



**UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA-BEJAIA  
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, DES SCIENCES DE GESTION  
ET DES SCIENCES COMMERCIALES  
DÉPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION**

**Mémoire de fin de cycle  
Pour l'obtention du diplôme de Master en Science de Gestion**

**Option : Comptabilité et Audit**

**Thème**

**Le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration des performances de  
l'entreprise : mise en œuvre du tableau de bord**

**Cas d'UNITE. BEJAIA EMBALLAGE**

**Réalisé par :**

Mr. AISSAT BACHIR

Mr. MEDDOUR SALIM

**Encadré par :**

Mr. IFOURAH HOCINE

**Promotion 2020-2021**

## **Dédicaces**

Je dédie ce travail a :

A Mes chers parents qui ont sacrifié leur vie pour ma réussite et m'ont

Éclairé le chemin par leurs conseils judicieux, que dieu leur prête bonheur et longue vie.

A mes très chers frères LOTFI, DJELLOUL et HICHEM et toute ma famille, qui ont été toujours une source d'aide.

A mon binôme et cher ami SALIM avec lequel j'ai réalisé ce travail, ainsi que sa famille.

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

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

**BACHIR**

## **Dédicaces**

Je dédie ce travail a :

Je dédie ce travail avant tout à la mémoire de mon frère qui nous a quitté subitement en silence.

« Que Dieu le tout puissant lui accorde sa sainte miséricorde et l'accueille dans son vaste Paradis ».

A Mes chers parents qui ont sacrifié leur vie pour ma réussite et m'ont

Éclairé le chemin par leurs conseils judicieux, que dieu leur prête bonheur et longue vie.

A mes très chers frères FAHIM, LYASSER, LAMINE et DALI et toute ma famille, qui ont été toujours une source d'aide.

A mon binôme et cher ami BACHIR avec lequel j'ai réalisé ce travail, ainsi que sa famille.

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

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

**SALIM**

## Remerciements

Nous remercions die u tout puissant de nous à voir donné la force, le courage et la patience pour achever ce modeste travail.

Tout d'abord, nous tenons à exprimer nos vifs remerciements et notre profonde gratitude à notre promoteur Mr. **IFOURAH HOCINE** pour ses orientations et ses conseils tout au long de ce travail.

Nous remercions également nos encadreurs au sein de l'entreprise **UNITÉ. BEJAIA EMBALLAGE** pour leurs disponibilités, et leur suivi tout au long de notre stage, nous exprimons notre gratitude pour leurs aides précieuses.

Un gros merci également à nos fa milles pour leurs soutiens aussi bien moral que financier et pour leurs sacrifices.

En fin, nous remercions tous c eux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

**MERCI**

## Liste des abréviations

**A.B.C** : Activity Based Costing.

**A.B.M** : Activity Based Management.

**APPROS** : Approvisionnement.

**BEJE** : BEJAIA EMBALLAGE

**BFR** : Besoin de Fond de Roulement.

**CA** : Chiffre d'Affaire.

**CF** : Charge Fixe.

**CDD** : Contrat Durés Déterminé.

**CDI** : Contrat Durés Indéterminé.

**DA** : Dinar Algérien.

**EBE** : Excédent Brut d'Exploitation.

**FR** : Fond de Roulement.

**GRH** : Gestion des Ressources Humaines.

**HT** : Hors Taxe.

**I.R.F.F** : Imputation Rationnelle des frais fixes.

**KDA** : Milliers de Dinars.

**M/CV** : Marge sur Coût Variable.

**P<sub>P</sub>** : Polypropylènes.

**Q de Tobin** : Quotient.

**R** : Ratio.

**RAIE** : Résultat de l'Exercice Avant Impôt.

**RE** : Résultat d'Exploitation.

**ROE** : Return On Equity.

**RN** : Résultat Net.

**SONITEX** : Société Nationale des Industries Textile.

**SR** : Seul de Rentabilité.

**TN** : Trésorerie nette.

**TTC** : Toutes Taxes Comprises.

**VA** : Valeur ajoutée

## **Liste des tableaux, des schémas et des graphiques**

### **Liste des tableaux**

**Tableau N°01** : Les qualités du contrôleur de gestion

**Tableau N°02** : Comparaison entre la performance interne et la performance externe

**Tableau N°03** : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

**Tableau N°04** : Les objectifs de la gestion budgétaire

**Tableau N°05** : La comparaison entre le tableau de bord et le reporting

**Tableau N°06** : Tableau de bord de la direction RH pour l'année 2019

**Tableau N°07** : Tableau de bord de la direction appro-commercial pour l'année 2019

**Tableau N°08** : Tableau de bord de la direction finance et comptabilité pour l'année 2019

**Tableau N°09** : Tableau de bord de la direction exploitation pour l'année 2019

**Tableau N°10** : Tableau de synthèse pour la direction générale pour l'année 2019

## **Liste des schémas**

**Schéma N°01** : Le triangle du contrôle de gestion

**Schéma n°02** : Rôle du contrôleur de gestion

**Schéma N°03** : Les dimensions du métier du contrôleur de gestion

**Schéma N°04** : Rattachement à la direction générale

**Schéma N°05** : Rattachement à la direction administrative et financière

**Schéma N°06** : Rattachement du contrôle de gestion aux directeurs ou responsables opérationnels

**Schéma N°07** : Les différents types du contrôle

**Schéma N°08** : Processus du contrôle de gestion

**Schéma N°09** : Critère de la performance

**Schéma N°10** : L'organigramme de l'entreprise "UNITE BEJAIA EMBALLAGE"

## **Liste des graphiques**

**Graphique N°01** : Représentation de la masse salariale par catégorie

**Graphique N°02** : Représentation du pourcentage d'effectif selon le sexe

**Graphique N°03** : Représentation des objectifs et réalisations du chiffre d'affaire en KDA

**Graphique N°04** : Les quantités vendues par produits

**Graphique N°05** : Représentation des nombres clients par région

**Graphique N°06** : Représentation des ratios de la structure financière

**Graphique N°07** : Présentation des coûts de revient de chaque produit en KDA



# Sommaire

## Sommaire

Dédicaces

Remerciements

Liste des abréviations

Liste des tableaux, des schémas et des graphiques

<b>Introduction générale</b> .....	1
<b>Chapitre I : Notions sur le contrôle de gestion</b> .....	5
<b>Section 01 : Concept du contrôle de gestion</b> .....	5
1.1. Evolution et définitions du contrôle de gestion .....	5
1.2. Notions du contrôle de gestion .....	8
1.3. Objectifs, Missions et Limites du contrôle de gestion .....	10
1.4. Métier, Rôle, Profil et Missions du contrôleur de gestion .....	12
1.5. Dimensions du métier du contrôleur de gestion .....	15
<b>Section 02 : Contrôle de gestion dans l'organisation</b> .....	16
2.1. Place du contrôle de gestion dans l'organisation .....	17
2.2. Niveau du contrôle .....	20
2.3. Processus du contrôle de gestion .....	21
2.4. Champ d'application du contrôle de gestion .....	23
<b>Chapitre II : La performance et les outils du contrôle de gestion</b> .....	28
<b>Section 01 : Performance d'une entreprise</b> .....	28
1.1. Définitions de la performance .....	28
1.2. Caractéristiques de la performance .....	28
1.3. Critères de la performance .....	29
1.4. Objectifs de la performance .....	31
1.5. Performance interne et performance externe .....	31
1.6. Dimensions de la performance .....	32
1.7. Mesure de la performance .....	34

<b>Section 02 : Outils du contrôle de gestion .....</b>	<b>34</b>
2.1. Comptabilité générale .....	34
2.2. Comptabilité analytique .....	36
2.3. Gestion budgétaire .....	42
2.4. Tableau de bord .....	46
2.5. Reporting .....	54
2.6. Système d'information .....	57
<b>Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion .....</b>	<b>63</b>
<b>Section 01 : Présentation de l'entreprise ‘ UNITÉ. BEJAIA EMBALLAGE’ .....</b>	<b>63</b>
1.1. Historique .....	63
1.2. Implantation géographique .....	64
1.3. Domaine d'activité de l'entreprise ‘BEJE’ .....	64
1.4. Organigramme de l'entreprise ‘BEJE’ .....	66
1.5. Différentes direction de l'entreprise ‘BEJE’ .....	67
<b>Section 02 : Contrôle de gestion au sein de l'entreprise ‘UNITÉ. BEJAIA EMBALLAGE’ .....</b>	<b>68</b>
2.1. Présentation de service contrôle de gestion ‘BEJE’ .....	68
2.2. Missions du service contrôle de gestion de ‘BEJE’ .....	68
2.3. Outils de contrôle de gestion de ‘UNITE. BEJAIA EMBALLAGE’ .....	69
<b>Section 03 : Mise en œuvre des tableaux de bord de gestion pour l'entreprise ‘ UNITE. BEJAIA EMBALLAGE’ .....</b>	<b>72</b>
3.1. Détermination des objectifs de l'entreprise .....	72
3.2. Détermination des indicateurs clés du tableau de bord de gestion .....	73
3.3. Présentation des tableaux de bord de gestion de l'entreprise ‘BEJE’ .....	81
<b>Conclusion générale .....</b>	<b>95</b>
<b>Bibliographie</b>	
<b>Annexes</b>	
<b>Table des matières</b>	

# **Introduction générale**

L'entreprise est une organisation créée dans la perspective de produire et de fournir des biens et/ou des services. Elle doit rassembler toutes les données nécessaires pour pouvoir définir la stratégie de développement qui lui permet d'utiliser aux mieux les ressources qui lui procurent et lui retournent de la valeur.

L'entreprise doit s'adapter de plus en plus aux conditions de l'environnement car celle-ci ne cesse d'évoluer dans un environnement en perpétuel changement. Ainsi, pour s'adapter à ce changement qui dépend de plusieurs critères et maîtriser des situations de plus en plus complexe, l'entreprise doit disposer d'un système de contrôle de gestion rigoureux qui assure sa pérennité et l'amélioration de sa performance.

Le contrôle de gestion est le processus qui permet d'atteindre les objectifs de l'organisation en optimisant l'allocation des ressources et cela à travers divers outils de contrôle tels que la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord et le système d'information...etc.

Avec la mondialisation de l'économie et les évolutions de l'environnement, de l'entreprise Algérienne se voit évoluer dans un environnement incertain et turbulent. Cela constitue un enjeu pour leurs performances, car il leur exige d'être plus flexible et plus réactive. En effet, pour faire face à ces mutations, une réorganisation interne de l'entreprise s'impose ou toutes les fonctions doivent être intégrées (cohérentes) avec ces objectifs stratégiques, d'où la nécessité de recourir plus à des procédures assurant la transversalité entre les services de l'entreprise. Ce rôle peut être assuré par la fonction dite « contrôle de gestion ».

Il n'est pas fréquent d'entendre parler de contrôle de gestion dans les sociétés algériennes, alors que cette fonction se développe dans d'autres pays. Ceci s'explique notamment par la limitation de la concurrence et par l'encadrement réglementaire qui marque les activités économiques en Algérie.

Mais d'autres facteurs, plus techniques, contribuent à ce retard :

Industrie et service sont des activités où la mesure des opérations est plus délicate que dans l'activité commerciale où les charges indirectes, non liées directement aux opérations sont très lourdes. Ces difficultés techniques rendent particulièrement complexe la mise au point de comptabilités analytiques performantes et utiles gestionnaires et responsables pour leurs prises de décision et leur suivi de gestion.

C'est dans ce nouvel environnement, que les entreprises algériennes, dans leurs processus de modernisation et de restructuration de leurs structures et afin de réussir leur stratégie, sont dans l'obligation de mettre en place une fonction contrôle de gestion est ce compte tenu du processus de transformation du système économique initié par les pouvoirs publics et notamment dans le secteur industriel et du fait que ces entités rencontrent des difficultés louables en matière de recouvrement de leur créances détenues sur les difficultés sur les secteurs publics et privés.

Il faut noter que dans ce cadre bien précis, le contrôle de gestion peut jouer un rôle clé il devra passer du statut de fonction secondaire à celui d'avantage managérial, en dotant ainsi les entreprises économiques de moyens de suivi de performances et d'une organisation en centres de responsabilités .

Les systèmes de gestion sont donc employés pour une unification maximale des objectifs dans la diversité des efforts des différents groupes pour guider ceux-ci vers un but commun.

En pratique, la mise en place de cette fonction au sein de l'entreprise dépend de la prise de conscience de son importance. Or, dans le contexte algérien, nous observons l'existence de « services de contrôle de gestion » au sein de nos entreprises, mais la prise en compte effective de cette fonction n'est pas vérifiée ou du moins à relativiser. Ce qui explique, entre autres, la faiblesse des performances des entreprises, quelles soient de petites ou grandes tailles .

Dans ce contexte d'idées : la question centrale à laquelle nous tenterons d'apporter des réponses peut se présenter de la manière suivante : **Comment le contrôle de gestion contribuer à améliorer la performance de l'entreprise ?**

Pour répondre à la question principale, il serait intéressant de poser d'autres questions subsidiaires formulées comme suite.

- Question 01 : Comment peut-on définir précisément le contrôle de gestion ?
- Question 02 : Quel est le rôle véritable du contrôle de gestion dans une entreprise ?
- Question 03 : Quels outils ; le contrôle de gestion met-t-il en place pour mesurer la performance d'une entreprise ?

Afin de répondre aux questions posées précédentes, nous avons formulé les hypothèses suivantes :

- Hypothèse 01 : Le contrôle de gestion est un processus transversal destiné à aider les responsables services à piloter leurs activités et à agir dans le sens de la stratégie de la firme.
- Hypothèse 02 : Le contrôle de gestion dans une entreprise permet de définir les buts, les chiffres et prévoir les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie et clarifier les responsabilités et définir les critères de performance.

Permettre d'évaluer les performances des entités décentralisées.

- Hypothèse 03 : Le contrôle de gestion comprend tous ces outils en particulier :
  - La comptabilité analytique (analyse des coûts).
  - La gestion budgétaire (élaboration des budgets et contrôler les écarts).
  - Le tableau de bord.

Dans le présent mémoire, on va tenter de décrire l'organisation et le fonctionnement du système de contrôle de gestion au travers du cas concret de l'entreprise : unité Bejaïa emballage, montrer l'importance qu'on accorde à cette fonction en sein de cette entreprise, et la multitude d'outils dont dispose le contrôleur de gestion.

Ce mémoire s'articule autour de trois chapitres : le premier vise à donner un aspect général et expliquer les notions sur le contrôle de gestion. Le deuxième chapitre nous l'avons consacré à l'étude et la présentation la performance et les outils du contrôle de gestion ; pour mesurer ces dernières nous consacrons le troisième chapitre à la mise en œuvre de ces outils en s'appuyant sur notre expérience d'un mois au sein de l'entreprise UNITE BEJAIA EMBALLAG

# **Chapitre I : Notions sur le contrôle de gestion**



## Introduction

Le contrôle de gestion ne se résume pas seulement à contrôler dans le sens de vérifier, mais sa mission est plus étendue, elle consiste à fournir aux responsables les moyens de piloter et prendre des décisions, souvent, la compréhension du contrôle de gestion est limitée à une signification restrictive, celle de vérification et de surveillance dans un but de sanction, alors qu'il renvoie beaucoup plus à la notion de la maîtrise.

Dans ce premier chapitre nous allons essayer et d'éclairer les concepts du contrôle de gestion et ses notions de base. De ce fait, ce présent chapitre est subdivisé en deux sections, la première est consacrée à la définition des concepts du contrôle de gestion, la deuxième porte sur le contrôle de gestion dans l'organisation.

## Section 01 : Concept du contrôle de gestion

Pour cerner la notion du contrôle de gestion, on va entamer cette présente section par l'évolution du contrôle de gestion au fil du temps et ses définitions les plus courantes des grands auteurs, puis, ses objectifs, ses missions et le rôle du contrôleur de gestion.

### 1.1. Evolution et définitions du contrôle de gestion

Avant de définir le contrôle de gestion il faut d'abord mettre l'accent sur son évolution ou sur son développement.

#### 1.1.1. Evolution du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est récent par rapport à d'autres fonction au sein de l'entreprise, ses origines ont été apparus avec l'implantation du système comptable qui est caractérisé par le développement du commerce international qui a nécessité la création d'une comptabilité en partie double inventé en Gènes au XIVe siècle.

Plusieurs siècles plus tard, le contrôle est apparu plus difficile à cause de l'une comptabilité industrielle en 1815. La fonction de contrôle de gestion fait son apparition entre la première et la deuxième guerre des Etats Unis, la date officielle de son apparition est en 1931. En France. Le plan comptabilité général de 1947 distingua pour la première fois entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique, que cette dernière est considérée comme l'un des outils de contrôle de gestion.

Au début du XXe siècle, le contrôle de gestion s'est d'abord pratiqué dans les très grandes entreprises industrielles américaines ; dans ce stade le contrôle de gestion a comme mission de motiver les personnels, d'identifier et corriger les erreurs, d'anticiper pour les éviter (logique de FAYOL et TAYLOR), et au milieu des années 1960, le contrôle de gestion s'est imposé dans les grandes entreprises industrielles qui a pour but d'améliorer la performance de la production et cela par le biais de contrôle budgétaire.

A la fin des années 1960 et au début des années 1970 des méthodes ont été proposées (exemple : budget à base zéro) pour mieux améliorer l'évolution de contrôle de gestion des organisations. La place actuelle de contrôle de gestion est d'assister les décideurs dans leurs choix organisationnels, donc le contrôle de gestion est un processus global aidant la direction générale à maîtriser le temps et l'incertitude en lui apportant les informations nécessaires.<sup>1</sup>

## 1.1.2. Définitions du contrôle de gestion

Avant de faire le point sur la conception du contrôle de gestion, il est nécessaire de s'interroger au préalable sur la signification contrôle/gestion.<sup>2</sup>

**Contrôle** : il faut comprendre le mot « contrôle » dans le sens de maîtriser et non pas de surveiller. Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de sa gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule. Donc, contrôler une situation, c'est être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu.

**Gestion** : c'est l'utilisation d'une façon efficace et efficiente des moyens déterminés mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise. L'acceptation anglo-saxonne du mot contrôle, entendu au sens de maîtrise, traduit d'avantage la complexité de ce domaine.

Pour mieux comprendre la notion du contrôle de gestion, nous allons essayer de se référer à plusieurs définitions :

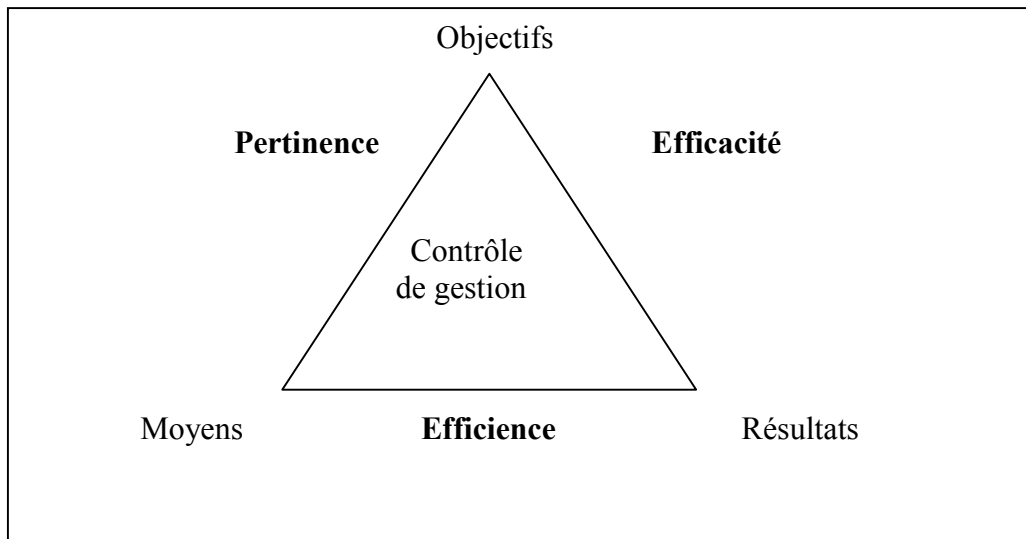
(R.N. ANTHONY, 1965), définit le contrôle de gestion comme étant : « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation »<sup>3</sup>. Dans cette définition, le contrôle de gestion apparaît comme le « garant » du non gaspillage des

<sup>1</sup> DUMAS. G, LARUE. D, « Contrôle de gestion », édition, litec, Paris, 2005, P 15.

<sup>2</sup> ALAZARD. C, SEPARI. S, « Contrôle de gestion, DCG11 », 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2010. P.4.

ressources confiées à un manager. Il repose ainsi, sur trois éléments : le première c'est l'efficacité ; mise en relation les résultats et les objectifs à atteindre, la deuxième c'est l'efficience ; mise en relation les résultats et les ressources utilisées, et en fin, la pertinence ; mise en relation les ressources et les objectifs. Aussi, cette définition est considérée par certains auteurs comme conventionnelle, « universelle ». C'est relation est expliquée par le schéma suivant :

**Schéma N°01 : Le triangle du contrôle de gestion**



**Source :** LONING et ALL, « le contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris 1998, P.6.

La combinaison de l'efficacité, l'efficience et de la pertinence permet d'atteindre la performance.<sup>4</sup>

En se référant à la pratique, (R.N. ANTHONY, 1988), propose d'élargir sa première définition qui a été jusque-là considérée comme purement comptable et jugée trop restrictive. Elle incorpore le contrôle de gestion dans la réalisation de la stratégie de l'organisation pour la préciser de la façon suivante : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ses stratégies ». <sup>5</sup> Dans sa deuxième définition, l'auteur suppose l'existence des objectifs préalables dont le manager est chargé de réaliser à travers l'action d'autres individus. Il insiste également sur l'interaction entre les différents acteurs de l'entreprise afin de former le contrôle de gestion.

<sup>3</sup> ANTHONY.R.N, [1965] « Planning and Control Systems », A Framework for Analysis, Division of Research, Harvard University, Boston, 1965, P. 17. (Cité par GRENIER & C. MOINE, [2003], « Construire le système d'information de l'entreprise », Ed Foucher, P.11-12).

<sup>4</sup> GERVAIS. M, « Contrôle de gestion », 6<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, 1997, P. 15.

<sup>5</sup> ANTHONY.R.N, [1988] «The Management Control Function» The Harvard Business School, Press, Boston, 1988, p. 10.

A travers le contrôle de gestion, les dirigeants ont le moyen de s'assurer que ces objectifs sont atteints avec efficacité et à moindre coûts (efficience). Dans cette situation le manager intervient ainsi, après la stratégie.

Pour (A.BURLAUD et C.SIMON) « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »<sup>6</sup>. Cette définition souligne le rôle de contrôle de gestion dans la coordination des comportements. Une organisation est constituée d'être humains poursuivant leurs objectifs propres qui sont généralement différent de ceux de l'organisation. Le contrôle de n met en place des dispositions qui conduisent à une convergence des intérêts individuels vers l'objectif de l'organisation.

Pour BOUQUIN EN 1994, le contrôle de gestion « c'est les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »<sup>7</sup>. Les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc, le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.

(M. LEROY, 2011) à son tour définit le contrôle de gestion comme étant : « un système d'information et de communication qui grâce à ses procédures, ses méthodes et ses documents aide les opérationnels de tous les niveaux à définir des objectifs cohérents et conformes aux choix politiques de l'entreprise et en piloter la réalisation »<sup>8</sup>. Par sa définition, l'auteur qualifie le contrôle de gestion comme étant un ensemble de dispositifs d'information relié à la stratégie et les actions quotidienne de l'entreprise.

## 1.2. Notions du contrôle de gestion

Plusieurs aspects liés au contrôle de gestion, nous allons donc citer quelques définitions :

### 1.2.1. Contrôle organisationnel

« Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs

<sup>6</sup> BURLAUD. A, C SIMON, le contrôle de gestion, édition de la Découverte, collection Repères n°227, 1997.

<sup>7</sup> BOUQUIN. H, (1994), « Les fondements du contrôle de gestion », Presse universitaire de France « Que sais-je ? », N°2892, Paris. <http://www.crefige.dauphine.fr/pedagogie/poly/sy10607.pdf>.

<sup>8</sup> LEROY. M, [2012] ; « Le contrôle de gestion et ses évolutions », Ed. D'Organisation, 2011-2012.

comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique ».<sup>9</sup>

Donc, le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et 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 méthodes sont utilisés par le contrôle fonctionnel :

- La planification ;
- La fixation des règles et des procédures ;
- L'évaluation des résultats et de la performance.

### 1.2.2. Contrôle interne

Le contrôle interne concerne la fixation des règles, des procédures et le respect de celles-ci.

Selon l'ordre des experts-comptables(OEC) le contrôle interne : « C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration de la performance. 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 ».<sup>10</sup>

### 1.2.3. Audit interne

Le terme « audit » est largement répandu dans les entreprises. 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 ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants ».<sup>11</sup> L'audit doit permettre de :

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financier existant ;

<sup>9</sup> El GADI. A, « Audit et contrôle de gestion », p. 16.

<sup>10</sup> ALAZARD. C, SEPARI. S, « DECF Contrôle de Gestion », 5<sup>ème</sup> édition, P. 18.

<sup>11</sup> ALAZARD. C, SEPARI. S, « DECF Contrôle de Gestion », 5<sup>ème</sup> édition, P. 18.

- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

La différence essentielle entre audit et contrôle de gestion tient à la temporalité :

- L'audit est une mission ponctuelle ;
- Le contrôle de gestion fonctionne en permanence dans une entreprise.

### 1.3. Objectifs, missions et limites du contrôle de gestion

Nous allons expliciter dans cette section les objectifs, les missions et les limites du contrôle de gestion.

#### 1.3.1. Objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs de contrôle de gestion est semblable pour toutes les entreprises quel que soit sa taille et sa structure, parmi ces objectifs nous trouvons.<sup>12</sup>

##### 1.3.1.1. La performance de l'entreprise

Les contraintes de l'environnement et la cohérence organisationnelle de l'entreprise conduisent à demander au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût et délai, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus et les outils de gestion de la qualité ...Le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes. On parle alors de pilotage de la performance globale.

##### 1.3.1.2. L'amélioration permanente de l'organisation

Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les activités et les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajoutée. Il intervient aussi comme aide au positionnement des produits en proposant d'autres visions du cout complet, la méthode ABC plus orientée sur l'aide stratégique qu'au calcul des coûts dans une vision opérationnelle.

---

<sup>12</sup> ALAZARD. C et SEPARI. S, « DCG11, Manuel contrôle de gestion », 5<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2018, P.15.

### 1.3.1.3. La prise en compte des risques

Dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés. Pour illustrer, sans être exhaustif, Bouin et Simon proposent un tableau qui croise ses variables.

### 1.3.2. Missions du contrôle de gestion

Nous trouvons trois missions fondamentales du contrôle de gestion selon H. BOUQUIN :<sup>13</sup>

- Assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes : le contrôle de gestion doit assurer que les actions quotidiennes permettent de mettre en œuvre la stratégie définie ; mais également que l'approche stratégique prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel ;
- Analyser les relations entre les résultats poursuivis et les ressources consommés afin de réaliser les objectifs (analyse des écarts prévisions, résultat, sanction des écarts ;
- Orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation de responsabilités en matière de ressources et de résultat).

### 1.3.3. Limites du contrôle de gestion

Il existe une multitude de limites fondamentales au contrôle de gestion :<sup>14</sup>

- Tout n'est pas mesurable à coût raisonnable, une fois qu'un indicateur est choisi, il devient très vite un but en soi, cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion ;
- Les managers ne doivent pas se contenter sur ses indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients, vu que les indicateurs ne détectent pas tous ;
- Notant que l'efficacité de contrôle dépend également de la compétence des dirigeants (direction générale, responsables, opérationnels, contrôleur de gestion)

<sup>13</sup> BOUQUIN, H, « le contrôle de gestion », Paris, 2006, P. 34.

<sup>14</sup> DURAND, X, et HELLUY, A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Paris, 2009, Page 60.

qui l'utilisent et le fonctionnement, la mise en place de contrôle de gestion est une question de savoir.

## 1.4. Métier, Rôle, Profil et Mission du contrôleur de gestion

Le métier de contrôleur de gestion a évolué vers des fonctions de conseil et de communication.

### 1.4.1. Rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est en relation avec la direction générale de l'entreprise et chacune des autres directions. « Le contrôleur ne contrôle plus mais il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité ».<sup>15</sup>

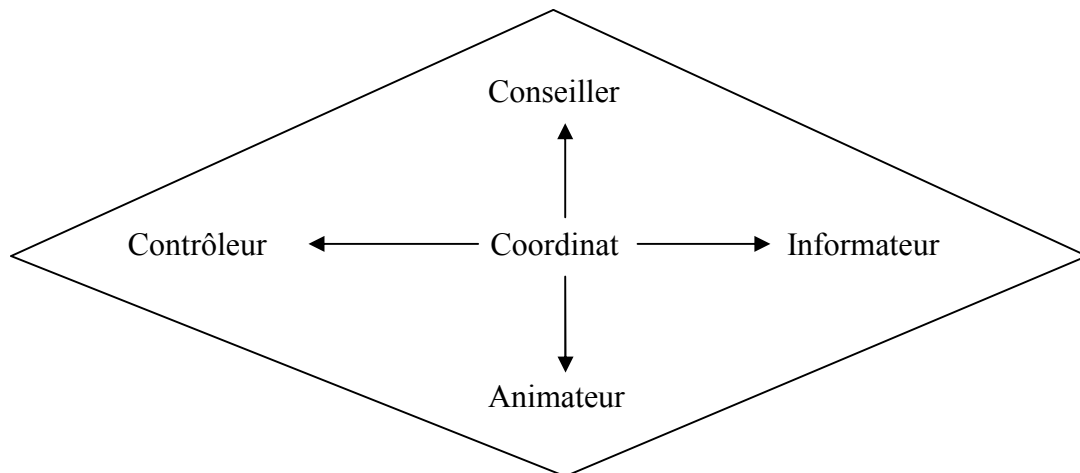
Selon X. BOUIN & F-X. SIMON les attributions du contrôleur de gestion ne sont pas régimes et peuvent donc être très variables ; dans tous les cas, le contrôleur de gestion :

- Participe à l'élaboration de la politique générale de l'entreprise exprimée dans le plan à long et moyen termes ;
- Traduit, avec l'aide des intéressés, les objectifs généraux en objectifs particuliers, plans d'actions et programmes ;
- Coordonne l'ensemble des programmes et budgets, et assure la cohérence du système ;
- Centralise les budgets partiels et en fait la synthèse pour la direction générale ;
- Assure la comparaison des réalisations avec les prévisions : calcul des écarts ;
- Aide les responsables à rechercher les causes d'écart et suggère les décisions à prendre pour y remédier ;
- Réalise et met à jour des tableaux de bord des responsables qui doivent pouvoir y trouver rapidement les renseignements essentiels et les principaux ;
- Est responsable de l'information financière interne de l'entreprise.

<sup>15</sup> ALAZARD. C et SEPARIS, « contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2018, P. 24.



Schéma N°02 : Rôle du contrôleur de gestion.



Source : Alazard C et SEPARI. S, « DCG 11 contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2018, P. 2

#### 1.4.1.1. Fonctionnements classiques du contrôleur de gestion

Les fonctions et missions classiques du contrôleur de gestion sont :<sup>16</sup>

- Il a pour mission d'établir un diagnostic des besoins de contrôle de gestion et de créer les outils et les procédures appropriés à ces besoins ;
- Il doit superviser le fonctionnement technique des outils prévisionnels, comme le budget, en analysant la cohérence des chiffres transmis et en veillant au respect des directives reçus ;
- Il a également pour fonction d'expliquer la formation du résultat en analysant rétrospectivement les coûts, les résultats et les performances ;
- Il assure le reporting, c'est-à-dire, qu'il doit rendre compte au niveau hiérarchique supérieur sur le plan financier, commercial.

#### 1.4.1.2. Rôle novateur du contrôleur de gestion

Le rôle classique attribué au contrôleur de gestion :<sup>17</sup>

- La traduction de la politique générale de l'entreprise par des plans, programmes et budgets. C'est lui qui chiffre les différentes hypothèses entre lesquelles la direction fera son choix ;
- La traduction des objectifs généraux en objectifs particuliers. Il assiste les différents responsables dans l'élaboration de leur budget ;

<sup>16</sup> LANGLOIS. L, BONNIER. C, BRINGER. M, « Contrôle de gestion », Foucher, Paris 2006, P. 29-30.

<sup>17</sup> BOUIN. X, SIMON. F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2009, P. 39, 40.

- La Coordination de l'ensemble des programmes et budgets pour assurer la cohérence du système ; la centralisation des budgets partiels en vue de préparer la synthèse pour la direction générale ;
- L'analyse des écarts significatifs et la recherche des causes, avec les responsables opérationnels afin de suggérer les mesures correctives ;
- L'élaboration des tableaux de bord pertinents pour l'activité concernée, permettant aux responsables de trouver rapidement les principaux renseignements ;
- Le contrôleur de gestion est le responsable de l'information financière interne de l'entreprise, il doit veiller à la qualité des renseignements fournis et à leur délai d'obtention ;
- Il est responsable des études économiques.

### 1.4.2. Profil du contrôleur de gestion

Le contrôleur est en quelque sorte le navigateur de l'entreprise. Il doit connaître les objectifs et mettre en place les d'actions tout en s'assurant le bon suivi de l'activité de l'entreprise. Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet :<sup>18</sup>

- **Spécialiste et généraliste** : maîtriser les outils pointus, organiser et cordonner les procédures au sein de l'entreprise ;
- **Opérationnel et fonctionnel** : gérer l'exécution et conseiller les décideurs ;
- **Technicien et humain** : intégrer la dimension technique et gérer les hommes et les groupes.

### 1.4.3. Missions du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion apparaît une extension et une diversification des missions. Il doit :

- Mettre en place les procédures de contrôle opérationnel nécessaires ;
- Former et motiver les exécutants pour les responsabiliser ;
- Informer et conseiller les décideurs ;

Et aussi il a pour mission de :

- Il participer à l'élaboration des objectifs de l'entreprise ;
- Aider à définir les budgets annuels et moyens nécessaires ;

<sup>18</sup> ALAZARD. C, SEPARI. S, «DCG 11 contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2018, P.23.

- Mettre en évidence les écarts significatifs entre les prévisions et réalisations, et il les analyser par la suite ;

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

**Tableau N°01 : les qualités du contrôleur de gestion**

(Selon X. BOUIN et F. SIMON)

Qualités techniques	Qualités humain
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rigoureux, méthodique, organisé</li> <li>- Fiable, claire</li> <li>- Cohérent</li> <li>- Capable de synthèse</li> <li>- Faisant circuler l'information sélectionnée</li> <li>- Maitrisant les délais</li> <li>- Connaissant les outils</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Morales : honnêteté, humilité</li> <li>- Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion</li> <li>- Mentales : ouverture, critique, créativité</li> <li>- Collective : écoute, accompagnement, implication</li> <li>- Sociales : gestion de conflit</li> <li>- Entrepreneurials : esprit d'entreprises</li> </ul>

Source : X. BOUIN, F.-X., Les nouveaux visages du contrôle de gestion, DUNOD Editeur, 4e éd. 2015.

Au total, le contrôleur de gestion doit connaître l'entreprise et ses acteurs, être positif et dynamique, avoir une vision sur l'avenir.

## 1.5. Dimensions du métier du contrôleur de gestion

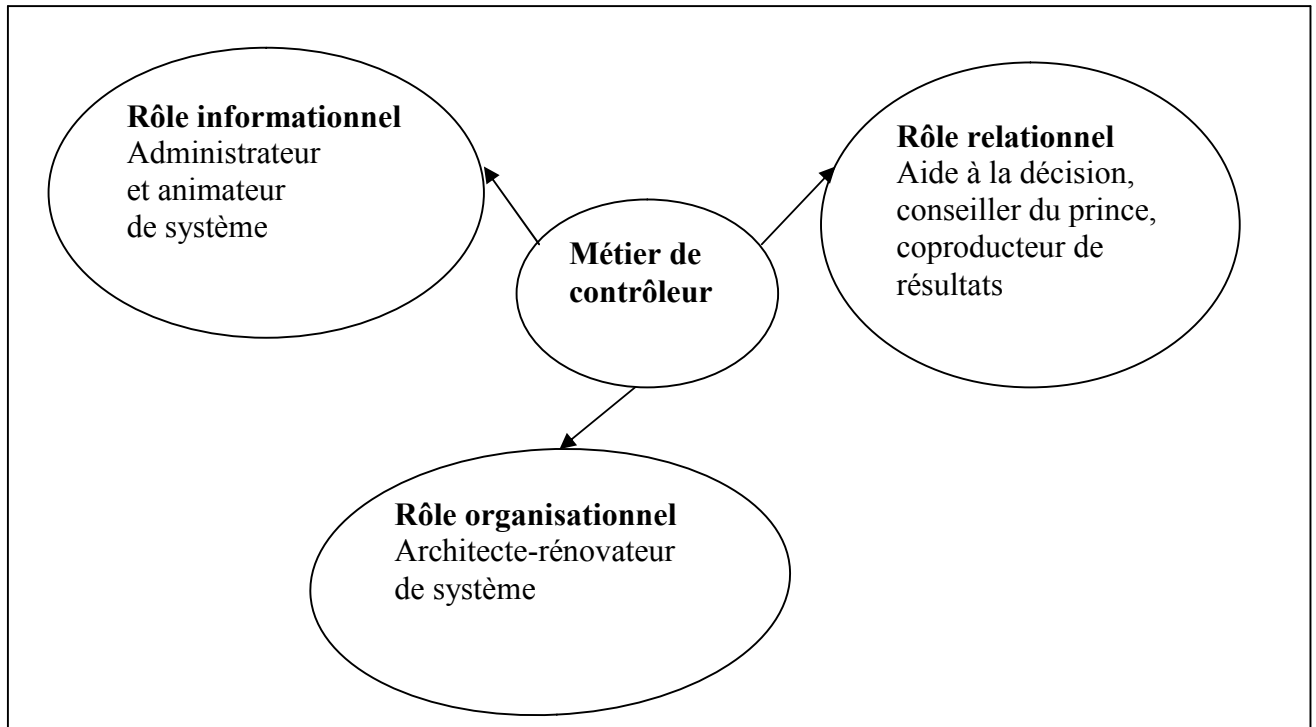
Il existe trois dimensions qui font partie du métier du contrôleur de gestion : <sup>19</sup>

- **Une dimension de contenu** : qui est celle du traitement et de l'analyse de l'information ;
- **Une dimension relationnelle** : qui concerne l'interdépendance entre le fournisseur d'information et ses clients interne que sont les managers ;
- **Une dimension organisationnelle** : qui touche à la refonte des systèmes d'information et son impact sur les structures de l'organisation.

<sup>19</sup> LONING. H, MALLERT. V, MERIC J, PESQUEUX. Y, SOLE. A, « contrôle de gestion, outil et pratique », DUNOD, Paris, 2013, P. 204.

Il est donc important pour le contrôleur de garder en tête les trois dimensions de son métier, de maintenir sa volonté d'opérer sur les trois et d'exercer ses rôles. Un schéma peut synthétiser une situation théorique idéale :

**Schéma N°03** : les dimensions du métier du contrôleur de gestion.



**Source** : LONING. H, MALLERT. V, MERIC. J, PESQUEUX. Y, SOLE. A, « contrôle de gestion, outil et pratique », DUNOD.

## Section 02 : Contrôle de gestion dans l'organisation

Le contrôle de gestion occupe un poste considérable dans l'entreprise, dans cette présente section, nous allons montrer la place du contrôle de gestion, et évoquer ses différents niveaux et processus ainsi que son champ d'application.

### 2.1. Place du contrôle de gestion dans l'organisation

Le positionnement de la fonction contrôle de gestion dans l'organigramme d'une organisation constitue une mesure de structuration interne pour laquelle l'organisation dispose d'une grande liberté, cette structuration doit permettre à la fois la performance de ses

interventions sur l'ensemble des services mais aussi la qualité de l'information apporté à l'exécutif.

La place et l'exercice du contrôle de gestion au sein de l'entreprise dépendent d'une multitude de facteurs de contingence selon Mintzberg à savoir la taille et l'âge de l'entreprise, son environnement, les relations de pouvoir et le système technique. Cependant, il existe trois rattachements possibles du contrôle de gestion selon les auteurs LONING & ALL, il est question du :<sup>20</sup>

- **Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale (DG) :**

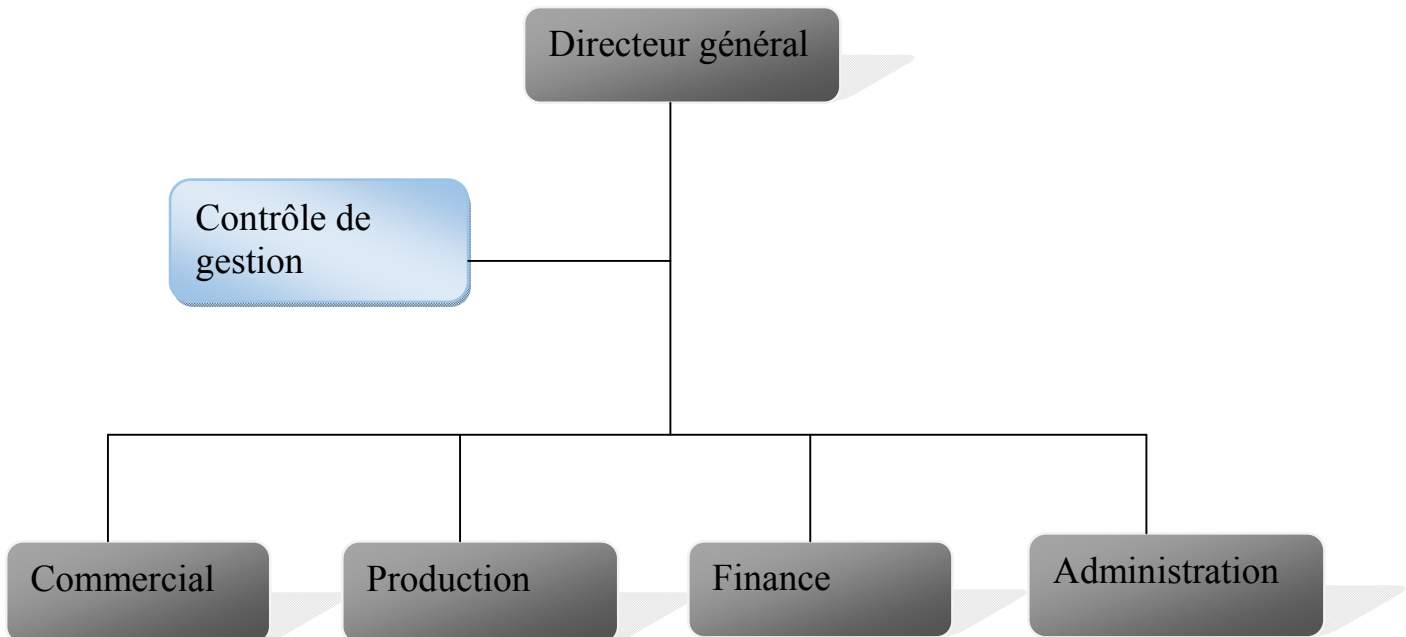
Le contrôle de gestion est rattaché au niveau le plus élevé de la hiérarchie, positionné comme le « bras droit » de la direction générale il bénéficie du soutien de cette dernière, cette position garantie l'indépendance de la fonction du contrôle de gestion et lui donne une légitimité et des pouvoirs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

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

---

<sup>20</sup> LONING. H, et All (2008), « Le contrôle de gestion, organisation, outils, pratiques », Paris, 3ème édition DUNOD, P. 285.

Schéma N°04: Rattachement à la direction générale.



(Source: BOUIN-X & SIMON. F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4e édition, DUNOD, Paris, 2015, Page 57).

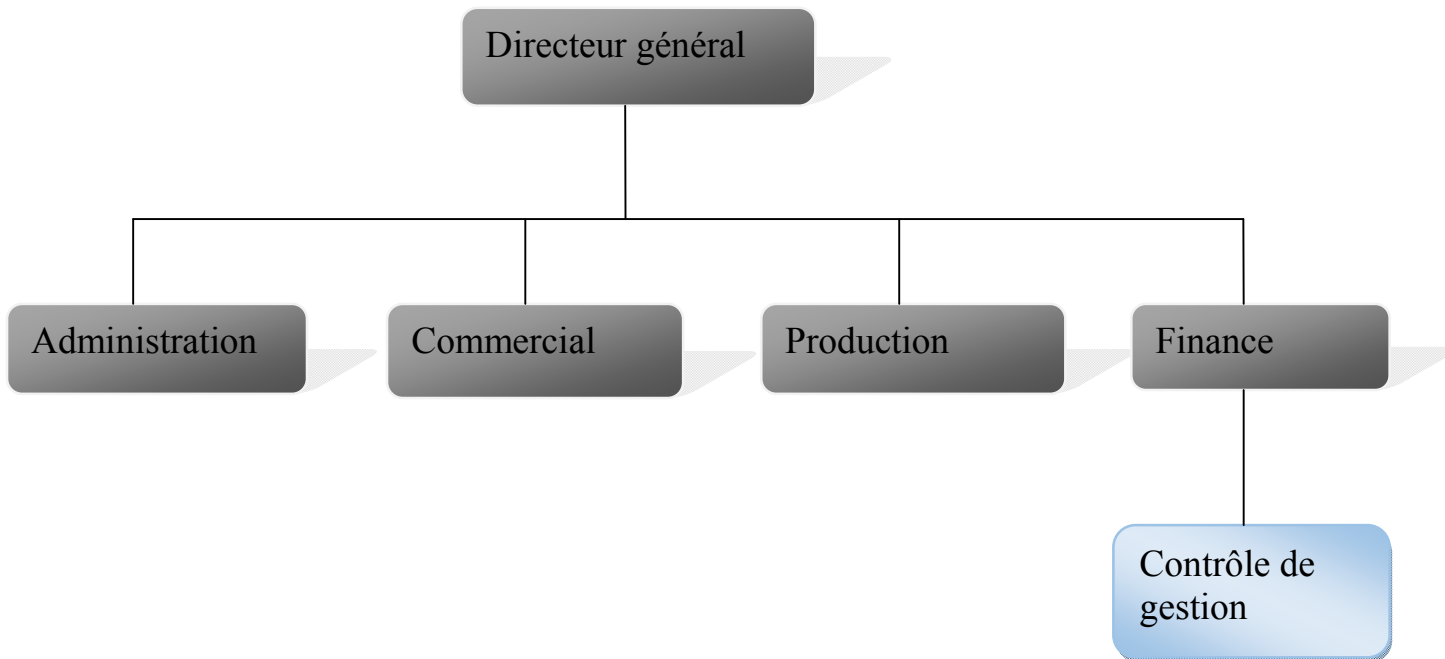
- **Rattachement à la direction administrative et financière (DAF)**

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

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

Ce positionnement n'est pas neutre il sera marqué par une approche essentiellement financière, les sources d'informations seront strictement de nature économique aux dépens des données physiques opérationnelles (volume, qualité, .. etc).

Schéma N°05 : Rattachement à la direction administrative et financière.



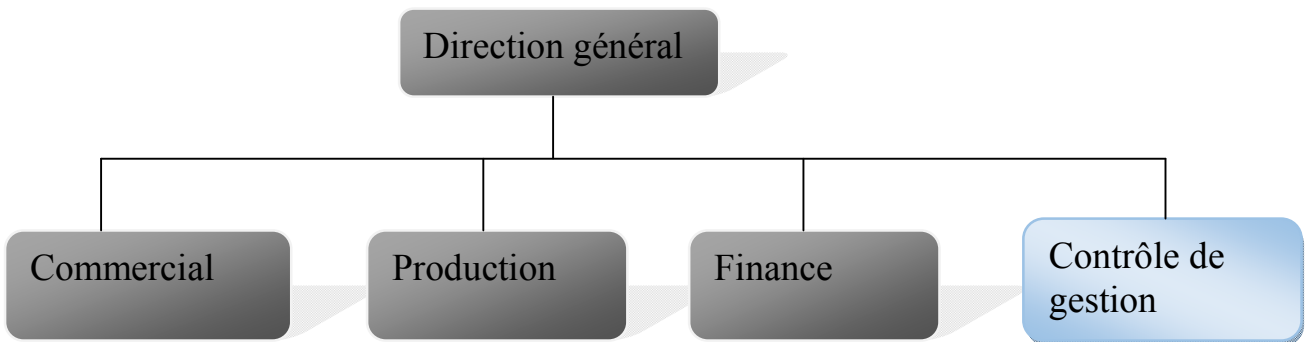
(Source : BOUIN-X & SIMON. F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4e édition, DUNOD, Paris, 2015, Page 57).

### - Rattachement du contrôle de gestion aux Directeurs ou Responsables Opérationnels (DR/RO)

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

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

**Schéma N°06 :** Rattachement du contrôle de gestion aux directeurs ou responsables opérationnels.



(Source: BOUIN-X & SIMON. F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4e édition, DUNOD, Paris, 2015, Page 57).

## 2.2. Niveau du contrôle

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 « niveaux » : contrôle stratégique, contrôle de gestion et contrôle opérationnel.<sup>21</sup>

**2.2.1. Contrôle stratégique :** qui concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence. Le contrôle de la stratégie aidera à piloter les choix stratégiques de l'entreprise.

**2.2.2. Contrôle de gestion :** qui s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs ; c'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée.

**2.2.3. Contrôle opérationnel :** qui est un suivi quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations ; il touche essentiellement le personnel d'exécution et est en grande partie automatisé.

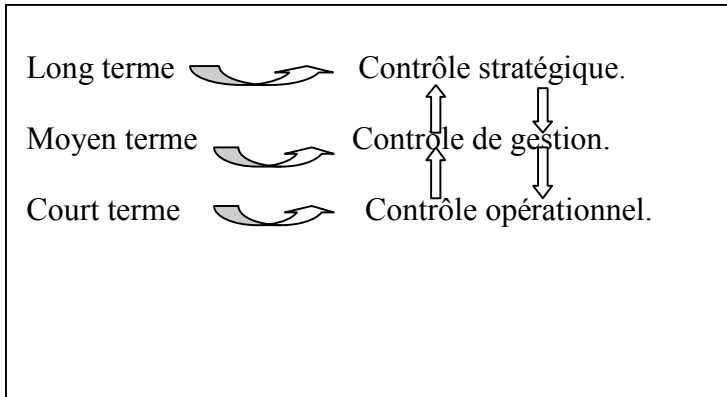
Le contrôle de gestion est alors positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. Il permettrait de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs à long terme en actions courantes.

<sup>21</sup> LONING. H, PESQUEUX. Y, CHIAPELLO. E, MALLERT. V, MERIC. J, MICHEL. D, SOLE. A, « contrôle de gestion organisation, outil et pratique », DUNOD, Paris, 2008, P. 8.



La relation entre le contrôle stratégique, contrôle de gestion, et le contrôle opérationnel est simplifié par le schéma suivant :

**Schéma N°07** : Les différents types du contrôle.



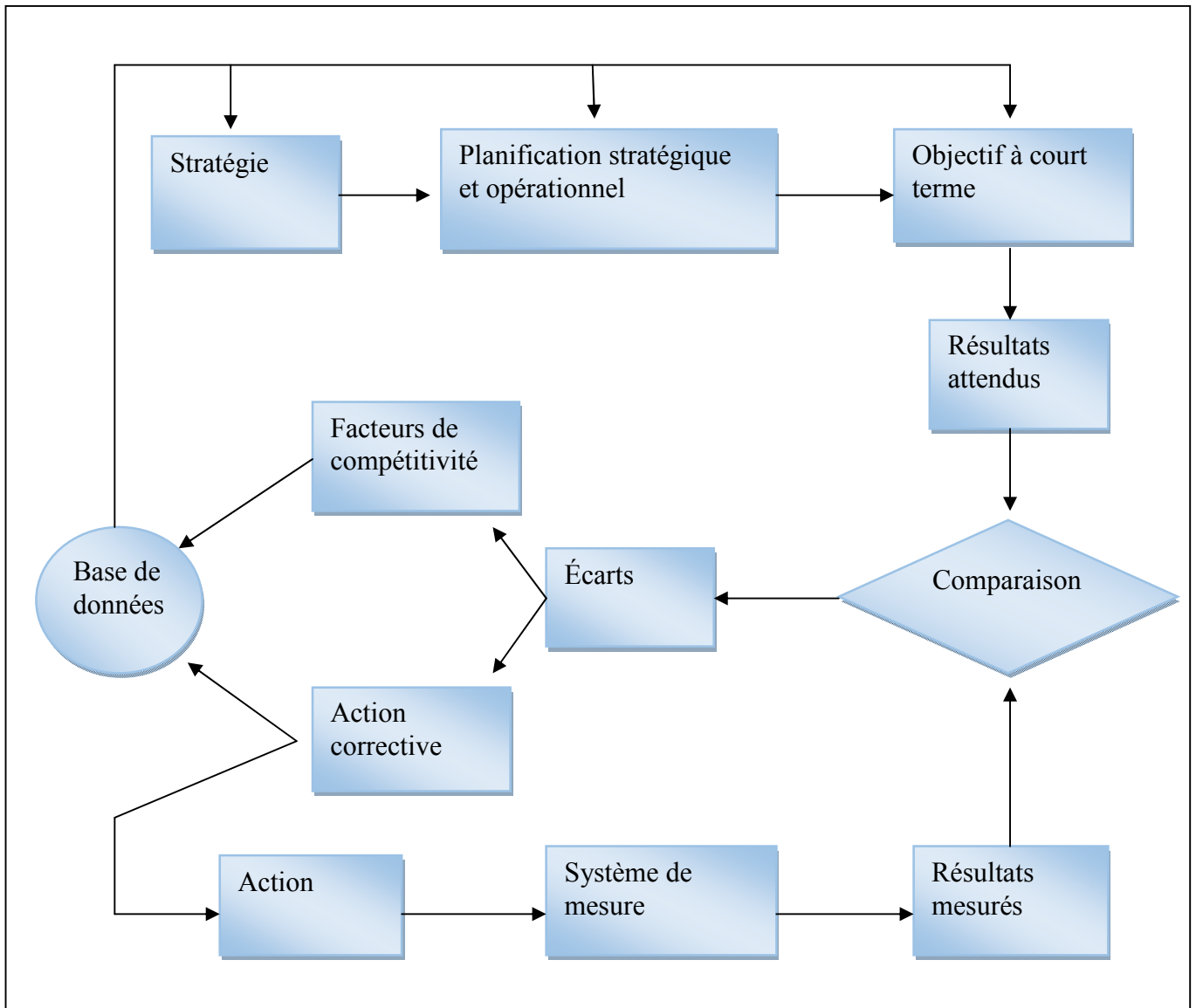
**Source** : ALAZARD.C, SIPARI. S, « contrôle de gestion, manuel et application », DUNOD, Paris, 2007, P. 9.

## 2.3. Processus du contrôle de gestion

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management : prévision, action, évaluation et apprentissage comme le précise le schéma suivant :<sup>22</sup>

<sup>22</sup> LANGLOIS. L, BONNIER. C, BRINGER. M, ..., op.cit, P. 19.

Schéma N°08 : Processus du contrôle de gestion



Source : LANGLOIS. L, BORNIER.C, BRUNYER.M, « contrôle de gestion », collection LMD et professionnel, édition BERTI, 2006, Paris, P.19.

Le schéma précédent présente les quatre phases de processus de contrôle de gestion :

### 2.3.1. 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.

## 2.3.2. 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.

## 2.3.3. Phase d'évaluation

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités au résultat souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle (au sens strict) met en évidence des écarts et 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.

## 2.3.4. Phase d'apprentissage

Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par l'apprentissage. Des facteurs de compétitivité qui peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue de futures prévisions.

## 2.4. Champ d'application du contrôle de gestion

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

### 2.4.1. Contrôle de gestion et stratégie

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

Le contrôle de gestion intervient à deux niveaux :<sup>23</sup>

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

### 2.4.2. Contrôle de gestion et marketing

Le marketing planifie et met en œuvre l'élaboration, la tarification, la promotion et la distribution d'une idée, d'un produit ou d'un service en vue d'un échange satisfaisant pour le consommateur. Le marketing détermine sa politique de prix par référence au prix moyen observé sur le marché ou par référence au coût estimé par les services de contrôle de gestion. Le prix, quel que soit son mode de détermination, a un impact sur les volumes demandés par les consommateurs. Le contrôle de gestion permet de mesurer l'efficacité des actions de marketing en fournissant régulièrement des informations sur les ventes exprimées en volume et en valeur et sur les marges par produits ou par circuit de distribution. Outre le suivi de ces indicateurs de marketing, le contrôle de gestion aide les responsables de la fonction marketing à améliorer leur performance en les assistant dans l'élaboration de leur budget et leurs plans d'action.<sup>24</sup>

### 2.4.3. Contrôle de gestion et finance

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

---

<sup>23</sup> BURLAND, A, LANGLOIS, G, BRINGER, M, BONNIER, C ; «DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher ; P. 18.

<sup>24</sup> BURLAND, A, LANGLOIS, G, BRINGER, M, BONNIER, C ; «DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher ; P. 21, 22.

Le contrôle de gestion et la finance sont deux disciplines non seulement tournées vers le passé mais également vers l'avenir. En particulier l'étude de la rentabilité des investissements de toute nature est menée conjointement par le contrôle de gestion. La première fonction sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer (valeur actuelle ; taux interne de rentabilité...) tandis que la seconde fonction assiste les opérationnels pour la prévision et la sélection des données pertinentes. Enfin l'ensemble de la démarche prévisionnelle (plans stratégique et opérationnel, budget) réalisée par le contrôle de gestion a un impact non négligeable en matière de communication financière de l'entreprise.<sup>25</sup>

### 2.4.4. Contrôle de gestion et GRH

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

Le contrôle de gestion fournit également des indicateurs pour le pilotage des ressources humaines (taux de rotation, pourcentage de personnel intérimaire) et de l'évolution de la masse salariale.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> BURLAND. A, LANGLOIS. G, BRINGER. M, BONNIER. C ; «DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher ; P. 19, 20.

<sup>26</sup> BURLAND. A, LANGLOIS. G, BRINGER. M, BONNIER. C ; «DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher ; P. 22.

## Conclusion

Le contrôle de gestion est l'ensemble des moyens mis en œuvre par l'entreprise, afin d'aider les responsables à atteindre les objectifs fixés.

La mission du contrôleur de gestion commence de la préparation de la décision à son évaluation. Cela nécessite par conséquent, une connaissance parfaite de l'organisation et de la décision, des techniques et des supports d'information, des méthodes de travail utilisées dans l'entreprise. Ses fonctions s'exercent aux différents niveaux de l'entreprise /organisation. Et ses responsabilités dépendent de la nature des unités auxquelles ils appartiennent.

Le contrôle de gestion se situe généralement au cœur de l'entreprise directement relié à la direction générale. de ce fait, il joue un rôle très important dans la structure de l'entreprise.

Dans ce sens, le prochain chapitre nous allons présenter deux sections, la performance d'une entreprise et les outils du contrôle de gestion.

## **Chapitre II : La performance et les outils du contrôle de gestion**

### Introduction

Une organisation peut adopter afin d'optimiser ses performances de gestion les différents outils du contrôle de gestion : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, et le système d'information. Le contrôleur de gestion a besoin ainsi d'un autre outil lui permettant d'avoir en permanence les informations essentielles au pilotage et à la mesure de la performance de l'entreprise.

Dans ce chapitre nous allons présenter deux sections. La première section sera réservée à la performance d'une entreprise. La deuxième section sera définit les outils du contrôle de gestion.

### Section 01 : Performance d'une entreprise

L'objet du contrôle de gestion est de maîtriser la performance. Le concept de performance n'est pas simple à cerner, il existe néanmoins un consensus relatif aux conditions requises pour qualifier une organisation performante.

#### 1.1. Définition de la performance

Pour Annick Bourguignon : « La performance est la réalisation des objectifs organisationnels en matière de gestion »<sup>27</sup>.

Pour LORINO P. « La performance dans une entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui contribue à atteindre les objectifs stratégique »<sup>28</sup>. En général, la performance globale est définie comme l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales, c'est un concept multidimensionnel difficile à mesurer techniquement.

#### 1.2. Caractéristiques de la performance

Le mot performance peut prendre plusieurs sensé mais on peut toujours le rattaché à l'un ou/et l'autre des trois sens primaires ci-dessous :<sup>29</sup>

- 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 d'un

<sup>27</sup> BOURGUIGNON. A, « peut-on définir la performance ? », Revue française de comptabilité, n°269.

<sup>28</sup> LORINO. P, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », Organisation, 1998, P.18.

<sup>29</sup> DORIAH. B, et GOUJET. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2007, P. 172, 173.



## Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion

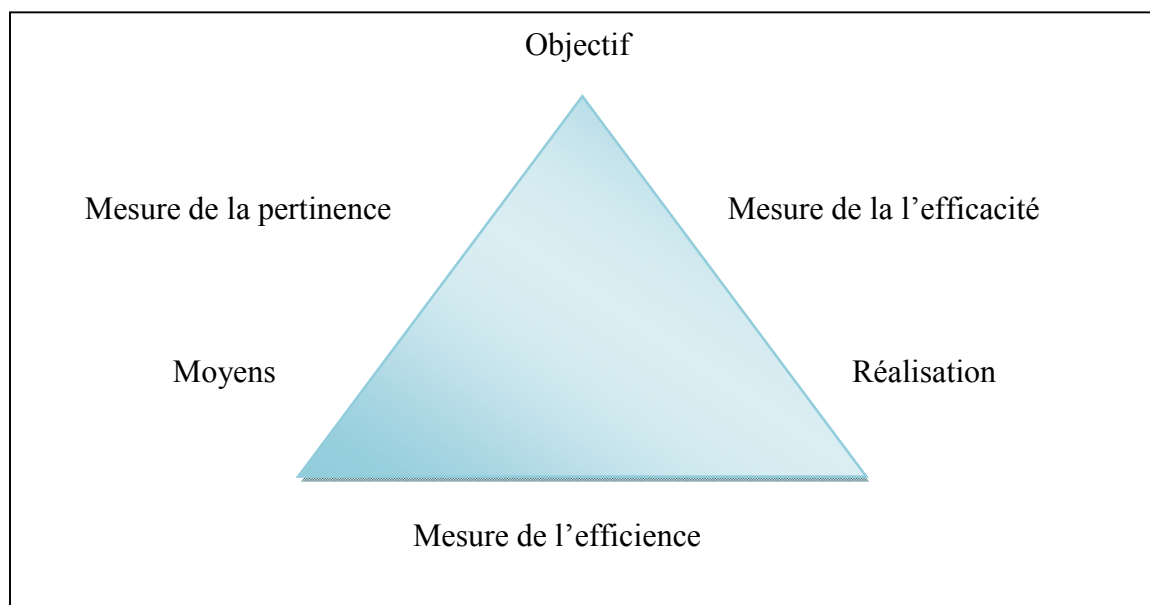
potentiel de réalisation (compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseurs) ;

- Elle s'apprécie par une comparaison : la réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrées 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).

### 1.3. Critères de la performance

La performance possède plusieurs critères, on citera les trois suivants : efficacité, efficience et pertinence.

**Schéma N°09** : Critères de la performance.



**Source:** AHMED ZAID, M., «Contribution de la performance financière et performance sociale dans les entreprises publique algérienne», Algérie, 21-22 Octobre 2011.

## **Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion**

### **1.3.1. La notion d'efficacité**

C'est l'articulation entre objectif et résultat, elle consiste à mener une action déterminée à son terme pour obtenir un certain résultat conformément à un objectif fixé. Si l'efficacité du système n'est pas satisfaisante après être évalué par différents indicateurs, les dirigeants peuvent prendre des mesures correctives pour redresser les paramètres défectueux et relancer l'activité de l'entreprise.

L'efficacité mesure la capacité de l'organisation à atteindre ses buts. On considère qu'une activité est efficace si les résultats obtenus sont identiques ou supérieurs aux objectifs définis. « L'efficacité est le fait d'atteindre les résultats attendus (prévus) ».<sup>30</sup>

### **1.3.2. La notion d'efficience**

C'est l'articulation entre moyens et résultat, elle est l'exploitation des moyens mis en œuvre pour réaliser des résultats qui répondent aux objectifs fixé avec les dépenses les plus économiques. La performance est jugée en termes d'efficience essentiellement en phase d'exploitation du système de production. Si elle n'est pas satisfaisante, les dirigeants agiront en adoptant des décisions relatives au à la conduite et maintenance du système matériel et du système.

Aussi on peut dire que l'efficience est le rapport entre les ressources employées et les résultats atteints. Une organisation est efficiente si elle atteint les objectifs fixés en optimisant les moyens utilisés (c'est-à-dire une meilleure utilisation des ressources pour une diminution des coûts).

L'efficience consiste à faire le mieux possible avec les moyens dont on dispose, on atteint l'efficience par excellence avec la réalisation d'un bon rendement.

### **1.3.3. La notion de pertinence**

C'est l'articulation entre objectif et moyen. Elle consiste à mettre en œuvre des moyens de production conformément aux objectifs fixés. Une performance pertinence se détermine principalement dans la phase de Conception du système de production car il s'agit d'une part, de garantir la faisabilité du projet en se donnant les moyens de le réaliser, d'autre part éviter la surdimensionnement couteux.

---

<sup>30</sup> OLIVIER. M, « DICO du manager », Edition, DUNOD, Paris, 2009, P. 240.

### **1.4. 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 :<sup>31</sup>

On trouve parmi ces objectifs : le développement des produits innovants, la récompenser les performances individuelles, l'amélioration des processus de fabrication. On cite aussi comme objectifs : le lancement de nouveaux produit, le respect des délais de livraison, le développement de la créativité du personnel, ainsi que l'amélioration du traitement des réclamations, le développement des parts du marché, on trouve aussi comme objectifs : le renforcement et l'amélioration de la sécurité au travail, l'amélioration de l'ambiance au travail, l'identification et l'évaluation des compétences-clés, aussi l'anticipation des besoins des clients et les fidéliser, la consolidation et le développement des savoir-faire et l'amélioration de la rentabilité de l'entreprise.

### **1.5. Performance interne et Performance externe**

La performance de l'organisation est estimée différemment selon les acteurs de l'organisation, puisque ils ont des finalités distinctes. C'est pour cela qu'on distingue deux types de performance, la performance externe qui s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation, et la performance interne qui concerne essentiellement les acteurs internes de l'organisation.

Le tableau suivant nous donne une comparaison entre la performance interne et la performance externe.

---

<sup>31</sup> CAILLAT. A, « Management des entreprises », édition HACHETTE LIVRE, 2008, P. 38.

## Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion

Tableau N°02 : La comparaison entre la performance interne et la performance externe.

Performance externe	Performance interne
Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers ;	Est tournée vers les managers ;
Porte sur le résultat présent ou futur ;	Porte sur le processus de construction de résultat à partir des ressources de l'organisation ;
Nécessité de produire et de communiquer les informations financières ;	Nécessité de fournir des 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 un débat entre les parties prenantes.	Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers les mêmes buts.

Source : DORIATH. B, et GOUJET. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>e</sup> édition, DUNOD, Paris, 2007, P. 173.

### 1.6. Dimensions de la performance

Il existe plusieurs dimensions de la performance, parmi elles, on retrouve :

#### 1.6.1. La performance économique

La performance économique convient aux résultats exposés par la comptabilité. Il s'agit essentiellement des soldes intermédiaires de gestion :

- **Production et marge commerciale** : pour les entreprises exerçant une mesure commerciale. Pour les entreprises exerçant une activité de production, ce flux correspond à la production.
- **La valeur ajoutée** : ce solde représente la contribution productive ou la valeur économique créée par l'entreprise.
- **L'excédent brut d'exploitation** : il correspond au résultat économique brut lié à l'activité opérationnelle de l'entreprise. L'excédent brut d'exploitation désigne la véritable rentabilité de l'exploitation.

## Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion

- **Le résultat brut d'exploitation** : ce solde correspond aux ressources supplémentaires permettant le financement des investissements futurs et l'efficacité de l'exploitation après le retranchement des charges financières.
- **Le résultat net** : ce solde permet aux actionnaires et aux analystes financiers d'estimer la performance et la rentabilité de l'entreprise.

### 1.6.2. La performance financière

La performance financière est profondément reliée à la performance économique, elle est mesurée par plusieurs ratios. Le ratio le plus souvent utilisé est le ROE (Return On Equity).

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

Il ya aussi le ratio proposé par Tobin<sup>32</sup> :

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

### 1.6.3. La performance sociale

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

La performance sociale est aussi définie comme le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'organisation. Ou encore l'intensité avec laquelle chaque individu collabore avec les objectifs et les moyens de l'organisation. La performance sociale est également stratégique afin de soigner l'image que l'organisation renvoie à son environnement<sup>33</sup>.

<sup>32</sup> CHUNG. K.H et PRUITT. S.W, « A simple approximation of Tobin's Q », Financial Management, Vol 23, N°3, 1994, P. 71, 74.

<sup>33</sup> Christophe. G, « La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions », école de management, Semaine, paris, sociale Lamy –18 octobre 2004 – n° 1186, <http://trebucq.u-bordeaux4.fr/1186germain-trebucq.pdf>.

### **1.6.4. La performance stratégique**

Pour assurer sa présence, une organisation doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, l'adoption d'un marketing original ou l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante.<sup>34</sup>

### **1.7. Mesure de la performance**

La mesure des performances (vocable anglo-saxon) est l'évaluation ex post des résultats obtenus, tandis que les spécialistes américains du contrôle de gestion l'entendent dans un sens plus large, englobant la notion de suivi courant des réalisations, par des outils tels que le contrôle budgétaire ou les tableaux de bord.

Le but de la mesure de performance est de motiver le comportement menant à l'amélioration continue de la satisfaction du client, de la flexibilité et de la productivité. Tout ce qui est mesuré sera amélioré. On sait déjà que lorsqu'il est bien conçu, un mode d'évaluation de la performance permet de cerner la contribution attendue de chaque employé de bien meilleure façon que les descriptions de tâches traditionnelles. Ce qui est mesuré attire l'attention, en particulier lorsque des récompenses sont attachées à ces mesures. La mesure de la performance est un stimulus au changement. La mesure de la performance est le moyen singulier le plus puissant pour assurer le succès d'une implantation de changement.

## **Section 02 : Outils du contrôle de gestion**

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision. Ces outils sont : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le tableau de bord, le reporting et le système d'information.

### **2.1. Comptabilité générale**

La comptabilité générale est un outil de gestion au niveau de direction qui représente la situation de l'entreprise. Et aussi considérée comme la première source d'information de l'entreprise, qui fournit des informations globales.

---

<sup>34</sup> JACQUES. B et JOCELYN. B, « Gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », Revue Internationale de Gestion, volume 24, numéro 4, hiver 2000, P. 15.

### 2.1.1. Définitions de la comptabilité générale

(PIÉRRE LASSEGUE) stipule que: « D'une manière générale, la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de : saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées, de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés ».<sup>35</sup>

« 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 ».<sup>36</sup>

« La comptabilité générale est une technique quantitative de collecte, de traitement et d'interprétation de l'information, relative aux transactions réelles d'un agent, comportant une contrepartie monétaire. Les transactions sont observées et mesurées sur la base de cette contrepartie. La comptabilité générale tient en partie double les compte pour établir le bilan, le compte de résultat et les annexes ».<sup>37</sup>

### 2.1.2. Objectifs de la comptabilité générale

La comptabilité générale a pour but de définir le résultat périodique de l'entreprise, aussi bien pour indiquer en permanence les dettes et les créances de l'entreprise, que pour valoriser les inventaires.

### 2.1.3. Insuffisances de la comptabilité générale

Plusieurs lacunes entachent toutefois à la comptabilité générale tel que :

- La comptabilité générale ne s'intéresse qu'aux flux externes : elle conçoit l'entreprise comme un carrefour d'échange et ne rend pas compte du processus de transformation des inputs à l'intérieur de l'entreprise. Dans l'optique de la comptabilité générale, l'intérieur de l'entreprise est une boîte noire ;
- La comptabilité générale donne un résultat unique à posteriori à tous produits confondus, toutes activités confondues. C'est donc une comptabilité de synthèse qui ne permet pas de savoir les détails de ce résultat unique ou global ;

<sup>35</sup> PCG.P. VII, citer par: LASSEGU. P, « Gestion de l'entreprise et comptabilité », Dalloz, 1996.

<sup>36</sup> LONING. H, PESQUEUX et All, « Le contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition, Paris, 2008, P. 10.

<sup>37</sup> Projet de système comptable financier, conseil national de la comptabilité, juillet 2006, P. 6, 7.

## **Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion**

- La comptabilité générale ne permet pas d'évaluer les stocks finaux, ni la production faite par l'entreprise pour elle-même.

### **2.1.4. Rôles et finalités de la comptabilité générale :**

La comptabilité générale est un outil de mesure de la richesse créée par l'entreprise et de contrôle son partage, comme elle est un moyen de preuve dans la vie des affaires. On considère la comptabilité générale comme outil d'aide à la décision, comme elle se considère une base de diagnostic économique et financier, aussi est une base de synthèse et de prévision macro-économique et un instrument de régulation sociale.<sup>38</sup>

## **2.2. Comptabilité analytique**

La comptabilité analytique doit répondre aux besoins de ce qui ont des décisions à prendre quel que soit leur niveau de responsabilité. Dont est le premier outil lequel s'appuie le contrôleur de gestion pour son efficacité de détermination et analyse des produits de l'entreprise.

### **2.2.1. Définitions de la comptabilité analytique**

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique A. SILEM la définit comme: « un système de saisir et de traitement des informations permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, regroupement, ventilations, abonnement, calcul des charges... en utilisant l'information comptable élémentaire rectifié ou non »<sup>39</sup>. Puis L. DUBRULLE et D. JOURDAIN continue dans le même sens que la comptabilité analytique « est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats, de nature à éclairer les prises de décision. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs ». <sup>40</sup>

Dans ces définitions les auteurs expliquent que la comptabilité analytique est un outil de contrôle de gestion qui met en relation les déferents coûts tel que le coût d'achat, coût de

<sup>38</sup> PCG.P. VII, citer par: LASSEGUE. P, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz, 1996.

<sup>39</sup> MARTINET. A, SILEM. A, « Lexique de gestion », Dalloz, Paris, 2000, P. 92.

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



## Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion

production et le coût de revient afin de comparer le réel et le prévisionnel, et par la suite prendre une décision sur le produit.

La comptabilité analytique inspire ces informations à partir de la comptabilité générale ; le tableau suivant confronte entre les deux comptabilités.

**Tableau N°03** : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

La comptabilité générale	La comptabilité analytique
Finalité légale	Finalité managérial
Résultats annuels (année, semestre, mensuel)	Résultat fréquents (journée, semaine, quinzaine)
Résultat globale	Résultat partiel (résultat par produit)
Règles légales, rigides et normative	Règles souples et évolutive
Information financier (monétaire)	Information technique et économique
Destiné aux actionnaires et aux directeurs (tiers)	Destiné aux responsables de l'entreprise
Indicateurs comptables, fiscaux et financiers	Indicateurs de gestion
Information certifié, précise et formelle	Information rapide, approché et pertinente
Caractère obligatoire	Caractère facultatif

**Source** : GUERDJ N, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise », Organisation, Paris 2000, P. 132.

En effet la comptabilité générale tend principalement à analyser les flux existant entre l'entreprise et l'extérieure qui permettent de déterminer un résultat global, alors que la comptabilité analytique s'intéresse à la répartition des flux d'entrées dans l'entreprise qui permettent de déterminer et analyser les résultats par produits, série et commande fabriquée.

### 2.2.2. Objectifs de la comptabilité analytique :

Les objectifs de la comptabilité analytique peuvent être cités, selon leur description dans le plan comptable général français de 1982, comme suit :<sup>41</sup>

- **Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et les différents biens produit** : en effet, parmi les objectifs attendus de la comptabilité analytique,

<sup>41</sup> Les cours de Mr : DERHMOUNE. H, AMOURA. D, module : « la place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise économique », Université de Blida.

## Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion

c'est l'analyse des performances de l'entreprise et c'est là qu'apparaît son rôle d'outil d'information interne, utilisé par les gestionnaires pour déterminer les responsabilités par centre de profit et d'évaluer les rendements par activité, voire même par produit et par région géographique ;

- **Fournir une base d'évaluation pour certains postes de bilan :** l'un des objectifs de la comptabilité analytique est de proposer des méthodes permettant de calculer et d'évaluer les stocks ;
- **Expliquer les résultats en comparant les coûts et les prix de vente :** en effet la comptabilité analytique a tout d'abord pour objectif d'analyser la formation du résultat global et de dégager la contribution des différentes activités à ce résultat ;
- **Donner une base au contrôle de gestion :** la comptabilité analytique est une façon de créer et de traiter l'information pour rendre utile à la décision. C'est à travers elle que la gestion prévisionnelle arrive à ses fins.

### 2.2.3. Fonctionnement de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique occupe une place importante dans l'entreprise du fait que dans certaines entreprises algériennes le service du contrôle de gestion n'existe pas, alors que d'autres ont des services de contrôle de gestion.

En effet la comptabilité analytique est en relation avec le contrôle de gestion du fait que ce dernier utilise la comptabilité analytique comme outil principal.

En d'autre la comptabilité analytique et la comptabilité générale sont deux domaines qui se complètent du fait que les résultats obtenus de la comptabilité générale, s'affectent à l'analytique.

On va souligner les différentes relations de la comptabilité analytique avec les autres domaines cités antérieurement.

- **Relation de la comptabilité analytique avec la comptabilité générale :**

Bien que les deux systèmes constituent des outils de gestion indispensables à l'entreprise et qu'ils sont complémentaires, il n'en demeure pas moins qu'un certain nombre de points les différencient. En l'occurrence qu'en comptabilité générale classifie les documents et les informations par nature : salaire, achat, impôt..... Etc.

Les écritures dans les deux comptabilités sont mêlées c'est-à-dire que les comptes particuliers de la comptabilité analytique reviennent s'ajouter à la comptabilité générale, mais ceci présente un inconvénient en matière de division de tâche de service comptable, car il ne faut pas mélanger ces deux comptabilités c'est-à-dire que chacune de celle-ci a une place homogène, mais elles restent quand même complémentaires.

### - **Relation de la comptabilité analytique et contrôle de gestion**

La comptabilité analytique joue un rôle décisif et occupe une place centrale dans le processus de gestion de l'entreprise au niveau de la place « contrôle » de ce processus.

Gérer une organisation, c'est utiliser au mieux les ressources rares disponibles afin d'atteindre l'objectif<sup>42</sup>.

### **2.2.4. Choix de la méthode d'analyse des coûts**

Lors de tout projet de conception d'un système de comptabilité analytique, le choix de la méthode d'analyse des coûts constitue une phase cruciale. Parmi les différentes méthodes d'analyse des coûts, il faudra choisir celle qui répond au mieux aux objectifs assignés à la future comptabilité analytique tout en tenant compte des contraintes de l'entreprise, ainsi on peut citer deux grandes familles de méthodes, celles des coûts complets et celles des coûts partiels.

#### **2.2.4.1. Méthodes des coûts complets**

La comptabilité du coût complet, système qui est historiquement le plus ancien et le plus répandu. La loi impose le principe pour l'évaluation des stocks et des éléments du patrimoine produit par l'entreprise. Le calcul des coûts complets tient compte de toutes les charges supportées par l'entreprise. Dans cette méthode les valorisations changent selon les objectifs poursuivis.<sup>43</sup> Parmi les méthodes des coûts complets, on retrouve la méthode des sections homogènes, l'ABC (Activity Based Costing), et l'imputation rationnelle des frais fixes.

- **La méthode des sections homogènes :** la comptabilité en section homogènes est un modèle de comptabilité analytique en coûts complets. Elle vise à répartir l'ensemble des charges voire des produits budgétaires de l'organisation sur des

<sup>42</sup> GRANDUILLOT. B.F, « Comptabilité de gestion », 9<sup>ème</sup> édition, 2007, P. 25.

<sup>43</sup> KAPLAN. R, « Calcul des coûts, un seul système ne suffit pas », Harvard d'expansion, 1988, P. 100, 107.

## Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion

objets de coût qui sont en priorité des services (centres d'analyse), et des produits ou prestations. Elle se base sur un découpage organique préétabli e stable de la structure, en distinguant : les centres d'analyse principaux et les centres d'analyse auxiliaires.

Cette méthode est généralement effectuée en deux étapes :

- **La première étape** : consiste à affecter de manière directe ou indirecte les charges budgétaires incorporables sur les centres d'analyse. Cette affectation repose sur l'indentification des clés de répartition représentatives de la consommation des ressources par ces centres d'analyse ;
- **Dans un second temps** : les coûts calculés des centres d'analyse sont répartis entre eux puis sur les produits ou prestation, à l'aide d'une unité d'œuvre.

L'hypothèse majeure de cette approche consiste à ne retenir qu'une seule unité d'œuvre par centre d'analyse traduisant de manière homogène le fonctionnement et/ou l'activité du centre.

**Pour GAUSSE G** : « l'unité d'œuvre à retenir est l'unité physique produite dans le centre considère ». <sup>44</sup>

**Pour RIMAILHO** : « Une section, pour être homogène, est constitué de telle manière que les différentes spécialités professionnelles qui la composent soient en principe employées dans la même proportion pour tous les travaux exécuté par la section, et que les éléments qui se rencontrent dans chaque spécialité soient employés eux-mêmes dans la même proportion sur tous les travaux ». <sup>45</sup>

- **La méthode ABC (Activity-Based-Costing)** : l'Activity Based costing est un système de coût fondé sur les processus, cette méthode est une variante des coûts complets qui a pour objectif le calcul des coûts de revient, en reflétant fidèlement les consommations des ressources par les produits. Elle s'oppose aux méthodes traditionnelles qui affectent aux produits de manière arbitraire les coûts indirects.

La méthode ABC adopte une approche différente des autres méthodes du système des coûts complets. Elle préconise que ce sont les activités qui consomment les ressources et non pas les centres d'activité. Cette méthode se base sur un diagnostic transversal et opérationnel

<sup>44</sup> GAUSSE. G, « Le calcul des coûts, quelques réflexions pragmatique », Toulouse, 1993, P. 19.

<sup>45</sup> RIMAILHO, « Organisation à la française », Paris, Delmas, Volume 3, 1936, P. 53.

## Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion

de l'entreprise au lieu d'une vision hiérarchique. Cette méthode permet de rendre le système peu coûteux à exploiter et d'agir efficacement grâce à la simplification par l'établissement des centres de regroupement.<sup>46</sup>

Le principe de la méthode est donc le suivant : les objets de coût (produits, client,... etc.) consomment des activités qui elles-mêmes consomment des ressources.

**Pour LORINO P**, définit l'activité comme : « Un ensemble de tâche élémentaire :

- Réalisées par un individu ou un groupe ;
- Faisant appel à u savoir-faire spécifique ;
- Homogènes ;
- Permettant de fournir un output ;
- À un client interne ou externe ;
- À partir d'un panier d'inputs ».<sup>47</sup>

L'ABC présente l'avantage d'affecter de manière précise les coûts aux produits sans procéder à une répartition des coûts indirects à l'aide d'une unité d'œuvre souvent arbitraire.

- **De l'ABM (Activity Based Management) :** l'ABM « Se focalise sur le management des activités comme moyen d'améliorer la valeur reçue par le client et le profit qui est réalisé par l'entreprise en apportant cette valeur »<sup>48</sup>. Le principe de l'ABM est le découpage en processus, et pour gérer les interfaces d'un processus : LERCH et LIERENA distinguent entre deux types d'activités : des activités critiques et des activités de type préventif.<sup>49</sup>
- **L'IFRE (La méthode de l'Imputation Rationnelle des frais fixes) :** Dans les charges incorporées aux coûts complets, certaines fluctuent avec le volume de production ou de vente, ce sont des charges variables ou charges opérationnelles, d'autre au contraire, ne changent pas sensiblement, ce sont les charges fixes ou charges de structure.<sup>50</sup>

---

<sup>46</sup> MEVELLEC. P, « Le calcul des coûts dans les organisations », Paris, édition la Découvert, 1995, P. 111.

<sup>47</sup> LORINO. P, « Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités », Paris, DUNOD, 1991, P. 40.

<sup>48</sup> BOUIN. X, SIMON. F.X, « Les nouveaux visages de contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> édition, Paris, DUNOD, 2004, P. 153.

<sup>49</sup> LERCH. C, LIERENA. P, « cohérence et performance », Paris, ECONOMICA, 1996, P. 227, 243.

<sup>50</sup> Plan comptable, 1982.

## Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion

### 2.2.4.2. Méthodes des coûts partiels

Le refus d'imputer l'intégralité des charges indirectes aux coûts des produits est à la base de plusieurs méthodes conduisant à la détermination des coûts partiels.<sup>51</sup> On peut distinguer deux grandes catégories : La méthode de coûts variables et la méthode des coûts directs.

- **La méthode de coûts variables** : qui englobent la méthode du direct costing, qui elle-même présentent deux versions :
  - Direct costing simple : les charges fixes sont considérées comme des charges qui se rapportent non à des produits, mais à une période de temps.<sup>52</sup>
  - Direct costing évolué : dans ce cas les charges fixes ne sont pas obligatoirement communes à tous les produits de l'entreprise. Le direct costing fournit les éléments essentiels de raisonnement en courte période.
- **La méthode des coûts directs** : un coût direct d'un produit comprend :
  - Des charges variables u fixes directement affectées ;
  - Des charges variables ou fixes passant par les centres d'analyse mais qui lui sont imputables sans ambiguïté.

### 2.3. Gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un élément clé pour atteindre les objectifs pour cela il faut la définir et déterminer ces principes.

#### 2.3.1. Définitions de la gestion budgétaire :

Avant de donner la définition du contrôle budgétaire il y a lieu de définir qu'est ce qu'un budget :

Le budget « est une prévision chiffrée en volume et en valeur en unités monétaires de tous les éléments correspondant à un programme d'activité déterminé établi, en fonction d'objectifs négociés et acceptés. Il peut être établi pour une entreprise ou pour une subdivision de l'entreprise ». <sup>53</sup>

La gestion budgétaire se définit comme « une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation, de fixer à

<sup>51</sup> GERVAIS. M, ..., op.cit, P. 75.

<sup>52</sup> Plan comptable, 1982.

<sup>53</sup> BROOKSON. S, « Gérer un budget », édition Mango pratique, Paris, 2001, P. 6.

## Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion

l'entreprise pour une période définie un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'attendre »<sup>54</sup>. La gestion budgétaire est « un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées : les budgets. Périodiquement, les réalisations sont confrontées aux prévisions et permettent la mise en évidence des écarts qui doivent entraîner les actions correctives »<sup>55</sup>.

D'après ces deux définitions la gestion budgétaire est l'ensemble des mesures qui visent à établir des prévisions chiffrées, à constater les écarts entre celles-ci et les résultats effectivement obtenus et à décider des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés, pour une période déterminé.

### 2.3.2. Objectifs de la gestion budgétaire

Les objectifs de la gestion budgétaire peuvent être résumés dans le tableau suivant <sup>56</sup> :

Tableau N°04 : Les objectifs de la gestion budgétaire.

Objectifs	Description
<b>Planification</b>	Aider à la planification logique et systématique de l'entreprise conformément à stratégie à long terme ;
<b>Coordination</b>	Favoriser la coordination des différents secteurs de l'entreprise et s'assurer de la performance des méthodes ;
<b>Communication</b>	Facilité la communication des objectifs, des opportunités et des projets de l'entreprise aux différents chefs de service ;
<b>Motivation</b>	Apporter une motivation aux responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés ;
<b>Contrôle</b>	Il permet d'évaluer les performances de l'entreprise grâce à l'analyse des écarts entre les données réelles et les données budgétaires ;
<b>Evaluation</b>	Créer un cadre d'évaluation de la performance des responsables dans la réalisation des objectifs individuels et de ceux de l'entreprise.

Source : BROOKSON S. « Gérer un budget », MANGO, Paris, 2001, p. 9.

<sup>54</sup> HERVÈ. H, « Toute la finance d'entreprise », édition d'organisation, Paris, France, 2000, P. 387.

<sup>55</sup> ALAZARD. C, SEPARI. S, « Contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2007, P. 337.

<sup>56</sup> BROOKSON. S, « Gérer un budget », MANGO, Paris, 2001, P. 9.

### 2.3.3. Procédures de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire apparaît comme un processus en trois étapes.<sup>57</sup>

#### 2.3.3.1. La prévision :

Cette phase consiste à prévoir les ventes futures de l'entreprise en les estimant en quantité (ce qui nous permettra de situer le niveau d'activité des autres fonctions, production et approvisionnement), et en valeur (ce qui permettra de prendre en connaissance des recettes de l'entreprise, et d'étudier l'équilibre de la trésorerie). En définitive, la prévision des ventes constitue la base de la gestion budgétaire.

#### 2.3.3.2. La budgétisation :

Le budget est d'abord une attribution d'objectifs et de moyens. Il est ensuite une attribution de responsabilité.

#### 2.3.3.3. Le contrôle budgétaire :

Il s'agit d'abord d'un calcul des écarts entre prévisions et réalisations, puis d'explication, de ces écarts par des actions correctives.

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

### 2.3.4. Principes de base de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire obéit à un certain nombre de principes de base dont :

- **Totalité du système budgétaire :** Toutes les activités de l'organisation doivent être budgétisées. Ce qui implique de : préciser les missions de chaque unité de gestion et les concrétiser par des objectifs précis et de ne laisser aucune activité hors responsabilité.
- **Couplage du système budgétaire avec le système de décision :** Le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité.
- **Contrôlabilité des éléments du budget :** Dans ce contexte, les éléments budgétaires doivent être soumis à un contrôle qui détecte si les éléments d'un budget dépendent du responsable du centre de responsabilité (ce sont des éléments contrôlables), ou bien ces éléments sur lesquels ce responsable n'a aucune

<sup>57</sup> HORNGEN. C, BHIMANI. A, DATAR. S, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3<sup>ème</sup> édition, Paris, 2006, P. 171.



possibilité d'action (ce sont des éléments non contrôlables). En effet, le respect de ce principe fondamental est d'assurer si la présentation de budget des centres de responsabilité sépare entre ces deux éléments (contrôlables et non contrôlables). Dans ce cas, il est évident que ces derniers éléments figurent dans le budget à titre d'information et ne doivent, en aucune façon, être pris en considération pour l'évaluation des performances du centre.

- **Non remise en cause des politiques et stratégies :** Dans la mesure où le budget est découlé du cycle de planification, la budgétisation découle de la planification opérationnelle. Appartenant au processus de planification, la budgétisation consiste alors à : détailler le programme d'action correspondant à la première année du plan opérationnelle à moyen terme d'une part, et d'autre part, affecter les responsabilités et allouer les ressources nécessaires aux différentes unités de gestion en vue de la réalisation des objectifs de l'organisation, dans le cadre de la stratégie exprimée lors de l'élaboration du plan à long et moyen termes.
- **Contrôle par exception :** L'analyse des écarts entre les résultats attendus (objectifs) et les résultats obtenus n'est pas une fin en soi. En réalité, c'est à partir de ces écarts significatifs que l'entreprise décèle les points de distorsion dans la réalisation des programmes orientés vers les objectifs de l'organisation et d'imaginer, de conduire les actions correctives. La gestion budgétaire fournit avec retard des informations exhaustives, mais limitée aux données comptables et financières. Il doit être complété par des outils rapides, sélectifs, ouverts aux données physiques : le tableau de bord de gestion.

### 2.3.5. Limites de la gestion budgétaire

Les limites de la gestion budgétaire peuvent être résumées ci-dessous<sup>58</sup> :

- La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels ;
- La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel ;

---

<sup>58</sup> DORIATH. B, ..., Op.cit, P. 2.

## **Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion**

- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète. La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'action et les prévisions.

### **2.4. Tableau de bord**

Le tableau de bord permet de suivre le fonctionnement de l'organisation de façon dynamique et régulière en fournissant rapidement une information pertinente, bien organisée et bien présentée.

#### **2.4.1. Définitions du tableau de bord de gestion**

Pour (B. DORIATH), définit le tableau de bord comme étant : « un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance »<sup>59</sup>.

Selon (H. Bouquin), le tableau de bord « est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions »<sup>60</sup>.

Selon (A. FERNANDEZ), « un tableau de bord est un instrument de mesure de la performance facilitant le pilotage "proactif" d'une ou plusieurs activités dans le cadre d'une démarche de progrès. Il contribue à réduire l'incertitude et faciliter la prise de risque inhérente à toute décision. C'est un instrument d'aide à la décision »<sup>61</sup>.

Pour (BOISSELIER. P), le tableau de bord de gestion est « Un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de gestion et destiné à un responsable désigné en vue de l'aider au pilotage de son action »<sup>62</sup>. Le tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'information organisée sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe.

---

<sup>59</sup> DORIATH. B, «Contrôle de gestion en 20 fiches », DUNOD, Paris, 2008, P. 143.

<sup>60</sup> BOUQUIN. H, « Le contrôle de gestion » édition PUF, 2003, P. 397, 398.

<sup>61</sup> FERNANDEZ. A, « L'essentiel du tableau de bord », édition d'organisations, Paris, 2005, P. 178.

<sup>62</sup> BOISSELIER. P, « contrôle de gestion, cours et application », Vuibert, Paris, 1999, P. 70.

## **Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion**

On mettant en lumière les définitions précédentes, nous pouvons dégager les caractéristiques suivantes du tableau de bord de gestion :

Le tableau de bord de gestion doit être élaboré par le responsable dans un système et à un certain moment. L'outil est, essentiellement, fonction de la personnalité du décideur et son style de direction, si l'un de ses éléments change à savoir le responsable, ses fonctions ou les objectifs qui lui sont confiés, la configuration du tableau doit changer également.

Le tableau de bord est un outil d'agrégation synoptique, car d'un côté, il synthétise une Panoplie d'informations en une grandeur globale afin de représenter la réalité complexe du système par un schéma simplifié, et de l'autre côté, il doit contenir un nombre limité d'indicateurs offrant ainsi la possibilité à son utilisateur de lire rapidement pour se prononcer sur l'état de marche du système.

Le tableau de bord est un flux d'informations qui fait référence au système d'informations de l'entreprise. Son fonctionnement nécessite la collecte, le traitement, et la diffusion d'informations pertinentes.

Le tableau de bord est un outil sur mesure utilisé par chaque responsable ayant des indicateurs spécifiques à ses missions.

### **2.4.2. Objectifs du tableau de bord de gestion**

Le tableau du bord de gestion est un outil de pilotage de l'entreprise condensant les données les plus essentielles. Il a pour objectifs d'obtenir rapidement des indicateurs de gestion essentiels qui intéressent le responsable qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats, analyser l'évolution en temps réel des indicateurs de gestion à l'aide d'écarts, de ratios, de clignotants, ainsi que réagir efficacement dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements, le tableau de bord vise aussi comme objectif de mesurer les effets des actions correctives, et de favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique. Ce document n'est soumis à aucune règle de fond ou de forme. Il repose essentiellement sur la mise en œuvre, simple et significative, de certains chiffres fiables, faciles à communiquer et comparables avec les objectifs à atteindre.

### **2.4.3. Typologies du tableau de bord de gestion**

Il existe trois types de tableaux de bord :

#### **2.4.3.1. Le tableau de bord stratégique**

Egalement appelé par certains auteurs (tableau de bord prospectif), ou tableau de bord équilibré (en anglais, BALANCED SCORE CARD ou BSC), ce type de tableau de bord regroupe les données essentielles au contrôle de la mise en œuvre de la stratégie. Son horizon est à relativement long terme. Il est utilisé par la direction générale et permet de donner une vision globale des activités de l'entreprise comme la progression du chiffre d'affaire, la part de marché, évolutions de la rentabilité, etc.

#### **2.4.3.2. Le tableau de bord de gestion**

Affiche les principaux indicateurs que le gestionnaire doit savoir maîtriser et lui permettent de piloter l'activité de l'entreprise. Il a pour objectif de mettre en évidence les écarts entre les prévisions et la réalité et permet d'analyser ces derniers. Il est établi de manière assez régulière c'est un outil de pilotage à moyen terme.

#### **2.4.3.3. Le tableau de bord opérationnel**

Ce tableau de bord permet d'assurer le suivi de l'exécution des tâches au niveau des opérations.

Il communique les données indispensables au contrôle à court terme de la marche de l'entreprise. Ils sont établis dans des délais très brefs et avec une périodicité élevée, ce qui permet aux dirigeants d'exercer rapidement des actions correctives et même d'anticiper l'événement.

### **2.4.4. Instruments du tableau de bord de gestion**

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques et les clignotants sont utilisées dans le but d'attirer l'attention du responsable sur les informations clés pour faciliter l'analyse et le processus de décision<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> LEROY. M, « le tableau de bord au service de l'entreprise », édition d'organisations, Paris, 1998, P. 76.

## **Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion**

### **2.4.4.1. Les écarts**

« L'écart est la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, l'écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée »<sup>64</sup>.

Les écarts permettent de calculer sur certaines valeurs pour constater les dérives par rapport à la prévision. L'objectif d'analyse d'écarts est de rechercher les causes de ces écarts et de mesurer leur impact, et informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires.

### **2.4.4.2. Les ratios**

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise<sup>65</sup>.

En règle générale, un ratio obéit aux principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;
- La définition du rapport doit se faire de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.
- La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

### **2.4.4.3. Les graphiques**

Les représentations graphiques des données donnent plus de visibilité sur l'évolution des situations et des indicateurs. Une autre forme de présentation des données, est de mettre les données dans des graphiques indépendantes dans l'intérêt de visualiser directement et rapidement les évolutions et de mieux appréhender les changements de rythme ou de tendance.<sup>66</sup>

### **2.4.4.4. Les clignotants**

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

---

<sup>64</sup> DORIATH. B, « contrôle de gestion en 20 fiche », édition DUNOD, Paris, 2008, p.72.

<sup>65</sup> DORIATH. B, « contrôle de gestion en 20 fiche », édition DUNOD, Paris, 2008, p.72.

<sup>66</sup> ALAZARD. C, SEPARI. S, DCG 11, « Contrôle de gestion manuel et applications », 4<sup>ème</sup> édition DUNOD, Paris, 1998, P. 634.

## **Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion**

Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs. Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

### **2.4.5. Rôle du tableau de bord de gestion**

Le tableau de bord a dû d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus en plus large de ses rôles. Les attentes associées au tableau de bord sont nombreuses<sup>67</sup>.

#### **2.4.5.1. Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison**

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire. Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues. Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et défaire apparaître toutes anomalies pouvant avoir une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

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

#### **2.4.5.2. Le tableau de bord, aide à la décision**

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles, mais il doit surtout être à l'initiative de l'action. La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que 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.

De manière idéale, un tableau de bord devrait aider à :

- Une prise de décision en temps réel dans l'entreprise ;
- Une prise de décision répartie ;
- Adapter l'information à chaque décideur ;
- Un pilotage d'objectif diversifié.

---

<sup>67</sup> ALAZARD. C, SEPARI. S, op.cit, p. 634.

### **2.4.5.3. Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication**

- Dès sa parution, le tableau de bord doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques ;
- Il doit permettre aux subordonnés de commenter les résultats de leurs actions, les faiblesses et les points forts ;
- Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles ;
- En fin, en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à chaque niveau hiérarchique, un langage commun ;
- Il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif.

### **2.4.5.4. Le tableau de bord, instrument clé de la prise de décision**

Le tableau de bord est l'instrument sans lequel toutes les démarches de progrès sont impensables. Comment pourrait-on s'assurer de la justesse de l'effort fourni sans un instrument de mesure adéquat ? Comment décider en plein parcours ? Faut-il continuer ainsi, mettre les bouchés doubles ou, au contraire et plus radicalement, changer la manière de voir le problème ?

Tout responsable, à un moment ou à un autre, sera confronté à ces multiples dilemmes. Sans un tableau de bord facilitant le pilotage et limitant le risque, c'est sans filet qu'il sera contraint de décider pour sortir de l'expectative. Dès lors qu'une entreprise recherche une amélioration significative de la valeur délivrée, elle ne peut faire l'impasse du tableau de bord de pilotage.

### **2.4.6. Fonction et limites du tableau de bord de gestion**

Le tableau de bord a de différentes fonctions et plusieurs limites, qui sont présentés dans les deux points suivants :

### 2.4.6.1. Les fonctions du tableau de bord de gestion

A partir des caractéristiques, précédemment développées, des tableaux de bord et de leurs compositions, on peut les considérer comme un outil à dimensions multiples qui peut assumer les fonctionnalités suivantes<sup>68</sup> :

- **Le tableau de bord, outil de mesure des performances** : Le tableau de bord met en évidence les résultats physiques ou financiers par rapport aux objectifs préétablis. La différence constitue un écart, exprimé en valeur ou en pourcentage, qui traduit la performance réalisée.
- **Le tableau de bord, outil d’alerte et de diagnostic** : En calculant des écarts sur les indicateurs, le tableau de bord attire l’attention des responsables sur ceux qui sont significatifs ou exceptionnels. Ainsi alertés, les responsables pourront adopter des actions correctives d’autant plus que la zone à problème est connue.
- **Le tableau de bord, outil de communication et de dialogue** : Le tableau de bord sert comme base de dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Chaque responsable, en se basant sur son tableau de bord commente ses résultats, explique les causes des écarts constatés et adopte les mesures correctives à son niveau. Il peut demander, si besoin est, des directives ou des moyens supplémentaires ou encore la révision des objectifs initiaux. A côté de cette communication verticale, le tableau de bord peut aussi être utilisé dans le cadre d’une communication horizontale, en communiquant les performances d’une entité aux autres du même niveau pour les galvaniser et les inciter à réaliser des performances semblables.
- **Le tableau de bord, outil de motivation** : En suivant les activités des responsables et en fournissant des informations objectives sur leurs performances, le tableau de bord offre la possibilité de s’autocontrôler pour atteindre leurs objectifs. Ces derniers s’ils sont bien déclinés permettraient à l’entreprise d’atteindre ses objectifs stratégiques. Ainsi, le tableau de bord peut aussi être un outil de cohésion autour des objectifs globaux de l’entreprise.
- **Le tableau de bord, outil d’incitation à la décision et de perfectionnement**: En sensibilisant en permanence les responsables aux points clés de leur gestion, et en soulignant les écarts par rapport aux objectifs, le tableau de bord les incite à prendre des décisions. A terme, cette sensibilité aux points cruciaux de l’activité

---

<sup>68</sup> LEROY. M, op.cit, P. 42, 43.



ainsi que l'imagination mise en œuvre pour trouver les bonnes actions correctives participent au perfectionnement de l'aptitude à gérer et à diriger du responsable. Comme on vient de le voir, le tableau de bord est un outil aux multiples dimensions et fonctions, très utiles pour toute entreprise. Cependant, il ne faut pas croire que ces fonctionnalités sont systématiques, comme tout projet d'entreprise, la bonne mise en œuvre des tableaux de bord est un préalable.

### 2.4.6.2. Les limites du tableau de bord de gestion

Plusieurs insuffisances du tableau de bord apparaissent dans la réalité actuelle de l'entreprise<sup>69</sup> :

- Il n'y a pas de tableaux de bord adaptés à chaque service ou niveau hiérarchique, mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité ;
- Le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens ;
- L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide au changement ou aux améliorations ;
- La périodicité du tableau de bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers ;
- La conception du tableau de bord est trop souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utiliser, mais plutôt centralisés loin du terrain ;
- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment ;
- Les tableaux de bord sont souvent conçus de manière interne en fonction du style de gestion de l'entreprise sans souci de comparaison avec les meilleures entreprises concurrentes ;
- Les tableaux de bord ne mettent pas assez en évidence les interactions entre les indicateurs ne favorisent pas la gestion transversale ;
- Les indicateurs ne sont pas remis en cause et le manque de recul sur une longue période conduit à une gestion routinière.

---

<sup>69</sup> ALAZARD. C, SEPARI. S, « Contrôle de gestion » édition DUNOD, Paris, 2007, P. 635.

### 2.5. Reporting

Le reporting est un outil de suivi et d'évaluation des performances. Il est issu de la « responsibility accounting » qui est une notion apparue dès le début du XXème siècle dans les grandes entreprises américaines.

#### 2.5.1. Définition du reporting

Le Reporting est un outil qui doit permettre aux dirigeants d'avoir un regard global sur une activité, sur un service ou sur l'ensemble de l'entreprise. Le reporting est « Un outil de contrôle à posteriori des responsabilités déléguées »<sup>70</sup>. Il contient des informations comptables et financières. C'est un instrument de contrôle à posteriori, car il rend compte de l'activité déléguée, il aide le responsable à suivre la réalisation de ses objectifs. Le reporting est « Un ensemble de documents qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité »<sup>71</sup>.

#### 2.5.2. Mission du Reporting

Utilisé pour faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie, le reporting a pour mission principale, l'information de la hiérarchie sur l'état et l'évolution des unités décentralisées. Le reporting permet donc de rendre compte des résultats des activités déléguées.

#### 2.5.3. Contenu du reporting

D'après E. CHIAPELLO et M. H. DELMOND, le reporting est constitué de « la portion de l'information que possède le responsable opérationnel et qui remonte au niveau de son supérieur hiérarchique et non de l'ensemble de l'information locale de pilotage »<sup>72</sup>.

Il comprend deux volets :

- **Un volet comptable** : qui compare les réalisations aux prévisions, de façon à identifier et à analyser les écarts.

---

<sup>70</sup> GERVAISE. M, ..., op cite, P. 594.

<sup>71</sup> ARNAND. D, « Manuel de gestion », 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2004, P. 12.

<sup>72</sup> CHIAPELLO. E, et DELMOND. H.M, « Manuel de gestion », édition, paris, 1994, P. 18.

## **Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion**

- **Un volet de gestion** : qui identifie les causes des écarts et définit des actions correctes qui « finalement retenues après l'évaluation seront transmises à la hiérarchie avec les autres documents ».

Le reporting fait donc parti du système d'information de la direction générale. Il doit contenir toutes les informations permettant à la direction générale d'une part, de suivre certaines données essentielles, d'autre part de mesurer les performances des unités.

### **2.5.4. Principes du reporting**

Trois (3) principes sont à la base du reporting

#### **2.5.4.1. Le principe d'exception**

Pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique ; l'alarme ne se déclenche que quand ce clignotant est au « rouge ».

#### **2.5.4.2. Le principe de contrôlabilité**

Ce sont surtout les rubriques qui dépendent réellement du responsable de l'unité qui seront suivies ; ce qui évitera d'évaluer le responsable sur la base d'un indicateur qu'il ne maîtrise pas.

#### **2.5.4.3. Le principe de correction**

S'il y a un écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective.

En guise conclusion, on pourrait dire que le reporting permet de suivre les objectifs généraux depuis le siège et peut servir à la consolidation. Il prend généralement la forme :

- D'informations donnant des résultats instantanés suivis par les tableaux de bord de gestion ;
- De documents de suivi budgétaire ;
- De rapports ou comptes rendus.

### 2.5.5. Comparaison entre le tableau de bord et le reporting

Le tableau de bord est un outil de suivi de la gestion qui synthétise les points clés de l'activité pour alerter les responsables de toute dérive ou perturbation susceptible d'entraver le bon fonctionnement du système et ce, dans un but d'aide au pilotage de l'activité. Il ne permet pas, seulement, de suivre l'état du système mais offre, également, la possibilité d'anticiper des actions et d'appréhender le futur avec moins d'incertitudes.

Cependant, il existe plusieurs similitudes entre le tableau de bord et le reporting. Tous deux sont des outils d'aide à la décision qui permettent de fournir des informations afin de mesurer les réalisations et les comparer aux objectifs. Selon GRAY et PESQUEUX, ils présentent les points communs suivants :<sup>73</sup>

- Ce sont des outils d'aide à la décision offrant la possibilité d'adoption de mesures correctives ;
- Ils sont constitués d'indicateurs se rapportant à l'activité suivie ;
- Tous deux reposent sur le principe de la comparaison entre les objectifs à atteindre et les résultats réalisés ;
- Ils permettent de déceler les anomalies et les perturbations et mettent en évidence les tendances ;
- Enfin, ils s'adaptent à l'organisation de l'entreprise et changent de structuration si cette dernière change.

---

<sup>73</sup> GRAY. J, et PESQUEUX. Y, « Le tableau de bord, outil de gestion, une comparaison France-Etats-Unis », le cahier de recherche du groupe HEC.

## Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion

Tableau N °05 : La comparaison entre le tableau de bord et le reporting

Le tableau de bord	Le reporting
Suit la manière dont les objectifs sont réalisés ;	Se focalise sur le degré de réalisation des objectifs ;
Synthèse des informations propre à un responsable. Il est tourné, essentielle orientée vers le pilotage ;	Synthèse des informations destinées aux supérieurs hiérarchie, ces informations sont orientées vers la vérification ;
Il repose une sélection des informations (quantitative qualitative) pour ne retenir qu'un nombre limité d'indicateurs (maximum 15) ;	Il ne contient que de l'information financière et il n'y a pas de sélection d'information ;
Seules quelques informations sont consolidées pour le niveau hiérarchique supérieure ;	Des informations financières sont toujours toute consolidé pour les supérieurs ;
Il sert à suivre les actions, à les corriger et à anticiper d'autre action ;	C'est un outil de contrôle de posteriori de responsabilité déléguée ;
Il peut être d'une périodicité quotidienne. Hebdomadaire ou mensuelle selon les besoins du dirigeant et de l'activité suivi.	Généralement, il est de périodicité mensuelle.

Source : ARNAND D, « manuel de gestion », 2<sup>e</sup> édition, Paris 2004, P. 902.

### 2.6. Système d'information

Le contrôle de gestion se base sur le système d'information de l'entreprise pour réaliser sa mission. La qualité des résultats du contrôle de gestion dépend de la qualité du système d'information.

Avant d'aborder le système d'information, il faut en première lieu, définir la matière première de ce dernier qu'est l'information.

### 2.6.1. L'information, définition et caractéristiques

#### 2.6.1.1. Définition de l'information

L'organisation en tant que système ouvert, échange de l'information avec son environnement. Plus cette information et de bonne qualité, la marge de manœuvre de l'entreprise est grande.

Pour Davis, « l'information représente les données transformées sous une forme significative, pour la personne qui les reçoit : elle a une valeur pour ses décisions et ses actions »<sup>74</sup>. De cette définition, nous relevons deux points essentiels :

- Une donnée ne devient information que si elle a une signification pour la personne qui la consulte ;
- La signification des données change d'une personne à une autre : elle peut être nulle ou avoir une grande importance ; cela implique que la valeur de l'information est relative, selon l'intérêt que lui porte chaque individu.

#### 2.6.1.2. Caractéristiques de l'information

L'information est d'autant plus importante et utile à un gestionnaire si elle répond à un certain nombre de caractéristiques<sup>75</sup> :

**Forme** : l'information doit répondre aux critères suivant :

- Intelligibilité : facilité de compréhension ;
- Pertinence : utilité par rapport au besoin ;
- Fiabilité : quelle assurance de validité ?

**Délais** : l'information doit comporter aux délais suivant :

- Âge : de quand date l'information ?
- Durée de vie : temps de fiabilité et de pertinence ;
- Vitesse d'accès/ réponse : temps pour obtenir l'information.

**Lieux** : l'information doit éclairer les conditions suivant :

- Conditions physiques d'accès : mode technique d'utilisation ;

<sup>74</sup> Cité in : ALAZARD. C, SEPARI. S, « Contrôle de gestion », manuel & application, DUNOD, 5<sup>ème</sup> édition, Paris, 2001, P. 84.

<sup>75</sup> : ALAZARD. C, SEPARI. S, « Contrôle de gestion », manuel & application, DUNOD, DCG 11, Paris, P. 82.

## **Chapitre II La performance et les outils de contrôle de gestion**

- Conditions juridiques d'accès : accès pour tous ou réservé à certains.

**Contenu** : l'information doit être précise aux coordonnées suivantes :

- Contenu sélectif : ce que l'on retient de l'information ;
- Contenu structurel : comment l'information est décomposée, structurée ;
- Contenu métrique : quel est le degré de précision nécessaire de l'information ?

La valeur de l'information dépend donc de tous ces paramètres pondérés différemment selon les besoins de l'utilisateur et les spécificités du contexte.

### **2.6.2. Système d'information**

Un système d'information efficace et pertinent constitue un support important pour la prise de décisions. Des décisions efficaces permettent d'atteindre les objectifs fixés en termes de rentabilité, de croissance et de réaliser un niveau de performance satisfaisant.

#### **2.6.2.1. Définition du système d'information**

Le système d'information est une structure organisée, réunissant plusieurs éléments différents qui fonctionnent en interaction pour atteindre un objectif commun<sup>76</sup>. Pour DUMOULIN C, le système d'information correspond à « l'ensemble des informations circulantes dans l'entreprise, ainsi que les procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements »<sup>77</sup>. Ce que définit le système d'information est un ensemble organisé d'éléments qui permet de regrouper, de classer et de diffuser de l'information sur un phénomène donné.

LUCAS H. C., analyse le système d'information comme, « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et / ou au contrôle de l'organisation »<sup>78</sup>.

---

<sup>76</sup> ALAZARD. C, SEPARI. S, ..., Op.cit, P. 85, 86.

<sup>77</sup> DUMOULIN. C, « Management des systèmes d'information », édition d'organisation, Paris, 1986, in ALAZARD. C, SEPARI. S, « Contrôle de gestion », manuel et application, DUNOD, Paris, 1998, P. 85.

<sup>78</sup> Cite in : ALAZARD. C, SEPARI. S, Op.cit, P. 86.

### 2.6.2.2. Caractéristiques d'un système d'information

Afin de mener à bien les missions qui lui ont été éeoluent, le système d'information doit présenter certaines caractéristiques pour être performant. Il doit être :<sup>79</sup>

- **Synthétique et complet** : disposer d'une masse importante d'information ne fera que noyer le gestionnaire et réduire ses capacités d'assimilation et d'analyse. Pour cela, le système d'information doit présenter des informations synthétiques et en nombres réduits, mais permettent de donner une idée claire et globale de l'activité de l'entité de gestion ;
- **Cohérent** : d'un coté, le système d'information doit présenter des informations cohérentes et de l'autre coté, il doit épouser le type d'organisation de l'entreprise en s'adaptant à sa taille, sa nature et sa structure ;
- **Indispensables à chaque échelon de responsabilité** : il ne doit fournir aux responsables des différents niveaux de la ligne hiérarchique que les informations qui leur sont utiles et indispensables pour la gestion de leurs unités et la prise de décision appropriée ;
- **Fournisseur de données rapides et fiables** : nous avons vu que la valeur de l'information est relative. D'un côté, elle est limitée dans le temps, ce qui fait que le système d'information doit fournir les informations, rapidement, et de l'autre côté, elle doit être fiable pour minimiser le risque d'erreurs ou l'annuler ;
- **Evolutif et contrôlé** : il doit suivre l'évolution de l'organisation et s'adapter aux changements qui l'affectent tout au long de son existence. Il doit être, également, contrôlé par le suivi des éléments suivants :
  - La pertinence : est-ce qu'il répond aux besoins de l'organisation en matière d'information ?
  - Adéquation du système aux besoins ;
  - Fiabilité des informations fournies et minimisation de la marge d'erreur ;
  - Efficacité : selon le rapport qualité du système / coût.

---

<sup>79</sup> LAURENT. P, BOUAR. F, « Économie d'entreprise », tome 2, édition d'organisation, Paris, 1997, P. 65.



### 2.6.2.3. Finalités d'un système d'information

La gestion de toute entreprise nécessite des informations sur l'environnement externe et le fonctionnement interne. Face à ce besoin d'information, le système d'information permet :

- **De contrôler** : en tant que mémoire de l'entreprise, il traite les informations concernant son passé et permet de constituer un historique qui servira de base de comparaison afin de déceler toute anomalie dans le fonctionnement interne ;
- **De coordonner** : le système d'information traite les données relatives au présent. Pour cela, il doit assurer la coordination entre les différents services ;
- **De décider** : grâce au traitement des données prévisionnelles, le système d'information offre la possibilité de construire des scénarios sur la base d'hypothèses, et de mener des simulations pour choisir la solution la mieux adaptée au problème posé.

### Conclusion

La performance a toujours été une notion ambiguë, rarement définie explicitement. Elle n'est utilisée en contrôle de gestion que par transposition de son sens en anglais. En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels de manière efficace et efficiente, on peut ajouter également que la performance de l'entreprise résulte de l'agrégation de plusieurs types : organisationnelle, stratégique, concurrentielle et humaine.

La fonction de ces outils de pilotage est de permettre aux opérationnels de suivre leur activité et leur performance. Cependant, pour prévenir les dérapages, l'entreprise doit absolument disposer d'un système de contrôle des finalités et de la cohérence des actions.

La tâche du contrôle est assurée, grâce à l'utilisation des bons outils comme : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le système d'information et le tableau de bord.

Dans ce troisième et dernier chapitre, nous allons essayer d'appliquer ces outils à travers les données recueillies auprès de l'organisme d'accueil " UNITE. BEJAIA EMBALLAGE.

# **Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion**

## **Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion**

---

### **Introduction**

Dans sa recherche de la maîtrise de l'information, le gestionnaire ou le contrôleur de gestion à besoin de la comptabilité de gestion et du contrôle budgétaire qui produisent des informations détaillées et rigoureuses, mais a aussi besoin d'un outil rapide et efficace, qui fournit des informations essentielles sur le fonctionnement des activités et de la performance, qui est le tableau de bord.

Notre travail se portera en premier lieu sur la présentation générale de l'entreprise "UNITE BEJAIA EMBALLAGE" en évoquant d'abord, son historique, son implantation géographique, son domaine d'activité et son organigramme qui récapitulera tous les directions et les services au sein de cette entreprise. En second, lieu, voir l'application du contrôle de gestion au sein de l'entreprise "BEJE". Dans la troisième section nous avons met le point sur des tableaux de bord de gestion pour l'entreprise « BEJE ».

### **Section 01 : Présentation de l'entreprise " UNITE.BEJAIA EMBALLAGE "**

#### **1.1. Historique**

Après l'indépendance, l'industrie textiles a connu sa première société par la naissance de "SONITEX" société nationale des industries textiles, créée par l'ordonnance N° 66-18 du 27/07/1966.

Le complexe jure de Bejaia S.P.A a été réalisé à fin d'élargir les champs des activités de "SONITEX" en manière des textiles et pour répondre à un marché de produits textiles important. Il traite les fibres dures (JUTE) ainsi que les fibres (SISAL) et les produits synthétiques (Polypropylène filet de pêche).

La signature du contrat a eu lieu le 08/07/1971 entre le "SONITEX" et le fournisseur Irlandais " JAMES - MARCKIE ", la mise en production en janvier 1979.

L'entreprise "BEJAIA EMBALLAGE" est devenue à partir du mois de Mars 1998, une entreprise publique économique (UNITÉ) autonome prenant ainsi la forme d'une société par action, sous la nouvelle appellation "UNITÉ.BEJE". C'est une société par action (SPA) dotée d'un capital 190.000.000 DA, divisé en 38.000 actions de valeur nominale de 5.000 DA chacune.

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

### 1.2. Implantation géographique

‘UNITÉ.BEJE’ est une unité de «L’INDITEX» située au nord ouest de la ville Bejaia. Il s’étale sur une superficie de 151.170m<sup>2</sup> entre la route des concessions et la route d’Ihaddaden (Zone industrielle, route des Aurès Bejaia 06000). Il comprend :

- Hall de production ;
- Dépôt des matières premières et produit finis ;
- Administration général et social.

### 1.3. Domaine d’activité de l’entreprise ‘UNITÉ.BEJE’

L’entreprise est spécialisée dans la fabrication de :

- Toiles et sacs d’emballages à partir de la fibre de jute et granulés en polypropylène (12%) ;
- Des cordes, ficelles, tresses à partir des fibres sisal (80%), des granulés en polypropylènes (Pp) (16%), coton (4%).

Le complexe de BEJ.E se compose de quatre ateliers indépendants, ces dernières se répartissent comme suit :

#### 1.3.1. Ligne de production jute

Cette ligne se compose de trois ateliers ;

- **Ateliers filature** : transformation de jute au fil ;
- **Ateliers de tissage** : fabrication de la toile jute ;
- **Ateliers de finition et de confection** : transformation de la toile en sacs finis.

#### 1.3.2. Ligne de production ficelleries, polypropylène et filets de pêche

Cette ligne se compose de deux ateliers :

- **Atelier corderie ficellerie** : dispose d’une filature de sisal, d’une série d’équipements destinée à la fabrication des différents types des cordes et de ficelles ;
- **Atelier de production de polypropylène (Pp)** : sa production se répartir en :
  - **Atelier de tissage** : production des sacs en toile ;
  - **Atelier de corderie** : production des cordes et des ficelles de différents diamètres.

## **Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion**

---

### **1.3.3. Capacités de traitement annuelles**

Pour 3480 heures de travail jute effectif en deux équipes, la capacité sont :

- Fibre jute 3410 tonnes-granules polypropylène 540 tonnes ;
- Fibre sisal 1340 tonnes-fils coton et polyesters 132 tonnes.

### **1.3.4. Produits finis de l'entreprise**

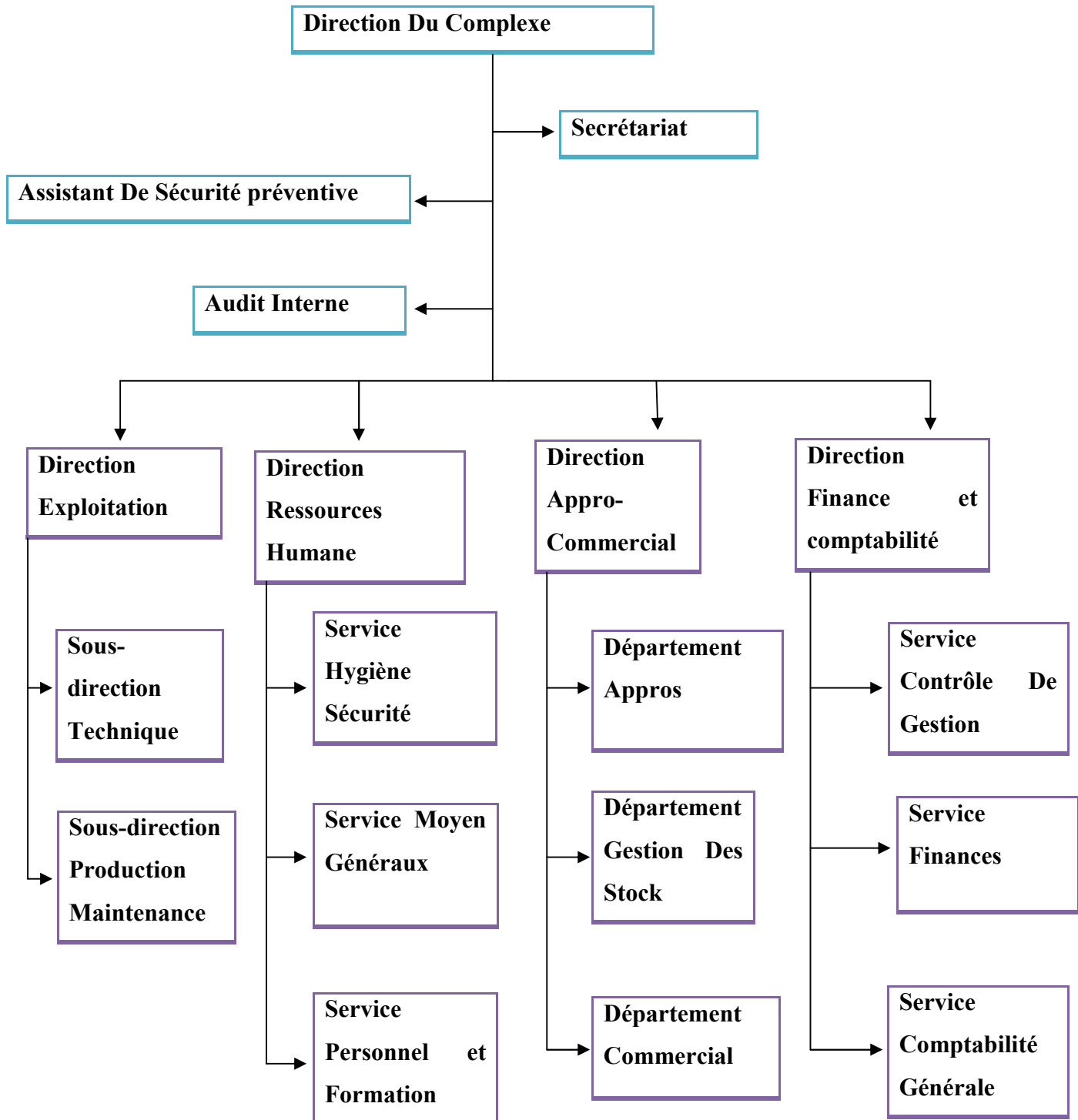
L'entreprise a comme produits finis :

- Toile en jute pour différents usages ;
- Sacs en jute toutes dimensions ;
- Toiles et sacs en polypropylène ;
- Ficelles en sisal ;
- Cordes et ficelles, jute (Pp) ;
- Tresse en jute, (Pp) et en coton.

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

### 1.4. Organigramme de l'entreprise "UNITÉ.BEJE"

Schéma N°10 : L'organigramme de l'entreprise "UNITÉ BEJAIA EMBALLAGE"



Source : document interne de l'entreprise "BEJE"

## **Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion**

### **1.5. Différentes directions de l'entreprise " UNITE.BEJE"**

L'entreprise "UNITE.BEJE" est constituée de quatre directions :

#### **1.5.1. Direction d'exploitation**

Cette direction dirige les différents ateliers de production de l'entreprise, les services techniques et maintenance. Elle est subdivisée en quatre services :

- Service de production jute ;
- Service de production corderies ;
- Service maintenance des équipements de production ;
- Service entretien général.

#### **1.5.2. Direction des ressources humaines**

Cette direction s'occupe d'assurer l'administration du personnel, elle subdivisée en trois services :

- Service personnel et formation ;
- Service moyens généraux ;
- Service hygiène sécurité.

#### **1.5.3. Direction approvisionnement commercial**

Cette direction se décompose en trois départements qui sont :

- Département commercial : qui s'occupe des ventes des produits fabriquées par l'entreprise ;
- Département gestion des stocks : qui s'occupe des stocks des matières premières et des produits finis ;
- Département d'approvisionnement : qui s'occupe essentiellement des approvisionnements en différentes matières et fournitures dont l'entreprise a besoins pour son fonctionnement.

#### **1.5.4. Direction finance et comptabilité**

Cette direction s'occupe des affaires financières et qui est subdivisée en trois services :

- **Service comptabilité général** : il gère le patrimoine de l'unité et l'établissement des états comptables (bilan, annexes) ;
- **Services finances** : ce service a pour rôle de :

## **Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion**

- Assures le recouvrement des créances ;
  - Etablir l'état de rapprochement bancaire ;
  - Etablir le budget de la trésorerie ;
  - Assurer le règlement de la paie du personnel ainsi que la réglementation des dettes de l'unité ;
  - Faire les déclarations fiscales.
- **Service contrôle de gestion.**

### **Section 02 : Contrôle de gestion au sein de l'entreprise "UNITÉ BEJE"**

Le contrôle de gestion au sein de "UNITÉ BEJAIA EMBALLAGE" est l'un des services de son département finance et comptabilité. Ce dernier est divisé en trois services : comptabilité générale, finances et contrôle de gestion.

#### **2.1. Présentation de service contrôle de gestion "BEJE"**

Outils indispensable de maîtrise des coûts, de coordination et d'animation des décisions, d'analyse et d'assistance, le service Contrôle de Gestion de BEJE est structuré de manière à répondre à ces différentes missions qui se traduisent dans le quotidien par un suivi budgétaire des différentes activités, des Reporting mensuels d'activité et de gestion des rapports d'activités regroupant des tableau de bord destinés à la direction générale.

#### **2.2. Missions du service contrôle de gestion "BEJE"**

Les missions du service contrôlent de gestion de BEJE, sont résumées ainsi :

- Collecte des informations des opérateurs à travers les rapports d'activités ce qui suppose un travail d'assistance et de conseil au préalable ;
- Fiabilisation des données communiquées pour une bonne compréhension de l'activité et une meilleure analyse des écarts ;
- Calcul des effets pour l'appréciation des écarts ;
- Elaboration des rapports d'activité et diffusion à la direction générale ;
- Coordination et animation pour l'élaboration des budgets ;
- Participation à l'élaboration du plan stratégique ;
- La gestion des charges fixes (masse salariale, frais publicitaires...)
- L'analyse des coûts.



## **Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion**

### **2.3. Outils de contrôle de gestion de ‘UNITÉ.BEJAIA EMBALLAGE’**

L’entreprise ‘BEJE’ utilise plusieurs outils de contrôle de gestion afin de réaliser ses objectifs. Ces outils sont :

#### **2.3.1. Comptabilité analytique**

L’application des méthodes de comptabilité analytique et comme la majeure partie des entreprises algérienne reste toujours flou. Hors, qui des applications de la méthode des coûts complets le cas de ‘BEJE’ dit une affectation de toutes les charges ‘fixes ou variables, directes ou indirects’ au centre concerné et après avoir bien défini la clé de répartition des charges indirectes. Pour rendre les choses plus claires, on propose un exemple de calcul du coût de production et du coût de revient pour une période mensuelle, A commencer par la répartition du coût de production par les différents services rattachés à celle-ci.

##### **2.3.1.1. Coût de production chez ‘BEJE’**

+ Coût de matière	}	autres coûts
+ Coût de main d’œuvre		
+ Coût de maintenance autres coûts		
+ Coût des utilités		
+ Coût fixes		

---

Coût de production

##### **2.3.1.2. Coût de matière (coûts variables)**

Le coût de matière est l’ensemble des charges générées par la consommation de matière première et des emballages pour un volume de production définit à l’avance.

##### **2.3.1.3. Coût de la maintenance**

Le coût de la maintenance est généralement issu des différents entretiens effectués au sein de l’entreprise et tous les équipements, qui ont pour but de mieux servir le personnel de l’entreprise et au bon fonctionnement des machines.

## **Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion**

### **2.3.1.4. Coût de main d'œuvre**

Les couts de main d'œuvre de production ne se résument pas à l'ensemble des salaires payés pour les exécutants du processus de production, mais aussi les salaires de l'équipe maintenance et technique, la détermination de l'unité d'œuvre pour les charges indirectes est généralement négligée.

### **2.3.1.5. Coût des utilités**

Le coût des utilités égale à l'ensemble des consommations de la période. L'entreprise calcul ses différents coûts soit par cumul des charges valorisées aux prix réelles ou parfois, faire recours au prix standard dans le but de ne pas perdre de temps.

### **2.3.1.6. Coût de revient de 'BEJE'**

Le coût de revient est calculé par produit et réaliser par la somme du coût de production lui rajoutant tous les coûts que le produit génère une fois sortie des chambre de stockage produits jusqu'à son arrivé au client sans oublier les promotions, les actions commerciales et marketing.

## **2.3.2. Gestion budgétaire**

Dans toute entreprise, les dirigeants sont appelés à prendre un certain nombre de décisions assurant la bonne marche et la continuité de ses activités.

L'élaboration d'un budget répond à plusieurs paramètres de gestion, notamment le rapport (prévisions-réalisations) durant un exercice. C'est à partir de ces données que le contrôleur de gestion élabore le budget de l'entreprise en l'ajustant aux réalités de l'heure (baisse ou hausse).

La répartition du budget se fait par la direction générale de 'BEJE' suivant les objectifs à atteindre. Quant l'entreprise, elle ne fait qu'établir ses besoins en charges annuelles, les évaluations de l'activité au cours de l'année se font sous forme de suivi sur la base du rapport (prévisions-réalisations) et en cas d'écart significatif, le contrôleur de gestion doit déterminer la cause et apporter des correctifs adéquats suivant le cas qui se présente.

### **2.3.3. Tableau de bord au sein de 'BEJE'**

L'entreprise 'BEJE' a un seul tableau de bord sous forme d'un rapport relatif à l'activité budgétaire de chaque mois. Il est établi mensuellement par l'assistant en contrôle de budget de l'entreprise sur la base des apportes d'activité de chaque direction.

## **Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion**

Le tableau de bord de "BEJE" est produit en plusieurs copies qui sont destinées à toutes les directions de l'entreprise. Ce dernier nous permet :

- **De suivre la commercialisation de ses produits en tonne et en chiffre d'affaire** : il nous renseigne sur les prévisions et les réalisations des ventes de (toile jute, sac jute et cordes et ficelles), la détermination des écarts et le cumul des mois précédents ;
- **De suivre l'évolution des créances de l'entreprise et ses charges dans le temps** : il nous informe sur les prévisions et les réalisations concernant les charges du mois, le calcul des écarts et le cumul des mois précédent. Comme il nous renseigne aussi sur l'évolution des créances par client et les recouvrements ;
- **De contrôler les états de stocks pour chaque mois** : il nous renseigne sur les stocks initiaux, entrées et sorties de stocks et stocks finaux des matières premières, des produits finis et les autres produits ;
- **De s'informer sur l'évolution de la trésorerie de l'entreprise** : il nous permet de connaître les mouvements de trésorerie concernant les encaissements, décaissements et détermination des soldes du mois ;
- **Le calcul de rations budgétaires suivantes** :
  - Chiffre d'affaire hors taxes / Agent ;
  - La productivité physique (tonnage traité / Agent) ;
  - Frais du personnel / Valeur ajouté (%) ;
  - Résultat d'exploitation / Chiffre d'affaire hors taxe (%).
- **A la dernière page du tableau de bord, un commentaire** est fait par l'assistant en contrôle de budget concernant les écarts constatés, en expliquant les causes.

Après avoir vu et étudié le tableau de bord mis à notre disposition, nous avons relevé les insuffisances suivantes :

- L'existence d'un seul tableau de bord pour l'entreprise, alors que chaque responsable doit avoir son propre tableau de bord ;
- Le non prise en considération de la nécessité de construction de tableau de bord dans chaque niveau hiérarchique ;
- La présentation est limitée aux tableaux chiffrés, alors que plusieurs indicateurs peuvent être présentés par des graphiques tels que : l'évolution du chiffre d'affaire, les ventes, l'absentéisme...etc. ;

## **Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion**

- L'inexistence des seuils d'alerte et des clignotants qui permettent aux dirigeants de déceler les perturbations et prendre les décisions concernant les actions correctives et d'agir plus rapidement.

### **Sections 03 : mise en œuvre des tableaux de bord de gestion pour l'entreprise " UNITÉ. BEJAIA EMBALLAGE"**

Le tableau de bord de gestion permet aux dirigeants de mieux piloter et orienter l'activité de l'entreprise " BEJE" pour réagir en temps opportun et apporter des mesures correctives aux défaillances.

Dans cette section, nous essayerons d'élaborer et d'étude des tableaux de bord pour chaque direction de l'entreprise "BEJE" et un autre pour le directeur générale de cette dernière concernant l'année 2019.

Dans la réalisation de notre travail on a pu résumés ces étapes comme suite :

- Détermination des objectifs du centre de responsabilité ;
- Choix des indicateurs de mesure ;
- Construction et présentation du tableau de bord.

#### **3.1. Détermination des objectifs de l'entreprise**

L'objectif principal du tableau de bord au sein de l'entreprise "BEJE" est la mesure et le suivi réguliers des performances de la société. Cette mesure sera présentée sous forme de tableaux et de graphes intégrant les différents indicateurs dont nous cherchons à suivre l'évolution.

Suite à nos divers entretiens avec les responsables, on a pu définir les objectifs de chacun d'eux comme suit :

- **La direction générale** : les principaux objectifs de la direction générale sont :
  - Assurer une bonne conduite de l'entité ;
  - Faire face aux exigences de la conjoncture économique telle que la concurrence.
- **La direction des ressources humaines** : sont les principaux objectif de la direction des ressources humaines sont :
  - La satisfaction du personnel ;

## **Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion**

- Favoriser un bon climat social de travail ;
  - Valoriser le développement individuel et collectif ;
  - Assurer une meilleure gestion du patrimoine mobilier et immobilier de l'unité.
- **La direction appro-commercial** : les principaux objectifs de la direction appro-commercial sont :
- L'optimisation des parts de marché ;
  - Approvisionnement en matière première et fourniture ;
  - La fourniture d'un meilleur service pour la satisfaction de la clientèle.
- **La direction finance et comptabilité** : les principaux objectifs de la direction finance et comptabilité sont :
- Améliorer la rentabilité de l'entreprise ;
  - Optimiser la trésorerie de l'entreprise ;
  - Réduire les risques de l'entreprise ;
  - Maitriser l'endettement de l'entreprise ;
  - Améliorer la croissance de l'activité.
- **La direction exploitation** : les principaux objectifs de la direction d'exploitation sont :
- Créer des relations gagnant / gagnant avec les clients ;
  - Accélérer la satisfaction des commandes ;
  - Réduire le temps des attentes ;
  - Diminuer le nombre des pannes de machines.

### **3.2. Détermination des indicateurs clés du tableau de bord de gestion**

Les indicateurs sélectionnés pour des tableaux de bord au sein de l'entreprise "BEJE" sont les suivants :

- Indicateurs des ressources humaines ;
- Indicateurs commerciaux ;
- Indicateurs financiers ;
- Indicateurs d'exploitation ;
- Indicateurs de synthèse.

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

### 3.2.1. Indicateurs des ressources humaines

Etant donné que le facteur ressources humaines constitue le capital principal de la société, il est primordial de le suivre avec une grande attention. En effet, c'est lui qui est l'origine de la création de la valeur pour la société. Plusieurs ratios sont importants parmi lesquelles :

- **La masse salariale** : la masse salariale représente la somme des rémunérations versées aux salariés au cours d'une période donnée, l'objectif est de chiffrer le coût global et réel de salaires ;
- **Effectif par catégorie** : c'est les moyens humains dont disposent l'entreprise pour accomplir des tâches ou des fonctions bien déterminé selon un niveau hiérarchique;
- **Ratio diversité** : ce ratio exprime le pourcentage des effectifs selon le sexe ;
- **Le salaire moyen** : c'est la somme des salaires versés pendant une période donnée par rapport à l'effectif global, son mode de calcul est :

$$\text{Salaire Moyen} = \text{Masse Salariale} / \text{Effectif}$$

- **Pourcentage de la masse salariale consacrée à la formation** : représente la part de la formation dans la masse salariale ;
- **Nombre de CDD et CDI** : c'est les contrats de travail à durée déterminé et à durée indéterminé ;
- **Pourcentage de la masse salarial par rapport au chiffre d'affaire** : c'est le pourcentage de contribution de la masse salarial par rapport au chiffre d'affaire ;
- **Ratios de productivité du personnel** : ils renseignent sur la productivité du personnel employé. Son mode de calcul est comme suit :

$$R_1 = \text{VA} / \text{Effectif} \quad R_2 = \text{CA} / \text{Effectif} \quad R_3 = \text{RN} / \text{Effectif}$$

- **Ratios d'improductivité** : l'absentéisme est une conduite qui se caractérise par des absences régulières du lieu de travail. On les distingue pour des différentes causes : maladie, grève, formation.

$$\text{Pour maladie} = \text{Nombre de jours d'absence maladie} / \text{nombre de jour travaillés}$$

$$\text{Pour grève} = \text{Nombre de jour pour grève} / \text{Nombre de jour travaillés}$$

$$\text{Pour formation} = \text{Nombre de jour pour formation} / \text{Nombre de jour travaillés}$$

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

- **Mouvement du personnel** : c'est le nombre personnel embauché et le personnel débouché (démission, licenciement) durant l'année ;
- **Nombre de jour moyen travaillé** : c'est le nombre des jours travaillés par rapport à l'effectif total, son mode de calcul est :

$$\text{Nombre de jour moyen travaillé} = \text{Nombre de jour travaillé} / \text{Effectif}$$

### 3.2.2. Indicateurs commerciaux

Les indicateurs commerciaux sont utilisés par le directeur commercial ; ils servent d'une part à évaluer l'efficacité du service commercial de l'entreprise et d'autre part, à mesurer la satisfaction du client. Ces indicateurs sont les suivantes :

- **Le chiffre d'affaire par produit** : c'est un indicateur important, représentant l'ensemble des encaissements des ventes au cours d'une période déterminée, ce indicateur permet de juger l'efficacité de la politique commerciale de l'entreprise "BEJE" et suivre l'évolution de ses parts de marché. Il se calcul comme suit :

$$\text{CA} = \text{prix unitaire HT} * \text{Quantité vendues}$$

- **Quantités vendues** : C'est un indicateur qui renseigne sur les ventes en terme de quantité, il permet de mieux suivre l'évolution de la part de marché ;

$$\text{Quantité vendues} = \text{Nombre d'unités vendues}$$

- **Ratio d'évolution des ventes par produit** : il permet d'évaluer l'évolution des ventes des différents produits de l'entreprise et d'évaluer l'efficacité des actions commerciales entreprises, son mode de calcul est :

$$\text{Ratio d'évolution de ventes par produit} = \frac{\text{Quantités vendue}}{\text{Quantité vendue de la période précédent}}$$

- **La marge brute** : C'est la différence obtenu entre le prix de vente et le coût d'achat des marchandises vendues ou bien c'est la différence entre le chiffre d'affaires et la valeur des ventes valorisées par le coût de revient, son mode de calcul est :

$$\text{Marge brute} = \text{Prix de vente} - \text{Prix d'achat des marchandises}$$

- **Part des ventes de chaque produit en valeur par apport chiffre d'affaire** : elle représente la part d'un produit ou d'une catégorie de clientèle dans la réalisation

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

totale. C'est le pourcentage de contribution d'une famille de produit par apport un chiffre d'affaire réalisé.

- **Coût d'achat des articles et fournitures** : C'est la somme des coûts d'achat des articles et fournitures, il permet de refléter les mouvements des approvisionnements ;
- **Les retours en quantité** : ce sont les retours de produits pour différentes raisons, son mode calcul est :

$$\text{Retours en quantités} = \text{quantité restituée}$$

- **La part du marché** : Ce ratio exprime la part du marché que possède l'entreprise 'BEJE' par apport au marché national que ce soit par famille de produits ou bien par marché, son mode calcul est :

$$\text{PDM} = \text{CA de l'entreprise sur un marché} / \text{CA de l'ensemble des entreprises sur ce marché principal}$$

- **Le seuil de rentabilité** : Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires, niveau d'activité, que l'entreprise doit atteindre pour couvrir l'intégralité de ses charges. Il nous permet donc de savoir quel est le chiffre d'affaires minimum pour que le produit soit rentable, ce calcul est comme suit :

$$\text{SR} = \text{CA} \times \text{CF} / \text{M/CV}$$

- **Nombre de clients permanents par région** : C'est la somme des clients permanents de chaque région ;
- **Ratio de rotation du crédit client** : ce ratio permet de nous montrer le poids des créances sur le chiffre d'affaire, se calcul comme suit :

$$\text{Ratio de rotation du crédit client} = \text{Créances clients} / \text{CA}$$



## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

### 3.2.3. Indicateurs du tableau de bord financier

Ces indicateurs revêtent un aspect financier et sont utilisés pour résoudre certains problèmes de gestion financiers de l'entreprise. Ils peuvent servir aussi comme base de décision pour les partenaires de l'entreprise tels que les banques et les fournisseurs. Ces indicateurs sont :

- **Chiffre d'Affaire** : C'est la somme des recettes réalisées par l'entreprise.
- **Ratio de la structure financière** : Ces ratios visent à mesurer l'importance des dettes par rapport aux autres sources de financement des activités de l'entreprise. Ils permettent donc aux créanciers de mesurer le risque encourus. Il permet aussi à la direction "BEJE" de se faire une idée sur leur part dans le financement utilisé par l'entreprise. On distingue :

- **Ratio de financement permanent** : Ce ratio doit être supérieur à 1 pour avoir un fond de roulement positif. Son mode de calcul est :

$$\text{Ration de financement permanent} = \frac{\text{Capitaux permanent}}{\text{Actif Immobilisé}}$$

- **Ratio de financement propre** : ce ratio exprime jusqu' où l'entreprise peut couvrir son actif circulant par ces fonds propres. Il reflète en outre l'autonomie financière dans le financement de l'actif fixe. Il doit être supérieur à  $\frac{1}{2}$ , son mode de calcul est :

$$\text{Ration de financement propre} = \frac{\text{Fond propre}}{\text{Actif Fixe}}$$

- **Ratio d'endettement** : Il indique la marge d'endettement de l'entreprise. Il doit être inférieur à 1, il se calcul comme suit :

$$\text{Ration d'endettement} = \frac{\text{Total des Dettes}}{\text{Total d'Actif}}$$

- **Ratio de rentabilité** : Il peut être exprimé en pourcentage, pour ce type de ratio nous distinguons :

- **Ratio de rentabilité financière** : Ce ratio exprime la rentabilité finale dégagée par l'entreprise en utilisant ses capitaux propres. Il montre

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

comment sont rémunérés les capitaux propres de l'entreprise, son mode de calcul est :

$$\text{Rentabilité financière} = \text{Résultat Net} / \text{Capitaux propre} \times 100$$

- **Ratio de rentabilité économique** : Ce ratio permet d'évaluer l'impact de la politique fiscale et financière sur la rentabilité de l'entreprise, son mode de calcul est :

$$\text{Rentabilité économique} = (\text{Résultat Net} + \text{Impôt et Taxes} + \text{Charge financière}) / \text{Capitaux propres} \times 100$$

- **Ratio de rentabilité commerciale** : Ce ratio qui mesure le taux de marge bénéficiaire indique aussi la performance de l'entreprise, son mode de calcul est :

$$\text{Rentabilité commerciale} = \text{Résultat Net} / \text{CA}$$

- **Ratio de profitabilité** : Il renseigne sur la performance de l'entreprise et sur sa marge bénéficiaire, il se calcul suit :

$$\text{Profitabilité commercial} = \text{Résultat Net avant Impôt} / \text{CA HT}$$

- **Le fond roulement** : C'est la part des capitaux permanents que la société consacre au financement de son cycle d'exploitation autrement dit son actif circulant, son mode calcul est :

$$\text{FR} = \text{Actif Circulant} - \text{Dettes à Court Terme}$$

- **Le besoin de fond de roulement** : C'est la différence entre les emplois cycliques et les ressources cycliques, il est généralement financé par le fond de roulement. C'est le décalage temporel (dans le temps) entre les décaissements et les encaissements, son mode calcul est :

$$\text{BFR} = \text{Actif cyclique} - \text{Passif cyclique}$$

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

- **La trésorerie nette** : la trésorerie représente ce qui reste dans l'entreprise après que celle-ci ait financé ses immobilisations et tous les besoins de son activité. La trésorerie est aussi définie comme la part du FR qui excède le BFR, son mode de calcul est :

$$TN = FR - BFR$$

- **La valeur ajoutée** : C'est la richesse créée par l'entreprise, la différence entre la production et ses consommations intermédiaires, son mode de calcul est :

$$VA = (\text{marge brut} + \text{Production}) - \text{Consommation Intermédiaires}$$

- **L'excédent brut d'exploitation** : représente la part de la valeur ajoutée qui appartient à l'entreprise, il se calcule comme suit :

$$EBE = VA + \text{Subvention d'exploitation} - \text{charge personnel} - \text{impôt et taxes}$$

- **Le résultat net** : C'est le résultat réalisé

$$RN = \text{RCAI} + \text{R.E} + \text{Participation des salaires} - \text{impôt sur les bénéfices.}$$

### 3.2.4. Indicateurs d'exploitation

Ces indicateurs sont utilisés par le directeur de la direction exploitation, ils permettent de suivre l'état de la machinerie et la production. Ces indicateurs sont :

- **Coût de revient** : C'est un élément important pour la gestion d'une entreprise qu'elle ait une activité de production, de négoce ou de service, il correspond à l'ensemble des coûts directs et indirects, fixes et variables, de production et de distribution pour une unité de bien ou de service vendue ;
- **Les ventes** : soit les quantités vendues, soit le chiffre d'affaire réalisé ;
- **Matière première stockées** : sont destinées à être transformées par le processus de fabrication afin d'aboutir aux produits traités et finis prêts à être livrés aux clients ;

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

- **Production de l'exercice** : il résume l'effort de production et l'activité industrielle de l'entreprise, son mode de calcul est :

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

- **Coût de maintenance** : il englobe les coûts de pièces de rechange, d'entretien et sous traitante ;
- **Consommation des matières premières** : représente les matières premières utilisées à la production.

### 3.2.5. Indicateurs de synthèse pour le tableau de la direction générale

Conçu pour la direction générale, les indicateurs de synthèse englobent les éléments suivants :

- **Chiffre d'Affaires** : Constitue une information primordiale concernant l'activité de la société ; cette information concerne en réalité la partie avale du processus d'activité de l'entreprise (achat, production, vente) mais elle est la plus importante pour les dirigeants dans la mesure où le chiffre d'affaires représente le seul centre de profit de la société ;
- **Production** : Cet indicateur reflète l'amont de l'activité de l'entreprise ;
- **Consommation** : C'est l'ensemble des achats de matières premières de l'entreprise, variation des stocks et autres charges extérieures ;
- **Résultat net** : Constitue une mesure fondamentale de la performance de l'entreprise. Il représente la différence entre les produits et les charges, il se compose des résultats d'exploitation, financière et exceptionnel, auxquels il faut retirer les impôts ;
- **Les créances** : C'est des actifs à court terme, elles représentent une somme due par un débiteur par suite d'une entente signés avec un créancier (par exemple les effets à recevoir) ou d'un contrat (par exemple les comptes clients) ;
- **Rendement** : Exprimé en pourcentage, ce ratio correspond au rapport entre deux grandeurs telles que les recettes globales et les dépenses globales, la valeur ajoutée et l'effectif moyen. Ce sont des ratios de décision et d'analyse d'une grande utilité pour l'ensemble des responsables du niveau supérieur de la hiérarchie. Ce mode de calcul est :

$$\text{Rendement} = \frac{\Sigma \text{ des recettes}}{\Sigma \text{ des dépenses}}$$
$$\text{Rendement} = \frac{\text{VA}}{\text{Effectif moyen}}$$

## **Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion**

---

- **Personnel** : englobe l'effectif de l'entreprise et la masse salariale ;
- **Valeurs des stocks** ;
- **Trésorerie**.

### **3.3. Présentation des tableaux du bord de gestion de l'entreprise "BEJE"**

Après avoir élaboré les indicateurs de gestion, nous passerons à l'étape suivante et qui consiste du tableau de bord où seront insérés ces indicateurs.

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

### 3.3.1. Présentation du tableau de bord de la direction des ressources humaines

Tableau N°06 : tableau de bord de la direction RH pour l'année 2019

Unité : KDA

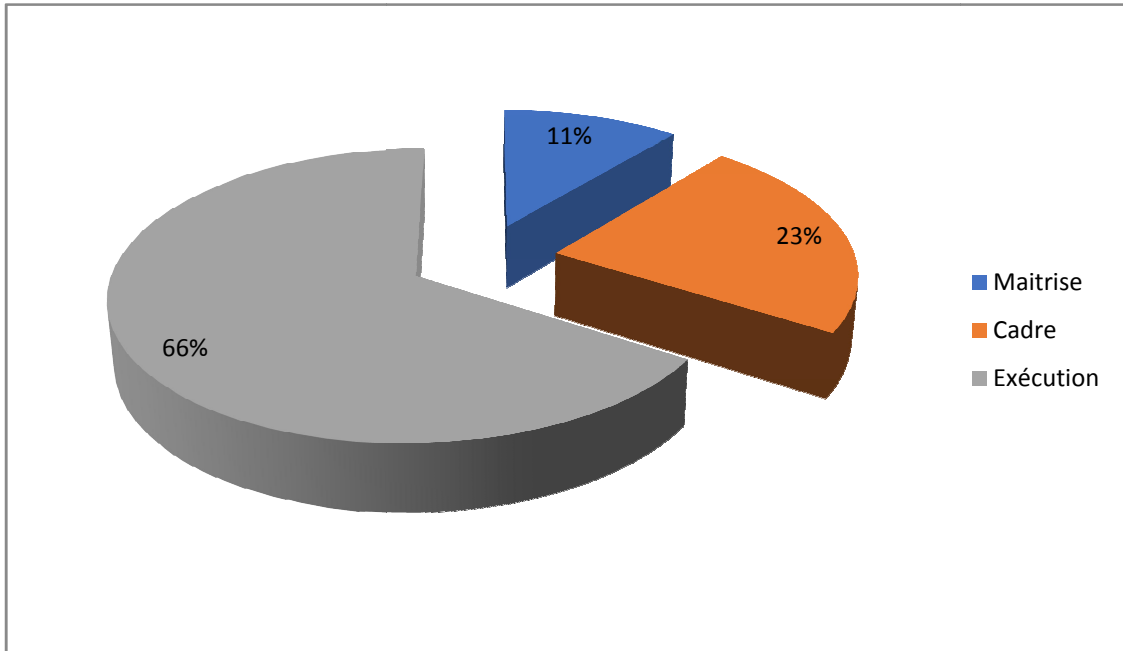
Indicateurs pertinents	Objectifs	Réalisations	Ecarts	Indices
<b>La somme des salaires par catégorie</b>				
Exécution	92 124	79 959	- 12 165	87%
Maitrise	17 500	12 760	- 4 740	73%
Cadre	36 256	28 141	- 8 115	78%
<b>Nombre d'effectif par catégorie</b>				
Exécution	278	174	- 104	63%
Maitrise	52	36	- 16	69%
Cadre	32	23	- 9	72%
<b>Ration diversité</b>				
Home	37%	40%	3%	1,08%
Femme	63%	60%	-3	0,95%
<b>Le salaire moyen</b>	403	519	116	129%
<b>Pourcentage de la masse salarial</b>		2%		
<b>Nombre de CDD, CDI.</b>				
CDD		3		
CDI		2		
<b>Pourcentage de la masse salarial</b>		39%		
<b>La productivité du personnel</b>				
Chiffre d'Affaire / Effectif	1 715	1 313	- 402	77%
Valeur ajoutée / Effectif	864	314	- 550	36%
Résultat net / Effectif	115	21	- 94	18%
<b>Improductivité</b>				
Nombre de jour de maladie	25	12	- 13	48%
Nombre de jour pour grève	5	2	- 3	40%
Nombre de jour pour formation	120	114	- 6	95%
<b>Mouvement de personnel</b>				
Recrutement		5		
Démission		1		
Départ à la retraite		9		
<b>Nombre de jour moyen travaillé</b>	240	210	- 30	88%

Source : préparer par nos propres soins

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

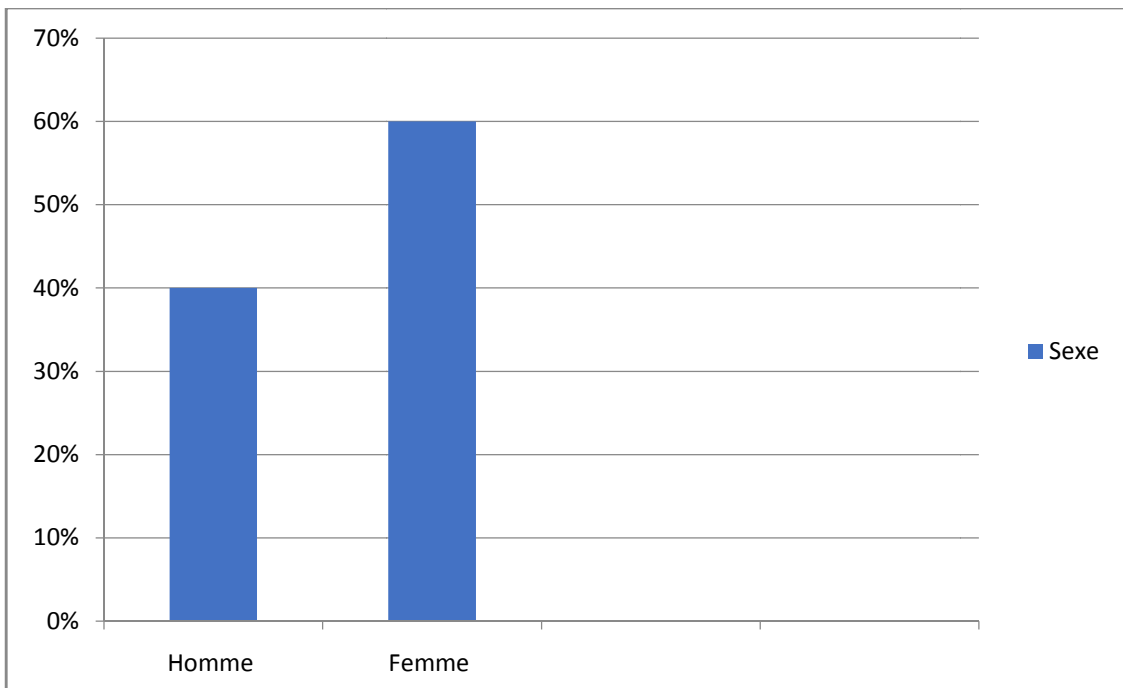
### 3.3.1.1. Présentation graphique des indicateurs

Graphique N°01 : représentation de la masse salariale par catégorie



Source : préparé par nos propres soins

Graphique N°02 : représentation du pourcentage d'effectif selon le sexe



Source : préparé par nos propres soins

## **Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion**

---

### **3.3.1.2. Interprétation des résultats**

Le graphique N°01 représente la répartition de la masse salariale par catégories, nous remarquons qu'il ya un écart favorable de 13% par rapport aux objectifs, d'après le graphique N°02, nous constatons le pourcentage d'effectifs important du sexe féminin (60%) par rapport au sexe masculin (40%).

La productivité de la période n'est pas améliorée et elle a enregistré une détérioration par rapport aux objectifs de la période.

Nous constatons que l'effectif global de la période 2019, a connu un écart de 64%, par rapport aux objectifs constaté pour cette période. Ceci s'expliquer par les départs enregistrés.



## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

### 3.3.2. Présentation du tableau de bord de la direction appro-commercial

Tableau N°07 : tableau de bord de la direction appro-commercial pour l'année 2019

Unité : KDA

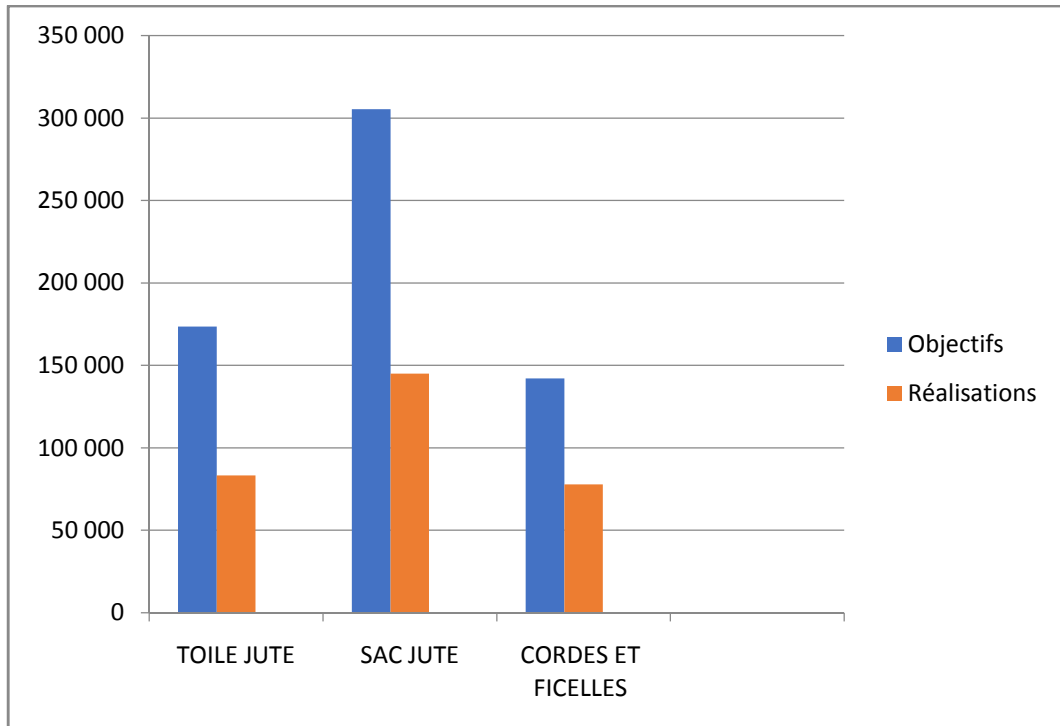
Indicateurs pertinents	Objectifs	Réalisations	Ecart	Indices
<b>Chiffre d'affaire par produit</b>				
Toile JUTE	173 600	83 241	- 90 359	48%
SAC JUTE	305 300	144 984	- 160 316	47%
CORDES ET FICELLES	142 100	77 807	- 64 293	55%
<b>Les quantités vendues par produit</b>				
TOILE JUTE	2 700	1 278	- 1 422	47%
SAC JUTE	1 950	1 453	- 497	75%
CORDES ET FICELLES	732	370	- 362	51%
<b>Evolution des ventes par produit</b>				
TOILE JUTE	100%	109%	9%	109%
SAC JUTE	158%	162%	4%	103%
CORDES ET FICELLES	62	69%	7%	111%
<b>La marge brute</b>	0	0	0	0
<b>Part en valeur de chaque produit</b>				
TOILE JUTE	28%	27%	- 1%	97%
SAC JUTE	49%	47%	- 2%	96%
CORDES ET FICELLES	23	25%	3%	111%
<b>Coût d'achat des articles et fournitures</b>	4 567	5 972	1 405	131%
<b>Les retours en quantité</b>	23	6	- 17	26%
<b>La part de marché</b>		8%		
<b>Le seuil de rentabilité</b>		225 079		
<b>Nombre de client permanents par région</b>		63		
EST		26		
CENTRE		16		
OUEST				
<b>Ratio de rotation du crédit client</b>		0,27		

Source : préparé par nos propres soins

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

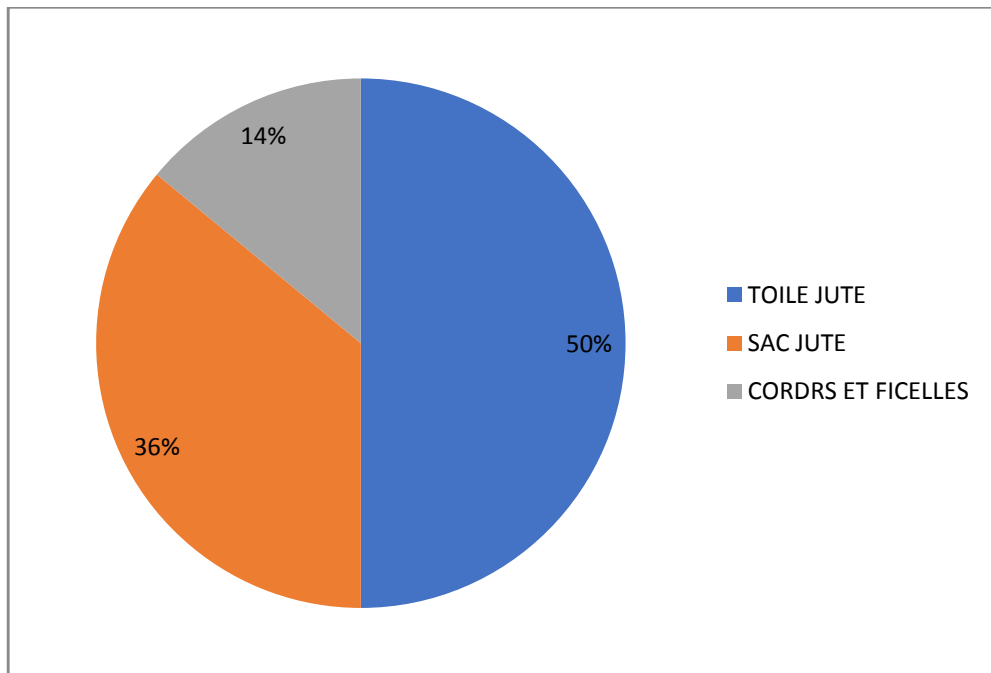
### 3.3.2.1. Représentations graphiques des indicateurs

Graphique N°03 : représentation des objectifs et réalisations du chiffre d'affaire en KDA



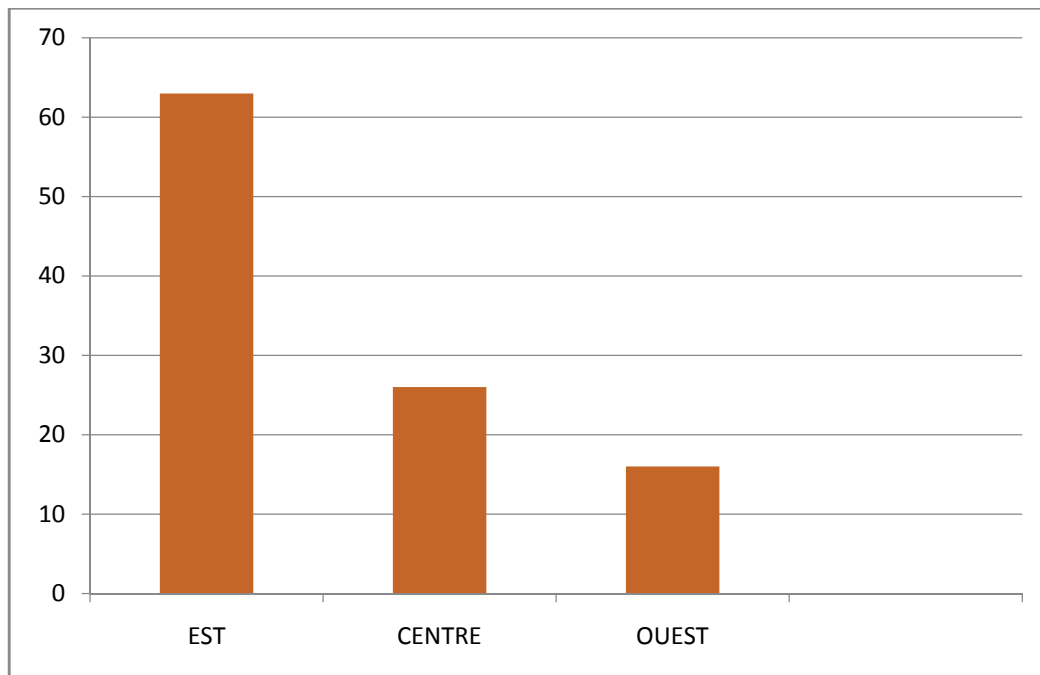
Source : Préparé par nos propres soins

Graphique N°04 : les quantités vendues par produits



Sources : Préparé par nos propres soins

Graphique N°05 : représentation des nombres clients par région



Sources : Préparé par nos propres soins

### 3.3.2.2. Interprétation des résultats

D'après le graphe N°03, nous constatons que le chiffre d'affaire a connu un écart négatif et l'entreprise a réalisée seulement 50% ses objectifs.

Nous remarquons que la majorité des clients de l'entreprise se base dans la région de l'EST.

Le ratio de rotation des créances clients nous montre le poids des créances clients sur le chiffre d'affaire, il permet de mesurer le volume des ventes qui reste à encaisser et d'après le tableau précédent, nous remarquons que cette entreprise n'a pas amélioré les délais de paiement, car en 2019 le délai de rotation de crédit client est de 0,27.

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

### 3.3.3. Présentation du tableau de bord de direction finance et comptabilité

Tableau N°08 : tableau de bord de la direction finance et comptabilité pour l'année 2019

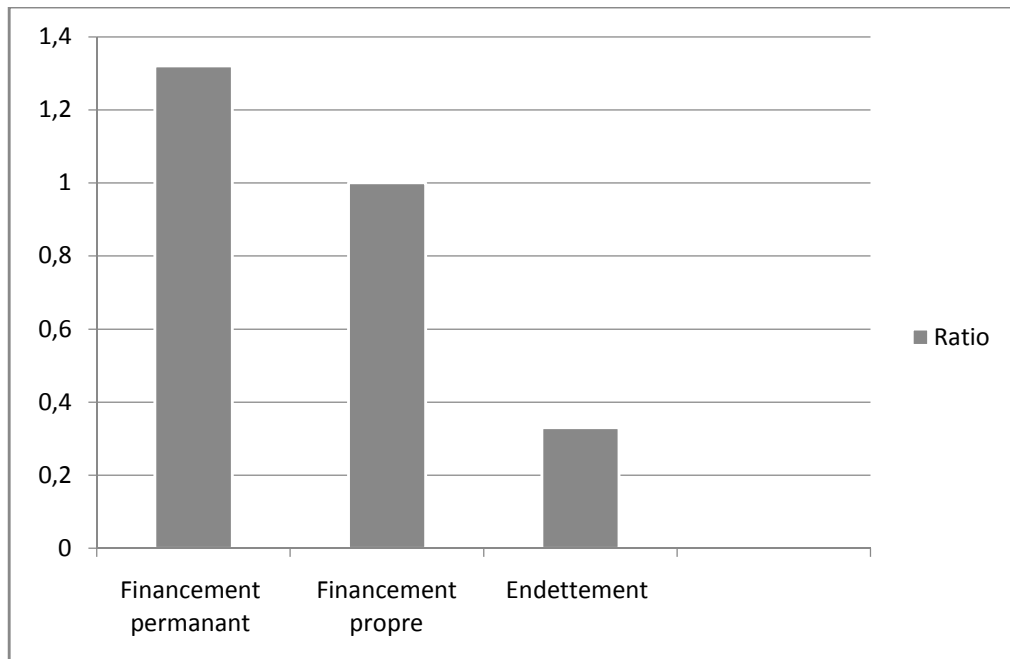
Unité : KDA

Indicateur pertinents	Objectifs	Réalisations	Ecarts	Indices
<b>Chiffre d'affaire par produit</b>				
TOILE JUTE	173 600	83 241	- 90 359	48%
SAC JUTE	305 300	144 984	- 160 316	47%
CORDERIE	142 100	77 807	- 64 293	55%
<b>Ratios de la structure financière</b>				
Financement permanent		1,32		
Financement propre		1		
Endettement		0,33		
<b>La rentabilité</b>				
La rentabilité économique		0,87%		
La rentabilité financière		0,27%		
La rentabilité commerciale		1,63%		
<b>La profitabilité</b>		1,56%		
<b>Rotation des stocks</b>	1	6	5	600%
<b>Le fond de roulement</b>		1 395		
<b>Le besoin fond de roulement</b>		- 16 032		
<b>Trésorerie nette</b>		17 427		
<b>Marge brute</b>	0	0	0	0
<b>Valeur ajoutée</b>	312 680	142 956	- 169 724	46%
<b>Excédent brut d'exploitation</b>	155 914	25 690	- 130 224	16%
<b>Résultat net</b>	41 597	4 994	- 36 603	12%

Source : préparé par nos propres soins

### 3.3.3.1. Représentation graphiques des indicateurs

Graphique N°06 : représentation des ratios de la structure financière



Source : préparé par nos propres soins

### 3.3.3.2. Interprétation des résultats

- **Le ratio de rentabilité économique** : permet d'estimer la représentative de résultat d'exploitation par apport au chiffre d'affaire généré par l'entreprise. l'objectif est d'avoir une idée sur la rentabilité d'exploitation de l'entreprise. D'après les résultats ci-dessus, nous constatons que la rentabilité économique n'a pas dépasser de 0,87%, ce ratio indique le niveau de rémunération des capitaux investis par les actionnaires ;
- **Le ration de rentabilité financière** : la rentabilité financière, indique la rémunération des fonds propres apportés par les actionnaires de l'entreprise, elle intéresse principalement les propriétaires le tableau N°08 prouve que la rentabilité financière de l'entreprise "BEJE" est suffisamment large, en d'autres termes, les capitaux propres investis à "BEJE" ont rapporté 27 DA pour chaque 100 DA investis en 2019 ;
- **Ratio de financement permanent** : d'après le graphique N°06, nous remarquons que le ratio de financement permanent est supérieure à 1, se que signifie que l'entreprise "BEJE" a une marge de sécurité pour son financement ;
- **La marge brute** : l'entreprise "BEJE" est une entreprise industrielle qui n'a pas d'activité commerciale (marge commerciale est nulle) et dégage une VA

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

représentant moins de 50% de son chiffre d'affaire, ce qui veut dire que l'entreprise ne crée pas plus de richesses ;

- **Le FR** : remarquons que le  $FR > 0$ , ce que définit que l'entreprise "BEJE" a dégagé un excédent de capitaux permanents, ce qui induit le financement totale des immobilisations, cette excédent représente une marge de sécurité par l'entreprise pour financer le BFR par les capitaux permanents ;
- **BFR** : le  $BFR < 0$ , dans ce cas, les emplois cycliques de l'entreprise sont inférieurs aux ressources cycliques. L'entreprise n'a donc pas besoin d'utiliser ses excédents de ressources permanentes (FR pour financer le BFR) ;
- **La trésorerie** : remarquons que la trésorerie est positive ( $FR > BFR$ ), c'est un signe de bonne sante financière mais aussi une part importante de disponibilité utilisée témoigne une gestion de la trésorerie trop prudente mais non rentable, car le FR est trop important, conduisant à un excédent de trésorerie.

### 3.3.4. Présentation du tableau de bord de la direction exploitation

Tableau N°09 : tableau de bord de la direction exploitation pour l'année 2019

Unité : KDA

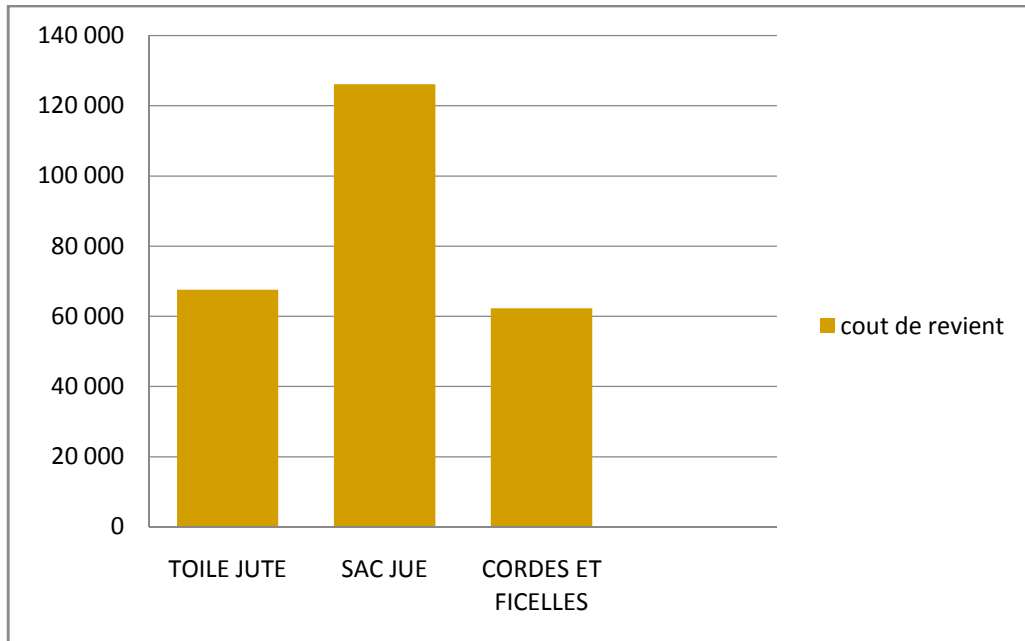
Indicateurs pertinent	Objectifs	Réalisations	Ecart	Indices
<b>Coût de revient par produit</b>				
TOILE JUTE		67 584		
SAC JUTE		126 148		
COREDES ET FICELLES		62 302		
<b>Les ventes</b>		306 032		
<b>Matière première stockée</b>		145 793		
<b>Production de l'exercice</b>		313 562		
<b>Coût de maintenance</b>				
Coût de pièce de rechanges utilisés	28	39	11	139%
Coût d'entretien	700	772	72	110%
Coût de sous-traitance	287	330	43	114%
<b>Consommation des MP</b>		8 028		

Source : Préparé par nos propres soins

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

### 3.3.4.1. Représentation graphiques des indicateurs

**Graphique N°07** : présentation des coûts de revient de chaque produit en KDA



Source : préparé par nos propres soins

### 3.3.4.2. Interprétation des résultats

- Le coût de revient : le graphique N°08, nous montre que l'entreprise a réalisé un chiffre d'affaire supérieur au coût de revient en 2019, ce que exprime que l'entreprise est bénéficiaire.
- Le coût de maintenance : d'après le tableau N°09, nous constatons que cette entreprise à plus de charges dans cette période car le coût de maintenance réalisé est augmenté par apport au prévu.

## Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion

### 3.3.5. Présentation du tableau de bord de la direction générale

Tableau N°10 : tableau de synthèse pour la direction générale pour l'année 2019

Unité : KDA

Indicateurs pertinents	Objectifs	Réalisations	Ecart	Indices
<b>Chiffre d'affaire</b>				
TOILE JUTE	173 600	83 241	- 90 359	48%
SAC JUTE	305 300	144 984	- 160 316	47%
CORDRIE	142 100	77 807	- 64 293	55%
<b>Production</b>	637 680	313 562	- 324 118	49%
<b>Consommation</b>		170 605		
<b>Résultat net</b>	41 597	4 994	- 36 603	12%
<b>Les créances</b>	124 150	157 214	33 064	127%
<b>Les créances / CA</b>		0,51%		
<b>EBE / VA</b>		18%		
<b>Rendement</b>				
Recette / dépenses		3		
VA / Effectif moyen		1 222		
<b>Personnel</b>				
Effectif		233		
Masse salariale		120 860		
<b>Valeur des stocks</b>	97 100	58 250	- 38 850	60%
<b>Trésorerie</b>		17 427		

Source : préparé par nos propres soins

#### 3.3.5.1. Interprétation des résultats

- Le résultat net : nous remarquons le résultat net est positif, mais la rentabilité commerciale de l'entreprise est faible (1,63), ce qui risque d'être préjudiciable à l'entreprise sur long terme.



## **Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion**

---

### **Conclusion**

En fin, pour avoir un pilotage efficace dans une organisation, il est nécessaire que cette dernière dispose de différents tableaux de bord, chacun de ces derniers, doit être lié à la structure qui lui convient. Cependant, nous avons vu précédemment que le tableau de bord est un outil de gestion facilitant la prise de décision, fournit les informations et contrôle les processus de l'activité. Au niveau de l'entreprise "BEJE", nous avons remarqué qu'elle dispose seulement d'un seul tableau de bord sous forme d'un rapport d'activité, cela est clairement insuffisant.

En effet, pour répondre à ce manque en matière du tableau de bord de chaque structure nous avons proposé quelques indicateurs pour la conception des tableaux de bord pour chaque direction de l'entreprise

D'après cette étude, nous constatons que durant l'année 2019 l'entreprise "BEJE" n'a pas pu atteindre ses objectifs prévus par rapport à ces réalisations. Cela dû à leur situation économique et financière difficile de la période considérée.

# **Conclusion générale**

L'objectif principal de notre étude est d'apprendre le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration des performances de l'entreprise : mise en œuvre du tableau de bord.

L'environnement compétitif et concurrentiel oblige les entreprises de moderniser et d'améliorer leurs systèmes de gestion, pour qu'elles soient compétitives. Et cela à travers un pilotage efficace et qui induit à une performance très élevée.

Comme réponse à ce besoin, le système de contrôle de gestion est apparu, disposant d'outils spécifiques permettant non seulement le contrôle des opérations quotidiennes de l'organisation, mais aussi, le pilotage stratégique de l'ensemble de ses activités, dans une perspective de gestion permanente et effective des risques internes et externes . Parmi ces outils, le tableau de bord qui semble plus pertinent que les autres.

Dans ce travail, nous avons voulu étudier le degré de la performance atteint par l'unité BEJAIA EMBALLAGE. Dans une organisation, il s'avère que le mot performance est lié d'une manière directe au système de contrôle de gestion et vue l'importance de cette perspective, nous avons essayé d'étudier le thème choisi et de répondre à la problématique posée à travers l'utilisation de ces outils et indicateurs par une étude de cas qui s'oriente vers la confirmation ou l'élimination des hypothèses liées à cette problématique.

La partie théorique nous a permis de comprendre les aspects liés au contrôle de gestion et comment pourrait-il contribuer à la performance de l'entreprise, nous avons constaté que toutes les études menées à ce niveau, ont démontré que l'utilisation efficace de l'ensemble des outils de contrôle de gestion en les adaptant au cotexte et aux mécanismes de fonctionnement interne de l'entreprise est l'un des éléments clés qui peuvent contribuer au succès de cette dernière.

Une utilisation efficace d'un système de contrôle de gestion n'est assurée que par une exploitation objective et analytique de toutes les données qui concernent le fonctionnement et l'évolution de l'unité, ces données doivent servir à constituer des indicateurs reflétant une situation donnée à un moment donné. Un gestionnaire ou un décideur doit tenir compte, dans ses actions régulières ou correctives, des résultats que reflètent ces indicateurs, cela va lui permettre de réagir correctement et efficacement.

La partie pratique de notre travail n'a pas exposé la manière de mise en œuvre des outils de contrôle de gestion au sein de l'unité concernée, mais nous avons essayé

d'utiliser ces outils notamment le tableau de bord conçu selon le fonctionnement propre à l'unité Bejaïa emballage afin d'exploiter les bases de données concernant le processus de production. Cette approche nous a permis non seulement de mesurer le niveau de la performance de l'UNITÉ BEJAIA EMBALLAGE, mais aussi, de réaliser des constats concernant l'importance de la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion et en particulier le tableau de bord.

Après notre enquête et les études menées sur le terrain ainsi que les résultats obtenus, on a conclu que les trois hypothèses de départ sont confirmées, et d'après les informations collectées, nous tenons à affirmer que le contrôle de gestion grâce à ses moyens occupe une place très importante dans l'amélioration des performances de l'entreprise.

Enfin , nous espérons que cette étude a pu donner une image précise et objective sur le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration des performances de l'entreprise pour susciter l'intérêt des responsables de l'entreprise Bejaïa emballage sur l'importance du contrôle de gestion et ses outils de l'entreprise afin d'avoir une contribution efficace pour l'amélioration des performances.

Pour conclure, notre travail permet d'ouvrir des pistes de recherches au futur et un large champ pour les chercheurs, espérons alors que d'autres travaux aborderont d'autres problématiques toujours dans le cadre le rôle du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

# **Bibliographie**

## Bibliographie

### Ouvrages

1. DUMAS. G, LARUE. D, « Contrôle de gestion », édition, litec, Paris, 2005, P 15 ;
2. ALAZARD. C, SEPARI. S, « Contrôle de gestion, DCG11 », 2<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2010. P.4 ;
3. ANTHONY.R.N, [1965] « Planning and Control Systems », A Framework for Analysis, Division of Research, Harvard University, Boston, 1965, P. 17. (Cité par GRENIER & C. MOINE, [2003], « Construire le système d'information de l'entreprise », Ed Foucher, P.11-12) ;
4. GERVAIS. M, « Contrôle de gestion », 6<sup>ème</sup> édition, ECONOMICA, 1997, P. 15 ;
5. BURLAUD. A, C SIMON, le contrôle de gestion, édition de la Découverte, collection Repères n°227, 1997 ;
6. BOUQUIN. H, (1994), « Les fondements du contrôle de gestion », Presse universitaire de France « Que sais-je ? », N°2892, Paris.  
<http://www.crefige.dauphine.fr/pedagogie/poly/syl0607.pdf> ;
7. LEROY. M, [2012] ; « Le contrôle de gestion et ses évolutions », Ed. D'Organisation, 2011-2012 ;
8. EL GADI. A, « Audit et contrôle de gestion », p. 16 ;
9. DURAND. X, et HELLUY. A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Paris, 2009, Page 60 ;
10. LANGLOIS. L, BONNIER. C, BRINGER. M, « Contrôle de gestion », Foucher, Paris 2006, P. 29-30 ;
11. BOUIN. X, SIMON. F.X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2009, P. 39, 40 ;
12. LONING. H, MALLERT. V, MERIC J, PESQUEUX. Y, SOLE. A, « contrôle de gestion, outil et pratique », DUNOD, Paris, 2013, P. 204 ;

13. LONING. H, et All (2008), « le contrôle de gestion, organisation, outils, pratiques », Paris, 3<sup>ème</sup> édition DUNOD, P. 285 ;
14. BURLAND. A, LANGLOIS. G, BRINGER. M, BONNIER. C ; «DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher ; P. 18 ;
15. BOURGUIGNON. A, « peut-on définir la performance ? », Revue française de comptabilité, n°269 ;
16. LORINO. P, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », Organisation, 1998, P. 18 ;
17. DORIAH. B, et GOUJET. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris, 2007, P. 172, 173 ;
18. OLIVIER. M, « DICO du manager », Edition, DUNOD, Paris, 2009, P. 240 ;
19. CAILLAT. A, « Management des entreprises », édition HACHETTE LIVRE, 2008, P. 38 ;
20. CHUNG. K.H et PRUITT. S.W, « A simple approximation of Tobin's Q », Financial Management, Vol 23, N°3, 1994, P. 71, 74 ;
21. Christophe. G, « La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions », école de management, Semaine, paris, sociale Lamy –18 octobre 2004 – n° 1186, <http://trebucq.u-bordeaux4.fr/1186germain-trebucq.pdf> ;
22. JACQUES. B et JOCELYN. B, « Gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », Revue Internationale de Gestion, volume 24, numéro 4, hiver 2000, P. 15 ;
23. PCG.P. VII, citer par: LASSEGU. P, « Gestion de l'entreprise et comptabilité », Dalloz, 1996 ;
24. LONING. H, PESQUEUX et All, « Le contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition, Paris, 2008, P. 10 ;
25. Projet de système comptable financier, conseil national de la comptabilité, juillet 2006, P. 6, 7 ;
26. MARTINET. A, SILEM. A, « Lexique de gestion », Dalloz, Paris, 2000, P. 92 ;
27. DUBRULLE. L, JOURDAIN. D, « Comptabilité analytique de gestion », DUNOD, Paris, 2007, P. 11 ;
28. GRANDUILLOT. B.F, « Comptabilité de gestion », 9<sup>ème</sup> édition, 2007, P. 25 ;
29. KAPLAN. R, « Calcul des coûts, un seul système ne suffit pas », Harvard d'expansion, 1988, P. 100, 107 ;

30. GAUSSE. G, « Le calcul des coûts, quelques réflexions pragmatique », Toulouse, 1993, P. 19 ;
31. RIMAILHO, « Organisation à la française », Paris, Delmas, Volume 3, 1936, P. 53 ;
32. MEVELLEC. P, « Le calcul des coûts dans les organisations », Paris, édition la Découvert, 1995, P. 111 ;
33. LERCH. C, LIERENA. P, « Cohérence et performance », Paris, ECONOMICA, 1996, P. 227, 243 ;
34. BROOKSON. S, « Gérer un budget », édition Mango pratique, Paris, 2001, P. 6 ;
35. HERVÈ. H, « Toute la finance d'entreprise », édition d'organisation, Paris, France, 2000, P. 387 ;
36. HORNGEN. C, BHIMANI. A, DATAR. S, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3<sup>ème</sup> édition, Paris, 2006, P. 171 ;
37. FERNANDEZ. A, « L'essentiel du tableau de bord », édition d'organisations, Paris, 2005, P. 178 ;
38. BOISSELIER. P, « contrôle de gestion, cours et application », Vuibert, Paris, 1999, P. 70 ;
39. DUMOULIN. C, « Management des systèmes d'information », édition d'organisation, Paris, 1986, in ALAZARD. C, SEPARI. S, « Contrôle de gestion », manuel et application, DUNOD, Paris, 1998, P. 85 ;
40. LAURENT. P, BOUAR. F, « Économie d'entreprise », tome 2, édition d'organisation, Paris, 1997, P. 65 ;

### **Mémoires et revues**

1. BESSAL. Z, BERKANE. A, « Le contrôle de gestion : le tableau de bord comme outil d'aide à la décision », 2019-2020 ;
2. BENDELLALI. A, « Le tableau de bord : outil de contrôle de gestion, cas de l'entreprise IBRAHIM ET FILS IFRI », 2019-2020 ;



3. TAREB. Y, SEGUENI. D, « La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise, cas de l'ENIEM », 2014-2015,
4. GUENFISSI. L, KHARAELLAH. B, « La mise en place d'un tableau de gestion, cas TECHIN-LAIT de bejaia », 2012-2013 ;
5. BARRETTE. J et BERARD. J, « Gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », Revue internationale de Gestion, volume 24, n°4, 2000.

### **Site Web**

1. [www.memoireonline.com](http://www.memoireonline.com)
2. [www.performanceZOOM.com](http://www.performanceZOOM.com)

### **Autres**

1. GRAY. J, et PESQUEUX. Y, « Le tableau de bord, outil de gestion, une comparaison France-Etats-Unis », Les cahier de recherche du groupe HEC ;
2. Les cours de Mr : DERHMOUNE. H, AMOURA. D, module : « la place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise économique », Université de Blida ;
3. Plan comptable, 1982.

# **Annexes**

Annexe N °1 : bilan d'actif de l'année 2019

BEJAIA EMBALLAGE

ROUTE DES AURES IHADDADEN BEJAIA

N°D'IDENTIFICATION : 001116098897042

EXERCICE 2019

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>			
<b>Écarts d'acquisition- goodwill positif ou négatif</b>			
<b>Immobilisations incorporelles</b>	148 728,33	30 060,00	118 668,33
<b>Immobilisations corporelles</b>			
Terrain	1 737 694 875,00		1 737 694 875,00
Bâtiment	91 282 642,23	635 772,90	90 646 868,33
Autres Immobilisations/corporelles	9 624 220,57	3 353 653 ,40	6 270 567,17
Immobilisations /en concession			
<b>Immobilisations en cours</b>			
<b>Immobilisations financière</b>			
Titre mise en équivalence			
Autre participation et créances rattaché			
Autres titres immobiliers			
Prêt et autres actifs financiers non courants			
Impôts différés actif	3 753 794,40		3 753 794,40
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>1 842 504 260,53</b>	<b>4 019 486,30</b>	<b>1 838 484 774,23</b>
<b>ACTIF COURANT</b>			
<b>Stokes et encours</b>	50 083 201,64	653 072,47	49 430 129,17
<b>Créances et emplois assimilés</b>			
Clients	104 884 577,07	8 878 971,83	96 005 605,24
Autres débiteurs	52 271 053,53		52 271 053,53
Impôts et assimilé	59 632,37		59 632,37
Autres créances et emplois assimilé			
<b>Disponibilités et assimilés</b>			
Placement et autres actifs financiers courants			
Trésorerie	36 129 449,29		36 129 449,29
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>243 427 913,90</b>	<b>9 532 044,30</b>	<b>233 895 869,60</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>2 085 932 173,43</b>	<b>13 551 530,60</b>	<b>2 072 380 643,83</b>

**Annexe N°02 : bilan du passif de l'année 2019**

BEJAIA EMBALLAGE

ROUTE DES AURES IHADDADEN BEJAIA

N°D'IDENTIFICATION : 001116098897042

**EXERCICE : 2019**

<b>BILAN PASSIF 2019</b>	
<b>LIBELLE</b>	<b>2019</b>
<b>CAPITAUX PROPRES</b>	
Capital émis	
Capital non appelé	
Primes liées au capital	
Réserves	
Écart de réévaluation	
Écart d'équivalence (1)	
Résultat net – Résultat net de groupe (1)	<b>4 994 165,42</b>
Autres capitaux propres- rapport à nouveau	
Autres capitaux propres- compte d'assainissement	
Comptes liaison	<b>1 815 128 724,59</b>
<b>Part de la société consolidant (1)</b>	
<b>Part des minoritaires (1)</b>	
<b>TOTAL CPITAUX PROPRES</b>	<b>1 820 128 890,01</b>
<b>PASSIF NON-COURANTS</b>	
Emprunts et dettes financière	
<b>Impôts (différé et provisionnés)</b>	
Autres dettes non courants	
Provision et produits constatés d'avance	<b>19 756 812,63</b>
<b>TOTAL PASSIF NON COURANT</b>	<b>19 756 812,63</b>
<b>PASSIF COURANT</b>	
Fournisseur et compte rattaché	<b>34 191 177 96</b>
Impôts	<b>120 874 877,27</b>
Autres dettes	<b>58 732 481,80</b>
Trésorerie passif	<b>18 702 404,16</b>
<b>TOTAL PASSIF COURANT</b>	<b>232 500 941,19</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>	<b>2 072 380 643,83</b>

**Annexe N°3 : tableau des comptes de résultat de l'année 2019**

BEJAIA EMBALLAGE

ROUTE DES AURES IHADDADEN BEJAIA

N° D'IDENTIFICATION : 001116098897042

**EXERCICE 2019**

<b>LIBELLE</b>	<b>2019</b>
Ventes et produits annexes	327 119 980,20
Cession interne unité	450 200,00
Variations des stocks produits finis et en cours	- 14 153 801,97
Production immobilisé	146 048,30
Subvention d'exploitation	
<b>I- PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>	<b>313 562 426,53</b>
Achats consommés	- 159 795 348,67
Services externes et autres consommation	- 10 810 328,82
<b>II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>	<b>- 170 605 677,49</b>
<b>III- VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I-II)</b>	<b>142 956 749,04</b>
Charge de personnel	- 112 434 120,40
Impôts, taxes et versement assimilé	- 4 831 952,83
<b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	<b>25 690 675,81</b>
Autres produits opérationnels	1 971 239,78
Autres charges opérationnel	- 12 616 128,65
Dotation aux amortissements, provision et pertes de valeur	- 19 607 523,29
Reprise sur perte de valeur et provision	15 169 565,04
<b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>	<b>10 607 828,69</b>
Produit financier	185577,49
Charges financière	- 6 005 266,95
<b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>	<b>- 5 819 689,46</b>
<b>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)</b>	<b>4 788 139,23</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaire	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	- 206 026,19
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>330 888 808,84</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>- 325 899 643,84</b>
<b>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	<b>4 994 165,42</b>
Éléments extraordinaire (produit) (à préciser)	
Éléments extraordinaire (Charges) (à préciser)	
<b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>	
<b>X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	<b>4 994 165,42</b>

# **Table des matières**

## Table des matières

**Dédicaces**

**Remerciements**

**Liste des abréviations**

**Liste des tableaux, des schémas et des graphiques**

<b>Introduction générale</b> .....	1
<b>Chapitre I : Notions sur le contrôle de gestion</b> .....	5
<b>Section 01 : Concept du contrôle de gestion</b> .....	5
1.1. Evolution et définitions du contrôle de gestion .....	5
1.1.1. Evolution du contrôle de gestion .....	5
1.1.2. Définition du contrôle de gestion .....	6
1.2. Notions du contrôle de gestion .....	8
1.2.1. Contrôle organisationnel .....	8
1.2.2. Contrôle interne .....	9
1.2.3. Audit interne .....	9
1.3. Objectifs, Missions et Limites du contrôle de gestion .....	10
1.3.1. Objectifs du contrôle de gestion .....	10
1.3.1.1. La performance d'entreprise .....	10
1.3.1.2. L'amélioration permanente de l'organisation .....	10
1.3.1.3. La prise en compte des risques.....	11
1.3.2. Missions du contrôle de gestion .....	11
1.3.3. Limites du contrôle de gestion .....	12
1.4. Métier, Rôle, Profil et Missions du contrôleur de gestion .....	12
1.4.1. Rôle du contrôleur de gestion .....	12
1.4.1.1. Fonctionnements classique du contrôleur de gestion .....	13
1.4.1.2. Rôle novateur du contrôleur de gestion .....	13
1.4.2. Profil du contrôleur de gestion .....	14
1.4.3. Missions du contrôleur de gestion .....	14
1.5. Dimensions du métier du contrôleur de gestion .....	15

<b>Section 02 : Contrôle de gestion dans l'organisation .....</b>	<b>16</b>
2.1. Place du contrôle de gestion dans l'organisation .....	17
2.2. Niveau du contrôle .....	20
2.2.1. Contrôle stratégique .....	20
2.2.2. Contrôle de gestion .....	20
2.2.3. Contrôle opérationnel .....	20
2.3. Processus du contrôle de gestion .....	21
2.3.1. Phase de prévision .....	22
2.3.2. Phase d'exécution .....	23
2.3.3. Phase d'évaluation .....	23
2.4. Champ d'application du contrôle de gestion .....	23
2.4.1. Contrôle de gestion et stratégie .....	23
2.4.2. Contrôle de gestion et marketing .....	24
2.4.3. Contrôle de gestion et finance .....	24
2.4.4. Contrôle de gestion et GRH .....	25
<b>Chapitre II : La performance et les outils du contrôle de gestion.....</b>	<b>28</b>
<b>Section 01 : Performance d'une entreprise .....</b>	<b>28</b>
1.1. Définitions de la performance .....	28
1.2. Caractéristiques de la performance .....	28
1.3. Critères de la performance .....	29
1.3.1. La notion d'efficacité .....	30
1.3.2. La notion d'efficience .....	30
1.3.3. La notion de pertinence .....	30
1.4. Objectifs de la performance .....	31
1.5. Performance interne et performance externe .....	31
1.6. Dimensions de la performance .....	32
1.6.1. La performance économique .....	32
1.6.2. La performance financière .....	33
1.6.3. La performance sociale .....	33
1.6.4. La performance stratégique .....	34
1.7. Mesure de la performance .....	34



<b>Section 02 : Outils du contrôle de gestion .....</b>	<b>34</b>
2.1. Comptabilité générale .....	34
2.1.1. Définitions de la comptabilité générale .....	35
2.1.2. Objectifs de la comptabilité générale .....	35
2.1.3. Insuffisances de la comptabilité générale .....	35
2.1.4. Rôles et finalités de la comptabilité générale .....	36
2.2. Comptabilité analytique .....	36
2.2.1. Définition de la comptabilité analytique .....	36
2.2.2. Objectifs de la comptabilité analytique .....	37
2.2.3. Fonctionnement de la comptabilité analytique.....	38
2.2.4. Choix de la méthode des coûts .....	39
2.2.4.1. Méthodes des coûts complets .....	39
2.2.4.2. Méthodes des coûts partiels .....	42
2.3. Gestion budgétaire .....	42
2.3.1. Définitions de la gestion budgétaire .....	42
2.3.2. Objectifs de la gestion budgétaire .....	43
2.3.3. Procédures de la gestion budgétaire .....	44
2.3.3.1. La prévisions .....	44
2.3.3.2. La budgétisation .....	44
2.3.3.3. Le contrôle budgétaire .....	44
2.3.4. Principes de base de la gestion budgétaire .....	44
2.3.5. Limites de la gestion budgétaire .....	45
2.4. Tableau de bord .....	46
2.4.1. Définitions du tableau de bord de gestion .....	46
2.4.2. Objectifs du tableau de bord de gestion .....	47
2.4.3. Typologies du tableau de bord de gestion .....	48
2.4.3.1. Le tableau de bord stratégique .....	48
2.4.3.2. Le tableau de bord de gestion .....	48
2.4.3.3. Le tableau de bord opérationnel .....	48
2.4.4. Instruments du tableau de bord de gestion .....	49
2.4.4.1. Les écarts .....	49
2.4.4.2. Les rations .....	49
2.4.4.3. Les graphiques .....	49
2.4.4.4. Les clignotants .....	49

2.4.5. Rôle du tableau de bord de gestion .....	50
2.4.6. Fonction et limites du tableau de bord de gestion .....	51
2.4.6.1. Fonctions de tableau de bord de gestion .....	52
2.4.6.2. Limites de tableau de bord de gestion .....	53
2.5. Reporting .....	54
2.5.1. Définition du reporting .....	54
2.5.2. Mission du reporting .....	54
2.5.3. Contenu du reporting .....	54
2.5.4. Principes du reporting .....	55
2.5.5. Comparaison entre le tableau de bord et le reporting .....	56
2.6. Système d'information .....	57
2.6.1. L'information, définition et caractéristiques .....	58
2.6.1.1. Définition de l'information .....	58
2.6.1.2. Caractéristiques de l'information .....	58
2.6.2. Système d'information .....	59
2.6.2.1. Définition du système d'information .....	59
2.6.2.2. Caractéristiques d'un système d'information .....	60
2.6.2.3. Finalités d'un système d'information .....	61

### **Chapitre III : Mise en œuvre des outils du contrôle de gestion ..... 63**

#### **Section 01 : Présentation de l'entreprise ' UNITÉ. BEJAIA EMBALLAGE' ..... 63**

1.1. Historique .....	63
1.2. Implantation géographique .....	64
1.3. Domaine d'activité de l'entreprise 'BEJE' .....	64
1.3.1. Ligne de production jute .....	64
1.3.2. Ligne de production ficelleries, polypropylène et filets de pêche .....	64
1.3.3. Capacités de traitement annuelles .....	65
1.3.4. Produits finis de l'entreprise .....	65
1.4. Organigramme de l'entreprise 'BEJE' .....	66
1.5. Différentes direction de l'entreprise 'BEJE' .....	67
1.5.1 Direction d'exploitation .....	67
1.5.2. Direction des ressources humaines .....	67
1.5.3. Direction approvisionnement commercial .....	67
1.5.4. Direction finance et comptabilité .....	67

## **Section 02 : Contrôle de gestion au sein de l'entreprise 'UNITÉ. BEJAIA**

<b>EMBALLAGE''</b> .....	<b>68</b>
2.1. Présentation de service contrôle de gestion 'BEJE'' .....	68
2.2. Missions du service contrôle de gestion de 'BEJE'' .....	68
2.3. Outils de contrôle de gestion de 'UNITE. BEJAIA EMBALLAGE'' .....	69
2.3.1. Comptabilité analytique .....	69
2.3.1.1. Coût de production chez 'BEJE'' .....	69
2.3.1.2. Coût de matière .....	69
2.3.1.3. Coût de la maintenance .....	69
2.3.1.4. Coût de main d'œuvre .....	70
2.3.1.5. Coût des utilités .....	70
2.3.1.6. Coût de revient de 'BEJE'' .....	70
2.3.2. Gestion budgétaire .....	70
2.3.3. Tableau de bord au sein de 'BEJE'' .....	70

## **Section 03 : Mise en œuvre des tableaux de bord de gestion pour l'entreprise ' UNITÉ.**

<b>BEJAIA EMBALLAGE''</b> .....	<b>72</b>
3.1. Détermination des objectifs de l'entreprise .....	72
3.2. Détermination des indicateurs clés du tableau de bord de gestion .....	73
3.2.1. Indicateurs des ressources humaines .....	74
3.2.2. Indicateurs commerciaux .....	75
3.2.3. Indicateurs du tableau de bord financier .....	77
3.2.4. Indicateurs d'exploitation .....	79
3.2.5. Indicateurs de synthèse pour le tableau de la direction générale .....	80
3.3. Présentation des tableaux de bord de gestion de l'entreprise 'BEJE'' .....	81
3.3.1. Présentation du tableau de bord de la direction des ressources humaines .....	82
3.3.1.1. Représentation graphiques des indicateurs .....	83
3.3.1.2. Interprétation des résultats .....	84
3.3.2. Présentation du tableau de bord de la direction appro-commercial .....	85
3.3.2.1. Représentation graphiques des indicateurs .....	86
3.3.2.2. Interprétation des résultats .....	87
3.3.3. Présentation de tableau de bord de direction finance et comptabilité .....	88
3.3.3.1. Représentation graphiques des indicateurs .....	89
3.3.3.2. Interprétation des résultats .....	89
3.3.4. Présentation de tableau de bord de la direction exploitation .....	90

3.3.4.1. Représentation graphiques des indicateurs .....	91
3.3.4.2. Interprétation des résultats .....	91
3.3.5. Présentation de tableau de bord de la direction générale .....	92
3.3.5.1. Interprétation des résultats .....	92
<b>Conclusion générale .....</b>	<b>95</b>
<b>Bibliographie</b>	
<b>Annexes</b>	
<b>Table des matières</b>	

## **RÉSUMÉ :**

Dans un environnement incertain, l'entreprise est dans l'obligation de disposer d'un système de contrôle de gestion. Ce dernier, permettra de maintenir l'efficacité et l'efficience au sein de l'entreprise et survivre face à la concurrence et surtout à atteindre les objectifs.

Or, le tableau de bord est le meilleur outil qui fournit les informations nécessaires et les présenter d'une manière claire et précise afin de faciliter la prise de décisions.

D'après avoir réalisé cette recherche, sur les fondements théoriques du contrôle de gestion, la mesure de la performance, et aspects théoriques du tableau de bord et le cas pratique que on a fait dans l'entreprise Bejaïa emballage. Les conclusions obtenues ont confirmé, l'importance du tableau de bord pour mesurer, piloter et évaluer la performance de l'entreprise.

**Mots clés :** Contrôle de gestion, tableau de bord, la performance.

## **SUMMARY :**

In an uncertain environment, the company is obliged to have a management control system. The latter will help maintain effectiveness and efficiency within the company and survive in the face of competition and especially to achieve objectives.

However, the dashboard is the best tool that provides the necessary information and presents it in a clear and precise manner in order to facilitate decision-making.

After carrying out this research, on the theoretical foundations of management control, performance measurement, and theoretical aspects of the dashboard and the practical case that we did in the Bejaïa packaging company. The conclusions obtained confirmed the importance of the dashboard to measure, manage and evaluate the performance of the company.

**Keywords:** Management control, dashboard, performance