



جامعة بجاية
Tasdawit n'Bgayet
Université de Béjaïa

UNIVERSITÉ ABDERRAHMANE MIRA-BEJAIA
FACULTÉ DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES
ET DES SCIENCES DE GESTION
DÉPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

MÉMOIRE

POUR L'OBTENTION DU DIPLÔME DE MASTER
EN FINANCE ET COMPTABILITÉ
OPTION : COMPTABILITÉ, CONTRÔLE ET AUDIT

Thème

**Contribution du contrôle de gestion
à l'amélioration de la performance de l'entreprise
*Cas de CANDIA TCHIN-LAIT (BEJAIA)***

REALISÉ PAR :
M^{elle} BENKHELOUF FERIEL

ENCADRÉ PAR :
M^r. BAAR ABDELHAMID

Année Universitaire 2012 – 2013

Remerciements

Louange à Dieu le tout puissant, le miséricordieux, qui m'a donnée le courage, la santé et la patience pour réaliser ce modeste travail.

Ce mémoire n'a pas toujours été un long fleuve tranquille... Pour le réaliser, J'ai eu la chance d'échanger avec de nombreux acteurs de multiples façons.

Dans ces quelques lignes, je tiens à remercier tous ceux qui m'ont aidé à préciser mes objectifs, à écarter les obstacles, et qui m'ont supportée pendant les passages difficiles.

Je tiens à manifester toute ma reconnaissance à mon promoteur et enseignant M. BAAR ABDELHAMID, d'abord pour sa patience et sa diligence, mais surtout pour sa disponibilité et son encadrement avec détermination et constance tout au long de cette période.

Ma gratitude envers M. ZIANE MUSTAPHA et M^{me} TAYEB LEILA, qui m'ont ouvert toutes grandes les portes de l'entreprise TCHIN-LAIT, et m'ont fait bénéficier de leur expérience dans un esprit d'ouverture impressionnant.

Je remercie également les membres du jury d'avoir accepté d'évaluer ce travail, avec certainement beaucoup d'intérêts et de rigueur.

Enfin, une pensée particulière pour mes amis qui se reconnaîtront, ceux qui ont irrigué et permis l'aboutissement de ce travail, en veillant à sa qualité tant sur les idées que sur leur présence, tout en trouvant l'énergie amicale pour me motiver quand cela était nécessaire.

Merci

Dédicace

À mes chers parents qui ont toujours été là pour moi et orienté mes pas, et qui continuent à me guider inlassablement vers le chemin de la réussite,... Votre présence et vos conseils sont inestimables.

À mon cher petit frère Nassim, qui m'a épaulé corps et âme et à qui je souhaite tout le succès qu'il mérite. Merci petit frère.

À ma petite sœur Imene, pour son tempérament joyeux et sa charmante présence dans ma vie de tous les jours, à qui je souhaite également beaucoup de bonheur et de chance.

À mes très chers grands parents ;

À toutes mes tantes ;

À tous mes oncles et à toute ma famille;

À toi Ahlem, qui a toujours été là pour moi et encore aujourd'hui tu continue à me soutenir ... Tu es la personne qui trouve toujours le mot pour me redonner le sourire. Merci énormément.

À toute la promotion CCA 2012-2013 en particulier: Ourida, Lynda, Sabrina, Sihem, Amel, Dyhia, Billal et Rahim.

Sachez que sans vous je n'aurais pu aller plus loin, car vous étiez toujours là...

Et par ce que rien n'est plus précieux que ceux sur qui l'on peut savoir compter quelques soit les circonstances.

Mon vœu et de pouvoir vous offrir à mon tour, ce que vous m'avez tous donnée.

Feriel

Sommaire

Introduction générale.....	01
Chapitre I : Aspects théoriques du contrôle de gestion.....	03
- Introduction.....	03
Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion.....	03
Section 2 : Notions voisines au contrôle de gestion	10
- Conclusion.....	24
Chapitre II : Dispositifs du contrôle de gestion	25
- Introduction.....	25
Section 1 : principaux outils du contrôle de gestion.....	25
Section 2 : Nouveaux mécanismes du contrôle de gestion.....	38
- Conclusion.....	47
Chapitre III : Notions de performance	48
- Introduction.....	48
Section 1 : Présentation générale de la notion performance.....	48
Section 2 : contrôle de gestion et mesure de la performance.....	53
- Conclusion.....	66
Chapitre IV : contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de TCHIN-LAIT	67
- Introduction.....	67
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil.....	67
Section 2 : Outils du contrôle de gestion au service de la performance de TCHIN-LAIT	73
- Conclusion.....	101
Conclusion générale.....	102

Liste des Abbreviations

ABC: Activity Based Costing.

ABM: Activity Based Mangement.

BBZ : Budget à Base Zéro.

BSC : Balanced SCorecard.

B/A : Bénéfice opérationnel sur Actifs nets.

CU: Coût Unitaire.

EVA: Economic Value Added.

FCS : Facteurs Clés de Succès.

IRFF : Imputation Rationnelle des Frais Fixes.

M : Marge.

OA : Orange Ananas.

PA : Pêche Abricot.

P : Prix de vente.

Q: Quantités.

Q de tobin : Quotient.

ROE: Return On Equity.

ROI: Return On Investment.

TBG : Tableau de Bord de Gestion.

UDB : Unités Décisionnelles de Base.

UHT : Upérisation à Haute Température.

Liste des tableaux

Tableau n°01 : Les différents niveaux du contrôle	06
Tableau n°02 : Les quatre perspectives du Balanced SCorecard.....	42
Tableau n°03 : comparaison entre la performance interne et la performance externe.....	50
Tableau n°04 : Analyse SWOT de <i>TCHIN-LAIT</i>	77
Tableau n° 05 : Réalisations 2008, 2009, 2010.....	79
Tableau n°06 : Récapitulatif sur les données nécessaires pour l'équation.....	80
Tableau n°07 : prévisions de ventes pour les premiers trimestres des années 2011-2015.....	81
Tableau n°08 : Comparatif des réalisations par rapport aux prévisions en quantité et par type de produits pour le mois de janvier	82
Tableau n°09 : Comparatif des réalisations par rapport aux prévisions en quantité et par type de produits pour le mois de Février.....	83
Tableau n°10 : Comparatif des réalisations par rapport aux prévisions en quantité et par type de produits pour le mois de Mars.....	84
Tableau n°11 : Comparatif des réalisations mensuelles par rapport à Année -1 du mois Janvier.....	85
Tableau n° 12 : Comparatif des réalisations mensuelles par rapport à Année -1 du mois Février	87
Tableau n°13 : Comparatif des réalisations mensuelles par rapport à Année -1 pour le mois de Mars	89
Tableau n° 14 : Suivi des réalisations trimestrielles par rapport au prévisionnelles.....	91
Tableau n°15 : Comparatif des réalisations trimestrielles par rapport à Année -1.....	92
Tableau n°16 : Comparatif des réalisations par rapport aux prévisions en termes de matières premières consommées du premier trimestre 2013.....	94
Tableau n°17 : quantités vendues pour les premiers trimestres 2012-2013.....	96

Liste des figures

Figure n°01 : Le contrôle, un processus en double boucle.....	16
Figure n°02 : Organigramme de <i>TCHIN-LAIT</i>	73
Figure n°03 : Le model de Porter pour le cas de <i>TCHIN-LAIT</i>	77
Figure n°04 : Comparatif des réalisations janvier 2012-2013.....	86
Figure n°05 : Comparatif des réalisations février 2012-2013.....	88
Figure n°06 : Comparatif des réalisations mars 2012-2013.....	90
Figure n°07 : Comparatif des réalisations des premiers trimestres 2012-2013.....	93

Liste des schémas

Schéma n°01 : Contrôle de gestion.....	04
Schéma n°02 : Le triangle du contrôle de gestion.....	09
Schéma n°03 : Appliqué à l'écart du chiffre d'affaire	37
Schéma n°04 : Appliqué à l'écart de marge.....	37
Schéma n°05 : La Gamme de produits de <i>TCHIN-LAIT</i>	71
Schéma n°06 : Observations et suggestions	100

Introduction générale

Introduction générale

Une organisation est un système à la fois complexe et simple. Complexe, parce qu'il s'inscrit dans un environnement en perpétuelle évolution et s'y adapte en permanence; de ce fait, il change continuellement. Complexe aussi, parce qu'il met en œuvre une multitude de paramètres à maîtriser pour pouvoir piloter l'ensemble.

Afin d'évaluer et d'améliorer leurs capacités d'adaptation à l'environnement agité, les entreprises sont amenées à maîtriser leur gestion et à rationaliser l'utilisation des ressources, de nature rare, dont elles disposent. Pour ce faire, le contrôle de gestion se présente comme l'outil adéquat sur lequel ces entreprises peuvent compter. D'où l'intérêt de plus en plus croissant accordé au contrôle de gestion comme un système indispensable au pilotage et la gestion des entreprises. Ainsi, le contrôle de gestion a pour objectif de fournir des informations pour aider à la prise de décision. Il joue donc le rôle de conseil auprès de toutes les autres fonctions. Alors, la performance devient un enjeu tant dans sa stratégie que dans son organisation.

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

Pour remplir sa mission, le contrôle de gestion utilise des outils essentiellement comptables et budgétaires, tels que le tableau de bord qui est « un outil qui fournit plus rapidement et plus fréquemment des informations essentielles sur le fonctionnement qui en résulte »¹, la comptabilité analytique qui est un système d'information interne destiné à quantifier les flux internes et à contrôler les consommations, la gestion budgétaire qui est une technique de l'administration de l'organisation et de la gestion interne, qui s'appuie sur des prévisions.

La boîte à outils du contrôleur de gestion contient aussi, d'autres mécanismes tels que le budget à base zéro (BBZ) qui est une procédure consistant à imaginer la reconstruction de l'appareil budgétaire existant à partir de zéro, le balanced scorecard qui est plus centré sur des indicateurs financiers, le benchmarking qui permet de comparer l'entreprise à des concurrents du même secteur, et enfin la procédure des prix de cession interne, qui consiste à des permutations de produits entre les centres de responsabilités d'une même entreprise.

¹ GERVAIS. M, « contrôle de gestion », 7^e édition, ECONOMICA, France, 2000, p. 595.

Notre travail se focalise sur le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance d'une entité, c'est ce qui nous amène à poser la problématique suivante :

► **Comment le contrôle de gestion contribue-t-il à l'amélioration de la performance de l'entreprise *TCHIN-LAIT* ?**

De cette problématique, découlent un certain nombre de questions secondaires :

- Quels sont les outils de base du contrôleur de gestion de *TCHIN-LAIT* ?
- Comment le contrôle de gestion influence-t-il la performance de l'entreprise *TCHIN-LAIT* ?

Afin de répondre à cette problématique, nous suggérons les hypothèses suivantes :

- Le contrôle de gestion permet de comparer en permanence les réalisations par rapport aux prévisions au sein de l'entreprise *TCHIN-LAIT*;
- Le contrôle de gestion améliore la performance de l'entreprise *TCHIN-LAIT*.

Pour apporter une réponse adéquate à la problématique posée auparavant, la démarche suivante a été poursuivie : une recherche bibliographique à travers une lecture d'ouvrages et d'articles et une démarche pratique à travers un stage réalisé au sein de *TCHIN-LAIT*.

Pour mener à bien notre travail, nous avons opté pour une méthodologie qui consiste dans un premier temps à illustrer l'essentiel du contrôle de gestion, à travers une définition détaillée de cette notion, et une présentation de ses différents niveaux, ainsi que les fonctions et les objectifs de ce dernier.

En suite, le deuxième chapitre, englobe les différents mécanismes du contrôle de gestion, et pour comprendre l'objet principal du contrôle de gestion qui est la performance, le troisième chapitre explique cette notion et la manière dont elle se mesure. Et pour clore, le quatrième chapitre, est un cas pratique, dans lequel nous essayons de traiter certains dispositifs du contrôle de gestion de *TCHIN-LAIT*.

Chapitre I :
Aspects théoriques
du contrôle de gestion

Introduction

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

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

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

Section 1: Généralités sur le contrôle de gestion

Tout travail pratique doit être accompagné d'un cumul de connaissances concernant l'objectif souhaité, ainsi pour mieux le cerner, il convient donc de bien définir le contrôle de gestion, de présenter ses différentes fonctions et objectifs, ainsi que ses différents niveaux.

1.1. Définition du contrôle de gestion

Pour mieux comprendre cette approche du contrôle de gestion, plusieurs définitions sont avancées :

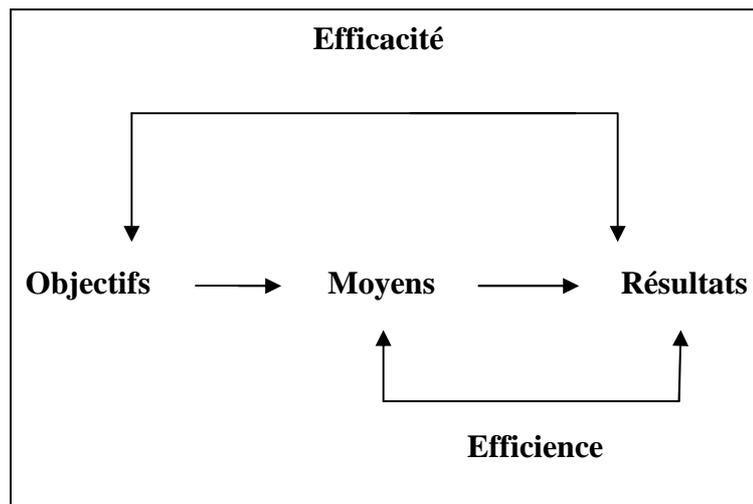
Selon M. GERVAIS: « le contrôle de gestion est le processus par lequel, les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les action en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie ». ²

Cette définition générale permet d'associer les objectifs de l'organisation, aux moyens mis en œuvre pour les atteindre par l'intermédiaire du suivi des résultats, à travers un système d'information. ³ Cette dernière peut être présentée selon le schéma de la page suivante.

² GERVAIS. M, « contrôle de gestion », 8^e édition, ECONOMICA, 2008, p.12.

³ LE DUFF. R, « Encyclopédie de la gestion et du mangement », DALLOZ, paris, France, 1999, p.194.

Schéma n°01: Contrôle de gestion



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

Nous pouvons définir l'efficacité et l'efficience de la manière suivante :

-Efficience (productivité) : « la recherche de la productivité consiste à économiser les moyens utilisés dans l'exercice de l'activité de l'entreprise. Au niveau de chaque fonction on tente d'aboutir aux « combinaisons de facteurs qui assurent le maximum d'effet utile avec le minimum de moyens ». ⁴

-Efficacité : rapport des résultats aux objectifs fixés.

Nous pouvons aussi définir l'efficacité ainsi : « l'atteinte des objectifs de réponse aux besoins, les résultats d'effets en relation avec les demandes ». ⁵

Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité pour s'assurer d'une utilisation efficace et permanente des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité.

Selon le Plan Comptable Général Français: « contrôler la gestion de l'entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive. » ⁶

Selon 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 ». ⁷

⁴ DAYAN Armand , « Manuel de gestion », volum1, 2^e édition, Ellipsses, 2004, p.817.

⁵ VOYER Pierre, « Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance », 2^e édition, Presses, 2006, p.103.

⁶ Plan Comptable Général Français.

Cette dernière définition permet de montrer que le contrôle de gestion joue un rôle très important dans la coordination des comportements, et il met en place des dispositions qui conduisent à une convergence entre ces comportements.

Selon LORINO Philippe : « Le contrôle de gestion :

- Gère non seulement les coûts mais aussi la valeur par la construction d'indicateurs de performance ;
- Gère le changement dans une dynamique de progrès continu, par une pratique permanente d'analyse et de diagnostic ;
- Construit les moyens de pilotage, assurant la convergence des comportements ».⁸

1.2. Niveaux du contrôle de gestion

Le système du contrôle de gestion est un système d'aide à la décision, traditionnellement nous distinguons trois niveaux de décisions dans l'entreprise : les décisions stratégiques, les décisions de gestion, et les décisions opérationnelles.

1.2.1. Les décisions stratégiques

Prises par les dirigeants, qui ont une incidence plutôt globale, c'est à dire sur l'ensemble de l'entreprise, et sur le long terme.

1.2.2. Les décisions de gestion

Prises au niveau intermédiaire de la hiérarchie, elles ont un impact plutôt partiel, et sur un horizon plus court et, en conséquence, elles sont davantage réversibles.

1.2.3. Les décisions opérationnelles

Encore appelées d'exécution, elles font référence aux actes réalisés quotidiennement par les agents dans le cadre de moyens et d'objectifs fixes.

⁷ BURLEAU A. et C. SIMON « le contrôle de gestion », La Découverte, collection repère n° 227, 1997, p.9.

⁸ LORINO. P, « le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités », DUNOD, 1991, P.19-20.

Nous pouvons caractériser les différents niveaux du contrôle de gestion dans le tableau suivant :

Tableau n°01: Les différents niveaux du contrôle

Niveau de contrôle	Responsables concernés	Horizon	Nature de système	Outils	Référentiels
Stratégique.	Direction générale.	Plusieurs années.	Système d'aide à la décision de planification de communication et motivation.	Plans.	-Efficacité -rentabilité globale -Niveau satisfaisant.
De gestion.	Directeurs de -département; -usine -zone.	Une et plusieurs années.	Système de pilotage des centres de responsabilités.	Programmes budgets.	-Efficacité -Efficience -Optimum.
Opérationnel.	Chefs de -service -équipe	Moins d'un an et jour le jour.	Système de mobilisation des équipes.	-Normes -Tableaux de bord -Ecart	Conformité aux - Règles -Normes.

Source: DAYAN Armand, « Manuel de gestion », volume1, 2^e édition, Ellipses, 2004, p.820.

1.3. Fonctions et objectifs du contrôle de gestion

Comme toute activité, le contrôle de gestion a lui aussi des fonctions et des objectifs, qui sont comme suit:

1.3.1. Les fonctions du contrôle de gestion

Nous pouvons résumer les principales fonctions du contrôle de gestion ainsi :

Le contrôle de gestion doit fournir des informations, puis évaluer et mesurer les résultats et la performance des actions pour déclencher des actions correctives en fonction des écarts.

Le contrôle de gestion doit permettre la planification budgétaire des actions et l'établissement des rôles des responsables, pour assurer l'exécution des actions.

1.3.2. Les objectifs du contrôle de gestion

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est d'amener l'entreprise à atteindre l'objectif ultime de son organisation. Le contrôle est indispensable car, non seulement il rassure chacun mais aussi, et surtout permet une appréciation des performances.

Les objectifs du contrôle de gestion sont semblables pour toutes les entreprises, quel que soit leur secteur et leur taille ; aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible.⁹ Ainsi, les objectifs du contrôle de gestion peuvent être énumérés de la manière suivante:

A- Maîtrise de la gestion

Son rôle principal consiste à définir avec le maximum d'exactitude la meilleure voie à suivre pour atteindre le but poursuivi.¹⁰

➤ Conditions pour assurer une bonne maîtrise de la gestion :

- Nécessité d'une décentralisation des responsabilités avec le maintien de la coordination ;
- Nécessité d'une décentralisation du système budgétaire en gérant des centres de responsabilité ou unités de gestion, dont le découpage est adapté à l'organisation.

➤ La coordination

Nous distinguons deux types de coordinations :

- **Coordination verticale:** Elle s'effectue entre les différentes unités opérationnelles, pour s'assurer que les objectifs sont compatibles avec les moyens.
- **Coordination horizontale:** Elle est mise en œuvre pour assurer la coopération entre les différentes unités, et l'adéquation entre les ressources et les moyens.

⁹ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, « contrôle de gestion, manuel et application », 4^e édition, DUNOD, Paris, 1998, p. 643.

¹⁰ DE KERVILLER. I et DE KERVILLER. L, « Le contrôle de gestion : à la portée de tous », 3^e édition, ECONOMICA, 2000, p. 9.

➤ Le facteur humain

Dans cette rubrique, il faut apprécier les performances des différentes fonctions et individus, et procéder à l'évaluation individuelle des responsables, qui doit être liée à un système de sanctions adéquat.¹¹

B- Maîtrise de l'activité

- Mesure de l'activité de l'entreprise et de ses principales unités opérationnelles, en vue de chercher des gains de productivité et de la rendre plus efficace ;
- Maîtrise des risques dont l'entreprise est susceptible de subir ;
- Amélioration de l'efficacité par la conception et la bonne utilisation du système d'information de gestion, qui doivent pouvoir restituer aux différents niveaux de la hiérarchie les informations qui permettent d'assurer pleinement leurs responsabilités dans le cadre de délégations reçues ;
- Détermination des normes et des standards en matière de rentabilité et d'activité puis les comparer avec les résultats obtenus.

C-Maîtrise de la rentabilité

Mesure de la rentabilité globale de l'entreprise, de ses principales activités et de ses produits, puis Faire évoluer la rentabilité par l'augmentation des produits ou la réduction des coûts.

D-Maîtriser l'évolution de l'entreprise

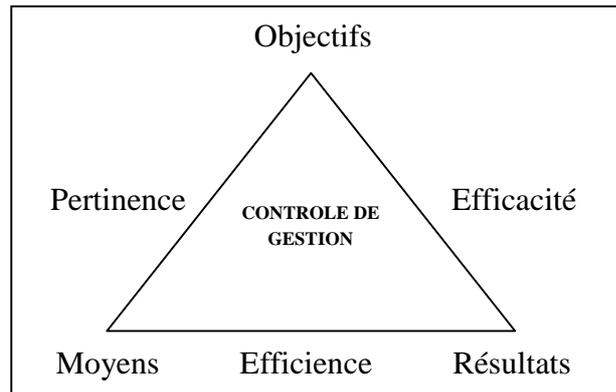
Maîtrise de l'évolution de l'entreprise par l'élaboration des normes de prévisions en fonction d'objectifs fixés, le suivi des réalisations correspondantes ainsi que l'analyse des écarts constatés et les actions correctrices qui peuvent en découler puis une Mise en œuvre d'une planification à moyen terme dans le cadre d'une stratégie définie et la détermination de budgets annuels cohérents avec les plans à moyen terme.

Assurer une meilleure exploitation et développement de l'entreprise par une utilisation optimale des moyens d'exploitation, une meilleure gestion du personnel et en mesurant les décisions stratégiques.

¹¹ K. Isabelle et K. Loic, « Le contrôle de gestion : à la portée de tous », op cit., p. 42.

En dernier lieu nous pouvons dire que le contrôle de gestion vise principalement à assurer la réussite de la TRILOGIE suivante : efficacité-efficacité-pertinence. Cette trilogie peut être présentée dans le schéma n°02, qui montre la relation entre les moyens, résultats et objectifs, qui constituent des éléments de base du contrôle de gestion.

Schéma n°02: Le triangle du contrôle de gestion



Source: LONING Hélène et All, « Le contrôle de gestion », édition DUNOD, paris 1998, p.6.

Pertinence : Elle met en rapport objectifs et moyens ; c'est-à-dire les objectifs doivent être en rapport avec les moyens existants ou mobilisables.

Chaque organisation met en place les moyens nécessaires pour atteindre son objectif, et au terme de ce processus elle obtient des résultats significatifs.

Afin de qualifier le lien entre les objectifs et les moyens, le terme pertinence marque sa présence. Nous parlons d'efficacité pour la relation entre objectifs et résultats et enfin l'efficience pour identifier la qualité de la relation entre les moyens et les résultats.

Section 2 : Notions voisines au contrôle de gestion

Le contrôle de gestion présente plusieurs notions voisines, à savoir :

2.1. Contrôle de gestion et stratégie

La stratégie est l'une des notions relatives au contrôle de gestion

2.1.1. Définition de la stratégie

La stratégie peut se définir de plusieurs manières qui sont les suivantes :

Selon CHANDLER : « la stratégie consiste en la détermination des buts et des objectifs à long terme d'une entreprise, l'adoption des moyens d'action et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs ». ¹²

Selon SOULIE Daniel : « l'élaboration d'une stratégie consiste en une réflexion à long terme orientée vers l'action ». ¹³

Selon SIMON : « La stratégie est la vision de la direction générale à un horizon de plusieurs années ». ¹⁴

La stratégie se doit d'assurer la pérennité de l'organisation tout en respectant un niveau de performance satisfaisant pour ses différents partenaires, dirigeants, actionnaires, et son personnel. Plusieurs éléments permettent une délimitation actuelle de la stratégie :

La stratégie se définit en comparant les forces et les contraintes de l'environnement avec les capacités et les ressources de l'organisation.

Ainsi, la délimitation de la stratégie peut apparaître comme un compromis ou un arbitrage entre les trois questions suivantes :

- Que veut faire l'entreprise ? Valeur, finalité, objectifs ;
- Que sait faire l'entreprise ? Compétences, ressources, facteurs clés de succès ;
- Que peut faire l'entreprise ? Contraintes, chances externes.

¹²CHANDLER Alfred D., « Strategy for business, édition Mariana, 1962, p. 34, traduction en 1988 par LANGER. F, édition l'organisation.

¹³ SOULIÉ Daniel, « Analyse économique et stratégique d'entreprise », EDICEF, 1992, p.11.

¹⁴ SIMON. F.X, « Management et gestion d'un point de vente », 2^e édition, DUNOD, Paris, 2008, p .11

➤ **Les raisons de définir une stratégie sont nombreuses**

La stratégie choisie sous contraintes par une entreprise doit permettre à l'organisation : De réagir aux évolutions de l'environnement ; de rechercher une compétitivité - coût et hors coût ; de se différencier des concurrents et bien sûr de se développer.

Pour l'aider dans tous ces choix, le gestionnaire a besoin d'informations précises et permanentes sur la performance de son entreprise : des indicateurs quantitatifs et qualitatifs, financiers mais aussi physiques, sur toutes les ressources de l'organisation, passées et futures.

2.1.2. Le contexte stratégique

Il est possible de repérer plusieurs tendances pour caractériser le contexte stratégique actuel : un système d'objectifs diversifiés et contradictoires, de ce fait l'entreprise doit essayer simultanément d'atteindre plusieurs objectifs qui ne sont pas toujours convergents (La productivité et la flexibilité, qui sont recherchées conjointement, une qualité et un coût minimum doivent coexister, un temps de réaction court et des délais toujours plus serrés doivent s'insérer dans les objectifs précédents).

Le gestionnaire a donc besoin d'indicateurs sur tous ces paramètres, quantitatifs et qualitatifs, pour opérer des arbitrages et obtenir des avantages concurrentiels. (Un fort degré de concurrence ; la mondialisation de l'offre et de la demande, la réduction du temps et de l'espace, les turbulences économiques, politiques, sociales et technologiques, accroissent fortement le nombre de leviers d'action qu'il faut gérer pour faire face à une concurrence de plus en plus diversifiée et dispersée).

Pour répondre à ces contraintes et ces turbulences, les entreprises doivent mettre en place des analyses précises de leurs forces et leurs faiblesses, des diagnostics internes et externes, pour bien orienter leurs choix stratégiques et les actions qui en découlent.

L'analyse stratégique comprend trois volets :

- L'analyse de la concurrence et du marché dans lequel l'entreprise évolue ;
- L'analyse des potentialités technologiques, des tendances et des opportunités ;
- L'analyse des compétences de l'organisation, de la structure et des acteurs.

Le contrôle de gestion en tant qu'outil d'aide au pilotage stratégique et à la gestion des acteurs peut être un système d'information efficace.

2.1.3. Les orientations stratégiques

L'entreprise doit déterminer les domaines d'activité, les couples produit-marché sur lesquels elle se positionne, ainsi que les modes d'obtention d'avantage concurrentiel, pour être compétitive sur ces domaines.¹⁵

➤ La segmentation stratégique

L'entreprise délimite son champ d'action :

- Une activité plus au moins étendue : spécialisation sur un produit, focalisation sur un interstice de marché ; ou un portefeuille d'activités : diversification ou intégration verticale.
- Elle doit également définir la dimension de son domaine d'activité : nationale ou internationale.
- Pour tous ses choix, l'entreprise opère une segmentation stratégique à partir de son ou ses métiers.

Un segment stratégique est un sous-ensemble de l'activité totale de l'entreprise pour lequel la combinaison des facteurs clés de succès est spécifique. Plusieurs critères de segmentation fondés sur les caractéristiques du métier ou des compétences distinctives peuvent être utilisés: Une technique ; Un produit ; Un type de client ; Une zone géographique.

Après avoir effectué cette segmentation, le gestionnaire pourra déterminer le type de produit et le prix qu'il va proposer sur chaque segment. Le contrôle de gestion sera alors utile pour aider à la fixation des coûts en fonction des prix et des performances des activités

2.1.4. Les axes stratégiques

L'entreprise doit d'abord choisir ses axes de développement sur chaque activité (le maintien, la croissance ou l'abandon), Puis, pour acquérir ou maintenir un avantage concurrentiel sur ses marchés, l'entreprise recherche les moyens de se démarquer de ses concurrents. Pour ce faire, deux grands axes stratégiques sont repérés : La stratégie de domination par les coûts et / ou la stratégie de différenciation des produits.

Il est possible d'ajouter d'autres stratégies fondées sur d'autres facteurs clés de succès tels que la stratégie d'innovation et la stratégie de flexibilité.

¹⁵MOLHO, POISSON et FERNANDEZ « tableaux de bord : outils de performance », EYROLLES, 2009, p.2.

Le choix de ces axes s'appuie sur les informations données par les outils de gestion et en particulier le contrôle de gestion, quand il s'agit de stratégie de domination par les coûts.

Le contrôle de gestion voit ses objectifs et son champ d'analyse s'élargir. Les décideurs cherchent à utiliser les outils du contrôle de gestion comme une aide au diagnostic des facteurs clés de succès (FCS), des compétences spécifiques de l'organisation, pour toutes ses activités et les départements de sa structure.

À partir de la détermination des facteurs clés de succès, il est nécessaire d'organiser les actions qui en résultent, les investissements nécessaires et d'affecter les objectifs et les ressources aux différents départements ou centres de responsabilité concernés.

Enfin, une fois que les missions sont définies, il faut élaborer les critères pour mesurer les résultats.

2.1.5. Place du contrôle de gestion dans le processus stratégique

Le contrôle de gestion doit être en interaction avec les objectifs et les stratégies de l'entreprise. Les techniques pour préparer, coordonner et contrôler l'activité de production doivent s'articuler à partir des objectifs et des stratégies définis globalement pour l'entreprise et doivent servir à mesurer leur efficacité et leur efficacité.

Pour ce faire, le contrôle de gestion intervient avant, pendant et après l'action.

2.2. Contrôle de gestion et processus

Le pilotage de l'entreprise consiste à tenter d'atteindre les objectifs dont on a défini clairement les termes, cette démarche s'inscrit dans le temps, elle est progressive, c'est pour cela qu'on parle du processus de contrôle.

2.2.1. Définition d'un processus

« Un processus est un ensemble d'activité ou de tâches liées entre elles en vue de produire un bien ou un service pour un client ». ¹⁶

Il en ressort de cette définition que le processus, consiste à une succession d'activités, dans le but de répondre aux besoins des clients.

¹⁶ LANGLOIS. L, BONNIER. C, BRINGER. M, op cit, p.17.

2.2.2. Les phases du processus de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus ou une boucle. Ce processus peut être appelé la dynamique du pilotage.

Le processus du contrôle de gestion comprend deux grandes phases : la phase de planification, qui consiste à préparer l'action, et la phase d'analyse des résultats, dont l'objectif est d'apprécier le degré de réussite des actions engagées et d'orienter en conséquence les actions futures.

A- La phase de planification

Selon F. GIRAUD(2005) : Le premier but de la planification est de fixer les objectifs, c'est à dire la jauge à partir de laquelle seront appréciés les résultats. Lorsqu'il n'existe aucun contrôle de gestion dans l'entreprise, la clarification de la nature de la performance constitue la fonction dominante de la phase de planification, mais lorsque ce système est déjà en place, la démarche reste néanmoins importante.¹⁷

La planification ne se limite pas sur les objectifs de l'organisation, il s'agit également d'anticiper les moyens qui doivent être engagés pour les atteindre, la phase de planification comprend aussi le choix des plans d'action. Pour déterminer le choix du plan d'action, il faut anticiper les besoins de ressources induits par la poursuite des objectifs afin de garantir que celles –ci seront suffisantes sans être excessives.

Ainsi, nous pouvons dire que la planification ne se résume pas en un seul exercice de reconduction du passé, mais elle exige un véritable développement de la performance par un travail de choix de plan d'action et d'ajustement des ressources.

En pratique, la fixation des objectifs et le choix des plans d'action ne sont pas séquentiels, c'est à dire que la démarche débute par une réflexion sur les plans d'action, ceci est ensuite traduit en objectifs, l'important c'est que ces derniers soient cohérents.

Dans l'ensemble du processus, la planification est essentielle, c'est pour cela que plus la planification est effectuée sérieusement plus le travail d'analyse des résultats est allégé.

B- La phase de mesure et d'analyse des résultats

¹⁷ GIRAUD. F, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^e édition, GUALINO, 2005, p.24.

La démarche prévisionnelle a pour but d'anticiper au maximum les difficultés, en choisissant des objectifs réalistes et des plans d'actions cohérents. Toutefois, la performance réelle peut s'avérer différente de celle qu'on a envisagée, en particulier les plans d'action mis en œuvre ne sont pas effectués correctement, ou si des aléas surgissent, ainsi un suivi des résultats réels et une comparaison régulière avec les objectifs sont nécessaires.¹⁸

Plusieurs méthodes d'analyse des résultats existent, elles consistent à :

- Mesurer les écarts entre le résultat prévu avec le résultat obtenu, afin d'identifier si des actions correctives sont nécessaires;
- Identifier les causes d'un dérapage éventuel, afin d'orienter les actions correctives.

Depuis quelques années, on tente de rendre la phase de suivi plus rapide et plus opérationnelle, en l'adossant à des représentations plus riches de la performance.

Si la phase de planification a pour but d'encadrer les actions qui doivent être engagées, la phase de suivi des résultats peut amener à revenir sur ces plans d'action. Le suivi des résultats est avant tout destiné à l'action, de ce fait, le processus de contrôle n'est pas séquentiel mais en boucle.

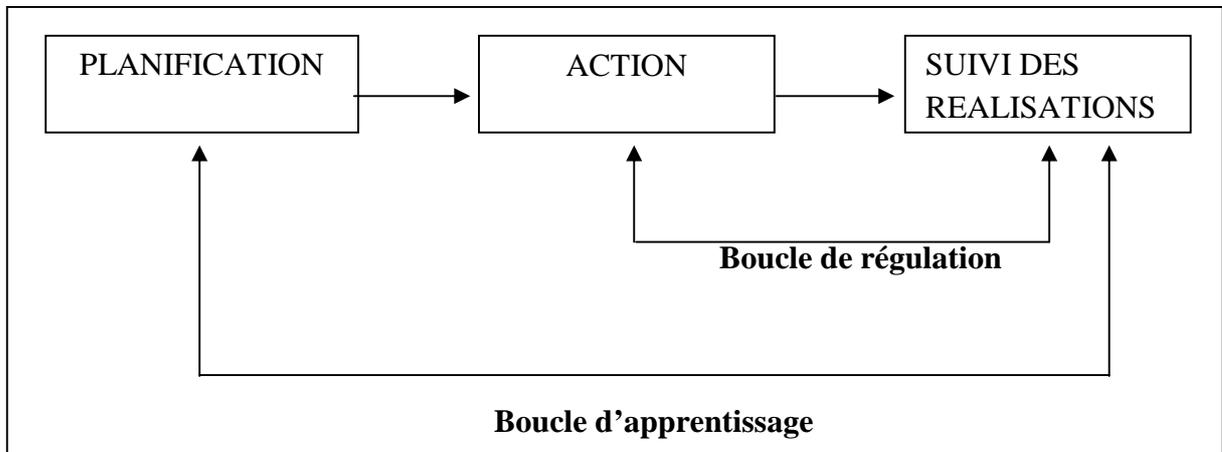
Le processus du contrôle de gestion assure une fonction de régulation (boucle de régulation), comme un thermostat qui assure le maintien d'une température en corrigeant les variations éventuelles.

Cette boucle de régulation est nécessaire, elle n'est cependant pas suffisante, puisque la planification est un exercice difficile lorsque l'environnement est incertain et mouvant. La détermination des objectifs repose sur des hypothèses qui peuvent être invalidées par la suite, dans ce cas le choix d'une stratégie et des plans d'action correspondants suppose une bonne compréhension des facteurs clés de leur réussite, ainsi l'entreprise doit également faire évoluer le choix de l'objectif et des plans d'action eux-mêmes. C'est ce que nous appelons une boucle d'apprentissage.

¹⁸ Idem, p.24.

Le processus du contrôle de gestion peut être schématisé comme suite :

Figure n°01: Le contrôle, un processus en double boucle



Source : F.GIRAUD, « contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^e édition, GUALINO, op cit, P. 29.

A partir de la figure n°01, nous pouvons dire que le processus du contrôle de gestion comprend donc deux mouvements complémentaires :

- Un processus de mise en œuvre, qui consiste à mener à bien des plans d'action prédéfinis, et qui correspond à la boucle de régulation ;
- Un processus de diagnostic, qui consiste à questionner régulièrement la pertinence du plan, tant sur les objectifs visés que sur les plans d'actions choisis pour les atteindre, et qui correspond à la boucle d'apprentissage.

2.2.3. Les finalités du processus de contrôle de gestion

Le processus du contrôle de gestion permet de :

- Fixer les objectifs ;
- Mettre au point des plans d'action ;
- Elaborer des prévisions permettant d'atteindre les objectifs ;
- Interpréter les résultats partiels en vue de prendre les décisions correctives appropriées pour atteindre les objectifs.

2.3. Contrôle de gestion et organisation

La structure organisationnelle a une incidence sur le processus du contrôle de gestion, en effet ce dernier suppose un découpage de l'entreprise en centre de responsabilités.

Par ailleurs, le contrôle de gestion a une incidence sur la structure, surveillant en permanence la relation objectifs-actions-performance.¹⁹

2.3.1. Les centres de responsabilités

Les centres de responsabilités sont une importante composante pour le fonctionnement d'une organisation

A- Définition d'un centre de responsabilité : « c'est un sous ensemble de l'entreprise :

- Disposant d'une délégation d'autorité pour acquérir et utiliser des moyens humains et matériels ;
- Qui permet d'atteindre un objectif spécifique daté et quantifié ;
- Dans le cadre d'un budget ;
- Soumis à un suivi incitatif et sanctionné ».²⁰

Le centre de responsabilité peut aussi être défini ainsi : « c'est une entité de gestion ou le responsable dispose :

- D'une délégation formelle d'autorité, pour négocier les objectifs et l'allocation des ressources dans le cadre des plans et des budgets ;
- D'un système de pilotage de gestion permettant d'être informé sur ses réalisations par rapport aux objectifs et sur les différents éléments clés de son exploitation, à travers le contrôle budgétaire, et un reporting des rapports spécifiques ».²¹

Une autre définition des centres de responsabilité : « c'est une unité organisationnelle définie par un ensemble de tâches à réaliser, un responsable et des procédures de gestion clairement identifiées ».²²

Donc, créer des centres de responsabilités représente une création de mini-entreprises à l'intérieur de l'entreprise elle-même, cela permet d'avoir une idée précise sur la pression du marché et de la concurrence.

B- Les principes de gestion d'un centre de responsabilité

¹⁹ DAYAN Armand, « Manuel de gestion », volume 1, 2^e édition, ELLIPSES, 2004, p.820.

²⁰ MALO Jean Louis, MATH Jean Charles « L'essentiel du contrôle de gestion », édition d'organisation, Paris, 2000, p.17.

²¹ GAUTIER et PAZET, « contrôle de gestion : gestion appliqué », Dareois et Pearson Education, Paris, 2006, p.155.

²² DEMEESTERE, LORINO, MOTTIS, « contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », Dunod, Paris, 2006, p.50.

Les principes fondamentaux qui gouvernent la mise en place d'une structure en centres de responsabilité se présentent de la manière suivante²³:

➤ **Le principe « gigogne » de responsabilité**

Celui-ci insiste d'une part sur le caractère « emboîté » de la délégation (un manager reçoit une délégation de son supérieur et délègue à son tour à ses subordonnés), et d'autre part sur les « droits et devoirs » qui alimentent le « contrat délégataire ».

Ainsi, un manager délègue l'autorité nécessaire à un collaborateur pour atteindre un objectif, son collaborateur devient alors responsable et comptable devant lui, tandis que lui-même reste responsable devant sa propre hiérarchie.

La délégation implique le contrôle, la responsabilité implique le compte rendu. Par ailleurs, la délégation d'autorité, loin de signifier la délégation de toute responsabilité, est même le contraire de la fuite des responsabilités, la responsabilité reste au sommet, elle se démultiplie au lieu de se passer comme un témoin.

➤ **Le principe de contrôlabilité**

C'est un principe de « justice » et de « faisabilité » : la mesure de performance d'un centre de responsabilité doit porter sur, et uniquement sur, les éléments principalement maîtrisés par ce centre. Cela signifie en particulier que la définition de l'objectif ou des objectifs du centre doit être en fonction des possibilités d'action de celui-ci, que l'objectif doit inclure tous les éléments de coûts/ chiffres d'affaires/ actifs/ autres critères de performance sur lesquels son action est prépondérante, mais exclure ou neutraliser en retour les éléments sur lesquels d'autres centres de responsabilité ou des variables exogènes ont une action prépondérante. Ce principe, si simple à énoncer qu'il en paraît trivial, est cependant souvent difficile à respecter dans la pratique, en particulier en cas de résultat collectif et de responsabilité partagée entre plusieurs centres.

La contrôlabilité n'est en effet jamais totale, et le caractère prépondérant de l'action est souvent très subjectif. De plus, l'évolution des dernières décennies, dans de nombreux secteurs, a été marquée par une performance construite de plus en plus de façon collective et partagée ; les organisations se sont répandues, et elles sont le signe d'une interdépendance très forte des différentes fonctions de l'entreprise.

²³LONINNG Helène et MALLERET Véronique, « le contrôle de gestion : organisation, outils et pratique », 3^e édition, Dunod, Paris, 2008, p.16 -17.

➤ Le principe d'exhaustivité

Moins « fondamental » que les notions de délégation, responsabilité, contrôlabilité, ce principe est néanmoins important à respecter en pratique. Il consiste à s'assurer que, au niveau des résultats comptables et critères financiers de performance chaque poste du bilan et du compte de résultat est affecté à un centre de responsabilité au minimum. Les mesures financières de performance, à travers les deux principaux états financiers de l'entreprise, sont en effet des mesures synthétiques, des filtres qui tôt au tard vont inmanquablement révéler d'éventuelles lacunes de gestion. Au moins un manager doit être en charge de chaque critère financier, et la « somme » aboutit au compte de résultat et au bilan. On minimise ainsi le risque de voir un critère se dégrader au profit d'un autre au point de menacer tout à coup l'entreprise. Ainsi, ce principe refuse les impasses.

C- Les différents types de centres de responsabilités :

Le choix du type de centre de responsabilité doit être en fonction de la nature des enjeux couverts. Nous pouvons citer²⁴ :

- **Centre d'investissement** : C'est un type de centre de profit, dans lequel le responsable est jugé sur la bonne gestion des actifs utilisés. le responsable gère une mini entreprise, et sa performance est évalué à partir de critères financiers unissant l'efficacité économique des opérations à travers une mesure de résultat, parmi ces critères on retrouve le bénéfice résiduel.
- **Centre de coûts** : Dans cette variété la mesure de la performance financière du responsable se fait sous forme d'une norme de coûts à respecter. Dans ce genre de centre, il est possible de facturer sa production à un autre centre sans devenir un centre de profit.
- **Centre de profit** : dans celui-ci, il ya un objectif de résultat à atteindre de la part du dirigeant, il doit combiner au mieux les charges et les produits, dans ce centre la mesure de la performance repose sur un compte de résultats propre.
- **Centre de produit ou de chiffre d'affaires** : l'objectif essentiel de ce centre est le volume ou la valeur des ventes, le contrôle des coûts se fait comme dans les centres de coûts.

²⁴ MOTTIS Nicolas, « le contrôle de gestion », 2^e édition, EMS, 2006, pp.50 -53.

2.3.2. Le contrôle de gestion central et le contrôle de gestion décentralisé

On distingue deux types de contrôle :

A- Le contrôle de gestion central

Le champ d'action du contrôleur de gestion englobe toute l'activité de l'entreprise. C'est pour cette raison qu'il ne peut pas être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler son activité. De plus, il a pour mission, d'aider chaque membre de l'entreprise, du directeur général, à l'échelon le plus bas de la hiérarchie. Mais il n'a pas d'autorité hiérarchique, et il ne doit en avoir que pour le personnel qui se trouve sous sa responsabilité ; sinon, aucune liberté d'esprit et aucune objectivité ne seront possibles.

L'avantage essentiel est l'indépendance. D'autres peuvent avoir lieu. En effet, rattaché à la Direction Générale, le contrôleur de gestion bénéficie du soutien direct de cette dernière ; et puis il peut transmettre plus facilement les différents rapports qu'il est amené à élaborer. Il est en outre perçu comme un personnel très influent dans l'entreprise.

B- Le contrôle de gestion décentralisé

Le problème soulevé concerne l'entreprise dont le siège social se trouve séparé des divisions ou zones, et là où elle pratique la délégation de l'autorité. Dans ce cas, on se trouve devant une double décentralisation géographique et administrative. La tendance actuelle des entreprises les pousse à appliquer la formule selon laquelle, il existe un service central de contrôle de gestion au niveau du siège, et des services de contrôle de gestion locaux dans chaque établissement.

2.4. Contrôle de gestion et contrôleurs de gestion

Le contrôleur de gestion, qui est généralement appelé responsable de planification et de gestion, doit souvent s'assurer que les objectifs sont traduits en un ensemble cohérents de sous objectifs pour les responsables opérationnels, et que les plans précis permettent d'atteindre les objectifs avec les moyens disponibles et qu'ils sont effectivement réalisés.

MALLERET Véronique et LONING Hélène²⁵ résument le rôle du contrôleur de gestion en deux métiers :

- De la collecte de données à l'organisation de l'information ;

²⁵ LONING Hélène et Véronique, « le contrôle de gestion : organisation, outils et pratique », op.cit., p.269.

- De l'administration à l'animation des procédures et systèmes d'information.

2.4.1. Les missions d'un contrôleur de gestion

Les missions d'un contrôleur de gestion peuvent aussi se présenter ainsi : Le contrôleur de gestion apparaît dans l'entreprise sous deux aspects ; Il est prestataire de services du fait qu'il conseille, observe et coordonne. Il est aussi animateur du système d'information.

A- Le contrôleur de gestion est prestataire de service

Il est en relation avec la direction générale de l'entreprise et chacune des directions. Il n'intervient pas dans la réalisation des opérations. Il n'est à cet égard, en aucune manière un décideur.

➤ Rôle de consultant

- Il collecte les données, essentiellement à l'intérieur de l'entreprise, ou reçoit des données de l'extérieur, par le truchement des services opérationnels, les traite et fournit les informations de synthèse, à l'aide du système d'informations à sa disposition.
- Assiste les opérationnels dans l'établissement de leurs budgets. Fournit les informations susceptibles de les aider à élaborer leurs plans d'actions, et à développer leur motivation, par la participation à la fixation des objectifs et le suivi des réalisations, afin de mesurer leurs performances.

Le contrôleur de gestion travaille toujours pour un décideur, et il doit être conscient qu'il ne « vend » pas du contrôle de gestion mais tel ou tel produit comme les opérationnels.

➤ Rôle d'observateur

Le rôle d'observateur du contrôleur de gestion se manifeste tant dans ses fonctions que vis-à-vis des contraintes qu'il subit, ou des bases sur lesquelles ses fonctions reposent.

Il doit analyser pour la direction générale et les responsables concernés, l'environnement, ainsi que le climat psychologique et social de l'entreprise.

Il doit observer pour les opérationnels, la manière dont les objectifs et la structure sont définis et perçus.

Enfin, la mesure des performances exige qu'il soit un observateur impartial, pour enregistrer et analyser les performances et les écarts.

➤ Rôle de conseiller

- Il est aussi un conseiller auprès de la direction ;
- Il n'a aucun pouvoir hiérarchique. Il ne peut pas prendre de décisions, sauf dans le cadre de ses fonctions ;
- Il doit convaincre, aider, guider pour orienter l'action vers l'objectif ;
- Il doit amener la structure et l'objectif à être efficaces dans l'entreprise.

➤ Coordonnateur

Le contrôleur de gestion est un coordonnateur tant au niveau de la planification que de la mesure des performances.

Au cours de la phase de prévision, c'est son rôle principal. Il doit coordonner les prévisions de tous les centres de responsabilité dans le temps, pour l'établissement des budgets et pour garantir la qualité de la prévision concernant les objectifs et les moyens.

Du point de vue de la gestion, il doit assurer la cohérence et l'homogénéité des plans à long terme avec l'objectif fondamental, des plans à court terme avec ceux à long terme.

A travers la mesure des performances, il doit s'assurer que l'action est cohérente avec les plans, par l'analyse des écarts et le déclenchement des actions correctrices.

B- Le contrôleur de gestion garant, animateur et promoteur du système d'informations

Même s'il ne possède pas un pouvoir de décision, le contrôleur de gestion doit garder une vue d'ensemble du système d'informations et des opérations de l'entreprise. Il a pour rôle d'assurer son bon fonctionnement et sa pérennité. Il doit aussi veiller à sa mise à jour, en fonction de l'évolution des opérations et des structures de l'entreprise ; de manière à ce que l'information utile soit produite. Il apparaît à cet égard comme animateur du système d'informations.

➤ Le contrôleur de gestion animateur

- Il est animateur tout d'abord à l'intérieur de son propre département ; cela est évident. Mais il l'est aussi pour toute l'entreprise. Ses rôles de coordinateur et de conseiller l'impliquent.
- Il doit motiver et inciter tous les responsables à être efficaces de manière permanente. Du fait qu'il n'a pas d'autorité hiérarchique, il lui est essentiel qu'il soit capable de convaincre, de former, et d'entraîner tous les responsables à leurs objectifs.

- Nécessairement pourvu d'une grande compétence et d'une autorité personnelle, le contrôleur de gestion doit être psychologue.
- Il doit avant tout croire à la valeur de l'homme, en sa faculté d'initiative et de créativité, et à un certain droit à l'erreur. Croire en l'homme est la base de la délégation des responsabilités.

➤ **Animation de la procédure budgétaire**

Le contrôleur de gestion contribue à rassembler les données chiffrées qui permettent de préciser et d'affiner les stratégies et les objectifs.

En allant sur le terrain, à l'écoute des responsables, il pourra orienter les réflexions et les analyses, regrouper les idées qui foisonnent pour s'assurer, ensuite, de leur cohérence avec la stratégie de l'entreprise, et la traduire en objectifs de progrès.

Les informations lui sont fournies par les systèmes et procédures budgétaires dont il assure :

- La coordination par la confrontation, la documentation, l'assistance à la préparation, le chiffrage et la centralisation ;
- La présentation à sa hiérarchie des différents résultats obtenus (budget global et par unité, résultat et compte d'exploitation prévisionnels) ;
- Le suivi et la diffusion adéquate des budgets arrêtés par la direction générale ;
- L'analyse et l'interprétation des écarts et des tendances défavorables ;
- La proposition de mesures et actions correctives.
- Conception et suivi du fonctionnement des systèmes

Le contrôleur de gestion doit prendre une large place à la conception, et assurer le bon fonctionnement du système de production des informations. Il a des relations fonctionnelles étroites avec les unités qui conçoivent les systèmes, produisent et contrôlent les informations.

- Organisation ;
- Comptabilité générale ;
- Informatique.

Celles qui assurent le fonctionnement de la procédure budgétaire, le suivi de la comptabilité analytique et la préparation des tableaux de bord.

➤ **Présentation des résultats et tableaux de bord**

Le contrôleur de gestion suit les activités par des contrôles globaux et indiciaires.

- Il recherche avec les services, les explications des évolutions défavorables constatées.
- Il Transmet périodiquement des rapports à la hiérarchie ; explicitant les résultats d'activité, et les points marquants, obtenus à partir des tableaux de bord.

➤ **Assistance aux directions**

La raison du contrôle de gestion est d'orienter progressivement les services de l'entreprise vers l'autocontrôle. Le contrôleur de gestion surveille les grands équilibres de l'entreprise et effectue des contrôles par exception.

Sa mission est donc essentiellement orientée vers l'assistance et le conseil des autres directions. Il devra faire preuve à ce titre, d'une grande capacité de dialogue ; notamment lorsqu'il faudra rechercher les mesures et actions susceptibles d'améliorer les résultats, ou tendances défavorables constatées.

Il doit aller sur le terrain; développer les relations inter-directions; favoriser les rencontres; promouvoir le travail en équipe. Son rôle ressort plutôt du conseil et de l'assistance que de l'opération commando qu'on voulait quelque fois le voir mener.

Conclusion

Le contrôle de gestion est l'une des principales fonctions d'une entité, et le premier chapitre a éclairci certaines notions relatives à ce dernier. Ainsi pour mener à bien cette activité et atteindre l'objectif poursuivi par celle-ci, un certains nombres d'outils marquent leurs présence.

Les outils du contrôle de gestion sont nombreux et diversifiés, c'est pour cela que le chapitre suivant permettra de faire connaissance avec ces différents instruments, et comprendre mieux les méthodes de chacun et la différence qui existe entre eux à travers une définition détaillée de chaque mécanisme.

Chapitre II :

Dispositifs du contrôle de gestion

Introduction

Les procédures de contrôle visent à faire en sorte que les résultats obtenus aillent dans le même sens des objectifs souhaités. Ainsi, pour remplir sa mission, le contrôle de gestion utilise de différents outils qui sont la base de la réussite de cette dernière.

Les dispositifs du contrôle de gestion sont des outils intéressants puisque ils permettent de traiter rapidement et efficacement certains problèmes ou certaines situations particulières. Ainsi, ils permettent une planification plus flexible.

Les outils qui seront présentés ci-après sont divisés en deux grandes familles: des outils traditionnels tels que le système d'information, le tableau de bord, la comptabilité et le contrôle budgétaire, et des outils spécialisés tels que le BBZ (Budget à Base Zéro), le BSC (Balanced Scorecard), le benchmarking et enfin la procédure des prix de cession interne.

Section 1: Principaux outils du contrôle de gestion

Afin de mener à bon escient les missions qui lui sont dévolues au sein de l'entreprise, le contrôle de gestion s'est doté d'un certain nombre d'outils, tels que le tableau de bord, la comptabilité, la gestion prévisionnelle et le système d'information.

1.1. Système d'information

Le système d'information comprend toutes les informations circulant au sein de l'entreprise, ainsi que tous les moyens, procédures de saisie, de mémorisation et de traitement de ces informations, en vue de les restituer sous une forme directement utilisable permettant de prendre des décisions tactiques ou stratégiques et d'améliorer le fonctionnement opérationnel de l'entreprise.

1.1.1. Définition du système d'information

Définition 1: « Le système d'information est un élément essentiel du processus de gestion et à ce titre une composante fondamentale du système du contrôle de gestion. Il fournit une description précise d'une évolution passée et permet un diagnostic grâce à des informations pertinentes »²⁶.

²⁶ ALAZARD et SEPARI, « Contrôle de gestion, manuel et application », op.cit, p. 86.

Définition 2 : « C'est l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation ». ²⁷

1.1.2. Finalités du système d'information

Généralement, on peut distinguer trois principaux buts d'un système d'information :

- **Le contrôle:** Etant donné que le système d'information constitue la mémoire de l'entreprise, il doit être capable de détecter les éventuelles anomalies dans l'évolution des différentes situations possibles en comparant les informations actuelles à la tendance générale tracée par l'historique.
- **La coordination:** Le système d'information doit assurer la coordination entre les différents services et départements de l'entreprise (circulation des documents accompagnant les flux).
- **La décision:** Le système d'information traite aussi les informations qui concernent le futur. Il doit donc permettre de faire des prévisions et de choisir, grâce à la simulation, la solution optimale et donc la décision adéquate.

1.2. Tableau de bord de gestion

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.

Le tableau de bord de gestion constitue une excellente réponse informationnelle à ces exigences, d'abord en regroupant de façon cohérente et évocatrice l'ensemble des indicateurs de performance et ensuite en utilisant les plus récentes technologies de l'information pour produire rapidement une information de gestion à valeur ajoutée : riche, ciblée et bien présentée, plus facile à analyser, à interpréter et à utiliser. Les gestionnaires peuvent alors mieux suivre ce qui se passe, être averti des situations anormales, localiser les écarts, identifier les tendances et les exceptions et décider en connaissance de cause.

²⁷ H.C. Lucas, « Système d'information pour le management », Davis, 1986, p.86.

1.2.1. Définition

Il existe plusieurs façons de définir les tableaux de bord:

Selon Boisselier le TBG 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 »²⁸.

Selon Pierre Voyer : « Un tableau de bord de gestion est une façon de sélectionner, d'agencer et de présenter les indicateurs essentiels et pertinents, de façon sommaire et ciblée, en général sous forme de « coup d'œil » accompagné de reportage ventilé ou synoptique, fournissant à la fois une vision globale et la possibilité de forer dans les niveaux de détail ».²⁹

D'une manière brève, le tableau de bord de gestion est un document d'information, sur mesure, de synthèses, orientées généralement vers le contrôle et la prise de décision. Il doit permettre au responsable d'analyser les situations, d'anticiper les évolutions, de réagir dans des délais brefs. C'est également un instrument de communication privilégié pour les différents acteurs de l'organisation.

On peut conclure donc, que le tableau de bord est un outil de suivi qui permet de réaliser des prévisions à court et moyen terme. Pour assurer l'atteinte d'un objectif fixé préalablement, il réunit cycliquement un ensemble d'indicateurs budgétaires et extra budgétaires, choisis comme étant les principaux leviers de l'action.

1.2.2. Les outils du tableau de bord de gestion

Le tableau de bord est un ensemble cohérent au sein duquel les informations sont collectées et diffusées de manière systémique et rationnelle sous différentes formes; le but étant d'attirer l'attention du responsable sur les informations clés pour accélérer l'analyse et le processus de décision³⁰.

Ses outils peuvent être énumérer comme suite :

A- Les ratios

B- Les graphiques

C- Les tableaux

D- Les clignotants

²⁸ BOISSELIER. P, «contrôle de gestion, cours et application », Vuibert, Paris, 1999, p.70.

²⁹ VOYER Pierre, « ableau de bord de gestion et indicateurs de performance », Presses, 2006, p.39.

³⁰LOROY. M, « Le tableau de bord au service de l'entreprise », Organisation, Paris, 2001, p.76.

1.2.3. Les étapes de conception d'un TBG

L'élaboration d'un tableau de bord de gestion poursuit certaines étapes qui se présentent ainsi :

A- Définition des objectifs

Le point de départ de l'élaboration d'un tableau de bord de gestion est la définition des objectifs de l'utilisateur du tableau de bord.

➤ **Les principes de définition des objectifs** : Pour qu'ils soient utiles, les objectifs de l'utilisateur doivent être selon **Philip Kotler et Bernard Dubois**³¹ :

- Hiérarchisés ;
- Quantifiés ;
- Réalistes ;
- Cohérents.

B- Détermination des points clés

Lors de la première étape, nous avons déterminé les objectifs et les avons décomposé en plusieurs niveaux d'objectifs. Cette deuxième étape de la construction d'un tableau de bord, consiste à déterminer les facteurs clés de succès nécessaires à la réalisation des objectifs. En d'autres termes, cette détermination des points clés de succès, consiste à retenir les sous-objectifs à suivre, afin d'atteindre les objectifs globaux.

➤ Pourquoi déterminer les points clés ?

On procède à cette sélection parce qu'il est possible de retenir tous les sous objectifs, du fait qu'ils n'ont pas tous la même importance.

Jean-Richard constate que «la bonne marche d'un service est en général conditionnée par un nombre réduit de points clés »³².

C- Recherche d'indicateurs

Un indicateur de tableau de bord est un paramètre de mesure permettant de renseigner le responsable sur le déroulement et la réalisation d'un point clé.

³¹ KOTLER Philip et DUBOIS Bernard, « marketing Management », 10^{ème} Edition, p. 113.

³² SULZER Jean-Richard, « Comment construire le tableau de bord », DUNOD entreprise, p .54 .

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs. De ce fait, **Caroline Selmer** considère « la recherche d'indicateurs (troisième étape pour la construction du tableau de bord), l'étape la plus importante ». ³³ Les indicateurs de pilotage sont « des concentrés d'informations particulièrement significatifs, qui ont un sens immédiat pour celui qui les regarde ». ³⁴

Nous avons constaté que dans les deux étapes précédentes, le concepteur du tableau de bord ne fait que recenser les objectifs et les clés propres à l'utilisateur. Par contre, cette troisième étape, nécessite un travail de réflexion afin de trouver les indicateurs qui conviennent le mieux, pour mesurer les points clés précédemment déterminés.

D- Le choix des indicateurs les plus significatifs

Le tableau de bord est un outil d'agrégation, il ne contient qu'un nombre réduit et suffisant d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs. Avant de prendre toute décision concernant la sélection des indicateurs, nous devons tout d'abord : « classer tous les indicateurs listés par ordre de représentativité et les garder dans une banque d'indicateurs potentiels. Ceux jugés les plus représentatifs ou les plus pédagogiques seront expérimentés pendant un certain temps, et éventuellement changer. On peut ainsi laisser les utilisateurs explorer les indicateurs (les tester) et de ne pas faire trop tôt les choix définitifs.

E- Mise en forme du tableau de bord de gestion

L'information, mise en perspective et fournie sous une forme visuelle agréable (graphique, pictogramme). Pour cela, il faut :

- Personnaliser la présentation ;
- Personnaliser le contenu.

³³ SELMER Caroline, « Concevoir le tableau de bord », op.cit. ; p.13.

³⁴ SAVALL. H, V. ZARDET, « le nouveau contrôle de gestion, méthode des couts –performances cachés », Paris, Eyrolles, 1992, p. 176.

1.3. Comptabilité

Le rôle de l'information comptable dans l'entreprise n'est pas à démontrer. Mais cette information peut prendre plusieurs formes et parvenir de différentes sources, selon les objectifs et les attentes des gestionnaires, ainsi on distingue deux types de comptabilité, qui permettent de renseigner les décideurs sur l'exploitation interne et externe de l'entreprise.

1.3.1. La comptabilité générale

La comptabilité générale est une technique permettant de codifier et de conserver une trace des opérations réalisées par une entreprise dans le cadre de son activité. Elle permet ainsi de produire des informations adaptées aux différents utilisateurs :

- Pour les investisseurs et les banquiers : bilan et compte de résultat ;
- Pour l'administration fiscale : déclarations fiscales ;
- Pour les chefs de services : état de suivi des budgets ;
- Pour le service juridique : liste des factures impayées ;
- Mais aussi des informations pour les clients, les fournisseurs, le comité d'entreprise.

A- Définition

La comptabilité peut se définir ainsi :

Pour GERVAIS : « la comptabilité générale rend compte des résultats d'une période (tableau de compte de résultat) et de la situation du patrimoine en fin de période (Bilan). Elle a la particularité d'être confuse pour les opérationnels, exhaustive et complexe puisqu'elle est tenue par la législation économique et fiscale, ce qui la rend lourde et tardive, mais régulière et sincère ». ³⁵

La pratique de la comptabilité générale est assez répandue dans les entreprises, et le compte de résultat reste toutefois l'outil le plus employé et il est dans ce cas, plutôt calculé sur une base mensuelle. ³⁶

³⁵ Ibid., p. 27.

³⁶ GERVAIS. M, « l'informatisation du contrôle de gestion », Échanges, 1987, pp. 31-41.

1.3.2. La comptabilité analytique

Elle analyse les résultats et fait apparaître les éléments constitutifs de contrôle de rendement et de rentabilité pour la gestion, elle détaille les comptes et met en évidence les performances internes, ainsi que des bases pour établir les prévisions des charges et des produits.

A-Définition

Plusieurs définitions ont été données à la comptabilité analytique par lesquelles nous citons les deux suivantes :

Selon Dubrulle et Jourdain³⁷ : « 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 décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement d'informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs ».

Selon Grandguillot³⁸ : « La comptabilité analytique constitue l'outil de gestion de l'entreprise et ses informations permettent d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décision ».

De ces deux définitions ressort le rôle de la comptabilité analytique comme système d'information aidant le manager dans la maîtrise de la gestion et la prise des décisions.

B- Objectifs de la comptabilité analytique

Les objectifs de la comptabilité analytique peuvent être cités, selon leur description dans le plan comptable général français de 1986, comme suit :

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

³⁷ Dubrulle Louis et Jourdin Didier, « Comptabilité analytique et gestion », Dunod, Paris, 2003, p.14.

³⁸ Grandguillot François, Comptabilité analytique, Galino, Paris, 1998, p.19.

- **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 la rendre utile à la décision. C'est à travers elle que la gestion prévisionnelle arrive à ses fins.

C- Le 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.

➤ **Les 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.³⁹ Parmi les méthodes de 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 homogène :** La comptabilité en sections 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 objets de coût qui sont en priorité des services (centres d'analyse), et des produits ou prestations.

³⁹ KAPLAN R., « Calcul des couts, un seul système ne suffit pas », Harvard d'expansion, 1988, pp .100-107.

Elle se base sur un découpage organique préétabli et stable de la structure, en distinguant :

- ✓ Les centres d'analyse principaux;
- ✓ Des 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'identification 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 prestations, 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.

Selon G. Gausse : « l'unité d'œuvre à retenir est l'unité physique produite dans le centre considéré ». ⁴⁰

Selon Rimailho : « Une section, pour être homogène, est constituée de telle manière que les différentes spécialités professionnelles qui la composent soient en principe employées dans la même proportion pour tous les travaux exécutés 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 ». ⁴¹

- **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

⁴⁰ GAUSSE, « Le calcul des coûts, quelques réflexions pragmatiques », Toulouse , 1993, p. 19.

⁴¹ RIMAILHO, « Organisation à la française », Paris, Delmas, Volume3, 1936, P. 53.

pas les centres d'activité. Cette méthode se base sur un diagnostic transversal et opérationnel 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.⁴²

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

P. LORINO définit l'activité comme : « Un ensemble de tâches élémentaires :

- Réalisées par un individu ou un groupe ;
- Faisant appel à un savoir-faire spécifique ;
- Homogènes ;
- Permettant de fournir un output ;
- À un client interne ou externe ;
- À partir d'un panier d'inputs ». ⁴³

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'ABC à 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 ». ⁴⁴ 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. ⁴⁵

- **L'IRFF (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. ⁴⁶

⁴² MEVELLEC. P, « Le calcul des couts dans les organisations », Paris, édition la Découverte, 1995, p.111.

⁴³ LORINO. P, « Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités », Paris, Dunod, 1991, p.40 .

⁴⁴ BOUIN. X et SIMON. F. X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 2^e édition, Paris, Dunod, 2004, p. 153.

⁴⁵ LERCH. C et LLERENA. P, « Cohérence et performance », Paris, Economica, 1996, pp. 227-243.

⁴⁶ Plan Comptable, 1982.

➤ Les 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.⁴⁷ 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.⁴⁸
- ✓ **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.⁴⁹

- **La méthode des coûts directs** : Un coût direct d'un produit comprend :

- ✓ Des charges variables ou fixes directement affectées ;
- ✓ Des charges variables ou fixes passant par les centres d'analyse mais qui lui sont imputables sans ambiguïté.

1.4. Contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire appelé aussi suivi budgétaire, consiste à comparer les réalisations aux données prévisionnelles. L'analyse des écarts est indispensable à cette étape. Le contrôle budgétaire nécessite la mise en place d'un système d'information de gestion de qualité.

1.4.1. Définition

Le système budgétaire est défini « comme un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés « budget » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ». ⁵⁰

⁴⁷ GERVAIS. M, « contrôle de gestion », op.cit., p. 75.

⁴⁸ Plan comptable de 1982.

⁴⁹ ABTEY. B. H, « comptabilité analytique de gestion, Méthodes et pratique », Paris, Banque, 1978, p. 194.

⁵⁰ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, « contrôle de gestion », op.cit., p. 341.

1.4.2. Utilité et limites du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire a des utilités et des limites, qui sont les suivantes :

A- L'utilité du suivi budgétaire

Son utilité se résume ainsi :

- Il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne;
- Il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;
- Il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion. Il permet de constater la marche de l'unité par rapport à la route prévue. Il a un rôle d'alerte pour le pilote de l'unité ;
- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- Il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

B- Les limites du suivi budgétaire

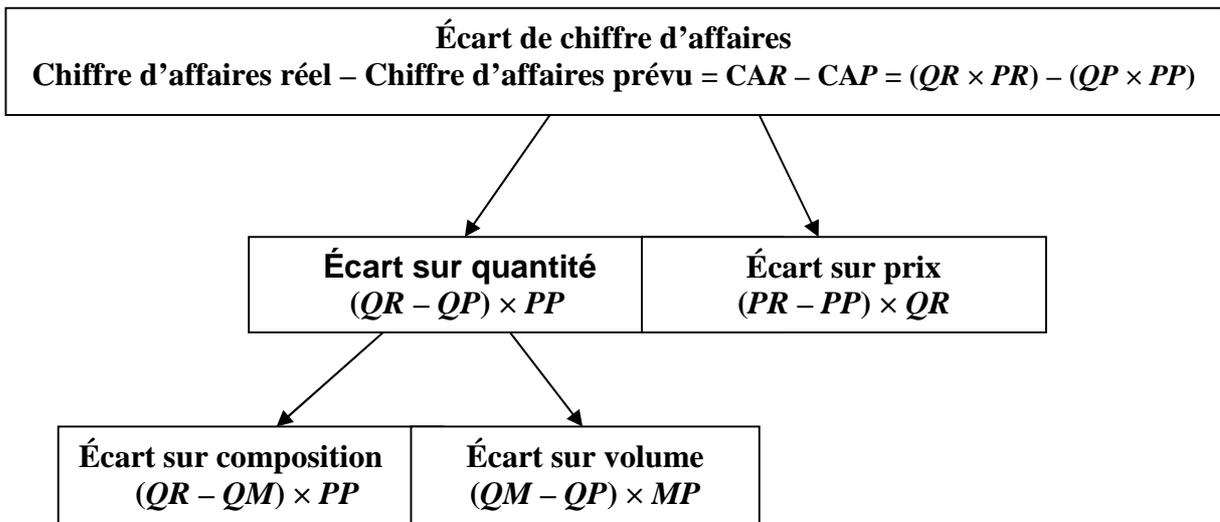
Le contrôle budgétaire présente plusieurs limites :

- Risque de non application par les opérationnels qui n'utilisent pas les informations fournies par le système pour des actions correctives. Cette attitude peut provenir d'un système budgétaire qui n'a pas été adopté par tous. Les cadres notamment, auraient dû être convaincus de l'utilité du contrôle mis en place ;
- Importance du nombre d'écarts limitant les possibilités de contrôle. On peut alors mettre en œuvre un contrôle par exception (gestion des écarts « significatifs » par rapport à des seuils fixés par l'entreprise) ;
- Existence d'un travers fréquemment rencontré : l'analyse d'écarts ne débouche pas souvent sur la prise de décision ;
- Incertitudes des prévisions ;
- Implantation trop rapide du système budgétaire ;
- Coût trop élevé du système budgétaire ;

1.4.3. Les principaux écarts budgétaires

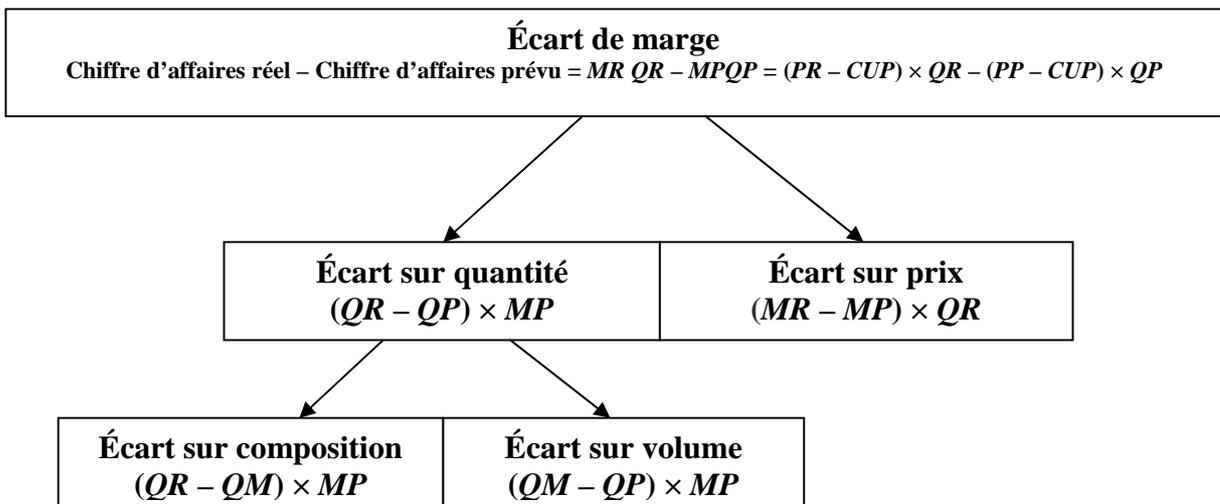
Les principaux écarts budgétaires sont présentés dans les deux schémas n° 3 et n° 4 :

Schéma n°03 : Appliqué à l'écart de chiffre d'affaire



Source : Etabli par nos propres soins à partir des manuels du contrôle de gestion .

Schéma n°04 : Appliqué à l'écart de marge



Source : Etabli par nos propres soins à partir des manuels du contrôle de gestion.

Symboles utilisés :

Indice **R** pour réel, **P** pour prévu

CU = coût unitaire.

Q = quantités.

P = prix de vente.

QM = quantités du produit qui auraient été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé.

M = marge.

Section 2 : Nouveaux mécanismes du contrôle de gestion

Les nouvelles approches et nouveaux outils du contrôle de gestion privilégient désormais une meilleure anticipation et une organisation plus souple. C'est dans ce contexte que s'inscrit le budget à base zéro, le balanced scorecard, le benchmarking et les prix de cession interne.

2.1. BBZ (Budget a Base Zéro)

La budgétisation à base zéro est une procédure de planification qui consiste à imaginer la reconstruction de l'appareil fonctionnel de l'entreprise à partir de zéro.

2.1.1. Présentation générale

Parmi les techniques usuelles alliant reporting et analyse budgétaire, il ya la méthode du budget base zéro (BBZ). Assez ancienne, la méthode BBZ a trouvé son origine aux Etats-Unis, chez Texas Instruments dans les années 1960-1970. Simple dans son principe, la démarche consiste à demander aux différents responsables de prévoir leur budget pour l'année suivante en faisant abstraction des données passées qu'il s'agisse de l'historique des dépenses comme des précédentes enveloppes budgétaire. Il s'agit véritablement d'une remise à zéro des budgets conduisant chaque responsable à justifier des prévisions de dépenses qu'il inscrit au budget.⁵¹

2.1.2. Les étapes de la démarche BBZ

La BBZ implique trois étapes :

A- Le découpage en « Unités Décisionnelles de Base » (UDB) :

L'entreprise est découpée en « Unités décisionnelles de base ». Ces unités correspondent généralement à un découpage plus fin que celui des centres de responsabilité mais il peut, dans certains cas, être nécessaire de faire des regroupements. Le concept d'UDB est certainement le concept de la méthode. Chaque module correspond à une activité de base que l'on peut définir par :

- Une fonction organisationnelle précise à remplir ;
- Une tâche spécifique à accomplir.

⁵¹ PYHRR. P, « A Zéro Base budgeting », Harvard business Review, 1970, pp. 111-121.

Chaque UDB correspond donc à une activité fondamentale munie du budget indispensable pour qu'elle puisse être réalisée. Concrètement, cela signifie que le budget n'est plus considéré comme affecté à un service mais à un programme d'action à mettre en œuvre. La segmentation de l'activité globale en modules de décision élémentaires n'est pas une tâche aisée en raison des interdépendances qui existe entre les activités.

Chaque UDB ou groupe d'UDB, doit correspondre à un « ensemble budgétaire ». Il s'agit en quelque sorte, d'un mini-budget qui expose, pour une activité donnée, ses objectifs, sa fonction, les prévisions, les programmes d'actions possibles (les variantes) ainsi que les moyens à mettre en œuvre.

B- Evaluation des UDB :

Chaque ensemble décisionnel doit chiffrer et justifier ses coûts. Il se place dans la situation d'une entreprise extérieure qui serait consultée pour l'exécution d'une mission et qui présenterait un devis. Pour que les responsables soient en mesure d'évaluer pleinement l'activité concernée et de la situer par rapport à d'autres réclameurs également des ressources, le document présenté devra comprendre les rubriques suivantes :

- **La raison d'être de l'activité et les bénéfices attendus :** C'est une approche coût / utilité ou coût/ profit. Cette évaluation est souvent très difficile et, en pratique il n'est pas possible d'éviter totalement le recours à des considérations subjectives tenant compte des considérations sociales, voire politiques ou psychologiques.
- **Les conséquences d'une non-approbation du devis :** Que se passerait-il si la fonction elle-même était remise en cause ? Quelles sont les mesures possibles : soustraction, transferts à d'autres services.
- **Les alternatives de coût :** Différents niveaux d'efforts peuvent être consacrés à une fonction déterminée et différents niveaux de qualité du service peuvent être envisagés par rapport au niveau courant.
- **Des propositions alternatives :** Ces propositions peuvent porter sur la fonction elle-même ou son environnement. Il s'agit de modifications qui permettraient d'exécuter la mission différemment et, surtout, pour moins cher. Il peut s'agir également (d'annexer) une fonction exercée pour l'instant par un autre ensemble décisionnel si cela a pour effet d'améliorer la situation.

C- Hiérarchisation des UDB et choix :

Ce type de proposition étant susceptible de provoquer une certaine concurrence entre les services, seule la direction générale a une autorité suffisante pour classer et hiérarchiser toutes les propositions. Il n'est jamais facile de trouver un critère de classification des ensembles budgétaires. Certaines entreprises utilisent un critère unique qui est généralement un critère de rentabilité, mais le plus souvent il s'agit de méthodes à standards multiples⁵².

Même si c'est la direction qui a, en définitive, le dernier mot, la procédure mise en place comporte des comités d'évaluation⁵³ à différents niveaux de décision et des mécanismes de choix à chaque échelon. A partir des éléments reçus, la direction pourra arbitrer entre les différentes propositions. Elle devra s'assurer qu'au niveau retenu la qualité sera homogène, sans défaut ni double emploi ; elle peut aussi arbitrer entre l'intérêt de centraliser ou de décentraliser certaines décisions.

2.1.3. Les avantages et les inconvénients de la BBZ

Comme toute méthode, la BBZ a aussi des avantages et des inconvénients qui s'exposent ainsi :⁵⁴

A- Les avantages de la BBZ

Les avantages de la BBZ sont :

- Meilleure connaissance des coûts de chaque centre de décision ;
- Orientation rationnelle des ressources par les dirigeants, et une négociation avec l'encadrement ;
- Réalisation d'économie substantielle par la remise en cause des dépenses récurrentes non justifiées ;
- Remontés d'information en provenance de « la base » ;
- Amélioration de la communication interservices.

⁵² TORT Eric, « Le reporting financier », Dunod, Paris, 2006, p.255.

⁵⁴ MALO ET MATHE, « L'essentiel du contrôle de gestion », op.cit., pp. 242-244.

B- Les inconvénients de la BBZ

Les inconvénients de la BBZ sont :

- Lourdeur administrative en raison notamment du nécessaire découpage de l'entreprise en unité élémentaire de gestion et du volume des propositions budgétaires à hiérarchiser ;
- Difficulté à supprimer certaines dépenses du fait en particulier de certaines rigidités structurelles ;
- Difficulté à répéter des économies significatives chaque année ;
- Difficulté d'éviter les dérives éventuelles du système BBZ et de supprimer les possibilités de manipulation.

2.2. Balanced Scorecard (BSC)

Le BSC clarifie et traduit le projet de l'entreprise en un ensemble cohérent d'indicateurs de performance et de pilotage concrets et opérationnels. En ce sens, il constitue un véritable outil de management de la stratégie.

2.2.1. Présentation générale

Le BSC est un dispositif du contrôle de gestion qui a été développé par plusieurs auteurs, qui a pour vocation de construire un système performant et équilibré.

- **Un système de mesure performant** : car il permet de suivre le fonctionnement de l'entreprise au-delà des seuls résultats et met en évidence les relations de cause à effet entre performance opérationnelle et résultat stratégique.
- **Un système de mesure équilibré** : car il décline la stratégie de l'entreprise sur quatre perspectives : la perspective financière, celle des clients, perspective du processus interne et en dernier lieu perspective d'apprentissage organisationnel. Il vise la mesure de l'amélioration de la performance par la détermination d'un ensemble d'indicateurs financiers et non financiers.

2.2.2. Les perspectives du BSC

Les perspectives du BS ce présentent en quatre axes principaux qui peuvent être illustrés dans le tableau n°02 :

Tableau n°02: Les quatre perspectives du Balanced SCorecard.

Secteur concurrentiel	Perspectives	Organisation « non-profit »
-Que faut-il faire pour satisfaire nos actionnaires ?	Finance	-Que faut-il faire pour satisfaire nos partenaires ? -quelle sont nos obligations légales ?
-Qu'est-ce que nos clients attendent de nous ? -Comment satisfaire les clients qui vont nous aider à atteindre nos objectifs financiers ?	Client	-Qui sont nos clients-usagers ? -Qu'est-ce que nos clients attendent de nous ?
-Quel processus interne devons-nous parfaitement maîtriser pour satisfaire nos actionnaires et nos clients ?	Processus interne	-Quel processus interne devons-nous parfaitement maîtriser pour satisfaire nos obligations fiscales, nos clients et les exigences de notre mission ?
-Comment le personnel doit il apprendre et accroître ses compétences pour répondre à ces exigences ? -Comment satisfaire nos employés ?	Apprentissage organisationnel et croissance	-Comment le personnel doit il apprendre et accroître ses compétences pour répondre à ces exigences ? - Comment satisfaire nos employés ?

Source : BOUIN et SIMON, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 2^e édition, Dunod, Paris, 2004, p. 100.

2.2.3. Les avantages du BSC

La construction du BSC a pour avantage de :

- Communiquer et faire vivre la vision stratégique de l'entreprise ;
- Focaliser toutes les forces de l'entreprise sur la création de valeur équilibré ;
- Développer une culture de l'entreprise autour de résultats financiers et non financiers ;
- Associer un management par les résultats (actionnaires, clients) à un management par les moyens (processus, apprentissage) ;
- Déployer les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels (performance), et en plan d'action (pilotage) ;
- Anticiper sur les changements et progrès nécessaires pour maintenir la compétitivité de l'entreprise ;
- Fédérer l'ensemble des collaborateurs autour d'un projet collectif et ambitieux.⁵⁵

2.3. Benchmarking

Le benchmarking est un outil qui permet d'identifier ce qui se fait de mieux dans un secteur particulier afin d'atteindre les résultats issus des meilleures pratiques dans ce même secteur.

2.3.1. Définition

« Le Benchmarking est le processus qui consiste à identifier, analyser et adopter, en les adaptant, les pratiques des organisations les plus performantes en vue d'améliorer les performances de sa propre organisation. Il ne se limite pas à la simple identification des meilleurs pratiques. Il va bien au-delà, car il suppose un travail approfondi de mesure de ses propres performances, puis de celles des entités de référence, et la mise en œuvre dans son organisation ».⁵⁶

⁵⁵ BOUIN. X et SIMON. F. X, «Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 2^e édition, Dunod, Paris, 2004, p.101.

⁵⁶ Idem., p.79.

2.3.2. Les étapes de la démarche du Benchmarking

La démarche du Benchmarking s'effectue en sept étapes :⁵⁷

- **Première étape** : Identifier l'objet du Benchmarking ;
- **Deuxième étape** : Définir les mesures du Benchmarking ;
- **Troisième étape** : Identifier le benchmark ;
- **Quatrième étape** : Collecter les données de la cible du Benchmarking ;
- **Cinquième étape** : Analyser et comparer les données et déterminer l'écart ;
- **Sixième étape** : Définir un plan d'actions et les objectifs à atteindre ;
- **Septième étape** : Contrôler la mise en place des axes de progrès.

2.3.3. Les types du Benchmarking

Le Benchmarking a plusieurs types, qui sont:

A- Le Benchmarking interne :

Il est réalisé avec d'autres unités de sa propre organisation. A ce titre, il est une opportunité pour le contrôleur de gestion de refondre ou améliorer les indicateurs de tableau de bord, d'initier le dialogue de gestion et d'ancrer une culture et un langage commun de gestion.⁵⁸

B-Benchmarking de processus :

Il consiste en une analyse des meilleures pratiques concernant les mêmes processus essentiellement fonctionnels. Il offre la possibilité d'entreprendre une démarche ABC-ABM au sein de son entreprise.

C- Benchmarking compétitif :

Ce dernier consiste à analyser les stratégies, les processus et les pratiques avec des concurrents ou des entreprises ayant la même activité.

⁵⁷ MOUGIN Yvon « Processus : les outils d'optimisation de la performance », Organisation, Paris, 2004, pp. 97-98.

⁵⁸ COSTA Nathalie, « Veille et Benchmarking », Ellipses, Paris, 2008, p.85.

D- Benchmarking stratégique :

Il permet d'adapter la stratégie et son déploiement par une analyse prospective des tendances émergentes et des options sur les marchés concernant les processus, la technologie et la distribution.⁵⁹

2.3.4. Les objectifs du Benchmarking

Comme tout outil, le Benchmarking a lui aussi des objectifs, qui sont les suivants :⁶⁰

- Poser des objectifs ambitieux ;
- Accélérer le rythme d'un changement ;
- Identifier des processus permettant des avancées significatives ;
- Accroître la satisfaction des clients et les avantages compétitifs ;
- Mieux connaître ses forces et faiblesses grâce à une meilleure auto-évaluation ;
- Créer un climat consensuel basé sur les faits ;
- Accroître la capacité à utiliser des mesures pour gérer.

En ce sens, pour toutes ces raisons, le Benchmarking est créateur de valeur.

2.4. Prix de cession interne

Le contrôle par le procédé de prix de cessions internes est adjoint à un mode de gestion participatif qui se base sur un découpage de l'entité en centres de responsabilité autonomes auxquels la direction fixe des buts distincts et précis.

2.4.1. Définition

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

⁵⁹ BOUIN. X et SIMON. F. X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », op.cit., p.80.

⁶⁰ Idem., p.79.

2.4.2. Les objectifs d'un système de prix de cession internes

Les principaux objectifs sont :

- La recherche d'une plus grande flexibilité et de meilleures performances par la décentralisation des décisions de gestion ;
- La mesure de la performance des centres de responsabilité, par le calcul de leur résultat;
- La motivation des acteurs au sein des centres de profit par l'appropriation d'un résultat dont ils sont responsables.⁶¹

2.4.3. Qualités d'un système de prix de cession interne

Les principales qualités sont :

- Assurer la cohérence entre les objectifs de la société ou du groupe et les objectifs de chaque centre de responsabilité ;
- Respecter l'autonomie des centres de responsabilité ;
- Définir les prix de cession et les règles de fonctionnement équitables, c'est-à-dire qui ne créent pas de rentes, dont bénéficieraient des centres de responsabilité au détriment d'autres centres ;
- Permettre une juste évaluation des performances des centres de responsabilité ;
- Assurer la simplicité et la rapidité des calculs de coûts pour le pilotage des centres de responsabilité.⁶²

En définitive, le mode de fixation des prix de cession interne satisfait rarement les trois critères suivants :⁶³

- ✓ L'évaluation des performances ;
- ✓ La conformité des objectifs ;
- ✓ L'autonomie.

⁶¹ DORIATH Brigitte, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^e édition, Dunod, Paris, 2008, p. 137.

⁶² Ibid., p.137.

⁶³ CYERT R .M. et MARCH J.G., « Processus de décision dans l'entreprise », Paris, Dunod, 1970, p. 286.

Conclusion

Après avoir donné une vision globale sur les outils du contrôle de gestion, nous avons pu conclure que nul n'est censé ignorer le rôle primordial que jouent ces différents mécanismes.

Dans ce deuxième chapitre, nous avons remarqué que le métier du contrôleur de gestion s'est vu enrichir par de nouvelles méthodes telles que le benchmarking, le BBZ et le Balanced Scorecard.

Ainsi, un bon fonctionnement du processus de ces dispositifs permettra de mesurer la performance de l'entreprise, cette relation entre le contrôle de gestion et la performance de l'entité sera mieux explicité dans le chapitre suivant.

Chapitre III:

Notions de performance

Introduction

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

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

Dans la première section, nous découvrons que la définition de la performance est complexe et largement tributaire de son contexte d'application et d'utilisation, de celui qui l'évalue. Dans la seconde, nous proposons des mesures d'évaluation et d'amélioration de la performance. Nous terminons en démontrant la pertinence de mesurer la performance et les facteurs de succès pour un système de mesure.

Section 1 : Présentation générale de la notion « performance »

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

1.1. Définition de la performance

La performance est souvent difficile à définir, mais certains auteurs ont pu définir cette notion de différentes manières telles que:

Machesnay: « La performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché ». ⁶⁴

L'analyse des buts fait apparaître trois mesures de la performance :

- **L'efficacité :** Le résultat obtenu par rapport au niveau du but recherché.
- **L'efficience :** Le résultat obtenu par rapport aux moyens mis en œuvre.
- **L'effectivité :** le niveau de satisfaction obtenu par rapport au résultat obtenu.

⁶⁴ MACHESNY, « Economie d'entreprise », EYROLLES, 1991, p.38.

Chandler : « La performance est une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique. L'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les produits, les achats, les processus de production, la fonction marketing et les relations humaines au sein de l'entreprise. L'efficacité stratégique consiste à devancer les concurrents en se positionnant sur un marché en croissance ou en se retirant d'un marché en phase de déclin». ⁶⁵

Annick Bourguignon : «La performance est la réalisation des objectifs organisationnels en matière de gestion» ⁶⁶.

Cette définition générale met en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance : ⁶⁷

- 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 potentiel de réalisation (compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseurs) ;
- Elle s'apprécie par une comparaison.

Les réalisations sont comparées aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non. La comparaison suppose une forme de compétition (faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents). Elle donne lieu à une interprétation, à un 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 est positive ; elle est donc une notion relative, multiple et subjective.

Pour LORINO : « La performance dans une entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui contribue à atteindre les objectifs stratégiques » ⁶⁸. 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.

⁶⁵ CHANDLER. A.D, « Organisation et performance des entreprises », T1, Organisation, 1992, p.21.

⁶⁶ BOUGUIGNON Annick, « Peut-on définir la performance ? », Revue française de comptabilité, n° 269.

⁶⁷ DORIATH. B et GOUJET. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2007, pp.172- 173.

⁶⁸ LORINO Philippe, «Méthode et pratique de la performance, le guide du pilotage », Organisation, 1998, p.18.

1.2. 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.

1.2.1. Comparaison entre la performance interne et la performance externe

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

Tableau n°03: Comparaison entre la performance interne et performance externe

Performance externe	Performance interne
<ul style="list-style-type: none"> • Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers. 	<ul style="list-style-type: none"> • Est tournée vers les managers.
<ul style="list-style-type: none"> • Porte sur le résultat présent ou futur. 	<ul style="list-style-type: none"> • Porte sur le processus de construction de résultat à partir des ressources de l'organisation.
<ul style="list-style-type: none"> • Nécessité de produire et de communiquer les informations financière. 	<ul style="list-style-type: none"> • Nécessité de fournir des informations nécessaire à la prise de décision.
<ul style="list-style-type: none"> • Génère l'analyse financière des grands équilibres. 	<ul style="list-style-type: none"> • Aboutit à la définition des variables d'action.
<ul style="list-style-type: none"> • Donne lieu à un débat entre les parties prenantes. 	<ul style="list-style-type: none"> • Requier une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers les mêmes buts.

Source : Doriath. B, Goujet. C, « Contrôle de gestion en 20 fiches », op.cit., p. 173.

1.3. Dimensions de la performance

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

1.3.1. 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.
- **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.

1.3.2. La performance financière

La performance financière est profondément liée 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 Tobin⁶⁹:

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

⁶⁹ CHUNG K.H et PRUITT S.W., « A simple approximation of Tobin's Q », Financial Management, Vol 23, n°3, 1994, pp.71-74.

1.3.3. 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'organisation⁷⁰. Ou encore l'intensité avec laquelle chaque individu collabore avec les objectifs et les moyens de l'organisation⁷¹.

1.3.4. La performance stratégique

Pour assurer sa pérennité, une organisation doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, l'adoption d'un marketing original ou l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante.⁷²

1.4. Somation des performances individuelles pour une performance globale

Il est non seulement possible mais important d'utiliser un ensemble de mesures de la contribution individuelle pour cerner la performance globale ou collective. Selon **Lynch** et **Cross** : « les mesures fragmentées par dimension de la performance et isolées par unité ne permettent pas de voir la contribution particulière en relation avec la performance globale ». ⁷³

Orienter la performance en termes de contribution relative permet d'assurer l'équilibre et la convergence des contributions respectives des individus et des groupes, Chacun avec leurs apports particuliers dans leur(s) dimension(s) et selon leurs intérêts, à la performance globale de l'organisation.

Cet arrimage permet aussi de distinguer la part de la valeur ajoutée attribuable à chacun, en mettant moins d'accent sur l'aspect compétitif. On doit cependant, pour ce faire, pouvoir définir la performance pour l'organisation prise dans son ensemble, sinon on risque de se

⁷⁰ TEZENAS du Moncel, cité par MOHAMED Bayed, « Performance sociale et performance économique dans les PME industrielles », *Annales du Management*, 1992, p.381.

⁷¹ Idem., p.381.

⁷² BARRETTE Jacques et BERARD Jocelyn « Gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », *Revue Internationale de Gestion*, volume 24, numéro 4, 2000, p.15.

⁷³ LYNCH R.L et CROSS K.F, « Measure Up, Yardsticks for Continuous Improvement », Cambridge, Blackwell Business, 1994, p.2.

retrouver avec des performances sectorielles optimales mais dont la sommation ne l'est pas pour l'organisation.

Malgré la difficulté de mesurer les contributions respectives, certaines organisations ont commencé à allouer les ressources aux unités et à en mesurer la performance en fonction de leur apport à la mission. Il est évidemment nécessaire d'établir un modèle interne des relations de type clients-fournisseurs entre les unités pour s'assurer de tenir compte également de l'apport indirect des services de soutien qui ne sont pas sur la ligne de production, mais qui en soutiennent le fonctionnement et qui rendent la performance des autres possible.

Évidemment, le fait d'intégrer et de présenter des mesures issues des divers groupes sur diverses facettes de leur fonctionnement et sur leurs résultats peut représenter une révolution pour plusieurs des gens concernés. Et, comme le souligne Eccles⁷⁴ : « Une fois amorcée, cette révolution ne finit jamais ».

Section 2 : Contrôle de gestion et mesure de la performance

L'objet de cette section est de faire apparaître la fonction la plus fréquemment associée au contrôle de gestion qui est le pilotage de la performance. Ce qui ne se mesure pas, ne se gère pas ; à ce jour, les systèmes d'évaluation de la performance ont mis davantage l'accent sur la performance externe, sur les mesures financières ou économiques, telles que le ROI (Return On Investment) ou le B/A (Bénéfice opérationnel sur Actifs nets) et l'EVA (Economic Value Added).

2.1. Pilotage de la performance grâce au contrôle de gestion

Contrôler signifie « piloter la performance ». Le pilotage de la performance est un processus dynamique qui permet d'organiser l'ensemble des actions qui permettent d'atteindre les objectifs de l'entreprise. Le pilotage de la performance est à la fois :

- Un processus de diffusion, dans l'entreprise, d'une information sur les objectifs et les moyens ;
- Un processus d'animation afin de coordonner les actions des acteurs pour atteindre les objectifs.

⁷⁴ ECCLES R.G., « The Performance Measurement Manifesto », Harvard Business Review, janv-févr. 1991, p.137.

Ce processus peut être décrit de la façon suivante :

« Fixation des objectifs de l'organisation et déclinaison en sous objectifs par centre de responsabilité, unité, projet ». ⁷⁵

2.1.1. Principaux instruments du contrôle de gestion pour le pilotage de la performance

Le pilotage de la performance se base généralement sur deux principaux outils: les prix de cession interne qui est un dispositif du contrôle de gestion cité précédemment dans le deuxième chapitre, qui assurent le pilotage des échanges entre unités d'une même entité (ou entre établissements d'une même entité ou entre entreprises d'un même groupe), et le coût cible ou « Target Costing » qui repose sur une démarche d'analyse qui part du prix du marché et de la marge désirée pour en déduire le coût à atteindre.

A- Prix de cession interne et pilotage de la performance:

Les prix de cession internes constituent un système de pilotage de la performance dans la mesure où ils créent un système d'émulation en incitant chaque centre de responsabilité à réduire ses coûts ou en exposant les centres de responsabilité à une concurrence externe. Ils permettent donc d'accroître l'efficacité de l'entreprise en responsabilisant les acteurs. ⁷⁶

B- Coût cible et pilotage de la performance :

Le coût cible est un outil de pilotage de la performance qui privilégie la demande des clients. C'est un outil de contrôle stratégique. ⁷⁷

- C'est le coût d'un produit ou d'un service dont les fonctionnalités sont définies pour satisfaire les besoins des clients ;
- C'est un coût prévisionnel, défini en fonction des objectifs de rentabilité de l'organisation (la marge souhaitée) ;
- C'est un coût compétitif défini en fonction de la concurrence (le prix du marché).
- Il traduit une politique volontariste de maîtrise de la performance. En effet, si le coût estimé dépasse le coût cible le projet de production sera réexaminé. ⁷⁸

⁷⁵ GIRAUD. F, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », op.cit., p.19.

⁷⁶ DORIATH Brigitte, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^e édition, Dunod, Paris, 2008, p. 137.

⁷⁷ De RONGÉ. Y, « Comptabilité de gestion », Boeck, Bruxelles, 1998, p.414.

⁷⁸ DORIATH. B et GOUJET. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^e édition, Dunod, Paris, 2007, p.180.

2.1.2. Réponses du contrôle de gestion au pilotage de la performance

Face aux turbulences de l'environnement qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en péril, le contrôle de gestion constitue une réponse essentielle pour piloter l'organisation. Les réponses du contrôle de gestion pour le pilotage de la performance ce résumement ainsi :

A- Les réponses utilisables dans tous les contextes

Le pilotage de la performance est atteint à partir des calculs des coûts et des budgets de l'organisation en se limitant aux variables d'action classiques : quantité, prix, productivité, pour mieux piloter l'efficacité et l'efficience les managers s'efforcent d'intégrer d'autres variables qualitatives et non financières.

Le contrôle de gestion a instauré une nouvelle technique en proposant des tableaux de bord pour aider à la gestion et l'amélioration des processus. Ces tableaux de bord sont souples et modulables et permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion pour le niveau opérationnel comme pour le niveau stratégique. Les indicateurs peuvent être changés à tout moment car ils sont construits en fonction des besoins des contraintes du contexte.

De plus, de la méthode de calculs des coûts et des budgets qui se base sur une analyse quantitative et financière, le contrôle de gestion donne lieu à des indicateurs qui peuvent aider au pilotage des processus de la qualité, de l'amélioration du management de l'ensemble de l'organisation.

B- Les réponses face aux tendances récentes

Nous pouvons piloter la performance à travers la création des outils de gestion qui vont gérer des variables stratégiques et organisationnelles en intégrant la valeur, le temps et les acteurs de l'organisation.

➤ **Pour mieux piloter la valeur⁷⁹ :**

Dans cet aspect, le pilotage de la valeur des parties prenantes, des clients et des concurrents, est vital:

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

Les indicateurs de gestion doivent être développés afin de piloter les ressources humaines. Il faut donner des informations aux clients sur les produits et services, aux

⁷⁹ FIEVEZ. J, « La méthode des unités de valeur ajoutée », Paris, Dunod, 1999, p.167.

actionnaires sur les résultats financiers et à la société civile sur la responsabilité sociale de l'entreprise. Ce développement des indicateurs peut aider les responsables à gérer de manière efficace et efficiente les activités de l'entreprise. Au-delà des indicateurs « classiques » de l'activité économique et financière de l'entreprise, il est nécessaire de mettre en œuvre des baromètres qualitatifs fluctuants en fonction de l'instabilité interne et/ou externe pour s'adapter aux variables à piloter.

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

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

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

Les responsables doivent chercher en permanence à gérer les caractéristiques, les forces de la structure et des capacités organisationnelles pour appuyer des stratégies. Il faut alors améliorer les processus organisationnels pour se différencier des concurrents. Dans ce cas les méthodes ABM et du "Target Costing" peuvent constituer une aide pour ce pilotage.⁸⁰

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

➤ **Pour mieux piloter l'organisation : le temps et les acteurs.**

Prendre en compte l'accélération du temps en actualisant des Indicateurs.

Pour l'analyse de la procédure de fonctionnement et donner des solutions au dysfonctionnement, la plupart des entreprises utilisent l'audit organisationnel et le contrôle interne, il apparaît que l'instabilité du contexte rend obsolète les paramètres de pilotage, alors il s'agit de réactualiser plus souvent les indicateurs, de réfléchir à leur sens et d'améliorer la collecte des informations pour les renseigner. Il s'agit de piloter en temps réel et d'utiliser des

⁸⁰ GERVAIS Michel., « contrôle de gestion », op cit, p.198.

simulations qui permettent de modifier les paramètres par rapport à l'évolution interne ou externe pour aider à la prise de décision.

- **Piloter le comportement des acteurs internes**

À cause de l'évolution de l'environnement et les attitudes des acteurs au sein de l'organisation il est nécessaire de piloter les ressources humaines dans leur motivation, leur confiance, leur participation aux activités de l'entreprise. Donc, il faut développer des indicateurs personnels et collectifs pour gérer l'effectif, la masse salariale, le système de rémunération dans son ensemble.

Au delà de la responsabilité liée à l'outil budgétaire, il semble nécessaire aujourd'hui de développer d'autres outils du contrôle de gestion pour « canaliser » le comportement des acteurs.

Pour compléter, on peut dire que le pilotage de la performance est atteint à partir de calcul des coûts et des budgets de l'entreprise, dans ce contexte le contrôle de gestion constitue une démarche de pilotage de la performance en proposant un ensemble d'outils qui ont fait l'objet d'analyse du chapitre précédent.

2.2.Critères financiers et programmes d'évaluation et d'amélioration de la performance

Les critères financiers et les programmes d'amélioration de la performance se présentent de la manière suivante :⁸¹

2.2.1. Les critères financiers d'évaluation de la performance

L'évaluation de la performance donne lieu à deux principaux modes de calcul:

A- Le mode de calcul du B/A (Bénéfice opérationnel sur Actifs nets) ou ROI (Return On Investissement)

Le B/A présente un certain nombre de dangers et peut recouvrir de réelles différences de mode de calcul, tant au niveau du bénéfice que de l'actif.

Pour offrir une synthèse des principales questions à se poser, concernant le calcul du bénéfice du centre de responsabilité concerné, il faut s'interroger sur :

⁸¹ LONING Hélène, « Contrôle de gestion, outil, organisation et pratique », op.cit., p.26.

- La répartition des coûts du siège afin de s'assurer que rien ne va à l'encontre du principe de contrôlabilité en matière de mesure des performances ;
- Les méthodes comptables utilisées concernant les amortissements et la valorisation des stocks;
- Les prix de cession interne qui ont prévalu au calcul du bénéfice de chacune des parties, lors d'échanges internes entre centres de responsabilité, et qui ont une influence prépondérante sur le niveau de chiffre d'affaire d'un des deux centres et le niveau de coût de l'autre.

Concernant la mesure de l'actif, de nouvelles questions méritent aussi réflexion :

- L'actif doit-il être mesuré en valeur nette, valeur brute ou valeur de remplacement?

La valeur nette reste très largement l'approche la plus utilisée bien qu'elle présente un danger, en faisant apparaître à tort que les performances sont plus élevées en l'absence de nouveaux investissements. Les actifs «anciens», davantage amortis, représentent en effet une faible valeur en actif net, et gonflent le ROI, tandis que de nouveaux investissements se traduisent par un alourdissement très sensible de l'actif, qui pénalise ainsi le ROI. Cette méthode a pour inconvénient d'inciter les responsables, évalués à court terme sur le ROI, à ne pas investir. La valeur brute au contraire présente le travers opposé en incitant à investir à tout venant, et en espérant ainsi augmenter le bénéfice à travers la productivité.

- À quel moment l'actif doit-il être mesuré ?
- Quelle « partie » de l'actif faut-il considérer ? C'est un actif net des ressources à court terme, supportées et négociées par le centre de responsabilité dont on mesure le ROI qui doit être pris en compte.

Le ratio calculé dans ce mode est le suivant :

$$\text{ROI} = (\text{Actif net début de période} + \text{actif net fin de période}) / 2$$

B- Du B/A ou ROI à la création de valeur et l'EVA

Un mouvement vers «la création de valeur» pour l'actionnaire a fait jour et la volonté de responsabiliser les managers sur celle-ci a grandi dans de nombreuses entreprises. Certains auteurs ont proposé d'utiliser et mettent en place à travers sa structure de conseil

l'EVA (Economic Value Added) pour mesurer la création de valeur par les centres de profit/d'investissement.

L'EVA est une forme de bénéfice résiduel modernisé, c'est-à-dire un bénéfice opérationnel dont on déduit les frais financiers liés à l'immobilisation des actifs nets : on applique un taux correspondant au coût du capital.

$$\text{EVA} = \text{Bénéfice opérationnel} - \text{coût du capital en pourcentage} \times \text{Actifs nets}$$

L'EVA est plus cohérent avec la création de valeur pour l'entreprise et ses actionnaires, car il incite au choix des projets porteurs de rentabilité économique pour l'entreprise. De plus, l'EVA n'est pas un ratio, mais un montant absolu de valeur créée, donc il prend en compte la taille d'une activité, et favorise la croissance. Au contraire, le ROI est parfois malthusien, car la taille ne compte pas, une activité de faible taille peut avoir un meilleur ROI qu'une grande entité : pourtant, au total et en valeur absolue, elle dégage moins de bénéfice, même après frais financiers.⁸²

2.2.2. Les différents programmes d'amélioration de la performance

On peut regrouper les différents programmes en trois grandes familles, chacune ayant des objectifs spécifiques: les programmes d'amélioration de la qualité, les programmes d'amélioration de la productivité et de réduction des coûts, les programmes de réorganisation et d'optimisation des processus.

A- Les programmes d'amélioration de la qualité

On associe l'origine des premières démarches d'amélioration de la qualité à l'américain W. E. Deming, statisticien puis consultant. Ces démarches proposent une méthodologie structurée ainsi que des outils de mesure statistique, d'analyse des problèmes et d'identification des solutions à mettre en œuvre.

Cette approche, plus complète, inclut des procédures formalisées d'analyse et de résolution de problèmes ainsi qu'une identification monétaire des économies ou des gains attendus du projet d'amélioration à mettre en œuvre. Ce type d'approche a l'avantage d'être structurante, en permettant :

⁸² LONING Hélène, « Contrôle de gestion, outil, organisation et pratique », op.cit., p.26.

- D'objectiver la performance attendue par les clients et de faire partager ces attentes de performance en interne ;
- De rassembler les parties prenantes autour d'objectifs opérationnels et organisationnels communs ;
- De rédiger et de tenir à jour la manière dont l'organisation travaille par le biais des manuels de procédures décrivant chacune des activités et des opérations ;
- De définir des formats standards de saisie et de traitement des informations permettant de systématiser la prise d'informations et son analyse ;
- De relier les parties prenantes autour d'un processus : clients, fournisseurs, acteurs internes ;
- De créer et maintenir un cycle de retour d'information/ retour d'expérience permettant aux parties prenantes une amélioration continue de la performance.⁸³

B- Les programmes d'amélioration de la productivité et de réduction de coût

Il existe cependant une catégorie de programmes d'amélioration de la performance ayant pour seul objectif d'améliorer la productivité et/ou de réduire les coûts, et d'une manière générale, ces actions ont moins fait l'objet d'approches normées que les démarches qualité, même si la plupart de ces programmes se réclament d'une approche de la réduction des coûts par optimisation des processus.

Ces démarches sont la plupart du temps pilotées ou mises en œuvre par des consultants, qui ont créé un véritable marché de l'aide à l'amélioration de la productivité dans différents domaines, les plus importants étant la productivité de la main d'œuvre, l'optimisation de l'utilisation des équipements, la réduction des rebuts et des pertes matières et composants, l'optimisation de l'utilisation de l'énergie, et enfin la réduction des frais financiers et des frais administratifs.

C- Les programmes de réorganisation et d'optimisation des processus

Ces programmes ont pour caractéristique d'afficher des ambitions stratégiques fortes. Ils se définissent comme des outils de configuration ou de reconfiguration des processus et des activités au service d'une stratégie, par opposition aux programmes centrés sur la seule amélioration de l'efficacité opérationnelle

⁸³ GIRAUD Françoise, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », op.cit., pp.314-315

2.3. Composantes mesurables et les indicateurs de mesure

Le modèle des composantes mesurables est très utile, car il permet premièrement de mieux cerner les zones importantes à mesurer, deuxièmement, de définir et de caractériser les indicateurs « théoriques » de performance (efficacité, efficience, satisfaction).

2.3.1. Les composantes mesurables

Les six composantes mesurables sont les suivantes : les clients, leurs besoins et les demandes de services et les occasions d'intervention ; les ressources (humaines, financières, informationnelles et matérielles) et les conditions structurelles, les fournisseurs et les partenaires ; les processus, les activités , le quoi, et les façons de faire , le comment, les résultats de production et les réalisations, les résultats d'effets spécifiques sur les clients, les retombées et les impacts plus généraux sur l'organisation et sur l'environnement en général (le contexte, les possibilités d'intervention et les facteurs externes).

A- Les clients et leurs besoins

La lecture de l'environnement, plus précisément la veille de la clientèle potentielles et de leurs besoins permet d'établir les profils précis des clientèles potentielles (des individus, des organisations, des groupes, etc.), facilite l'identification des possibilités d'intervention, du volume et du type de besoins et de la gamme de services à offrir et assure donc une planification beaucoup mieux ciblée. Le suivi des clientèles potentielles facilite la connaissance de l'achalandage prévu, c'est-à-dire du volume de clients et de leur localisation; le type des demandes escomptées, le type d'organisations clientes utilisatrices des différents services. Cela facilite aussi et surtout le suivi de la nature et du niveau de la demande, en relation avec l'état de ceux qui acquièrent le bien ou bénéficient du service.

B- Les ressources et les conditions structurelles

La mesure des ressources en input peut être effectuée dans le but de diversifier l'économie dans l'acquisition des ressources et de suivre la répartition (l'allocation) et l'utilisation (la dépense) des ressources à travers les opérations, les moyens et les efforts consentis par rapport aux objectifs, aux activités et au budget alloué.

Les conditions structurelles doivent être envisagées comme des moyens et des ressources mis à la disposition et des possibilités offertes à l'organisation, afin de mettre en perspective ce qui est réalisable par rapport à ce qui est souhaitable dans un contexte donné et

avec les conditions initiales minimales de garantie des résultats. Ces conditions sont en général basées sur des liens causals statistiquement établis.⁸⁴

C- Les processus

Cette composante mesurable concerne d'abord le fonctionnement de l'organisation, les activités, les opérations et les façons de faire (les processus et les méthodes). Le fait que l'on mette plus l'accent sur le processus que sur le résultat n'est pas paradoxal mais complémentaire aux résultats, à la condition que l'on ne perde pas de vue que l'objectif final est le résultat produit et son effet sur le client. Ainsi, en considérant les opérations comme une chaîne qui possède la force de son maillon le plus faible, il est facile de comprendre l'importance d'aborder aussi les processus, parce que le résultat est lié à un processus performant, en particulier en termes de qualité, de coûts et de délais.

D- Les résultats de production directs, les réalisations

Les résultats de production directs sont les interventions effectuées, les services rendus ou utilisés, les produits. Le suivi des clientèles effectives facilite la connaissance et le suivi de l'achalandage. On peut aussi identifier des résultats qui se présentent sous la forme de réalisations. Même si ce sont ces résultats qui sont les plus fréquemment rapportés, leur valeur informative est limitée, à moins qu'ils ne soient comparés dans le temps ou mis en relation avec des objectifs de production, ou, mieux, liés aux entrants pour donner un indicateur d'efficience.⁸⁵

E- Les effets et les impacts des interventions et activités

Nous pouvons d'abord mesurer l'effet direct des interventions et des activités (des programmes ou des projets) sur les clients ciblés⁸⁶.

Les interventions et les activités peuvent aussi avoir des impacts, des retombées plus larges sur la clientèle prise dans son ensemble et sur la population en général.

⁸⁴ BRUNELLE. Y et SAUCIER. A, « Les indicateurs : du développement à l'utilisation », Ministère de la Santé et des Services sociaux du Québec, inédit, p. 13.

⁸⁵ SAUCIER. A, « Les indicateurs et la gestion par résultats », Gouvernement du Québec, Ministère de la Santé et des Services sociaux, Collection méthodologie et instrumentation, n°8, 1995, p.12.

⁸⁶ Ibid., pp. 17-19.

F- L'environnement

Cette composante peut être mesurée tant à l'interne qu'à l'externe. Les conditions influencent l'interprétation des indicateurs, font partie intrinsèque du jugement de la qualité et peuvent expliquer des comportements basés sur des diagnostics qui, pris isolément, semblent être contradictoires.⁸⁷

Mesurer des éléments de l'environnement externe permet d'abord de mettre les résultats en perspective, en relation avec les conditions ou le contexte, de cerner les facteurs exogènes de performance, les déterminants qui peuvent influencer le déroulement d'un programme ou le fonctionnement de l'organisation.

Mesurer des éléments de l'environnement organisationnel interne vise surtout à cerner sa propension à favoriser ou à empêcher la performance, en relation avec les conditions structurelles existantes.

2.3.2. Les indicateurs de mesure

En mettant les composantes en relation ou en mesurant l'adéquation, on peut définir les indicateurs théoriques de performance, de la manière suivante :

- L'économie : L'acquisition des inputs au meilleur coût ;
- L'efficience : Les résultats de production par rapport aux ressources utilisées
- L'efficacité : L'atteinte des objectifs de réponse aux besoins, les résultats d'effets en relation avec les demandes ;
- La pertinence : Les résultats d'effets en fonction des besoins.

2.4. La pertinence de mesurer la performance et les facteurs de succès d'un système de mesure

La mesure de la performance est fondamentale à tout système organisationnel où l'on veut baliser, suivre et évaluer la progression vers des objectifs. Comme la mesure de la performance représente pour plusieurs organisations, un changement radical et peut occasionner un choc culturel majeur, il est impérieux de bien cerner la pertinence de cette mesure et les facteurs clés de succès de ce système de mesure.

⁸⁷ BRUNELLE et SAUCIER, « Les indicateurs : du développement à l'utilisation », op.cit., p. 2.

2.4.1. La pertinence de mesurer la performance

La mesure de la performance reste l'un des seuls terrains possibles d'évaluation, de comparaison et de choix qui puissent à la fois réduire l'arbitraire et ultimement informer sur la pertinence même des organisations et de leurs programmes. Plusieurs organisations ont décidé de relever le défi de l'imputabilité par la mesure des résultats.

Les cadres supérieurs comprennent que le système de mesure de leur organisation influence fortement le comportement des gestionnaires et des employés.⁸⁸ De nouvelles approches de gestion ont été adoptées pour mieux faire face aux nouvelles réalités du contexte organisationnel : les approches centrées sur la qualité, la réingénierie des processus et la transformation des façons de faire, la gestion par les résultats, etc. Il est intéressant de noter que l'élément commun à l'ensemble de ces approches est la nécessité de la mesure, à l'aide, dans tous les cas, d'indicateurs.

Malgré les limites de la mesure rigoureuse de la performance, plusieurs raisons agissent en sa faveur. En plus de fournir des balises de référence et des résultats, elle rend plus crédibles les évaluations qui en sont tirées. En outre, attire l'attention des employés et est perçue, par plusieurs auteurs, comme un stimulus à l'amélioration, un outil dynamique d'amélioration continue.

Le but de la mesure de la 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. Nous savons 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.⁸⁹ Ce qui est mesuré attire l'attention, en particulier lorsque des récompenses sont attachées à ces mesures⁹⁰. La mesure de la performance est un stimulus au changement. La mesure de performance est le moyen singulier le plus puissant pour assurer le succès d'une implantation de changement.⁹¹

⁸⁸ Traduit par KAPLAN. R.S, et NORTON. D.P, « The Balanced Scorecard—Measures That Drive Performance», Harvard Business Review, janv.-févr. 1992, p.71.

⁸⁹ GOSSELIN.A. et MURPHY. K.R., « L'échec de l'évaluation de la performance », Revue Gestion, vol. 19, n° 3, 1994, p.25.

⁹⁰ ECCLES R.G., « The Performance Measurement Manifesto », op cit, pp. 131-137.

⁹¹ LYNCH et CROSS, op. cit., p. 35.

2.4.2. Les facteurs clés du succès d'un système de mesure

Le succès d'un système de mesure de la performance tient à plusieurs facteurs, dont, en particulier, la possibilité de bien mesurer la performance, un esprit positif face à la mesure, la maturité d'une organisation et l'orientation de la performance en termes de valeur ajoutée.

A- La possibilité de bien mesurer la performance

Il faut remettre en question les indicateurs suivants:

- La mesure est menaçante ;
- La précision est essentielle pour que la mesure soit utile ;
- La mesure subjective n'est pas sérieuse.⁹²

B- Aborder la mesure avec un esprit positif

Il ne s'agit pas de rendre les gens responsables dans le sens de coupables, il s'agit plutôt de leur permettre de s'approprier les lieux de décision, d'influencer les priorités et d'avoir les moyens de connaître les implications de leurs responsabilités.⁹³ Le système de mesure devrait être utilisé comme levier de changement et contribuer à donner aux employés le pouvoir de s'améliorer plutôt que de permettre de prendre du pouvoir sur les employés.

C- La responsabilisation des subordonnés

De leur côté, les subordonnés à qui l'on donne la responsabilité de leur rendement vont avoir besoin non seulement d'une information régulière sur leur propre secteur, mais aussi d'une vue d'ensemble s'ils veulent se comparer et non seulement être comparés.

De plus, ils devraient aussi voir une marge de manœuvre négociable sur la fréquence d'utilisation et de fourniture de leurs indicateurs.

D- L'obligation pour tous de rendre compte

Les gestionnaires devront, à leur tour, convaincre leur équipe de contribuer à fournir l'information pour répondre à la demande des supérieurs. Un certain inconfort peut résulter de l'obligation de rendre compte de cette façon, de laisser savoir aux subordonnés que leur

⁹² GUERNY et AL., « Principes et mise en place du tableau de bord de gestion », 5^e éd., Paris, Delmas, 1986, p. 7.

⁹³ RODRIGUE N., « Un même fil conducteur », Le réseau informatique, déc. 1991, p. 9.

performance est suivie par les patrons et connue par les autres. Il s'agirait alors d'orienter le suivi vers l'amélioration collective de l'équipe plutôt que sur un jugement de la performance individuelle.

E- Un contrôle informé

Les efforts de rationalisation et de mesure effectués dans cette optique permettraient aux gestionnaires d'aborder le suivi des résultats de façon plus logique et équitable, d'être plus à l'aise dans leurs prises de décision, leurs interventions et leurs relations, étant donné qu'ils pourraient mieux faire comprendre à leurs subordonnés sur quelle information ils se basent pour évaluer. La perception du contrôle dépend en effet de ce que l'on fait de l'information et de la confiance que l'on a en ceux qui l'utilisent, surtout si ceux qui sont mesurés n'ont pas accès à cette information, et que la mesure est personnalisée.

À l'inverse, la mesure peut constituer un facteur de motivation à l'amélioration parce que, justement, elle permet de préciser et de différencier les efforts louables de tous, accroît la transparence de la gestion et permet la « repersonnalisation de l'information de gestion ».

Conclusion

En guise de conclusion, nous pouvons dire que le processus du contrôle de gestion vise à mesurer la performance mais aussi à l'améliorer en permanence, à travers des programmes qui ont été présentés et discutés précédemment dans ce chapitre. Le périmètre de ces programmes s'est constamment élargi pour englober aujourd'hui qualité, productivité, délai, et innovation dans des perspectives de plus en plus stratégiques.

Donc, la performance en tant que objet primordial du contrôle doit être mesurée sur toutes ses dimensions avec les indicateurs les plus significatifs, pour permettre ainsi à l'entreprise d'atteindre son objectif.

Par ailleurs, pour mieux comprendre les enjeux du contrôle de gestion et sa capacité de contribuer à l'amélioration des performances, notre prochain chapitre, résultat de notre stage pratique effectué au sein de *TCHIN- LAIT*, permettra d'éclaircir au mieux ces deux notions : le contrôle de gestion et la performance.

Chapitre IV :
Contribution du contrôle
de gestion à l'amélioration
de la performance de
TCHIN-LAIT

Introduction

Pour mieux valoriser et comprendre les techniques d'analyse du contrôle de gestion, nous avons jugé nécessaire de faire une démonstration par la réalisation d'un cas pratique au sein de *TCHIN-LAIT*. Cette entreprise réalise plusieurs activités et cela nécessite une maîtrise intégrale dans l'exécution des tâches et un contrôle efficace. A cet effet, l'entreprise a mis en place un système de contrôle de gestion qui intègre non seulement sa stratégie globale mais aussi l'étude de son environnement externe.

A travers une quête d'informations effectuée au niveau de *TCHIN-LAIT*, nous allons essayer de comprendre la démarche du contrôle de gestion et comment ce dernier contribue-t-il à l'amélioration de la performance de celle-ci ?

Section 1: Présentation de l'organisme d'accueil

Dans cette première section nous ferons une présentation générale puis une présentation organique de l'entreprise *TCHIN-LAIT*.

1.1. Présentation générale de *TCHIN-LAIT*

La dénomination de la Société *TCHIN-LAIT* n'est pas fortuite ; c'est un témoignage de continuité de l'héritage qui a été octroyé au travers de la société *TCHIN-TCHIN*, un fleuron parmi les usines de fabrication des boissons gazeuses, pendant plus de 50 années. Elle a donné naissance à des marques réputées comme *SLIM*.

➤ Comment s'est opérée la reconversion des boissons gazeuses au lait *UHT* ?

Cette reconversion n'a pas été spontanée, bien au contraire, la gestation a été longue avant que le choix de fabriquer du lait *UHT* ne se dessine et ne s'affirme comme une option définitive. Pour comprendre ce passage du métier des boissons gazeuses au lait *UHT*, il faut se replacer dans le contexte qui prévalait il y'a de cela quelques années, avec l'ouverture du marché algérien à la concurrence et par conséquent l'arrivée des gros mastodontes de la filière, à l'instar de *COCA COLA*, *PEPSI COLA* et autres sociétés internationales de même stature.

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de TCHIN-LAIT

TCHIN-TCHIN, voyait dans ces grandes multinationales, une menace sérieuse à son développement et à son avenir. Elle ne se sentait pas de taille à lutter contre des sociétés aussi puissantes. Une révision de sa stratégie était devenue impérative, si elle voulait encore continuer à exister. C'est là, que la fabrication des jus était imposée tout d'abord comme une solution beaucoup moins périlleuse, surtout que le marché algérien, connaissait une demande en plein essor. C'est au cours des multiples études, prospections, visites, menées dans cette optique, que peu à peu l'idée de se lancer dans le lait *UHT* a germé, puis a grandi, jusqu'à devenir une réalité incontournable. Au fur et à mesure de l'intérêt qui y était apporté et des réponses aux attentes nourries dans cette nouvelle perspective, la fabrication du lait *UHT* s'est affirmée comme le créneau idéal.

➤ Sur quoi reposait cette décision ? Quels ont été les éléments déterminants ?

Le marché du lait était durant les années 1996 – 2000 essentiellement dominé par les entreprises du secteur public. La production était orientée dans sa quasi-totalité, sur la fabrication du lait pasteurisé en sachet polyéthylène, qui bénéficiait de la part de l'ETAT, d'un soutien des prix à la consommation.

À cela, il convenait d'ajouter l'existence d'une population importante établie au sud saharien du fait de l'exploitation des ressources en hydrocarbures, région où le lait pasteurisé était absent, en raison des difficultés d'acheminement et de sa conservation. C'est pourquoi, le lait *UHT* est apparu comme la panacée, et par la même occasion, un créneau prometteur et plein d'avenir.

L'idée d'un partenariat avec un professionnel du métier s'est alors imposée comme une nécessité impérieuse, un moyen incontournable, de là le choix de la *Franchise* et du partenariat avec *CANDIA*. Le choix de la *Franchise*, s'avère aujourd'hui, après plus de 10 années d'accompagnement, comme le moyen idéal d'une reconversion professionnelle vers un nouveau métier ; elle a apporté une précieuse sécurité à la société, qui était totalement dépourvue d'expérience.

La *Franchise*, s'est révélé assurément un formidable levier de développement, grâce notamment au savoir faire commercial de *CANDIA* et le bénéfice d'une marque à forte notoriété.

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de TCHIN-LAIT

La *Franchise* a apporté le transfert de compétences et de savoir faire du franchiseur; elle a assuré *TCHIN-LAIT*, d'une assistance commerciale et technique continue à travers des formations, interventions et recommandations commerciales.

1.1.1. Situation juridique et géographique de TCHIN-LAIT

La situation juridique et géographique de *TCHIN-LAIT* se présente ainsi :

A- Situation juridique

TCHIN-LAIT, est une société de droit algérien, créée le 17 août 1999. Elle est constituée juridiquement en SARL, au capital social de 497 Millions de DA.

B-Situation Géographique

L'unité de *TCHIN LAIT* est implantée dans le tissu urbain de Béjaia, à Bir SLAM au lieu et place de l'usine *TCHIN TCHIN* (limonaderie) délocalisée vers la commune de Tala Hamza. *TCHIN LAIT* est une laiterie totalement moderne, dotée d'un équipement de dernière technologie. Sa réalisation est intervenue dans le cadre de l'APSI, (Décision n° 15 751 du 7/3/1999). L'assiette de l'usine, bordée par deux voies principales d'accès s'étend sur une superficie de 4500 M².

Sa localisation géographique :

- À proximité de l'entrée de la ville de Bejaia ;
- Face à l'axe routier principal (Route nationale N° 12) ;
- A moins de 3 km du port et de l'aéroport international de Bejaia.

Cette localisation lui confère une position stratégique de premier ordre dans ses relations commerciales et internationales. Elle dispose depuis 2006, d'une infrastructure de distribution et de stockage de près de 3000 M², pour ses besoins de stockage des matières et produits finis, qu'elle a réalisée en autofinancement pour la majeure partie. Un nouveau bâtiment administratif destiné à abriter les structures commerciales et marketing, Approvisionnement, Finances et Comptabilité, a également été édifié dans la même enceinte ; celui-ci a été réceptionné fin 2008.

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de TCHIN-LAIT

Une extension de l'usine a été lancée en 2009, après obtention des permis de construire du terrain mitoyen de 1 500 M² acquis auprès des héritiers CHOULAK, prévoyant une nouvelle bâtisse destinée à abriter les nouveaux équipements de production prévus dans le cadre des nouvelles capacités envisagées.

1.2. Investissements, productions et commercialisations de TCHIN-LAIT

Les données techniques concernant les investissements, la production et la commercialisation de TCHIN-LAIT se présentent de la manière suivante :

1.2.1. Investissements réalisés dans les activités principales de TCHIN-LAIT

Ils comprennent :

- Le bâtiment principal abritant la production, le laboratoire, les structures administratives ;
- L'annexe abritant les structures approvisionnements, ventes et marketing, finances et comptabilité, ainsi que les infrastructures de stockage et de distribution ;
- Les utilités, (centrale de froid, compresseurs, chaudières, groupe électrogène, onduleurs) ;
- Trois lignes de production totalement indépendantes ;
- Les véhicules de transport et de manutention.

1.2.2. Capacités de production de TCHIN-LAIT

TCHIN-LAITest dotée d'une capacité totale de 400 000 litres/jour de lait UHT, tous produits confondus, dans différents conditionnements :

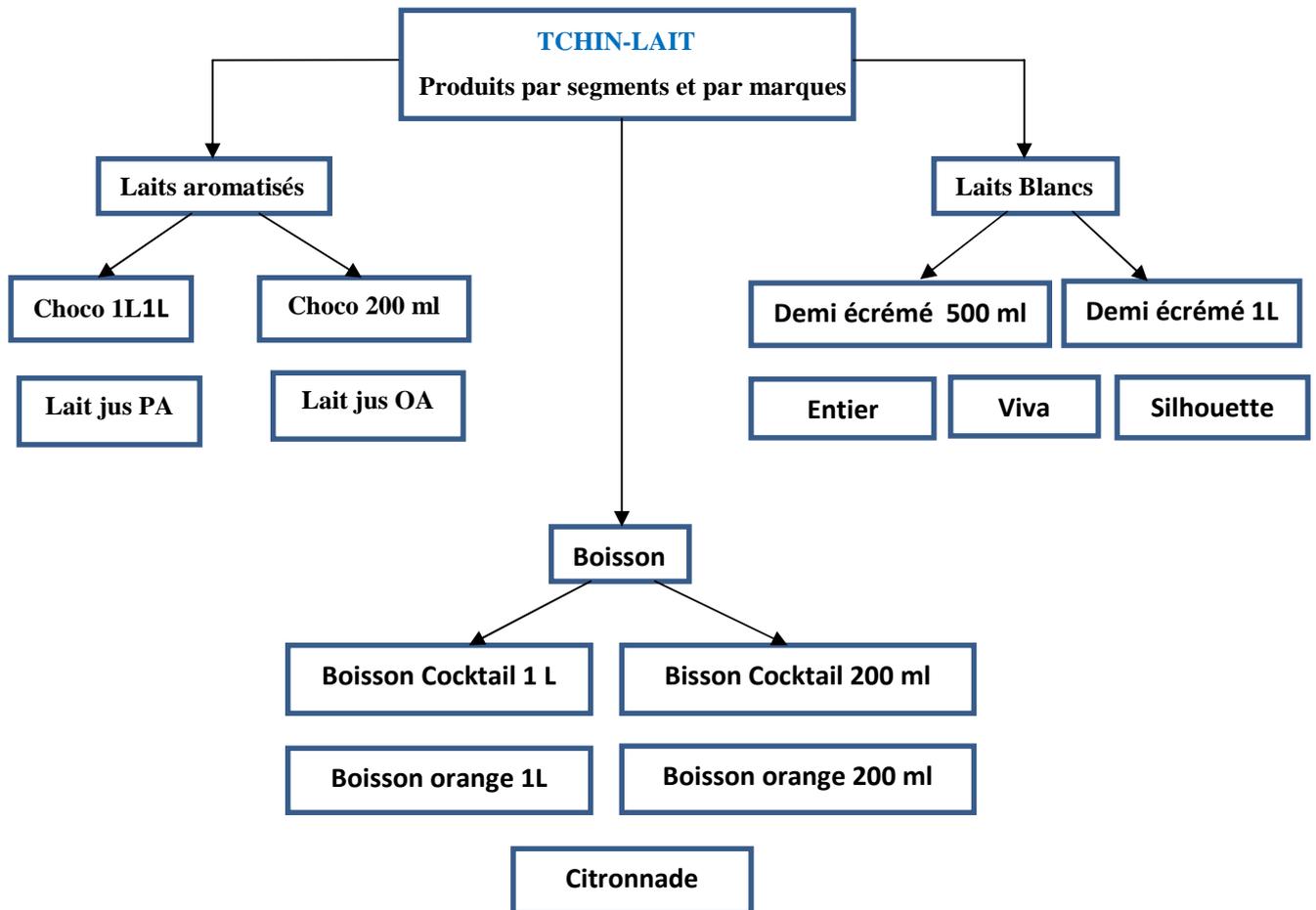
- Brik de 1 Litre ;
- Brik de ½ Litre ;
- Brik de 200 ml.

A- La Gamme de produits de TCHIN-LAIT

L'ambition de TCHIN-LAITest de répondre à tous les goûts et besoins des consommateurs, en offrant "à chacun son lait".

Dans le contexte actuel la gamme des produits « CANDIA » se compose des variétés montrées dans le schéma n°5.

Schéma n°05 : La Gamme de produits de *TCHIN-LAIT*



Source : Document interne de l'entreprise *TCHIN-LAIT*.

1.2.3. Commercialisation de *TCHIN-LAIT*

La commercialisation des produits *CANDIA*, s'étend à tout le territoire national. Son organisation s'articule autour :

- D'un réseau de dépositaires agréés couvrant les principales wilayas du pays ;
- D'une force de vente chargée d'encadrer et de promouvoir la distribution directe aux détaillants.

Les parts de marché de *TCHIN-LAIT*, connaissent un développement croissant et son chiffre d'affaires progresse régulièrement, depuis son entrée en exploitation au mois de mai 2001.

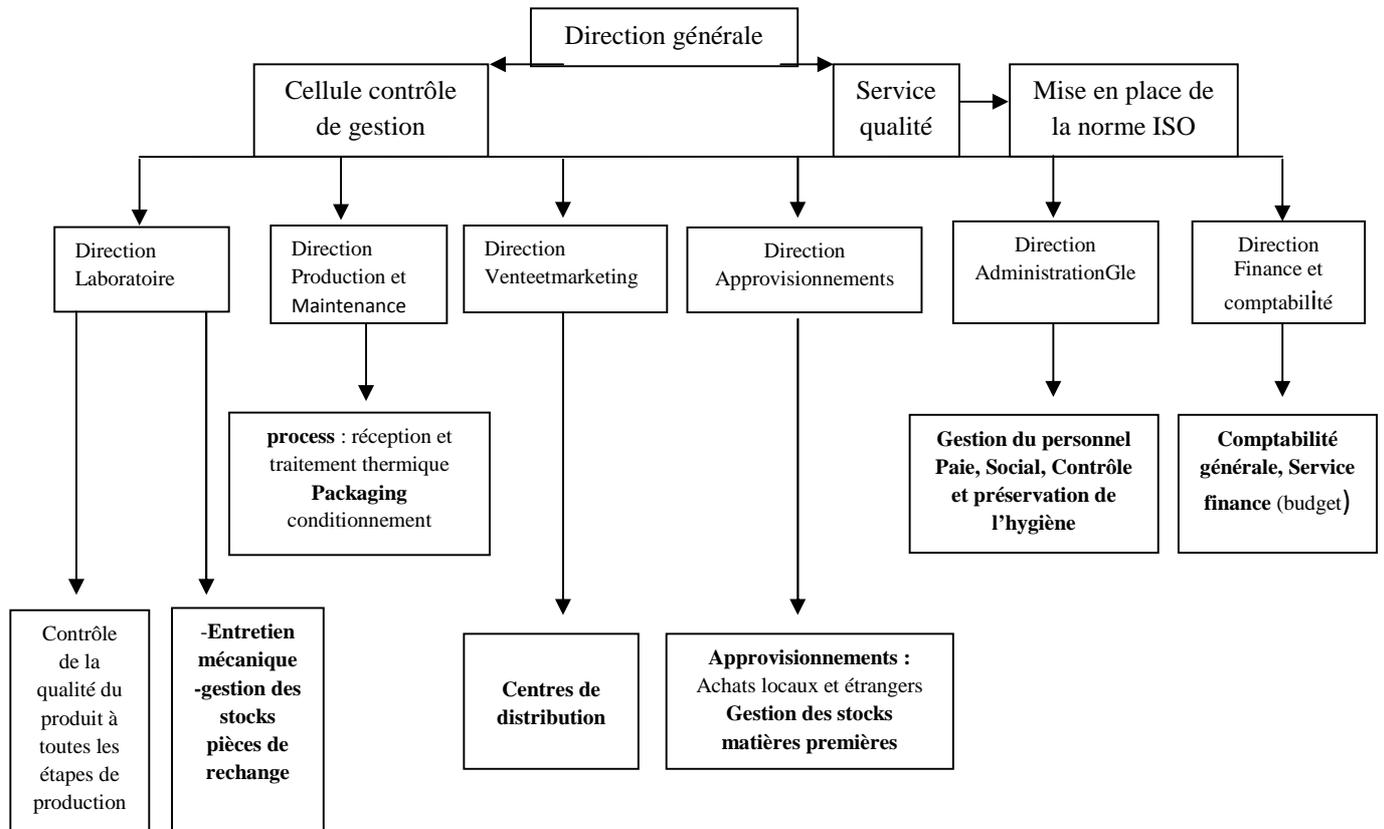
1.3. Structure organisationnelle de *TCHIN-LAIT*

Conscient de l'importance de la Gestion des Ressources Humaines au sein de la société, le management met en place en 2010 un nouvel organigramme qui répond à la politique de la Direction Générale :

- La décentralisation, la délégation, la responsabilisation et la mise en place d'outils du contrôle ;
- Redéploiement de certaines structures en véritables centres de profits ;
- Une cellule contrôle de gestion chargée de développement et de formalisation des procédures de gestion et tous les travaux du contrôle à l'aide des tableaux de bord et de la gestion budgétaire, (cette cellule sera mieux détaillée au cours de la deuxième section). L'organisation au sein de *TCHIN-LAIT* se fait selon l'organigramme de la figure n°2.

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de TCHIN-LAIT

Figure n°02 : Organigramme de TCHIN-LAIT



Source : Document interne à l'entreprise TCHIN-LAIT.

Section 2 : Dispositifs du contrôle de gestion à la disposition de la performance de TCHIN-LAIT

La direction générale de l'entreprise TCHIN-LAIT a mis en place le service contrôle de gestion, pour une perception assez claire de ses besoins d'informations, de suivi et d'évaluation des résultats, et notamment d'aide à la décision.

2.1. Présentation du service contrôle de gestion de TCHIN-LAIT

Outil indispensable de maîtrise des coûts, de coordination et d'animation des décisions, d'analyse et d'assistance, le service Contrôle de Gestion de TCHIN-LAIT 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 tableaux de bord destinés à la direction générale.

2.1.1. Missions du service contrôle de gestion de TCHIN-LAIT

Les missions du service contrôle de gestion de *TCHIN-LAIT*, 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 ;
- Suivi budgétaire.

2.1.2. Le rôle du contrôleur de gestion de TCHIN-LAIT

Le contrôleur de gestion de *TCHIN-LAIT* a un rôle de support opérationnel et doit fournir les informations pour mettre en place des décisions stratégiques.

Cette mission passe par :

- Une étude du diagnostic stratégique de *TCHIN-LAIT* ;
- Une démarche prévisionnelle ;
- Une conception des tableaux de bord ;
- Elaboration des budgets (pour manque de données cet outil ne sera pas analysé).

Le suivi des performances de l'entreprise via la mise en place de plusieurs tableaux de bord et d'indicateurs déterminés en fonction des objectifs. Le contrôleur de gestion analyse ainsi le chiffre d'affaires, les charges, notamment les coûts de revient, les charges de production et de personnel ; il suit le stock et les investissements. Il doit donc mettre en place des moyens pour obtenir ces informations via notamment le développement d'un système d'information complet.

2.2. Etude du diagnostic stratégique de *TCHIN-LAIT*

Ce diagnostic est considéré comme un outil de contrôle de gestion de *TCHIN-LAIT*, il doit être effectué avant l'élaboration d'aucun des autres mécanismes. Pour effectuer un diagnostic stratégique, une analyse externe et une autre interne sont établies par le contrôleur de gestion de *TCHIN-LAIT*.

2.2.1. Analyse externe

Pour cette analyse, on se sert généralement des apports de **M. PORTER** portants sur l'analyse concurrentielle. Elle est très utilisée.

Il y a cinq facteurs concurrentiels :

- La rivalité des entreprises déjà présentes sur le marché ;
- La menace de nouveaux entrants ;
- La menace de produits de substitution ;
- Le pouvoir de négociation des clients (et des distributeurs) ;
- Le pouvoir de négociation des fournisseurs.

Cette analyse permet de situer *TCHIN-LAIT*, dans un premier temps par rapport à ses opportunités et ses menaces et ensuite d'évaluer les dimensions concurrentielles nommées forces compétitives. L'évaluation est établie sur une échelle côté de 1 à 5, 1 étant le moins élevé :

➤ **Le pouvoir de négociation des fournisseurs** : Etant donné l'opportunité immense que représenterait un partenariat avec *TCHIN-LAIT*, il est difficile d'imaginer un grand pouvoir de négociation des fournisseurs. Ceci se vérifie d'ailleurs par le fait que l'entreprise arrive à imposer certaines conditions à ces derniers, faute de quoi l'accord sera impossible.

Evaluation de 2/5.

➤ **Le pouvoir de négociation des clients (consommateurs)** : L'offre en matière de produits laitiers est tellement grande que les consommateurs peuvent assez facilement imposer une réduction de prix. Cela est d'autant plus vrai ces dernières années avec l'accroissement des marques de distributeurs.

Evaluation de 4/5.

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de TCHIN-LAIT

➤ **Les concurrents:** TCHIN-LAIT est leader de son marché mais doit cependant rester prudente.

Evaluation de 1/5.

➤ **Les produits de substitutions :** Il est assez difficile de trouver un produit qui pourrait remplacer le lait ou tout autre produit laitier, cette menace est donc assez faible.

Evaluation de 1/5.

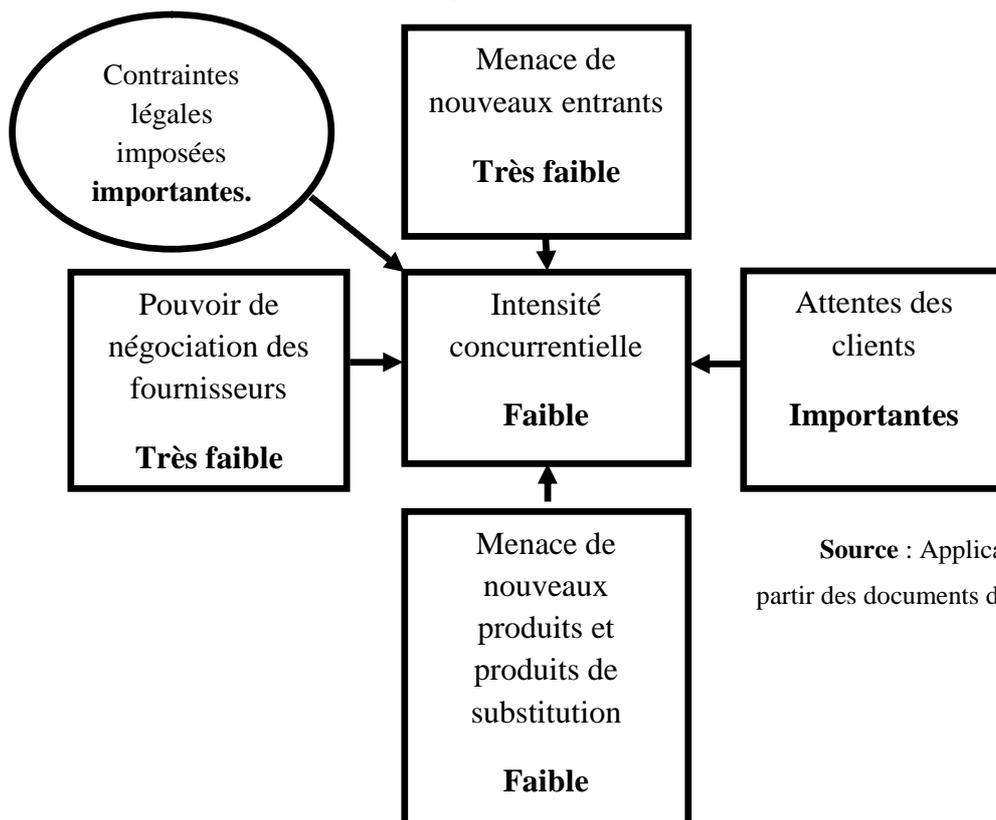
➤ **Le rôle des pouvoirs publics :** Le secteur le plus contrôlé est celui de l'agro alimentaire. De plus, les normes sont de plus en plus strictes en la matière.

Evaluation de 4/5.

L'analyse suivant la démarche de PORTER démontre que TCHIN-LAIT évolue dans un contexte qui lui est favorable. Sa politique d'entreprise et ses exigences quant à la qualité de ses produits ont des conséquences positives sur son positionnement.

Par contre, l'impact des consommateurs et de l'Etat est important. Ce qui impose une remise en question permanente.

Figure n°03 : Le modèle de PORTER pour le cas de TCHIN-LAIT



Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de TCHIN-LAIT

2.2.2. Analyse interne

Ce diagnostic est fait selon l'analyse SWOT, la matrice SWOT est un outil de stratégie d'entreprise permettant de déterminer les options stratégiques envisageables.

Tableau n°04 : Analyse SWOT de TCHIN-LAIT

Forces	Faiblesses
<ul style="list-style-type: none">• Vision stratégique à court- moyen- long terme ;• Forte culture du respect du délai ;• Bonne relation clients/ partenaires ;• Politique de marque ;• Des projets en attente, en cours et réussis ;• Existence d'une remontée d'information clients.	<ul style="list-style-type: none">• Stratégie pas connue de tous ;• Pas de système de suggestion ;• Peu d'employés connaissant la stratégie générale.
Opportunités	Menaces
<ul style="list-style-type: none">• La demande du marché va en augmentant ;• Croissance élevée – Bonne rentabilité ;• Croissance supérieure au marché ;• Trèsbonne intégration des clients.	<ul style="list-style-type: none">• Pas de réelle organisation du système d'informations ;• Hausse des prix de matières premières.

Source : Établi par nos propres soins à partir des documents de TCHIN-LAIT

✓ Observation

Ce diagnostic consiste à analyser l'environnement de l'organisation afin de rechercher les menaces et les opportunités pouvant orienter sa stratégie tout en essayant de voir s'il est possible de transformer les menaces en opportunité. Cette analyse permet de définir les «facteurs clés de succès» qu'il convient de maîtriser pour dominer le secteur.

À travers le diagnostic stratégique externe, l'organisation tentera d'évaluer les éléments pouvant nuire à la réalisation de sa mission et repérer ceux qui peuvent au contraire lui être favorable.Elle pourra également s'interroger sur sa capacité éventuelle à transformer les menaces en opportunités.

Nous pouvons donc conclure, que ce diagnostic permet de rendre *TCHIN-LAIT* plus performante et efficace, lors d'une prise de décision concernant sa stratégie.

2.3. Démarche prévisionnelle de *TCHIN-LAIT*

Les prévisions de *TCHIN-LAIT* sont établies de la manière suivante :

- Déterminer la tendance de la chronologie en ayant pris l'historique des deux années précédentes et compte tenu de la saisonnalité.
- Concernant, la courbe de tendance, la méthode utilisée est la méthode des moindres carrés ;
- Détermination de l'équation de la courbe de la forme $y = ax + b$

$$\text{Avec } a = \frac{\sum(x_i y_i)}{\sum x_i^2} \text{ et } b = \text{Moy } y_i - a x \text{ Moy } x_i$$

On obtient donc la courbe de tendance ;

- Puis, l'on prend la valeur de la fonction et on la multiplie par un coefficient de saisonnalité ;
- Le coefficient de saisonnalité est obtenu ainsi :

Réalisation du mois que l'on divise par la moyenne des mois correspondants

- Les unités choisies sont le litre pour tous les produits ;
- Les prévisions sont donc en litres de produits à vendre.

Il y a lieu aussi de souligner que les valeurs projetées (surtout les périodes de ramadhan) doivent être translatées vers la gauche de 10 jours par an.

Exemple : Prévisions 2011-2015 pour le produit lait demi écrémé 1 litre

Les prévisions pour cette période sont effectuées en suivant la démarche ci-après :

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de TCHIN-LAIT

2.3.1 Collecte des données nécessaires

Le tableau n°5 présente l'historique des ventes réelles des années 2008, 2009, 2010 :

Tableau n° 05: Réalisations 2008, 2009, 2010.

Unité : Litre

Ventes en Litres			
Réalizations			
Mois	A. 2008	A. 2009	A. 2010
Janvier	2 591 280	3 340 860	3 671 280
Février	2 439 984	2 936 280	3 454 632
Mars	2 690 272	2 940 936	4 138 632
Avril	2 747 892	3 091 704	3 723 120
Mai	2 732 400	3 145 440	4 151 616
Juin	2 934 630	3 474 096	4 251 600
Juillet	3 196 044	4 229 280	5 101 049
Août	5 037 450	6 131 592	7 421 837
Septembre	4 570 176	4 418 026	
Octobre	3 382 890	3 724 656	
Novembre	3 073 170	3 669 557	
Décembre	3 187 290	3 868 319	

Source : Documents internes à l'entreprise TCHIN-LAIT (voir annexe n°1)

Ce tableau présente les réalisations constatées durant les trois années précédentes, soit 2008, 2009, 2010, sur la base desquelles le gestionnaire de TCHIN-LAIT établit ses prévisions. Ces dernières permettent le calcul de la courbe de tendance présentée ci-après.

2.3.2 Calcul de la courbe de tendance

$$a = \frac{\sum (x_i y_i)}{\sum x_i^2} = 62726,58$$

$$b = \text{Moy } y_i - a \text{ Moy } x_i = 2697343,71$$

Equation de la courbe :

$$y = ax + b$$

$$y = 62726,58 x + 2697343,71$$

**Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de
TCHIN-LAIT**

Tableau n°06: Récapitulatif sur les données nécessaires pour l'équation

Unité : Litre

Mois	Le rang du mois (xi)	Réalisations (yi)	$\sum \text{moy} x_i$	$\sum \text{moy} Y_i$	$X_i \cdot Y_i$	$(X_i)^2$
Janvier	1	2 591 280	-11,50	-890 146	10 236 679	132,25
Février	2	2 439 984	-10,50	-1 041 442	10 935 141	110,25
Mars	3	2 690 272	-9,50	-791 154	7 515 963	90,25
Avril	4	2 747 892	-8,50	-733 534	6 235 039	72,25
Mai	5	2 732 400	-7,50	-749 026	5 617 695	56,25
Juin	6	2 934 630	-6,50	-546 796	3 554 174	42,25
Juillet	7	3 196 044	-5,50	-285 382	1 569 601	30,25
Aout	8	5 037 450	-4,50	1 556 024	-7 002 108	20,25
Septembre	9	4 570 176	-3,50	1 088 750	-3 810 625	12,25
Octobre	10	3 382 890	-2,50	-98 536	246 340	6,25
novembre	11	3 073 170	-1,50	-408 256	612 384	2,25
Décembre	12	3 187 290	-0,50	-294 136	147 068	0,25
Janvier	13	3 340 860	0,50	-140 566	-70 283	0,25
Février	14	2 936 280	1,50	-545 146	-817 719	2,25
Mars	15	2 940 936	2,50	-540 490	-1 351 225	6,25
Avril	16	3 091 704	3,50	-389 722	-1 364 027	12,25
Mai	17	3 145 440	4,50	-335 986	-1 511 937	20,25
Juin	18	3 474 096	5,50	-7 330	-40 315	30,25
Juillet	19	4 229 280	6,50	747 854	4 861 051	42,25
Aout	20	6 131 592	7,50	2 650 166	19 876 245	56,25
Septembre	21	4 418 026	8,50	936 600	7 961 100	72,25
Octobre	22	3 724 656	9,50	243 230	2 310 685	90,25
novembre	23	3 669 557	10,50	188 131	1 975 376	110,25
Décembre	24	3 868 319	11,50	386 893	4 449 270	132,25
Total	300	83554224	0	0	72 135 571,00	1 150,00
Moy	12,5	3 481 426,00	0	0	3 005 648,79	47,92

Source : Documents internes à l'entreprise TCHIN-LAIT.(voir annexe n° 2)

À travers les calculs présentés sur ce tableau récapitulatif, nous avons pu définir les variables a et b, à partir desquelles est construite la courbe de tendance, soit $y = ax + b$.

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de TCHIN-LAIT

2.3.3. Coefficient de saisonnalité

Le coefficient de saisonnalité est obtenu ainsi : réalisation du mois que l'on divise par la moyenne des mois correspondants. Pour le calcul du coefficient de saisonnalité, voir l'annexe n°3.

2.3.4. Prévisions 2011-2015

Tableau n°07 : prévisions de ventes pour les premiers trimestres des années 2011-2015

	Périodes (rang du mois)	Mois	*Tendance	**Prévisions (2011-2015)
2011	37	Janvier	5 018 227	4 275 378
	38	Février	5 080 954	3 923 184
	39	Mars	5 143 680	4 159 953
2012	49	Janvier	5 770 946	4 916 672
	50	Février	5 833 673	4 504 385
	51	Mars	5 896 399	4 768 714
2013	61	janvier	6 523 665	5 557 966
	62	Février	6 586 392	5 085 586
	63	Mars	6 649 118	5 377 476
2014	73	janvier	7 276 384	6 199 260
	74	Février	7 339 111	5 666 787
	75	Mars	7 401 837	5 986 238
2015	85	janvier	8 029 103	6 840 554
	86	Février	8 091 830	6 247 988
	87	Mars	8 154 556	6 594 999

Source : Établi par nos propres soins à partir des documents internes à TCHIN-LAIT.

* On remplace le x par sa valeur dans l'équation de la tendance ;

** C'est la valeur de la tendance multiplié par le coefficient de saisonnalité.

La démarche de détermination des prévisions des années 2011-2015, présentées sur le tableau n°07, consiste principalement en deux étapes. Premièrement, nous avons remplacé le x par sa valeur dans l'équation de la tendance pour avoir le résultat de la tendance (*), en second lieu, nous avons procédé à la multiplication de la valeur de la tendance par le coefficient de saisonnalité pour élaborer les prévisions souhaités (**).

Remarque : Vue la difficulté d'exactitude en termes de chiffres, ces derniers ont été arrondis.

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de *TCHIN-LAIT*

2.4. Mise en forme d'un TBG de production au sein de *TCHIN-LAIT*

Le tableau de bord de *TCHIN-LAIT* s'effectue selon deux aspects, un aspect purement quantitatif et un autre aspect consommation.

2.4.1. Aspect quantitatif

Les tableaux n° 8, 9, 10,11, 12,13, 14 ,15 permettent d'expliquer la démarche suivie dans cet aspect.

PHASE 1 (Comparatif des réalisations par rapport aux prévisions en quantité et par type de produits) : Dans cette phase, le contrôleur de gestion de *TCHIN-LAIT* effectue une comparaison entre les prévisions et les réalisations des quantités produites, par type de produit et calcule les taux des réalisations.

Tableau n°08 : Comparatif des réalisations par rapport aux prévisions en quantité et par type de produits pour le mois de janvier :

Unité : Litre

Désignation	Prévisions	Réalisation	*Ecart	Taux Réalisation
Demi écrémé 1L	8 402 063	6 515 945	-1 886 118	77,55%
Demi écrémé 500 ml	222 707	270 204	47 497	121,33%
Silhouette	591 934	345 048	-246 886	58,29%
Viva	2 130 962	1 321 032	-809 930	61,99%
Entier	947 094	817 812	-129 282	86,35%
Choc 1L	371 179	762 348	391 169	205,39%
Choco 200 ml	3 882 233	5 714 352	1832 119	147,19%
Lait Jus OA	328 186	0	-328 186	0,00%
Lait Jus PA	328 186	0	-328 186	0,00%
Boisson orange 1l	148 472	200 820	52 348	135,26%
Boisson cocktail 1 l	148 472	239 712	91 240	161,45%
Boisson orange 200 ml	1 230 698	0	-1 230 698	0 ,00%
Boisson cocktail 200 ml	1 230 698	0	-1 230 698	0,00%
Citronnade	37 118	0	-37 118	0,00%
Total	20 000 000	16 187 273	-3812 727	80,94%

Source : Documents internes à l'entreprise *TCHIN-LAIT*. * Etabli par non propres soins.

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de *TCHIN-LAIT*

- **Interprétation :**

Pour le mois de janvier 2013, le montant de l'écart est de -3 812 727 litres, soit de 80,94%. Cet écart est dû principalement à une sur-prévision de certains produits : lait jus, boisson cocktail 200ml, boisson orange 200ml, et citronnade.

L'entreprise *TCHIN-LAIT* a prévu de produire 328 186 litres du produit lait jus, 1230 698 litres des boissons orange, 1230 698 litres boissons cocktail et 37 118 litres du produit citronnade, mais réellement elle n'a rien produit de ces produits. Pour remédier à cette situation, *TCHIN-LAIT* doit revoir sa politique de prévision pour ces différents produits.

Tableau n°09: Comparatif des réalisations par rapport aux prévisions en quantité et par type de produits pour le mois de Février :

Unité : Litre

Désignation	Prévisions	Réalisation	*Ecart	Taux Réalisation
Demi écrémé 1L	8 581 753	5 344 776	-3 236 977	62,28%
Demi écrémé 500 ml	230 076	0	-230 076	0,00%
Silhouette	621 196	497 835	-123 361	80,14%
Viva	2 236 305	1 539 749	-696 556	68,85%
Entier	993 913	63 480	-930 433	6,39%
Choc 1L	383 460	146 484	-236 976	38,20%
Choco 200 ml	4 037 522	217 530	-3 819 992	5,39%
LaitJus OA	341 313	344 394	3081	100,90%
LaitJus PA	341 313	782 244	440 931	229,19%
Boisson orange 1l	153 384	0	-153 384	0,00%
Boisson cocktail 1 l	153 384	0	-153 384	0,00%
Boisson orange 200 ml	1 279 926	0	-1 279 926	0,00%
Boisson cocktail 200 ml	1 279 926	1 936 836	656 910	151,32%
Citronnade	38 346	0	-38 346	0,00%
Total	20 671 817	10 873 328	-9 798 489	52,60%

Source : Documents internes à l'entreprise
*Etabli par nos propres soins.

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de *TCHIN-LAIT*

- **Interprétation :**

Pour ce mois de février 2013, l'écart est toujours négatif (-9 798 489 litres), soit 52,60 %. Ce qui devient plus grave par rapport au mois de janvier, le problème reste toujours une sur prévision de certains produits (citronnade, boisson orange 200 ml, boisson cocktail 1 litre, boisson orange 1 litre), sur lesquelles un taux de réalisation de 0 % est enregistré.

Nous avons remarqué que l'entreprise *TCHIN-LAIT*, a revu sa politique de prévision pour le produit boisson cocktail 200ml, car la production réelle a augmenté par rapport au mois de janvier (de 0 litres soit 0% en mois de janvier à 1 936 836 litres soit de 151,32% en mois de février). En contre partie, le produit demi écrémé a connu une chute totale de (270 204 litres soit de 121,33% en mois de janvier à 0 litres soit de 0% en mois de février).

Donc, *TCHIN-LAIT* doit suivre la même politique suivi pour le produit boisson cocktail 200ml, pour améliorer la situation des autres produits surtout pour les boissons orange 200 ml.

Tableau n°10 : Comparatif des réalisations par rapport aux prévisions en quantité et par type de produits pour le mois de Mars :

Unité : Litre

Désignation	Prévisions	Réalisation	*Ecart	Taux Réalisation
Demi écrémé 1L	7 500 000	7 658 616	158 616	102,11%
Demi écrémé 500 ml	350 000	0	-350 000	0,00%
Silhouette	500 000	499 464	-536	99,89%
Viva	1 800 000	1 484 964	-315 036	82,50%
Entier	800 000	260 244	-539 756	32,53%
Choc 1L	500 000	0	-500 000	0,00%
Choco 200 ml	5 100 000	4 286 844	-813 156	84,06%
Lait Jus OA	500 000	0	-500 000	0,00%
Lait Jus PA	500 000	0	-500 000	0,00%
Boisson orange 1l	200 000	0	-200 000	0,00%
Boisson cocktail 1 l	200 000	0	-200 000	0,00%
Boisson orange 200 ml	0	0	0	0,00%
Boisson cocktail 200 ml	0	0	0	0,00%
Citronnade	0	0	0	0,00%
Total	17 950 000	14 190 132	-3 759 868	79,05%

Source : Document interne à l'entreprise.

* Etabli par nos propres soins

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de *TCHIN-LAIT*

• Interprétation :

Durant le mois de mars de l'année en cours, nous remarquons que les prévisions de la production tel que fixées dans le rapport technique des projets d'entreprise sont supérieures par rapport aux réalités. L'entreprise s'est fixée comme objectif de produire 17 950 000 litres de production totale, mais la réalisation n'a été que de 14 190 132 litres, dégageant ainsi un écart négatif de -3 759 868 litres soit de 79,05%.

Ces écarts ne sont pas seulement dus au mal fonctionnement des machines, mais aussi à un manque de matières premières, même au niveau de l'emballage.

PHASE 02 (Comparatif des réalisations mensuelles par rapport à l'année -1) : Dans cette phase, le contrôleur de gestion de *TCHIN-LAIT* effectue une comparaison entre les réalisations de production de l'année en cours, par rapport aux réalisations de l'année précédente.

Tableau n°11 : Comparatif des réalisations mensuelles par rapport à l'année N -1 du mois de Janvier :

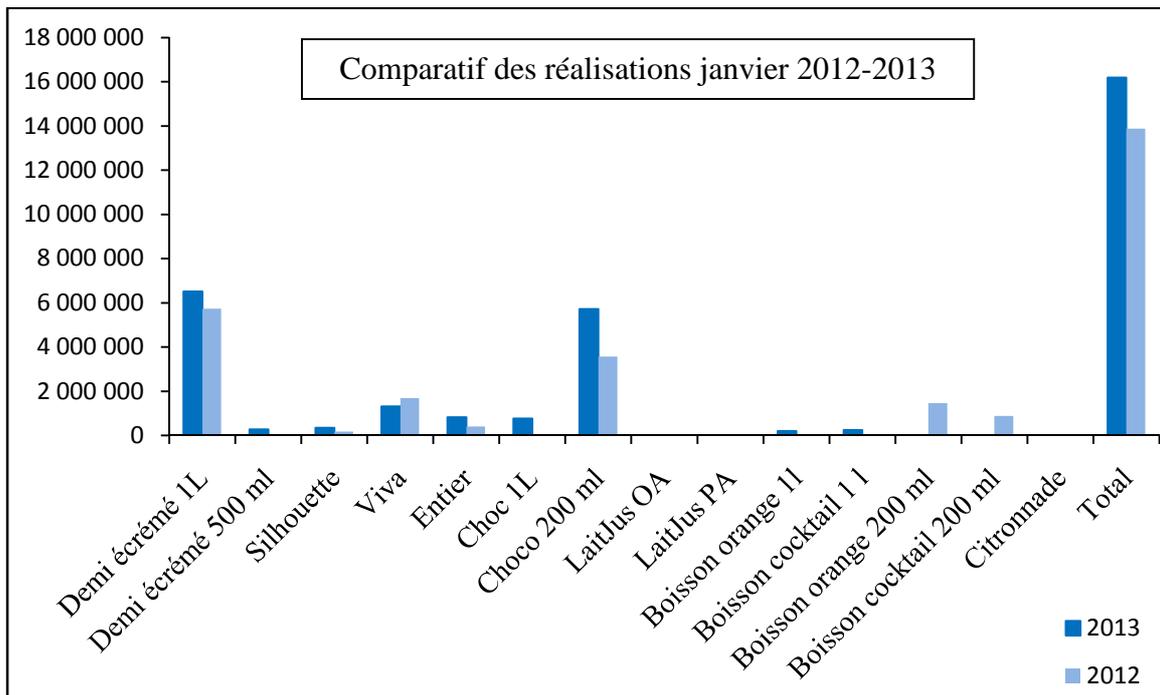
Unité : Litre

Désignation	2013	2012	*Ecart	Taux Evolution
Demi écrémé 1L	6 515 945	5 729 019	786 926	113,74%
Demi écrémé 500 ml	270 204	0	270 204	
Silhouette	345 048	170 004	175 044	202,96%
Viva	1 321 032	1 658 232	-337 200	79,67%
Entier	817 812	410 400	407 412	199,27%
Choc 1L	762 348	0	762 348	
Choco 200 ml	5 714 352	3 562 545	2 151 807	160,40%
LaitJus OA	0	0	0	0,00%
LaitJus PA	0	0	0	0,00%
Boisson orange 1l	200 820	0	200 820	
Boisson cocktail 1 l	239 712	0	239 712	
Boisson orange 200 ml	0	1 461 708	-1 461 708	0,00%
Boisson cocktail 200 ml	0	886 044	-886 044	0,00%
Citronnade	0	0	0	
Total	16 187 273	13 877 952	2 309 321	116,64%

Source : Document interne à l'entreprise.

*Etabli par nos propres soins

Figure n° 04 : Comparatif des réalisations janvier 2012-2013 :



Source : Etablie par nos propres soins à base de documents de TCHIN-LAIT.

• **Interprétation :**

Lors de la comparaison entre les réalisations de 2013 par rapport à 2012, nous avons remarqué un taux d'évolution de 116,64%. La réalisation était de 13 877 952 litres en 2012, et elle a atteint les 16 187 273 litres en 2013.

Cette importante évolution, résulte de l'acquisition de nouvelles machines, qui permettent de produire d'importantes quantités en un temps réduit.

Ces nouvelles machines sont destinées à produire les formats 1 litre et 500 ml, c'est pour cela qu'on constate une augmentation très importante pour les demi écrémé 500 ml (de 0 litres en 2012 jusqu'à 270 204 litres en 2013), boisson orange 1 litre (de 0 litre en 2012 jusqu'à 200 820 litres en 2013).

**Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de
TCHIN-LAIT**

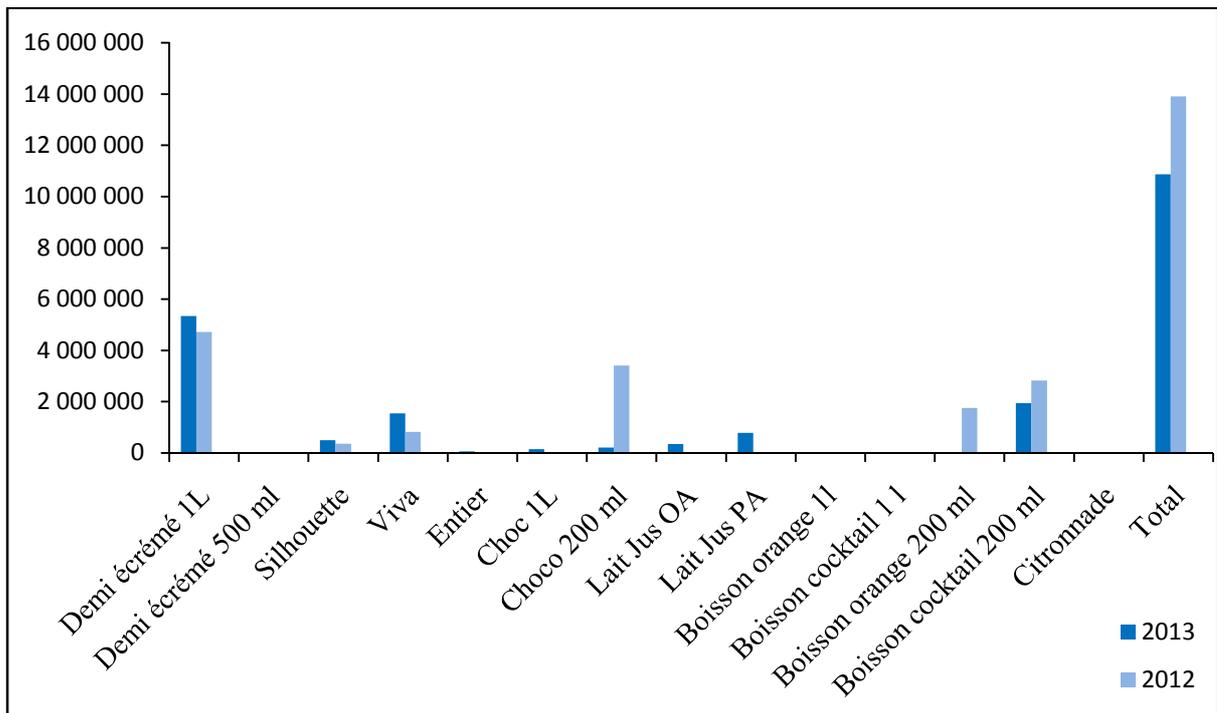
Tableau n° 12 : Comparatif des réalisations mensuelles par rapport à l'année N-1 du mois de février :

Unité : Litre

Désignation	2013	2012	*Ecart	Taux Evolution
Demi écrémé 1L	5 344 776	4 716 588	628 188	113,32%
Demi écrémé 500 ml	0	0	0	0,00%
Silhouette	497 835	363 612	134 223	136,91%
Viva	1 539 749	819 096	720 653	187,98%
Entier	63 480	0	63 480	
Choc 1L	146 484	0	146 484	
Choco 200 ml	217 530	3 416 596	-3 199 066	6,37%
Lait Jus OA	344 394	0	344 394	
Lait Jus PA	782 244	0	782 244	
Boisson orange 1l	0	0	0	0
Boisson cocktail 1 l	0	0	0	0
Boisson orange 200 ml	0	1 761 636	-1 761 636	0,00%
Boisson cocktail 200 ml	1 936 836	2 824 830	-887 994	68,56%
Citronnade	0	0	0	0
Total	10 873 328	13 902 358	-3 029 030	78,21%

Source : Établi par nos propres soins.

Figure n°05 :Comparatif des réalisations février 2012-2013.



Source : Établie par nos propres soins à base des documents des *TCHIN-LAIT*

• **Interprétation :**

Nous avons constaté après les résultats ci-dessus que la production de *TCHIN-LAIT* est passée de 13 902 358 litres en 2012 à 10 902 358 litres en 2013, soit un taux d'évolution de 78,21%.

Cet écart négatif de 3 029 030 litres, est expliqué par l'abandon de la production totale des boissons orange et cocktail 200ml, cette chute de production de ces deux produits est due à une grave panne des équipements de production. Mais cet écart n'est pas trop significatif, puisque *TCHIN-LAIT* a réussi une augmentation de production remarquable des produits suivants : entier 1L et choco 1 litre, dont la production est passée de 0 Litres en 2012 à 63 480 et 146 484 litres respectivement en 2013. La production des laits jus aussi a évolué positivement, puisque en 2012 la production était totalement nulle, contrairement à 2013, où la production est de 344 394 litres pour les laits jus OA et 782 244 litres pour les laits jus PA. Ces augmentations sont expliquées par une main d'œuvre considérablement expérimentée en terme de maîtrise des équipements.

**Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de
TCHIN-LAIT**

Tableau n°13 : Comparatif des réalisations mensuelles par rapport à l'année N -1 pour le mois de Mars :

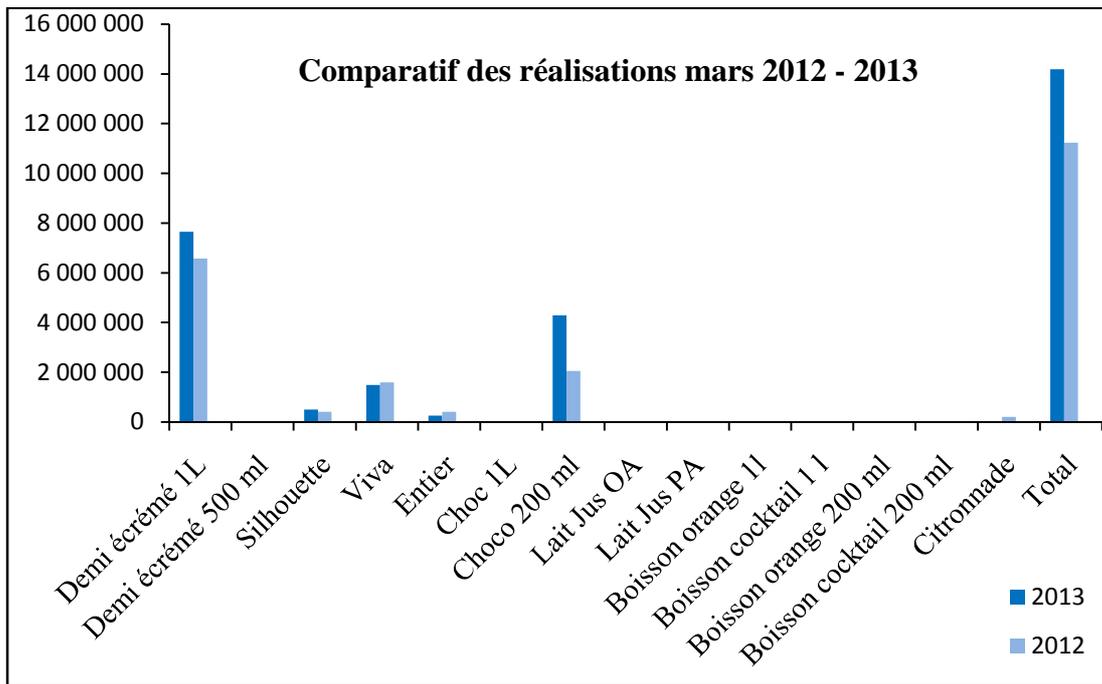
Unité : Litre

Désignation	2013	2012	*Ecart	Taux Evolution
Demi écrémé 1L	7 658 616	6 569 770	1 088 846	116,57%
Demi écrémé 500 ml	0	0	0	0,00%
Silhouette	499 464	404 712	94 752	123,41%
Viva	1 484 964	1 592 976	-108 012	93,22%
Entier	260 244	407 508	-147 264	63,86%
Choc 1L	0	0	0	0,00%
Choco 200 ml	4 286 844	2 058 822	2 228 022	208,22%
Lait Jus OA	0	0	0	0,00%
Lait Jus PA	0	0	0	0,00%
Boisson orange 1l	0	0	0	0,00%
Boisson cocktail 1 l	0	0	0	0,00%
Boisson orange 200 ml	0	0	0	0,00%
Boisson cocktail 200 ml	0	0	0	0,00%
Citronnade	0	203 160	-203 160	0,00%
Total	14 190 132	11 236 948	2 953 184	126,28%

Source : Documents internes à l'entreprise.

*Etabli par nos propres soins

Figure n°06: Comparatif des réalisations mars 2012-2013.



Source : Etabliepar nos propres soins.

• Interprétation :

A partir du tableau n°13, nous avons constaté que l'entreprise a réalisé un écart positif de 2 953 184 l litres, soit de 126,28% en termes de taux d'évolution. Cette positivité est due particulièrement à une production plus que parfaite du produit choco 200ml, dont la production a carrément doublée, elle était de 2 058 822 litres en 2012, pour atteindre les 4 286 844 litres en 2013.

Cette importante évolution est due à l'acquisition d'une nouvelle machine d'emballage, facilitant ainsi la fonction d'emballage des mini formats.

**Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de
TCHIN-LAIT**

Phase 3 : Suivi des réalisations trimestrielles par rapport aux prévisions

Tableau n° 14: Suivi des réalisations trimestrielles par rapport aux prévisions

Unité : Litre

Désignation	Prévisions	Réalisation	*Ecart	Taux Réalisation
Demi écrémé 1L	24 483 816	19 519 337	-4 964 479	79,72%
Demi écrémé 500 ml	802 783	270 204	-532 579	33,66%
Silhouette	1 713 130	1 342 347	-370 783	78,36%
Viva	6 167 266	4 345 745	-1 821 521	70,46%
Entier	2 741 007	1 141 536	-1 599 471	41,65%
Choc 1L	1 254 639	908 832	-345 807	72,44%
Choco 200 ml	13 019 754	10 218 726	-2 801 028	78,49%
Lait Jus OA	1 169 500	344 394	-825 106	29,45%
Lait Jus PA	1 169 500	782 244	-387 256	66,89%
Boisson orange 1l	501 856	200 820	-301 036	40,02%
Boisson cocktail 1 l	501 856	239 712	-262 144	47,77%
Boisson orange 200 ml	2 510 623	0	-2 510 623	0,00%
Boisson cocktail 200 ml	2 510 623	1 936 836	-2 316 937	77,15%
Citronnade	75 464	0	-75 464	0,00%
Total	58 621 817	41 250 733	-17 371 084	70,37%

Source : Documents internes à l'entreprise.

*Établi par nos propres soins.

• **Interprétation :**

Pour le premier trimestre 2013, nous observons un écart négatif de 17 371 084 litres, soit un taux de réalisation de 70,37%. Ce signe négatif, est expliqué d'une part d'une sur prévision de certains produits : lait jus, boisson cocktail 200ml, boisson orange 200ml, et citronnade. Et d'autre part par un mauvais fonctionnement des machines, ainsi que par le manque des matières premières et de l'emballage.

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de *TCHIN-LAIT*

L'entreprise *TCHIN-LAIT*, doit prendre le problème de sur prévision et les pannes des machines au sérieux, cela en diminuant les prévisions de certains produits selon les saisons et recruté un agent de maintenance spécialisé dans la détection des dysfonctionnements des machines. En revanche, l'interprétation de ce tableau représente globalement une synthèse pour la phase 1.

Tableau n°15 : Comparatif des réalisations trimestrielles par rapport à l'année -1

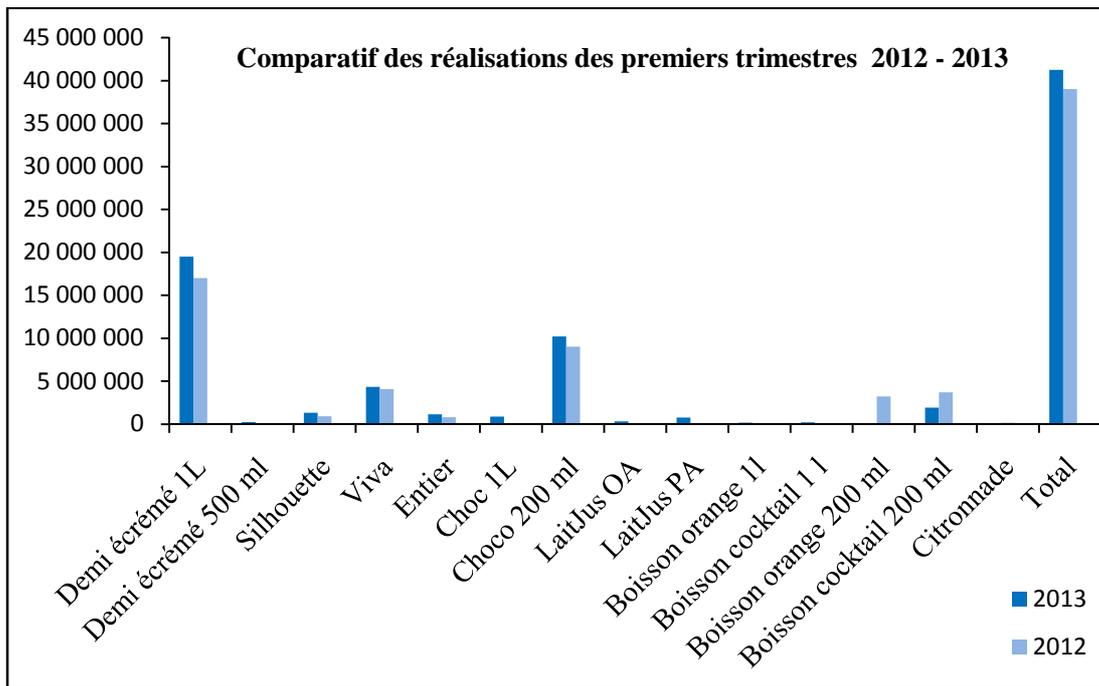
Unité : Litre

Désignation	2013	2012	*Ecart	Taux Evolution
Demi écrémé 1L	19 519 337	17 015 377	2 503 960	114,72%
Demi écrémé 500 ml	270 204	0	270 204	
Silhouette	1 342 347	938 328	404 019	143,06%
Viva	4 345 745	4 070 304	275 441	106,77%
Entier	1 141 536	817 908	323 628	139,57%
Choc 1L	908 832	0	908 832	
Choco 200 ml	10 218 726	9 037 963	1 736 180	113,06%
LaitJus OA	344 394	0	344 394	
LaitJus PA	782 244	0	782 244	
Boisson orange 1l	200 820	0	200 820	
Boisson cocktail 1 l	239 712	0	239 712	
Boisson orange 200 ml	0	3 223 344	-3 223 344	0,00%
Boisson cocktail 200 ml	1 936 836	3 710 874	-1 774 038	52,19%
Citronnade	0	203 160	-203 160	0,00%
Total	41 250 733	39 017 258	2 233 475	105,72%

Source : Document interne à l'entreprise.

*Établi par nos propres soins.

Figure n° 07 : comparatif des réalisations des premiers trimestres 2012-2013 :



Source : Établie par nos propres soins à base des données de *TCHIN-LAIT*.

• Interprétation :

Nous avons constaté que le premier trimestre 2013 est très avantageux par rapport au premier trimestre de 2012, puisque l'écart constaté est positif, et il est de 2 233 475 litres, soit de 105,72%. Relativement au taux d'évolution enregistrés, nous constatons que certains produits réalisent un taux d'évolution élevé, allant de 106,77% jusqu'à 143,06%, en contre partie d'autres produits ont enregistré une récession de presque 50%, mais le résultat final est toujours positif.

Le signe positif de cet écart résulte de l'acquisition de nouvelles machines, et le recrutement d'une main d'œuvre fortement expérimentée. Cette phase, représente une synthèse générale pour la deuxième phase.

Cet aspect quantitatif du TBG de production de *TCHIN-LAIT*, nous renseigne que l'objectif de cette dernière est de satisfaire le marché croissant des 48 wilayas. Ceci explique la sur prévision de certains produits.

La non réalisation des objectifs est due aux pannes des équipements. Cependant, il convient de souligner que l'acquisition de nouveaux équipements de production nécessite du temps pour que ceux-ci soient maîtrisés.

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de TCHIN-LAIT

2.4.2. Aspect consommation

Dans cet aspect on se base bien évidemment sur les matières premières consommées au cours du premier trimestre 2013.

Tableau n°16 : Comparatif des réalisations par rapport aux prévisions en termes de matières premières consommées du premier trimestre 2013.

Désignation	Réalisation en quantité	Norme	Ecart
Quantité de poudre utilisée	1214832	1179448	35384
Autres matières premières	77298	75046	2252
Emballage	58914926	58621817	293109
TOTAL	60207056	59876311	330745

• Interprétation :

- **Quantités de poudre utilisée** : On constate que l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs prévus des consommations, puisque elle a prévu de consommer 1 179 448 KG, et elle a consommé 1 214 832 kg.
- **Autres matières premières** : On remarque que l'entreprise a utilisé 2252 kg de plus que ce qu'elle a prévu.
- **Emballages** : TCHIN-LAIT a réalisé un écart inquiétant entre la prévision et la réalisation de la consommation des emballages, voire 330 745 m de plus.
- Cette consommation excessive est induite par l'entrée en production d'une nouvelle unité.

✓ Observations

En résumé, nous pouvons dire que le TBG de production de TCHIN-LAIT est un outil efficace, lorsqu'il s'agit d'une mesure interne de la performance de l'entreprise, puisque il a comme atouts :

- L'analyse de la situation de l'entreprise à travers ces deux indicateurs :

$$\text{Taux de réalisation} = (\text{réalisations/prévisions}) \times 100$$

$$\text{Taux d'évolution} = (\text{réalisation de l'année en cours / réalisation de l'année précédente}) \times 100$$

- Permettre aux décideurs d'identifier les écarts le plus rapidement possible et d'effectuer des actions correctives ;
- Etre un outil de communication en interne ;
- Etre également un outil de motivation au sein de l'entreprise, en mettant en lumière les objectifs de l'entreprise et sa stratégie ;

Et enfin, Favoriser l'apprentissage continu en recherchant constamment à améliorer la **performance de l'entreprise.**

2.5. Mesure de la performance de *TCHIN-LAIT*

Les indicateurs de performance clés sont des mesures permettant de découvrir les améliorations et les points faibles d'une entreprise, il est donc primordial de choisir convenablement les indicateurs qui permettront de corriger la situation présente et de projeter l'avenir.

2.5.1 Les indicateurs de performance commerciale

Nous pouvons classer ces indicateurs en deux aspects : quantitatif et qualitatif

A. Les indicateurs quantitatifs

Nous présentons dans cette rubrique, l'indicateur de volume des ventes et celui de la part de marché :

➤ Volume des ventes :

Pour l'évaluation de la performance de *TCHIN-LAIT*, nous tenons à étudier sa force des ventes mensuelles, puisque cette dernière est considérée comme l'indicateur principal de la performance de *TCHIN-LAIT*. Cette entreprise vise, à travers son circuit de distribution, deux objectifs principaux, qui sont :

- Augmenter les ventes de l'entreprise ;
- La couverture géographique maximale du territoire national.

L'atteinte de ces objectifs va déterminer la fiabilité et la performance de *TCHIN-LAIT*. On prend l'exemple de l'évolution des ventes en quantités des premiers trimestres 2012 et 2013.

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de *TCHIN-LAIT*

Tableau n° 17 : Quantités vendues pour les premiers trimestres 2012 et 2013.

Désignation	2012	2013	Taux d'évolution
Ventes en quantités	39 995269	45 010330	112,53%

Source : Etabli par nos propres soins à partir des documents de *TCHIN-LAIT*.

• **Interprétation** : En 2013, l'entreprise *TCHIN-LAIT* a réalisé un taux de croissance de 112,53% qu'on peut référer aux raisons suivantes :

- Le lancement d'une forte campagne publicitaire par l'entreprise qui a permis de mieux connaître ses différents produits ;
- Révision de sa stratégie en intégrant une nouvelle composante chargée de suivre ses ventes : les animateurs à la vente ;
- La demande en lait est toujours en hausse et *TCHIN-LAIT* n'arrive pas à satisfaire les commandes.

Pour mieux mesurer et évaluer la performance de *TCHIN-LAIT*, nous procédons aux calculs suivants:

Force de vente = quantités vendues / quantités vendues de l'année précédente

Force de vente = $45\,010\,330 / 39\,995\,269$

= 1,125

Ce ratio, nous permet d'évaluer l'évolution des ventes de l'entreprise et l'efficacité des actions commerciales et doit être supérieur à 1. Selon ce ratio, *TCHIN-LAIT* a abouti à une efficacité en termes d'actions commerciales.

La performance est aussi évaluée à travers l'écart entre prévisions et réalisations des quantités vendues :

Performance = réalisations - prévisions

Performance = $45\,010\,330 - 40\,500\,000$

= **4 510 330 litres**

À partir de l'indicateur de performance des ventes, nous remarquons un écart positif entre les ventes réalisées et les ventes prévues, ce qui veut dire que l'objectif de l'unité est atteint, et les ventes sont suffisantes.

À travers cette analyse des ventes, on peut conclure que *TCHIN-LAIT* a réalisé l'objectif d'augmenter les ventes, donc elle est performante en terme de quantités vendues.

➤ **La part de marché**

L'analyse des ventes de l'entreprise ne permet pas de déduire si son circuit de distribution est performant ou non par rapport à ses concurrents. La réponse à cette question passe par l'étude de la part de marché, qui indique les acquis d'une entreprise.

Pour le premier trimestre 2013, les ventes de *TCHIN-LAIT* ont atteint 45 010 330 litres, alors que les ventes totales du secteur s'élèvent à 57 764 006 litres. Donc l'indicateur de la part de marché se présente selon la formule suivante :

$$\text{Part de marché} = (\text{ventes de l'entreprise} / \text{ventes totales du secteur}) \times 100$$

$$\begin{aligned} \text{Part de marché} &= (45\,010\,330 / 57\,764\,006) \times 100 \\ &= 78\% \end{aligned}$$

Nous constatons que l'entreprise *TCHIN – LAIT* est leader sur le marché du lait UHT.

B- Les indicateurs qualitatifs

Pour les indicateurs qualitatifs, nous analysons l'indicateur de satisfaction des clients, celui des ressources humaines et en dernier lieu l'image de marque de l'entreprise :

➤ **La satisfaction des clients**

Les attentes des clients évoluent dans le temps en fonction des prestations de l'entreprise et ses concurrents, au fur et à mesure que le produit ou le service s'améliore, les clients deviennent plus exigeants. Pour cela, l'entreprise *TCHIN-LAIT* montre qu'elle peut faire mieux, elle propose des améliorations et répond instantanément aux problèmes car la satisfaction de la clientèle est à la fois un objectif et un outil de marketing (orientation client).

Une entreprise orientée vers le client doit inviter sa clientèle à formuler des suggestions et des critiques, ainsi *TCHIN-LAIT* est à l'écoute permanente de sa clientèle. Pour cela elle a mis à la disposition de cette dernière :

- Un numéro de téléphone, afin de répondre à toutes les questions posées immédiatement, ou bien, elle garde les coordonnées de l'intéressé (fiche d'investigation), et leurs répondre ultérieurement après le consentement des responsables ;
- Prendre en considération leurs propositions : l'entreprise possède des petits registres de suggestions et demande d'informations ;
- L'entreprise possède aussi des livres de réclamations, ces derniers ne révèlent pas le niveau général de satisfaction, mais les principales causes d'insatisfaction.

➤ **Les ressources humaines**

La performance commerciale dépend étroitement de la qualité et la gestion des ressources humaines. Cette fonction recouvre l'ensemble des responsabilités et des activités de planification, d'organisation et de contrôle de ces dernières.

Les responsables de *TCHIN-LAIT* considèrent la qualité du personnel chargé de la production, la distribution et de la vente de ses produits comme un facteur clé du succès de cette entreprise. Pour que *TCHIN-LAIT* réalise son objectif en terme de qualité de son personnel, elle veille sur la formation de ses animateurs de production et de vente.

➤ **L'image de marque de l'entreprise**

Le facteur d'image de marque a un pouvoir attractif assez important sur les clients de l'entreprise. L'entreprise *TCHIN -LAIT* vend ses produits sous le label de *CANDIA*, donc elle bénéficie de la notoriété de cette marque auprès des consommateurs.

Pour qu'elle puisse garder son image, elle exige à ses clients la bonne présentation de son produit sur le marché et le respect des bonnes conditions de vente. Cette bonne notoriété peut s'expliquer par le fait qu'elle est leader sur le marché de lait *UHT* en Algérie.

2.5.2. Performance de service de production

La production de l'exercice concerne les entreprises industrielles de transformation et représente la totalité des biens et services produits au cours d'un exercice. C'est l'expression de l'activité globale de l'entreprise.

A- Production de la main d'œuvre (en volume)

Il mesure l'efficience réalisée par salarié au cours de la période :

Production de l'exercice/effectif moyen du personnel

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de *TCHIN-LAIT*

TCHIN-LAIT emploie 486 agents, et la production totale du premier trimestre 2013 est de 41250 733 litres, donc :

$$\text{Production de la main d'œuvre} = 41250\ 733/486$$
$$= \mathbf{84878,05 \text{ litres}}$$

Nous pouvons donc dire que pour une meilleure performance de *TCHIN-LAIT*, chaque salarié doit permettre de produire au moins 84878,05 litres.

La performance de la production peut aussi être mesurée à travers l'écart entre prévisions et réalisations de production :

$$\mathbf{\text{Performance} = \text{prévisions de production} - \text{réalisation de production}}$$

Pour le premier trimestre 2013, la prévision de production est de 58 621 817 litres, et la réalisation est de 41 250 733 litres :

$$\text{Performance} = 41\ 250\ 733 - 58\ 621\ 817$$
$$= \mathbf{-17\ 371\ 084 \text{ litres}}$$

Nous remarquons que *TCHIN-LAIT* a réalisé un écart négatif de 17 371 084 litres.

Nous pouvons dire que *TCHIN-LAIT* n'est pas performante en terme de production et elle doit réaliser un équilibre entre ses prévisions et réalisations, pour améliorer cette performance.

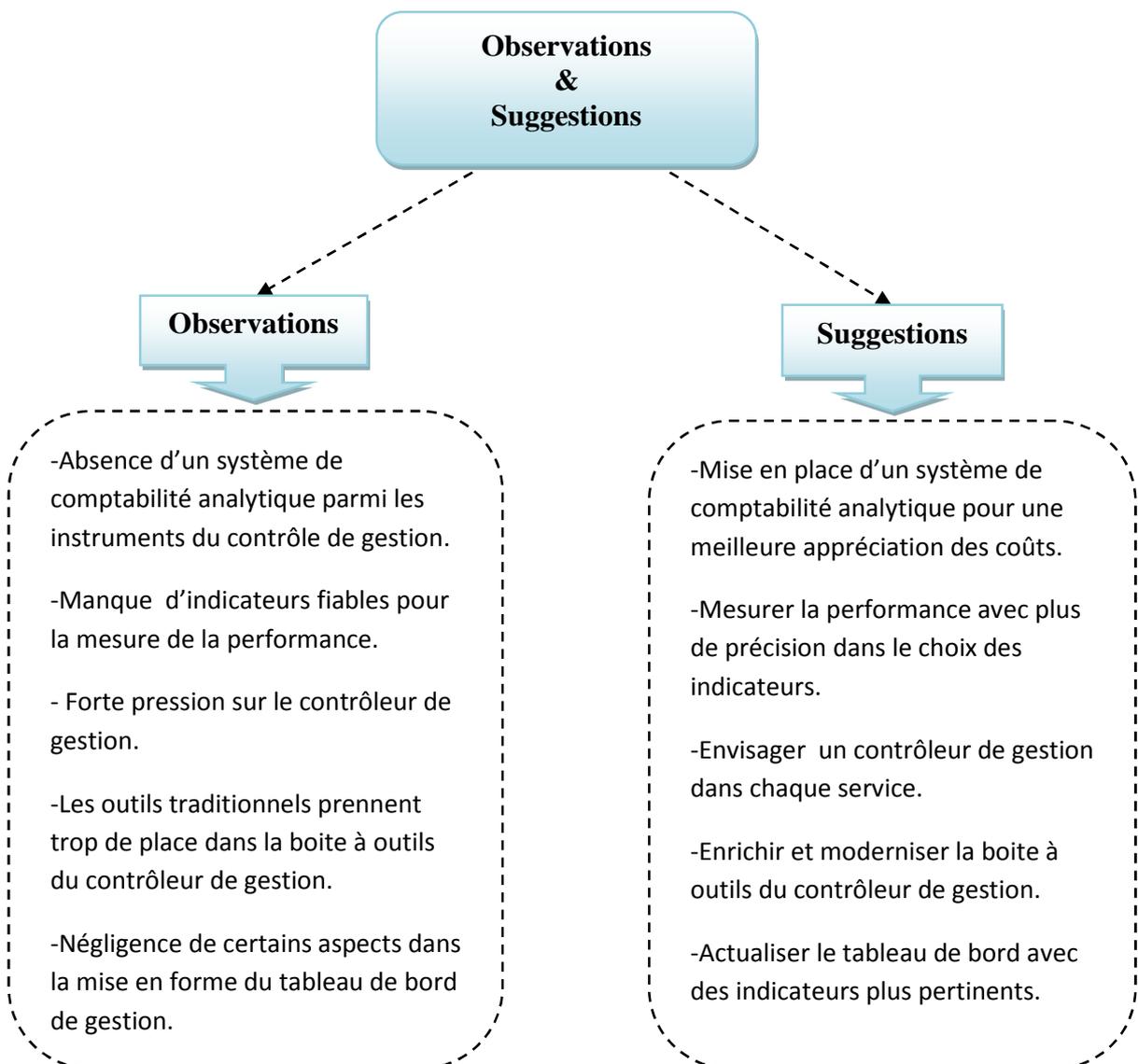
Au cours de cette analyse d'indicateurs de performance de *TCHIN-LAIT*, nous avons remarqué que la plus part des indicateurs sont un calcul d'écart. Ces derniers sont en général un principe de base des outils du contrôle de gestion, on peut ainsi conclure que le contrôle de gestion permet la mesure et l'amélioration de la performance de *TCHIN-LAIT* en détectant, aussi, les dysfonctionnements grâce au calcul et à l'interprétation de ces différents écarts et ratios afin de mettre en place des actions correctives.

✓ **Observations et suggestions**

Au terme de l'analyse des résultats précédents, nous nous permettons de faire quelques suggestions à l'entreprise *TCHIN-LAIT*. Cela, dans le but de conquérir de nouvelles parts de marché et d'augmenter la contribution de son système de contrôle de gestion à l'amélioration de sa performance. Ces observations et suggestions peuvent être résumées dans le schéma n° 6.

Ce schéma, nous incite à estimer que pour un meilleur pilotage de la performance de *TCHIN-LAIT*, il est primordial de développer le système d'information de cette dernière pour lui permettre de faire face aux béances des instruments du contrôle de gestion.

Schéma n° 6: Observations et suggestions.



Source : Établi par nos propres soins à partir d'observations au sein de *TCHIN-LAIT*.

Chapitre IV : Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de *TCHIN-LAIT*

Conclusion:

A travers cette étude, il paraît bien que le contrôle de gestion de *TCHIN-LAIT* est un métier très vaste, évolutif et nullement ennuyeux compte tenu de la diversité des activités réalisées, et de la multiplicité des outils de suivi.

En fait, nous pouvons comparer ce métier à ce que fait chacun de nous pour son développement personnel et pour la gestion de sa vie en général. Nous sommes tous, d'une manière consciente ou inconsciente, à la recherche de la performance et de l'amélioration continue en vue de la réalisation de nos objectifs. Aussi, *TCHIN-LAIT* est toujours à la recherche de l'amélioration continue de sa performance et même de l'excellence. Pour ce faire, elle utilise les différents mécanismes qui sont particulièrement le tableau de bord de gestion et le contrôle budgétaire.

Au terme de ce chapitre, *TCHIN-LAIT*, étant une entreprise assujettie à un secteur dynamique qui joue sur les prix et qui a besoin en permanence d'avoir des données ponctuelles, fiables et pertinentes, doit impérativement intégrer la comptabilité analytique dans sa boîte à outils car la connaissance du coût complet des projets est un élément d'information non négligeable pour conduire une entreprise et en contrôler la gestion.

Conclusion générale

Conclusion générale

Le contrôle de gestion revêt actuellement une importance capitale pour les entreprises. Ces dernières en évoluant dans un environnement marqué par un changement permanent et une incertitude totale ne sauraient se passer de cette fonction.

Le calcul des coûts directs et des marges qui en découlent permet de mesurer l'apport fait par différentes activités à la couverture des charges et des coûts communs, notamment lorsque l'entreprise cherche à modifier sa gamme de produits, sans pour cela modifier sa structure de base. Mais, au-delà de l'aspect clairement calculatoire, cette branche présente un intérêt stratégique du fait de son emplacement au cœur de l'entreprise. D'ailleurs, certains ouvrages spécialisés illustrent précisément la richesse de cette fonction : planification, pilotage à distance, mesure et amélioration de la performance.

Ainsi, le service de contrôle de gestion est, cependant, garant de la comptabilité analytique, du suivi budgétaire et des tableaux de bord. Ces fonctions sont directement liées à une comparaison entre prévisions et réalisations et aux buts d'amélioration de la rentabilité et de maîtrise des coûts dans un contexte de plus en plus concurrentiel.

C'est aussi un instrument avantageux de dialogue. Par une procuration de services, selon les besoins et la qualité des centres de profit, il permet ainsi, d'établir le dialogue avec ceux qui font vivre l'entreprise sur des bases non subjectives et grâce à un langage commun.

Afin de donner à notre étude un côté pratique, nous avons, dans un dernier temps, cité l'exemple de la société *TCHIN-LAIT*. Nous avons fait un descriptif des principaux processus de gestion de cette entreprise. Nous nous sommes intéressés particulièrement au processus Achats, Vente et Production de cette société. Nous avons ensuite listé les différents résultats et indicateurs régissant les différents processus de *TCHIN-LAIT*. L'analyse de ces différents indicateurs nous a confirmé le rôle essentiel de la fonction "contrôle de gestion" dans l'amélioration de la performance de *TCHIN-LAIT*.

En outre, nous ne devons pas oublier qu'au niveau de la gestion de l'entreprise il n'y a pas que l'étude incessante de la performance et qu'il y a aussi le côté maîtrise des risques et la perception des erreurs de gestion à ne pas perpétrer. En effet, l'évaluation et le suivi des indicateurs de risque peuvent être une conception d'évolution de cette analyse. Nous pouvons, aussi, réfléchir au volet communication du contrôle de gestion de *TCHIN-LAIT* et qui s'impose de plus en plus et qui peut être par exemple la rédaction d'un rapport d'évaluation de performance destiné à ses clients, ses actionnaires et ses partenaires.

Conclusion générale

Au terme de notre travail intitulé «**contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise**» et pour lequel nous avons choisi le cas de *TCHN-LAIT*, nous nous sommes rendu compte que dans l'ensemble, les dirigeants de cette entité, sont très ambitieux et très soucieux de son devenir. La preuve de cette ambition est la création du service Contrôle de gestion. Notre objectif final étant d'analyser le système de contrôle de gestion établi au niveau de cette entreprise et de proposer des solutions à l'amélioration de ce système de contrôle de gestion et voir aussi quelle est sa contribution à l'amélioration de la performance. Nous avons, ainsi, réalisé une analyse de cette fonction, qui a permis un certain nombre de critiques et suggestions. Ces dernières vont peut-être contribuer de façon efficace à l'amélioration du système et permettront, aussi, à *TCHIN-LAIT* d'atteindre ses objectifs à long terme.

Nous ne saurions terminer sans affirmer que notre analyse est loin d'être exhaustive. Le domaine du contrôle de gestion est bien vaste et complexe et nous ne prétendons pas avoir cerné tous les aspects du système de contrôle de gestion, et cela est dû :

- À la durée du stage que nous jugions insuffisante, au sein de *TCHIN-LAIT*, qui a alourdi l'aboutissement aux résultats souhaités.
- À la rétention de l'information sous prétexte de la confidentialité des documents.

Pour compléter, on peut dire que l'harmonie entre la fonction du contrôle de gestion et sa contribution à l'amélioration de la performance ne peut être un succès sauf si le manager obtient des données le plus rapidement possible et en permanence. Ce qui ne peut être assuré qu'à travers l'élaboration d'un certain nombre d'outils de pilotage rapides et synthétiques facilitant ainsi la prise de décision. Cependant, notre stage au niveau du service de contrôle de gestion, malgré les efforts du contrôleur de gestion, reste limité par des insuffisances liées à la qualité et à la pertinence des informations fournies.

Références bibliographiques

Bibliographie

Ouvrages :

- ❖ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion, manuel et application », 4^e édition, Dunod, Paris, 1998.
- ❖ ARMAND Dayan, « Manuel de gestion », volum1, 2^e édition, Ellipsses, 2004.
- ❖ BOISSELIER.P. « Contrôle de gestion, cours et application », Vuibert, Paris, 1999.
- ❖ BOUIN et SIMON, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 2^e édition, Dunod, Paris, 2004.
- ❖ BURLEAU. A et SIMON. C, « le contrôle de gestion », La Découverte, collection repère n° 227, 1997.
- ❖ CHANDLER .A. D, « Organisation et performance des entreprises », T1, éditions Organisation, 1992.
- ❖ COSTA Nathalie, « Veille et Benchmarking », Ellipses, Paris, 2008.
- ❖ DEMEESTERE, LORINO et MOTTIS, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », Dunod, Paris, 2006.
- ❖ DORIATH Brigitte, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^e édition, Dunod, Paris, 2008.
- ❖ DORIATH. B et GOUJET. C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, Dunod, paris, 2007.
- ❖ GAUSSE. G., « Le calcul des coûts, quelques réflexions pragmatiques », Toulouse, 1993.
- ❖ GERVAIS. M., « Contrôle de gestion », 8^e édition, Economica, 2008.
- ❖ GIRAUD. F, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^e édition, Gualino, 2005.
- ❖ K. Isabelle et K. Loic, « Le contrôle de gestion à la portée de tous », 3^e édition, Economica, 2000.
- ❖ L. Philipe, « Méthode et pratique de la performance, le guide du pilotage », Édition d'organisation, 1998.
- ❖ LANGLOIS George, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3^e édition, Pearson, 2006.
- ❖ LE DUFF Robert, « Encyclopedie de la gestion et du mangment », Dalloz, paris, France, 1999.

- ❖ LONINNG Helène et MALLERET Véronique, « Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratique », 3^e édition, Dunod, Paris, 2008.
- ❖ LORINO. P. « Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités », Paris, Dunod, 1991.
- ❖ LOROY. M., « Le tableau de bord au service de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2001.
- ❖ MALO Jean, Louis, Math et Jean Charles, « L'essentiel du contrôle de gestion », édition d'organisation, paris, 2000.
- ❖ MOLHO Denis, POISSON et FERNANDEZ Dominique, « Tableaux de bord, outils de performance », Eyrolles, 2009.
- ❖ MOUGIN Yvon, « Processus : les outils d'optimisation de la performance », édition Organisation, Paris, 2004.
- ❖ MOTTIS Nicolas, « Le contrôle de gestion », 2^e édition, Ems, 2006.
- ❖ PAZET, « Contrôle de gestion, gestion appliqué », Dareois et Pearson Education, Paris, 2006.
- ❖ VOYER Pierre, « Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance », 2^e édition, Presses, 2006.

Reuves :

- ❖ BARRETTE Jacques et BERARD Jocelyn, « Gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », Revue Internationale de Gestion, volume 24, n°4, 2000.
- ❖ BOUGUIGNON Annick, « Peut-on définir la performance ? », revue française de comptabilité, n° 269.

Sites web :

- ❖ <http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.article.282>.
- ❖ <http://www.memoireonline.com>.

Autres :

- ❖ Plan Comptable Général Français.

Mémoires:

- ❖ BERADY Mouna, « Analyse critique du système de contrôle de gestion », Master en contrôle de gestion, 2003-2004.
- ❖ HANDOU Mustapha, « Conception d'un système de comptabilité analytique pour les organisations par projets », Master en contrôle de gestion, 2006-2007.

Ventes en Litres			
Réalizations			
Mois	A. 2008	A. 2009	A. 2010
Janvier	2 591 280	3 340 860	3 671 280
Février	2 439 984	2 936 280	3 454 632
Mars	2 690 272	2 940 936	4 138 632
Avril	2 747 892	3 091 704	3 723 120
Mai	2 732 400	3 145 440	4 151 616
Juin	2 934 630	3 474 096	4 251 600
Juillet	3 196 044	4 229 280	5 101 049
Août	5 037 450	6 131 592	7 421 837
Septembre	4 570 176	4 418 026	
Octobre	3 382 890	3 724 656	
Novembre	3 073 170	3 669 557	
Décembre	3 187 290	3 868 319	

Période	Mois	Prévisions De Ventes pour 2011 faites en 2010	Réalisation	Erreur (%)
1	janv.-08	2 607 100	2 591 280	-0,61%
2	févr.-08	3 200 000	2 439 984	-23,75%
3	mars-08	3 200 000	2 690 272	-15,93%
4	avr.-08	3 200 000	2 747 892	-14,13%
5	mai-08	3 200 000	2 732 400	-14,61%
6	juin-08	3 200 000	2 934 630	-8,29%
7	juil.-08	4 800 000	3 196 044	-33,42%
8	août-08	4 800 000	5 037 450	4,95%
9	sept.-08	4 800 000	4 570 176	-4,79%
10	oct.-08	4 800 000	3 382 890	-29,52%
11	nov.-08	4 800 000	3 073 170	-35,98%
12	déc.-08	4 800 000	3 187 290	-33,60%
13	janv.-09	2 883 566	3 340 860	15,86%
14	févr.-09	2 491 651	2 936 280	17,84%
15	mars-09	2 881 401	2 940 936	2,07%
16	avr.-09	3 067 920	3 091 704	0,78%
17	mai-09	3 008 824	3 145 440	4,54%
18	juin-09	3 033 971	3 474 096	14,51%
19	juil.-09	3 471 375	4 229 280	21,83%
20	août-09	5 394 670	6 131 592	13,66%
21	sept.-09	4 518 137	4 418 026	-2,22%
22	oct.-09	3 555 789	3 724 656	4,75%
23	nov.-09	3 092 207	3 669 557	18,67%
24	déc.-09	2 602 190	3 868 319	48,66%
25	janv.-10	3 707 036	3 671 280	-0,96%
26	févr.-10	3 253 936	3 454 632	6,17%
27	mars-10	3 255 000	4 138 632	27,15%
28	avr.-10	3 397 937	3 723 120	9,57%
29	mai-10	3 340 119	4 151 616	24,30%
30	juin-10	4 200 000	4 251 600	1,23%
31	juil.-10	5 775 000	5 101 049	-11,67%
32	août-10	7 117 828	7 421 837	4,27%

Annexe n° 2

Récapitulatif

Mois	xi	Réalisation (yi)	Xi	Yi	Xi .Yi	(Xi) 2
janvier	1	2 591 280	-11,50	-890 146	10 236 679	132,25
Février	2	2 439 984	-10,50	-1 041 442	10 935 141	110,25
Mars	3	2 690 272	-9,50	-791 154	7 515 963	90,25
Avril	4	2 747 892	-8,50	-733 534	6 235 039	72,25
Mai	5	2 732 400	-7,50	-749 026	5 617 695	56,25
Juin	6	2 934 630	-6,50	-546 796	3 554 174	42,25
Juillet	7	3 196 044	-5,50	-285 382	1 569 601	30,25
Aout	8	5 037 450	-4,50	1 556 024	-7 002 108	20,25
Septembre	9	4 570 176	-3,50	1 088 750	-3 810 625	12,25
Octobre	10	3 382 890	-2,50	-98 536	246 340	6,25
novembre	11	3 073 170	-1,50	-408 256	612 384	2,25
Décembre	12	3 187 290	-0,50	-294 136	147 068	0,25
janvier	13	3 340 860	0,50	-140 566	-70 283	0,25
Février	14	2 936 280	1,50	-545 146	-817 719	2,25
Mars	15	2 940 936	2,50	-540 490	-1 351 225	6,25
Avril	16	3 091 704	3,50	-389 722	-1 364 027	12,25
Mai	17	3 145 440	4,50	-335 986	-1 511 937	20,25
Juin	18	3 474 096	5,50	-7 330	-40 315	30,25
Juillet	19	4 229 280	6,50	747 854	4 861 051	42,25
Aout	20	6 131 592	7,50	2 650 166	19 876 245	56,25
Septembre	21	4 418 026	8,50	936 600	7 961 100	72,25
Octobre	22	3 724 656	9,50	243 230	2 310 685	90,25
novembre	23	3 669 557	10,50	188 131	1 975 376	110,25
Décembre	24	3 868 319	11,50	386 893	4 449 270	132,25
Total	300	83554224	0	0	72 135 571,00	1 150,00
Moyenne	12,5	3 481 426,00	0	0	3 005 648,79	47,92

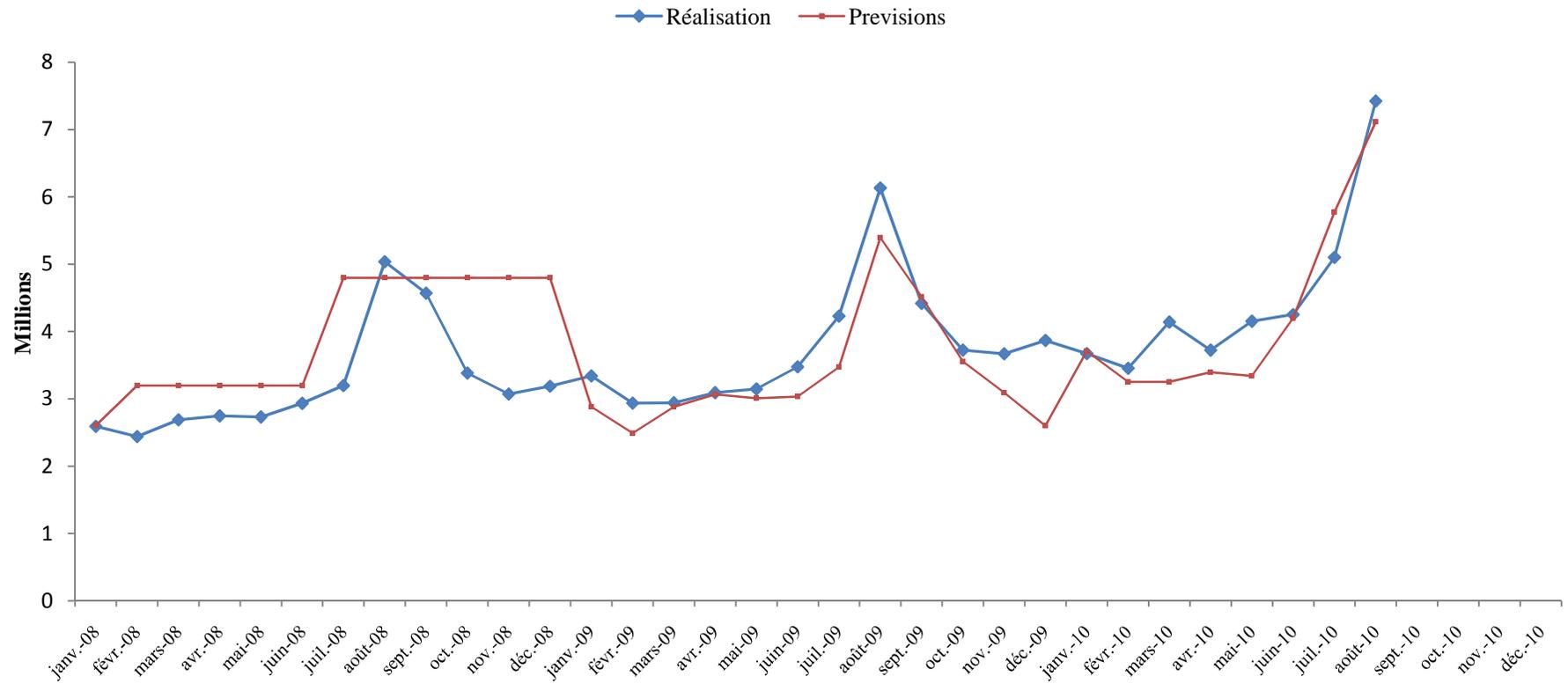
Annexe n° 3

Saisonnalité

	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Aout	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	Total
2008	2 591 280	2 439 984	2 690 272	2 747 892	2 732 400	2 934 630	3 196 044	5 037 450	4 570 176	3 382 890	3 073 170	3 187 290	38 583 478,00
2009	3 340 860	2 936 280	2 940 936	3 091 704	3 145 440	3 474 096	4 229 280	6 131 592	4 418 026	3 724 656	3 669 557	3 868 319	44 970 746,00
Moyenne	2 966 070	2 688 132	2 815 604	2 919 798	2 938 920	3 204 363	3 712 662	5 584 521	4 494 101	3 553 773	3 371 364	3 527 805	83 554 224,00
Saisonnalité	85,20%	77,21%	80,88%	83,87%	84,42%	92,04%	106,64%	160,41%	129,09%	102,08%	96,84%	101,33%	#DIV/0!

Pour calculer les prévisions, il y a lieu donc de multiplier la prévision pour le mois par le coefficient saisonnier.

Prévisions de vente pour l'année 2013



Prévisions de production revues pour l'année 2013

MOIS	LAIT UHT 1/2 ECR	Silhouette	Entier	Viva	1/2 écrémé 50cl	Choco 1l	Orange-Cocktail 1l	Citronnade	Total (unités)	Total (L)
<i>mars-13</i>	7 500 000	500 000	800 000	1 800 000	350 000	500 000	400 000	0	11 850 000	11 675 000
<i>avr-13</i>	7 500 000	550 000	800 000	2 000 000	350 000	700 000	0	0	11 900 000	11 725 000
<i>mai-13</i>	7 500 000	600 000	800 000	2 000 000	0	1 500 000	0	0	12 400 000	12 400 000
<i>juin-13</i>	8 500 000	600 000	0	2 000 000	2 200 000	0	0	0	13 300 000	12 200 000
<i>juil-13</i>	9 000 000	600 000	300 000	2 500 000	800 000	0	0	0	13 200 000	12 800 000
<i>août-13</i>	9 500 000	600 000	0	2 500 000	0	650 000	0	0	13 250 000	13 250 000
<i>sept-13</i>	8 500 000	600 000	500 000	2 200 000	0	600 000	0	0	12 400 000	12 400 000
<i>oct-13</i>	8 000 000	550 000	900 000	2 200 000	150 000	600 000	300 000	0	12 700 000	12 625 000
<i>nov-13</i>	8 000 000	550 000	900 000	2 200 000	150 000	600 000	300 000	0	12 700 000	12 625 000
<i>déc-13</i>	8 000 000	550 000	900 000	2 200 000	150 000	600 000	300 000	0	12 700 000	12 625 000
Total	82 000 000	5 700 000	5 900 000	21 600 000	4 150 000	5 750 000	1 300 000	0	126 400 000	124 325 000

MOIS	CANDY CHOCO 20 CL	Lait & Jus 20cl	Boissons aux fruits 20cl	Total 20cl (unités)	Total (L)
<i>mars-13</i>	5 100 000	1 000 000		6 100 000	1 220 000
<i>avr-13</i>	5 400 000	700 000		6 100 000	1 220 000
<i>mai-13</i>	6 300 000	0		6 300 000	1 260 000
<i>juin-13</i>	6 300 000	0		6 300 000	1 260 000
<i>juil-13</i>	6 300 000	0		6 300 000	1 260 000
<i>août-13</i>	6 300 000	0		6 300 000	1 260 000
<i>sept-13</i>	6 300 000	0		6 300 000	1 260 000
<i>oct-13</i>	6 300 000	0		6 300 000	1 260 000
<i>nov-13</i>	6 300 000	0		6 300 000	1 260 000
<i>déc-13</i>	6 300 000	0		6 300 000	1 260 000
Total	60 900 000	1 700 000	0	62 600 000	12 520 000

U	L
17 950 000	12 895 000
18 000 000	12 945 000
18 700 000	13 660 000
19 600 000	13 460 000
19 500 000	14 060 000
19 550 000	14 510 000
18 700 000	13 660 000
19 000 000	13 885 000
19 000 000	13 885 000
19 000 000	13 885 000
189 000 000	136 845 000

Poudre de lait			
N° réf. ligne	Désignation	Quantité Consommée N-1	Quantité Consommée
MP-000001	POUDRE DE LAIT 0%	184 165,00	185 475,00
MP-000003	POUDRE DE LAIT 26%	286 275,00	242 075,00
MP-000004	POUDRE DE LAIT 0% HS	39 900,00	51 875,00
MP-000029	POUDRE DE LAIT 14,5%	544 925,00	230 225,00

N° réf. ligne	Désignation	Quantité Consommée N-1	Quantité Consommée
EMB-000001	EMBALLAGE 1/2 ECREME TP 1L	4 979 215,00	4 064 186,00
EMB-000002	EMB 1/2 ECREME CBB 1L	1 712 052,00	4 098 713,00
EMB-000003	EMB VIVA CBB 1L	1 396 043,00	1 649 560,00
EMB-000004	EMB VIVA TBA 1L	409 845,00	447 844,00
EMB-000005	EMB SILHOUETE TBA 1L	410 942,00	241 644,00
EMB-000006	EMB SILHOUETTE CBB 1L	2 134 724,00	1 887 082,00
EMB-000007	EMB 1/2 ECREM CBB 500ML	4 561 800,00	6 583 500,00
EMB-000008	EMBALLAGE ENTIER TBA 1L	874,55	735,63
EMB-000009	EMBALLAGE ENTIER COMBI BLOC 1L	2 208 000,00	4 736 000,00
EMB-000097	EMBALLAGE 1/2 ECRME GA PACK 1L	340 966,00	532 415,00
EMB-000010	EMBALLAGE CHOCO TBA 1L	115 024,00	237 016,00
EMB-000011	EMBALLAGE CHOCO COMBI BLOC 1L	144 550,00	82 400,00
EMB-000017	EMBALLAGE CHOCO 200 ML	18 682,45	25 680,30
EMB-000095	EMBALLAGE CHOCO 20 CL GA PACK	2 568,80	3 355,10
EMB-000014	EMBALLAGE ORANGE/ANANAS 20 CL	3 257,45	5 070,00
EMB-000015	EMBALLAGE PECHE/ABRICOT 20 CL	569,38	1 260,70
EMB-000016	EMBALLAGE ORANGE 20 CL	525,00	875,00
EMB-000018	EMBALLAGE COCKTAIL 20CL		69,60
EMB-000019	EMBALLAGE ORANGE CBB 1L	720,00	792,00
EMB-000020	EMBALLAGE COCKTAIL CBB 1L	72 270,00	78 840,00
EMB-000076	EMBALLAGE CITRONNADE 1L CBB	5 184 000,00	4 493 200,00
EMB-000077	COLLE PAILLE A3 SPEED 256.05	75,00	325,00
EMB-000078	COLLE NATIONAL 134-135 B	106,82	190,53
EMB-000079	SEPARATEUR 900.00	425 584,00	332 551,00
EMB-000080	NETTOYANT A CHAUD 967.00		725,00
EMB-000081	SOLVANT 401.10		13 182,30
EMB-000082	Nettoyant à Chaud 401.10		2 536 895,00
EMB-000083	IS STRIP (8865-963-01)		316,51
EMB-000084	IS PATCH A3 SPEED	0,00	0,00
EMB-000085	BARQUETTE 1L A3 SPEED	115 024,00	21 213,00
EMB-000088	EMBALLAGE 1/2 ECREME 1L VERT	144 550,00	82 400,00
EMB-000089	EMBALLAGE 1/2 ECREME 1L JAUNE	18 682,45	25 680,30
EMB-000090	EMBALLAGE 1/2 ECREME 1L ROUGE	2 568,80	3 355,10
EMB-000091	EMBALLAGE1/2 ECREME BLEU FONCE	3 257,45	5 070,00
EMB-000092	EMBALLAGE1/2 ECREME BLEU CLAIR	569,38	1 260,70
EMB-000093	COLLE EUROMELT 510-22	0,00	0,00
EMB-000094	FEUILLE COIFF-PALETTE	525,00	875,00
EMB-000095	EMBALLAGE CHOCO 20 CL GA PACK	0,00	0,00
EMB-000096	GALS STRIPS	575,00	0,00
EMB-000097	EMBALLAGE 1/2 ECRME GA PACK 1L	0,00	0,00
EMB-000098	PAILLE "U-SHAPE" réf 241581040	0,00	0,00
EMB-000099	INTERCALAIRE 340*1100	0,00	0,00

MOIS	<u>LAIT UHT 1/2 ECR</u>	<u>Silhouette</u>	<u>Entier</u>	<u>Viva</u>	<u>1/2 écrémé 50cl</u>	<u>Choco 1l</u>	<u>Orange- Cocktail 1l</u>	<u>Citronnade</u>	<u>Total (U)</u>	<u>Total (L)</u>
janv-13	7 100 000	500 000	800 000	1 800 000	300 000	500 000	400 000	50 000	11 450 000	11 300 000
févr-13	7 000 000	500 000	800 000	1 800 000	300 000	500 000	400 000	50 000	11 350 000	11 200 000
mars-13	7 500 000	500 000	800 000	1 800 000	300 000	500 000	400 000	0	11 800 000	11 650 000
avr-13	7 500 000	550 000	800 000	2 000 000	350 000	700 000	0	0	11 900 000	11 725 000
mai-13	7 500 000	600 000	800 000	2 000 000	0	1 500 000	0	0	12 400 000	12 400 000
juin-13	8 500 000	600 000	0	2 000 000	2 200 000	0	0	0	13 300 000	12 200 000
juil-13	9 000 000	600 000	300 000	2 500 000	800 000	0	0	0	13 200 000	12 800 000
août-13	9 500 000	600 000	0	2 500 000	0	650 000	0	0	13 250 000	13 250 000
sept-13	8 500 000	600 000	500 000	2 200 000	0	600 000	0	0	12 400 000	12 400 000
oct-13	7 800 000	550 000	900 000	2 200 000	150 000	600 000	300 000	0	12 500 000	12 425 000
nov-13	7 800 000	550 000	900 000	2 200 000	150 000	600 000	300 000	0	12 500 000	12 425 000
déc-13	7 800 000	550 000	900 000	2 200 000	150 000	600 000	300 000	0	12 500 000	12 425 000
Total	95 500 000	6 700 000	7 500 000	25 200 000	4 700 000	6 750 000	2 100 000	100 000	148 550 000	146 200 000

MOIS	<u>CANDY CHOCO 20 CL</u>	<u>lait & Jus 20cl</u>	<u>Boissons aux fruits 20cl</u>	<u>Total 20cl (unités)</u>
janv-13	4 800 000	800 000	3 000 000	8 600 000
févr-13	4 800 000	800 000	3 000 000	8 600 000
mars-13	5 100 000	1 000 000	0	6 100 000
avr-13	5 400 000	700 000	0	6 100 000
mai-13	6 300 000	0	0	6 300 000
juin-13	6 300 000	0	0	6 300 000
juil-13	6 300 000	0	0	6 300 000
août-13	6 300 000	0	0	6 300 000
sept-13	6 300 000	0	0	6 300 000
oct-13	6 300 000	0	0	6 300 000
nov-13	6 300 000	0	0	6 300 000
déc-13	6 300 000	0	0	6 300 000
Total	70 500 000	3 300 000	6 000 000	79 800 000

MOIS	<u>Production</u>
janv-13	19 900 000
févr-13	19 800 000
mars-13	17 900 000
avr-13	18 000 000
mai-13	18 700 000
juin-13	19 600 000
juil-13	19 500 000
août-13	19 550 000
sept-13	18 700 000
oct-13	18 800 000
nov-13	18 800 000
déc-13	18 800 000
Total	228 050 000

MOIS	<u>Production</u>
janv-13	13 020 000
févr-13	12 920 000
mars-13	12 870 000
avr-13	12 945 000
mai-13	13 660 000
juin-13	13 460 000
juil-13	14 060 000
août-13	14 510 000
sept-13	13 660 000
oct-13	13 685 000
nov-13	13 685 000
déc-13	13 685 000
Total	162 160 000

Table des matières

- Introduction générale.....	01
Chapitre I : Aspects théorique du contrôle de gestion.....	03
- Introduction du premier chapitre.....	03
Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion.....	03
1.1. Définition du contrôle de gestion	03
1.2. Niveaux du contrôle de gestion	05
1.2.1. Les décisions stratégiques.....	05
1.2.2. Les décisions de gestion.....	05
1.2.2. Les décisions opérationnelles.....	05
1.3. Fonctions et objectifs du contrôle de gestion.....	06
1.3.1. Les fonctions du contrôle de gestion	06
1.3.2. Objectifs du contrôle de gestion	07
A- Maitrise de la gestion.....	07
B- Maitrise de l'activité.....	08
C- Maitrise de la rentabilité	08
D- Maitriser l'évolution de l'entreprise	08
Section 2 : Notions voisines au contrôle de gestion	10
2.1. Contrôle de gestion et stratégie.....	10
2.1.1. Définition de la stratégie.....	10
2.1.2. Le contexte stratégique.....	11
2.1.3. Les orientations stratégiques.....	12
2.1.4. Les axes stratégiques.....	12
2.1.5. La place du contrôle de gestion dans le processus stratégique.....	13
2.2. Contrôle de gestion et processus.....	13
2.2.1. Définition d'un processus	13
2.2.2. Les phases du processus de contrôle de gestion.....	14
A- La phase de planification.....	14
B- La phase de mesure et d'analyse des résultats.....	14
2.2.3. Les finalités du processus de contrôle de gestion	16

2.3. Contrôle de gestion et organisation	16
2.3.1. Les centres de responsabilités.....	17
A- Définition d'un centre de responsabilité.....	17
B- Les principes de gestion d'un centre de responsabilité.....	17
C- Les différents types de centres de responsabilités.....	19
2.3.2. Le contrôle de gestion central et le contrôle de gestion décentralisé.....	20
A- le contrôle de gestion central.....	20
B- le contrôle de gestion décentralisé.....	21
2.4. Contrôle de gestion et contrôleur de gestion	20
2.4.1. Les missions d'un contrôleur de gestion	21
A- Le contrôleur de gestion est prestataire de service.....	21
B- Le contrôleur de gestion garant, animateur et promoteur du système d'information....	22
- Conclusion du premier chapitre	24

Chapitre II : Dispositifs du contrôle de gestion

- Introduction du deuxième chapitre	25
--	-----------

Section 1 : principaux outils du contrôle de gestion.....

1.1. Système d'information	25
1.1.1. Définition d'un système d'information.....	25
1.1.2. Finalités du système d'information.....	26
1.2. Tableau de bord de gestion	26
1.2.1. Définition	27
1.2.2. Les outils du tableau de bord de gestion.....	27
A- Les ratios	27
B- Les graphiques.....	27
C- Les tableaux	27
D- Les clignotants	27
1.2.3. Les étapes de conception d'un tableau de bord de gestion	28
A- Définition des objectifs.....	28
B- Détermination des objectifs.....	28
C- Recherche d'indicateurs.....	28

D- Le choix des indicateurs les plus significatifs.....	29
E- Mise en forme du tableau de bord de gestion	29
1.3. Comptabilité.....	30
1.3.1. La comptabilité générale.....	30
A- Définition.....	30
1.3.2. La comptabilité analytique.....	31
A- Définition.....	31
B- Objectifs de la comptabilité analytique.....	31
C- le choix de la méthode d'analyse des coûts.....	32
1.4. Contrôle budgétaire.....	35
1.4.1. Définition.....	35
1.4.2. Utilités et limites du suivi budgétaire	36
A-L' utilité du suivi budgétaire	36
B- Les limites du suivi budgétaire.....	36
1.4.3. Les principaux écarts budgétaires.....	36
Section 2 : Nouveaux mécanismes du contrôle de gestion.....	38
2.1. BBZ (Budget a Base Zéro)	38
2.1.1. Présentation générale.....	38
2.1.2. Les étapes de la démarche BBZ.....	38
A- Le découpage en unités décisionnelles de base (UDB).....	38
B- évaluation des UDB	39
C- Hiérarchisation des UDB et choix	40
2.1.3. Les avantages et les inconvénients de la BBZ	40
A- les avantages de la BBZ	40
B- Les inconvénients de la BBZ.....	41
2.2. Balanced Scorecard(BSC).....	41
2.2.1. Présentation générale.....	41
2.2.2. Les perspectives du BSC.....	42
2.2.3. Les avantages du BSC.....	43
2.3. Benchmarking.....	43
2.3.1. Définition.....	43
2.3.2. Les étapes de la démarche du Benchmarking.....	44

2.3.3. Les types du Benchmarking.....	44
A- Le Benchmarking interne.....	44
B- Le Benchmarking de processus.....	44
C- Le Benchmarking compétitif.....	44
D- Le Benchmarking stratégique.....	45
2.3.4. Les objectifs du Benchmarking.....	45
2.4. Prix de cession interne	45
2.4.1. Définition.....	45
2.4.2. Les objectifs d'un système de prix de cession interne.....	46
2.4.3. Qualités d'un système de prix de cession interne	46
- Conclusion du deuxième chapitre	47
Chapitre III : Notions de performance	48
- Introduction du troisième chapitre.....	48
Section 1 : Présentation générale de la notion performance.....	48
1.1. Définition de la performance.....	48
1.2. Performance interne et performance externe.....	50
1.2.1. Comparaison entre la performance interne et externe.....	50
1.3. Dimensions de la performance.....	51
1.3.1. La performance économique.....	51
1.3.2. La performance financière.....	51
1.3.3. La performance sociale.....	52
1.3.4. La performance stratégique.....	52
1.4. Somation des performances individuelles pour une performance globale.....	52
Section2 : contrôle de gestion et mesure de la performance.....	53
2.1. Pilotage de la performance grâce au contrôle de gestion.....	53
2.1.1. Principaux instruments du contrôle de gestion pour le pilotage de la performance.....	54
A- prix de cession interne et pilotage de la performance.....	54
B- coûts cibles et pilotage de la performance.....	54

2.1.2. Réponses du contrôle de gestion au pilotage de la performance.....	55
A- Les réponses utilisables dans tout les contextes.....	55
B- Les réponses face aux tendances récentes	55
2.2. Critères financiers et programmes d'évaluation et d'amélioration de la performance.....	57
2.2.1. Les critères financiers d'évaluation de la performance.....	57
A- Le mode de calcul du B/A (Bénéfice Opérationnel sur Actifs nets).....	57
B- Du B/A à la création de valeur et l'EVA	58
2.2.2. Les différents programmes d'amélioration de la performance.....	59
A- les programmes d'amélioration de la qualité.....	59
B- Les programmes d'amélioration de la productivité et de réduction de coût.....	60
C- Les programmes de réorganisation et d'optimisation des processus.....	60
2.3. Composantes mesurables et les indicateurs de mesure.....	61
2.3.1. Les composantes mesurables	61
A- les clients et leurs besoins.....	61
B- Les ressources et les conditions structurelles.....	61
C- Les processus.....	62
D- Les résultats de production directs, les réalisations.....	62
E- Les effets et les impacts des interventions et activités.....	62
F- L'environnement.....	63
2.3.2 Les indicateurs de mesure.....	63
2.4. La pertinence de mesurer la performance et les facteurs de succès d'un système de mesure	63
2.4.1. La pertinence de mesurer la performance	64
2.4.2. Les facteurs clés du succès d'un système de mesure.....	65
A- La possibilité de bien mesurer la performance.....	65
B- Aborder la mesure avec un esprit positif	65
C- La responsabilisation des subordonnés.....	65
D-L'obligation pour tous de rendre compte.....	65
E- Un contrôle informé	66
- Conclusion du troisième chapitre	66

Chapitre IV : contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de *TCHIN-LAIT*67

- Introduction.....67

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil.....67

1.1. Présentation générale de *TCHIN-LAIT*67

1.1.1. Situation juridique et géographique de *TCHIN-LAIT*.....69

A- Situation juridique69

B-Situation Géographique.....69

1.2. Investissements, productions et commercialisations de *TCHIN-LAIT*.....70

1.2.1. Investissements réalisés dans les activités principales de *TCHIN-LAIT*....70

1.2.2. Capacités de production de *TCHIN-LAIT*.....70

A- La Gamme de produits de *TCHIN-LAIT*.....70

1.2.3. Commercialisation de *TCHIN-LAIT*.....72

1.3. Structure organisationnelle de *TCHIN-LAIT*.....72

Section 2 : Dispositifs du contrôle de gestion à la disposition de la performance de *TCHIN-LAIT*.....73

2.1. Présentation du service contrôle de gestion de *TCHIN-LAIT*.....73

2.1.1. Missions du service contrôle de gestion.....73

2.1.2. Le rôle du contrôleur de gestion de *TCHIN-LAIT*.....74

2.2. Etude du diagnostic stratégique de *TCHIN-LAIT*.....75

2.2.1. Analyse externe.....75

2.2.2. Analyse interne.....77

2.3. Démarche prévisionnelle de *TCHIN-LAIT*78

2.3.1. Collecte des données nécessaires.....79

2.3.2. Calcul de la courbe de tendance.....79

2.3.3. Coefficient de saisonnalité.....81

2.3.4. Prévisions 2011-2015.....81

2.4. Mise en forme d'un tableau de bord de gestion de production au sein de <i>TCHIN-LAIT</i>	82
2.4.1. Aspect quantitatif.....	82
2.4.2. Aspect consommation.....	94
2.5. Mesure de la performance de <i>TCHIN-LAIT</i>	95
2.5.1. Les indicateurs de performance commerciale.....	95
A- Les indicateurs quantitatifs.....	95
B- les indicateurs qualitatifs.....	97
2.5.2. Performance de service de production.....	98
A- Production de la main d'œuvre (en volume).....	98
- Conclusion du quatrième chapitre	101
Conclusion générale	102
Bibliographie	
Annexes	

*R*ésumé :

La pérennité d'une entreprise passe certainement par l'amélioration de sa performance. De ce fait, le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les buts tracés sont accomplis et l'efficience, lorsque les unités acquises sont optimisées à partir des moyens disponibles.

En effet, pour maîtriser des situations de plus en plus complexes et piloter au mieux la performance, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être à la fois traditionnels et contemporains.

Ce projet de recherche, a tenté de faire apparaître le lien entre la fonction du contrôle de gestion et sa contribution à l'amélioration de la performance de l'entreprise *TCHIN-LAIT* à travers une variété d'instruments.

Mots clés : Contrôle de gestion, comptabilité, gestion budgétaire, outils, performance.

*A*bstract

The continuity of a business certainly involves improving its performance. So, the management control can be seen as an improvement of the economic performance of a company. It is a tool of efficiency when purchased units are accomplished from rights resources.

In fact, to master hard situations and drive performance to the best, it is necessary to create a control function of management whose tools can be both traditional and modern.

This project tried to bring up the relation between, the function of management control and its contribution to improve business performance through several tools.

Keywords: Management control, accounting, budget management, tools, performance.