

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

*Mémoire de fin de cycle*  
*En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences de gestion*  
*Option : finance d'entreprise*

# *Thème*

*La construction des indices de la performance*  
*Cas de l'entreprise CO. G.B-Labelle*

*Réalisé par*

*M<sup>lle</sup> : MESSAOUI Nadjet*

*M<sup>lle</sup> : ZERARGA Rebiha*

*Encadré par :*

*M<sup>er</sup> : BAAR Abdelhamid*

**Année universitaire: 2013 / 2014**

## *Remerciements*

*Avant tous nous remercions le grand ALLAH de nous avoir donné la santé, le courage et la volonté d'achever ce travail.*

*Nous plus vifs remerciements sont adressés à notre promoteur Mr BAAR pour toute son aide et son orientation qui ont été indispensables pour la réalisation de ce travail.*

*Elle nous est aussi agréable d'exprimer notre grande reconnaissance au directeur central finance de CO.G.B labellé. Qui a assuré le bon déroulement de notre stage et qui a mis à notre disposition toutes les informations nécessaires sans lesquelles ce travail ne sera pas réalisé ; sans oublier tous les personnels de l'entreprise pour sa sympathie et sa modestie.*

*Nous voudrions aussi remercier tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.*

## *Dédicaces*

*Je dédie ce modeste travail à :*

*Mes chers parents, pour leurs soutiens et encouragements. Que  
Dieu les protèges.*

*Mon cher frère: MOURAD.*

*Mes sœurs : Ghania, Fadhila, Fouzia.*

*Touts mes amis, en particulier Radhia, Safia, Dalila.*

*Sans oublier mon fiancé WALID.*

*Ma chère copine zineb*

*Ma binôme: Rebiha.*

*NADJET.*

## *Dédicaces*

*Je dédie ce travail à :*

*Mes chers parents, pour leur soutien et encouragements. Que  
Dieu les protèges.*

*Mes frères et ma sœur : Karima.*

*A toute ma famille petite et grande*

*Et ainsi à tous mes ami(e).*

*REBIHA.*

Liste des tableaux,  
figures, schémas et  
graphes

➤ **Liste des tableaux**

N°	Intitulé du tableau	Page
01	Rôle classique et nouveau du contrôleur de gestion	11
02	Les qualités du contrôleur de gestion	14
03	les critères de distinction entre la performance externe et la performance	45
04	résultat résiduel et EVA	59
05	Capacité de production en tonne et par jour	66
06	Tableau du bord de production	73
07	Tableau du bord de ventes	74
08	L'actif de grande masse	76
09	Le passif de grande masse	77
10	Les indicateurs de l'équilibre financier	78
11	Les ratios de la structure financière	79
12	Les ratios de liquidité	80
13	Les ratios de rentabilité	81
14	Les soldes intermédiaires de gestion	82
15	Les ratios de gestion	83
16	Taux de VA et de MB	84

➤ **Liste des schémas**

<b>N°</b>	<b>Intitulé du schéma</b>	<b>Page</b>
1	le processus de contrôle de gestion	07
2	les outils du contrôle de gestion	27

➤ **Liste des figures**

<b>N°</b>	<b>Intitulé du la figure</b>	<b>Page</b>
1	Le rôle du contrôleur de gestion	14
2	Les étapes de la gestion budgétaire	20
3	Les sources de la performance	43
4	L'évolution de « CO.G.B la belle ».	65
5	Organigramme générale de « CO.G.B la belle »	70

➤ **Liste des graphes**

<b>N°</b>	<b>Intitulé du graphe</b>	<b>N°</b>
1	La structure du l'actif	76
2	La structure du passif	77

# La liste des abréviations

# Sommaire

## Liste des abréviations

## Liste des figures, graphiques et tableaux

## Introduction générale.....01

### Chapitre1 : le contrôle de gestion et le pilotage de la performance

#### Introduction.....03

#### Section1 : aspect généraux sur le de contrôle gestion .....03

#### Section 2 : les outils de contrôle de gestion .....15

#### Section3 : le pilotage de la performance au niveau l'entreprise .....29

#### Conclusion.....35

### Chapitre2 : la performance dans l'entreprise

#### Introduction.....36

#### Section1 : généralité sur la notion de la performance .....36

#### Section2 : Les méthodes de mesure de la performance.....48

#### Section 3 : notion les indicateurs de la performance.....54

#### Conclusion.....61

### Chapitre 3 : le contrôle de gestion au service de la performance sein « CO.G.B la belle »

#### Introduction.....62

#### Section1 : Présentation du« CO.G.B la belle ».....62

#### Section2 : Le contrôle de gestion sein de « CO.G.B la belle ».....71

#### Section 3 : les méthodes et les indicateurs de la performance de « CO.G.B la belle ».....75

#### Conclusion .....88

## Conclusion générale.....89

## Bibliographie

## Annexes

## Table des matières

# Introduction générale

Traditionnellement, l'entreprise est un agent économique créateur de richesse qui évoluent dans un environnement incertain, par conséquent, elle est exposée à différents risque, pour y faire face, elle doit avoir une parfaite maîtrise de toutes les méthodes et techniques d'analyse et contrôle de sa gestion.

Le contrôle de gestion est considéré comme un processus qui vise à recentrer les décisions et les actions de l'entreprise vers ses objectifs. Pour ce faire, il définit dans un premier temps des indicateurs de performance qui correspondent à des points clés de gestion de l'entreprise. Ces indicateurs analysent la performance à trois niveaux ; l'efficacité, l'efficience et la pertinence. L'efficacité elle renvoie à un objectif donné et indique si ce dernier a été atteint. L'efficience c'est la capacité de minimiser les moyens pour un résultat donné. La pertinence exprime le niveau de cohérence entre les objectifs et les moyens.

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

L'objectif principal de notre travail est d'observer la performance d'une entreprise locale, en l'occurrence « CO.G.B labelle » en essayant de répondre à la question suivante :

**Comment le contrôle de gestion améliore-t-il la performance de l'entreprise ? Et quels sont les indicateurs de la performance ?**

Notre problématique s'articule autour des questions suivantes :

- Comment définir le contrôle de gestion et quels sont ses outils?
- Quelle est la place des indicateurs financiers dans la performance ?
- L'entreprise est-elle performante ?
- Quelle est les méthodes d'analyse de la performance ?

Afin de répondre à la problématique et aux questions préalablement posées, nous avons émis les hypothèses de recherche suivantes :

- ✓ Le contrôle de gestion peut être le pilote de la performance à travers les outils mis-en-place au sein de l'entreprise CO.G.B ;
- ✓ Le contrôle de gestion améliore la performance de l'entreprise CO.G.B. à partir des outils de mesure et d'analyse à savoir : le tableau de bord et la comptabilité analytique ainsi la gestion budgétaire

- ✓ Les facteurs de compétitivité sont les principaux indicateurs de performance de l'entreprise CO.G.B.

Afin de pouvoir réaliser ce travail, nous avons procédé à deux types de recherche, la première consiste en une recherche documentaire; pour nous permettre de comprendre les fondements théoriques et les concepts liés au contrôle de gestion, la performance et le pilotage de la performance et cela par le biais de consultation des ouvrages et les sites internet mis à la disposition des étudiants ; la seconde porte sur un travail de terrain dont nous avons collecté les données nécessaires pour la réalisation de notre cas pratique de l'entreprise CO.G.B.

Nous avons divisé notre travail en trois chapitres : le premier traite du le contrôle de gestion et du pilotage de la performance, le deuxième explicite la notion de performance dans l'entreprise et le troisième chapitre détaille les résultats du cas pratique, que nous avons effectué au niveau de l'entreprise « CO.G.B la belle », traitant du contrôle de gestion au service de la performance.

# Chapitre I

le contrôle de gestion  
et le pilotage de la  
performance

Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ceux-ci avec les objectifs appliqués à la gestion. Le contrôle est un processus de pilotage de la performance, il est exercé par le responsable opérationnel d'une entreprise avec l'appui de leur contrôleur de gestion.

Dans ce chapitre, nous allons passer en revue quelques notions et propriétés sur le contrôle de gestion et le pilotage de la performance, qui nous seront utiles pour l'étude pratique. Tout d'abord, dans la première section, nous allons définir le contrôle de gestion et leur processus et missions et l'objectif de contrôle de gestion et le rôle du contrôleur de gestion. Par la suite, dans la deuxième section, nous détaillerons les outils de contrôle de gestion à savoir : la comptabilité analytique et la gestion budgétaire et le tableau de bord. Enfin, dans la dernière section, nous mettrons en relief les fonctions, la procédure de pilotage et la relation qui existe entre le pilotage de la performance et le contrôle de gestion.

## **Section 1 : Aspects généraux sur le contrôle de gestion**

Il existe de nombreuses approches du contrôle de gestion, chacune d'entre elles développe un aspect particulier de cette discipline en constante évolution. Cette section est consacrée à la présentation de la notion du contrôle de gestion en apportant quelques éclaircissements et en donnant un certain nombre de définition. Aussi, elle évoque la finalité, le processus, la mission et l'objectif du contrôle de gestion ; et les métiers et les qualités de contrôleur.

### **1.1. Définition du contrôle de gestion**

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, nous retenons :

Le contrôle de gestion peut être défini comme: *«un ensemble d'outils de calcul, d'analyse et d'aide à la décision (quantitatif et qualitatif) pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs, pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques »*<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>MAHE Henri, « dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outil », Edition Economica, paris, 1998, P.31.

Selon **A. KHEMKHEM JL. ADROUIN**: « *le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité* »<sup>2</sup>.

La définition proposée par le **plan comptable Français de 1982**, reste l'une des contributions qui méritent notre intérêt puisqu'elle tranche le plus avec les travaux récents élaborés dans le domaine du contrôle de gestion. Ainsi aux termes de cette définition « *le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées* »<sup>3</sup>. Cette définition qui met beaucoup davantage l'accent sur les outils de contrôle de gestion n'exclut pas les apports des autres définitions, mais bien au contraire, elles les complètent.

Le contrôle de gestion peut aussi être défini comme étant le pilotage de la performance d'une organisation. C'est choisir ses actions en anticipant leur impact sur la performance, c'est en suivre l'avancement pour s'assurer que tout se passe comme prévu, c'est réagir rapidement en cas de dérive constaté, c'est prévoir régulièrement vers quel niveau de performance on se dirige pour s'assurer que l'on va atteindre les objectifs poursuivis et prendre à temps les mesures correctrices en cas de difficulté anticipée.

**Selon Philippe LORINO** : « *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* »<sup>4</sup>.

**Selon H. Bouquin**

« *On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes* »<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> A. KHEMKHEM, J.L ADROUIN «Introduction au contrôle de gestion», Paris-Montréal, p.10.

<sup>3</sup> Plan Comptable Général Français.

<sup>4</sup> P.LORINO, «le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités», DUNOD, 1991, p 19,20.

Selon H. Bouquin les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements

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

*« Le mot "contrôle" est souvent associé à celui de vérification. Lorsque, au cours d'une vérification, il apparaît que les règles ne sont pas respectées, il s'ensuit généralement une sanction. Limiter le terme « contrôle » à un processus de vérification-sanction conduirait à réduire considérablement le champ de cette discipline »<sup>6</sup>.*

**Gestion :** C'est, l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable, pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

## **1.2. La finalité et le processus du contrôle de gestion**

### **1.2.1..La finalité du contrôle de gestion**

La mission principale du contrôle de gestion est de permettre aux responsables de maîtriser la gestion de leurs activités et de l'améliorer pour atteindre les buts qui leur sont assignés. Ces missions sont réalisées par le suivi d'un processus<sup>7</sup>.

- **Maîtrise de la gestion, coordination des actions et amélioration des performances**

Le contrôle de gestion aide les managers à bien gérer leurs activités. En effet, par le biais du cycle de planification, il les incite à réfléchir sur les objectifs à atteindre, les ressources à mettre en œuvre, les plans d'action à suivre et les conséquences de toutes les actions de l'entreprise.

D'autre part, la comparaison entre réalisation et prévisions pousse les managers à réfléchir aux causes des écarts et les actions correctives à entreprendre pour améliorer leur performance. En ayant connaissance des résultats de leurs actions, les managers arrivent à

---

<sup>5</sup>H.BOUQUIN(1994) « les fondements de contrôle de gestion », presse universitaire de France « que sais-je » n°2892, paris.

<sup>6</sup> L. LANGLOIS. C. BONNIER. M. BRINGER ; contrôle de gestion ; Berti Edition ; Alger ; 2008, P.11.

<sup>7</sup>Rouach. M, Naulleau. G, « Le contrôle de gestion bancaire et financier », Revue Banque Editeur, 3emeédition, Paris, 2000, p.70.

mieux comprendre le fonctionnement du système dont ils ont la charge et à mieux choisir les actions à entreprendre.

Néanmoins, cela ne signifie pas que les actions des différents managers soient isolées les unes des autres. Au contraire, le contrôle de gestion permet de s'assurer de la cohérence de celles effectivement entreprises au cours de l'année.

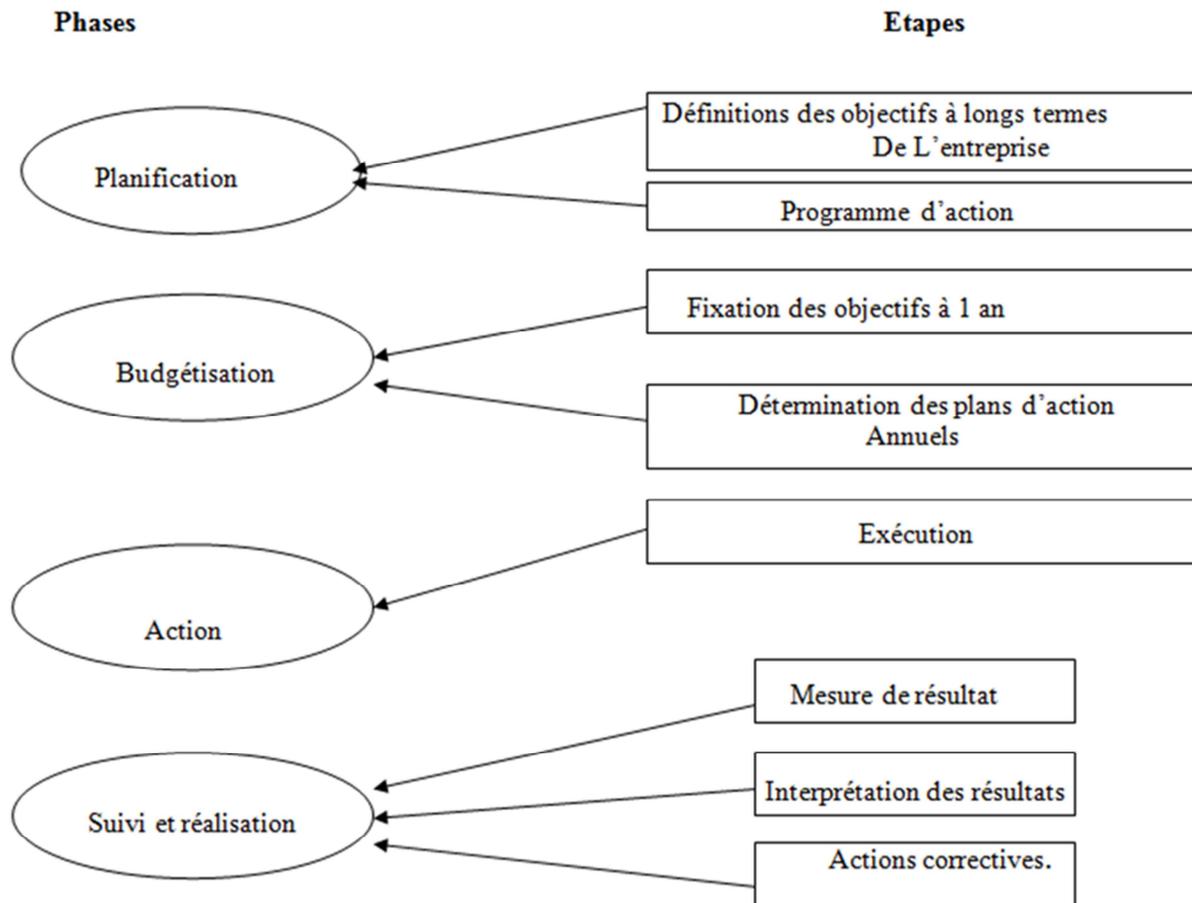
- **Conception et gestion d'un système d'information orienté vers la décision**

Actuellement, l'information représente, un atout stratégique. Celui qui détient la bonne information au bon moment détient un avantage concurrentiel décisif. Par conséquent, le contrôle de gestion aura à mettre en place un système de traitement de l'information en amont et en aval de la décision. Il permet aux responsables de disposer d'informations pertinentes pour prendre des décisions efficaces et par la suite avoir des informations du résultat de ces décisions.

### **1.2.2. Le processus du contrôle gestion**

Selon **ARDOIN MICHEL** et **SCHMIDT**, ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise.

En effet selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiel, décident à nouveau, agissent encore. Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper les résultats futurs.

**Schéma N°1 : Processus de contrôle de gestion**

**Source :** Frédéric GATIER, Anne PEZET, Contrôle de gestion, 2006, P.35.

- **Planification**

Le point de départ du processus est une planification au cours de laquelle on définit les objectifs à long terme, puis on les traduit en actes opérationnels à travers les politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion des ressources humaines (GRH) et de gestion financière. Dans cette phase, il faut définir opérationnellement une stratégie :

- choix des couples produit/marchés ;
- investissement et désinvestissement ;
- organisation et gestion des ressources humaines (GRH) ;
- adaptation de l'outil de production ;
- financement (plan).

- **Budgétisation**

La phase budgétaire commence à partir de cette politique à moyen terme par la fixation des objectifs induits à court terme, qui découlent des programmes d'action à moyen terme, mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'action décidés pour l'année à venir.

L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise.

C'est le stade de la mise en œuvre :

- commerciale ;
- production, achat ;
- humaine ;
- financière, investissement.
- en évaluant les résultats futurs ;
- en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats ;
- en modifiant l'exécution et les plans d'action.

- **Action et Suivi des réalisations**

La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou de l'exécution des plans d'action, leur traduction en faits pour atteindre l'objectif fixé.

Il s'agit d'atteindre les objectifs :

- en traduisant les faits en plans d'action ;
- en évaluant les résultats futurs ;
- en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats ;
- en modifiant les exécutions et les plans d'action.

L'étape suivante est celle de la mesure des résultats partiels de l'action et de l'explication des niveaux de performance atteints, ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires.

Le processus de contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de choisir les meilleurs plans d'action. Cependant, il faut souligner que le processus de contrôle est mis en œuvre dans le cadre d'un système de contrôle.

La construction d'un système d'orientation de l'action et de la prise de décision se fait grâce à l'utilisation d'outils divers tels que :

- les plans à long et moyen terme ;
- les études économiques ponctuelles ;
- les statistiques extracomptables ;
- la comptabilité générale et la comptabilité analytique ;
- la technique des ratios ;
- les tableaux de bord ;
- le système budgétaire.

D'entre tous ces éléments, le système budgétaire est celui qui occupe la place prépondérante, mais on se gardera d'identifier un système de contrôle de gestion au système budgétaire.

En effet, le système de contrôle de gestion correspond d'une part à toute la logistique technique et d'autre part à l'organisation administrative qui permet au processus de se dérouler dans les meilleures conditions possibles d'information et de rapidité.

### **1.3 .Mission et les objectifs de contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

#### **1.3.1. Mission du contrôle de gestion**

Le processus de contrôle de gestion s'effectue à l'intérieur d'une organisation orientée par une politique générale et agissant dans un environnement externe marqué par l'incertitude, la turbulence et la complexité.

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

- ✓ **au niveau de la prévision** : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services.
- ✓ **au niveau du conseil** : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.
- ✓ **au niveau de contrôle** : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord.
- ✓ **au niveau de la mise au point des procédures** : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

### 1.3.2. Les objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée qui a des buts. Et dans laquelle un processus de fixation d'objectifs a été mis en place au niveau des individus. Selon les travaux de Norbert GUERDJ<sup>8</sup>, les objectifs du contrôle de gestion sont :

#### A. L'élimination des effets pervers des systèmes de mesure de la performance

Le contrôle de gestion permet d'éviter que les informations de base soient biaisées sur le plan technique, ainsi, il assure la fiabilité et le bon fonctionnement de systèmes d'information pour améliorer la prise de décision.

#### b. Outil de l'évaluation

Par la diversité des outils qu'il dispose, il permet de suivre régulièrement les écarts entre les réalisations et les prévisions, ce qui conduit à porter des actions correctives afin de bien cibler et gérer l'avenir.

---

<sup>8</sup>GUEDJ Norbert, « le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise », 3<sup>ème</sup> édition d'organisation, paris, 2000, p 45 à p67.

### c. L'établissement des budgets

L'élaboration des budgets est une démarche qui consiste à vérifier la cohérence entre les budgets et leur pertinence au bon fonctionnement de l'entreprise.

### d. Lever le paradoxe de la marche arrière

Pour pallier les aléas liés à la vie des affaires, le contrôle de gestion doit faciliter les suivis des opérations et faire face aux surprises des concurrents et aux évolutions de son environnement.

## 1.4. Le rôle de contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un acteur du processus de management, appelé également responsable de planification et de la gestion, exerce un contrôle permanent sur les budgets de l'entreprise, il élabore la prévision budgétaire et met en place des procédures du contrôle. « Le rôle de contrôleur de gestion évolue en fonction de la gestion et de son environnement en élargissant son champ d'action »<sup>9</sup>.

### 1.4.1. Les missions du contrôleur de gestion

Dans le tableau suivant, on essaiera de délimiter les nouveaux rôles assignés aux contrôleurs de gestion, au-delà de leurs rôles traditionnels.

**Tableau N°01 : Rôle classique et nouveau du contrôleur de gestion**

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

Source : ALAZARD. C, SEPARIS. S, « Contrôle de gestion : manuelle et application », édition, Dunod, Paris, 2007, p. 32.

<sup>9</sup> Alazard. C, Separis. S, Op. cit, p. 32.

Il est possible de lister ses missions actuelles.

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

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

Ses qualités de communicateur et de pédagogue sont alors essentielles :

➤ Communiquer avec clarté

- Des informations fiables, pertinentes, utiles à tous les acteurs à tous les niveaux de l'organisation ;
- Les évolutions nécessaires à mettre en œuvre ;
- Les outils de résolution de problème pour aider à améliorer le pilotage ;
- Pour faciliter le dialogue entre les acteurs ;

➤ Expliciter avec rigueur

- Les objectifs, les contraintes, le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies ;
- Les résultats et les écarts observés pour en analyser les causes et réfléchir à des solutions ;
- L'accompagnement des changements à mettre en place.

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

### 1.4.2. Les compétences requises

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois<sup>10</sup> :

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

Ainsi, apparaissent une extension et une diversification des missions du contrôleur de gestion. Il doit :

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

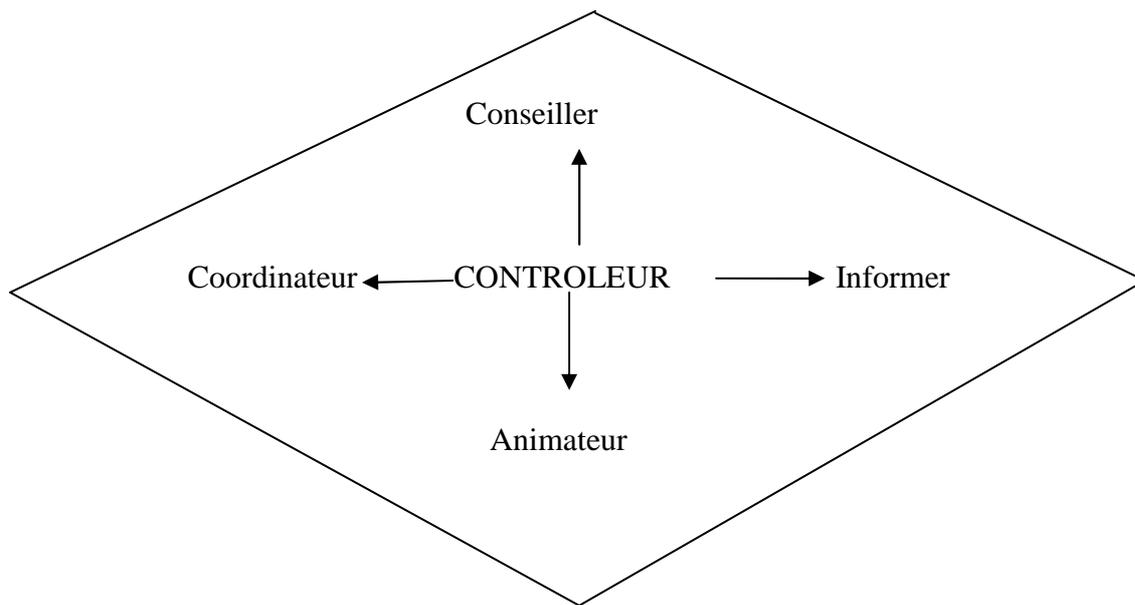
La diversité des missions du contrôleur de gestion montre le rôle stratégique de ce système d'information et les compétences tant techniques qu'organisationnelles et humaines requises par la fonction.

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

Le contrôleur ne contrôle plus, il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances.

---

<sup>10</sup>Alazard. C, Separis. S, Op.cit, p.33.

**Figure N°01 : Le rôle du contrôleur de gestion**

**Source :** ALAZARD. C, SEPARIS. S, « Contrôle de gestion : manuelle et application », édition Dunod, Paris, 2007, p34.

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

**Tableau N°02: Les qualités du contrôleur de gestion**

Qualités techniques	Qualité humaine
Rigoureux, méthodique, organise	Morales: honnêteté, humilité
Fiable, claire	Communicantes: dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion
Cohérent	Mentales : ouverture, critique, créativité
Capable de synthèse	Collectives : écoute, accompagnement, implication
Faisant circuler l'information sélectionnée	Sociales : gestion des conflits
Maitrisant les délais	Entrepreneuriales : esprit d'entreprise
Connaissant les outils	

**Source :** Alazard Claude, Séparis Sabine, « Contrôle de gestion : Manuel et Application », édition Dunod, Paris, 2007, p.35.

En somme, le contrôleur de gestion doit connaître l'entreprise et ses acteurs, être positif et dynamique, tourné vers l'avenir.

## Section 2 : les outils du contrôle de gestion

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

### 2.1. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données. La comptabilité analytique doit fournir les éléments qui permettent d'éclairer les prises de décisions à travers l'analyse des coûts qui jouent un rôle important dans les prises de décisions.

#### 2.1.1. Définition de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une technique d'analyse des charges et des produits d'une entreprise qui a pour objet :

- Le contrôle de gestion ;
- La valorisation des biens et des produits réalisés

La comptabilité analytique est une comptabilité de détail qui permet de passer du plan de l'entreprise aux plans particuliers de fonctions, activités, produits opérations, centre d'activités ou de responsabilité, elle est tournée vers l'intérieur .Elle est conçue pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et résultat qui présentent le plus d'intérêt pour l'entreprise.

« La comptabilité analytique est un système d'information permettant à chaque responsable d'une entreprise, grande ou petite, de connaître la valeur des flux et des faits, et de pouvoir d'analyse les conséquences de ses décisions ou de ses engagements dans le cadre d'un contrat budgétaire. Ce système est fondé sur la rapidité d'information plus que sur sa précision. La comptabilité analytique apporte des informations économiques sur le passé récent et sur le présent. Elle est intégrée au système de gestion globale et elle très liée au contrôle budgétaire »<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> LOCHARD Jean, « la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité », édition d'organisation, paris, 1998, p28.

### 2.1.2. Les objectifs essentiels de la comptabilité analytique

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

- Connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- Contrôler et évaluer certaines éléments d'actifs, notamment les stocks ;
- Déterminer le coût de revient de chaque produit ;
- Calculer le résultat analytique globalement et par produit ou activité ;
- Analyser les résultats et prendre des décisions économiques.

## 2.2 La gestion budgétaire

La gestion budgétaire a pour but de déterminer les choix stratégiques de l'entreprise, le contrôle de gestion représente l'instrument de sa mise en œuvre.

### 2.2.1 Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est définie comme étant « un mode de gestion consistant à traduire en programme d'action chiffré, appelé budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ». <sup>12</sup>

La gestion budgétaire peut être aussi définie comme, une gestion prévisionnelle à court terme, dont l'instrument est le budget. Elle est donc une méthode de gestion prévisionnelle à court terme, fondée sur l'évaluation des moyens à mettre à la disposition des responsables pour atteindre les objectifs fixes, issus du plan stratégique défini par la direction. Elle représente une véritable modélisation de l'activité de l'entreprise et inclut un processus de contrôle budgétaire.

### 2.2.2 Les limites de la gestion budgétaire

Malgré la multiplicité des progrès que procure la gestion budgétaire aux entreprises, elle peut quand même générer certaines limites :

- ❖ Le processus budgétaire des progrès est un processus long et coûteux. La phase de budgétaire s'étale sur plusieurs mois. Pour résoudre les problèmes de coordination et répondre aux exigences, souvent financières, de la direction

---

<sup>12</sup> Source : système des connaissances sur le processus budgétaire et le conflit organisationnel.

générale, de nombreuses itérations sont nécessaires avant de parvenir à une version définitive.

- ❖ La phase postérieure de suivi budgétaire est aussi consommatrice de ressources alors que sa pertinence est parfois remise en cause par des changements notables ;
- ❖ La construction budgétaire se fonde en grande partie sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces ;
- ❖ La désignation des responsabilités et leurs contrôles peuvent être mal vécus, ce qui nécessite une formation qui va permettre la motivation du personnel en faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire ;
- ❖ L'architecture budgétaire par centre de responsabilité et par fonction provoquerait un climat de compétition plutôt que de collaboration alors que les budgets sont un des principaux outils de la gestion de la coordination, il pourrait être une source autonome de conflit intra –organisationnels ;
- ❖ Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète ;
- ❖ La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'action et les prévisions.

### **2.2.3. Les principes de base de la gestion budgétaire :**

La gestion budgétaire est un système de prévision et de gestion reposant sur quelques principes, qui sont détaillés ci-dessous<sup>13</sup>.

#### **a. Principe de totalité du système budgétaire**

Dans ce principe, toutes les activités de l'entreprise doivent être budgétées (c'est-à-dire, le budget doit couvrir toutes les activités de l'entreprise), ce qui implique :

- De bien préciser les missions de chaque unité de gestion ;
- Ainsi de ne pas laisser aucune activité sans responsable.

<sup>13</sup> J, MARGER « base de la gestion budgétaire », édition SEDIFOR, p, 30.31.32.33.34

## **b. Principe de couplage du système budgétaire avec le système de décision**

Le système budgétaire doit coïncider avec le partage de responsabilité. En effet, pour qu'il soit un ensemble d'actions programmées à court terme, le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité. En d'autres termes, le découpage budgétaire doit être calqué sur le partage de responsabilité et le pouvoir de décision.

## **c. Principe de la contrôlabilité des éléments du budget**

Dans ce contexte, les éléments de budget doivent être soumis à un contrôle qui détecte si les éléments d'un budget dépendent du responsable du centre de responsabilité (ce sont des éléments contrôlables), ou bien ces éléments sur lesquels ce responsable n'a aucune possibilité d'action (ce sont des éléments non contrôlables). En effet, le respect de ce principe fondamental est d'assurer si la présentation de budget des centres de responsabilité sépare entre ces deux éléments (contrôlables et non contrôlables).

Dans ce cas, il est évident que ces derniers éléments figurent dans le budget à titre d'information et ne doivent, en aucune façon, être pris en considération pour l'évaluation des performances du centre.

## **d. Principes de non remise en cause des politiques et des stratégies de l'entreprise**

Dans le cadre de la politique et de la stratégie adoptée lors de l'élaboration du plan, le budget découle de la planification opérationnelle (laquelle s'inscrit elle-même à la suite de la planification stratégique). Appartenant à la phase de la planification, la budgétisation consiste à :

- Détailler le programme d'activité correspondant à la première année du plan ;
- Affecter les responsabilités et allouer les ressources nécessaires aux différentes unités de gestion en vue de la réalisation des objectifs de l'organisation.

En d'autres termes, la budgétisation ne doit pas remettre en cause les options retenues par le plan. (Lorsque l'entreprise n'est pas engagée dans le processus de planification. La politique générale ainsi que la stratégie de l'organisation sont alors implicites et le budget s'inscrit dans un cadre politique et stratégique non formalisé, parfois des plus flous).

### **e. Principes du couplage du système budgétaire avec le style de management et la politique du personnel**

Le processus de budgétisation et de contrôle doit être cohérent avec le style de management et de la politique de personnel de l'entreprise. Lorsque la structure est décentralisée et participative, les budgets sont négociés selon une procédure ascendante et itérative.

Dans le type de management participatif et décentralisé, les forces de motivation doivent avoir pour principal effet d'inciter les responsables à proposer les objectifs convergent avec les objectifs généraux de l'entreprise et conforme à la politique générale ainsi qu'à la stratégie déterminées dans le cadre du plan à long et moyen terme.

### **f. Principe du contrôle par exception**

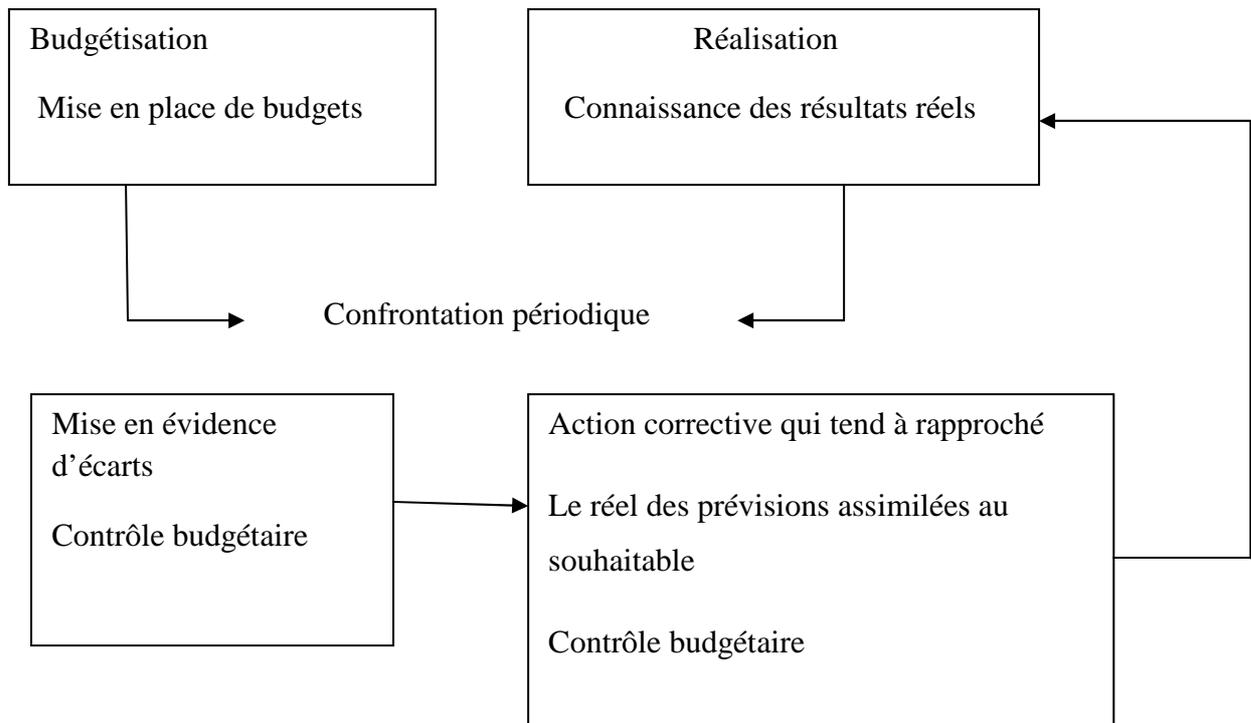
L'analyse des écarts entre les résultats attendus (objectifs) et les résultats obtenus n'est pas une fin en soi. En réalité, c'est à partir de ces écarts significatifs que l'entreprise décèle les points de distorsion dans la réalisation des programmes orientés vers les objectifs de l'organisation et d'imaginer, de conduire les actions correctives. Cette gestion par exception permet de mettre en lumière les points déterminants, ceux qui appellent à une attention particulière en raison de leur répercussion par rapport aux objectifs, d'éviter la dispersion de l'attention et la confusion qui résulte du non hiérarchisation des problèmes ainsi d'économiser du temps et de l'argent.

#### **2.2.4 Les étapes de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire apparaît comme un processus en trois étapes :

- La prévision ;
- La budgétisation ;
- Le contrôle budgétaire.

En effet, cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermé avec rétroaction, à savoir :

**Figure N°02** : Les étapes de la gestion budgétaire

**Source** : Alazard. C, Séparis. S, « Contrôle de gestion : Manuel et Application », édition Dunod, Paris, p343.

- ✓ **prévision** : Elle consiste à définir les programmes d'action issus des objectifs fixés par l'entreprise, en s'appuyant sur des données internes et externes de l'entreprise.
- ✓ **Budgétisation** : la budgétisation est la phase de la gestion budgétaire qui consiste en une définition de ce que serait l'action de l'entreprise à court terme, sur le double plan des objectifs et des moyens. Elle consiste à inscrire dans le budget, les données résultant des prévisions en quantité et en valeur. Il s'agit donc de la traduction des objectifs et de la stratégie en plan concret à l'horizon d'un an.

Elle est donc un processus par lequel :

- Est détaillé le programme d'action correspondant à la première année du plan opérationnel ;
- Sont affectées aux unités des services concernés, les ressources nécessaires pour réaliser le programme ou la partie du programme qu'ils sont chargés de mettre en œuvre. La budgétisation est donc l'élaboration du budget d'une manière progressive.

- ✓ **Contrôle budgétaire** : bien qu'étant l'une des phases de la gestion budgétaire, en pratique, il ne peut y avoir de gestion budgétaire sans contrôle budgétaire. Au sens comptable, le contrôle budgétaire est défini : comme une comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets.

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle budgétaire se doit de :

- Définir les centres de responsabilités ;
- Servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilité ;
- Décider du degré d'autonomie délégué au centre et de faire respecter les orientations générales de la firme.

### 2.3. Le tableau de bord

Il est établi par les contrôleurs de gestion, il permet le pilotage de son activité d'une façon plus efficace et plus efficiente.

#### 2.3.1. Définition

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs qui informent le responsable d'un centre de responsabilité sur l'état du système qu'il pilote et sur le degré de réalisation des objectifs.

Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision, il est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles conçues pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution du système qu'ils pilotent, et de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation.

Le tableau de bord est « un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler des perturbations et de prendre des décisions d'orientations de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il doit aussi donner un langage commun aux différents membres de l'entreprise »<sup>14</sup>.

En effet, sa définition relève de la mission du contrôle de gestion qui devra la négocier avec les utilisateurs pour spécifier les indicateurs et les informations essentielles.

---

<sup>14</sup> PIGET.P, op. Cit . P 285.

### 2.3.2. Objectif du tableau de bord

Le tableau de bord a pour objectif d'aider le responsable dans la recherche de la maîtrise de la performance du centre de responsabilité qu'il pilote. Il l'aide à la prise de la décision en lui apportant une information :

- ✓ **Le tableau de bord comme instrument de mesure** : le tableau de bord est un instrument de mesures ou d'évaluation des performances pour un fonctionnement et un développement harmonieux de l'entreprise.
- ✓ **Le tableau de bord comme instrument de contrôle et de comparaison** : par son contrôle permanent, le tableau de bord est un instrument de comparaison indiquant si les prévisions déterminées selon les normes de gestion, ont été réalisées dans les meilleures conditions.
- ✓ **Le tableau de bord aide à la décision** : le tableau de bord contient une information synthétique, comptable qui est une essentielle source d'aide à la décision.

### 2.3.3. Les fonctions de tableau de bord

Le contexte des entreprises se caractérise par la complexité ; cette notion se manifeste par des interactions entre des composantes internes et externes qui produisent des effets sur le système. Le tableau de bord permet de mieux éclairer le contexte en rendant plus lisible la part de complexité au moyen des indicateurs.

- **Vision cohérente par rapport aux objectifs** : le tableau de bord est un outil assurant pour le décideur la perception d'une situation instantanée. Chaque décideur perçoit et étudie son environnement en fonction de ses propres préoccupations et son sens personnel.
- **Communication** : en formalisant une perception d'une situation, le tableau de bord facilite la communication et l'échange avec autres acteurs de l'entreprises.
- **Références communes pour l'équipe** : lors de prise de décision en commun groupe, le tableau de bord joue un rôle fédérateur en présentant une vision de la situation pour l'ensemble de décideurs partageant une même problématique. Il est important que chacun exprime son avis.
- **Simulation** : il est important de pouvoir « simuler » des décisions simples en réinjectant des informations dans le système selon des prédéterminées.

- **Signalisation des dysfonctionnements** : le tableau de bord joue un rôle préventif en indiquant des dépassements de seuils ou tout autre type d'alarmes.
- **Mesure de la performances et anticipation** : la capacité de tableau de bord à mesurer l'effort accompli et l'effort à accomplir « tendance », garantit pour l'équipe une mesure fiable de performances.
- **Une banque des données** : le fonctionnement d'un tableau de bord nécessite la collecte et la compilation d'un nombre important d'information numériques. Or, ces informations ont un coût élevé ; et le tableau de bord peut être rentabilisé en devenant une banque de données.

### 2.3.4. Les indicateurs du tableau de bord

#### A. la notion d'indicateur

Philippe Lorino<sup>15</sup> donne une définition stricte du concept d'indicateur et qui stipule que « un indicateur est beaucoup plus qu'un chiffre ». C'est en effet un outil de gestion plus au moins complexe réunissant une série d'information, notamment :

- Sa propre définition ;
- Sa raison d'être : l'objectif stratégique auquel il se rattache, la cible chiffrée et datée qui lui impartie, éventuellement des références comparatives, par exemple résultat d'un benchmarking ;
- La désignation d'un acteur chargé de produire (celui qui accède le plus facilement aux informations requises) ;
- La désignation d'un acteur responsable du niveau de l'indicateur (celui qui maîtrise le mieux le levier d'action correspondant) ;
- La périodicité de production et de suivi de l'indicateur ;
- Sa définition en extension : la formule et les conventions de calcul ;
- Les sources d'information nécessaire à sa production (application informatique, bases de données, saisie manuelle) ;
- Les modes de segmentation, pour décomposer une forme agrégée de l'indicateur en formes détaillés (exemple : segmentation géographique décomposition par centres de responsabilité...)

---

<sup>15</sup> Lorino.PH, « méthode et pratique de la performance », les éditions de l'organisation, 3emeEdition, Paris, 1998, P237-238.

Benchmarking : comparaison avec les entreprises de même secteur d'activité.

- Les modes de suivi (budget, réel, écart budget/réel, historique sur N mois, comparaison même période année antérieure, cumul depuis début de l'année...);

## **B. les différents types d'indicateurs**

Selon Caroline Selmer, les indicateurs sont classés comme suite :<sup>16</sup>

- La nature de phénomène mis sous contrôle
  - Les indicateurs de performance rendent compte de la réalisation des missions de l'unité.
  - Les indicateurs de pilotage permettent le suivi des conditions de réalisation d'une action, d'une activité indiquant là où il faut agir pour que la performance soit atteinte.
  - Les indicateurs d'éclairage portent sur les phénomènes externes à l'unité.
- La durée de vie du phénomène mis sous contrôle
  - les indicateurs structurels s'inscrivent dans la permanence des missions, des activités et de l'environnement.
  - Les indicateurs conjoncturels sont liés à un projet, un plan d'action d'amélioration et un phénomène ponctuel.
- Leur mode d'élaboration
  - Les indicateurs verticaux (hiérarchiques) déploient les objectifs généraux de l'entreprise à travers de la structure.
  - Les indicateurs de processus prennent en compte la dimension transversale de la performance de l'entreprise et gère les relations inter-fonctionnelles.
- Leur nature
  - Les indicateurs économiques se rapportent aux coûts, aux produits et aux résultats.
  - Les indicateurs physiques, traduisant physiquement l'activité, permettant d'apprécier les phénomènes avant que ceux-ci ne soient valorisés financièrement avec retards.
  - Les indicateurs humains.
  - Les indicateurs de suivi de projet.

<sup>16</sup>Caroline Selmer, « concevoir un tableau de bord », 2eme Edition, DUNOD, Paris, 2004, p72.

D'un point de vue technique, et d'après Michel Leroy, les indicateurs peuvent être regroupés en plusieurs familles. Ils peuvent être classés comme suit : <sup>17</sup>

- **Les indicateurs d'activité :** Qui s'expriment le plus souvent en unités physiques mais parfois monétaire. Ils s'appliquent à toutes les fonctions et rendent compte des prestations effectuées.
- **Les indicateurs financiers :** Très présents dans les systèmes de comptabilité générale et analytique, ils s'organisent en trois axes principaux, les charges et les coûts, les produits et les résultats et les marges.
- **Les indicateurs de rendements :** La productivité compare une activité aux moyens nécessaire pour l'obtenir et met en évidence la productivité des hommes, des machines et des équipements, des locaux et des capitaux.
- **Les indicateurs de rentabilité :** Ils sont très nombreux dans les tableaux de bord des directions générales, des divisions et des départements qui ont des objectifs de marge ou de contribution. Il exprime la rentabilité d'exploitation, la rentabilité économique et la rentabilité financière.
- **Les indicateurs de qualité :** Grâce aux progrès accomplis par la démarche qualité de ses dernières années, à la certification notamment, les indicateurs de cette nature sont de plus en plus nombreux à tous les niveaux. Ils peuvent s'appliquer en particulier aux délais, aux degrés de conformité à des spécificités précises, au niveau de satisfaction des clients sur des critères prés déterminées et aux incidents.
- **Les indicateurs de structure financière :** Ils rendent compte de la gestion de patrimoine de l'entreprise et se range en catégories d'indicateurs de haut de bilan, d'indicateurs de besoin en fonds de roulement d'exploitation et d'indicateurs de trésorerie.
- **Les indicateurs de sécurité :** Ce sont des indicateurs indispensables dans les unités de production, pour la direction générale et pour la direction des ressources humaines. Ils traduisent le nombre d'accèdent et le nombre de jours d'arrêts liés aux accidents de travail

---

<sup>17</sup>Michel Leroy, « le tableau de bord au service de l'entreprise », Edition d'organisation, Paris, 2001, p88-89.

## 2.4. Le reporting

« Le remonté des comptes (ou reporting) est un document qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de grandes unités décentralisées ou de groupes, des résultats des centres de responsabilité et des moyens mis en œuvre »<sup>18</sup>. Elle peut être considérée comme, une procédure de consolidation, de centralisation et de concentration de l'information, qui permet de remonter des informations des niveaux opérationnels vers les niveaux hiérarchiques élevés.

En effet, les responsables hiérarchiques délèguent aux centres de responsabilité les décisions opérationnelles. Ceux-ci en revanche rendent compte, sur une base mensuelle, des résultats (efficacité) et des moyens mis en œuvre (efficacité) pour que leur direction puisse évaluer leur performance par rapport à leurs engagements contractuels. Ce dispositif est couplé à celui du contrôle budgétaire.

### Différence entre tableau de bord et reporting (ou rapport)

Le tableau de bord et le reporting sont les meilleurs outils de pilotage de la performance alors qu'il existe un certain éparpillement entre ces deux outils : dans le fond, la forme et aussi la fonction.

#### a- Dans le fond

➤ Les destinataires :

La 1ère différence que je constate entre un reporting et un tableau de bord est au niveau des destinataires. Le plus souvent le reporting est destiné à la hiérarchie tandis que le tableau de bord est destiné lui au service lui-même.

C'est le cas par exemple du tableau de bord d'un service commercial qui est un outil utilisé par le service commercial pour le manager, le piloter, mener le changement et surtout atteindre ses objectifs. Cependant, le reporting établi par le service commercial est plutôt destiné à la hiérarchie qui peut être la direction générale ou la société mère.

➤ Les indicateurs

La 2ème différence se retrouve le plus souvent dans les indicateurs choisies dans l'un ou dans l'autre. En général, dans le reporting il s'agit surtout des indicateurs de résultat alors

---

<sup>18</sup>Doriath. C et Goujet. B, Op. cit, p. 294.

que dans les tableaux de bord il s'agit d'un équilibre entre les indicateurs de levier et les indicateurs de résultat.

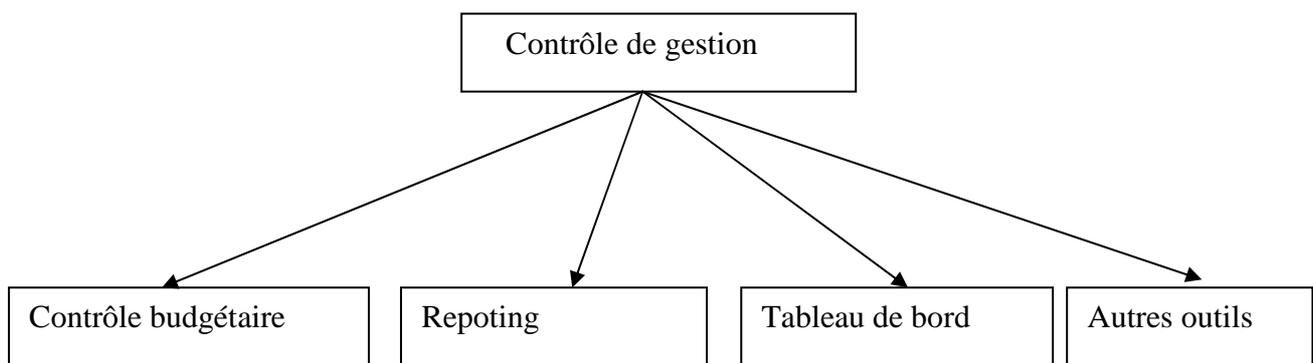
### b- Dans la forme

Les tableaux de bord sont exclusivement un mélange entre les tableaux et les graphiques (mini graphiques) et devraient se tenir sur une seule page ou sur un seul écran. Le reporting(rapport) peuvent aussi être un mélange de graphiques et tableaux, mais on peut tout aussi bien utiliser les tableaux uniquement, tout dépend du modèle choisi.

### c- La fonction

Le reporting a pour objectif en général de contrôler le travail du subordonné. Le reporting peut aussi permettre de suivre la performance d'une direction ou d'un département. Par contre, un tableau de bord permet le pilotage, le management et même la gestion du changement dans une entreprise.

#### Schéma N°02 : les outils du contrôle de gestion



Source :Doriath B et Goujet C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2007, P.199.

## Section3 : le pilotage de la performance au niveau de l'entreprise

Le contrôle de gestion est justement le processus, sur lequel s'appuient ces managers pour leurs prises de décision. Et c'est lui également qui évalue, analyse et améliore la performance de l'entreprise, en mettant en place des outils de mesure et de pilotage.

### 3.1 Définition de pilotage

« Le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme

les plans, les budgets et les tableau de bord, la comptabilité de gestion, qui constitue le contrôle de gestion ». <sup>19</sup>Piloter la performance, c'est organiser l'ensemble des actions qui permettent d'atteindre les objectifs de l'entreprise. Le pilotage de la performance est donc un processus en trois étapes :

- La stratégie : définition des objectifs et des moyens et leur déclinaison en sous-objectifs par centres de responsabilité ;
- La mise en œuvre et la coordination des actions des acteurs pour atteindre les objectifs fixés ;
- Le contrôle des réalisations par l'établissement des écarts et le retour d'expérience (engagement d'actions correctrices en cas de besoin).

### 3.2. Les fonctions et procédure de pilotage de performance

#### 3.2.1. Les fonctions de pilotage de l'entreprise

Afin de bien mesurer et piloter la performance globale dans l'entreprise, l'auteur propose que les gestionnaires mettent en place trois types de fonction de pilotage, il s'agit de <sup>20</sup> :

- **Fonction de diagnostic** : connaissances des facteurs clés en avance, les paramètres ou les critères à être surveillés en temps réel ;
- **Fonction de coordination** : assurer la collaboration entre différents objectifs des différents niveaux par une connaissance des indicateurs de chacun ;
- **Fonction de suivi** : assurer la collaboration entre partenaires internes et externes induit par un suivi pour répondre au besoin par les indicateurs qui intègrent toutes les dimensions : quantitatives, qualitatives et environnementales.

#### 3.2.2. Les procédures du pilotage de la performance

Pour obtenir la performance au moyen du pilotage, il faut :

- Savoir que la mesure de la performance passe par une batterie d'indicateurs de nature et d'horizons varies qui doivent s'intégrer et se compléter ;
- Regrouper l'ensemble des informations dans un outil de pilotage pouvant permettre au décideur d'agir en temps réel et de juger de la pertinence de son action.

<sup>19</sup>DEMEESTERE, R, « le contrôle de gestion et pilotage d'entreprise », 4<sup>ème</sup> Edition Dunod, Paris, 2002.

<sup>20</sup>ALAZARD, C ; Séparis, S, « contrôle de gestion ,manuel et applications », 2<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2001.

- Ne pas limiter la performance qu'à la mesure des résultats. il faudra analyser les causes de ces résultats.
- Intégrer de façon complète dans la performance des aspects ou des indicateurs financiers et non financiers.
- Identifier les activités et les processus de l'entreprise pour la production ou la prestation des services et définir à côté de ceux-ci des critères de gestion ou de performance à différents niveaux qui seront surveillés par les indicateurs de gestion.

### 3.3. Les outils du pilotage de la performance

Divers outils de pilotage sont à la disposition des managers. Ils diffèrent selon les objectifs de l'entreprise, les axes d'actions retenues ainsi que le lieu et le niveau de décision. Parmi ces outils, citons :

#### 3.3.1. Les prix de cessions internes

Ce sont les prix auxquels les échanges de produits entre centres de responsabilité d'une même entreprise ou entreprises d'un même groupe sont valorisés, dans le cadre d'une relation client-fournisseur. Ils peuvent être définis en référence à un prix du marché ou à un coût plus une marge. Les prix de cession internes constituent un processus 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 les exposant à une concurrence externe.

Le choix du mode de calcul du prix de cession interne dépend des objectifs privilégiés par l'organisation, on distingue deux modes de fixation du prix de cession :

- Premier mode :

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

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

- deuxième mode :

$$\text{Prix de cession interne} = \text{coût} + \text{marge}$$

Les centres fournisseurs ne sont pas exposés à une concurrence externe. Lorsque le prix de cession est calculé en référence à un coût préétabli ; il les incite à réduire leurs coûts réels afin d'accroître leurs marges.

### 3.3.2. Le coût cible

Repose sur une démarche d'analyse qui part du marché et de la marge désirée pour en déduire le coût à atteindre.

$$\text{Coût cible} = \text{prix du marché} - \text{marge souhaitée}$$

La définition du coût cible répond à une démarche inversée ; au lieu de déterminer son prix de vente en fonction du coût de revient, l'entreprise fixe un objectif à partir du prix du marché.<sup>21</sup> La démarche de définition du coût cible a pour objectif, de rechercher au même temps que la satisfaction des clients, la réduction des coûts dès la conception du produit. C'est en effet à ce stade que sont définis les facteurs et les procédés de production et donc l'essentiel des éléments qui strictement les coûts.

### 3.3.3. L'analyse des écarts

La méthode budgétaire reste centrale pour le pilotage des organisations. La démarche prévisionnelle et l'analyse des résultats obtenus, en distingue deux types d'écarts :

- **Ecart sur résultat** : Ce type d'écart mesure en termes financiers la déviation de la performance à court terme et il est à la base du contrôle budgétaire. Il est par définition : « la différence entre le résultat réel et le résultat préétabli », il est noté comme suit :

$$\text{Ecart de résultat (de l'entreprise)} = \text{résultat réalisé} - \text{résultat préétabli.}$$

L'analyse de l'écart de résultat s'effectue en deux niveaux :

- Au premier niveau d'analyse, deux explications sont possibles : soit l'écart est lié à la relation avec le marché, en termes de prix de ventes et des quantités vendues, on parlera ainsi de l'écart sur marge ou l'écart sur chiffre d'affaire ; soit il est lié à l'effort productif, qui se traduit par une somme de coût ;
- Au deuxième niveau, que l'on s'intéresse à la relation avec le marché ou aux coûts générés par la production.

<sup>21</sup> DORIAHT. B, GOUJET.C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>éd</sup>, Dunod, 2007, P174

- **Ecart sur marge** : on obtient ce type d'écart en faisant la différence entre la marge sur coût préétabli réelle et la marge sur coût préétabli prévue.

L'écart sur marge ainsi obtenu a trois explications possibles :

- Différence entre le prix de vente réel et le prix de vente budgété (prévue) ;
- Différence entre les quantités réellement vendues et les quantités budgétées ;
- Différences entre le coût réel et le coût budgété.

### 3.3.4. Les outils prévisionnels

Ils permettent une projection dans le futur, d'étudier les opportunités offertes et d'éviter les menaces imminentes, il existe trois catégories de systèmes prévisionnels :

- A. Le plan stratégique** : Le plan stratégique définit les options fondamentales à long terme. Il est l'expression de la comparaison entre le diagnostic de l'environnement, et l'analyse interne des forces et des faiblesses. Son horizon se réduit considérablement avec l'impact de la mondialisation : de 5 à 10 ans dans les années 1980, il est, aujourd'hui, très souvent ramené à un horizon de 3-5 ans. En accord éventuellement avec les responsables de division ou de filiales. Le plan stratégique comporte :
- La détermination d'un écart stratégique (différence entre la performance qui résulterait de la simple optimisation des activités existantes et la performance souhaitée) ;
  - La sélection des activités nouvelles qui permettront la résorption de l'écart stratégique ;
  - La sélection des actions (sur les marchés, les produits, les ressources) visant à renforcer les facteurs clés de succès (FCS).
- B. Plan opérationnel** : Le plan opérationnel met en pratique les orientations du plan stratégique au niveau des divisions fonctionnelles de l'entreprise. Il est établi pour une durée d'environ trois ans.

Cette programmation s'articule, pour chaque fonction, en :<sup>22</sup>

- Une planification des actions ;

<sup>22</sup> CLAUDE Alazard, Sabine SEPARI, «le contrôle de gestion : manuel et applications», DUNOD édition, paris, 2007, p 340.

- Une définition des responsabilités ;
- Une allocation de moyens financiers, humains et/ou technique.

Il est négocié entre les responsables des divisions et la direction.

**C. Les budgets :** « Le budget est l'expression comptable et financière dans les plans d'action retenus pour les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général), convergent vers la réalisation des plans opérationnels. »<sup>23</sup>.

Aussi, « Le budget est une affectation prévisionnelle quantifiée, aux centres de responsabilité de l'entreprise, d'objectifs et/ou de moyens pour une période déterminé limitée à court terme »<sup>24</sup>. Les budgets doivent en générale envisager :

- Les activités d'exploitation de l'entreprise et leurs incidences en termes de patrimoine et de rentabilité ;
- Les conséquences monétaires de ces plans d'actions ;
- Les opérations d'investissement et de financement décidées dans le plan opérationnel.

De ce fait, on peut conclure que :

- Les budgets sont l'adaptation à court terme des objectifs à moyen terme des plans opérationnels ;
- L'ensemble des budgets s'étend de façon exhaustive à toutes les fonctions et divisions de l'entreprise ; alors ; Les budgets sont coordonnés.
- Le découpage des divers budgets coïncide avec la répartition de l'autorité entre les responsables.
- Les budgets sont quantifiés en valeurs, aussi, en ce qui concerne les objectifs et les moyens. Ceci n'exclut pas que les valeurs soient complétées par une quantification en volume chaque fois que la nature d'un budget le permet.
- L'horizon des budgets est généralement d'un an mais ils sont découpés en périodes plus courtes (pratiquement mensuelles) ce qui permet de préciser le calendrier des actions au cours de l'année.

<sup>23</sup> Nicolas, Berland, « le contrôle budgétaire ». Edition decouvert, Paris, 2002, p1.

<sup>24</sup> L. Langlois, C. Bonnier, M. Bringer ; « contrôle de gestion », BERTI édition, Alger 2008 ; p184.

### 3.3.5. Les outils de suivi de réalisations

Ils comparent les résultats aux objectifs pour interpréter les écarts et prendre des mesures correctives. Ces outils comprennent :

- La comptabilité générale et analytique ;
- Le contrôle budgétaire ;
- Le reporting et le tableau de bord.

### 3.3.6. Les outils d'appui

Ils constatent les performances et tendent à fournir des explications. On peut citer :

- Le benchmarking qui consiste à comparer les résultats d'une entreprise et ceux d'autres entreprises comparables ;
- Le reengineering qui permet de reconfigurer une fonction ou un processus afin d'améliorer la qualité du service rendu au client.

Le contrôle de gestion permet le contrôle, la mesure et l'analyse de l'activité d'une organisation.

## 3.4. Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance

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

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 quantitatives et non financières.

Le contrôle de gestion a instauré une nouvelle technique en proposant des tableaux de bords 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 chargés à changer à n'importe quel moment car ils sont construits en fonction des besoins des contraintes du contexte. En plus de la méthode de

calculs des coûts et des budgets qui se base sur 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.

On peut 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. Piloter la valeur grâce aux aspects suivants :

### **3.4.1. Piloter la valeur pour les différentes parties prenantes**

Les indicateurs de gestion doivent être développés afin de piloter les ressources humaines. Il faut donner des informations aux clients sur les produits et services, aux actionnaires sur les résultats financiers et à la société civile sur la responsabilité 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.

### **3.4.2. 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 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.

### **3.4.3. 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 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'efficacité de la structure et de capacité de changement organisationnel.

### **3.4.4. Prendre en compte l'accélération du temps en actualisant les 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 de 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 simulations qui permettent de modifier les paramètres par rapports à l'évolution interne ou externe pour aider à la décision.

### **3.4.5. Piloter le comportement des acteurs interne**

A cause de l'évolution de l'environnement et les attitudes des acteurs au sein de l'organisation. Il est nécessaire de piloter les ressources humaines dans leur motivation, leur confiance, leur participation aux activités de l'entreprise. Donc, il faut développer des indicateurs 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 de contrôle pour « canaliser » le comportement des acteurs.

## **Conclusion**

En conclusion, pour planifier et suivre le pilotage de la performance de l'entreprise, le contrôle de gestion intervient par le biais des outils indispensables qui sont : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord. Ainsi, le contrôle de gestion revient à :

- Vérifier que les objectifs envisagés par la stratégie choisie sont bien suivis ;
- Conseiller les responsables opérationnels ;
- Donner son avis à la direction générale sur les objectifs qui sont choisis.

Dans ce premier chapitre nous avons cité les contours théoriques du concept de contrôle de gestion et leurs outils. Ainsi, la performance d'une entreprise est appréciée à travers des outils et des démarches qui appuient le pilotage de sa performance.

# Chapitre II

La performance  
Dans L'entreprise

Le concept de performance occupe une place importante dans le mécanisme de contrôle et de gouvernance puisqu'il s'agit même d'un des mécanismes fondamentaux. Le présent chapitre aura pour objet le développement de la notion de la performance de l'entreprise.

Afin de mieux présenter ce volet, le deuxième chapitre est subdivisé en trois sections. La première développe le concept de la performance ; langages, typologies, sources, caractéristiques, formes et dimensions ainsi que les domaines de la performance (construction, instruments et les conditions pour réaliser une mesure de performance efficace). La deuxième section consiste à récolter les informations concernant les méthodes de mesure de la performance les plus utilisées dans les entreprises. Enfin, dans la troisième section, on examinera la notion de l'indicateur de la performance en présentant sa définition, ses typologies et les conditions.

### **Section1 : Généralités sur la notion performance**

Dans cette section nous allons présenter de la notion de performance, porter quelques précisions à cette dernière en présentant un certain nombre de définitions, son langage, sa typologie et ses domaines.

#### **1.1. Définition de la performance**

*«Est performance dans l'entreprise tout ce qui contribue à améliorer le couple valeur /coût c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur (à contrario n'est pas performance ce qui contribue à diminuer le coût, à augmenter la valeur isolement) »<sup>1</sup>.*

- Le coût est la mesure monétaire d'une consommation de ressources qui intervient généralement dans le cadre d'un processus destiné à fournir un résultat bien défini.
- La valeur est le jugement porté par la société (notamment le marché et les clients potentiels) sur l'utilité des prestations offertes par l'entreprise comme réponses à des besoins.

Pour Dimitré WEISS : *« La performance pour un salarié, pour un chef d'entreprise, peut-être pour une équipe direction, le résultat global, le profit apprécié sur une ou plusieurs années, mesurant objectivement l'efficacité de la gestion »<sup>2</sup>.*

---

<sup>1</sup> PHILIPPE LORINO « méthode et pratique de la performance » Edition les éditions d'organisations, Paris, 2003, p.5.

**HENRI MATHE DE BOISLANDELLE**<sup>3</sup> constate que la performance véhicule différents sens selon les utilisateurs :

- **La performance et le résultat de l'action**

La mesure de la performance peut être entendue comme la mesure ex-poste de résultats obtenus (cette acceptation est détachée de tout jugement de valeur).

Il s'agit en gestion du sens de plus courant et le plus pertinent. Dans ce même sens la performance exprime le degré d'accomplissement des objectifs poursuivis par une organisation. La performance est évaluée grâce à des indicateurs quantitatifs ou qualitatifs de résultat.

Les indicateurs peuvent exprimer un rapport entre un résultat obtenu et des moyens mis en œuvre (ils mesurent dans ce cas des degrés d'efficacité) ils peuvent exprimer un rapport entre un résultat et un objectif visé (ils mesurent dans ces cas un degré d'efficacité) ils peuvent également être de simples données en valeur absolue (il faudra alors un comparatif par rapport à des concurrents).

- **La performance est succès**

Elle est alors fonction des représentations de la réussite qui sont spécifiques aux organisations et aux acteurs.

- **La performance est action**

Celle qui au succès. Elle est entendue ici comme un processus, une mise en acte de compétences qui ne sont que des potentialités (sens utilisé par certains anglo-saxons).

« *En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnelle*<sup>4</sup> ».

Cette définition, très générale, met en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance.

---

<sup>2</sup>WEISS, (D) : « la fonction ressource humain », Edition LES EDITION D'ORGANISATIONS, Paris, 1988, p.675.

<sup>3</sup>BOISLANDELLE, (H.M) : « dictionnaire de gestion, vocabulaire, concept et outil », Edition ECONOMICA, Paris, 1998, P.318.

<sup>4</sup>

- **Elle se traduit par une réalisation (ou un résultat) :** La performance est donc le résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissement), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation.
- **Elle s'apprécie par une comparaison :** La réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non. La comparaison suppose une forme de compétition : faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents. Elle donne lieu à interprétation, jugement de valeur qui peut différer en fonction des acteurs concernés.
- **La comparaison traduit le succès de l'action, la notion de la performance étant positive :** La performance est donc une notion relative multiple et subjective.

## 1.2. Le langage et typologie de la performance

### 1.2.1. Le langage de la performance

Les notions suivantes sont couramment utilisées pour exprimer la performance :

- a. L'efficacité :** *« C'est l'aptitude d'une connaissance spécifique à modifier une situation de travail dont le maintien constitue un obstacle »<sup>5</sup>.*

*« Comme le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés. De ce fait plus les résultats seront proches des objectifs visés plus le système sera efficace. On s'exprimera donc degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système ».<sup>6</sup>*

Efficacité = profitabilité = rentabilité.

- b. L'efficience :** *« C'est le rapport entre l'effort et /les moyens totaux déployés dans une activité d'une part, et l'utilité réelle que les gens en tirent sous forme de valeur d'usage d'autre part. »<sup>7</sup>*

<sup>5</sup> GRANSTED, (I) : « l'impasse industrielle », Edition du seuil, 1980, P.33.

<sup>6</sup> Boislandelle, (H.M) : « gestion des ressources humaines dans la PME », Edition ECONOMIRA, Paris, 1998, P.139.

<sup>7</sup> GRANSTED, (I) : Op cit, P.33.

Ainsi, par exemple Michel Kalika considère que « *l'efficience est mesurée par la quantité de ressources utilisées pour produire une unité donnée de production, tandis que l'efficience serait donc une notion plus large que celle d'efficience* ». <sup>8</sup>

Efficience = économie = productivité.

- c. L'économie :** Par l'économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources humaines et matérielles. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

On peut ajouter que, la performance oblige la vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation :

- Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité ;
- Pour la vente, c'est la compétitive sur le marché ou la différent valeur-coût ;
- Pour la finance, c'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières.

**d. La productivité :** Utilisation optimal des ressources, utilisation des techniques telle que : la recherche opérationnelle pour aider à entreprendre d'autres plans d'action, comprendre le ratio « valeur contribué » sur « l'ensemble des recettes ».

**e. La profitabilité :** Elle exprime le rapport d'un résultat au chiffre d'affaires qui lui est associé. Exemple : résultat d'exploitation /chiffre d'affaires HT.

**f. La rentabilité :** Les provisions de la rentabilité et les délais prévus : les politiques d'investissements en capital élément essentiel de la mesure de la rentabilité.

### 1.2.1. Les typologies de la performance

La performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de

---

<sup>8</sup> KALIKA, (M) : « structure d'entreprise réalités déterminants performances », Edition ECONOMICA, Paris, 1998, P211.

l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu où, il est important de comprendre et de maîtriser les règles du jeu. On peut distinguer trois types de la performance, à savoir :

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

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

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquelles déterminent, à leur tour, les requis professionnels. Dans cette théorie, la performance a eu assez spontanément tendance à s'identifier la productivité, elle-même a ramené à sa version (réductrice) de productivité apparente du travail (quantité produite /nombre d'heures travaillées).

**b. la performance stratégiques et la performance concurrentielle :** contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise. Certaines entreprises ont misé beaucoup sur la performance à long terme comme garantie de leur pérennité. Les sociétés qui sont arrivées à un leadership global au cours des vingt dernières années ont toutes débuté avec des ambitions qui étaient sans proportion avec leurs ressources et leurs capacités, mais elles ont utilisé une obsession de gagner à tous les niveaux d'organisation, et elles ont entretenu cette obsession au cours des dix ou vingt ans, au cours desquels, elles ont conquis ce leadership global. La performance est, alors, celle du maintien d'une « distance » avec les concurrents, à travers la logique de développement à long terme entretenue par une forte motivation (base du système de récompense) de tous les membres de l'organisation. La performance à long terme est, donc, associée à la capacité à remettre en cause des avantages acquis pour éviter l'échec d'un bon concept, à la définition d'un système de volonté visant le long terme et à la capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge.

La recherche de la performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voire à s'approprier, les règles du jeu concurrentiel dans un secteur. La nature du système concurrentiel détermine la manière dont la performance peut être obtenue, c'est en détectant, finement, les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise, ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation (création de valeur), que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

La performance peut- être, à la fois, l'exploitation d'un potentiel existant (qui permet de conserver une position favorable) et le développement de nouvelles formes d'avantages concurrentiels, par l'anticipation et la construction des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir. La performance concurrentielle dépend largement de l'analyse stratégique des règles du jeu concurrentiel. Mettant l'accent sur la qualité de la stratégie et donc du stratège axée sur la compréhension de l'environnement, cette approche a eu, spontanément, une tendance à identifier la performance globale de la compétitivité.

**C. La performance humaine :** Il est de plus en plus reconnu que l'entreprise n'est pas durablement performante financièrement si elle n'est pas performante humainement<sup>9</sup> et socialement. Les questions liées aux compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salariés, à la réalisation des objectifs, voire au projet et donc à la culture de l'entreprise, constituent des éléments déterminants.

En 1985, reprenant à son compte la célèbre formule d'Einstein,  $E=MC^2$ , J. M. Descarpentries, alors président-directeur général du groupe Carnot, suggérait de considérer l'efficacité humaine (Eh) comme résultant toujours du rassemblement de collaborateurs :

- motivés,
- compétents,
- communiquant bien entre eux par le moyen d'une langue et de valeurs communes (ce que l'on désigne en anthropologie par le concept de culture).

L'Efficacité humaine, Eh, susceptible d'être libérée par un groupe humain s'exprimerait donc par :  $Eh=M.C.C$

---

<sup>9</sup>LEDRUC, M, « capital-compétence dans l'entreprise », édition ESF, Paris, 2007.

M : motivation à volonté d'agir et de réussir, adhésion dynamique de chacun.

C : compétence professionnalisme, savoir et savoir-faire (c'est la condition de l'efficacité individuelle).

C : culture, langage commun, valeurs partagées, reconnaissance mutuelle (c'est la condition de l'efficacité collective).

Depuis 1985, de nombreux travaux de recherche ont été réalisés pour mieux cerner cette notion de l'efficacité ou de performance par les hommes. Ces divers travaux, mettent en évidence que la compétence, son acquisition, son développement, sa gestion, s'imposent désormais comme un facteur décisif pour l'obtention de l'efficacité humaine, quelle qu'en soit la forme.

Réfléchissant sur l'obtention de la performance dans une organisation, S. Michel et M. Ledru considèrent que si les compétences sont toujours une source de performance, elles ne suffisent pas à elles seules à en déterminer le niveau.

À compétence égale, les performances peuvent être différentes. C'est que si la compétence est un savoir-faire, la performance présuppose toujours l'existence d'un vouloir-faire ou motivation. Cette motivation (c'est-à-dire ce qui va conduire l'acteur à s'engager effectivement dans l'action qui lui est proposée par l'entreprise) détermine les stratégies d'actions choisies par l'acteur, stratégies soumises aux données de l'environnement de travail qui rendent plus ou moins possible la réalisation de l'action (pouvoir-faire). Cet environnement peut lui-même être caractérisé par des données d'organisation (rôles prescrits, injonctions, moyens,...) et des données de culture (représentation dominante).

### **3.1 Les sources et les caractéristiques de la performance**

#### **3.1.1 Les sources de la performance**

La mesure de la performance d'une équipe de travail est d'origine de deux sources l'une est interne à l'entreprise lieu de cette équipée autre est liée à l'environnement alors la performance intrinsèque se résulte de la combinaison entre les ingrédients suivant :<sup>10</sup>

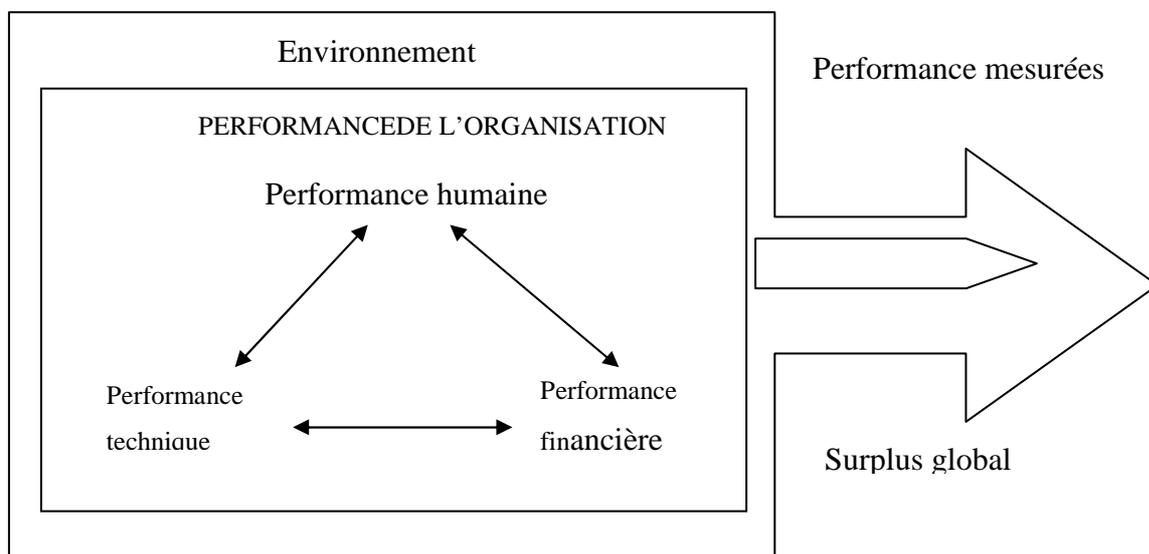
---

• <sup>10</sup>Ibid , P.33 , 34.

- Une performance humaine, celles des collaborateurs de l'organisation qui construit la richesse de toute entreprise.
- Une performance techniques, concernant la coté matérielle de l'entreprise, et tout ce qui est investissement.
- Une performance financière, qui décrit l'efficacité dans la mobilisation des moyens financiers. Généralement, évalué à partir des documents comptables, elle est perçue comme l'aspect quantitatif de la performance.

Ces sources sont bien illustrées sur le schéma suivant :

**Figure N°3:** Les sources de la performance.



**Source :** B.MARTORY, D. Crozet, « gestion des ressources humaines : pilotage social et performance », 5<sup>e</sup> Edition, DUNOD, Paris 2002, P172.

### 1.3.2. Les caractéristiques de la performance

La performance présente un certain nombre de caractéristique à savoir :

- ✓ **La performance est support à des jugements:** La performance reste une affaire de perception. Pour un dirigeant, elle pourra être la rentabilité ou la comptabilité de son entreprise ; pour un employé, elle pourra être le climat de travail et pour un client, la qualité des services rendus.
- ✓ **Les composantes de la performance évoluent dans le temps:** Les critères d'évaluation internes et externes se modifient. Ainsi, des facteurs clés de succès d'une entreprise durant la phase d'innovation peuvent se révéler incompatible avec ceux exigé pendant une phase de développement.

- ✓ **La performance comme indicateur de pilotage :** La performance se pilote, de nombreux auteurs proposent aux dirigeants une grille de lecture de l'entreprise comprenant des indicateurs qui se complètent et s'éclairent mutuellement et qui sont reliés à des objectifs multiples. Par la suite, la performance a un effet rétroactif sur l'organisation. Elle agit sur le comportement des dirigeants lors de pilotage de celle-ci. Si les résultats obtenus par l'entreprise sont inférieurs à ceux prévues, les responsables vont reconsidérer les choix stratégiques.
- ✓ **La performance est riche de composantes antinomiques :** Elle se présente comme un sembles de paramètre complémentaires et parfois contradictoires, cela se vérifié quand le dirigeant cherche à minimiser les coûts tout en veillant à améliorer la qualité des produits et à maintenir le moral des salariés. Ces critères imposent donc des arbitrages permanents, les valeurs,...etc.

#### **1.4. Les formes et les dimensions de la performance**

La performance peut se présenter sous plusieurs formes et dimensions ; La performance globale de l'entreprise c'est une visée multidimensionnelle : économique, social et sociétal, financière et environnemental, elle prend en considération les intérêts de toutes les parties prenantes tels que les actionnaires, salariés, clients, fournisseurs, environnement sociétal, naturel, cherchant à les satisfaire d'une manière la plus équilibré sans compromettre le développement de l'entreprise.

##### **1.4.1. Les formes de la performance**

En général, la performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, les clients, salaries actionnaires, managers, prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents. On distingue :

- La performance externe qui s'dresse de façon générale aux acteurs, en relation contractuelle avec l'organisation.
- La performance interne qui a pour but d'évaluer le degré de réalisation des objectifs, d'en rechercher les causes pour définir les axes d'actions futurs et de coordonner les actions de chaque acteur afin de converger vers un même but.

Les critères de distinction entre performance interne et externe son représentés dans le tableau qui suit :

**Tableau n°03** : les critères de distinction entre la performance externe et la performance interne.

<b>Performance externe</b>	<b>Performance interne</b>
Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers	Est tournée vers les managers.
Porte sur le résultat présent ou futur	Porte sur le processus de construction de résultat à partir des ressources de l'organisation.
Nécessité de produire et de communiquer les informations financière	Nécessité de fournir des informations nécessaire à la prise de décision.
Génère l'analyse financière des grands équilibres	Aboutit à la définition des variables d'action
Donne lieu à un débat entre les parties prenantes	Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers les mêmes buts.

**Source** : LORINO Philippe, «Méthode et pratique de la performance, le guide du pilotage », Édition d'organisation, 1998, P.18.

### 1.4.2. Les dimensions de la performance

Afin de présenter très correctement les dimensions de la performance nous allons nous appuyer sur la typologie d'A. Fernandez<sup>11</sup>.

- **La performance "clients"**: La satisfaction des clients assure une certaine pérennité de secteur industriel ou commercial de l'entreprise. Cette satisfaction passe par une importante mobilisation de l'ensemble des ressources de l'entreprise sur un temps assez important. Les entreprises ont bien compris que pour être compétitives elles doivent déployer des efforts cohérents pour capter et conserver les parts de marché. Ces efforts, se concrétisent par l'anticipation des attentes des clients et aussi par la recherche perpétuelle de les fidéliser.
- **La performance "actionnaires"**: L'accès au capital est devenu un enjeu stratégique pour l'entreprise au cours de XXe siècle, en raison de plusieurs développements interdépendants, notamment, on peut citer la croissance des besoins en capitaux, liée

<sup>11</sup> A.FERNANDEZ, les « nouveaux tableau de bord des managers », édition d'organisation, Paris, 2005, P, 39.

aux évolutions technologiques et plus récemment, un retour en force des actionnaires et un accroissement du rôle des investisseurs institutionnels. En plus, la nécessité d'expansion des entreprises les a poussées à rechercher continuellement des capitaux afin de soutenir leur croissance économique. Selon les marchés financiers la performance de l'entreprise est mesurée par la création de la richesse pour l'actionnaire.

- **La performance "personnel"**: Pour innover et servir mieux le client, il est nécessaire pour l'entreprise de motiver leurs employés de manière à ce que chaque employé se sente impliqué et responsable de l'avenir de cette entreprise. De plus, la concurrence pour un savoir-faire particulier, oblige les entreprises à fidéliser efficacement leur capital humain. Par ailleurs, si ces dernières ont pu réussir à maintenir une bonne performance en management des ressources humaines elles auront alors compris l'importance du rapport de confiance entre employé et entreprise.
- **La performance " partenaires"**: Aujourd'hui les entreprises confient de plus en plus d'activités à forte valeur ajoutée aux partenaires. Ses activités, comme par exemple la conception ou le transport, représentent un impact stratégique important dans la chaîne de valeur des entreprises. L'optimisation de la chaîne de valeur devient en partie dépendante de l'efficacité du fournisseur (partenaire) en question. Ainsi, le rapport entre entreprises et fournisseurs ne se limite pas à un simple accord contractuel mais d'une relation stratégique à long terme. Par conséquent la gestion stratégique c'est la recherche d'un échange permanent d'information entre les partenaires ce qui permet d'économiser des coûts importants qui font la différence par rapport à la concurrence. Cette relation entre les entreprises et leurs partenaires est source de synergies au sein d'une même chaîne de valeur.
- **La performance " public"**: Pour être performante, l'entreprise d'aujourd'hui doit avoir une vision stratégique qui soit partagée par tous, collaborateurs et dirigeants. Autrement dit, il n'est plus possible pour l'entreprise de réussir en privilégiant que l'aspect économique sans tenir compte de l'aspect social. Par ailleurs, la mondialisation de l'information et les pressions de la société environnante ont rendu l'activité des entreprises de plus en plus complexe, car, pour évoluer dans leur environnement social plusieurs variables telles que : l'environnement, les droits du travail, sont devenus parties intégrantes des stratégies des entreprises. Donc, il ne suffit plus de minimiser les coûts sans tenir compte de la valeur du risque social encouru par l'entreprise.

### **1.5.2. Les domaines de la performance**

La performance s'applique aux domaines suivants :

#### **1. La position de l'entreprise sur le marché**

La part du marché, la gamme de produits et services sur les marchés, la distribution, la tarification, la fidélisation et la satisfaction.

#### **2. L'innovation**

Les innovations pour atteindre les objectifs de la stratégie ; l'évolution résultant des progrès technologiques ; de nouveaux processus et des améliorations dans les principaux domaines d'activité de l'organisation.

#### **3. La productivité**

L'utilisation optimale des ressources, l'utilisation des techniques telles que : la recherche opérationnelle pour aider à choisir d'autres plans d'action, comprendre, le ratio « valeur contribué » sur « l'ensemble des recettes ».

#### **4. les ressources financières et autres**

Les installations physique telles que : Les machines, les bureaux et le remplacement des installations, l'obtention des capitaux et la mise en place d'un système de budgétisation, la planification de l'argent et l'achat de matériel.

#### **5. La rentabilité**

Les prévisions de la rentabilité et les délais prévus ; les politiques d'investissement en capital élément essentiel de la mesure de la rentabilité.

#### **6. la performance du manager et son développement**

Le choix des propriétaires d'entreprises et la mise en place des emplois, la structure de gestion, le développement des futurs managers.

#### **7. La responsabilité publique**

Les responsabilités envers la société et l'intérêt public, l'opinion publique et la loi.

## Section 2 : Les méthodes de mesure de la performance

Après la première section généralité sur la notion de la performance, nous allons traiter dans cette section, les méthodes de sa mesure.

### 2.1. La performance financière

La performance financière consiste à examiner l'évolution de certains postes clés des états financiers sur au moins deux exercices.

#### 2.1.1. Les indicateurs du bilan

Les indicateurs du bilan permettent de comparer les éléments du passif aux éléments de l'actif ou l'inverse

- **Le fonds de roulement (FR) :** Le fonds roulement est défini comme le montant des ressources permanentes restant à la disposition de l'entreprise après le financement de ces emplois stables.
- **Par le haut du bilan**

**Le fonds roulement net = les capitaux permanents - l'actif immobilisé**

- **Par le bas du bilan**

**FRN = actif circulant – dettes CT**

- **Le besoin en fonds roulement :** Le besoin de fonds roulement représente la masse de fonds de roulement immobilisé par l'entreprise, pour faire face au décalage entre l'actif circulant de l'exploitation et des dettes nettes de cette exploitation.

**Le besoin en fond de roulement(BFR)=les valeurs d'exploitation +les valeurs réalisables-(les dettes à court terme – les dettes financières)**

- **La trésorerie nette :** La trésorerie représente l'excédent (si elle est positive), l'insuffisance (si elle est négative) des ressources longues disponibles après le financement des investissements (FRN) sur des besoins de financements nés de l'activité (BFR).

Donc :

**La trésorerie (TR)=le fonds de roulement-le besoin en fonds de roulement**

### 2.1.2. Les ratios d'analyse des bilans

Les ratios d'analyse des bilans sont un ensemble d'indicateurs de gestion qui permettent des mesures synthétiques de la performance et des comparaisons cohérentes dans le temps et dans l'espace. Nous choisirons les ratios les plus caractéristiques comme suit :

- Les ratios de structure financière ;
- Les ratios de rentabilité ;
- Les ratios de liquidité.
- **Les ratios de la structure financière :** L'objectif de cette catégorie de ratios est d'étudier le degré de stabilité de la structure financière de l'entreprise et cela à travers l'étude des composants de celle-ci (investissements, liquidité, solvabilité...etc.).
- ✓ **Ratio de financements total :** Les ratios de la structure financière visent à mesurer l'importance des dettes par rapport aux autres sources de financement des activités de l'entreprise. Ils permettent donc aux créanciers de mesurer le risque encouru. Il permet aussi aux actionnaires de se faire une idée sur leur part dans le financement utilisé par l'entreprise.

$$\text{RFT} = \text{capitaux propres} / \text{total passif}$$

- ✓ **Ratio de financement des investissements :** Ce ratio permet de porter un jugement sur la politique d'investissement adoptée par l'entreprise, il faut noter que la norme recommandée est de 50% pour les entreprises industrielles. Il faut ajouter que plus ce ratio n'est pas élevé, plus l'actif ne perd pas de liquidités.

$$\text{RFI} = \text{valeurs immobilisées} / \text{total actif}$$

- ✓ **Ratio d'autonomie financière :** Il doit être supérieur 1. Il permet de savoir le degré de dépendance de l'entreprise du système bancaire.

$$\text{RAF} = \text{capitaux propres} / \text{total de dettes}$$

- ✓ **Ratio de solvabilité :** Ce ratio mesure essentiellement la sécurité dont jouissent les créances à long, moyen et court terme constituant ainsi la marge de crédit de

l'entreprise autrement dit, si l'on envisage une liquidation possible ou éventuelle, il donne une idée de la solvabilité probable ; Il suffit de prendre le rapport entre l'actif total et les capitaux étrangers (dettes à long, moyen et court terme).

- **Les ratios de rentabilité :** Il peut être exprimé en %, pour ce type de ratio on distingue trois(03) catégories
- ✓ **Ratio de rentabilité économique :** Ce ratio permet de déterminer la capacité de l'entreprise à rentabiliser au mieux les moyens économiques mis à sa disposition.

Ce ratio exprime également la performance de l'exploitation dans le temps et dans l'espace.

$$\text{RRE} = (\text{résultat net} + \text{IBS} + \text{impôt et taxes} + \text{charges financières}) / \text{capitaux permanents}$$

- ✓ **Ratio de rentabilité financière :** Ce ratio exprime la rentabilité finale dégagée par l'entreprise en utilisant ses capitaux propres. Il s'agit d'un taux de référence en matière de décision. Le ratio de rentabilité financière montre comment sont rémunérés les capitaux propres de l'entreprise.

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

- ✓ **Ratio de rentabilité commerciale :** Ce ratio exprime la rentabilité de l'entreprise en fonction de son volume d'activité. Une augmentation de ce ratio d'une année à une autre peut s'expliquer par une meilleure maîtrise des dépenses par rapport aux ventes.

$$\text{RRC} = \text{Résultat net} / \text{CA}$$

- **Les ratios de liquidité :** Ces ratios permettent d'évaluer la capacité de l'entreprise à rembourser ses dettes exigibles.
  - ✓ **Ratio de liquidité générale :** Il doit être supérieur à 1. Il permet de déterminer si l'argent dégagé de l'actif circulant permet d'assurer le paiement de toutes les dettes à court terme.

$$\text{RLG} = \text{actif circulant} / \text{dettes à court terme}$$

- ✓ **Ratio de liquidité réduite** : Il doit être proche de 1. Il permet de mesurer le degré de solvabilité de l'entreprise. Plus ce ratio est élevé, plus l'entreprise est en mesure de rembourser ses dettes à court terme en mobilisant ses valeurs réalisables et ses valeurs disponibles.

$$\text{RLR} = (\text{valeurs réalisables} + \text{valeurs disponibles}) / \text{dettes à court terme}$$

- ✓ **Ratio de liquidité immédiate (ou ratio de trésorerie)** : En général ce ratio est faible. Il permet de déterminer si l'argent disponible permet de financer la totalité des dettes à court terme. Ce ratio confirme la situation de la liquidité de l'entreprise.

$$\text{RLI} = \text{valeurs disponible} / \text{dettes à court terme}$$

## 2.2. La performance économique

L'analyse quantitative de l'activité et de la performance économique de l'entreprise amène l'analyse financière à calculer, à partir du compte de résultat des soldes intermédiaire de gestion (SIG) représentant chacun une étape dans la formation du résultat.

### 2.2.1. Les indicateurs de tableau de comptes de résultats

Le calcul des soldes intermédiaires de gestion permet :

- D'apprécier la performance de l'entreprise et la création des richesses générées par son activité ;
  - De décrire la répartition de la richesse créée par l'entreprise entre les salariés et les organismes sociaux, l'Etat, les apporteurs des capitaux et l'entreprise elle-même ;
  - De comprendre la formation du résultat net en le décomposant.
- **La marge commerciale** : La marge commerciale ne concerne en général que les entreprises commerciales qui revendent en état la marchandise achetée. Mais des entreprises industrielles peuvent parallèlement à leur production revendre des marchandises en état, auquel cas elles enregistrent elles aussi une marge commerciale.

$$\text{MC} = \text{ventes nettes de marchandises} - \text{coût d'achat des marchandises vendues}$$

- **La production :** En réalité, il existe plusieurs types de production de l'exercice. Pour ne pas ne l'endure dans les innombrable, il faut retenir que la production de l'exercice comprend.
- La production vendue.
  - La production stockée.
  - La production immobilisée.

$$\text{PE} = \text{production vendue} + \text{production stockée} + \text{production immobilisée}$$

- **La valeur ajoutée :** La valeur ajoutée mesure l'activité propre de l'entreprise et contribue à la formation des résultats. Elle exprime la création de la valeur que l'entreprise apporte aux biens et services en provenance des tiers (Rémunération des divers facteurs de production). De plus, cet indicateur permet d'apprécier :
- ✓ Les structures et les méthodes d'exploitation de l'entreprise ;
  - ✓ L'efficacité des facteurs de production.

$$\text{VA} = \text{MC} + \text{PE} - \text{consommation de l'exercice en provenance de tiers}$$

- **L'excédent brut d'exploitation :** L'EBE est le solde intermédiaire de gestion le plus significatif car, il permet d'apprécier la rentabilité de l'exploitation de l'entreprise à savoir:
- ✓ Les décisions relatives aux amortissements, aux provisions et aux résultats ;
  - ✓ L'influence des résultats financiers et exceptionnels ;
  - ✓ L'incidence de l'impôt sur les bénéfices des sociétés et de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise.

$$\text{EBE} = \text{VA} + \text{subvention d'exploitation} - \text{impôt, taxes et versements assimilés} - \text{charges de personnel}$$

- **Résultats d'exploitation :** Il permet d'apprécier les performances de l'entreprise indépendamment de sa politique financière, d'investissement ou de distribution. Il facilite la comparaison des performances d'entreprise dont les politiques de

financement sont différentes.

$$\text{RE} = \text{EBE} + \text{reprises et transferts des charges d'exploitation} + \text{autres produits d'exploitation} - \text{dotations aux amortissements et aux provisions} - \text{autres charges d'exploitation}$$

- **Résultat courant avant l'impôt :** La comparaison de résultat courant avant l'impôt avec le résultat d'exploitation met en évidence l'importance prise par la gestion financière dans la formation du résultat de l'entreprise.

$$\text{RCAI} = \text{RE} + \text{quote-part du résultat sur opération faites en commun} + \text{produits financiers} - \text{charges financières}$$

- **Le résultat hors exploitation (RHE) :** Il s'agit d'une mesure de l'activité exceptionnelle de l'entreprise ; autrement dit des opérations dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation ordinaire, normale de l'entreprise.

$$\text{RHE} = \text{produits hors exploitation} - \text{charges hors exploitation}$$

- **Le résultat net de l'exercice (RN) :** Il représente l'indicateur de la rentabilité finale générée par l'entreprise, permettant d'évaluer ses performances sous divers aspects. Il intéresse aussi bien les gestionnaires que les actionnaires de l'entreprise.

$$\text{RN} = \text{RCAI} + \text{RHE} - \text{participations des salariés} - \text{IBS}$$

### 2.2.2. Les ratios du tableau des soldes intermédiaires de gestion

A partir des premiers indicateurs (qui font partie du tableau des soldes intermédiaires de gestion appelé TSIG), on peut déterminer certains ratios pour mesurer l'évolution de la performance économique de l'entreprise :

- **Taux de marge commerciale :** L'activité économique est jugée performante si ce taux est élevé.

$$\text{Taux de MC} = (\text{MC} / \text{ventes de marchandises HT}) \times 100$$

- **Taux de croissance de la production** : l'évolution positive de ce taux permet d'apprécier la croissance de la production d'une année sur l'autre.

$$\text{Taux de croissance de la production} = [\text{P(N)} - \text{P(N-1)}] / \text{P(N-1)}$$

- **Taux de croissance de la valeur ajoutée** : ce taux permet d'apprécier la création supplémentaire de richesse par l'entreprise entre deux périodes.

$$\text{Taux de croissance de la VA} = [\text{VA(N)} - \text{VA(N-1)}] / \text{VA(N-1)}$$

L'étude de ces ratios à l'échelle de l'entreprise est assez pertinente. Elle indique si l'entreprise est bien gérée et si les dirigeants ont bien engagé le capital apporté par les actionnaires ou emprunté auprès des établissements. Il y a d'autres indicateurs et ratios pour mesurer la performance économique de l'entreprise :

$$\text{Taux de VA} = \text{VA} / \text{CA (HT)}$$

$$\text{Taux de marge brut (MB)} = \text{EBE} / \text{CA (HT)}$$

### Section 3 : les indicateurs de la performance

Pour gérer les performances de centres de responsabilités, un passage obligé, est la construction d'indicateur qui nécessite beaucoup de bon sens.

#### 3.1. Définition de l'indicateur de performance

Un indicateur de performance se définit comme : « donnée quantifiée, qui mesure l'efficacité de tout ou partie d'un processus ou d'un système par rapport à une norme, un plan ou un objectif déterminé et accepté, dans le cadre d'une stratégie d'entreprise ». <sup>12</sup>

**Philippe Lorino** définit l'indicateur comme suit :

<sup>12</sup> AFGI « Indicateur de performance », Edition hermes science Europe Ltd, paris, 2001.P.150.

« Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat »<sup>13</sup>. L'indicateur de la performance est, donc, une information ou un ensemble d'informations contribuant à l'appréciation d'une situation par le décideur.

### 3.2. Les qualités d'un bon indicateur

Un bon indicateur<sup>14</sup> doit être :

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

### 3.3. Typologie des indicateurs de performance

Le manager doit se doter d'une batterie d'indicateurs pour l'aider à développer son entreprise. Il existe deux types d'indicateurs<sup>15</sup>.

#### 3.3.1. Indicateur de résultat et indicateur de suivi

La définition proposée distingue deux situations correspondant à des fonctions distinctes de l'indicateur, selon son positionnement par rapport à l'action :

- ❖ Soit il s'agit d'évaluer le résultat final de l'action archivée (degré de performance atteinte, degré de réalisation d'un objectif) ; on parlera alors d'indicateurs de résultats. Par définition, cet indicateur arrive trop tard pour infléchir l'action, puisqu'il permet

---

<sup>13</sup> PHILIPPE LORIN «méthode et pratique de la performance» Edition les éditions d'organisation, Paris 2003 P.130.

<sup>14</sup>MOTTIS Nicolas, « contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> édition EMS, paris, 2006, p108.

<sup>15</sup> PHILIPPE LORIN «méthode et pratique de la performance» Edition les éditions d'organisation, Paris 2003 P.131.

de constater que l'on atteint ou non les objectifs : c'est un outil pour formaliser et contrôler des objectifs, donc des engagements.

- ❖ Soit il s'agit de conduire une action en cours, d'en jalonner la progression en permettant, si nécessaire, de réagir (actions correctives) avant que le résultat soit consommé on parlera alors d'indicateur de suivi doit révéler les évolutions tendancielle dans les processus de fournir une capacité d'anticipations ou de réaction à temps.
- ❖ La distinction entre ces deux indicateurs est floue et relative à l'action considérée. L'indicateur de résultat d'une action courte peut se transformer en indicateur de suivi d'un programme d'action plus large et de plus longue durée.

### 3.3.2. Indicateur de pilotage et indicateurs de reporting

On distingue deux types d'indicateurs selon le positionnement par rapport à la structure de pouvoir et de responsabilité :

- ❖ Les indicateurs de reporting servent à informer le niveau hiérarchique supérieur sur la performance réalisée et le degré d'atteindre des objectifs.
- ❖ L'indicateur de reporting correspond souvent à un engagement formel (contractuel) pris par un responsable vis-à-vis de son hiérarchie, il permet d'en mesurer l'accomplissement (dans le cadre de la direction par objectifs). Il s'agit d'un indicateur de résultat, d'un constat a posteriori.
- ❖ Les indicateurs de pilotage servent à la propre gouverne de l'acteur qui le suit, pour l'aider à piloter son activité. L'indicateur de pilotage doit guider une action en cours, et n'a pas nécessairement vocation à remonter aux niveaux hiérarchiques supérieurs pour permettre un contrôle a posteriori. Pour la plupart, les indicateurs de pilotage ne doivent remonter. En effet, les niveaux hiérarchique supérieurs sont engorgés et perdent la vision de leurs propres objectifs. Les indicateurs de pilotage sont liés, soit au suivi d'actions en cours, soit à des points sur lesquels le responsable veut maintenir un état de vigilance en contrôlant régulièrement les résultats atteints.

### 3.4. Construction d'un indicateur de performance financière

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

- ❖ Les fonctions des indicateurs sont multiples ;
- ❖ Suivi d'une action, d'une activité et d'un processus ;
- ❖ Evaluation d'une action ;
- ❖ Diagnostic d'une situation, d'un problème ;
- ❖ Veille et surveillance d'environnements et de changements.

Les champs d'analyse des indicateurs sont multiples puisque tous les domaines peuvent être mesurés en fonction des besoins utilisateurs par des paramètres qui portent sur toutes les variables d'action : rendement, temps, qualité, flux, productivité, taux de marge, stocks, sécurité, services, complexité, ...etc. ».<sup>16</sup> Construction d'un indicateur de performance financière comprend généralement les étapes suivantes :<sup>17</sup>

- **Etape1** : Choix des variables qui reflètent les objectifs financiers de la direction générale. Est-ce que c'est le résultat d'exploitation, le résultat net, le taux de rendement des actifs ou le chiffre d'affaires, par exemple, qui est la meilleure expression de la performance financière d'une division ?
- **Etape2** : Définition des paramètres des variables de la 1<sup>ère</sup> étape : Par exemple, les actifs sont-ils représentés par l'actif total ou par l'actif net (actif total moins dettes) ?
- **Etape3** : Choix d'une méthode d'évaluation des paramètres des variables de 1<sup>ère</sup> étape. Par exemple, les actifs sont-ils évalués au coût historique, à la valeur actuelle du marché ou à la valeur actualisée ?
- **Etape4** : Définition d'un objectif de référence pour la performance : Par exemple, toutes les divisions doivent-elles avoir comme référence le même taux de rendement attendu des actifs ?
- **Etape5** : Choix de la périodicité des retours d'information, Par exemple, les comptes rendu de la performance des unités de production doivent-ils être transmis à la direction générale, tous les jours, chaque semaine ou chaque mois ?

Ces cinq étapes ne sont pas consécutives. Les problèmes qu'elles soulèvent sont liés et un décideur reviendra souvent plusieurs fois sur chacune d'entre elles avant d'arrêter la définition de l'indicateur. Les réponses aux questions posées lors de chaque étape dépendent de l'opinion de la direction sur le rapport avantage-coût de chaque opinion et sur la meilleure

---

<sup>16</sup>Claud ALAZARD, sabine SEPARI : « contrôle de gestion : manuel et application », op.cit., p, 156.

<sup>17</sup> G.LANGLOIS : « contrôle de gestion et contrôle budgétaire », 3eme édition, Pearson, éducation, France, 2006.P .36, 37.

réponse apportée aux critères de convergence des intérêts, d'incitation à l'effort et d'autonomie des divisions.

### 3.5. Les indicateurs de la performance

Afin d'assurer la convergence des intérêts individuels avec les objectifs de l'organisation. Cette dernière tente de construire une multitude d'indicateurs ; la pluralité de ces indicateurs est le résultat des différences que présente l'entreprise par rapport aux autres, construits à base des spécificités présentées. Parmi ces nombreux indicateurs citons ceux que nous jugeons utiles massivement abordés par les entreprises.

#### 3.5.1. Taux de rendement des capitaux investis

Le taux de rendement de capitaux l'investis (ou rendement d'investissement(RDI), ou return on investment, ROI) « est le rapport entre une évaluation comptable de résultat et une évaluation comptable des capitaux investis »<sup>18</sup>. Sa formule est la suivante :

Le taux de rendement des capitaux investis(ROI)=	$\frac{\text{résultat}}{\text{Capitaux investis}}$
--	--

Ce taux constitué la méthode la plus répandue pour incorporer les capitaux investis dans un indicateur de performance, pour mieux expliquer cet indicateur, ou le décomposer en un produit de deux rapports :

$\frac{\text{Résultat}}{\text{Capitaux investis}}$	=	$\frac{\text{Chiffre d'affaire}}{\text{Capitaux investis}}$	×	$\frac{\text{Résultat}}{\text{Chiffre d'affaires}}$
--	---	---	---	---

Deux facteurs principaux déterminent l'indicateur de (ROI) et qui sont : l'emploi des actifs pour générer le chiffre d'affaires et le résultat généré par ce chiffre d'affaires. À Chaque fois le résultat obtenu augmente, l'entreprise devient de plus en plus performante.

<sup>18</sup> G.LANGLOIS : « contrôle de gestion et contrôle budgétaire », Op.cit., P.39.

### 3.5.2. Résultat résiduel

Le résultat résiduel est le résultat diminué du rendement minimal exigé les capitaux<sup>19</sup> :

Il est calculé comme suit :

$$\text{Résultat résiduel} = \text{Résultat} - (\text{Taux de rendement exigé} \times \text{Capitaux investis})$$

Cet indicateur mesure la différence entre le résultat net de l'entreprise et le produit entre les capitaux investis et le taux de rendement exigé.

### 3.5.3. La valeur ajoutée économique

La valeur ajoutée économique (economic value added, EVA) est un cas particulier de résultat résiduel qui a récemment retenu l'attention (Birchard, 1994, Stewart, 1994,...etc.). L'EVA a été développée et commercialisée par le cabinet américain de consultants Stern Stewart. Joël Stern, un associé de ce cabinet, soutient que l'EVA est un excellent indicateur pour les décisions de gestion et le suivi des performances.

La commission générale de terminologie et de néologie a décidé (mai 2005) que la traduction officielle d'EVA était « création de valeur de l'exercice (CVE) ». L'EVA est égale au résultat d'exploitation après impôts moins le coût moyen pondéré (après impôts) du capital multiplié par l'actif total diminué des dettes circulantes : <sup>20</sup>

$$\text{EVA} = \text{Bénéfice opérationnel} - \text{Coût du capital (en \%)} \times \text{Actifs nets}$$

L'EVA donne une définition plus précise des paramètres du résultat résiduel :

#### Tableau Résultat résiduel et EVA

Résultat résiduel	EVA
- Résultat	- Résultat d'exploitation après l'impôt
-Taux de rendement exigé des capitaux investis	- Coût moyen pondéré du capital
- Capitaux investis	- Actif total-dettes circulantes

Source : G .LANGLOIS : « contrôle de gestion et gestion budgétaire », p .43.

<sup>19</sup> G.LANGLOIS : « contrôle de gestion et contrôle budgétaire », Op.cit., P.41.

<sup>20</sup> G.LANGLOIS : « contrôle de gestion et contrôle budgétaire », Op.cit., P.42.

### 3.2.4. Taux de marge bénéficiaire

Cet indicateur est très utilisé. Il constitue l'une des deux composantes du taux de rendement des capitaux investis, il est formulé comme suite :

$$\text{Taux de marge bénéficiaire} = \frac{\text{Résultat exercice}}{\text{Chiffre d'affaire}}$$

Cet indicateur nous permet d'apprécier le rendement de chaque dinar de chiffre d'affaires engagé.

### 3.2.5. Taux de rentabilité financière ROE (return on equity)

Ce ratio rapporte des indicateurs de résultat à des indicateurs relatifs au montant des ressources mise en œuvre. Sa formule est ci-après :

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

### 3.2.6. Le ratio Q

Proposé par Tobin, constitue dans son principe une mesure de l'ensemble des rentes anticipées sur un horizon infini. Cette mesure se fait en rapportant la somme des valeurs des titres par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers) au montant des capitaux qu'ils ont investis. La valeur des capitaux investis est mesurée par le coût de remplacement des actifs financiers, le plus souvent évalué à partir des immobilisations :<sup>21</sup>

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

<sup>21</sup> (K.H).CHUNG,(S.W).PRUIT :A simple approximation of Tobin'sQ, Revue Financial management, VOL23,N°3,1994 ,p-P.71-74 .

**Conclusion**

La performance devient multicritères, elle doit intégrer des aspects de coûts, de délais, de qualité de prestation et de participation à la valeur. Elle doit maintenant exprimer les efforts de l'ensemble des activités qui concourent aux processus, elle est devenue inter fonctions. La mesure se doit d'inciter à développer des comportements cohérents avec les objectifs stratégiques et d'éviter les effets pervers du positionnement de certains indicateurs.

# Chapitre III

Le contrôle de gestion au  
service de la performance  
sein de CO.G.B labelle

Les objectifs du contrôle de gestion et de la performance sont identiques pour toutes les entreprises, quel que soit leur secteur et/ou leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation. Le contrôle de gestion permet de piloter la performance, il intervient pour proposer ses outils de mesure et de pilotage qui vise à atteindre les objectifs que l'entreprise s'est fixés d'après une stratégie déterminée. Cela, en recherchant à optimiser les moyens mis en œuvre.

Cette étude de cas, nous a amené à effectuer un stage pratique d'un mois au sein de « *CO.G.B la belle* » afin de tester les hypothèses de notre recherche et par la suite de donner une réponse valable à notre problématique. Ce chapitre aura donc pour objectif le traitement des points suivants :

- ❖ La présentation de l'organisme d'accueil «*CO.G.B la belle*» dans la première section;
- ❖ le contrôle de gestion au sein de l'entreprise «*CO.G.B la belle*» dans la deuxième section ;
- ❖ Enfin, les méthodes et des indicateurs de la performance de «*CO.G.B la belle*».

### **Section 1 : présentation de « *CO.G.B la belle* »**

Cette section consacrée à la présentation de l'entreprise « *CO.G.B la belle* » en mettant l'accent sur historique. Ses activités et son fonctionnement, et ainsi ces objectifs.

Dans ce chapitre, nous allons étudier le service contrôle de gestion au sein d'une entreprise « *CO.G.B la belle* » Pour ce faire, nous allons présenter en premier lieu son historique, sa situation géographique et la forme juridique, ses activités et son fonctionnement, ses objectifs et missions et enfin exposer ses produits, ses clients et ses différentes activités. Puis, présenter dans la deuxième phase l'application des outils de contrôle et voir l'impact de chaque outil dans la mesure de la performance de « *CO.G.B la belle* » et le pilotage de sa stratégie.

#### **1.1. Historique de « *CO.G.B la belle* »**

L'entreprise nationale de corps gras a été créée au début de 20<sup>ème</sup> siècle, sous le nom : société industrielle de l'Afrique de Nord (**S. I.A.N**) par un industriel français. Elle a pour fonction l'extraction de l'huile de tournesol à partir de 1940, c'est entre 1953 et 1967 que la société occupe de la fabrication de savon de ménage « mon savon », savon de toilette et leurs conditionnements.

La **S.I.A.N** a été nationale en 1974 et prend le nom de société de gestion et de développement des industries alimentaires (**SO.GE.D.I.A**) durant cette période c'était le démarrage de planification en continu qui a été acquise en 1973. Puis, elle a été transformée en 1982 pour donner naissance à trois entreprises à savoir :

- **E.N.C.G** (entreprise nationale des corps gras) ;
- **E.N.JU.C** (entreprise nationale des jus et des conserves) ;
- **E.N.SUCRE** (entreprise nationale du sucre).

Suite à la dernière restructuration ci-dessus, la **SO.GE.D.I.A** est remplacée par l'entreprise Nationale des Corps Gras (**E.N.C.G**). En 1998 la répartition de l'E.N.C.G en cinq filiales sur le territoire national comme suit : Alger, Oran, Bejaia, Annaba, Maghnia, où l'unité de Bejaia prend le nom de Corps Gras de Bejaia (**CO.G.B**) et qui se composait de deux unités de production (**UP7 et UP8**). La filiale **CO.G.B** a été certifiée en 2005 sous la version ISO.

Le 14 /05 /2006 la société de Corps Gras de Bejaia entre en partenariat avec la société agro-alimentaire « **la belle** » en lui cédant 70% des parts de complexe de (**CO.G.B**) (le reste 30% appartient au groupe **E.N.C.G/SPA**). A partir de 2007 une chaîne de conditionnement de la graisse végétale à usage industriel a commencé son activité avec des cartons de 25 KG.

### **1.1.1. La représentation des différentes restructurations de « *CO.G.B la belle* »**

Le schéma, donné dans la figure n°4 (page suivante), montre les différentes restructurations de l'entreprise.

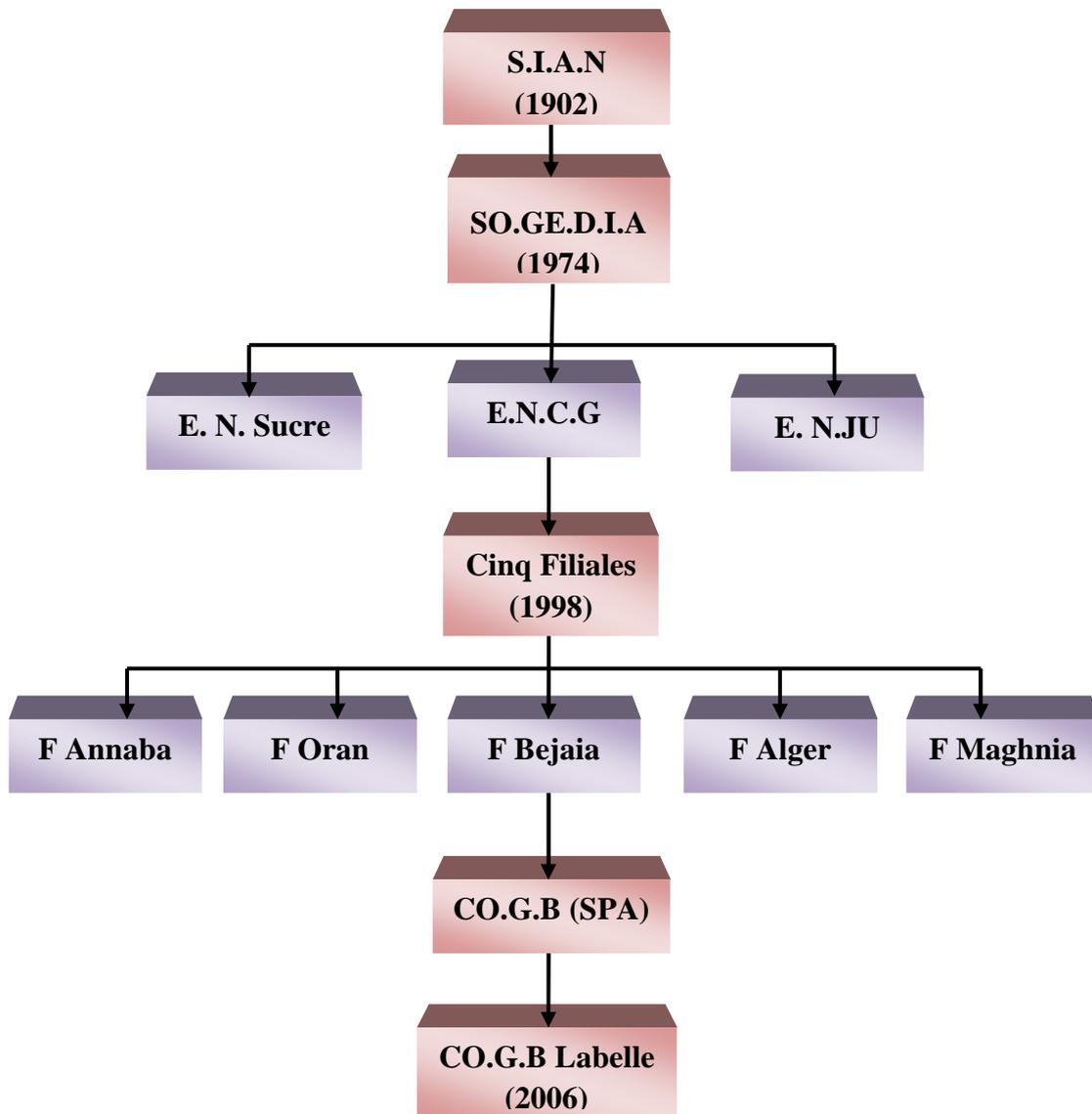
## **1.2. La situation géographique et la forme juridique**

### **1.2.1. La situation géographique**

L'entreprise «**CO.G.B la belle**» est implantée dans la zone industrielle de la wilaya de Bejaia, elle se trouve au siège de la direction générale qui est située à environ 250 Km à l'Est de la capitale Alger, sur une superficie de 121 530m<sup>2</sup>.

« **CO.G.B la belle** » est limitée par :

- ALCOST/SPA au Nord ;
- SNLB liège et la cite CHERCHARI au Sud ;
- OUED SEGHIR et la centre EDEMIA à l'Est ;
- La route des Aurès et l'EPE/SPA à l'Ouest.

**Figure n° 04** : L'évolution de « *CO.G.B la belle* »

Source : document interne fourni par l'entreprise.

### 1.2.2. La forme juridique

« *CO.G.B la belle* » est une société de droit Algérien, créée par un acte notarié modifié établi le 14/05/2006. Elle est constituée juridiquement en SPA. Au capital de 1000 000 000 DA.

### 1.3. Les activités et le fonctionnement de la « *CO.G.B la belle* »

#### 1.3.1. Les activités de la « *CO.G.B la belle* »

Les activités au sein de « *CO.G.B La belle* » se divisent en activités premières et activités secondaires :

- Les activités premières
  - Raffinage des huiles alimentaires ;
  - Fabrication des savons et des margarines.
- Activités secondaire
  - Fabrication glycérine, hydrogènes et acides gras distillés ;
  - Hydrogénation des huiles.

### 1.3.2. Le fonctionnement de la « *CO.G.B la belle* »

**A. Les principaux produits de l'entreprise :** L'entreprise « *CO.G.B la belle* » fabrique plusieurs produits alimentaires et pharmaceutiques qu'on peut résumer comme suit :

- Usage alimentaire
  - huile de table ;
  - Produit végétale aromatisée(PVA) ;
  - Margarine
  - Shortenings.
- Usage domestique
  - Savon de ménage ;
  - Savonnette.
- Usage industriel
  - Savon industriel type lubrification
  - Acide gras distillé pour peinture, détergeant.....
- Usage pharmaceutique
  - Glycérine codex.
- Sous-produits valorisables
  - Résidu de distillation des acides gras ;
  - Résidu de distillation de la glycérine.

### **B. La capacité de production**

La capacité de production dans les différents ateliers de « *CO.G.B la belle* » est résumée dans le tableau n° de la page suivante.

**Tableau n°05 : Capacité de production en tonnes et par jour**

Atelier	Capacité de production en T/J	
	Installée	Réelle
Raffinage des huiles	520	350
Conditionnement des huiles	400	250
Savon de ménage	150	85
Savon de toilette	25	05
Margarines	80	65
PVA	30	20
Shortening	96	96
Glycérine	20	05
Acides gras distilles	20	06

**Source :** document interne de CO.G.B la belle.

### C. Equipement et infrastructures :

#### ➤ Ateliers savonnerie :

- Cinq (05) bacs de stockages matière d'une capacité de 46m<sup>3</sup> à 53m<sup>3</sup> a chacun.
- Sapomazzoni à l'arrêt manque d'équipement.
- Cinq(05) chaudières d'une capacité de 30 tonnes par jour basent de 63% d'acide gras.
- Deux (02) chaudières capacité 18T pour les ingrédients.
- Une (01) chaîne de savon de toilette.
- Deux (02) chaînes de ménages.

**NB :** deux (02) chaudières en réparation (24T chacun), afin d'augmenter la capacité de production.

- ✓ Atelier huilerie :
- ✓ Deux (02) bacs stockages capacité 100Tchacun.
- ✓ Citerne d'attente de 500L.
- ✓ Extrudeuse soufflage bouteilles 2L capacité 480h.
- ✓ Silo de stockage bouteilles 2L.
- ❖ Chaîne de production huile (bouteilles2L).
- ❖ Atelier de production plastique (bidons PVA 3kgs)
- ❖ Atelier de production PVA 3kgs (produit végétale aromatisé).

## D. Moyens de l'entreprise :

«*CO.G.B la belle*» dispose des moyens matériels et humains qui peuvent se résumer comme suit :

- Moyens matériels
- Nature des moyens : Raffinerie, savonnerie, margarinerie et hydrogénation
- Origine des moyens : Europe, Canada.
- Moyens humaines
- Effectif total : 537 Dont :
  - ✓ Ingénieurs : 20
  - ✓ Masters : 06
  - ✓ D.E.S :02
  - ✓ Licence : 08
  - ✓ D.E.U.A :05
  - ✓ Techniciens supérieurs : 32
  - ✓ CAP/CMTC : 17

### 1.4. Objectifs et missions de « *CO.G.B la belle* »

#### 1.4.1. Les objectifs de l'entreprise

- Exploiter, gérer et développer les activités de production de l'huile alimentaire et industrielle (savon, margarine, glycérine) et de toute activité industrielle liée à son objectif ;
- Satisfaire dans une large mesure les besoins nationaux des produits alimentaires ;
- Répondre aux besoins des consommateurs en terme de qualité ;
- ❖ Accroître les capacités de production par la création d'autre unité de production ;
- ❖ Lancement de nouveaux produits et élargir sa gamme de production ;
- ❖ Affirmer sa présence sur le marché et dans toutes les régions algériennes.

#### 1.4.2. Les missions de « *CO.G.B la belle* »

- ❖ Procéder à l'étude de marché et d'en suivre son évolution ;
- ❖ Elaboration et réaliser les plans annuels de la production et de vente ;
- ❖ Concourir à la formation de personnel ;

- ❖ Organiser et développer les structures de maintenance permettent d'optimiser les performances de l'appareil de production ;
- ❖ Organiser et développer les structures de maintenance permettant d'optimiser les performances de l'appareil de production ;
- ❖ Mettre en place et développer un système de gestion en vue de la satisfaction des besoins locaux et nationaux, et maintenir en permanence des stocks stratégiques en matières premières qu'en produits finis ;
- ❖ La satisfaction des besoins des consommateurs en matière d'huile alimentaire, de savon, de margarine et d'autres dérivées des corps gras :
- ❖ Transformation des matières d'origines animale et végétale en vue de la fabrication de produits de grande consommation
- ❖ tels que les huiles alimentaires, savons, la margarine et de produits destinés à l'industrie ;
- ❖ Mettre en place les voies et les moyens en vue d'une assimilation progressive de technologie et son activité.

### **1.5. Organisation de la CO.G.B la belle**

La « *CO.G.B la belle* » est organisée comme suit :

#### **1. 5.1. Direction de l'unité**

Elle assure la bonne gestion de l'entreprise et l'organisation ainsi que l'application des plans prévisionnels. Celle-ci dispose d'un secrétariat chargé de la liaison entre la direction et les différents départements.

#### **1.5.2. Département des ressources humaines**

Ce département a pour mission :

- La planification, le développement, le suivi et la gestion des ressources humaines ainsi que de veiller à l'utilisation de la main d'œuvre ;
- Mettre en œuvre un système d'évaluation de la productivité ;
- La régularisation des salaires, organisation du temps des ouvriers ;
- Respecter la réglementation en matière d'emploi ;
- Assurer l'application de la législation du travail.

#### **1.5.3. Département commercial**

Ce département s'occupe de:

- gestion des ventes de produits finis fabriqués par l'entreprise et veille à la satisfaction des besoins des consommateurs ;
- Préférences et désires des clients qualitativement ;
- L'analyse permanente des tendances du marché ;
- La gestion des fichiers clients ;
- Prendre en charge le traitement des suggestions et réclamations des clients pour les utiliser dans l'élaboration des nouveaux plans d'action et de conception des nouveaux produits.

#### **1.5.4. Département approvisionnement**

Il assure les achats en matières premières et autres matières consommables tels que les emballages et les produits techniques ainsi que des pièces de rechange.

#### **1.5.5. Département maintenance**

Ce département est chargé de la maintenance et de la mise à jour de toutes les machines et équipements disponibles au sein de l'organisme.

#### **1.5.6 Département production**

Il regroupe l'ensemble des ateliers qui ont pour mission de suivre le processus de transformation des matières premières en produits finis, en respectant les normes de production.

#### **1.5.7. Département sécurité**

Il a pour mission la protection des biens et des personnes de l'entreprise.

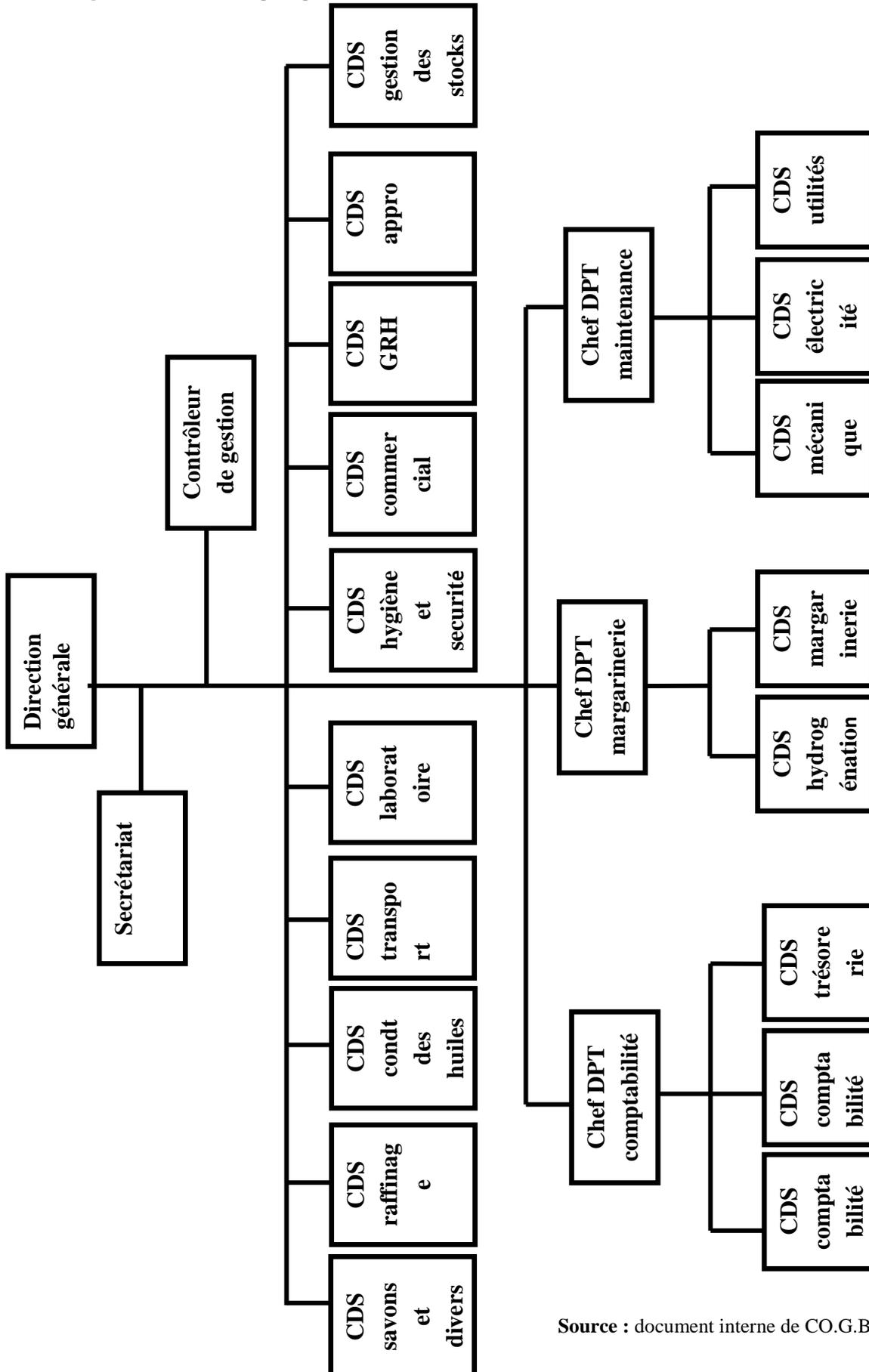
#### **1.5.8. Département finance et comptabilité (DFC)**

Le DFC est l'un des départements les plus sollicités par le reste de l'entreprise, il a des relations avec, pratiquement, tous les autres services. Son rôle est de concevoir et mener une gestion financière portant sur l'accès et l'emploi des ressources financières en fonction des objectifs de l'entreprise.

### **1.6. Organigramme générale de « CO.G.B la belle »**

La figure n°5 de la page suivante représente l'organigramme de « *CO.G.B la belle* ».

Figure n° 05 : L'organigramme de « CO.G.B la belle ».



Source : document interne de CO.G.B la belle.

## **Section 2 : le contrôle gestion au sien de l'entreprise « CO.G.B la belle »**

Nous avons présenté dans le premier chapitre les différents outils du contrôle de gestion appliqués dans la majorité des entreprises à savoir la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord, dans cette section nous allons traiter le tableau de bord comme principal outil du contrôle de gestion appliqué au sein de « *CO.G.B labelle* ».

### **2.1. Etude et analyse du tableau de bord de « CO.G.B la belle »**

Durant notre stage au sein de l'entreprise « *CO.G.B la belle* », nous avons constaté que le tableau de bord de l'entreprise est établi par le contrôleur de gestion de l'entreprise après avoir reçu les tableaux de bord de chaque service : approvisionnement, gestion de stock, production et distribution (les ventes). Le tableau de bord est ensuite adressé au directeur général de « *CO.G.B la belle* », il s'articule autour des principaux points suivants :

- Suivi de la réalisation des objectifs prévisionnels : production, ventes, consommations matières et emballages...etc.
- Suivi de l'évolution des résultats enregistrés: production, ventes, consommations matières et emballages, tableau des comptes de résultat, coût direct...etc.
- Ratios de gestion ;
- Suivi de trésorerie (encaissements, dépenses, soldes, créances et dettes).

Le tableau de bord représente la valeur des indicateurs pour la période étudiée ainsi que des éléments de comparaison (en comparant les réalisations aux objectifs assignés et/ou à des valeurs des périodes précédentes, il est donc un outil de contrôle permanent des performances de « *CO.G.B la belle* », il permet ainsi au directeur général d'avoir une vue d'ensemble assez complète sur la situation et la performance de son entreprise.

#### **2.1.1. Les différents tableaux de bord existants dans l'entreprise**

Au niveau de la direction générale, le contrôleur de gestion reçoit un document contenant les différent tableaux de bord élaboré :

- Tableau approvisionnement
- Tableau de bord de la production.
- Tableau de bord de la consommation.
- Tableau de bord des ventes (distribution).

**2.1.2. Les objectifs de l'entreprise « CO.G.B la belle »:** l'élaboration du tableau de bord nécessite la fixation des objectifs. Celle-ci est la plus importante et la plus difficile en même temps. Car il s'agit d'un travail de l'ensemble des départements. Les principaux objectifs de la « CO.G.B la belle » se résument dans les points suivants :

- Augmentation de sa part de marché ;
- Augmentation de son chiffre d'affaire ;
- Réalisation des dépenses et diminution des coûts ;
- Amélioration de sa rentabilité ;
- La minimisation du retard existant dans la réalisation des projets d'investissement.

Ces objectifs qui constituent la matière première pour la conception d'un tableau de bord doivent être quantifiés, mesurés et suivis.

## **2.2. Structure de tableau de bord**

Dans cette rubrique, on s'intéresse à la fonction de production, consommation et ventes.

### **2.2.1. Indicateur de l'état au service de production**

L'indicateur de production concerne les entreprises industrielles qui représentent la totalité des biens et services produit au cours d'un exercice. C'est l'expression de l'activité globale de l'entreprise. Le tableau de bord de production récapitule les réalisations et les prévisions de la production pour une période donnée, il fait apparaître également le taux de réalisation qui se calcule de la manière suivante :

**Taux de réalisation = les réalisations de la période / les prévisions de la même période.**

Le tableau n°6 représente les résultats réalisés et ceux prévus de toutes les chaînes de production au sein de « CO.G.B la belle » pour les années 2011 et 2012. Ce tableau consiste donc à contrôler le niveau d'efficacité du service de production.

**Tableau n° 06 : Tableau de bord de production**

Désignations	production en tonnes					
	2011			2012		
	réalisé	Prévu	TR	réalise	Prévu	TR
Huiles Raffinees	61 676	84 808	73	57 477	73 635	78
Recettes blend				19 021	11 456	166
Huiles condit. CO.G.B.	32987	37804	87	38 666	32 885	118
Huiles condit. S /traitence	3 582	4 196	85	2 706	3 650	74
Margarines +PVA	13 491	30 000	45	10 115	23 876	42
Savon de ménage	17 691	27 600	64	16 147	16 616	97
Savon de toilette	133	1 200	11	394	723	54
Copeaux de savon	745	1 200	62	1 145	722	159
Glycérine	557	1 000	56	667	900	74
AGD				838	1 800	47
Autres	349	1 521	23	1 592		
Total	131 212	189 329	69	91 291	92 628	99

Source : document interne de CO.G.B la belle.

### ➤ Interprétation :

La comparaison des réalisations avec les prévisions permet le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts du service production. Ainsi, nous constatons donc que pour l'année 2011, le service de production a réalisé un écart négatif de 31 %, soit un déficit en termes de production de 58 117 tonnes. Par contre, pour la période 2012, la « *CO.G.B la belle* » a amélioré sa production et elle atteint un taux de réalisation de 99 % mais elle reste encore insuffisante.

#### 2.2.2. Indicateur du tableau de bord des ventes

La principale mission de la fonction commerciale consiste à identifier les besoins des consommateurs et à mettre en place des stratégies et un plan marketing. Son diagnostic visera

essentiellement à assurer que les produits de l'entreprise « *CO.G.B la belle* » sont compétitifs et qu'elle utilise des méthodes et des techniques commerciales adaptées.

Au sein de « *CO.G.B la belle* », le tableau de bord des ventes est considéré comme principal outil du contrôle de gestion du service de commercialisation. Le tableau ci-après représente le niveau des réalisations concernant les ventes du « *CO.G.B la belle* » pour les deux années 2011, 2012.

Le taux de réalisation des ventes de « *CO.G.B la belle* » se détermine comme suit :

**Taux de réalisation = la valeur des ventes réalisées durant une période donnée / la valeur des prévisions de la même période.**

**Tableau N° 07 : Tableau de bord des ventes.**

Désignations	Distribution en tonnes					
	2011			2012		
	Réalisée	prévu	TR	réalisée	Prévu	TR
Huiles condit. CO.G.B.	33 858	37 804	90	57 031	32 885	173
Huiles. condit S/traitance	3 582	4 196	85	2 706	3 650	74
Huiles-en vrac	8 133	10 000	81	187	10 000	2
Huiles hydrog	66	6 840	1			
Total huiles	45 640	58 840	78	59 924	46 535	129
Margarines +PVA	13 491	30 000	45	9 963	23 876	42
Savon de ménage	17 474	27 600	63	18 114	16 616	109
Savon de toilette	128	1 200	11	398	723	55
Copeaux de savon	745	1 200	62	1 145	722	159
Glycérine	326	1 000	33	900	1 346	67
Autres	686	0		1073	0	
Total	70 490	119 840	59	91 962	89 372	103

Source : document interne de CO.G.B la belle.

➤ **Interprétation :**

Pour l'année 2011, le service de commercialisation n'a pas atteint ses objectifs c'est-à-dire il a enregistré un taux de réalisation de 59%. Ce dernier reste insuffisant car la «*CO.G.B la belle*» a vendu 70 490 tonnes d'un total prévu de 119 840 tonnes.

Pour l'année 2012, le service commercialisation a atteint un taux de réalisation réalisé de 103% avec un écart positif de 2590 tonnes par rapport aux tonnes prévues. Cet écart est dû aux produits suivants : Huiles conditionnées, Huiles-en vrac, Savon de ménage et Copeaux de savon. Cependant, l'infériorité des parts occupées du marché pour certains autres produits tels que ; Huiles. Conditionnées sous traitée, Margarines+ PVA, savon de toilette et la Glycérine pour lesquels la «*CO.G.B la belle*» doit fournir des efforts pour vendre plus de tonnes afin d'atteindre les seuils prévus.

### **Section 3 : Les méthodes et les indicateurs de la performance l'entreprise« CO.G.B »**

Dans cette section, nous allons essayer d'apprécier la performance au sein de l'entreprise « *CO.G.B labelle* ». Pour ce faire, nous allons aborder les étapes et la manière dont cette entreprise construit les indicateurs, qui lui permettent de mesurer la performance financière et économique.

#### **3.1. La performance financière**

La mesure de la performance financière de «*CO.G.B la belle*» permet à ses actionnaires de s'informer sur sa situation. Cette variable est un outil indispensable à la bonne marche de l'entreprise, l'étude de cette performance puise ses éléments d'analyse à partir du bilan financier en analysant les indicateurs de l'équilibre financier et certains ratios financiers, à savoir les ratios de structure financière, de liquidité et de la rentabilité.

##### **3.1.1. Les bilans financiers en grandes masses (2011 et 2012)**

D'élaborer le bilan financier réduit afin de montrer l'évolution des grandes masses et pour analyser la structure financière de l'entreprise.

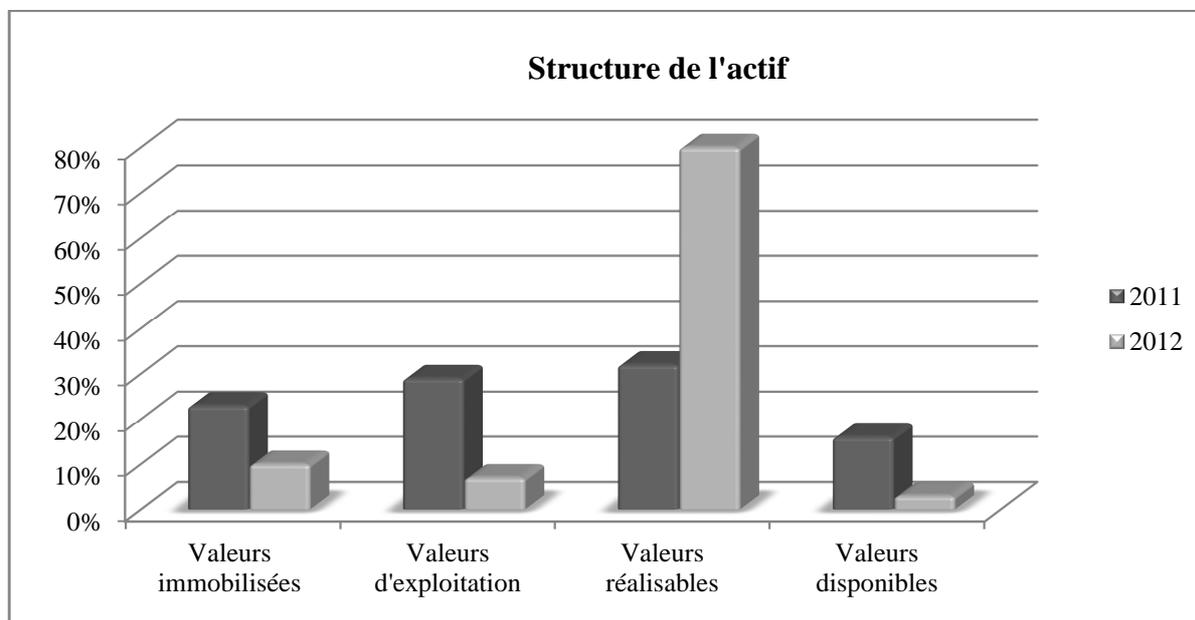
- **L'actif :** La structure de l'actif comprend quatre rubriques : les valeurs immobilisées, les valeurs d'exploitation, les valeurs réalisables et les disponibilités.

**Tableau N°8 :L'actif de grande masse**

Désignations		2011		2012	
		Montant	%	Montant	%
Actif immobilisé	VI	1 131 775 481	23%	792 243 912	10%
Actif courant	VE	1 411 703 037	29%	506 503 243	7%
	VR	1 541 221 635	32%	6 149 358 640	80%
	VD	750 158 706	16%	259 526 164	3%
<b>Total</b>		4 834 858 859	100%	7 707 631 960	100%

Source : Tableau réalisé par nous-mêmes à partir des données de « CO.G.B la belle ».

➤ **Interprétation :** De ce tableau nous constatons que l'actif les deux années 2011 et 2012 est dominé par les valeurs réalisables, ceci s'explique principalement par les cessions d'investissement mais les valeurs immobilisées restant importantes. Cela a permis de garantir la continuité de l'activité de l'entreprise. Pour éclairer au mieux aussi la structure de l'actif nous avons élaboré le graphe suivant à partir des deux bilans condensés.

**Graphique n°1 : La structure de l'actif**

Source : élaboré par nous-mêmes à partir des données de CO.G.B la belle.

Ce graphique fait apparaître clairement que l'actif du «*CO.G.B la belle*» est dominé par les valeurs réalisables, on constate aussi qu'une très forte évolution de celles-ci est enregistrée (soit 32% en 2011 et 80% en 2012).

Les valeurs immobilisées représentent une part faible (soit 23% en 2011 et 10% en 2012), ce qui n'est pas normal pour une entreprise industrielle qui doit s'intéresser beaucoup plus à la politique d'investissement.

- **Passif** : La structure de passif comprend trois rubriques : capitaux propres, les DLMT et les DCT.

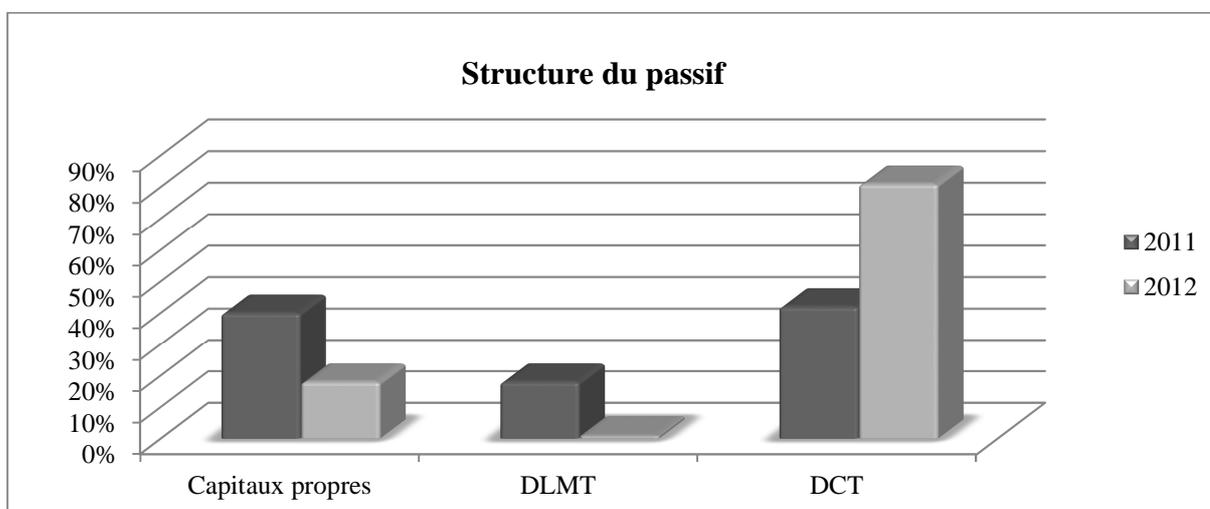
**Tableau N° 9: Le passif de grande masse**

Désignations		2011		2012	
		MT	%	MT	%
<b>Capitaux permanents</b>	Capitaux propres	1 927 946 211	<b>40%</b>	1 369 472 181	<b>18%</b>
	DLMT	871 112 472	<b>18%</b>	96 737 002	<b>1%</b>
<b>Passif circulant</b>	DCT	2 035 800 175	<b>42%</b>	6 241 422 777	<b>81%</b>
<b>Total passif</b>		<b>4 834 858 859</b>	<b>100%</b>	<b>7 707 631 960</b>	<b>100</b>

Source : établi par nous-mêmes à partir des données de CO.G.B la belle.

De ce tableau nous constatons que le passif est dominé par le passif circulant, 42 % en 2011 et 81% en 2012, cela signifie que le financement est effectué par les dettes à court terme. Donc, l'entreprise «*CO.G.B labelle*» souffre d'une insuffisance au niveau de ses ressources internes de financement. La structure du passif de deux exercices (2011, 2012) peut être présentée graphiquement comme suit :

**Graphique n°02 : La structure du passif**



Source : élaboré par nous-mêmes à partir des données de CO.G.B la belle.

A partir de ce graphe, on constate que les capitaux propres ont connu une diminution de 40% en 2011 et de 18% en 2012. Quant au passif du bilan, il est dominé par les dettes à court terme, 42% en 2011, et 81% en 2012. Cela signifie que l'essentiel des ressources de «*CO.G.B la belle*» viennent de l'extérieur (dettes à court terme).

### 3.1.2. Les indicateurs de l'équilibre financier

Les indicateurs de l'équilibre financier présentés dans le tableau ci-dessous sont : le fonds de roulement net (FRN), le besoin en fonds de roulement (BFR) et la trésorerie (TR).

**Tableau N° 10 : Les indicateurs de l'équilibre financier**

Désignations	Formules	Années	
		2011	2012
<b>FRN</b>	KP – VI	1 667 283 202	673 965 271
	AC - DCT	1 667 283 202	673 965 271
<b>BFR</b>	(VE + VR) -(DCT – DF)	1 777 857 088	4081 879 538
<b>TR</b>	FRN – BFR	-110 573 886	-3 407 914 267

Source : établi par nous-mêmes à partir des documents fournis par CO.G.B – Labelle.

- ✓ **Le fonds de roulement :** D'après ce tableau, nous constatons que durant les deux exercices, «*CO.G.B la belle*» a dégagé des fonds de roulement positifs. Le fonds de roulement est positif pour les deux années, ce qui signifie que l'entreprise a un besoin dans son cycle d'exploitation. Le FR a connu une baisse de 60% et qui est due par une diminution des éléments constituant du FR.
- ✓ **Le besoin de fonds roulement :** A travers ce tableau, nous lisons que le BFR est positif en deux années. Cela veut dire que l'entreprise est à l'équilibre financier à court terme, c'est-à-dire que les DCT peuvent financer l'exploitation de l'entreprise.
- ✓ **La trésorerie :** La trésorerie est négative ce qui signifie un déséquilibre financier immédiat. L'entreprise «*CO.G.B*» ne peut assurer sa solvabilité immédiate.

### 3.1.3. Les ratios de structure financière, liquidité et rentabilité

- ❖ **Ratio de la structure financière :** Les ratios de la structure financière visent à mesurer l'importance des dettes par rapport aux autres sources de financement des activités de l'entreprise. Le tableau suivant regroupe les principaux ratios de financement, de l'entreprise «*CO.G.B la belle*».

**Tableau N° 11 : Les ratios de la structure financière**

Ratios	Formules	Années	
		2011	2012
Ratio de financement total (RFT)	$\frac{CP}{\sum \text{Passif}}$	<b>0,40</b>	<b>0,18</b>
Ratio des actifs circulants(RAC)	$\frac{AC}{\sum \text{Actif}}$	<b>0,76</b>	<b>0,90</b>
Ratio d'autonomie financière (RAF)	$\frac{CP}{\sum \text{dette}}$	<b>0,66</b>	<b>0,22</b>
Ratio d'indépendance financière (RIF)	$\frac{\sum \text{actif}}{\sum \text{dettes}}$	<b>1,66</b>	<b>1,22</b>

Source : établi par nous-mêmes à partir des documents fournis par CO.G.B – Labelle.

D'après le tableau, on constate que :

- **Ratio de financement total :** Selon la norme, le RFT doit être supérieur à 1/3. Pour notre cas, le ratio de financement total est de 0,18 en 2012, ce résultat signifie que les ressources internes de «*CO.G.B la belle*» ne représentent que 18% de la totalité de ses ressources. Cette part est insuffisante et montre que la plus part des ressources de «*CO.G.B la belle*» vient de l'extérieur.

En comparant les deux exercices, nous constatons que ce ratio a connu une diminution considérable par rapport à 2011, où «*CO.G.B la belle*» était en bonne situation par rapport à la norme.

- **Ratio des actifs circulants :** Représente une part très important qui est de 0,76 dans l'année 2011 et il a connu une augmentation de la part de l'actif qui représente 0,90 dans l'année 2012.
- **Ratio de l'indépendance financière :** Il doit être supérieur de 1 et il permet de savoir quel est le degré de dépendance de l'entreprise. En comparant la dette totale au total de l'actif, on remarque que ce dernier a enregistré une diminution entre 2011 et 2012 en

passant de 1,66 à 1,22. Cette situation est due à l'augmentation des dettes et à la diminution du total de l'actif.

- **Le ratio d'autonomie financière :** en pleine diminution entre 2011 et 2012 et cela en passant de 0,66 à 0,22. Cette situation est due à l'augmentation des dettes et la diminution des fonds propres. L'incapacité du fonds de roulement à financer le besoin en fonds de roulement a obligé l'entreprise à faire recours aux dettes à court terme.
- ❖ **Les ratios de liquidité :** Les ratios de liquidité permettent de mesurer le degré de solvabilité de l'entreprise.

Le tableau suivant représente les ratios de liquidité de «*CO.G.B la belle*» durant les deux exercices (2011 et 2012).

**Tableau N° 12 : Les ratios de liquidité**

désignation	Formules	Années	
		2011	2012
Ratio de liquidité générale (RLG)	$\frac{AC}{DCT}$	<b>1,82</b>	<b>1,11</b>
Ratio de liquidité réduite (RLR)	$\frac{(VR+VD)}{DCT}$	<b>1,12</b>	<b>1,03</b>
Ratio de liquidité immédiate (RLI)	$\frac{VD}{DCT}$	<b>0,37</b>	<b>0,04</b>

Source : établi par nous-mêmes à partir des données de CO.G.B la belle.

- **Ratio de liquidité générale :** Il doit être supérieur de 1. Ce ratio mesure la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à court terme. Pour les deux années 2011 et 2012, on remarque que la CO.G.B est capable de payer ou de rembourser toutes ses DCT car les ratios de liquidité générale sont respectivement de 1,82 et 1,11 en 2011 et 2012.
- **Ratio de liquidité réduite :** Il doit être supérieur de 1. Le ratio de liquidité réduite mesure la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à court terme avec les valeurs disponibles et les valeurs réalisable. Ainsi, l'entreprise «*CO.G.B la belle*» est capable de rembourser ses DCT.
- **Ratio de liquidité immédiate :** En général, ce ratio est faible et il mesure la capacité de l'entreprise à payer ses DCT dans l'immédiat avec les valeurs disponibles. L'entreprise «*CO.G.B la belle*», ne peut rembourser dans l'immédiat que 4% de ses dettes exigibles. Ce résultat est insuffisant car il est inférieur à celui de l'exercice précédent.

- ❖ **Ratio de rentabilité :** Comme la rentabilité pose parfois de délicats problèmes de mesure, trois types de la rentabilité sont distingués. Le tableau ci-dessous représente les ratios de rentabilité de «*CO.G.B la belle*» durant les deux exercices 2011 et 2012:

**Tableau N° 13: Les ratios de rentabilité**

désignations	Formules	Années	
		2011	2012
RRE	RE + produit financier / Actif économique	<b>0,17</b>	<b>- 0,001</b>
RRC	RN / ventes	<b>0,06</b>	<b>-0,03</b>
RRF	RN /CP	<b>0,23</b>	<b>- 0,23</b>

Source : établi par nous-mêmes à partir des données de CO.G.B la belle.

- **ratio de rentabilité économique :** On constate, d'après le résultat ci-dessus, que la rentabilité économique est de 0,17 en 2011. Cela, signifie que la «*CO.G.B la belle*» est rentable. Par contre, en 2012 la rentabilité économique est négative - 0,001, ce qui signifie que «*CO.G.B la belle*» marque un mauvais niveau d'efficacité de ses activités courantes.
- **Ratio de rentabilité financière :** La rentabilité financière, ou la rentabilité des capitaux propres, est de 0,25 en 2011 et de - 0,23 en 2012. On constate que cette rentabilité a réalisé une diminution. Le ratio de la rentabilité financière de 2012 traduit une mauvaise situation pour la «*CO.G.B la belle*».
- **Ratio de rentabilité commerciale :** Ce ratio exprime la rentabilité de «*CO.G.B la belle*» en fonction de son volume d'activité. En considérant le résultat net, nous constatons que «*CO.G.B la belle*» est commercialement rentable en 2011 (pour 100 DA du chiffre d'affaire elle réalise un bénéfice de 6 DA). Contrairement à 2012, où le ratio de la rentabilité financière est négatif c'est-à-dire pour 100 DA du CA la «*CO.G.B la belle*» réalise une perte de 3 DA.

### 3.2. La performance économique

La performance économique se calcule en comparant le résultat et la valeur des moyens mis en œuvre pour l'obtenir. Nous pouvons l'apprécier en analysant certains résultats figurant dans les comptes des résultats.

### 3.2.1. Les soldes intermédiaires de gestion

Pour le cas de « *CO.G.B la belle* », et dans le cadre de notre analyse, nous nous sommes intéressés beaucoup plus aux quatre soldes premiers qui traduisent sa performance économique à savoir ; le résultat d'exploitation (RE), l'excédent brut d'exploitation (EBE), la valeur ajoutée (VA) et la production de l'exercice (PE). Le tableau suivant nous présente l'évolution de ces soldes durant la période de notre étude :

**Tableau N° 14: Les soldes intermédiaires de gestion**

Soldes	Formule	années	
		2011	2012
PE	Production vendue + production stockée + production immobilisée	8 733 450 740	11 821 966 500
VA	PE – consommations de l'exercice	1 462 395 141	451 505 61
EBE	VA – charge de personnel – Impôt et taxes	986 752 607	51 754 820
RE	EBE + Autres produits d'exploitation - autres charges d'exploitation - dotations aux amortissements	617 129 039	- 7 206923

Source : établi par nous-mêmes à partir des données de CO.G.B la belle.

- **Production de l'exercice** : L'entreprise a connu une baisse entre 2011 et 2012. Que la tendance de l'activité de « *CO.G.B la belle* » est positive, puisque sa production progresse de 35 % entre 2011 et 2012.
- **Valeur ajoutée** : La valeur ajoutée c'est la capacité de l'entreprise à créer une richesse par ses activités. L'entreprise a réalisé une VA moins importante en 2012 par rapport à 2011. Cette diminution est due à l'augmentation des consommations.
- **L'excédent brut de l'exploitation** : L'EBE mesure le surplus dégagé après une première rémunération de facteurs de production. L'EBE de l'entreprise en 2011 est de 986 752 607 DA, il a subi une diminution qui est due généralement à l'augmentation des charges personnelles.
- **Résultat d'exploitation** : La RE mesure l'enrichissement de l'entreprise et il a connu une baisse entre 2011 et 2012.

### 3.2.2. Les ratios de gestion

Le tableau ci-dessous représente clairement l'influence des charges sur la VA et l'EBE, en analysant quelques ratios de gestion de « *CO.G.B la belle* » pour la période de notre étude :

**Tableau N° 15 : Les ratios de gestion**

Désignations	Ratios de gestion	
	2011	2012
$\frac{\text{consommations totales}}{\text{production de l'exercice}}$	0,83	0,96
$\frac{\text{VA}}{\text{production de l'exercice}}$	0,16	0,04
$\frac{\text{frais de personnel}}{\text{VA}}$	0,25	0,69
$\frac{\text{EBE}}{\text{VA}}$	0,67	0,11

Source : établi par nous-mêmes à partir des données de CO.G.B la belle.

➤ **Interprétation :**

Le premier ratio représente la part de la consommation totale par apport à la production de l'exercice. Ainsi, la part de la consommation totale a augmentée en 2012 et s'élève à 96 %. Cela signifie que la plus part de la production de «*CO.G.B la belle*» est destinée à couvrir la consommation totale de l'exercice.

A partir du deuxième ratio, et en comparant les deux exercices, nous pouvons constater clairement la baisse du taux de la valeur ajoutée de 75% en 2012. Cette situation résulte de l'augmentation de la consommation totale.

Le troisième ratio représente la part des frais de personnel par apport à la VA ; ce ratio a connu une forte augmentation qui passe de 0,25 en 2011 à 0,69 en 2012. L'évolution positive de ce ratio qui s'élève à 176% représente une situation défavorable pour «*CO.G.B la belle*».

Le quatrième ratio représente la part de l'EBE par apport à la VA. Ce ratio a connu une baisse qui est passée de 0,67 en 2011 à 0,11 en 2012. Donc, la part de l'EBE est très faible.

Il y a d'autres indicateurs et ratios qui mesurent la performance économique. Pour le cas de la «*CO.G.B la belle*» nous avons dressé le tableau suivant :

**Tableau N° 16 : Taux de VA et de MB**

désignation	Formule	Années	
		2011	2012
<b>Taux de VA</b>	VA / CA (HT)	0,21	0,04
<b>Taux de MB</b>	EBE / CA (HT)	0,14	0,004

Source : établi par nous-mêmes à partir des données de CO.G.B la belle.

- **Le taux de la valeur ajoutée :** D'après ce tableau on remarque que la valeur ajoutée représente 21% du chiffre d'affaires en 2011 alors qu'en 2012 ne représente que 4%. On remarque aussi que «*CO.G.B la belle*» a enregistré une forte diminution du taux de la VA en 2012 par rapport à 2011 cela est dû à la forte augmentation de consommations de «*CO.G.B la belle*» pour cet exercice.
- **Le taux de marge brute :** Ce ratio représente 14% du chiffre d'affaire en 2011 alors en 2012 ne représente que 0,4%. Il apparait dans le tableau ci-dessus que la part de l'EBE est faible pour les deux exercices et qu'une forte diminution est enregistrée en 2012. Cette diminution est due essentiellement à l'importance des impôts et des charges de personnel qui représentent une part importante de la valeur ajoutée et de chiffre d'affaires.

### 3.3. Les indicateurs de la performance au sein de l'entreprise « *CO.G.B labelle* »

L'indicateur de performance provient de l'expression du besoin.

#### 3.3.1. Construction d'un indicateur de la performance au sein de « *CO.G.B labelle* »

Un indicateur est une information ou un regroupement d'information précis, utile, pertinent pour la gestionnaire, contribuant à l'appréciation d'une situation. Les fonctions des indicateurs au sein de «*CO.G.B la belle*» sont multiples :

- Suivi d'une activité et d'un processus ;
- Diagnostic d'une situation ou d'un problème ;
- Veille et surveillance d'environnement et de changement.

Les champs d'analyse des indicateurs dans l'entreprise «*CO.G.B la belle*» sont divers.

### 3.3.2. La construction des indicateurs de la performance financière au sein de « *CO.G.B la belle* »

La construction des indicateurs de la performance financière au sein de « *CO.G.B la belle* » comprend les étapes suivantes :

❖ **Choix des variables qui reflètent les objectifs financiers de la direction générale :**

L'entreprise « *CO.G.B la belle* » prend comme meilleure expression de la performance financière le chiffre d'affaire réalisé dans son activité de quantités vendues. Son chiffre d'affaires est construit à base de quantité vendue en tonnes. Les actifs de l'entreprise « *CO.G.B la belle* » sont représentés par l'actif total.

❖ **Choix d'une méthode d'évaluation de paramètres :**

Les actifs de l'entreprise « *CO.G.B la belle* » sont évalués par des coûts de production.

❖ **Définition d'un objectif de référence pour la performance :**

Par exemple, toutes les décisions doivent-elles avoir comme référence le même taux de rendement attendu des actifs, ce qui n'est pas le cas dans l'entreprise « *CO.G.B la belle* » qui ne fixe pas un taux de rendement exigé.

❖ **Choix de la périodicité des retours d'information :**

Les comptes rendus de la performance dans l'entreprise « *CO.G.B la belle* » sont transmis à la direction générale chaque mois vu la complexité de la structure hiérarchique de cette entreprise.

### 3.3.3. La mesure des indicateurs de la performance sien de « *CO.G.B la belle* »

Cette partie analyse les indicateurs de la performance des divisions de l'organisation. Ces indicateurs prennent en compte les capitaux investis : le taux de rendement des capitaux (ROI), la valeur résiduelle, le taux de marge bénéficiaire, et la valeur ajoutée économique (EVA).

❖ **Taux de rendement des capitaux investis**

**Résultat**

**ROI=** \_\_\_\_\_

**Capitaux investis**

436 892 233,08

**ROI 2011 =** \_\_\_\_\_ **= 0,21**

2 076 486 627, 79

-310 277 445

**ROI 2012 =** \_\_\_\_\_ **= -0,13**

2 341 894 749,72

Ce taux de rendement constitue la méthode la plus répandue pour incorporer les capitaux investis dans l'indicateur de la performance. Ce ratio exprime la part de chaque dinar investi dans le résultat de l'entreprise «*CO.G.B la belle*».

Pour l'entreprise «*CO.G.B la belle*» en 2011, elle a réalisé une marge bénéficiaire de (0,21) pour chaque dinar engagé. Cette marge passe à (-0,13) en 2012, c'est une diminution par rapport à 2011.

Le taux de rendement des capitaux investis montre les avantages obtenus en réduisant les actifs immobilisés ou actifs circulants.

❖ **Taux de marge bénéficiaire**

Résultat de l'exercice

Taux de marge bénéficiaire = \_\_\_\_\_

Chiffre d'affaire

436 892 233,08

Taux de marge bénéficiaire 2011 = \_\_\_\_\_ = 0 ,042

10 232 697 293,72

-310 277 445

Taux de marge bénéficiaire 2012 = \_\_\_\_\_ = -0 ,027

11 327 345 739,62

Un taux de marge bénéficiaire exprime le rapport entre le résultat de l'exercice et le chiffre d'affaire. Ce dernier est un paramètre dont les entreprises accordent beaucoup d'importance car il représente le volume des ventes. Ce ratio mesure la part de chaque dinar des ventes (CA) dans le résultat de l'entreprise.

En 2011, pour « *CO.G.B la belle* » le résultat de ce ratio est de 0,042. Il est passé en 2012 à (-0,027). En conséquence, on remarque une légère diminution en 2012 par rapport à 2011 mais elle reste toujours insuffisante.

#### ❖ Taux de rentabilité financière

Résultat d'exercice

ROE = \_\_\_\_\_

Capitaux propres

436 892 233,08

ROE 2011 = \_\_\_\_\_ = 0 ,26

1 679 749 625,81

-310 277 445

ROE 2012 = \_\_\_\_\_ = - 0,15

1 994 927 645,52

Ce ratio mesure la part des capitaux propres dans le résultat de l'exercice, il marque une diminution de 50 % entre l'exercice 2011 et l'exercice 2012 passant de 0,26 à (-0,15).

La direction générale, d'après les indicateurs calculés, a enregistré une diminution appréciable pour l'année 2012 par rapport à 2011, mais ça reste sa performance insuffisante.

### **Conclusion**

En conclusion, durant notre stage au sein de l'entreprise «*CO.G.B la belle*», nous avons analysé les tableaux de bord en l'occurrence celui de la production et des ventes. Nous avons aussi tenté une analyse des méthodes de mesure de la performance et des indicateurs utilisés dans cette entreprise. La mesure de la performance de cette dernière est liée à toutes ces analyses, qui sont fondées sur le contrôle des écarts c'est-à-dire la comparaison des prévisions avec les réalisations. Cette comparaison permet d'améliorer la performance de l'entreprise, ce qui nous amène à affirmer que toute entreprise qu'elle soit commerciale ou industrielle a besoin d'outils de pilotage et de mesure. Ces outils sont ceux du contrôle de gestion ils doivent être exploités avec beaucoup d'intérêt pour mieux répondre aux besoins des dirigeants et aider dans la prise de décision.

En effet, l'analyse du tableau de bord de l'entreprise CO.G.B la belle conclut à une amélioration de la performance en 2012 par rapport à 2011. Par contre, l'analyse des ratios et celle des soldes intermédiaires de gestion plaident en faveur de performance insuffisante.

# Conclusion générale

Les entreprises qu'elles soient commerciales ou industrielles ont besoin des outils de pilotage et de mesure de la performance. Ces outils sont ceux du contrôle de gestion, qui permettent de répondre aux besoins des dirigeants et aident dans la prise de décision. Une entreprise, pour assurer sa pérennité, doit adopter un système de contrôle de gestion très efficace. A cette fin, des outils essentiels sont à la disposition du contrôleur de gestion à savoir ; la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord. Le ce dernier doit fournir des informations nécessaires pour le pilotage de la performance parce qu'il est considéré comme un outil de : contrôle ; dialogue ; communication ; aide à la décision et la prévision. Il utilise des indicateurs très importants pour l'évaluation de la performance.

Durant notre stage au sein de « *CO.G.B la belle* », nous avons essayé d'évaluer la sa performance en utilisant certains indicateurs à savoir l'analyse de la performance financière et la performance économique. Notre stage n'a été que d'une durée restreinte de trente jours, une courte expérience qui nous a permis de ressentir un manque concernant les informations qu'on a pu acquérir, mais malgré ces contraintes, elle nous a tout de même permis de forger notre idée de la vie active et professionnelle.

Nous avons essayé de présenter dans le premier chapitre le contrôle de gestion et le pilotage de la performance. Nous avons aussi présenté clairement les outils de contrôle de gestion qui sont engagés par cette entreprise afin d'assurer sa performance tels que la comptabilité analytique, gestion budgétaire et le tableau de bord, ainsi que les instruments de pilotage de la performance. Dans le second, nous avons abordé la performance de l'entreprise et les méthodes de mesure de la performance ainsi que ses indicateurs. Le troisième chapitre comporte une étude de cas à travers un stage pratique qu'on a effectué au niveau de l'entreprise « *CO.G.B Labelle* », nous avons conclu que l'élaboration d'un service contrôle de gestion doit obéir à des principes et des règles de mise en place avec le respect d'un enchaînement rigoureux. Nous avons pu déduire que la mesure de performance de l'entreprise est liée à l'analyse de ces derniers en comparant les prévisions aux réalisations mesure de la performance, celle-ci est mesurée à l'aide de plusieurs indicateurs, qui sont déterminés en fonction des caractéristiques de chaque entreprise avec une analyse exhaustive de ses indicateurs de performance de l'entreprise « *CO.G.B La belle* ».

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage performant capable de répondre aux besoins des dirigeants. Il est mis en œuvre dans le but d'améliorer l'entreprise et la rendre plus performante. Le tableau de bord joue un rôle efficace dans l'amélioration de la

performance de «*CO.G.B la belle*», et surtout le pilotage de sa stratégie à travers le calcul et l'interprétation des écarts pour engager des actions correctives. La performance de l'entreprise est la combinaison de deux concepts; efficacité et efficience. En effet, l'entreprise est dite performante si elle peut améliorer ses profits tout en minimisant ses coûts.

La performance financière ne suffit plus à la mesure de la performance d'une entreprise. Dès lors, les entreprises doivent mesurer leurs progrès à partir d'une performance, et la plus globale, incluant la dimension économique. Les indicateurs de la performance au sein de l'entreprise «*CO.G.B la belle*» renseignent d'une diminution de l'année 2012 par rapport en 2011 mais elle reste insuffisante pour les deux années.

# Bibliographie

### Réalisations de production

Désignations	Unité	2011				Taux d'évolution
		prévu	real	%		
Huiles raffinées	Tonne	84 808	61 676	73	54 876	12
Huiles condit CO.G.B		37 804	32 987	87	28 662	15
Margarines +PVA		4 196	13 491	45	11 626	16
Savon de ménage		27 600	17 691	64	21 529	-18
Savon de toilette		1 200	133	11	399	-67
Copeaux de savon		1 200	745	62	1 200	-38
Glycérine		1 000	557	56	718	-22
Autres		1 521	349	23	1232	-72
Total		189 329	131 212	69	120 242	09

### Réalisation de distribution

Désignations	Unité	2011				Taux d'évolution
		Prévu	Real	%		
Huiles COND CO.G.B	Tonne	37 804	33 858	90	30 495	11
Huiles COND S/traitance		4 196	3 585	85	00	-
Huiles-en VRAC		10 000	8 133	81	9049	-
Huiles HYDROG		6 840	66	1	1082	12
Total Huiles		58 840	45 640	78	40 626	16
Margarines+PVA		30 000	13 491	45	11 630	-12
Savon de toilette		27 600	17 474	63	19 882	-68
Savon de ménage		1 200	128	11	405	-38
Copeaux de savon		1 000	745	62	1 200	-33
Total		119 840	78 490	00	75 000	04

**COGB LABELLE**

**COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE EXERCICE 2011**

<b>LIBELLE</b>	<b>NOTES</b>	<b>MONTANTS</b>
Ventes et produits annexes		6 944 401 470,09
Variation stocks produits finis et en cours		1 789 049 269,88
Production immobilisée		0,00
Subvention d'exploitation		0,00
<b>1-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>8 733 450 739,97</b>
Achats consommés		-6 671 596 758,33
Services extérieurs et autres consommations		-599 458 840,91
<b>2-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-7 271 055 599,24</b>
<b>3-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)</b>		<b>1 462 395 140,73</b>
Charges de personnel		-372 467 410,99
Impôts,taxes et versements assimilés		-103 175 122,68
<b>4- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>986 752 607,06</b>
Autres produits opérationnels		12 597 256,53
Autres produits d'exploitation		-176 005 006,30
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-206 215 817,99
Reprise sur pertes de valeur et provisions		0,00
<b>5- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>617 129 039,30</b>
Produits financiers		0,00
Charges financiers		-148 962 629,19
<b>6- RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-148 962 629,19</b>
<b>7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (5-6)</b>		<b>468 166 410,11</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-31 274 177,03
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		0,00
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>8 746 047 996,50</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-8 309 155 763, 42</b>
<b>8- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>436 892 233,08</b>
Eléments extraordinaires(produits) (à préciser)		0,00
Eléments extraordinaires(produits) (à préciser)		0,00
<b>9- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		<b>0,00</b>
<b>10- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>436 892 233,08</b>

## Réalisations de production

Désignations	Unité	2012			Rappel réalisation	Taux d'évolution
		prévu	real	%		
Huiles raffinées	Tonne	73 635	57 477	78	46 261	24
Huiles condit CO.G.B	Tonne	11 456	19 021	166	15 410	23
Margarines +PVA	Tonne	32 885	38 666	116	32 987	-9
Savon de ménage	Tonne	16 616	2 706	0	17 691	196
Savon de toilette	Tonne	723	10 115	42	133	54
Copeaux de savon	Tonne	722	1 145	97	745	20
Glycérine	Tonne	900	394	54	557	144
Autres	Tonne	1800	1592	74	321	396
Total	Tonne	92 628	91 291	99	85 260	07

## Réalisation de distribution

Désignations	Unité	2011				Taux d'évolution
		Prévu	Real	%		
Huiles COND CO.G.B	Tonne	32 885	57 013	173	33 858	11
Huiles COND S/traitance	Tonne	3650	2 706	74	3 582	
Huiles-en VRAC	Tonne	10 000	187	2	8 133	-26
Huiles HYDROG	Tonne	-	-	-	-	-
Total Huiles	Tonne	46 535	59 924	42	45 573	04
Margarines+PVA	Tonne	23 876	9 963	109	13 491	212
Savon de toilette	Tonne	16 616	18114	55	17 474	54
Savon de ménage	Tonne	723	398	159	128	313
Copeaux de savon	Tonne	900	1346	150	326	56
Total	Tonne	89 372	91 962	103	78 423	17



# Annexes

CO.G.B la belle

BEJAIA

**Bilan 2011 (en dinars)**

Actif	Montants			Totaux partiels	Passif	Montants	Totaux partiels
	Brut	AMORT & PROV	Net				
<b>actif non courant</b>					<b>capitaux propres</b>		
immobilisations incorporelles	250 000 000		250 000 000		capital émis	1000000000	
terrains	109 253 175	0	109253175		capital non appelé	0	
immobilisations corporelles	7 688 528 065,40	6 918 506 581,45	770 021 483,95		primes et réserves	51 053 321,89	
immobilisations en cours	2 500 822,40	0	2 500 822,40		écart de réévaluation	0	
immobilisations financières	0	0	0		résultat net	436 892 233,08	
autres titres immobilisés	0	0	0		autres capitaux propres-report à nouveau	440 000 656,16	
prêts et autres actifs financiers	0	0	0				
impôts différés d'actif	0	0	0				
<b>total actif non courant</b>	<b>8 050 282 062,80</b>	<b>6 918 506 581,45</b>	<b>1 131 775 481,35</b>	<b>1 131 775 481,35</b>	<b>total capitaux propres</b>	<b>1 927 946 211,13</b>	<b>1 927 946 211,13</b>
<b>actif courant</b>					passif non courant		
stocks en cours	1 594 776 835,82	183 073 798,88	1 411 703 036,94		emprunts et dettes financières	373 614 108,32	
<b>créances et emplois assimilés</b>					impôts différés et provisionnés	0	
clients	1 309 667 632,45	0	1 309 667 632,45		autres dettes non courantes	497 498 363,80	
autres débiteurs	212 530 868,20	13 428 377,65	199 102 490,55		provisions et produits comptabilisés d'avance	0	
impôts	32 451 511,83	0	32 451 511,83		<b>total passif non courant</b>	<b>871 112 472,12</b>	<b>871 112 472,12</b>
créances	0	0	0		<b>passif courant</b>		
<b>disponibilités et assimilés</b>					fournisseurs et comptes rattachés	1 169 006 776,47	
autre actifs financiers courants	23 489,78	0	23 489,78		impôts	6 060 807,88	
trésorerie	750 135 215,89	0	750 135 215,89		autres dettes	0	
					trésorerie passif	860732591,19	
<b>total actif courant</b>	<b>3 899 585 553,97</b>	<b>196 502 176,53</b>	<b>3 703 083 377,44</b>	<b>3 703 083 377,44</b>	<b>total passif courant</b>	<b>2 035 800 175,54</b>	<b>2 035 800 175,54</b>
<b>total général</b>	<b>11 949 867 616,77</b>	<b>7 115 008 757,98</b>	<b>4 834 858 858,79</b>	<b>4 834 858 858,</b>	<b>total général passif</b>	<b>4 834 858 858,79</b>	<b>4 834 858 858,79</b>

CO.G.B la belle

BEJAIA

**Bilan 2012 (en dinars)**

Actif	Actif			Totaux partiels	Passif	Passif	
	Montants					Montants	Totaux partiels
	Brut	AMORT & PROV	Net				
<b>Actif non courant</b>					<b>Capitaux propres</b>		
immobilisations incorporelles	250 318 000	53000	250265000		capital émis	1000000000	
terrains	109 253 175	0	109253175		capital non appelé	0	
immobilisations corporelles	7 325 370 784	7016127754	309243029		primes et réserves	805777195	
immobilisations en cours	68 772 218	0	68772218		écart de réévaluation	0	
immobilisations financières	0	0	0		résultat net	-310277445	
autres titres immobilisés	0	0	0		autres capitaux propres-report à nouveau	-126027569	
prêts et autres actifs financiers	34 417 728	0	34417728				
impôts différés d'actif	20 292 762	0	20292762				
<b>total actif non courant</b>	<b>7 808 424 667</b>	<b>7016180754</b>	<b>792243912</b>	<b>792243912</b>	<b>total capitaux propres</b>	<b>1369472181</b>	<b>1369492181</b>
<b>actif courant</b>					passif non courant		
stocks en cours	971354120	464850877	506503243		emprunts et dettes financières	0	
<b>créances et emplois assimilés</b>					impôts différés et provisionnés	0	
clients	5822775165	0	5822775165		autres dettes non courantes	0	
autres débiteurs	249856791	0	249856791		provisions et produits comptabilisés d'avance	96737002	
impôts	726684	0	726684		<b>total passif non courant</b>	<b>96737002</b>	<b>96737002</b>
créances	76000000	0	76000000				
<b>disponibilités et assimilés</b>					<b>passif courant</b>		
autre actifs financiers courants	0	0	0		fournisseurs et comptes rattachés	1804307471	
trésorerie	259526164	0	259526164		impôts	240865259	
					autres dettes	528809616	
					trésorerie passif	3667440432	
<b>total actif courant</b>	<b>7380238925</b>	<b>464850877</b>	<b>6915388048</b>	<b>6915388048</b>	<b>total passif courant</b>	<b>6241422777</b>	<b>6682208338</b>
<b>total général</b>	<b>15188663591</b>	<b>7481031631</b>	<b>7707631960</b>	<b>7707631960</b>	<b>total général passif</b>	<b>7707631960</b>	<b>7707631960</b>

# Table des matières

**La liste des abréviations****La liste des tableaux et figures****Sommaire**

<b>Introduction générale.....</b>	<b>1</b>
<b>Chapitre I : le contrôle de gestion et le pilotage de performance</b>	
<b>Introduction.....</b>	<b>3</b>
<b>Section1 :Aspects généraux sur le contrôle de gestion.....</b>	<b>3</b>
1.1. Définition du contrôle de gestion.....	3
1.2. Finalité et le processus du contrôle gestion.....	5
1.2.1. Finalité du contrôle de gestion.....	5
1.2.2. Le processus du contrôle gestion.....	6
1.3. Mission et les objectifs du contrôle de gestion.....	9
1.3.1. Mission du contrôle de gestion.....	9
1.3.2. Les objectifs du contrôle de gestion.....	10
1.4. Le rôle du contrôleur de gestion.....	11
1.4.1. Les mission du contrôleur de gestion. ....	11
1.4.2. Les compétences requises.....	13
<b>Section 2 : Les outils de contrôle de gestion.....</b>	<b>15</b>
2.1.La comptabilité analytique.....	15
2.1.1. Définition.....	15
2.1.2. Les objectifs essentiels de la comptabilité analytique.....	16
2.2. La gestion budgétaire.....	16
2.2.1. Définition.....	16
2.2.2. Les limite de la gestion budgétaire.....	16
2.2.3. Les principes de base de la gestion budgétaire .....	17
2.2.4. Les étapes du la gestion budgétaire.....	19
2.3. Le tableau de bord. ....	21

---

2.3.1. Définition.....	21
2.3.2. Objectifs du tableau de bord.....	22
2.3.3. Les fonctions du tableau de bord.....	22
2.3.4. Les indicateurs de tableau de bord.....	23
2.4. Le reporting.....	26
<b>Section3 : Le pilotage de la performance au niveau de l'entreprise.....</b>	<b>27</b>
3.1. Définition de pilotage.....	27
3.2. Les fonctions et procédures du pilotage de performance.....	28
3.2.1 Les fonctions du pilotage de performance.....	28
3.2.2. Le procédures du pilotage de performance.....	28
3.3. Les outils du pilotage de la performance.....	29
3.3.1. Les prix de cession interne.....	29
3.3.2. Le coût cible.....	30
3.3.3. L'analyse des écarts.....	30
3.3.4. Les outils prévisionnels.....	31
3.3.5. Les outils de suivi de réalisations.....	33
3.3.6. Les outils d'appui.....	33
3.4. Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance.....	33
3.4.1. Piloter la valeur pour les différentes parties prenante.....	34
3.4.2. Piloter la valeur perçue par le client.....	34
3.4.3. Piloter la valeur en se différenciant des concurrents.....	34
3.4.4. Prendre en compte l'accélération du temps en actualisant les indicateurs.....	35
3.4.5. Piloter le comportement des acteurs interne.....	35
<b>Conclusion.....</b>	<b>35</b>
<b>Chapitre II : La performance dans l'entreprise.</b>	
<b>Introduction.....</b>	<b>36</b>
<b>Section1 : Généralités sur la notion performance.....</b>	<b>36</b>

---

1.1. Définition de la performance.....	36
1.2. Le langage et typologies de la performance.....	38
1.2.1. Le langage de la performance.....	38
1.2.2. La typologie de la performance.....	39
1.3. Les sources et les caractéristiques de la performance.....	42
1.3.1. Les sources de la performance.....	42
1.3.2. Les caractéristiques de la performance.....	43
1.4. Les formes et dimensions de la performance.....	44
1.4.1. La forme de la performance.....	44
1.4.2. Les dimensions de la performance.....	45
1.5. Les domaines de la performance.....	47
<b>Section 2 : Les méthodes de mesure de la performance.....</b>	<b>48</b>
2.1. La performance financière.....	48
2.1.1. Les indicateurs du bilan.....	48
2.1.2. Les ratios d'analyse des bilans.....	49
2.2. La performance économique.....	51
2.2.1. Les indicateurs de tableau de comptes de résultats.....	51
2.2.2. Les ratios du tableau des soldes intermédiaires de gestion.....	53
<b>Section 3 : Notion des indicateurs de la performance.....</b>	<b>54</b>
3.1. Définition de l'indicateur de la performance.....	55
3.2. Les qualités d'un bon indicateur.....	55
3.3. Typologies des indicateurs de la performance.....	55
3.3.1. Indicateurs de résultats et indicateurs de suivi.....	55
3.3.2. Indicateurs de pilotage et indicateurs de reporting.....	56
3.4. Construction d'un indicateur de la performance financière.....	57
3.5. Les indicateurs de la performance.....	58
3.5.1. Taux de rendement des capitaux investis.....	58

---

3.5.2. Résultat résiduel.....	59
3.5.3. La valeur ajoutée économique.....	59
3.5.4. Taux de marge bénéficiaire.....	60
3.5.5. Le taux de rentabilité financière (ROE).....	60
3.5.6. Le ratio Q.....	60
<b>Conclusion.....</b>	<b>61</b>
<b>Chapitre III : le contrôle de gestion au service de la performance au sien « CO.G.B »</b>	
<b>Introduction.....</b>	<b>62</b>
<b>Section 1 : présentation de l'entreprise.....</b>	<b>62</b>
1.1. Historique de l'entreprise.....	62
1.1.1. La représentation des différentes restructurations de « CO.G.B la belle ».....	63
1.2.La situation géographiques la forme juridique.....	63
1.2.1. La situation géographiques.....	63
1.2.2. La forme juridique.....	64
1.3. Les activités et les fonctionnent de l'entreprise.....	65
1.3.1. Les activités de l'entreprise.....	65
1.3.2. Les fonctionnement de l'entreprise.....	65
1.4. Objectifs et missions de l'entreprise.....	67
1.4.1. Objectifs de l'entreprise.....	67
1.4.2. Missions de l'entreprise.....	67
1.5. Organisation de travail .....	67
1.1.5. Direction de l'unité.....	68
1.5.2. Département des ressources humaines.....	68
1.5.3. Département commercial .....	68
1.5.4. Département approvisionnement.....	69
1.5.5. Département maintenance.....	69
1.5.6. Département production.....	69

---

1.5.7. Département sécurité.....	69
1.6. Organigramme générale de « CO.G.B la belle ».....	69
<b>Section 2 : le contrôle de gestion et la performance l'entreprise.....</b>	<b>70</b>
2.1. Étude et analyse du tableau de bord l'entreprise.....	71
2.1.1. Les différents tableaux de bord existant dans l'entreprise.....	71
2.1.2. Les objectifs de l'entreprise CO.G.B.....	72
2.2. Structure du tableau de bord.....	72
2.2.1. Indicateurs de l'état au service de production.....	72
2.2.2. Indicateurs du tableau de bord des ventes.....	73
<b>Section3 :les méthodes et les indicateurs de la performance l'entreprise .....</b>	<b>75</b>
3.1. La performance financière.....	75
3.1.1. Les bilans financiers en grandes masse.....	75
3.1.2. Les indicateurs de l'équilibre financier.....	78
3.1.3. Les ratios de structure financier, liquidité et rentabilité.....	79
3.2. La performance économique.....	81
3.2.1. Les soldes intermédiaires de gestion.....	82
3.2.2. Les ratios de gestion.....	82
3.3. Les indicateurs de la performance sein de l'entreprise « <b>CO.G.B labelle</b> ».....	<b>84</b>
3.3.1. Constructiond'un indicateur de la performance au sein de « <b>CO.G.B</b> ».....	<b>84</b>
3.3.2. La mesure des indicateurs de la performance sien de « <b>CO.G.B labelle</b> ».....	<b>85</b>
<b>Conclusion.....</b>	<b>88</b>
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>89</b>

**COGB LABELLE**

**COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE EXERCICE 2012**

<b>LIBELLE</b>	<b>NOTES</b>	<b>MONTANT</b>
Ventes et produits annexes		11 403 345 750
Variation stocks produits finis et en cours		-61 379 240
Production immobilisée		0,00
Subvention d'exploitation		480 000 000
<b>1-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>11 821 966 500</b>
Achats consommés		-10 800 943 248
Services extérieurs et autres consommations		-569 517 636
<b>2-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>-11 370 460 883</b>
<b>3-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)</b>		<b>451 505 617</b>
Charges de personnel		-313 442 356
Impôts,taxes et versements assimilés		-86 308 441
<b>4- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>51 754 820</b>
Autres produits opérationnels		70 474 735
Autres produits d'exploitation		-38 563 735
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-90 872 727
Reprise sur pertes de valeur et provisions		0,00
<b>5- RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>-7 206 923</b>
Produits financiers		1 232 217
Charges financiers		-304 302 739
<b>6- RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-303 070 522</b>
<b>7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (5-6)</b>		<b>-310 277 445</b>
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		0,00
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>11 893 673 452</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-12 203 950 897</b>
<b>8- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-310 277 445</b>
Eléments extraordinaires(produits) (à préciser)		0,00
Eléments extraordinaires(produits) (à préciser)		0,00
<b>9- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>		<b>0,00</b>
<b>10- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-310 277 445</b>

## **Résumé :**

Le contrôle de gestion a pour objectif de fournir aux décideurs les informations sur la performance et les explications de cette performance. Le contrôle de gestion comprend tous ces outils à savoir : la comptabilité analytique, gestion budgétaire et le tableau de bord. Piloter la performance, c'est organiser l'ensemble des actions qui permettent d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

Le terme performance est souvent utilisé dans les appréciations portées sur les entreprises et, plus particulièrement, en contrôle de gestion il désigne la performance globale, performance financière et/ou les indicateurs de la performance. Dans notre travail, nous avons essayé de cerner la notion de la performance et de comprendre comment l'entreprise **CO.G.B la belle** construit-elle ses indicateurs. Ces derniers sont au cœur du système de contrôle de gestion de cette entreprise et fournissent aux décideurs un diagnostic sur les résultats, ainsi qu'une information sur les moyens mis en œuvre pour atteindre les résultats attendus.

**Mots de clés :** contrôle de gestion, outils, pilotage, CO.G.B la belle, performance et indicateurs.