. A contrario le non-respect de ce principe entrainerait des difficultés de trésorerie.

2.6.2.3. Les ratios de rentabilité

Bien qu'il existe plusieurs types de ratios de rentabilité que nous puissions calculer, nous insistons uniquement sur les deux indicateurs les plus couramment estimés et qui ont par la même occasion une importance pour l'entreprise d'une part et pour ses parties prenantes (responsables, actionnaire, créanciers..).

➤ **Le ratio de rentabilité économique**

Il permet d'estimer le degré de rentabilité des actifs de l'entreprise. Il est calculé comme suit :

$$R = \frac{\text{Résultat net} + \text{IBS} + \text{Impôts et taxes} + \text{Charges financières}}{\text{Capitaux permanents}}$$

➤ **Le ratio de rentabilité financière**

Il est également appelé « ratio de rentabilité des capitaux propres », car il permet de savoir combien rapporterait chaque unité monétaire investie dans l'entreprise.

$$R = \frac{\text{Résultat net}}{\text{Capitaux propres}}$$

Pour ces deux ratios : on dira que l'entreprise est rentable ou non en références aux normes qui suivent :

- Si la rentabilité (économique ou financière) est inférieure ou égale à 0, on dira que l'entreprise n'est pas rentable.
- Si $0 \leq R \leq 5\%$: la rentabilité est faible.
- Si $5\% \leq R \leq 10\%$: la rentabilité est moyenne.
- Si $R \geq 10\%$: la rentabilité est bonne.

2.6.3. Mesure de la performance par l'analyse des soldes intermédiaire (SIG), capacité d'autofinancement (CAF), et l'autofinancement

2.6.3.1. Soldes intermédiaire de gestion

Les soldes intermédiaires de gestion, ou SIG, constituent la succession articulée des flux issus du compte de résultat. Cet ensemble complet de variables se justifié car le diagnostic financier ne peut se satisfaire du simple solde global du compte de résultat.⁹¹

Il existe neuf soldes intermédiaires de gestion, dont l'objectif est de montrer la genèse du résultat de l'entreprise et l'analyser sa composition en procédant à un calcul en cascade.

➤ La marge commerciale

Elle est calculée pour les entreprises réalisant des activités commerciales en générale et qui peuvent éventuellement réaliser d'autres activités de services ou industrielles, elle représente l'excédent des ventes sur le cout d'achat des marchandises vendues.

$$\text{MC} = \text{Ventes de marchandises} - \text{Coût d'achat des marchandises vendues}$$

➤ Production de l'exercice

Elle indique la production réalisée par l'activité industrielle d'une entreprise de transformation, les prestations produites dans les entreprises de services, et éventuellement certains produits, annexes, au cours d'un exercice comptable.

La production de l'exercice est le cumul de toutes les productions, quelle que soit leur destination : la vente, le stockage, l'immobilisation dans l'entreprise.

$$P = CA + \text{Variation stocks produits finis et en-cours} + \text{Production immobilisée} + \text{Subventions d'exploitation}$$

➤ Consommation (C)

Les consommations sont des destructions de richesse qu'il faut imputer, dans le cadre d'un processus de transformation, sur la production de l'exercice et sur la marge commerciale.

$$C = \text{Achats consommés} + \text{Services extérieurs et autre consommations}$$

➤ Valeur ajouté (VA)

Elle indique le montant de la création ou de l'accroissement de la valeur apportée par l'entreprise à son d'activité. Elle mesure la contribution de l'entreprise à l'économie nationale. C'est un agrégat de la comptabilité nationale. C'est un indicateur du poids économique de l'entreprise, d'autant plus important que celle-ci réalise plusieurs stades d'un processus.

$$VA = \text{Production de l'exercice} - \text{Consommation de l'exercice}$$

➤ L'excédent brut d'exploitation (EBE)

C'est la ressource générée par l'activité d'exploitation de l'entreprise. Elle mesure la performance économique de l'entreprise ou de l'unité de production. Elle exprime la capacité de l'entreprise à engendrer des ressources monétaires, destinées à empruntés.

$$EBE = VA - \text{Charge de personnel} - \text{Impôt, taxes et versements assimilés}$$

➤ **Résultat d'exploitation (RE)**

Le résultat d'exploitation inclut tous les produits et toutes les charges d'exploitation par nature. Il mesure la performance économique de l'entreprise sur le plan industriel commercial, indépendamment de sa politique de financement et de sa stratégie fiscale, car il est calculé avant les charges financières et sans tenir compte de l'imposition des bénéfices.

$$\text{RE} = \text{EBE} + \text{Autres produits d'exploitation} - \text{Autres charges d'exploitation} \\ - \text{Dotations aux amortissements et aux provisions} + \text{Reprises sur pertes de} \\ \text{valeur et provisions}$$

➤ **Résultat courant avant impôt**

Le RCAI mesure la performance d'activité économique et financière de l'entreprise. Il est intéressant de la comparer au résultat d'exploitation pour analyser l'incidence de la politique financière sur la formation du résultat.

$$\text{RCAI} = \text{Résultat d'exploitation} + (\text{Produits financiers} - \text{Charges financières})$$

➤ **Résultat exceptionnel**

Il est calculé à partir des produits et des charges exceptionnelles sur opération de gestion, en capital et calculés.

$$\text{R. exceptionnel} = \text{Produits exceptionnel} - \text{charges exceptionnel}$$

➤ **Résultat net de l'exercice**

Le résultat net d'exercice ou le résultat net comptable est le dernier indicateur financier du compte de résultat et des soldes intermédiaire de gestion (SIG). Il représente le revenu qui revient aux associés.

$$\text{R.NET} = \text{Rt d'exploitation} + \text{Rt financier} + \text{Rt exceptionnel} - \text{Participations} \\ \text{des salariés} - \text{Impôt sur bénéfices}$$

2.6.3.2. La capacité d'autofinancement (CAF)

La capacité d'autofinancement se détermine à partir de tableau des soldes intermédiaires de gestion. Ainsi la CAF représente les ressources internes potentielles générées par le biais de l'activité de l'entreprise. L'autofinancement a pour vocation d'assurer le renouvellement des investissements, de faire face à des risques probables de pertes ou encore à financer l'expansion de l'entreprise.

L'autofinancement correspond au reste de capacité d'autofinancement après avoir distribué les dividendes aux associées.

La CAF, peut être évaluée selon deux méthodes de calcul :

- **La méthode soustractive** : expliquée à partir de l'EBE, qui s'obtient par la différence entre les produits encaissables et les charges décaissables de l'activité d'exploitation.
- **La méthode additive** : calculée à partir de résultat net de l'exercice.

Tableau N°07 : Calcul de la CAF par la méthode soustractive

	Excédent brut d'exploitations
+	Transferts de charges d'exploitation (non affectable)
+	Autres produits d'exploitation
-	Autres charges d'exploitation
+/-	Quotes-parts de résultat sur opération faites en commun
+	Produits financiers (sauf reprise sur dépréciations et provisions financières)
-	Charges financières (dotation aux amortissements, dépréciations et provisions financière)
+	Produits exceptionnels (sauf produits de cession d'immobilisation, quotes-parts des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice et reprise sur provisions)
-	Charges exceptionnelles (sauf la valeur comptable des éléments cédés et dotations exceptionnelles)
-	Participation des salariés aux résultats
-	Impôts sur les bénéfices
=	Capacité d'autofinancement

Tableau N°08 : Calcul de la CAF par la méthode additive

	Résultat net de l'exercice
+	Dotations aux amortissements
-	Reprise sur amortissements, dépréciations et provisions
+	Valeur comptable des éléments d'actifs cédés
-	Produits des cessions d'éléments d'actifs immobilisés
-	Quotes-parts des subventions d'investissements virées aux résultats de l'exercice
=	Capacité d'autofinancement

2.6.3.3. Autofinancement

Correspond au reste de capacité d'autofinancement après avoir distribué les dividendes aux associés :

$$\text{Autofinancement} = \text{capacité d'autofinancement} - \text{dividendes payés en « N »}$$

Section 03 : Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance

Le contrôle de gestion peut être une aide au pilotage permanent, et la performance de l'entreprise est étroitement liée à la notion de pilotage stratégique.

A ce sujet nous avons présenté dans cette section le contrôle de gestion et le pilotage de la performance plus précisément, la définition de la notion de pilotage, ses fonctions, sa structure, et ses outils.

3.1. Définition

D'après **DEMEESTÈRE**, « le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion, constitue le contrôle de gestion. ».⁹²

Selon **LORINO.P**⁹³, le pilotage de l'entreprise est une démarche de management qui s'attache à relier en permanence stratégie et actions opérationnelles, en s'appuyant sur trois volets :

⁹² ALAZARD.C, SEPARI.S, « DCG11 le contrôle de gestion manuel et applications », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2010, P.23.

⁹³ LORINO.P, « De la stratégie aux processus stratégiques », Revue Française de Gestion, n°119 Jan 1998.

- ✓ Le dépliement de la stratégie sous forme de plan d'action comprenant l'élaboration régulière de plan coordonné pour conduire l'entreprise ;
- ✓ La construction et la mise à jour d'un réseau d'indicateur de performance permettent de mesurer le résultat de l'action, en cohérence avec ses stratégies ;
- ✓ Le suivi et retour d'expérience de la mise en œuvre de cette stratégie, de ces plans d'actions en s'appuyant sur un système de mesure de la performance.

HENRI Fayol (1916), ⁹⁴qualifie le rôle de la direction des cinq tâches consécutives « diriger c'est prévoir, organiser, commander, coordonner, contrôler ». Donc selon l'auteur, la fonction de pilotage « management » est de :

- Prévoir ;
- Organiser ;
- Commander ;
- Coordonner ;
- Et la fonction de contrôle a un sens réducteur à savoir la fonction de suivi, surveillance, d'évaluation et de motivation.

Cette définition peut être rapprochée avec la notion du pilotage définit par **Bouquin.H** (2000), qui considère que les principales phases du processus de management qui sont liées au découpage séquentiel du temps :

- Avant.
- Après ;
- Après.

Correspondent respectivement à :

- Finalisation ;
- Pilotage ;
- Evaluation.

Toutefois, dans le cadre du contrôle de gestion, la définition du pilotage au sens large du terme qui sera retenue. A cet égard, **BOUSSELIER** (2005), définit le processus de pilotage en quatre étapes :

⁹⁴ CHARRON.J-L, et SEPARIS (2001), « organisation et gestion de l'entreprise, manuel et applications », Epreuve n°3, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, P.53 - 54.

- La planification des objectifs et plans d'actions ;
- La conception du système de mesure, à savoir le système d'information ;
- Le contrôle au sens retréit du terme, synonyme de suivi permanent des actions de mise en œuvre par rapport aux objectifs tracés ;
- La modélisation au sens de l'anticipation des résultats et de leurs conséquences permettant des actions de correction sur les trois systèmes précédents.

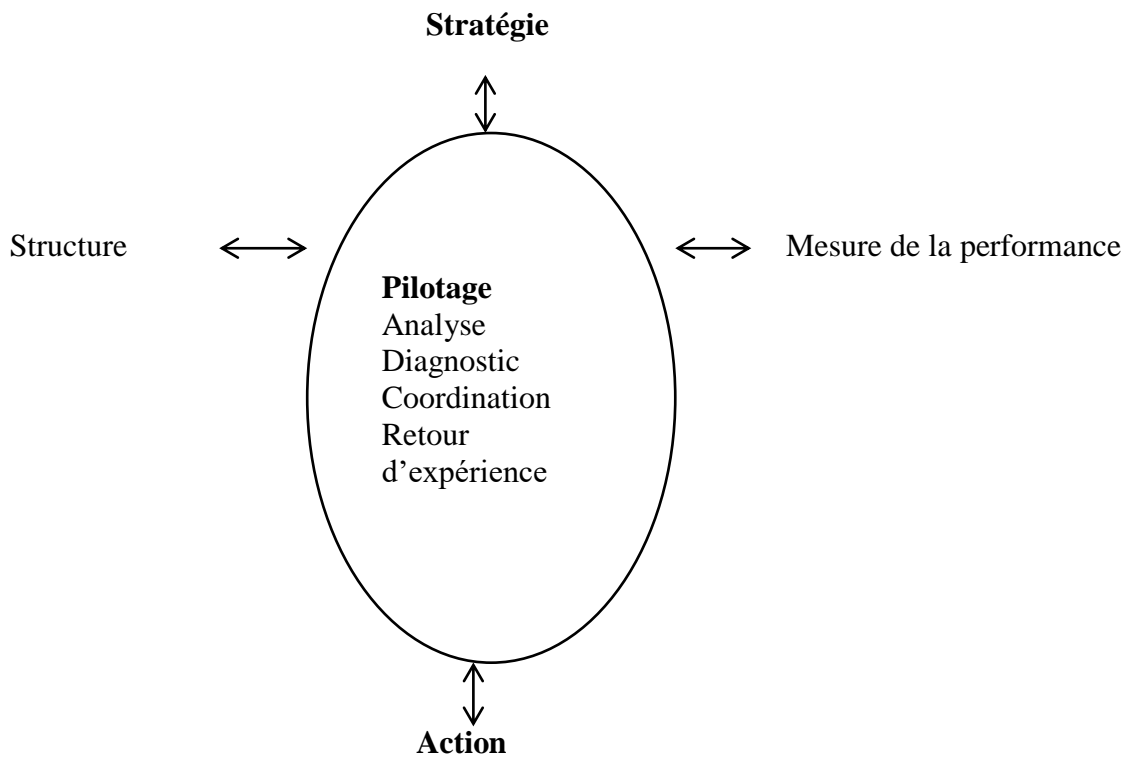
« Piloter la performance, c'est organiser l'ensemble des actions qui permettent d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

Le pilotage de la performance est à la fois :

- Un processus de diffusion, dans l'entreprise, d'une information sur les objectifs et les moyens ;
- Un processus d'animation afin de coordonner les actions des acteurs pour atteindre les objectifs.
- Ce processus peut être décrit de la façon suivante :
 - Fixation des objectifs de l'organisation et déclinaison en sous-objectifs par centre de responsabilité, unité, projet, etc. »⁹⁵

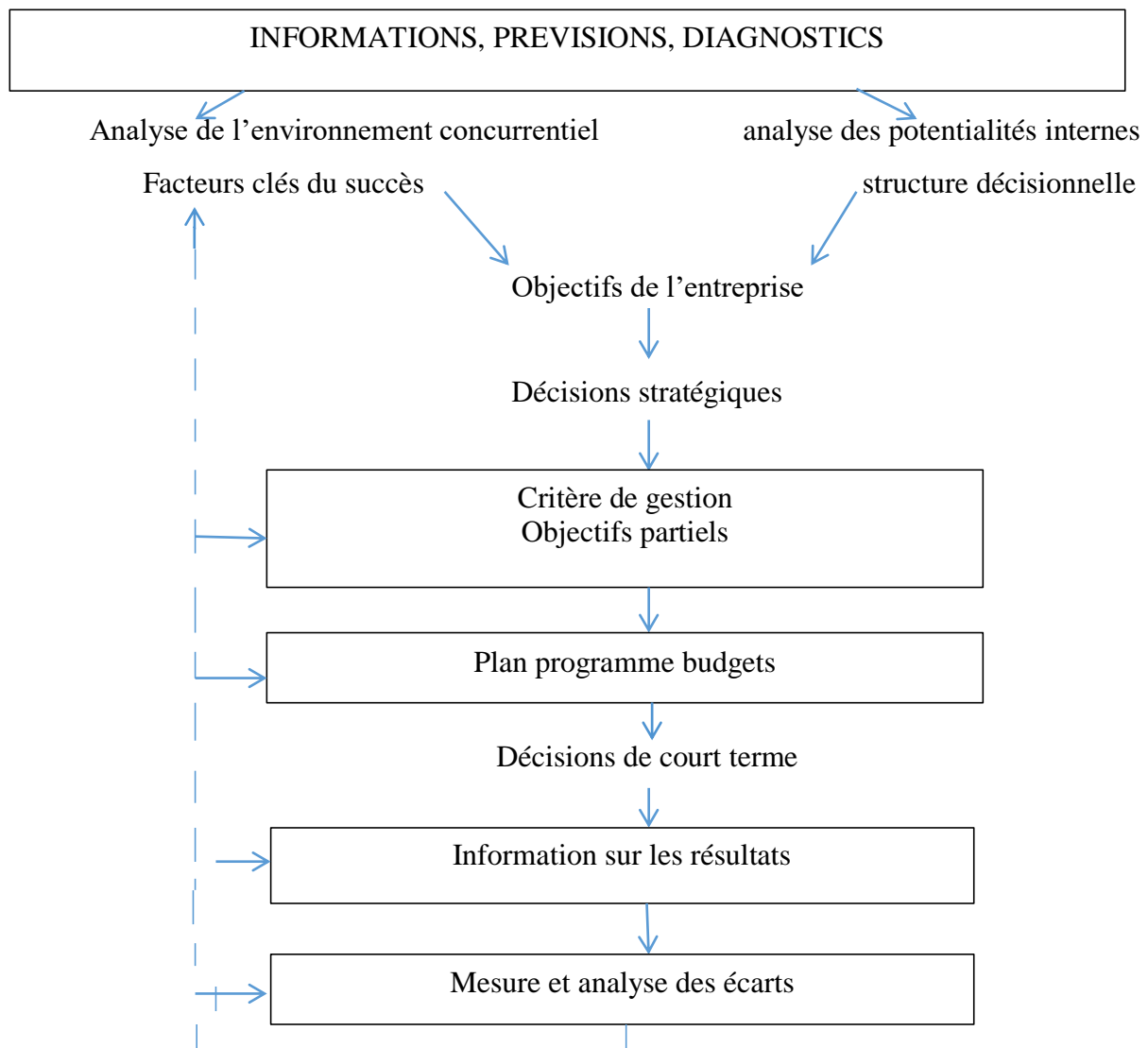
⁹⁵ DORIATH.B, GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2007, P.176-177.

Figure N°10 : Le pilotage de la performance



(Source : DEMEESTÈRE. R, LORINO. P, MOTTIS. N, « contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 4^{ème} édition, P.12)

Figure N°11 : l'intégration du contrôle de gestion dans le processus de pilotage de l'entreprise



(Source : ALAZARD.C, SEPARI.S, « DCG11 Contrôle de gestion manuel et applications », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 2010, P.24).

3.2. Les fonctions de pilotage

Les fonctions de pilotage est inhérente à la fonction d'une direction, d'une organisation et comme tout responsable d'entité ⁹⁶:

- Piloter n'est pas seulement **gérer** ;
- Piloter c'est **anticiper** les choix ;
- Piloter c'est **allouer des ressources pertinentes** en fonction des objectifs fixes ;
- Piloter c'est **mesurer les résultats obtenus** selon les trois axes de performances ;

⁹⁶ « Guide Méthodologique De Mise En Œuvre Du Contrôle De Gestion, Au Ministre De La Communication ». 24 Février 2004, <http://www.win2pdf.com/fr>

- Piloter c'est **analyser les résultats** pour comprendre quels facteurs qui influence cette analyse permet également de ce situer par rapport à des organisations comparables ;
- Piloter c'est **corriger** à partir de la mesure des résultats de leur analyse : corriger l'allocation des moyens, les actions, les procédures ;
- Piloter c'est **mobiliser l'ensemble des agents**, les faire participer activement à la mise en œuvre des objectifs reconnaître leur pertinence et ainsi les aider à progresser.

3.3. La structure de pilotage⁹⁷

➤ Définition des niveaux de pilotage

L'organisation de l'entreprise définit différents niveaux hiérarchique, par exemple : des branches, puis des directions, des unités, des départements, des équipes.

Il faut définir les niveaux hiérarchiques appelés à jouer un rôle de pilotage effectif, en fonction de la taille de l'entreprise, de la complexité et ; de la diversité du portefeuille d'activité, et de la dispersion géographique, la superposition d'un trop grand nombre de niveaux de pilotage fait courir des risques en matière de réactivité, de fiabilité de l'information, de lourdeur et de cout de fonctionnement pour chacun des niveaux retenus, il y a lieu de définir les moyens de pilotage sur les quels s'appuiera à savoir :

- Délégation budgétaire ;
- Indicateurs et tableau de bord ;
- Contrat de gestion (direction par objectifs).

➤ Définition des axes de pilotage⁹⁸

Une entreprise a presque toujours plusieurs axes de pilotage c-à-dire plusieurs manières de segmenter ses analyses de couts, ses performances et ses résultats.

Les axes de pilotage, on peut ainsi trouver entre autre axes possibles :

- Les produits ;
- Les marches ;
- Les clients ;

⁹⁷ LORINO.P, « méthode et pratique de la performance », 3^{ème} édition, P.44.

⁹⁸ LORINO.P, Op.cit. , P.44-45

- Les projets et les affaires ;
- Les territoires géographiques ;
- Les métiers.

Les axes de pilotage peuvent être différents d'un secteur de l'entreprise à un autre, chacun des axes identifié, en fonction de :

- Son importance stratégique ;
- Sa pérennité.

Il faut définir son statut en termes de pilotage :

- Prise en compte explicite et systématique de cet axe dans les systèmes d'information (système comptable, par exemple) ;
- Prise en compte explicite et systématique, de cet axe dans la structure organisationnelle ;
- Piloter dédiés sur cet axe ou pas (exemple : chefs de projet, chef de produits, piloter de processus ; responsables métiers) ;
- Mise en place de comités de pilotage ;
- Budgets spécifiques ;
- Tableaux de bord spécifiques ;
- Articulation avec les autres axes (comment le chef de projet doit-il travailler avec les directeurs de métiers, le chef de produit avec les directeurs commerciaux géographiques ; le directeur chargé d'une technologie avec les responsables d'un segment de marché).

3.4. Les outils de pilotage de la performance⁹⁹

Divers outils de pilotage sont à la disposition des managers. Ils diffèrent selon les objectifs de l'entreprise, les axes d'action retenus ainsi que le lieu et le niveau de décision. Nous retiendrons les trois outils suivant :

- **Les prix de cession internes** qui assurent le pilotage des échanges entre unités d'une même entité (ou entre établissements d'une même entreprise ou entre entreprises d'un même groupe) ;
- **Le coût cible** qui permet le pilotage à partir de la connaissance du marché ;

⁹⁹ DOURIATH.B, GOUJET.C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, P.177-178.

- Les analyses d'écart qui permettent le suivi et la régulation des actions de l'entreprise.

3.4.1. Le prix de cession internes

3.4.1.1. Définition

Les **prix de cession internes**¹⁰⁰ sont les prix auxquels les échanges de produits entre centres de responsabilité ou unités d'une même entreprise ou entreprises d'un même groupe sont valorisés, dans le cadre d'une relation client-fournisseur entre les centres ou unités ou entreprises.

Les prix de cession internes peuvent être définis en référence à un prix de marché ou à un coût plus une marge.

« Le prix de cession interne est le prix qui valorise les prestations entre les centres de responsabilité vendeurs et les centres acheteurs ».¹⁰¹

3.4.1.2. Prix de cession interne et pilotage de la performance¹⁰²

On déduit de la définition des prix de cession internes les éléments qui suivent :

- Ce système se fonde sur des centres de responsabilité, considérés comme des centres de profit, ce qui suppose une décentralisation des décisions ;
- Il s'agit d'un prix et non d'un coût, ce qui suppose que les centres de responsabilité concernés peuvent dégager une marge, indicateur de leur performance ;
- Ce système établit une relation client-fournisseur entre centres de responsabilité, ce qui peut permettre le choix d'autres clients ou d'autres fournisseurs et donc mise en concurrence avec des fournisseurs et clients externes.

Les prix de cession internes constituent un système de pilotage de la performance dans la mesure où ils créent un système d'émulation en incitant chaque centre de responsabilité à réduire ses coûts ou en exposant les centres de responsabilité à une concurrence externe. Ils permettent donc d'accroître l'efficacité de l'entreprise en responsabilisant les acteurs.

Le choix du mode de calcul du prix de cession interne d'un produit ou d'un service dépend des objectifs privilégiés par l'organisation.

¹⁰⁰ DOURIATH.B, GOUJET.C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, P.178.

¹⁰¹ LANGLOIS .L, BONNIER.C, BRINGER.M, « contrôle de gestion », BERTI Editions, Alger 2008, P.366.

¹⁰² DOURIATH.B, GOUJET.C, Op.cit., P.178-179.

De façon simplifiée, on distingue deux modes de fixation des prix de cession internes :

- **Premier mode**

$$\text{Prix de cession interne} = \text{prix du marché}$$

Les centres fournisseurs sont exposés à la concurrence avec des fournisseurs externes. Cette compétition peut cependant présenter le risque de disparition d'un centre interne non compétitif mais stratégique.

- **Deuxième mode**

$$\text{Prix de cession interne} = \text{Coût} + \text{Marge}$$

Les centres fournisseurs ne sont pas exposés à une concurrence externe. Lorsque le prix de cession est calculé en référence à un coût préétabli, ils sont incités à réduire leurs coûts réels afin d'accroître leur marge ; le réinvestissement de cette marge à l'intérieur du centre peut constituer un élément de motivation.

3.4.1.3. Les objectifs des prix de cession interne¹⁰³

- **Optimisation des choix économiques**

Les prix de cession sont des outils d'aide à la décision en vue de procéder à une allocation optimale des ressources et ainsi de maximiser le profit de la firme. Ils doivent inciter les responsables de centres à réaliser des gains de productivité afin que l'entreprise reste compétitive.

- **Motivation du personnel**

Les prix de cession incitent à la convergence des objectifs de l'entreprise et de ses membres, mais ils ne doivent pas orienter les responsables des centres de profit vers des décisions qui améliorent leur propre résultat au détriment du résultat global de l'entreprise.

- **Contrôle de la performance des centres de responsabilité**

Les prix de cession doivent permettre de juger de façon objective et réaliste la gestion à long terme des responsables des centres de profits. Il convient de les choisir de telle façon que

¹⁰³ LANGLOIS.C, BOUNNIER.C, BRINGER.M, « contrôle de gestion », BERTI Editions, Alger 2008, P.368-369.

les actions d'un centre (client ou fournisseur) ne perturbent pas trop les résultats d'un autre centre.

- **Incompatibilité des missions**

Les prix de cession interne ne peuvent pas résoudre tous les problèmes de gestion d'une organisation complexe et leurs objectifs peuvent être contradictoires.

L'évaluation des performances et la motivation des responsables sont souvent incompatibles.

Le système de prix de cession peut se révéler dynamisant et motivant et constituer un excellent outil de contrôle. Cependant, le responsable d'un centre profit, ayant pour obligation de développer la marge de son centre, sera peut-être amené à prendre des décisions qui vont dégrader les profits d'autres centres voire même ceux de l'entreprise.

3.4.2. Le coût cible

3.4.2.1. Définition

- **Le coût cible** (ou « Coût objectif » ou « Target costing ») repose sur une démarche d'analyse qui part du prix du marché et de la marge désirée pour en déduire le coût à atteindre.¹⁰⁴

$$\text{Coût cible} = \text{Prix de marché} - \text{Marge souhaitée}$$

Ou bien

$$\text{Coût cible} = \text{Prix de vente} - \text{Marge bénéficiaire}$$

« La méthode de coût cible repose sur l'idée que le prix de vente du produit est fixé par le marché. Le prix ne dépend donc pas du coût. C'est au contraire le coût de produit qui doit être adapté au prix du marché. Le coût est limité par deux contraintes :

- La contrainte de prix imposé par le marché ;
- La contrainte de la politique de marge choisie par l'entreprise.

Le coût cible est défini comme le coût maximal admissible sous contraintes du prix de vente possible et de la marge souhaitée. »¹⁰⁵

¹⁰⁴ DOURIATH.B, GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, P.180.

¹⁰⁵ LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « Contrôle de gestion », BERTI Editions, Alger 2008, P.102.

Le coût cible est un outil de gestion des coûts permettant de réduire le coût total d'un produit sur l'intégralité de son cycle de vie, grâce aux départements de la production, de la recherche et développement, du marketing et de la comptabilité » (Sakurai, 1989).

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

- **Le coût estimé** « est le coût complet prévisionnel du produit, celui-ci étant défini à partir :
 - De ses fonctionnalités qui doivent répondre aux besoins des clients ;
 - De ses composants ;
 - De son processus de production. »¹⁰⁶

Le coût estimé résulte des choix relatifs aux composants et aux modes de production envisagés lors de la conception. Il est en général supérieur au coût cible.

3.4.2.2. Les étapes de la méthode du coût cible

- **Fixation du prix cible** : établi sur la durée de vie du produit, c'est plus une famille de prix, qu'un prix unique. Il est obtenu par des techniques d'étude de marché.
- **Fixation du profit cible** : qui découle de la planification stratégique de l'entreprise à moyen terme et de son portefeuille de produit. C'est une courbe de profit en fonction du cycle de vie du produit qui stimule à l'aide de l'analyse financière la rentabilité attendue du produit.
- **Coût cible** : c'est le résultat de la soustraction des calculs précédents. Il n'est pas opératoire, car trop global il doit être décomposé en fonction des composants et des sous-ensembles du produit en coûts cibles partiels.

3.4.2.3. Coût cible et pilotage de la performance¹⁰⁷

Le coût cible est un outil de pilotage de la performance qui privilégie la demande des clients. C'est un outil de contrôle stratégique.

- C'est le coût d'un produit ou d'un service dont les fonctionnalités sont définies pour satisfaire les besoins des clients.

¹⁰⁶DOURIATH.B, GOUJET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, P.180.

¹⁰⁷DOURIATH.B, GOUJET.C, Op.cit., P.181-182.

- C'est un coût prévisionnel, défini en fonction des objectifs de rentabilité l'organisation
- C'est un coût compétitif défini en fonction de la concurrence.
- Il traduit une politique volontariste de maîtrise de la performance. En effet, si le coût estimé dépasse le coût cible, le projet de production est réexaminé : toutes les fonctionnalités du produit répondent-elles à un besoin des clients ? peut-on réduire la variété, le coût et la qualité de composants. le processus de production peut-il être revu ?
- Si, malgré les études, le coût estimé demeure supérieur au coût cible, le projet est abandonné.

3.4. 3. Analyse des écarts

3.4.3.1. Définition

Selon le plan comptable général 1982 « la différence entre une donnée de référence et une donnée constaté ». ¹⁰⁸

Il s'agit d'un outil de pilotage permettant de repérer des anomalies, afin d'aider, le cas échéant, à choisir les actions correctives appropriées.

L'analyse des écarts consiste à :

- Déterminer les coûts souhaités (normes et objectifs à atteindre) ;
- Comparer les coûts souhaités aux coûts constatés ;
- Mettre en évidence les écarts ;
- Valoriser les écarts élémentaires et procéder à leur interprétation ;
- Identifier les responsabilités.

3.4.3.2. Principes de l'analyse des écarts

La mesure de performance a pour objectif de permettre des actions correctives ou actions de redressement, celles-ci visent à améliorer soit le standard, c'est-à-dire le système opérationnel, l'action corrective étudiée à partir de l'analyse des écarts, les principes de l'analyse des écarts sont :

- Evaluer les performances ;
- Permettre l'orientation des actions correctives.

¹⁰⁸ DOURIETH.B, GOUJET.C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, P. 200.

L'analyse des écarts doit fournir des informations permettant d'atteindre ces deux objectifs, il ne peut exister de procédures rigides pour analyser les écarts quelles que soit l'entreprise ou la situation, mais on conçoit à de déterminer les causes d'écarts et de fixer les responsabilités.¹⁰⁹

3.4.3.3. Calcul et analyse des écarts

L'analyse des écarts consiste à analyser la déférence constatée entre les données prévisionnelle et données réel.

➤ **Ecart sur chiffre d'affaire**

« Est la déférence entre le chiffre d'affaire réel et le chiffre d'affaire prévu ». ¹¹⁰

$$E/CA = \text{chiffre d'affaire réel} - \text{chiffre d'affaire budgétée}$$

La décomposition proposée par le plan comptable, il est facile de déduire les définitions des écarts sur prix et des écarts volume :

$$E/p = (\text{prix réel} - \text{prix budgétaire}) \times \text{Quantité réelle.}$$

$$E/vol = (\text{quantité réelle} - \text{quantité budgétée}) \times \text{prix budgétée}$$

➤ **Ecart sur marge**

« Est la déférence entre la marge sur coût préétabli réelle et la marge sur coût préétabli prévue ». ¹¹¹

$$\text{Ecart sur marge} = \text{marge sur coût préétabli} - \text{marge sur coût préétabli prévu}$$

Notions :

Q : quantités vendues ;

M : marge unitaire sur préétabli ;

¹⁰⁹ KHEMAKHEM.A, AROIN.G6L, « Introduction au contrôle de gestion », Bordas, 1971, Paris, P.119-120.

¹¹⁰ ALAZARD.C, SEPARI.S, Op.cit.P.381.

¹¹¹ DOURIATH.B, GOUJET.C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, P.214.

P : prix de vente unitaire préétabli ;

CU : coût unitaire préétabli ;

Les indices R pour réel et P pour prévu ;

La marge unitaire sur coût préétabli, qu'elle soit on prévu, s'écrit sous la forme :

$$M = P - CU_p$$

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

➤ **L'écart sur quantité :**

L'écart sur quantité mesure l'impact financier de l'écart des ventes en volume. Il se calcule, par convention de la façon suivant :

$$\begin{aligned} \text{Ecart sur quantité (E/Q)} &= \text{quantité réelle} - \text{quantité prévu} \times \text{marge prévue} \\ &= (QR - QP) \times MP \end{aligned}$$

➤ **L'écart sur les prix**

L'écart sur les prix évalue l'impact financier des variations de prix sur le marché par rapport à la prévision, il se calcule, par convention, de la façon suivante :

$$\begin{aligned} \text{Ecart sur prix (E/p)} &= \text{marge réelle} - \text{marge prévu} \times \text{quantité réelle} = \\ &= (MR - MP) \times QR \end{aligned}$$

➤ **Ecart sur résultat**

« Est la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli de référence, l'écart de résultat mesure la division de la performance globale à court terme »¹¹²

$$\text{Ecart de résultat} = \text{résultat réel} - \text{résultat préétabli}$$

¹¹² DOURIATH.B, GOUJET.C, Op.cit. P.202.

3.4.4. La méthode ABC

3.4.4.1. Définition

La méthode ABC « Activity Based Conting », apparue aux USA les années 80, repose sur le découpage du processus de production en activités simples.¹¹³

On appelle « processus » un ensemble de d'activités concourant à un même objectif et relevant généralement de responsables différents. Pour cette raison, les processus sont qualifiés de transverses. La méthode ABC repose donc sur une vision transversale qui fait abstraction des fonctions et des centres de responsabilité, plusieurs centres de responsabilité pouvant contribuer à la réalisation d'un même processus.¹¹⁴

3.4.4.2. Principe et objectif de la méthode ABC¹¹⁵

La méthode ABC permet une meilleure allocation des coûts aux produits en affectant des charges aux activités et pallie les dérives observées dans de mise en œuvre de comptabilité analytique classique. Elle permet en outre d'analyser les processus transverses difficilement identifiables dans le cadre des centres de responsabilité.

La méthode ABC permet de mieux refléter la composition des coûts. Elle propose notamment une répartition plus pertinente des coûts indirects que ne le permet la méthode des centres d'analyse, alors que ces coûts indirects représentent une part importante des coûts totaux.

La méthode ABC concerne d'abord les contrôleurs de gestion, mais aussi les chefs de projets et leur offrant une vision globale des processus qu'ils gèrent. Elle implique aussi les opérationnels, qui sont les seuls capables de décrire les activités et qui seront les premiers utilisateurs du système.

La méthode ABC n'a pas comme finalité la simple détermination des coûts des activités. Elle permet également :

- D'identifier la valeur ajoutée dans les processus en confrontant le coût d'une activité avec la valeur qu'elle contribue à créer (au sens de la gestion stratégique des coûts).

¹¹³ ALAZARD.C, SEPARI.S, Op.cit. P. 315-319.

¹¹⁴ BOISSELIER.P, Op.cit., P.194-199.

¹¹⁵ ARAB.Z, « Le contrôle de gestion à l'hôpital - méthodes et outils – cas de la mise en place de la méthode ABC à L'hôpital KHALIL Amrane de Bejaia », thèse de magister en économie de la santé et développement durable, université de Bejaia, 2012.

Elle apporte par conséquent des éléments d'analyse pour les choix d'externalisation ou de réduction d'activités ;

- D'améliorer l'efficacité en offrant des éléments de comparaison (analyse comparative, benchmarking) ;
- D'agir sur les facteurs explicatifs de la formation des coûts.

3.4.5. La méthode ABM

3.4.5.1. Définition

La segmentation stratégique des activités et le management par les activités (Activité Base Management – ABM) sont des méthodes qui cherchent à identifier les facteurs responsables de la performance pour pouvoir agir sur eux et améliorer ainsi la performance globale de l'organisation.¹¹⁶

L'ABM repose sur une vision transversale de l'organisation fondée sur les notions d'activité, de processus et de chaîne de valeur.¹¹⁷

➤ **Activité**

Une activité peut être définie comme un ensemble de tâches élémentaires qui sont réalisées par un individu ou par un groupe d'individus et font appel à savoir-faire spécifiques. Ces tâches doivent être homogènes du point de vue de leur comportement de coûts et de performances, et permettre de fournir une prestation ou un produit identifié à un usager interne ou externe, et ce à partir de la consommation d'un ensemble de ressources (heures de travail, matériels, consommables....).

➤ **Processus**

Un processus est défini comme un ensemble ou une combinaison d'activités qui sont finalisées par un objectif global pour atteindre un résultat (ou parvenir à un niveau de réalisation) dont la responsabilité est partagée par des secteurs ou des responsables multiples. Dans l'approche ABM, la bonne coordination des activités au sein des processus est considérée comme source de performance.

¹¹⁶ ALAZARD.C, SEPARI.S, « Contrôle de Gestion Manuel et Application » Edition MMC, France Juillet 2005, P.591à593

¹¹⁷ BOISSELIER.P, P.203-204-207.

➤ Chaîne de valeur

La chaîne de valeur correspond à l'ensemble des activités créatrices de valeur reliées entre elles depuis les activités situées en amont jusqu'au produit/prestation fini livré au consommateur ou à l'utilisateur. Par activité créatrice de valeur, on désigne une activité qui participe aux facteurs clés de succès (FCS) sur lesquels l'organisation fonde sa stratégie (exemples : délais, qualité, performance de l'accueil...).

3.4.5.2. L'objet de la méthode ABM¹¹⁸

La segmentation stratégique des activités et le management par les activités permettent de :

- Réaliser un diagnostic sur les causes premières de la performance à partir des conditions de réalisation des activités de l'organisation ;
- Faciliter la diffusion de la stratégie et des facteurs-clés de succès (FCS) auprès de l'ensemble des acteurs de l'organisation ;

En effet, dans la démarche ABM, l'ensemble de l'organisation est orienté vers la réalisation de la meilleure performance, c'est-à-dire vers l'atteinte des objectifs qui découlent des FCS. Elle permet de s'assurer que les comportements opérationnels concourent bien à la réalisation des objectifs stratégiques :

- Identifier la valeur dans les processus en confrontant le coût d'une activité avec sa valeur (au sens de la gestion stratégique des coûts), et par conséquent offrir les éléments d'analyse pour les choix d'externalisation ou de réduction d'activités ;
- Améliorer l'efficacité en offrant des éléments de comparaison (analyse comparative – benchmarking) ;
- Agir sur les facteurs explicatifs de la formation des coûts en identifiant le premier facteur déterminant dans la structuration des coûts et des processus ;
- Structurer l'organisation en fonction de ses activités, ce qui permet de résister aux changements d'organisation interne. L'analyse par activité constitue une base de raisonnement plus stable dans le temps que l'organigramme de l'organisation qui peut être amené à évoluer régulièrement alors que la raison d'être de la structure perdure ;

¹¹⁸ ARAB.Z, mémoire de magistère, P.38-39.

- Faciliter le décloisonnement des entités, la coopération des acteurs intervenant tout au long de la chaîne de production d'une prestation.

3.5. L'effet du contrôle de gestion sur le pilotage de la performance

Aujourd'hui, dans le contexte actuel, le contrôle au sein d'une entreprise doit remplir deux rôles :

- Le pilotage de la performance ; Le pilotage de changement.

➤ **Le contrôle de gestion pour piloter la performance**¹¹⁹

Deux fonctions :

- **Aider à piloter l'efficacité**, c'est-à-dire à gérer les facteurs clés de compétitivité par un ensemble de décisions et d'actions stratégiques (exemple : un tableau de bord pour maîtriser la qualité perçue par la demande d'un produit pour se différencier des concurrents) ;
- **Aider à piloter l'efficience**, c'est-à-dire gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés, donc maîtriser les facteurs clés de l'équilibre financier (ex : un calcul d'écart pour réduire un coût de production et atteindre un point mort). Il serait restrictif d'associer le contrôle de gestion à la seule seconde fonction. Ainsi par l'efficience et l'efficacité, le contrôle de gestion doit aider à piloter la performance.

H. Bouquin précise les fonctions du contrôle de gestion en tant que pilotage de la performance par les trois verbes suivants :

- modéliser la complexité ;
- organiser la division du travail du management ;
- réguler les comportements.

➤ **Le contrôle de gestion comme un outil de pilotage du changement**¹²⁰

De manière corrélée, le contrôle de gestion peut aussi être une aide pour piloter le changement :

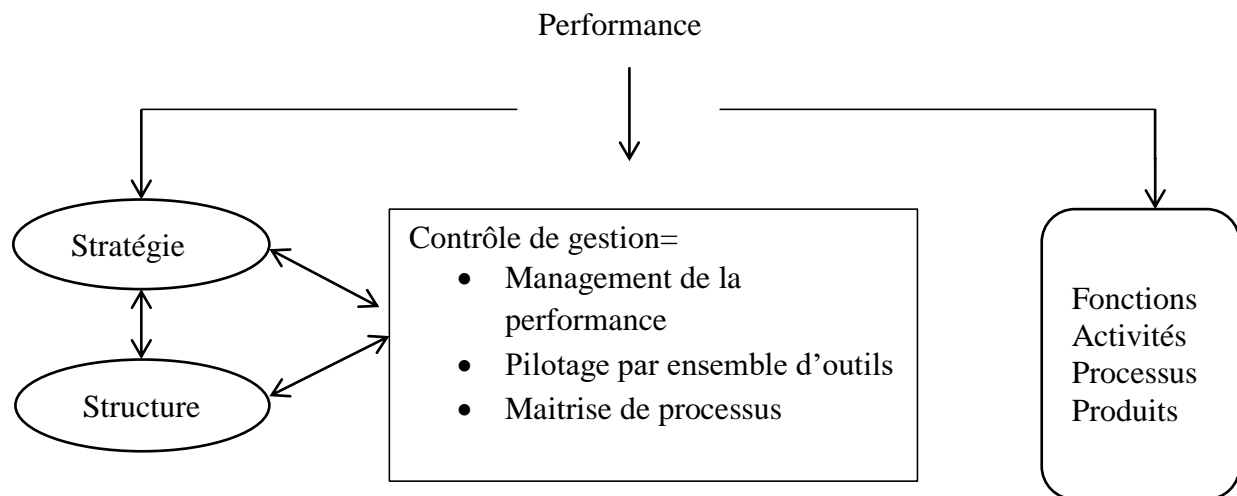
- Aide à la réactivité stratégique par la mesure permanente du couple valeur/coût ;

¹¹⁹ ALAZARD.C, SEPARI.S, « DCG11 Contrôle de gestion manuel et application », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2010, P.26.

¹²⁰ ALAZARD.C, SEPARI.S, Op.cit..P.27.

- Aide à l'amélioration opérationnelle par des démarches kaizen ;
- Aide au changement organisationnel, comme nous venons de le voir avec la régulation des comportements.

Figure N°12 : Le contrôle de gestion aujourd'hui



(Source: ALAZARD.C, SEPARI.S, Op.cit.P.27).

Conclusion

A la fin de ce chapitre, nous pouvons conclure que le performance est un concept ambigu et très complexe qui varie selon le contexte où il s'utilise mais reste toujours très important.

La mesure de la performance de l'entreprise est une question d'actualité pour toute équipe dirigeante dans une entreprise. En effet, toute entreprise soucieuse de son évolution et de son développement doit en permanence se poser des questions sur l'évaluation de sa performance.

Pour mesurer la performance, il faut d'abord déterminer les critères d'évaluation de celle-ci, c'est-à-dire les grandeurs de références permettant de quantifier ou qualifier. Pour bien gérer la performance, il faut d'abord connaître les activités de l'entreprise, cette notion est relative à la définition des objectifs de manière efficace et efficiente, s'exprime selon les acteurs auxquels elle s'adresse, et selon le contexte de sa réalisation.

Pour cela le contrôle de gestion éprouve le besoin de construire un outil qui réponde le mieux aux besoins d'un pilotage rapide, c'est le tableau de bord. Le concept de pilotage est destiné à contrôler et corriger ses activités, et analyser, et améliorer son fonctionnement.

Chapitre 03 :
Etude pratique du contrôle de gestion et
la performance financière au sein de
SENTEX-KHERRATA

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

Introduction

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quel que soit leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation, comme il permet de piloter la performance, à travers ses outils de mesure et de pilotage. Les objectifs fixés par l'entreprise répondent à une stratégie déterminée, à la recherche et à l'optimisation des moyens mis en œuvre, afin de calculer certains indicateurs financiers, qui sont des modèles centraux pour le contrôle de gestion, pour bien mesurer la performance financière de l'entreprise.

Dans ce chapitre, nous allons étudier le service du contrôle de gestion au sein de l'entreprise SENTEX-KHERRATA, pour ce faire, nous allons évoquer tout d'abord son historique, sa mission, en suite sa situation géographique et enfin exposer ses produits et sa structure. Puis nous allons présenter dans la deuxième section l'application des outils du contrôle de gestion et voir l'impact de chaque outil dans la mesure de la performance de SENTEX-KHERRATA, et dans la troisième section nous allons voir l'effet du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise SENTEX-KHERRATA.

Section 01 : Présentation de l'entreprise SENTEX-KHERRATA

L'entreprise algérienne de textiles industriels et techniques, ex SENTEX est l'un des plus importants pôles textiles du pays et occupe la première place en matière de production de tissus notamment le drap, s'étendent sur une superficie de $92,049m^2$ et se situent sur l'axe routier reliant BEJAIA-SETIF sur la route nationale n°09 à 60Km de la wilaya de Bejaia et 04Km au sud-est de la ville de KHERRATA, un endroit stratégique qui permet un avantage de s'approvisionner en eau du barrage de KHERRATA. Nous allons essayer de présenter l'entreprise SENTEX et ses différents services.

1.1. Identification et création de l'entreprise

1.1.1. Historique de l'entreprise SENTEX

Le groupe SENTEX spécialisé dans le secteur des textiles a été créé vers la fin de 1979 par le gouvernement algérien à travers un contrat signé avec le constructeur japonais MARUBENI. Il est subdivisé en plusieurs filiales dans différentes régions du territoire national, ENDITEX, SITEX, INDITEX et COTITEX, ce dernier est à son tour divisé en trois

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

unités AKBOU, LAGOUAT et KHERRATA. Dans le cadre de la reconstitution des entreprises publiques l'unité de KHERRATA est devenue autonome à partir 01-01-1998, sous forme d'une SPA prenant le nom de SENTEX (société d'ennoblissement des textiles).

Le 01 -01-2012 l'industrie textiles algérienne va connaître encore d'autres structurations pour aboutir à la création, du groupe industriel du textiles avec ses 24 unités de production qui a donné naissance à TEXALG SPA avec 17 unités de production réparties à travers le territoire national « unité de couverture Bâb Ezzouar, unité de cotonnades Oran, unité de finissage KHERRATA-Ex SENTEXetc. », le reste des unités fait réservé aux besoins en cursifs de l' ANP (Armée Nationale Populaire).

1.1.2. Identification de l'entreprise SENTEX

L'unité SENTEX de KHERRATA est une entreprise publique ayant le statut juridique d'une société par action (SPA) avec une capitale sociale de 5.000.000 DA. SENTEX est une entreprise spécialisé dans l'ennoblissement des tissus blanc, teint et imprimé d'une composition du coton a 100% ou mélange coton polyester haute qualité. Elle est disposée d'un service création (laboratoire et la recherche) capable de répondre aux exigences et souhaits de marché, les équipements du complexe sont conçus pour le traitement de tous tissus en coton ou mélange et s'adaptent à toutes demandes.

L'unité de SENTEX de KHERRATA est située sur l'axe routier roulant BEJAIA-SETIF sur la route national n°09 à 60Km de la wilaya de BEJAIA et 04Km au sud-est de la ville de KHERRATA, sa situation lui permet de s'approvisionner en eau du barrage de KHERRATA.

➤ Création de l'entreprise SENTEX

L'unité SENTEX de KHERRATA a été créé la 25-01-1977. C'est le résultat du contrat signé par la société SENTEX avec les sociétés japonaises.

- MAREBUNI : chef de file ;
- DIANAGASAKI : génie civil ;
- Type de contrat : produit en main ;
- Date de signature de contrat : le 25-01-1977 ;

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

- Date de mise en vigueur : le 08-02-1979 ;
- Délais de réalisation : 24 mois ;
- Date de début des travaux : le 14-01-1979 ;
- Date de fin des travaux : juin 1982.

1.1.3. Les caractéristiques de l'unité

➤ **Capacité de production**

- Capacité théorique : 18.000.000 mètres linéaires/an en trois équipes ;
- Capacité pratique : 5.000.000 mètres linéaires/an pour une équipe ;
- Capacité de stockage : Tissus écrus 47 jours ouvrables de stocks, Tissus finis 36 jours ouvrable de stocks, GPI : 8322 Km³ Fuel : 8936 KI, Vapeur : 88719 tonnes/H, Air comprimé : 356800m³.

➤ **Les produits commerciaux**

- Draps de lit 2 places (2,40m de laize) blancs, teinte et imprimé 100% coton ;
- Popeline (1,50m de laize) blanche, teinte et imprimée ;
- Toile d'ameublement imprimée ;
- Velours tient et imprimée ;
- Flanelle 100% coton (1,50m de laize) ;
- Toile légère 100% coton (1,60m de laize) teint et imprimé ;
- Satin (composé 100%).

➤ **L'environnement de la société**

○ **Superficie**

- Superficie totale de l'unité : 92.049m²;

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

- Superficie au plancher : $25.942.8m^2$;
- Superficie couverte : $24.942.8m^2$;
- Superficie de l'espace clôture : $67.291.73m^2$.
- **La distribution des surfaces**
 - Atelier de production : $10.368m^2$;
 - Magasin pièces de rechange : $972m^2$;
 - Magasin produit technique : $1.944m^2$;
 - Magasin tissus écrus : $2.093m^2$;
 - Magasin tissus finis : $1.906.5m^2$;
 - Bloc maintenance : $972m^2$;
 - Bloc social : $1.728m^2$;
 - Bloc administratif : $432m^2$.
- **Installation annexe**
 - ❖ Station de pompage d'eau à partir de barrage ;
 - ❖ Station de traitement d'eau brut qui fournit 04 types d'eau :
 - Eau douce pour l'usine ;
 - Eau douce pour chaudières ;
 - Eau potable (douce javellisé) ;
 - Eau filtrée (pour arrosage).

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

1.1.4. Missions et objectifs de l'organisme d'accueil

1.1.4.1. Les Missions

SENTEX de KHERRATA est chargé de réaliser les activités suivantes :

- Exploitation, gestion et développement de la production en matière de confection ;
- Importation des tissus et autres que ce soit de confection ;
- Formation et assistance technique ;
- Exploitation de toute opération de n'importe quelle forme économique, juridique, commerciale, sociale et financière ;
- Consiste à faire de finissage des produits de l'unité Laghouat et commercialisation des tissus, coton, mélange et autre textile.

1.1.4.2. Les objectifs

- Objectifs de l'entreprise et de satisfaire les besoins populations en produits textiles sur le territoire national, et offrir de l'emploi aux habitants de la région afin de diminuer le taux de chômage au niveau de la région ;
- Assurer une rentabilité permanente ;
- Aboutir à la satisfaction des clients ;
- Atteindre un haut niveau de qualité de sa production ;
- Une adaptation rapide aux changements de marche.

1.2. La structure et l'organigramme de SENTEX

1.2.1. La structure de SENTEX

1.2.1.1. La direction générale

Elle est dirigée par un gérant qui assure et applique les décisions prise dans différentes assemblés générales des associés, elle comprend le secrétariat, service hygiène et sécurité, cellule audit et six (06) sous directions. Elle a aussi pour mission la coordination des travaux

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

entre les différents services et le contrôle des principales structures de la société, ainsi que le suivi des budgets et les plans de développement.

❖ **Secrétariat**

C'est l'organe d'accueil, on y enregistre les courriers arrivés et sortis, et aussi la réception et l'enregistrement des appels téléphoniques.

❖ **Service hygiène et sécurité**

Service de sécurité au sein de l'entreprise est constitué de deux sections :

- **Section prévision** : englobe les moyens humaines et matériels qui surveillent ;
- **Section intervention** : comporte des agents spéciaux disposant par exemple des moyens suivants :
 - Des plateaux d'incendies ;
 - Des portes de secours dans chaque atelier ;
 - Des systèmes d'alarmes...etc.

1.2.1.2. Sous-direction de production

Son rôle est de :

- D'assurer la production des produits finis et elle est chargé de la gestion du carnet de bord de la production ;
- De contrôle et suivre les statistiques de production ;
- De produire de l'équivalent en quantités demandées par le service commerciale

Le processus de la production comprend quatre (04) phases : Le blanchiment, la teinture, l'impression, le finissage.

❖ **Le service blanchiment**

Il détermine les colorants des matériaux afin d'obtenir un blanc pour préparer les tissus à la teinture et à l'impression pour les ventes propres et hydrophiles.

❖ Le service teinture

La teinture est une opération qui suit l'opération de blanchiment, elle permet de colorer un tissu d'une façon homogène, elle s'obtient en fixant un colorant, une fibre d'une manière durable.

❖ Le service impression

Appliquer sur les tissus des dessins d'une ou plusieurs couleurs.

❖ Le service finissage

Conférer au tissu une présentation visuelle et des touches plus agréables ou des propriétés particulières selon les usages déterminés.

1.2.1.3. Sous-direction technique

Cette direction s'occupe de toute la tâche technique concernant l'opération à cet effet elle :

- Elabore des rapports techniques ;
- Etablit des programmes de production ;
- Contrôle les qualités des produits ;

Pour accomplir ces tâches la sous-direction technique doit coordonner ses activités dans trois services (préparation, laboratoire, programmation, inspection de qualité) :

➤ Préparation

Les tissus écrus sont contrôlés qualitativement et quantitativement au niveau de service d'inspection des écrus afin distinguer les défauts de tissage et de raser fils et duvets se trouvent sur les faces de tissus, et sur les lisières.

➤ Laboratoire

C'est au laboratoire qu'on détermine la composition, ainsi que les propriétés physiques des tissus mais les différentes recettes utilisées dans la teinture.

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

➤ **Programmation**

Le service de programmation est chargé d'établir les programmes de production proprement dit, à partir des commandes des clients ou de l'unité, ensuite les remettre au laboratoire pour passer les tests nécessaires sur les couleurs et la qualité des tissus.

➤ **Inspection**

Le tissu une fois fini est inspecté, pour contrôler sa qualité. Ainsi sur des visiteuses, on procédera à l'inspection des défauts ceux qui sont dus à la teinture (différence de couleur dans les sens : largeur et longueur, différence de degré de blancheur, taches d'huile...), comme aussi ceux dus à l'impression (décadage, taches.....) une fois le tissu est inspecté il sera enroulé et sur chaque roulement, sera mentionné les caractéristiques suivants : longueur, largeur, nature de tissu, type de traitement.

1.2.1.4. Sous-direction maintenance

Elle comporte quatre services :

- Service étude ;
- Service entretien mécanique ;
- Service entretien et eaux ;
- Service électricité.

1.2.1.5. Sous-direction des ressources humaines

La sous-direction des ressources humaines se compose de trois services, qui travaillent en collaboration pour la gestion et le traitement de toutes affaires socioprofessionnel des employeurs. Afin d'offrir un bon climat de travail elle doit respecter les règles qui découle du contrat de travail.

- Service de personnel : il se divise en trois sections :
 - Section gestion de personnel : exemple l'établissement de pointage ;
 - Section formation : s'occupe de la formation interne (pour le personnel désirant changer de poste) externe (concerne les stagiaires)

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

- Section sociale : s'occupe du personnel en matière de congés, maladies....etc.
- Services œuvres sociales : ce service s'occupe de l'aspect social du personnel en ce qui concerne les prêts, les cadeaux.....etc. il s'occupe aussi de la médecine au travail.
- Services moyens généraux : ce service s'occupe du transport de marchandises sur toutes les voies de différente assurance, et gère les femmes de ménage...etc.

1.2.1.6. Sous-direction finance et comptabilité

La sous-direction finance et comptabilité jouent un rôle très important dans l'entreprise, elle participe activement à la définition des objectifs globaux et aussi enregistre quotidiennement toutes les opérations réalisées par la société à partir des pièces justificatives provenant des différentes sous-directions. Elle est décomposée en deux services : services comptabilité générale et service comptabilité analytique.

1.2.1.7. Service comptabilité générale

Ce service est décomposé en deux actions :

❖ Section comptabilité générale

Elle est chargée d'imputer les écritures comptables en générale :

- Les opérations d'achat ;
- Les opérations de stock ;
- Les opérations de vente :
- Les opérations de banque.

❖ Section de trésorerie

Sa fonction est liée à l'état de rapprochement bancaire et elle est subdivisée en des recettes et des dépenses (brouillard) à la banque et la caisse :

➤ **La caisse** elle consiste à régler :

- Les avances sur missions ;

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

- Les avances sur les achats ;
- Les salaires ;
- Les frais de restauration et de l'hébergement.

Divers factures dont le montant ne dépasse pas 50 000DA.

➤ **La banque** son rôle est :

- Encaissement des clients (versement, cheque) ;
- Règlement des dettes de l'entreprise.

❖ **Service contrôle de gestion**

Ce service a pour objectif de :

- Justifier des prix de vente ;
- Elaborer les budgets ;
- Donner des éléments d'appréciation permettant de décider ;
- Evaluer les biens et services ;
- Calculer les coûts d'achats, le coût de production pour aboutir au coût de revient.

Ce service utilise la méthode des coûts complets à travers une organisation qui répond à la méthode des sections homogènes.

❖ **Section matière**

Celle-ci est en relation directe avec le service gestion des stocks, toujours au courant des mouvements des stocks à l'aide d'une copie du bon d'entrée et de bon sortie qui sont transmis par le service de gestion des stocks pour établir un inventaire physique permanent des stocks. En ce qui concerne l'évaluation des entrées et des sorties de M/Ses, fournitures consommables, produits finis, produits chimiques, colorants, tissus écriu, stocks à l'extérieur avec une évaluation en C.U.M.P.

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

❖ **Section coût et prix de revient**

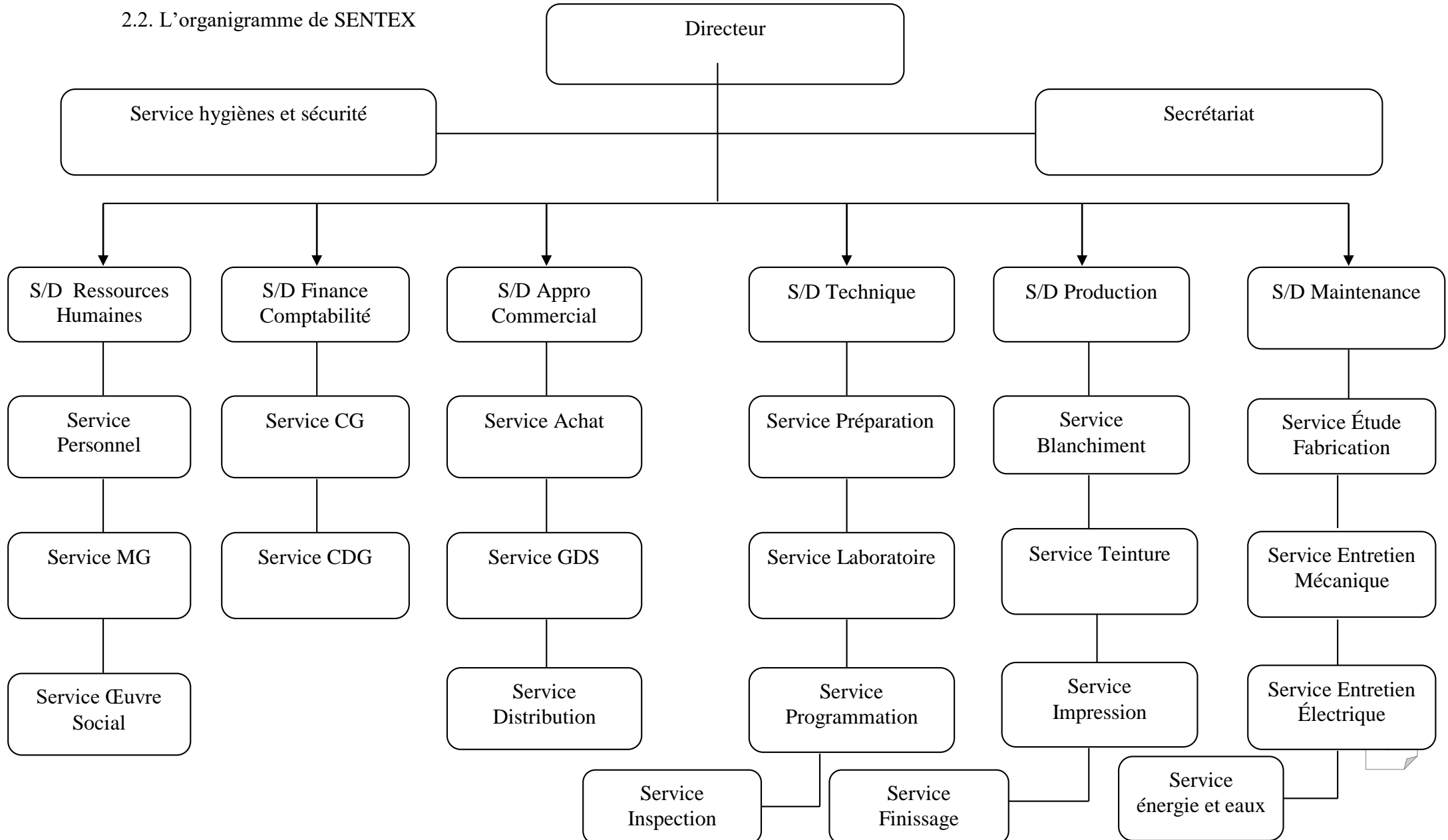
Composé de neuf sections homogènes dont cinq (5) principales et trois (3) auxiliaires, ceci afin de calculer les coûts de revient et les résultats de produit finis et des prestations fournis et ce après la répartition primaire et secondaire des charges directes et indirectes de l'unité sur les différentes sections principales et auxiliaires.

❖ **Section investissement**

Elle a pour mission, le suivi permanent des mouvements des investissements, et elle est chargée de calculer les amortissements des investissements et de procéder au calcul des réévaluations. Donc elle constitue une source d'information.

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

2.2. L'organigramme de SENTEX



Section 02 : Les outils du contrôle de gestion au sein de SENTEX-KHERRATA

Pour piloter et prendre des décisions à court et à long terme, le gestionnaire de SENTEX-KHERRATA, élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision à savoir : le système d'information, le tableau de bord, la comptabilité analytique et le contrôle budgétaire. Dans cette section nous allons présenter les outils du contrôle de gestion au sein de l'entreprise SENTEX-KHERRATA, parmi ses outils on cite : le système d'information, le tableau de bord, et la comptabilité analytique et la gestion budgétaire.

2.1. Le système d'information et tableau de bord

2.1.1. Le système d'information

Le système d'information consiste à transmettre quotidiennement des informations au service contrôle de gestion qui à son tour les communique à la direction des finances et comptabilité et à la direction générale. Ces informations portent sur les réalisations en termes de production, de chiffre d'affaire, de recouvrement des créances et de la situation de la trésorerie.

Le responsable effectue également une consolidation mensuelle de ces mêmes réalisations, qu'il communique à la direction des finances et comptabilité, à la direction générale, mais aussi à la direction générale de groupe TEXALG (Alger).

La circulation de l'information entre les différents services de SENTEX se fait à travers des moyens technologiques de communication pour améliorer l'activité, la stratégie et la performance de l'entreprise citant à titre d'exemple : les logiciels de gestion commercial et logistique, logiciel comptabilité, intrant, support papier, téléphone, serveur commun.....etc.

En particulier au niveau du département contrôle de gestion, les logiciels qui peuvent être utilisés sont : Tableau Excel, base de données communes tel que :

- Base de données communes : partage des informations issues des différentes directions ;

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

- Une application créée par l'informaticien de SENTEX : permet le suivi des mouvements de stocks (quantités et valeurs) ;
- Tableau Excel : calcul des différents coûts de productions.

2.1.2. Le tableau de bord

Le tableau de bord est un outil de mesure de la performance ; le contrôleur de gestion au niveau de SENTEX élabore un tableau de bord mensuel qui englobe tous les indicateurs afin d'informer le groupe TEXALG sur la situation de l'unité et de comparer les réalisations avec les prévisions, parmi ces indicateurs :

- SIG (le Solde Intermédiaire de Gestion) comme, le chiffre d'affaire, l'EBE....etc.
- Les stocks, les créances clients, les dettes fournisseurs.
- Le nombre d'effectifs par type de contrats.
- Les encaissements et les décaissements

L'élaboration de ce tableau de bord suit le processus suivant :

❖ La réception des données

Cette étape consiste à collecter et regrouper toutes les données nécessaires à élaborer ce document, les informations sont collectées à travers des canevas remplis par les responsables des différents services.

❖ Traitement des données :

Cette étape du processus d'élaboration du tableau de bord consiste à analyser et vérifier les données reçues puis calculer les indicateurs et contrôler la vraisemblance de ces indicateurs afin de les analyser et les interpréter.

❖ La mise en forma de tableau de bord

Après avoir déterminé les indicateurs, le contrôleur de gestion commence à mettre en place le tableau de bord.

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

Commentaires :

On remarque que la réalité de la pratique de tableau de bord dans les entreprises ne correspond pas totalement aux concepts développés dans la théorie, le tableau de bord utilisé au niveau de SENTEX est considéré comme reporting et il ne répond pas à sa vocation d'outil de gestion, de pilotage et d'aide à la prise de décisions.

Plusieurs insuffisances apparaissent au niveau de tableau de bord de SENTEX parmi elles :

- C'est un instrument standard, il n'existe pas un tableau de bord adapté à chaque service niveau hiérarchique donc il y a un manque de vérification de la régularité et de la cohérence des chiffres d'affaires contenus dans le rapport et le tableau de bord de chaque direction.
- C'est un tableau de bord unique, il ne correspond pas toujours aux spécificités des activités des différentes directions.
- L'absence de représentations graphiques et des commentaires.

2.2. La comptabilité analytique et gestion budgétaire

2.2.1. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est parmi les outils indispensables de contrôle de gestion au niveau de SENTEX car elle permettra de suivre et de connaître les coûts réels des réalisations et de les comparer par la suite avec des prévisions pour dégager les écarts qui feront l'objet d'une analyse et d'une recherche des causes, d'informer les responsables à temps pour une mise en place de mesures correctives, induisant à une amélioration de la performance.

La méthode utilisée au sein de SENTEX pour le calcul des coûts est la méthode « des coûts complets », nous avons pris comme exemple le produit « petite laize lourd » PL2, afin de bien comprendre cette méthode de calcul.

2.2.2. La gestion budgétaire

Il existe une hiérarchie budgétaire s'imposant pour la construction des budgets. Le budget des ventes, issu des prévisions commerciales, détermine le budget de production qui lui-même conditionne le budget des approvisionnements et éventuellement des investissements,

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

mais dans le cas de l'entreprise SENTEX le contrôleur de gestion ne peut pas suivre ce processus à cause de la rareté des matières premières utilisées dans la fabrication des produits de SENTEX que sont les colorants et les produits chimiques et le niveau des ventes largement concurrent par les produits étrangers alors avant d'établir le budget de vente, le contrôleur de gestion doit estimer les quantités disponibles de ces matières premières et le niveau des ventes afin d'élaborer le budget de production, après l'estimation des quantités produites, le contrôleur de gestion peut établir le budget de ventes cette dernière résume le nombre des commandes qui pourront être acceptées par SENTEX.

Section 03 : L'effet du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise SENTEX-KHERRATA.

Le contrôle de gestion a tout naturellement trouvé sa place dans les entreprises.

Tout d'abord, le contrôle de gestion apparaît comme une aide à la décision. Il doit « inciter chaque responsable à gérer les facteurs clés de succès dans le sens requis par la stratégie, à comparer le déroulement de son action aux objectifs du plan annuel et en déduire la nature des mesures à prendre ». ¹²¹

Le contrôle de gestion doit être considéré comme un outil de pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficacité et l'efficacités des actions et des moyens (économie des ressources) pour réaliser les objectifs de l'organisation.

Le contrôle de gestion propose et élabore des outils de gestion et de pilotage de la performance financière au service de l'entreprise pour améliorer la performance financière. L'un de ces outils le compte de résultat qui est un document comptable permettant d'obtenir des informations sur la situation financière d'une entreprise

Le compte de résultat a pour but de mesurer la rentabilité, la performance d'une entreprise.

Dans cette section nous essayons d'établir un compte de résultat pour trois années (2016, 2017, 2018) et de calculé la performance financière de chaque année, puis faire une analyse sur les résultats obtenus.

¹²¹ BOUQUIN.H, « Contrôle de gestion-Cours et Application », Edition DUNOD, Paris, 1986, P.86.

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

En raison des pertes comptables cumulées de l'entreprise au cours des dernières années, la direction générale a convoqué une assemblée générale pour étudier la situation de l'entreprise et trouver des solutions à cette crise.

De ce fait, le service du contrôle de gestion a proposé des corrections et des recommandations à cette crise en s'appuyant sur la méthode PDCA (Plan, Do, Check, Act). La solution préconisée d'après eux est de mettre en place un système du contrôle de gestion.

Après avoir trouvé et étudié la solution par le contrôleur de gestion, la direction générale a décidé de : Mettre en place ce système de contrôle de gestion.

- La mise en place du contrôle de gestion était du : 01/10/2016, Finalisée le 20/12/2016.
- La Mise en œuvre du contrôle de gestion : à partir de janvier 2017.

3.1. Elaboration d'un compte de résultat de SENTEX-KHERRATA

Le compte de résultat est un document comptable obligatoire, que toute entreprise ou organisation doit produire. Il présente la performance de l'entreprise et permet de mesurer l'activité de celle-ci grâce à deux éléments essentiels qui sont les produits et charges.

Les charges se sont tous les comptes comptables de la classe (6), tous ce qui va à couvrir l'entreprise. Les produits se sont tous les comptes comptables de la classe (7), tous ce qui va enrichir l'entreprise.

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

Groupe GETEX/Spa

Tableau N°10 : Le compte du résultat 2016

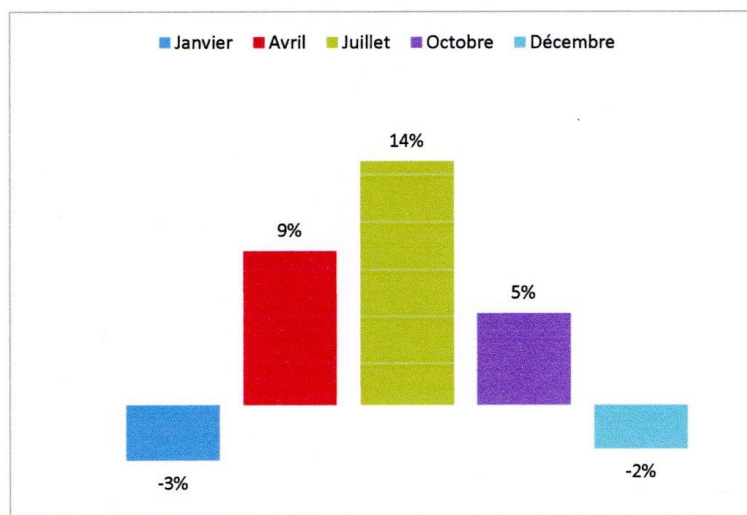
U=10³ DA

Désignation	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	TOTAL 2016
Chiffre d'Affaires	5 762	4 777	5 698	6 390	6 728	6 997	7 671	4 743	6 632	5 399	5 591	6 429	72 814
Variation stocks produits finis et en-cours	- 1 080	32	- 297	132	69	67	202	- 1 044	978	- 737	310	- 878	- 1 653
Production immobilisée													
Subventions d'exploitation	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	4 682	4 808	5 995	6 521	6 797	7 064	7 873	3 699	7 609	4 662	5 900	5 551	71 161
Achats consommés	2 402	2 535	3 114	3 505	3 704	3 883	4 398	1 913	3 426	3 238	3 090	3 665	38 873
Services extérieurs et autres consommations	747	657	894	780	729	705	669	565	1 997	641	838	456	8 397
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	3 149	3 191	4 008	4 285	4 434	4 587	5 067	2 478	5 423	2 597	3 929	4 121	47 271
III - VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I-II)	1 533	1 617	1 987	2 236	2 363	2 477	2 806	1 221	2 186	2 065	1 971	1 430	23 890
Charges de personnel	1 038	1 049	1 038	1 043	1 059	1 059	1 038	1 081	1 092	1 081	1 081	1 182	12 841
Impôts, Taxes et versements assimilés 19%	78	71	151	89	214	98	103	74	98	167	91	170	1 064
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	417	497	798	1 104	1 090	1 319	1 665	65	996	818	800	418	9 986
Autres produits opérationnels													
Autres charges opérationnels	89	34	98	46	104	49	111	26	109	33	41	127	612
Dotations aux amortissements et aux provisions	506	506	506	506	506	506	506	506	506	506	506	506	6 067
Reprises sur pertes de valeur et provisions													
V - RESULTAT operationnel	- 177	- 42	194	552	480	764	1 048	- 466	381	279	253	40	3 306
Produits financiers													
Charges financières	-	-	194	-	-	174	-	-	213	-	-	196	777
VI - RESULTAT FINANCIER	-	-	- 194	-	-	- 174	-	-	- 213	-	-	- 196	- 777
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS (V+VI)	- 177	- 42	- 0	552	480	590	1 048	- 466	168	279	253	- 156	2 530
Impôts exigibles sur résultat ordinaires													18 225
Impôts différés (variations) sur résultat ordinaires													
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE	4 682	4 808	5 995	6 521	6 797	7 064	7 873	3 699	7 609	4 662	5 900	5 551	71 161
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE	4 859	4 850	5 995	5 969	6 317	6 474	6 825	4 165	7 441	4 383	5 647	5 707	68 631
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE	- 177	- 42	- 0	552	480	590	1 048	- 466	168	279	253	- 156	2 530
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)													
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)													
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	- 177	- 42	- 0	552	480	590	1 048	- 466	168	279	253	- 156	2 530
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)													
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ	- 177	- 42	- 0	552	480	590	1 048	- 466	168	279	253	- 156	2 530
Dont : part des minoritaires (1)													
La performance Financière= Rt net/CA	-3%			9%			14%			5%		-2%	

(Source: Réaliser par nous-mêmes d'après les données de l'entreprise SENTEX-KHERRATA)

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

Figure N°13: Représentation graphique de l'évolution de la performance financière en 2016



(Source: Elaboré par nous-mêmes)

Commentaire

Suite aux résultats obtenus en 2016 concernant la performance financière, nous constatons que le taux de performance est relativement faible. Comme nous remarquons qu'en janvier 2016 la performance est négative (-3%), et elle a connu une légère augmentation au mois d'avril (9%) pour qu'elle atteigne (14%) au mois de juillet 2016, et depuis le mois d'octobre la performance commence à diminuer jusqu'à (-2%) en décembre 2016.

Alors on peut conclure que l'entreprise, relativement n'est pas performante.

Analyse

Manque d'analyse et de suivi par rapport aux principes fondamentaux du contrôle de gestion, notamment l'analyse PDCA (Plan, Do, Check, Act) : analyse des charges par rapport aux produits, analyse des réalisations et des prévisions.

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

Groupe GETEX SpA

Canevas de Budget d'exploitation exercice 2017

Tableau N°11 : Le compte du résultat 2017

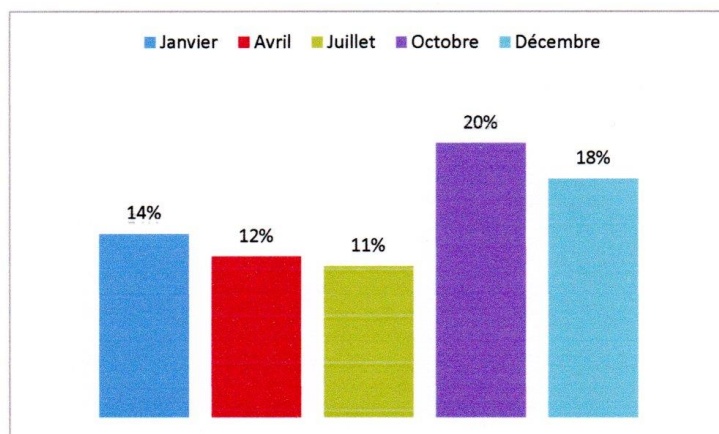
U=10³ DA

Designation	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	TOTAL 2017
Chiffre d'Affaires	16 800	17 547	18 194	18 755	19 241	19 662	20 027	3 543	28 121	28 825	29 435	29 964	250 112
Variation stocks produits finis et en-cours	5 600	4 853	4 206	3 645	3 159	2 738	2 373	3 543	5 279	4 575	3 965	3 436	40 288
Production immobilisée													
Subventions d'exploitation													
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	22 400	22 400	22 400	22 400	22 400	22 400	22 400	-	33 400	33 400	33 400	33 400	290 400
Achats consommés	13 888	13 888	13 888	13 888	13 888	13 888	13 888	-	20 708	20 708	20 708	20 708	180 048
Services extérieurs et autres consommations	493	493	673	493	493	553	493	-	742	735	735	775	6 676
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	14 381	14 381	14 561	14 381	14 381	14 441	14 381	-	21 450	21 443	21 443	21 483	186 724
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (L-III)	8 019	8 019	7 839	8 019	8 019	7 959	8 019	-	11 950	11 957	11 957	11 917	103 676
Charges de personnel	5 286	5 341	5 286	5 314	5 395	5 395	5 286	5 504	5 559	5 504	5 504	6 022	65 397
Impôts, Taxes et versements assimilés 19%	172	180	188	194	223	205	209	37	858	295	302	308	3 172
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	2 561	2 498	2 365	2 512	2 401	2 359	2 524	- 5 542	5 533	6 158	6 151	5 588	35 107
Autres produits opérationnels													
Autres charges opérationnels													
Dotations aux amortissements et aux provisions	259	259	259	259	259	259	259	259	259	259	259	259	3 103
Reprises sur pertes de valeur et provisions													
V - RESULTAT OPERATIONNEL	2 302	2 239	2 106	2 254	2 142	2 101	2 265	- 5 800	5 275	5 899	5 892	5 329	32 004
Produits financiers													
Charges financières													
VI - RESULTAT FINANCIER													
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS (V+VI)	2 302	2 239	2 106	2 254	2 142	2 101	2 265	- 5 800	5 275	5 899	5 892	5 329	32 004
Impôts exigibles sur résultat ordinaires													
Impôts différés (variations) sur résultat ordinaires													
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE	22 400	22 400	22 400	22 400	22 400	22 400	22 400	-	33 400	33 400	33 400	33 400	290 400
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE	20 098	20 161	20 294	20 146	20 258	20 299	20 135	5 800	28 125	27 501	27 508	28 071	258 396
VII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE	2 302	2 239	2 106	2 254	2 142	2 101	2 265	- 5 800	5 275	5 899	5 892	5 329	32 004
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)													
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)													
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE													
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	2 302	2 239	2 106	2 254	2 142	2 101	2 265	- 5 800	5 275	5 899	5 892	5 329	32 004
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)													
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE	2 302	2 239	2 106	2 254	2 142	2 101	2 265	- 5 800	5 275	5 899	5 892	5 329	32 004
Dont : part des minoritaires (1)													
La performance financière = RT net/CA	14%			12%			11%			20%		18%	

(Source : Réaliser par nous-mêmes d'après les données de SENTEX-KHERRATA)

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

Figure N°14 : Représentation graphique de l'évolution de la performance financière en 201



(Source : Elaboré par nous-mêmes)

Commentaire :

L'entreprise SENTEX, a connu des améliorations de performance. Nous constatons qu'au mois de janvier la performance a atteint (14%) et à partir du mois d'avril 2017, elle a commencé à diminuer jusqu'à (11%) en juillet, puis elle est passée à (20%) le mois d'octobre 2017.

Analyse:

Amélioration des résultats obtenus par rapport à ceux de 2016 grâce à l'existence d'analyse et de suivi par rapport aux principes fondamentaux du contrôle de gestion.

Analyse des écarts suite aux principes du contrôle budgétaire, et propositions éventuelles des actions correctives.

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

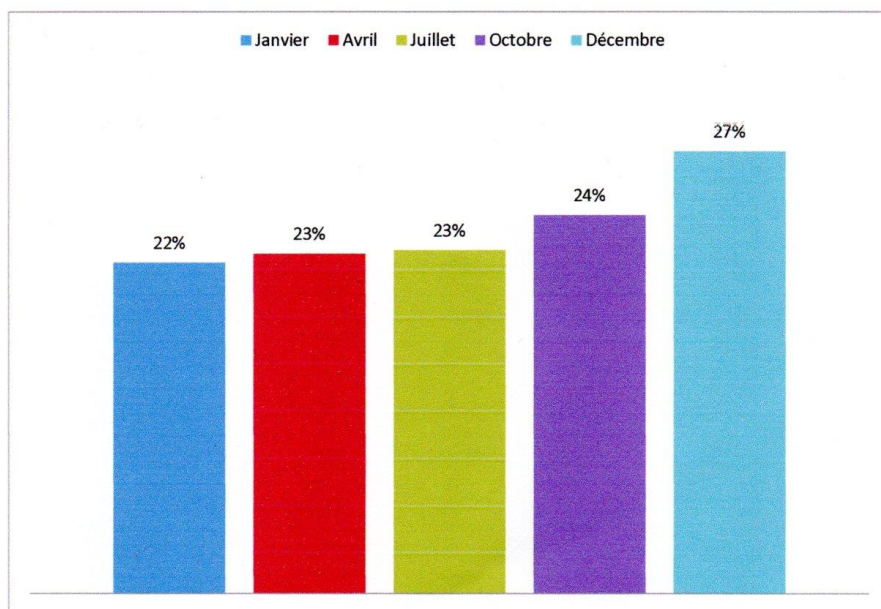
Tableau N°12 : Le compte de résultat 2018

Désignation	Janvier	Février	Mars	AVR	Mai	Jun	Juillet	Août	Sept.	OCT	Nov.	DEC	TOTAL 2018
Chiffre d'Affaires	38 819	34 328	35 448	39 792	37 260	37 989	38 628	7 123	38 218	36 419	39 340	33 037	416 401
Variation stocks produits finis et en-cours	3 907	8 398	7 278	2 935	5 467	4 738	4 109	- 7 123	4 508	6 308	3 386	9 690	53 599
Production immobilisée													
Subventions d'exploitation													
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	42 726	42 726	42 726	42 726	42 726	42 726	42 736	-	42 726	42 726	42 726	42 726	470 000
Achats consommés	25 209	25 209	25 209	25 209	25 209	25 209	25 214	-	25 209	25 209	25 209	25 209	277 300
Services extérieurs et autres consommations	940	940	1 240	1 075	940	3 100	940	-	940	940	940	940	12 935
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	26 149	26 149	26 449	26 284	26 149	28 309	26 155	-	26 149	26 149	26 149	26 149	290 235
II - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	16 578	16 578	16 278	16 443	16 578	14 418	16 582	-	16 578	16 578	16 578	16 578	179 765
Charges de personnel	5 731	5 594	5 574	5 228	5 660	5 660	5 589	5 731	5 767	5 592	5 731	5 594	67 453
Impôts, Taxes et versements assimilés 19%	445	400	415	452	434	436	442	71	437	424	447	385	4 790
IV - EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION	10 401	10 583	10 288	10 763	10 484	8 322	10 550	- 5 803	10 374	10 562	10 399	10 598	107 522
Autres produits opérationnels													
Autres charges opérationnels	299	299	299	299	299	299	299	-	299	299	299	299	3 290
Dotations aux amortissements et aux provisions	1 360	1 360	1 360	1 360	1 360	1 360	1 360	1 360	1 360	1 360	1 360	1 360	16 316
Reprises sur pertes de valeur et provisions													
V - RESULTAT OPERATIONNEL	8 743	8 925	8 630	9 104	8 825	6 663	8 891	- 7 162	8 715	8 903	8 740	8 939	87 916
Produits financiers													
Charges financières	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	102
VI - RESULTAT FINANCIER	- 9	- 9	- 9	- 9	- 9	- 9	- 9	- 9	- 9	- 9	- 9	- 9	- 102
· RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS (V+VI)	8 734	8 916	8 621	9 095	8 817	6 654	8 883	- 7 171	8 707	8 895	8 732	8 931	87 814
Impôts exigibles sur résultat ordinaires													
Impôts différés (variations) sur résultat ordinaires													
AL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINA	42 726	42 726	42 726	42 726	42 726	42 726	42 736	-	42 726	42 726	42 726	42 726	470 000
AL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINA	33 992	33 810	34 105	33 631	33 910	36 072	33 854	7 171	34 020	33 832	33 995	33 795	382 186
- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINA	8 734	8 916	8 621	9 095	8 817	6 654	8 883	- 7 171	8 707	8 895	8 732	8 931	87 814
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)													
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)													
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	8 734	8 916	8 621	9 095	8 817	6 654	8 883	- 7 171	8 707	8 895	8 732	8 931	87 814
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)													
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONS	8 734	8 916	8 621	9 095	8 817	6 654	8 883	- 7 171	8 707	8 895	8 732	8 931	87 814
Performance financière = RT net/CA	22%			23%			23%			24%		27%	

(Source : Réaliser par nous-mêmes d'après les données de SENTEX-KHERRATA)

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

Figure N°15 : Représentation graphique de l'évolution de la performance financière en 2018



(Source : Elaboré par nous-mêmes)

Commentaire:

Suite aux résultats obtenus en 2018, concernant la performance financière, nous constatons que la performance de l'entreprise est en croissance constante.

Elle a atteint 22% en janvier 2018, puis elle s'est stabiliser à 23% pendant avril et juillet 2018.

Quant au mois d'octobre 2018, cette performance a atteint 24%, pour arriver à 27% en décembre 2018 ce qui signifie que l'entreprise est performante et en bonne santé (situation) financière.

Analyse:

Amélioration progressive des résultats obtenus par rapport à ceux de 2016 et 2017, grâce à l'existence D'analyse et de suivi par rapport aux principes fondamentaux du contrôle de gestion.

On peut conclure que le système mis en place a attein sa maturité en 2018.

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

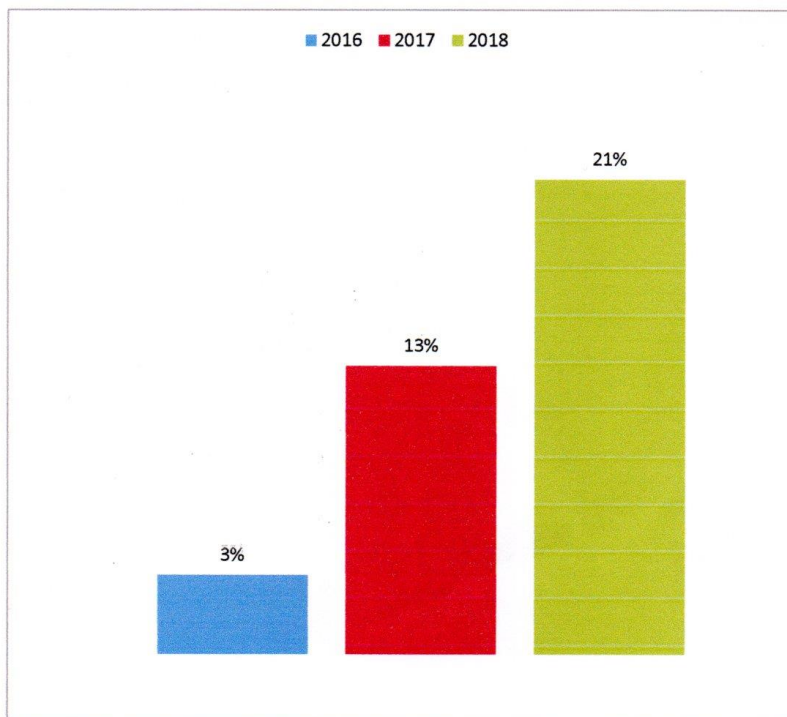
Tableau N°13 : Le compte de résultat annuel 2016, 2017, 2018

Designation	2016	2017	2018
Chiffre d'Affaires	72 814	250 112	416 401
Variation stocks produits finis et en-cours	1 653	40 288	53 599
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	71 161	290 400	470 000
Achats consommés	38 873	180 048	277 300
Services extérieurs et autres consommations	8 397	6 676	12 935
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	47 271	186 724	290 235
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	23 890	103 676	179 765
Charges de personnel	12 841	65 397	67 453
Impôts, Taxes et versements assimilés 19%	1 064	3 172	4 790
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	9 986	35 107	107 522
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnels	612	-	3 290
Dotations aux amortissements et aux provisions	6 067	3 103	16 316
Reprises sur pertes de valeur et provisions			
V - RESULTAT OPERATIONNEL	3 306	32 004	87 916
Produits financiers			
Charges financières	777	-	102
VI - RESULTAT FINANCIER	777	-	102
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔTS (V+VI)	2 530	32 004	87 814
Impôts exigibles sur résultat ordinaires	18 225		
Impôts différés (variations) sur résultat ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	71 161	290 400	470 000
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	68 631	258 396	382 186
VII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 530	32 004	87 814
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	2 530	32 004	87 814
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	2 530	32 004	87 814
Performance financière	3%	13%	21%

(Source : réaliser par nous-mêmes d'après les données fournies par l'entreprise SENTEX-KHERRATA).

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

Figure N°16 : Représentation graphique de l'évolution de la performance financière en 2016, 2017, 2018



(Source : Elaboré par nous-mêmes)

Commentaire:

On constate une amélioration notable et une évolution remarquable des performances au cours des trois années, puisque le taux de performance était de (3%) en 2016. pour arriver à (13%), en 2017, comme nous remarquons que le taux de développement de la performance est très important soit (10%), la performance continue de progresser jusqu'à elle atteinte son optimum soit (21%) en 2018. ce qui signifie que l'entreprise est performante.

Analyse :

Amélioration considérable et continue des performance par rapport à celle de 2016 et le système mis en place a atteint sa maturité, grâce à l'application et la mise en œuvre correcte et concrète de la méthode PDCA.

Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière au sein de SENTEX-KHERRATA

Conclusion

Tout au long de ce travail au sein de l'entreprise SENTEX-KHERRATA, nous avons fait une analyse générale de sa performance financière.

Nous avons calculé le taux de performance de l'entreprise pour avoir porter un jugement et connaître le lien entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise à travers ses différents outils tels que le système d'information, tableau de bord, gestion budgétaire...etc. et nous avons appris que au sein de l'entreprise SENTEX-KHERRATA, c'est la direction générale qui assure la prise de décision.

Enfin, il nous a apparait que le contrôle de gestion est indispensable pour toute entreprise, et il contribue à la performance financière de l'entreprise.

Conclusion générale

La bonne gestion ne peut être assurée que par la mise en place d'un système du contrôle de gestion qui vise à atteindre les objectifs que l'entreprise s'est fixée d'après une stratégie déterminée, tout en recherchant à optimiser les moyens mise en œuvre.

Au terme de ce travail, nous avons conclu que le contrôle de gestion est nécessaire pour l'amélioration des performances des entreprises. En effet, les outils de contrôle de gestion apportent de contribuer à cette amélioration.

De ce fait, les outils, les indicateurs de mesures doivent être facile à mettre en œuvre tout en permettant une analyse profonde des performances des entreprises.

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 différentes services de l'entreprise, tels que la fonction stratégique, la fonction marketing, etc. le contrôle de gestion, en collaboration avec ses différents services de l'entreprise, permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise.

L'évaluation de la performance financière est indispensable dans chaque organisme. Vu qu'elle permet de détecter les points forts et les points faibles de cette dernière et permet la comparaison de la situation financière des entreprises du même secteur, elle vise aussi à porter un jugement sur l'activité de l'entreprise à partir d'un diagnostic établi, grâce aux comptes de synthèse (les soldes intermédiaires de gestion, les ratios, les équilibres financiers)

A travers notre étude de recherche dans l'entreprise SENTEX-KHERRATA, nous avons essayé de répondre à la question suivante : " Quel est l'impact du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise " ? Pour répondre à cette problématique, nous avons essayé de présenter le système du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

L'objectif principal de notre travail consiste à analyser la contribution de contrôle de gestion à la performance de l'entreprise.

L'intérêt principal de cette recherche réside dans l'étude en profondeur de concept du contrôle de gestion ; nous avons également fait une description des outils du contrôle de gestion, et c'est dans cet ordre d'idées que nous avons montré l'importance de ces outils et leur rôle dans le pilotage de la performance et ses méthodes de mesure.

Le contrôle de gestion joue un rôle très important dans l'amélioration de la performance par les outils de mesure et l'analyse tels que la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire...etc. Ainsi, le contrôleur de gestion peut être amené à prendre des responsabilités opérationnelles pour une bonne organisation efficace et efficiente de l'entreprise, car il a pu développer une connaissance globale des différents services, procédures et activités de celle-ci.

Le contrôle de gestion de SENTEX traduit les objectifs fixés par la direction sous forme de budgets prévisionnels. Ces budgets font l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise. Ce qui permet de dégager un ensemble d'écarts favorables ou défavorables afin d'analyser leurs causes et de mener des actions correctives en vue d'améliorer la situation de l'entreprise.

Au terme de notre stage pratique, nous avons conclu que la SENTEX-KHERRATA réalise des budgets ; ce qui confirme l'hypothèse N° 01.

Périodiquement, cette entreprise pratique des contrôles budgétaires, ce qui confirme aussi notre hypothèse N° 02.

Grâce à l'élaboration des budgets prévisionnels qui ont permis de répertorier ses recettes et ses dépenses, la comparaison de ces derniers aux réalisations a permis de dégager les écarts qui en résultent ce qui donne un aperçu sur la situation réelle de l'entreprise, informe si cette dernière a atteint ses objectifs fixés, et permet d'apporter les corrections nécessaires afin d'améliorer sa situation.

Cependant, la durée de stage au niveau de « SENTEX-KHERRATA » trente jours c'est insuffisant pour avoir tous les informations, une courte expérience, aussi la confidentialité des documents interne de l'entreprise.

En fin nous espérons que notre travail a pu apporter des éclaircissements au sujet de notre mémoire.

Bibliographie

Ouvrage

1. AFGI, « indicateur de performance », Edition HERMES science Europe Ltd, Paris, 2001.
2. ALAZARD.C ; SEPARIS.S, « Contrôle de gestion : Manuel et application, » 2^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2010.
3. ALAZARD.C ; SEPARIS.S. « Contrôle de gestion : Manuel et applications, » 4^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2007.
4. ALAZARD.C, SEPARIS.S, « Contrôle de gestion : Manuel et application », 5^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2018.
5. ALAZARD.C ; SEPARIS.S., « Contrôle de gestion : Manuel et application », 6^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2004.
6. BEATRICE, GRANDGUILLOT.F, « Introduction à la comptabilité », 6^{ème} Edition GUALINO LEXTENSO, Paris, 2015/2016.
7. BEATRICE, GRANDGUILLOT.F, « L'essentiel du contrôle de gestion », 10^{ème} Edition GUALINO, Paris 2018.
8. BERLAND.N, « Le contrôle de gestion », 1^{ère} Edition, Paris, 2014.
9. BESCOS.P, L& AL, « contrôle de gestion et management », Montchrestien, 4^{ème} édition, Paris, 1997.
10. BOISSELIER.P, « Contrôle de gestion ; cours et application », 3^{ème} Edition Librairie Vuibert, Février, 2005.
11. BOUIN. X, SIMON.F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2009.
12. BOUQUIN.H, « Contrôle de Gestion- Cours et Application », Edition DONUD, Paris, 1986.
13. BRILMANE.J, « Les meilleures pratiques du management », Édition D'organisation, Paris, 2003.
14. BURAND.X, « comptabilité et audit », Groupe EYROLLES, Paris, 2015.
15. CALLAT Allain, « management des entreprises », édition Hachette livre, France, 2008.

16. CHARRON.J-L, et SEPARIS (2001), « organisation et gestion de l'entreprise, manuel et applications », Epreuve n°3, 2^{ème}édition, DUNOD, Paris.
17. DANIEL Maltais, « Performance et gestion de la performance », l'école nationale d'administration publique
18. DEMEESTÈRE. R, LORINO. P, MOTTIS. N, « contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 4^{ème} édition, P.12.
19. DEMEURE.C, « Marketing », Edition Sirey, 2005.
20. DESIRE-LUCIANI, NOELLE.M, HIRCH.D, KACHER.N & POLOSSAT.M, « Le grand livre du contrôle de gestion », Edition EYROLLES, 2013.
21. DIDIER LECLERE, « L'essentiel de la comptabilité analytique », 3^{ème} Edition d'Organisation, Paris, 2002.
22. DORIATH.B, C.GOUJET, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance »,3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2007.
23. DUBRUELLE.L, JOURDAND.J, « Comptabilité analytique de gestion », Edition DUNOD, Paris. 2003
24. ESTAMPTE.D, « performance de la SUPPLY Chain et modèle d'évaluation », ISTE Edition, 2015, London.
25. FABRE.P, « management et contrôle de gestion », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2008.
26. GERVAIS.G, « contrôle de gestion », 8^{ème} Edition, ECONOMICA, Paris, 2005.
27. GERVAIS.M, « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Edition ECONOMICA, 1990.
28. GIBERT.P, « Contrôle de gestion », Edition Vuibert, 2003.
29. GUEDJ.N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Organisation, Paris 2001.
30. GUEDJ.N, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », Edition D'organisation, 1991, 1995, 2000.
31. GUERNY.J, GUIRIEC.J.C, « Contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, Paris, 1998.
32. HONING.L, et AL, « Le contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 1998.
33. ISABELLE Calmé et all, « Introduction au contrôle de gestion »,3^{ème} Edition, maison DONUD, 2013.

34. JACQUES. RENARD, SOPHIE. NUSSBAUMER, « Audit interne et contrôle de gestion », Editions D'organisation, 2011.
35. JEAN, François Ngok Evin, « La Revue des Sciences de Gestion », 2008/2 n° 230.
36. KHEMAKHEM Abdellatif, « la dynamique de contrôle de gestion », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 1976.
37. KHEMAKHEM.A, AROIN.G6L, « Introduction au contrôle de gestion », Bordas, 1971, Paris.
38. LANGE.E, MOUTOT.J-M, « mesurer la performance de la fonction commerciale », Edition d'organisation, Groupe EYROLLES, Paris, 2008.
39. LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « Contrôle de gestion », BERTI Editions, Alger 2008.
40. LANGLOIS.G, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 2^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2009.
41. LANGLOIS.L, BONNIER.C, BRINGER.M, « contrôle de gestion », Copyright Editions FOUCHER, Paris, 2006.
42. LAUZEL.P, « Contrôle de gestion et le budget », Edition Série, 1977.
43. LONING.H, « Contrôle de gestion ; Organisation, outils et pratiques », 3^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2008.
44. LONING.H ; PESQUEUX.Y, « Contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris, 1998.
45. LONING.H, PESQUEUX et ALL, « Le contrôle de gestion », 3^{ème} Edition Paris, 2008.
46. LORINO.P, « De la stratégie aux processus stratégiques », Revue Française de Gestion, n°119 Jan 1998.
47. LORINO.P, « Méthode et pratique de la performance, le guide du pilotage », édition d'organisation, 1998, P.18.
48. LORINO.P, « Méthodes et pratiques de la performance », 3^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris, 2003.
49. LOUCHARD.J, « la comptabilité analytique, ou comptabilité de responsabilité », Edition d'organisation, Paris 1998.
50. LUCAS.H.C, « Système d'information pour le management », Edition Davis, 1986.

51. MARGOTTEAU.E, « contrôle de gestion », Ellipses Edition Marketing S.A, Paris, 2001.
52. MELYON.G, « Comptabilité analytique », 3^{ème} Edition BREAL, Paris, 2004.
53. MEYER.J, « Gestion budgétaire », 8^{ème} Edition DUNOD, Paris, 1979.
54. MOTTIS .Nicolas, « contrôle de gestion », 2^{ème} édition EMS, Paris, 2006.
55. NOBERT.G, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise », Organisation, Paris, 2000.
56. NOELLE.M DESIRE-LUCIANI, HIRSCH.D, KACHER.N, POLOSSAT.M, « Le grand livre du contrôle de gestion », Groupe EYROLLES, 2013.
57. NOYE.D, CHREAU.F, « Le rôle des ménagers pour améliorer les performances », INSEPT Edition, Paris, 1999.
58. SAULOU.J-Y, « Le tableau de bord du décideur », Edition D'organisation, Paris, 1982.
59. SEPAR.S, SOLLE.G, LE CŒUR.L, « DSCG3 management et contrôle de gestion l'essentiel en fiches », 2^{ème} édition, DONUD, Paris, 2014.
60. SEPARI.S, SOLLE.G, LE COEUR.L, « Management et contrôle de gestion », Edition Francis Lefebvre DUNOD, Paris.
61. TOUDJINE.A, « L'analyse des coûts dans l'entreprise », Edition N.R.A, Alger Novembre 2005.
62. YVES DE RONGE ; KARINE CERRADA, « Contrôle de gestion », 3^{ème} Edition, Pearson France, Paris, 2012.

Mémoires et Thèses

1. AMALOU MOURAD, « Etude de la mise en d'un système de comptabilité analytique par les méthodes des sections homogènes dans un hôpital », thèse de magister, Université de Bejaia, 2009.
2. ARAB.Z, « Le contrôle de gestion à l'hôpital-méthodes et outils-cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KHELLIL Amrane de Bejaia », thèse de magister en économie de la santé et développement durable, université de Bejaia, 2012
3. BOUCHELOUH.S, FERSAOUI.N, « Effet du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise », Mémoire de master, Université de Bejaia, 2018-2019.

Sites internet

- ✓ « Guide Méthodologique De Mise En Œuvre Du Contrôle De Gestion, Au Ministre De La Communication ». 24 Février 2004, <http://www.win2pdf.com/.fr>

Annexes

Tableau des consommations en HT (EXERCICE 2019)

NATURE DES CONSOMMATIONS : A DETAILER SELON ACTIVITE	CONSUM 2018	% CONS	2019												ANNEE 2019		
			Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Jun	Juillet	Août	Sept	Oct	Nov	Déc.			
ISSUS ECRIIS	157 988	78	19 430	19 430	19 430	19 430	19 430	19 430	19 430	19 430	19 430	19 430	19 430	19 430	19 430	19 430	215 974
PRODUITS CHIMIQUES ET COLORANTS	29 078	14	3 613	3 613	3 613	3 613	3 613	3 613	3 613	3 614	3 614	-	3 613	3 613	3 613	3 613	39 742
PIECES DE RECHANGES	3 134	2	390	390	390	390	390	390	390	390	390	-	390	390	390	390	4 284
MATIERES CONSOMMABLES	1 744	1	219	219	219	219	219	219	219	219	219	-	219	219	219	219	2 414
FOURNITURES CONSOMMABLES	9 734	5	1 209	1 209	1 209	1 209	1 209	1 209	1 209	1 209	1 210	-	1 209	1 209	1 209	1 209	13 504
Autres	1 189	1	148	148	148	148	148	148	148	148	148	-	148	148	148	148	1 625
TOTAL DES CONSOMMATIONS	202 891	100	25 209	25 209	25 209	25 209	25 209	25 209	25 209	25 209	25 214	-	25 209	25 209	25 209	25 209	277 300
Consommations Inter-unités	144 831	44	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
STOCKS INITIAL DEBUT PERIODE	41 728		131 093	130 435	120 095	109 554	99 014	88 477	88 477	43 248	52 723	52 723	47 392	54 852	44 313	44 313	35 273
STOCKS FINAL FIN PERIODE (stock no jours) 244	131 093		130 435	120 095	109 554	99 014	88 477	88 477	43 248	52 723	52 723	47 392	54 852	44 313	44 313	35 273	25 234
TOTAL A PROVISIONNEMENT HT	272 256		24 751	14 449	14 449	14 449	14 449	14 449	14 449	-	14 449	14 449	14 449	14 449	14 449	14 449	171 441
TOTAL MONTANT TVA 17%	51 729		4 703	2 787	2 787	2 787	2 787	2 787	2 787	-	2 787	2 787	2 787	2 787	2 787	2 787	32 674
TOTAL A PROVISIONNEMENT TTC (X)	323 985		29 453	17 454	17 454	17 454	17 454	17 454	17 454	-	17 454	17 454	17 454	17 454	17 454	17 454	204 014
DETTES FOURNISSEURS debut periode (N-1)(Y)	57 889		114 107	111 284	108 473	105 741	103 117	100 539	100 539	98 026	95 575	95 575	93 184	90 854	88 585	86 370	114 107
Reglement Antérieurs dettes (dettes fournis)	57 473		2 853	2 781	2 712	2 444	2 578	2 513	2 451	2 389	2 330	2 271	2 215	2 159	2 094 014	2 004 014	29 894
Reglement de la periode (dettes fournis)	14 082		29 453	17 454	17 454	17 454	17 454	17 454	17 454	-	17 454	17 454	17 454	17 454	17 454	17 454	204 014
Dettes fin periode	114 107		111 284	108 473	105 741	103 117	100 539	98 026	95 575	93 184	90 854	88 585	86 370	84 211	84 211	84 211	84 211

Tableau des Services et Services extérieurs en T.I.C. ANNEE 2019

U=10³ DA

Designation des Opérations	SERVICE 2018	%	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Jun	Juillet	Août	sept.	Oct.	Nov.	Déc.	ANNEE 2019
Frais de transport et fret	829	16%	152	152	152	152	152	152	152	-	152	152	152	152	1 674
Loyer et charges locatives		0%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0
Entretien et réparations et Maintenance	902	18%	166	166	166	166	166	166	166	-	166	166	166	166	1 822
Documentations générales et techniques	105	2%	19	19	19	19	19	19	19	-	19	19	19	19	212
coûts des charges pour soumissions		0%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0
Honoraires et commissions Y/C/iso 9001	236	5%	43	43	43	43	43	43	43	-	43	43	43	43	477
Publicités		0%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0
Frais de déplaç.frais voyages hébergement et rest	1 450	28%	266	266	266	266	266	266	266	-	266	266	266	266	2 928
POSTES ET TELECOMMUNICATIONS (P.T.T.)	145	3%	27	27	27	27	27	27	27	-	27	27	27	27	293
Fournitures (coût de rachat de formation)	2 595	51%			300									135	2 595
Filmes d'assurances complés 616000	1 453	28%	267	267	267	267	267	267	267	-	267	267	267	267	2 934
AUTRES (a) détailler		0%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL SERVICE SANS SOUS TRAITANCE	5 120	100%	940	940	1 240	940	3 100	940	940	-	940	940	940	1 075	12 935
Sous traitance		0%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL SERVICE Y/C SOUS TRAITANCE HT	5 120	100%	940	940	1 240	940	3 100	940	940	-	940	940	940	1 075	12 935
TVA 17% S (selon le taux pratiqué)	972,8		179	179	236	179	589	179	-	-	179	179	179	204	2 458
T.I.C.	6 093		1 119	1 119	1 476	1 119	3 689	1 119	-	-	1 119	1 119	1 119	1 279	15 393
ACTIVITE SOUS TRAITANCE			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ACTIVITE GLOBALE PROPRE S. SOUS TRAIT			42726,364	42726,364	42726,364	42726,364	42726,364	42726,364	42726,364	0	42726,364	42726,364	42726,364	42726,364	470000
NORME ET NIVEAU/ ADMIS SELON ACTIVITE			2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%	2%
NIVEAU DE SERVICE SANS SOUS TRAITANCE			940	940	1240	940	3100	940	940	0	940	940	940	1075	12935

Remarque : 02 % est un exemple uniquement a revoir en fonction de l'activité et du degré d'intégration de la filiale, unité

GROUPE : GETEX

ENTREPRISE : TEXALG SPA

UNITE : SENTEX KHERRAIA

Tableau des Effectifs par Catégorie Socio-Professionnelle EXERCICE 2019

Catégorie	Effectifs Existants 2018				Effectifs Prévus 2019				Ecart entre 2019 (-) 2018			
	Cadre	Maîtrise	Exécution	Total	Cadre	Maîtrise	Exécution	Total	Cadre	Maîtrise	Exécution	Total
STRUCTURE DES EFFECTIFS												
PRODUCTION	4	13	49	66	4	13	50	67	-	-	1	1
SOUTIEN	3	6	17	26	3	6	17	26	-	-	-	-
ADMINISTRATION	8	18	21	47	8	18	21	47	-	-	-	-
TOTAL ENTREPRISE FILIALES OU UNITE	15	37	87	139	15	37	88	140	-	-	1	1
* RECRUTEMENT ANEM/.....												
** PRET EMPLOI												
** APPRENTIS/STAGIAIRES												

PREVISION DE RECRUTEMENTS	NBRE	
	INGENIEUR	TECHNICIEN OU TECH SUP
TECHNIQUES		
AUTRES		1
S/TOTAL		1
FINANCES COMP		
ADMINISTRATIONS		
MOYENS GENERAUX		
AUTRES		
S/TOTAL		0
TOTAL GENERAL RECRUTEMENT		1

PREVISION DE DEPARTS	NBRE	
	RETRAITE	DEMISSIONS
TECHNIQUES		
FIN CONTRAT		
AUTRES		
S/TOTAL		0
RETRAITE		
DEMISSIONS		
FIN CONTRAT		
AUTRES		
S/TOTAL		0
TOTAL GENERAL DEPART		0

ECART Recrutement (-) depart

1

Tableau des Impôts et Taxes ANNEE 2019

U=10⁹ DA

Rubriques	2018	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Sept.	Oct.	Nov.	Déc.	ANNEE 2019
T.A.P. (1%)	1347	330	343	354	364	373	380	386	71	382	388	393	398	4164
Vignettes	22													-
Droits d'enregistrement et timbres	19	2	4	7	6	8	2	3	-	2	4	1	1	40
Droits de douane (y/c domiciliation)	274													-
Taxes foncières	571	51	52	52	52	52	52	52	-	52	52	52	52	571
Autres taxes	12	2	1	2	2	1	2	1	-	1	1	1	1	15
T/ Impôts et taxes unite / filiale (environ 1,5% dont 1% tap)	2245	385	400	415	424	434	436	442	71	437	445	447	452	4790
Chiffre d'Affaires (voir tableau vente N° pour TAP)		33 037	34 328	35 448	36 419	37 260	37 989	38 628	7 123	38 218	38 819	39 340	39 792	416401
TAP 2018 (1%)	1347	330	343	354	364	373	380	386	71	382	388	393	398	4164

Liste des Abréviations

Abréviation	Signification
ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Management
AF	Actif Fixe
ANP	Armée Nationale Populaire
BFR	Besoin en Fonds de Roulement
C	Consommation
CA	Chiffre d’Affaire
CAF	Capacité d’Autofinancement
CG	Compte Général
CIR	Coefficient d’Imputation Rationale
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission
CUMP	Coût Unitaire Moyen Pondéré
DCT	Dettes à Court Terme
EBE	Excédent Brut d’Exploitation
EENE	Effet Escompté Non Echu
FCS	Facteur Clés de Succès
FRN	Fonds de Roulement Net
GDS	Gestion Des Stocks
HT	Hors Taxe
IBS	Impôt sur le Bénéfice
IRFF	Imputation Rationnelle des Frais Fixes
Km	Kilomètres
KP	Capitaux Permanent
MCV	Marge sur Coût Variable
MG	Moyens Généraux
M/Ses	Marchandises
NIH	Not Invented Here
OEC	L’Ordre des Experts Comptables

P	Production
PCG	Plan Comptable Générale
PCI	Prix de Cession Interne
PDCA	Plan-Do-Check-Act
PL2	Petite Laize Lourde
R	Ratios
RCAI	Résultat Courant Avant Impôt
RE	Résultat d'Exploitation
ROI	Return On Investment (Rendement des fonds propres)
SENTEX	Société d'Ennoblement des Textiles
SIG	Solde Intermédiaire de Gestion
SPA	Société Par Action
TCR	Tableau de Compte de Résultat
TR	Trésorerie
USA	United States of America
VA	Valeur Ajoutée

Liste des Figures

N°	Figure	Page
01	Le triangle du contrôle de gestion	09
02	Le cycle d'amélioration contenu	12
03	Processus du contrôle de gestion	13
04	Les missions du contrôleur de gestion	16
05	Rattachement au directeur générale	19
06	Rattachement au directeur financier	20
07	Rattachement à d'autres directions	21
08	Le concept d'efficacité d'efficience et de performance	42
09	Evaluation de la performance a posteriori	52
10	Le pilotage de la performance	69
11	L'intégration du CDG dans le processus de pilotage de l'entreprise	70
12	Le contrôle de gestion aujourd'hui	84
13	Représentation graphique de l'évolution de la performance financière en 2016	103
14	Représentation graphique de l'évolution de la performance financière en 2017	105
15	Représentation graphique de l'évolution de la performance financière en 2018	107
16	Représentation graphique de l'évolution de la performance financière en 2016, 2017, 2018	109

Liste de Tableaux

N°	Tableaux	Page
01	Le rôle du contrôleur de gestion	15
02	Qualités du contrôleur de gestion	17
03	Compétences du contrôleur de gestion	18
04	Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique	24
05	Evolution des outils du contrôle de gestion	34
06	Tableaux comparatif des performances interne et externe	44
07	Calcul de la CAF par la méthode soustractive	66
08	Calcul de la CAF par la méthode additive	66
9	Le compte de résultat 2016	102
10	Le compte de résultat 2017	104
11	Le compte de résultat 2018	106
12	Le compte de résultat annuel 2016, 2017, 2018	108

Table des matières

Remerciements	
Dédicaces	
Sommaire.....	0
Introduction générale	1
Chapitre 01 : Aspect théorique du contrôle de gestion	3
Introduction.....	3
Section 01 : Notions de base sur le contrôle de gestion.....	3
1.1. Historique du contrôle de gestion	3
1.2. Définition du contrôle de gestion	5
1.3. Notions voisines du contrôle de gestion	6
1.3.1. Le contrôle interne	6
1.3.2. Le contrôle organisationnel	7
1.3.3. Audit interne.....	7
1.4. Objectifs du contrôle de gestion	8
1.5. Missions du contrôle de gestion	9
1.6. Limites de contrôle de gestion.....	10
Section 02 : La fonction du contrôle de gestion dans l'organisation	10
2.1. Processus du contrôle de gestion	11
2.1.1. Phase de prévision	11
2.1.2. Phase d'exécution.....	11
2.1.3. Phase d'évaluation.....	11
2.1.4. Phase d'apprentissage.....	11
2.2. Niveaux du contrôle de gestion	12
2.2.1. Un niveau de planification ou de contrôle stratégique	12
2.2.2. Un niveau du contrôle de gestion	12
2.2.3. Un niveau du contrôle opérationnel.....	13
2.3. Contrôleur de gestion	13
2.3.1. Définition du contrôleur de gestion	13
2.3.2. Métier du contrôleur de gestion	14
2.3.3. Rôle et missions du contrôleur de gestion	14

2.3.3.1. Le rôle du contrôleur de gestion	14
2.3.3.2. Missions du contrôleur de gestion	15
2.3.4. Qualités et Compétences du contrôleur de gestion	17
2.3.4.1. Qualités du contrôleur de gestion	17
2.3.4.2. Compétences du contrôleur de gestion	17
2.3.5. Position du contrôleur de gestion dans l'organisation	19
2.3.5.1. Rattachement au directeur général.....	19
2.3.5.2. Rattachement au directeur financier	20
2.3.5.3. Rattachement au même niveau que d'autres directions	20
Section 03 : Méthodes et outils du contrôle de gestion.....	21
3.1. Outils du contrôle de gestion	21
3.1.1. Comptabilité générale.....	21
3.1.1.1. Définition	21
3.1.1.2. Objectifs de comptabilité générale	22
3.1.2. Comptabilité Analytique	22
3.1.2.1. Définition	22
3.1.2.2. Objectifs de comptabilité Analytique	23
3.1.2.3. Comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique	23
3.1.3. Système d'information	24
3.1.3.1. Définition	25
3.1.3.2. Caractéristique de système d'information.....	25
3.1.4. Gestion budgétaire.....	26
3.1.4.1. Définition	26
3.1.4.2. La démarche budgétaire	26
3.1.4.3. Les différents types de budgets.....	27
3.1.4.3.1. Budget des ventes	27
3.1.4.3.2. Budget de production	28
3.1.4.3.3. Budget des approvisionnements	28
3.1.4.3.4. Budget des investissements	28

3.1.4.3.5. Budget de trésorerie.....	28
3.1.4.4. Intérêt de gestion budgétaire.....	29
3.1.5. Tableau de bord.....	29
3.1.5.1. Définition	29
3.1.5.2. Typologies d'un tableau de bord	29
3.1.5.2.1. Tableau de bord d'activité.	29
3.1.5.2.2. Tableau de bord de pilotage.....	30
3.1.5.2.3. Tableau de bord de projet	30
3.1.5.3. Rôles d'un tableau de bord	30
3.1.6. Reporting.....	31
3.1.6.1. Définition	31
3.1.6.2. Les types de reporting	31
3.1.6.2.1. Reporting financier	32
3.1.6.2.2. Reporting de gestion.....	32
3.1.7. Benchmarking	32
3.1.7.1. Définition	32
3.1.7.2. Typologie du Benchmarking	32
3.1.7.2.1. Le Benchmarking interne	32
3.1.7.2.2. Le Benchmarking fonctionnel	33
3.1.7.2.3. Le Benchmarking externe.....	33
3.1.7.2.4. Le Benchmarking des processus.....	33
3.1.7.2.5. Le Benchmarking stratégique	33
3.1.7.2.6. Le Benchmarking compétitif	33
3.1.7.2.7. Le Benchmarking international	33
3.1.7.3. Les objectifs du Benchmarking	34
3.2. Méthodes du contrôle de gestion	34
3.2.1. Système de calcul des coûts complets	35
3.2.1.1. Méthode des centres d'analyse (sections homogènes)	35
3.2.1.2. Méthode à base d'activité (ABC)	35

3.2.1.3. Méthode des coûts standards (préétablis)	36
3.2.2. Système de calcul des coûts partiels	36
3.2.2.1. Méthode des coûts variables (direct costing)	36
3.2.2.2. Méthode du coût marginal	37
3.2.2.3. Méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes	37
Conclusion	38
Chapitre 02 : La performance financière de l'entreprise	39
Introduction.....	39
Section 01 : Généralités sur la performance de l'entreprise.....	39
1.1. Définition	40
1.2. Les Critères de La performance.....	41
1.3. Les Caractéristiques de la performance	42
1.4. Les objectifs de la performance	43
1.5. Typologies et formes de la performance.....	44
1.5.1. La performance interne et la performance externe.....	44
1.5.2. La performance stratégique	44
1.5.3. La performance organisationnelle	45
1.5.4. La performance opérationnelle	45
1.5.5. La performance financière.....	45
1.5.6. La performance humaine	46
1.5.7. La performance sociale	46
1.5.8. La performance commerciale	46
1.5.9. La performance concurrentielle.....	47
1.6. Dimensions de la performance	47
1.6.1. Performance et actionnaires.....	47
1.6.2. Performance et clients	47
1.6.3. Performance et personnel	47
1.6.4. Performance et partenaires	47
1.6.5. Performance et public.....	48

1.6.6. Performance et système de qualité	48
Section 02 : Mesure de la performance financière de l'entreprise	48
2.1. Définition	48
2.2. Les principes de base de la mesure de la performance	49
2.3. Maitrise de la performance	50
2.3.1. Maitrise de la performance et stratégie	50
2.3.2. Maitrise de la performance et couple coût-valeur	50
2.3.3. Conditions de mise en œuvre du contrôle de gestion	51
2.4. Types d'évaluation de la performance	51
2.4.1. L'évaluation à priori	51
2.4.2. L'évaluation à posteriori	51
2.5. Les indicateurs de la performance	52
2.5.1. Définition	52
2.5.2. Les qualités d'un bon indicateur	53
2.5.3. Les types des indicateurs de la performance	53
2.5.4. Les formes des indicateurs	54
2.6. Les méthodes de mesure de la performance financière	55
2.6.1. Mesure de la performance par l'analyse des écarts financiers	55
2.6.1.1. L'équilibre financier	55
2.6.1.2. Les indicateurs de l'équilibre financier	55
2.6.2. Mesure de la performance par l'analyse par la méthode des ratios	58
2.6.2.1. Les ratios de structure financière	58
2.6.2.2. Les ratios de rotation	60
2.6.2.3. Les ratios de rentabilité	61
2.6.3. Mesure de la performance par l'analyse des soldes intermédiaire (SIG), capacité d'autofinancement (CAF), et l'autofinancement	62
2.6.3.1. Soldes intermédiaire de gestion	62
2.6.3.2. La capacité d'autofinancement (CAF)	65
2.6.3.3. Autofinancement	66

Section 3 : Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance	67
3.1. Définition	67
3.2. Les fonctions de pilotage	70
3.3. La structure de pilotage	71
3.4. Les outils de pilotage de la performance	72
3.4.1. Le prix de cession internes	73
3.4.1.1. Définition	73
3.4.1.2. Prix de cession interne et pilotage de la performance	73
3.4.1.3. Les objectifs des prix de cession interne.....	74
3.4.2. Le coût cible	75
3.4.2.1. Définition	75
3.4.2.2. Les étapes de la méthode du coût cible.....	76
3.4.2.3. Coût cible et pilotage de la performance.....	76
3.4.3. Analyse des écarts.....	77
3.4.3.1. Définition.....	77
3.4.3.2. Principes de l'analyse des écarts.....	77
3.4.3.3. Calcul et analyse des écarts	78
3.4.4. La méthode ABC.....	80
3.4.4.1 Définition	80
3.4.4.2. Principe et objectif de la méthode ABC	80
3.4.5. La méthode ABM.....	81
3.4.5.1. Définition	81
3.4.5.2. L'objet de la méthode ABM.....	82
3.5. L'effet du contrôle de gestion sur le pilotage de la performance	83
Conclusion	84
Chapitre 03 : Etude pratique du contrôle de gestion et la performance financière de l'entreprise	85
Introduction.....	85
Section 01 : Présentation de l'entreprise SENTEX-KHERRATA.....	85
1.1. Identification et création de l'entreprise	85
1.1.1. Historique de l'entreprise SENTEX	85

1.1.2. Identification de l'entreprise SENTEX.....	86
1.1.3. Les caractéristiques de l'unité	87
1.1.4. Missions et objectifs de l'organisme d'accueil	89
1.1.4.1. Les Missions.....	89
1.1.4.2. Les objectifs	89
1.2. La structure et l'organigramme de SENTEX.....	89
1.2.1. La structure de SENTEX.....	89
1.2.1.1. La direction générale	89
1.2.1.2. Sous-direction de production.....	90
1.2.1.3. Sous-direction technique	91
1.2.1.4. Sous-direction maintenance.....	92
1.2.1.5. Sous-direction des ressources humaines	92
1.2.1.6. Sous-direction finance et comptabilité.....	93
1.2.1.7. Service comptabilité générale.....	93
2.2. L'organigramme de SENTEX-KHERRATA.....	96
Section 02 : Les outils du contrôle de gestion au sein de SENTEX-KHERRATA	97
2.1. Le système d'information et tableau de bord.....	97
2.1.1. Le système d'information.....	97
2.1.2. Le tableau de bord	98
2.2. La comptabilité analytique et gestion budgétaire	99
2.2.1. La comptabilité analytique	99
2.2.2. La gestion budgétaire	100
Section 03 : L'effet du contrôle de gestion sur la performance financière de l'entreprise SENTEX-KHERRATA	100
3.1. Elaboration d'un compte de résultat de SENTEX-KHERRATA.....	101
Conclusion	110
Conclusion générale	111
Bibliographie.....	113
Annexes	118
Liste des abréviations	126

Table des matières

Liste des figures	128
Liste des tableaux	129
Table de matière	130
Résumé	

Résumé

Le contrôle de gestion est défini comme un outil de pilotage de l'entreprise, il est considéré comme source d'information pour les dirigeants afin de prendre des décisions efficace et qui vont améliorée la performance financière de l'entreprise, a travers ces différents outils.

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit plus efficace et plus efficiente. On parle de la performance de l'entreprise..

La performance financière est la capacité d'une organisation à faire du profit et d'être rentable. Pour mesurer la performance financière de l'entreprise le contrôleur de gestion prend en charge des indicateurs de mesure qui lui permettent de faire une appréciation.

Mots clés : contrôle de gestion, outils du contrôle de gestion, objectifs, performance financière, contrôleur de gestion, indicateurs.

Abstract

Management control is defined as a tool for managing the company, it is considered as a source of information for managers in order to make effective decisions that will improve the financial performance of the company, through its various tools.

The objectives of management control are identical for all companies: to help, coordinate, monitor and control the decisions and actions of the organization so that it is more effective and efficient. We talk about the performance of the company.

Financial performance is the organization's ability to make profit and be profitable. To measure the company's financial performance, the management controller supports measurement indicators that allow him to make en an assessment.

Key words: Management control, management control tools, objective, financial performance, management controller, indicators.