

## **Chapitre1 : le contrôle de gestion et les mesures de performance**

Le contrôle de gestion est un processus primordial qui participe à la survie de l'organisation, il constitue pour les dirigeants, un support à l'allocation des ressources et à la réalisation des objectifs.

C'est pour cette raison et par rapport au rôle important joué par le contrôle de gestion, qu'il faut définir ce processus et identifier ses missions et ses outils.

Dans la première section, nous étudierons la notion du contrôle de gestion.

Dans la deuxième section nous mettrons l'accent sur les évolutions qui s'émergent au niveau du processus de contrôle de gestion.

Ensuite, nous présenterons les différentes missions de cette fonction ainsi ses différents outils, qui donnent à ce processus une spécificité et qui impose son existence dans toute organisation.

## Section 1 : notions de contrôle de gestion

### 1- Définition et Objectifs du contrôle de gestion:

Il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion. Chacune de ces définitions, développe un aspect particulier de cette discipline en constante évolution.

Longtemps considéré comme un contrôle de l'utilisation des ressources allouées aux différentes divisions d'une organisation, le contrôle de gestion est actuellement envisagé comme fonction indispensable au pilotage de la performance de l'organisation.

Nous proposons dans ce qui suit, des définitions du contrôle de gestion formulés par des auteurs.

« Le contrôle de gestion : c'est l'ensemble des moyens mis en œuvre par l'entreprise afin d'aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs fixés »<sup>1</sup>

« Le contrôle de gestion : c'est l'ensembles des techniques permettant de s'assurer de l'utilisation optimale des outils de gestion et ainsi de l'obtention de réalisations conforme aux prévisions »<sup>2</sup>

A partir de ces définitions, on peut dire que le contrôle de gestion est un ensemble des programmes d'action, c'est un processus qui permet aux dirigeants fonctionnels et opérationnels d'allouer les ressources pour réaliser des résultats performants.

Autrement dit ; le contrôle de gestion est un arbitre de déroulement des fonctions de l'organisation. Il veille à mettre en œuvre des stratégies ainsi que la régulation des comportements des hommes. Comme il fournit des données dont les responsables auront besoin pour tous les organes de l'entité.

Le contrôle de gestion est aussi défini comme « un système organisé d'aide à la décision de nature à assurer une maîtrise de la gestion en promouvant l'efficacité, la productivité et la rentabilité dans l'entreprise »<sup>3</sup>

La définition qui précède confirme que le but de tout contrôle de gestion est toujours de contribuer à la réalisation des objectifs ; à savoir: l'efficacité, la productivité et la rentabilité.

La définition la plus claire et la plus complète en soit. Celle d'ANTHONY.R.N. Elle reste la plus répandue et la plus classique des définitions. Il définit en effet, le contrôle de

---

<sup>1</sup> Isabelle de KERVILER. Le contrôle de gestion à la portée de tous, Edition : ECONOMICA, Paris, 2000, P 10.

<sup>2</sup> Isabelle de KERVILER. OP CIT, P11.

<sup>3</sup> B.H Abtye, CONTROLE DE GESTION, Evaluation, Contraintes, Décisions, Edition CLET-banque, paris, 1980, p68

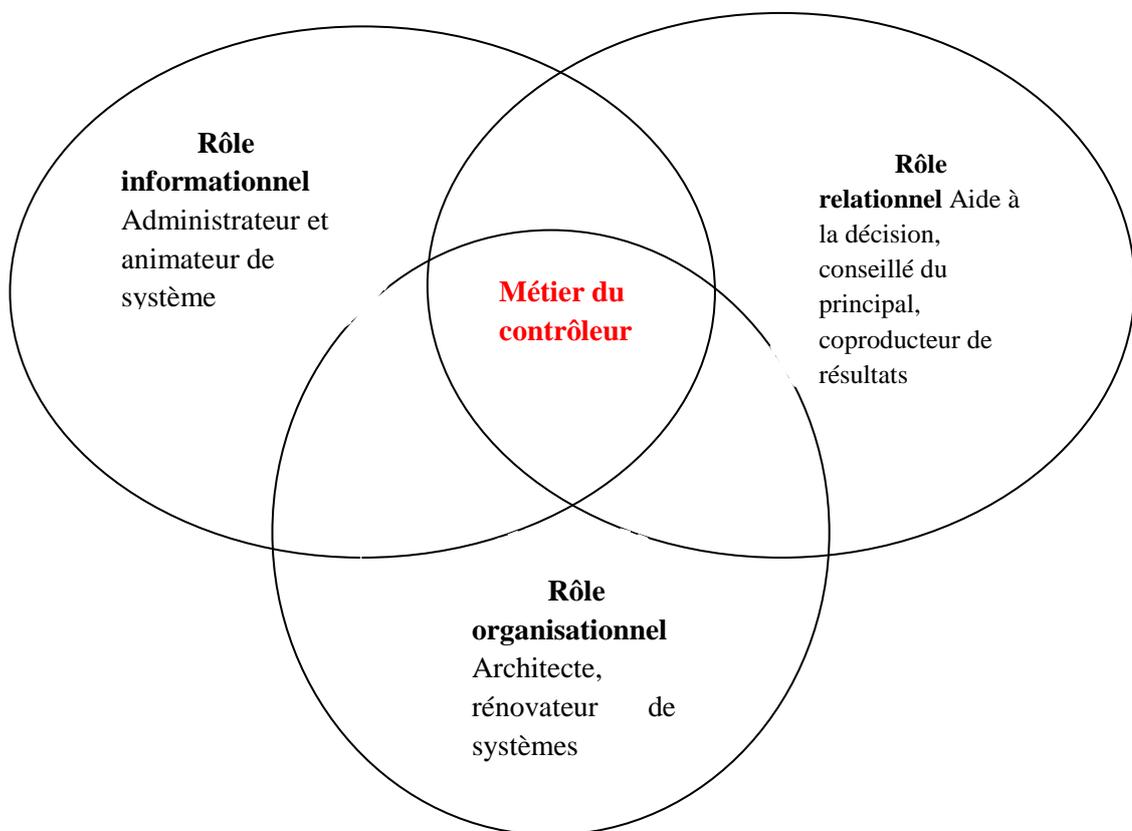
gestion comme « le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés »<sup>1</sup>

Cependant l'accent est mis sur « aide à la décision » du contrôle de gestion. On peut donc tirer la conclusion : que le contrôle de gestion est fonction de conseil plus qu'autre chose. Par suite, son positionnement en tant que staff dans le diagramme de la société s'est imposé.

En effet, l'évolution de la pensée managériale, l'émergence de nouvelles priorités au sein de l'entreprise et l'institution de nouveaux concepts sur l'organisation, ont fait évoluer la notion de contrôle de gestion vers une dimension plus globale de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est pour la direction un moyen commode de décentraliser sans perdre le pouvoir. « la décentralisation s'opère sans perte de contrôle grâce à des processus d'anticipation, de fixation d'objectifs et de moyens de suivi pour corriger les dérives, processus sans cesse appuyés par des systèmes d'information largement, eux aussi, tournés vers la prévision. Ces processus forment ce qui s'appellera progressivement le contrôle de gestion »<sup>2</sup>.

**Figure N°1 : Les trois rôles du contrôleur**



<sup>1</sup> Henri BOUQUIN, LE CONTROLE DE GESTION, Edition PUF (5<sup>ème</sup> édition), PARIS, 2001, P : 19.

<sup>2</sup> BOUQUIN Henri, LE CONTROLE DE GESTION, Edition PUF (2<sup>ème</sup> édition), PARIS, 1991, p :13.

**Source :** H. LONING & Y. PASQUEUX, LE CONTROLE DE GESTION : organisation et mise en œuvre, Edition DUNOD, Paris, 1998, P : 254.

## 2- le processus de contrôle de gestion et son positionnement:

### 2-1- la position hiérarchique de contrôle de gestion :

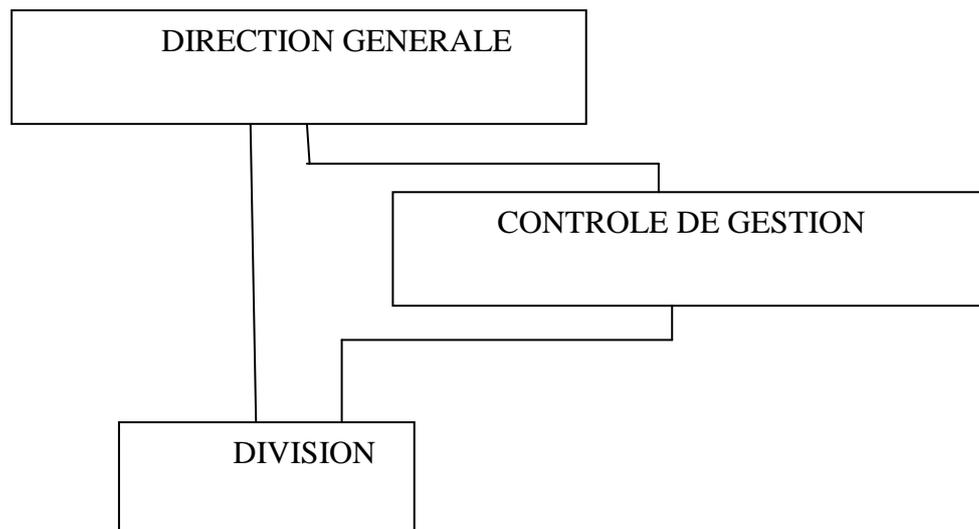
A qui confie la fonction du contrôle de gestion ?

Le contrôle de gestion peut être la tâche primordiale de la direction administrative et financière et ceci dans le but d'assurer la performance de l'entreprise et définir les orientations stratégiques.

Pour mieux comprendre la place du contrôle de gestion dans l'entreprise, nous présentons le schéma suivant :

### **Figure N°2: PLACE DU CONTROLE DE GESTION**

Rattachement fonctionnel de contrôle de gestion à la division



*la source :* Boisvert H, « **contrôle de gestion. Montréal, édition du renouveau, Montréal. P :**

### 2-2 le couplage stratégie-contrôle de gestion

Lorsque l'environnement est suffisamment stable et pas trop complexe, un système de contrôle formel ayant trait à la fois aux actes stratégiques et de gestion, comprend dans sa forme la plus complète :

- Un plan stratégique à l'intérieur duquel sont examinées les grandes options de la firme.
- Un plan opérationnel qui définit la programmation des moyens nécessaires à la réalisation des objectifs stratégiques.

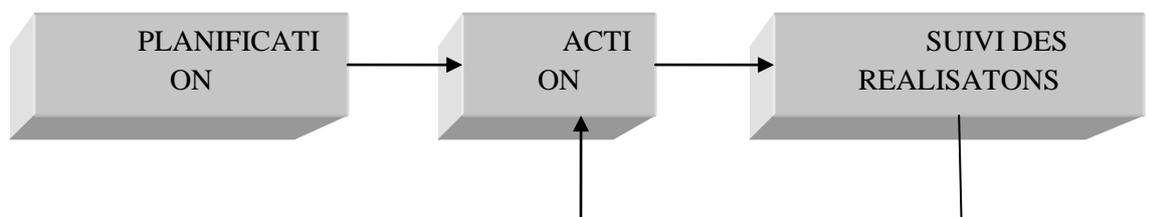
- Des budgets correspondant à la mise au point détaillée de la première année du plan opérationnel, et un processus de contrôle budgétaire permettant de rapprocher les résultats réels des résultats escomptés.
- Des tableaux de bord, des analyses de coûts et de gestion de la qualité qui vérifient que les points clés de l'activité sont toujours bien maîtrisés.

Le processus de contrôle de gestion comprend alors trois phases :

- La phase de finalisation. Elle consiste, à partir des objectifs à long terme et de la stratégie, à définir les plans d'action et les budgets permettant de les atteindre, ainsi que les critères d'évaluation des performances.
- La phase de pilotage. Elle demande d'organiser le suivi du déroulement de l'action. Il s'agit d'anticiper les évolutions prochaines, de cerner les principaux écarts et d'entreprendre les actions correctives pour arriver aux buts fixés.
- La phase de mesure de la performance (ou post évaluation). Il s'agit d'apprécier les résultats obtenus, d'en tirer les conséquences pour la suite, au plan de la gestion de l'entreprise et de l'évolution des carrières des responsables.

Les plans et les budgets correspondent à des contrats qui stabilisent l'environnement interne pendant la phase de pilotage (rendent moins complexe, simplifient la gestion) et qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions quotidiennes. La hiérarchie intervient principalement

**Figure N°3 : La dynamique de base du contrôle de gestion**



**Source:** F.GIRAUD et autres, CONTROLE DE GESTION ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE, Edition GUALINO, PARIS, 2002, P: 19.

### **3- Missions du contrôle de gestion :**

La mission principale du contrôle de gestion est de permettre aux responsables, de quelque niveau que ce soit, de maîtriser la gestion de leurs activités et de l'améliorer pour atteindre les buts qui leur sont assignés.

#### *2-1. 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'actions à suivre et les conséquences de toute action entreprise.

D'autre part, la comparaison entre "le réalisé" et "le référentiel", pousse les managers à réfléchir aux causes des écarts, et les actions correctives à entreprendre pour améliorer leur performance. La notion de retour d'information est ici centrale. En ayant connaissance des résultats de leurs actions, les managers arrivent à 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 d'ensemble des actions planifiées et vérifie la cohérence de celles effectivement entreprises au cours de l'année.

### *2-2. Conception et gestion d'un système d'information orienté vers la décision*

L'information représente, actuellement, 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 permettra aux responsables de disposer d'informations pertinentes pour prendre des décisions efficaces et par la suite, avoir des informations du résultat de ces décisions (la notion de retour d'information ou le feed-back) .

### *2-3. Médiation entre stratégie et opérations*

Le contrôle de gestion joue, dans la banque, le rôle de médiateur entre la stratégie et la gestion des opérations.

Au niveau de la stratégie :

- Il contribue à la validation des hypothèses stratégiques. En connaissant les performances des différentes entités de la banque, le contrôle de gestion fournit une sorte de modélisation du fonctionnement de cette dernière permettant ainsi, d'anticiper les conséquences des hypothèses retenues ;
- Transmet à la Direction Générale un rapport récapitulatif régulier (semestriel, trimestriel ou même mensuel) portant sur l'état d'avancement de la réalisation des options décidées et cela, à travers un système de reporting et de tableau de bord central. Les analyses qui y figurent permettent d'affiner les plans et les choix portant sur le moyen et le long terme.

Au niveau de la gestion des opérations : le niveau opérationnel est le niveau de l'action et de la mise en œuvre des décisions. A ce stade, le contrôle de gestion :

- Incite les opérationnels à mettre au point un ensemble d'indicateurs de suivi de la gestion de leurs activités afin de suivre de près les conditions d'obtention de la performance.

- Met en place un système de tableaux de bord décentralisés qui incluent, à la fois, des indicateurs de pilotage et d'autres de reporting.

#### 4- Les développements récents du contrôle de gestion :

Les nouvelles données de l'environnement tel que la mondialisation, les mutations technologiques continues ont entraîné une évolution importante du contrôle de gestion.

- Du 19<sup>ème</sup> siècle : le contrôle de gestion était conçu comme un contrôle de coût de revient. Sa finalité était d'analyser et de maîtriser les coûts sous une vision mécanique.
- Milieu de 20<sup>ème</sup> siècle : le contrôle de gestion était le contrôle budgétaire et l'évaluation des rendements.
- 21<sup>ème</sup> siècle : l'objectif du contrôle de gestion est basé sur l'anticipation et le pilotage. On s'intéresse de plus en plus à la gestion des activités qui est une forme renouvelée du contrôle de gestion.

Résumant ceci, le contrôle de gestion a passé d'un contrôle de coût de revient à un processus qui vise à améliorer, à motiver. En revanche le nouveau contrôle de gestion est basé sur le triplet anticiper, piloter et agir.

##### *1-le contrôle de gestion renouvelée*

« Le contrôle de gestion doit évoluer pour devenir réellement un instrument d'aide à l'élaboration puis à la mise en œuvre de la politique générale de l'entreprise, pour cela il doit intégrer les notions d'analyse stratégique et de développer des outils d'aide à l'évaluation des choix stratégiques »<sup>1</sup>

Autrement dit le contrôle de gestion n'est plus un ustensile pour surveiller de près les activités mais, un outil pour l'élaboration et la définition d'une politique générale de l'entreprise.

En fait, dans un contexte d'un environnement turbulent et instable, le contrôle de gestion est devenu un outil de motivation, d'orientation, de participation. C'est un système qui s'intéresse plus au coté stratégique qu'opérationnel.

Le contrôle de gestion n'est plus conçu pour fournisseur des indicateurs sur la direction en temps réel (vision proactif), c'est un outil qui s'intéresse à la richesse produite et à la richesse consommée par une activité.

Le nouveau contrôle de gestion aide à fixer les objectifs à long terme. C'est le contrôle de gestion stratégique qui permet d'établir un lien entre le présent et le futur.

La comptabilité stratégique aide à indiquer la trajectoire à suivre à fin de rentabiliser au maximum une activité.

---

<sup>1</sup> J.LAVERTY et DEMEESTERE, LES NOUVELLES REGLES DE CONTRÔLE DE GESTION INDUSTRIEL, Edition DUNOD, paris 1990,p : 294

Après avoir analysé le contrôle de gestion et son évolution et présenter son passage d'un simple contrôle de coût de revient jusqu'au un processus d'anticipation et de pilotage, on va voir comment le contrôleur de gestion également à évoluer au niveau de sa position hiérarchique ainsi que ses qualités requises pour l'exercice de la fonction.

### ***2-le nouveau contrôleur de gestion***

A fin d'assurer sa mission, le contrôleur de gestion doit posséder certaines qualités humaines et techniques.

#### ➤ Qualités humaines

Le contrôleur de gestion est une personne qui doit avoir le don de convaincre, de diriger, d'orienter.

La réussite de sa mission nécessite une ouverture d'esprit, une capacité de communication et d'écoute.

#### ➤ Qualités techniques :

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent : il doit maîtriser les outils, savoir organiser, conseiller les décideurs, former et informer.

Le nouveau contrôleur de gestion doit veiller à ce que le contrôle de gestion fournit des informations utiles à la prise de décision.

Il n'est plus assimilé à un technicien qui est chargé de surveiller les exécutés mais un cadre qui peut être placé soit sous l'autorité d'un responsable soit un conseiller subordonné à la direction générale.

Son rôle s'étend de plus, en conseillant et en choisissant la meilleure trajectoire à suivre, il ne peut en aucun cas remplacer un directeur ou un responsable.

Ses missions sont devenues beaucoup plus diversifiées, il doit :

- ✓ mettre les procédures du contrôle opérationnel
- ✓ savoir responsabiliser les exécutés en les motivant
- ✓ informer et conseiller les décideurs.

## **Section 2 : les systèmes d'information et la notion de performance**

### **1- Le système d'information et ses apports aux contrôle de gestion**

A l'heure où les systèmes d'information des entreprises acquièrent une importance stratégique cruciale, les contrôleurs de gestion doivent s'ouvrir largement sur l'environnement de l'entreprise, ce qui multiplie par cent leur criticité en termes de sécurité, d'interopérabilité, de disponibilité, et de performance.

Le mouvement de l'histoire a logé toutes les entreprises à la même enseigne ; adapter les systèmes informatiques aux besoins fonctionnels s'est fait sans aucun plan d'ensemble, en réponse à des besoins déterminés, précis et départementaux.

Or, le système d'information a pour objectif de permettre à tous ceux qui prennent des décisions de disposer d'éléments qui vont leur permettre de décider de l'action la plus appropriée.

Sa vocation est « d'assurer le couplage entre le système d'opération et le système de pilotage ; il instrumente la production des informations génériques (ou primaires) par lesquelles l'entreprise se représente ses activités physiques, sa fonction et ensuite de produire et de mémoriser les informations, représentation de l'activité du système physique puis de les mettre à disposition du système de pilotage »<sup>1</sup>

## **2- Le concept de la performance**

Mettre en place un système de pilotage de la performance est un projet délicat. Il implique des changements profonds dans la culture de l'entreprise et dans son organisation. Il faut définir ses objectifs, identifier les indicateurs pertinents de suivi de ses objectifs, fixer les valeurs cibles de ses indicateurs et identifier les leviers permettant d'agir sur ses indicateurs. Mais, avant tout, il s'agit d'une histoire d'homme, de motivation, d'implication et d'ambition.

Avant de présenter le pilotage de la performance il a été jugé préférable de définir la notion de performance.

### **2-1-Définition de la performance :**

Avant de définir la performance dans le domaine de la gestion, nous allons revenir sur le sens commun du mot. La performance ; dans le langage courant désigne le succès ou l'exploit. Elle désigne donc le résultat d'une action ou d'un fonctionnement. Toutefois, le terme performance peut avoir, dans certains contextes particuliers un sens peut différent ; par exemple dans le domaine artistique la performance désigne à la fois l'exécution d'une œuvre et un spectacle.

Mais revenons à la définition du langage courant ; que signifie le succès ou la réussite en matière de gestion ? La réussite étant liée au concept de valeur, la performance en termes de gestion peut être définie comme la réalisation des objectifs de l'entreprise. Cette définition implique l'existence d'un référent ; le but poursuivi.

De cette définition nous mettons en exergue deux caractéristiques de la performance. L'actionnaire ou le client ont peu de raisons en pratique, de poursuivre le même but, la performance est donc multidimensionnelle dès lors que les objectifs sont multiples. D'autre part, la performance est subjective puisqu'elle consiste à quantifier et comparer le résultat, en l'occurrence la réalité, par rapport à un souhait.

---

<sup>1</sup>JEAN-LOUIS le Moigne, LA MOBILISATION DES SYSTEMES COMPLEXE, Edition DUNOD, paris 1990. P : 8.

«La performance pour un salarié, pour un chef d'entreprise, peut être pour une équipe de direction, le résultat global, le profit apprécié sur une ou plusieurs années, mesurant objectivement l'efficacité de la gestion »<sup>1</sup>

Michel Lebas va encore plus loin dans son article<sup>2</sup>. Il caractérise la performance en gestion non seulement en validant les propos d'Annick Bourguignon, mais surtout il attire notre attention sur la différence entre la performance et être performant. L'adjectif performant est utilisé pour parler de la capacité à atteindre ces objectifs dans le futur. Tandis que la performance désigne plutôt un résultat passé. A priori il n'y a aucune raison pour qu'un résultat passé soit un « bon » indicateur des futures « performance » de l'organisation.

Cependant, si la performance est décrite de façon suffisamment riche et complexe, alors on peut obtenir les moyens de passer des performances à être performant.

Michel Lebas donne les clés de la description ; il faut connaître le modèle de causalité des résultats passés afin de comprendre si les conditions et les événements futurs permettent la prolongation de la tendance observée jusqu'ici. Cette description peut permettre le management et le pilotage du ou des processus créateurs de la performance.

Pour résumer la prise de décision du manager pour piloter son activité s'appuiera à la fois sur la connaissance de la performance et sur le modèle de causalité qui a généré ces résultats.

## **2-2-Comment pilote-t-on la performance ?**

Après avoir défini la notion de performance, nous allons nous intéresser aux moyens de pilotage de celle-ci.

Le système de pilotage de l'entreprise est composé de différents supports d'information, nous distinguons en pratique trois catégories d'outils de pilotage.

- Les outils prévisionnels : ils permettent d'étudier le futur et s'y intéressent en fonction des opportunités et de son savoir-faire.
- Les outils qui comparent les résultats aux objectifs : ils permettent d'interpréter les écarts et prendre les décisions correctives.
- Les outils de performance : ils constatent les performances et tendent à fournir des explications.

### **a- Les systèmes prévisionnels**

Il existe trois grandes catégories de systèmes prévisionnels :

- Le plan stratégique : il a pour objectif de définir à long terme (5 à 10 ans) de façon concise et confidentielle, l'objectif global de la société, ses métiers, les stratégies qu'elle a adopté vis-à-vis des concurrents (acquisition, fusion, partenariat,.....)

---

<sup>1</sup> WEISS.D, LA FONCTION RESSOURCE HUMAINES, Edition d'ORGANISATION, PARIS, 1988, P : 675.

<sup>2</sup> [www.performance-publique.budget.gouv.fr](http://www.performance-publique.budget.gouv.fr), Date de consultation : 18/07/2010, heure : 23h45.

- Le plan opérationnel : ce document a une vision à moyen terme et comprend :
  - Une valorisation de façon détaillée du programme des investissements techniques et financiers.
  - Les modes de financement retenus pour compléter l'autofinancement.
  - Des comptes de résultat prévisionnels.
- Le budget : consiste la liste des objectifs, a court terme, retenus pour l'exercice suivant au travers des investissements et de l'exploitation.

#### **b- Les outils de la réalisation**

Afin de constater et analyser a posteriori les performances de l'organisation, il existe différents moyens :

- **Comptabilité financière** : elle rend compte globalement du résultat d'une période grâce au compte de résultat et de la situation du patrimoine en fin de période par l'intermédiaire du bilan. D'un point de vue du pilotage de la performance, on peut reprocher à cet outil qu'il est lourd et souvent peu compréhensible pour les opérationnels.
- **La comptabilité de gestion** : chaque responsable suit ainsi ses coûts de revient, ses charges, son chiffre d'affaire, sa marge, sa rentabilité.
- **Le contrôle budgétaire** : il permet, pour une unité de gestion, de suivre ses frais de fonctionnement (salaires, frais de déplacement, invitation.....) afin de les comparer au budget et d'analyser les écarts.
- **Le reporting** : c'est un système de diagnostic qui doit fournir des images exhaustives et stables dans le temps afin de pouvoir faire des analyses comparables d'une période à l'autre<sup>1</sup>.
- **Le tableau de bord** : c'est un système dédié à l'action en orientant les comportements collectifs et individuels<sup>2</sup>.

#### **c- les outils d'appui :**

- **Benchmarking** : ceci consiste à comparer les résultats de son unité de gestion à ceux qui sont obtenus par d'autres responsables à l'intérieur de la même entreprise ou dans d'autres sociétés.
- **Le reengineering** : il permet de manager de reconfigurer une fonction ou des processus afin d'améliorer la qualité du service rendu au client.

Ces différents outils participent tous au pilotage de la performance mais à des niveaux ou à des stades différents. Avant de revenir sur l'outil de pilotage que l'on nomme tableau de bord.

---

<sup>1</sup> LORINO Philippe, LE CONTROLE DE GESTION PAR LES ACTIVITES, Edition DUNOD, Paris 1991, p : 102.

<sup>2</sup> Ibid., p : 102.

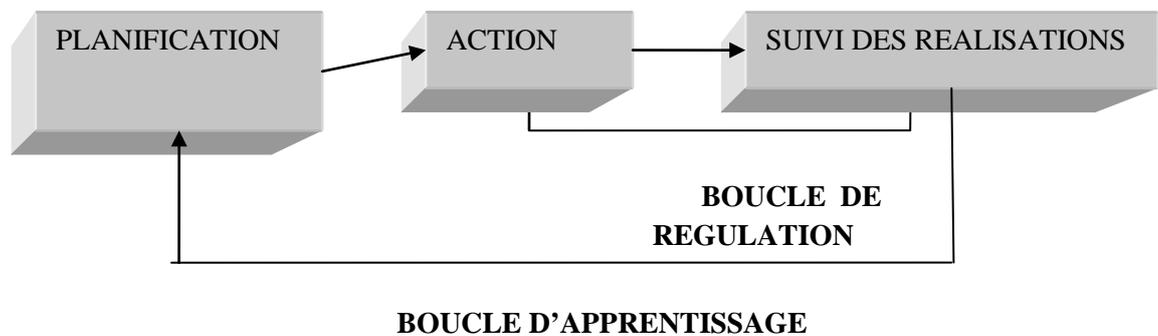
D.Narice et B.Espinasse définissent la notion de pilotage de la performance en trois phases <sup>1</sup>:

- La définition de la stratégie.
- La mise en œuvre de la stratégie.
- Le contrôle de l'évaluation de l'entreprise.

La tâche de pilotage de la performance est dévolue en partie au contrôle de gestion. Le contrôle de gestion est un domaine méconnu. Dès lors que l'on s'attache à en définir les objectifs et les contours nous découvrons des définitions souvent floues ou incomplètes.

L'objectif premier du contrôle de gestion est de maîtriser les activités, donc faire en sorte que l'on atteigne les objectifs de performance.

**Figure N°4 : le contrôle ; un processus de double boucle**



**Source :** F.GIRAUD et autres, CONTROLE DE GESTION ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE, Edition GUALINO, PARIS, 2002, P: 20.

Cette figure illustre le rôle du contrôle de dans le pilotage de la performance , l'activité du contrôleur de gestion relève de pratiques contrastées et de métiers très différenciés suivant les secteurs d'activité, les entreprises, le niveau de responsabilité, il peut dans ce dernier cas remplir un rôle d'acteur du changement.

### 3- La mesure de la performance :

Contrôler nécessite de clarifier préalablement les dimensions de la performance suivi. Cette performance doit également être traduite dans un système de mesure pour permettre de comparer les résultats aux objectifs<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Mendoza Carla et autres, « TABLEAUX DE BORD ET BALANCED SCORECARDS », Revue fiduciaire, coll. « Guide de gestion », 2002, p : 21.

<sup>2</sup> GIRAUD.F et autres, CONTROLE DE GESTION ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE, Edition GUALINO, PARIS, 2002, P : 21.

La performance se subdivise à des différents types, chaque type est mesuré par un ensemble des outils ; à savoir ;

### 3-1 Mesure de la performance financière :

L'évaluation de la performance financière se fait à l'aide des ratios qui sont:

**\*Ration de rentabilité :** marge brut de profit, marge nette de profit, rendement des actifs, rendements des capitaux propres ; ces ratios permettent d'assurer une bonne rentabilité.

**\*Ration de liquidité :** permettent de faire face au risque d'insolvabilité et de recours à l'endettement (actifs circulants/capitaux propres > 1)

**\*Les leviers :** l'effet de levier est un indicateur de l'état des dettes d'entreprise par rapport à ce qu'elle dispose (dettes LT/capitaux propres < 1)

### 3-2 Mesure de la performance économique

La performance économique est évaluée grâce aux comptes de résultat, dans le but d'assurer une productivité efficace et meilleure allocation des ressources.

### 3-3 Mesure de la performance sociale, sociologique, stratégique

L'évaluation demeure impossible d'où l'importance des outils de contrôle de gestion à mener cette évaluation.

Autrement dit le contrôle de gestion par son tableau de bord permet aux dirigeants de suivre le déroulement de l'activité des différents centres de responsabilités et de prendre des mesures correctives, par le reporting dont sa mission est d'informer les dirigeants sur les résultats des centres de responsabilité contribue à la mesure de la performance sociale sociologique et stratégique.

En définitif la mesure de la performance permet à une organisation d'apprécier son degré d'évaluation vers la réalisation des objectifs choisis.

La mesure de la performance permet au contrôleur de gestion, la prise des mesures correctives et l'analyse des écarts anormaux à fin de déterminer les origines et les causes

## **4- Les sources de la performance :**

Nous distinguons deux types de performance au niveau d'une organisation, l'une mesurée à l'intérieur de cette entité et l'autre à l'extérieur (l'environnement).

### **a) La performance interne**

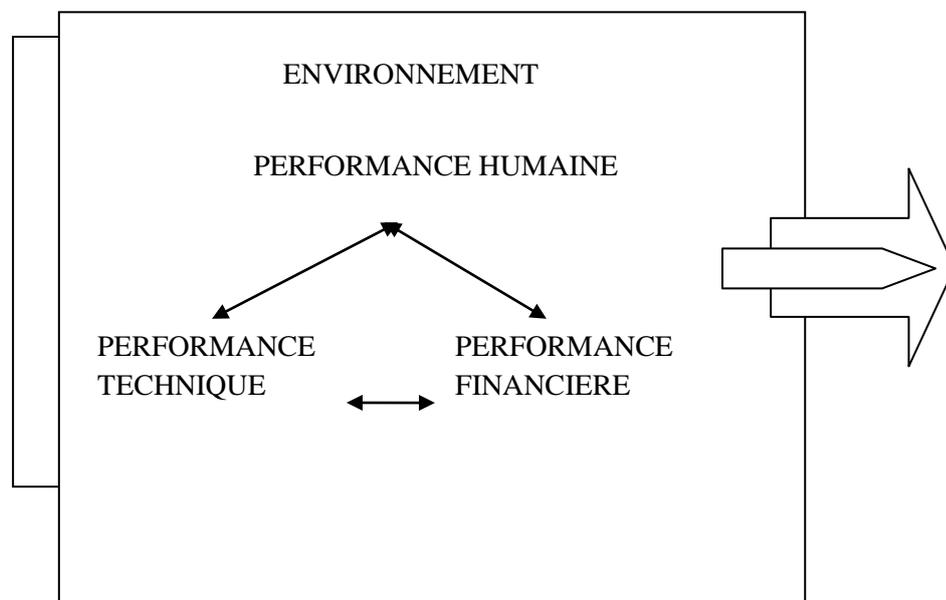
La performance interne de l'entreprise est l'ensemble des performances suivantes:

- La performance humaine, celles des collaborateurs de l'organisation à laquelle nous rapporterons prioritairement les améliorations d'efficacité parce que la force humaine est le facteur principal dans la réalisation des objectifs ;
- La performance technique, définie comme l'aptitude à mettre en œuvre avec efficacité les investissements ;
- La performance financière, décrivant l'efficacité dans la mobilisation et l'emploi des moyens financiers.

**b) La performance externe**

La performance externe ou héritée de l'environnement, qui tient à des évolutions externes. Un vendeur voit s'ouvrir des marchés très porteurs, les prix de cession d'une filiale s'élèvent, autant d'exemple de situation de vente qui ne sont pas attribuables à l'efficacité interne.

**Figure N°5 : Les ressources de la performance**



**Source :** B.MARTORY& D.CROZET, GESTION DES RESSOURCES HUMAINES : pilotage social et performances, Edition DUNOD (5<sup>ème</sup> édition), 2002, P : 165.

**Section 3 : les outils du contrôle de gestion**

Pour que la tâche du contrôle de gestion soit accomplie, le contrôleur de gestion doit maîtriser les outils nécessaires pour cette tâche, ces outils sont: la gestion prévisionnelle, les tableaux de bord et la comptabilité analytique comme un outil nécessaire pour le succès des deux premiers.

## 1- La gestion prévisionnelle :

« La gestion prévisionnelle peut se définir comme l'ensemble des procédures et réflexions qui conduisent à la détermination des plans d'action futurs, ainsi qu'à l'établissement des prévisions qui en découlent. Elle est un élément fondamental de la dynamique du contrôle»<sup>1</sup>.

Dans ce contexte, l'outil de contrôle le plus orienté vers l'avenir est le plan stratégique qui sera ensuite chiffré et décliné dans le plan opérationnel "glissant" et généralement à 3 ans (à l'heure actuelle).

### a- Le plan :

Planifier est une démarche anticipatrice organisationnelle indissociable de l'idée de gestion. Le plan est un ensemble de plans d'action coordonnés entre eux et avec les objectifs de l'entreprise.

- **Le plan stratégique**

« Le plan stratégique formalise la stratégie de l'entreprise, qui va ensuite être chiffré sur la base de trois années glissantes dans le plan opérationnel »<sup>2</sup>.

Le plan stratégique s'appuie sur des outils tels que la segmentation stratégique (positionnement des produits et services de l'entreprise entre des clientèles distinctes), le cycle de vie de produits (pour anticiper leur renouvellement) et l'effet d'expérience.

- **Le plan opérationnel**

« Le plan opérationnel dans l'univers du contrôle de gestion, représente véritablement l'outil d'articulation du court terme et du long terme. Au diagnostic du long terme chiffré dans le plan stratégique, le plan opérationnel ajoute le diagnostic à court terme propre à identifier les problèmes à résoudre dans les différents domaines de l'entreprise: commerciale, production, finance, logistique... »<sup>3</sup>.

La qualité du plan opérationnel dépend des éléments suivants:

- La qualité des anticipations effectuées.
- La pertinence des scénarios proposés et de leur réalisme.
- Le dialogue entre les niveaux hiérarchiques sur les objectifs à moyen terme et sur la stratégie, ce qui implique un processus reconnu et accepté dans l'entreprise.

---

<sup>1</sup>GIRAUD.F et autres, OP.CIT., P : 110.

<sup>2</sup> LONING.H et autres, LE CONTROLE DE GESTION : organisation et mise en œuvre, Edition DUNOD (2<sup>ème</sup> édition), PARIS, 2003, P : 98.

<sup>3</sup>LONING.H et autres, OP.CIT., P : 98.

- La ténacité de l'intention stratégique dans la mise en œuvre de ces programmes et de leur suivi pour traduire opérationnellement les décisions prises lors de l'élaboration du plan stratégique.

### **b- Le budget**

De façon idéale, la première année du plan opérationnel est le budget. Le système de contrôle de gestion réalise, dans ce cas, l'intégration stratégie-plan stratégique-plan opérationnel-budget.

Le budget doit, en principe, couvrir la totalité des activités de l'entreprise: il est exhaustif, détaillé, quantitatif et qualitatif.

« Le budget est défini comme la traduction monétaire, économique du plan d'action pour chaque responsable, correspondant à l'utilisation des ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés pour une période donnée et dans le cadre d'un plan »<sup>1</sup>.

Le budget comporte deux dimensions essentielles:

- Une dimension de pilotage et de gestion de la performance ou les budgets permettent de relier la stratégie aux plans d'action opérationnels, à court terme, des responsables ;
- Une dimension comportementale, humaine, rituelle qui est essentielle dans les organisations et qui a mis longtemps à être reconnue.

## **2- Le suivi budgétaire:**

La suite indispensable et nécessaire après la mise en place d'un système budgétaire, et sans laquelle ce système va perdre son sens, est bien d'implanter un contrôle budgétaire et financier la concernant.

Dès qu'une entreprise a mis en place un système budgétaire, le contrôle budgétaire devient une composante importante du contrôle opérationnel.

### **a- Le contrôle budgétaire :**

Le contrôle budgétaire classique s'inscrit dans un contrôle opérationnel à logique financière. L'un des facteurs qui ont rendu le contrôle budgétaire l'un des contrôles nécessaires et profitable est l'implication de la valeur actionnaire comme mesure clés de la performance.

Le processus budgétaire va définir les objectifs financiers de chaque centre de responsabilité, dont la somme devrait permettre la réalisation de l'objectif financier globale.

---

<sup>1</sup>LONING.H et autres, OP.CIT, P: 101.

On peut définir Le contrôle budgétaire comme suit ; « la comparaison périodique, souvent mensuelle, entre les réalisations de produits et de charges constatés, et les prévisions de produits et de charges qui figuraient au budget de la période. Ce contrôle budgétaire s'appuie sur les techniques d'analyse d'écarts »<sup>1</sup>.

On constate que le contrôle budgétaire consiste à tirer les écarts enregistrés entre les prévisions et les réalisations en ce qui concerne les charges et les produits.

#### **b- L'analyse des écarts :**

L'analyse des écarts est au cœur du processus de contrôle budgétaire. Elle constitue l'outil de référence pour exercer un contrôle des résultats. La comparaison périodique des prévisions et objectifs budgétaires avec les réalisations au moyen de l'analyse des écarts, vise un double objectif<sup>2</sup> :

- *Un objectif d'attribution de responsabilité.* Il s'agit de déterminer qui est responsable de l'écart constaté.
- *Un objectif de pilotage.* Identifier le lieu de la déviation par rapport aux objectifs (problème) permet de mettre en place les actions appropriées, afin de corriger la déviation constatée en vue d'atteindre les objectifs initialement prévus.

De façon générale, l'analyse des écarts fait apparaître trois grands types d'écarts<sup>3</sup> :

- Des écarts de quantité qui traduisent des problèmes de rendement et de productivité.
- Des écarts de prix qui sont souvent fortement déterminés par l'environnement externe de l'organisation.
- Des écarts provenant de variation dans l'utilisation des capacités installées disponibles, qui peuvent trouver leur origine tant dans l'environnement externe de l'organisation qu'au sein de celle-ci.

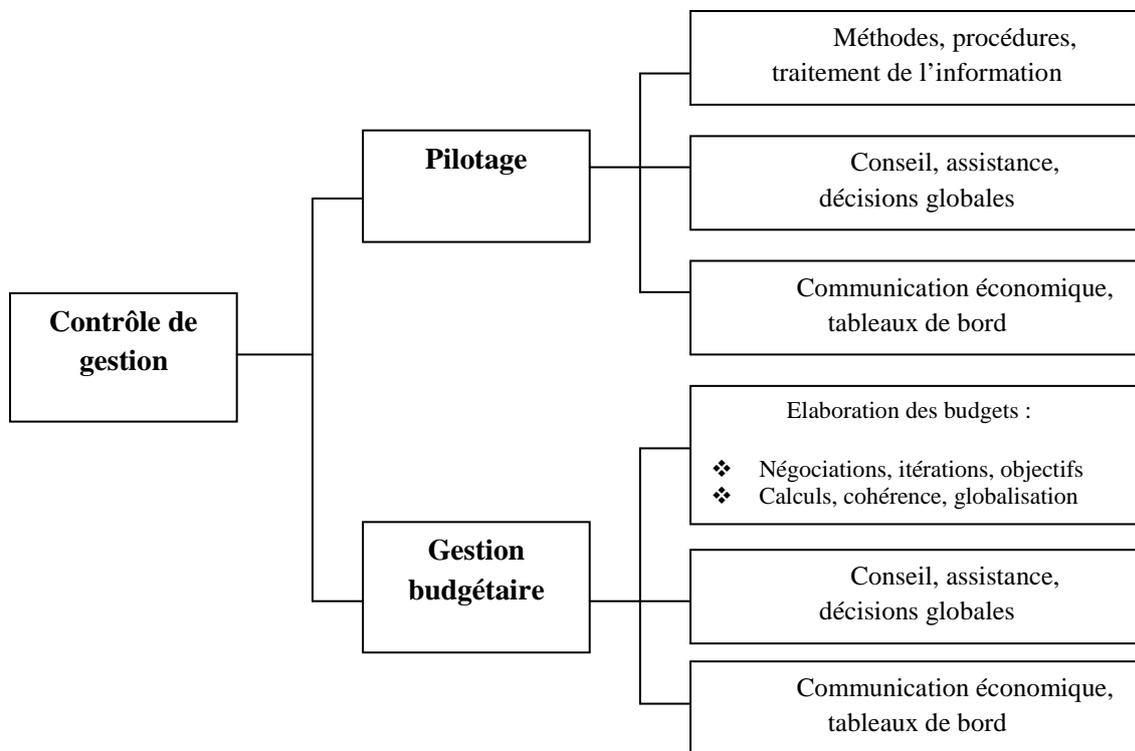
### **Figure N° 6: Gestion budgétaire et le contrôle de gestion**

---

<sup>1</sup>RENGE Yves et CERRADA Karine, LE CONTROLE DE GESTION, Edition PEARSON Education, paris 2009, p : 168,169.

<sup>2</sup> Idem, p : 171.

<sup>3</sup> Idem, p :171



**Source :** Jean Lochar. La gestion budgétaire outil de pilotage des managers, Edition d'organisation, France, Paris, 1998, P26.

### 3- La comptabilité analytique <sup>1</sup>

La comptabilité analytique a donc pour objet la détermination du coût d'un produit, d'un service, d'une commande, ou plus généralement d'une activité isolable au sein de l'entreprise.

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données techniques et économiques, elle consiste dans:

D'une part :

- ✓ Connaître les coûts des différentes fonctions assurées par l'entreprise pour sa politique générale (maîtrise les conditions de production ou stratégie d'intégration.....).
- ✓ Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise.
- ✓ Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les

<sup>1</sup>CONSO Pierre, LE DICTIONNAIRE DE LA GESTION FINANCIERE, Edition DUNOD, Paris 1986, P : 119 -121.

comparer aux prix de ventes correspondantes...

D'autre part, permettre dans le cadre du contrôle budgétaire :

- ✓ D'établir des prévisions de charge et de produits courants (coût préétablis et budgets d'exploitation, par exemple) ;
- ✓ D'en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets, par exemple).

**a. Les objectifs de la comptabilité analytique :**

La connaissance des coûts des biens et services commercialisés dans l'entreprise, ce qui permet<sup>1</sup> :

- De valoriser les stocks des produits fabriqués au coût de production ;
- D'évaluer la rentabilité des produits vendus des biens fabriqués et des services fournis.
- Contrôler l'évaluation des coûts des biens et services et des centres d'activités, ce qui permet :
- D'apprécier les résultats des responsables des centres d'activités ;
- De déceler les faiblesses et de mettre en place des programmes de réduction des coûts.

D'une manière générale, la comptabilité analytique doit fournir tous les éléments de nature à éclairer la prise de décision.

Elle nécessite une volonté de participation, une décentralisation des responsabilités, un système d'information permanent adaptés aux besoins et une formation économique minimale de la part du personnel.

**b. La comptabilité analytique et le contrôle de gestion :**

La comptabilité analytique joue un rôle fondamental en contrôle de gestion. Elle est pour le contrôleur un instrument d'analyse et de contrôle des réalisations économiques de l'entreprise.

Elle lui permettra notamment de formuler un diagnostic sur la rentabilité, les productivités et les rendements.

Le contrôleur pourra également l'utiliser pour l'étude de décision spécifique comme la décision d'investir et l'élaboration de certains budgets.

---

GOUSET.C, CHRISTIANE, ROULET, COMPTABILITE ANALYTIQUE ET CONTROLE DE GESTION, Edition DUNOD, PARIS, 2001, P : 03.

#### 4- les tableaux de bord comme un outil de mesure de la performance

##### 4-1- définition des tableaux de bord :

Le tableau de bord de gestion correspond à un système d'information, sur mesure, de synthèse, orienté vers le contrôle et la prise de décision. Il doit permettre au responsable de connaître le plus rapidement possible, et constitue également un instrument de communication privilégié pour les différents acteurs de l'organisation. « L'organisation des différents indicateurs de l'unité conduit à l'élaboration d'un tableau de bord : celui-ci sera donc défini comme un ensemble d'indicateurs suivis par la même équipe ou par le même responsable (pour une synthèse sur la notion de tableau de bord et sa fonction dans la gestion du changement). »<sup>1</sup>

Le problème est de sélectionner un nombre réduit de données importantes, rapidement obtenus et cohérentes entre elles, afin de permettre au responsable, soit d'agir directement, soit de contrôler l'action de ses principaux collaborateurs auxquels il a délégué une partie de la décision. Il s'agit d'avoir une première idée d'une situation, pour accéder ensuite aux seuls niveaux de détails pertinents.

Cernant d'emblée la zone où se manifeste le problème, le tableau de bord précise les pistes à explorer, les informations complémentaires à demander, et permet de rendre plus vite les décisions.

##### 4-2-Fonctions des tableaux de bord de gestion

Le tableau de bord de gestion remplit cinq fonctions<sup>2</sup> :

Il est d'abord un système d'alerte ; il permet de faire ressortir les tendances et les écarts significatifs ou exceptionnels. Et autorise les responsables à de meilleures chances de réagir plus vite et au bon endroit.

Il est ensuite un déclencheur d'actions ou d'enquêtes ; il confirme de façon structurée les impressions du responsable et lui indique la nécessité d'entreprendre une action ou une analyse plus approfondie. En cernant la zone à problèmes, il oriente les corrections à mener ou les pistes à explorer avant d'agir.

Le tableau de bord de gestion assume également une fonction de contrôle de gestion de l'autonomie conférée. La délégation de responsabilités implique, en effet, de mettre à la disposition du délégant des moyens de surveillance. Le tableau de bord de gestion remplit ce rôle, en permettant aux dirigeants de chaque niveau d'apprécier les résultats obtenus par leurs subordonnés et de rendre compte à leurs délégants de leurs propres résultats.

---

<sup>1</sup> DEMEESTERE René et autres, CONTROLE DE GESTION ET PILOTAGE DE L'ENTREPRISE, Edition DUNOD (3<sup>ème</sup> édition), Paris 2006, p : 182

<sup>2</sup> GERVAIS Michel, LE CONTROLE DE GESTION, Edition Economica (6<sup>ème</sup> édition), Paris 1997, p : 596.

Enfin, dans la mesure où les centres de responsabilité participent à la lutte concurrentielle que mène l'entreprise, le tableau de bord de gestion doit aussi être ouvert sur la concurrence. La situation peut consister à repérer quel est le meilleur compétiteur dans le métier (ou la fonction) et à prendre ses performance comme référence pour guider les actions du centre (technique du « benchmarking »).

#### **4-3- méthodologie de mise en œuvre**

La mise en œuvre d'un tableau de bord se résume en quatre étapes. Tout d'abord, il faut définir les missions et les objectifs de l'organisation. Dans un second temps, nous identifions les variables dont la maîtrise conditionne l'atteinte des objectifs puis nous choisissons des indicateurs reflétant l'évolution des valeurs clés. Enfin, nous établissons pour chaque indicateur une base de référence afin de savoir dans quel état est l'indicateur ; bon, à surveiller ou mauvais.

##### **a- définition des objectifs**

Pour y parvenir, il faut élaborer un programme de gestion précisant les responsabilités et les domaines d'intervention de chaque manager. Pour définir la mission d'un service, il faut répondre aux questions suivantes :

Que fait le service ?

Pour qui travaille-t-il ?

Pourquoi travaille-t-il ?

A l'aide de ces éléments, nous pourrions déduire les objectifs quantitatifs et qualitatifs de l'organisation. Evidemment les objets qualitatifs seront difficilement mesurables, par exemple la mesure de la satisfaction client peut engendrer la mesure en place d'une étude de satisfaction qui sera distribuée au sein d'un échantillon représentatif des clients.

##### **b- l'identification des facteurs clés de gestion**

Cette réflexion consiste à identifier et définir les relations de causes à effets entre les paramètres qui vont conditionner la performance de l'organisation.

Pour obtenir cette liste nous isolons deux grandes démarches

Une démarche qualifiée d'historique qui consiste à analyser les résultats passés et identifier les causes des dysfonctionnements.

Une autre démarche consiste à analyser les processus de l'entreprise et à identifier les maillons faibles des différentes tâches qui seraient susceptibles de causer des écarts par rapport aux résultats escomptés.

### **c- le choix des indicateurs**

Le rôle d'un indicateur est de rendre compte de l'évolution d'un facteur clé de gestion. Pour un même facteur clé, plusieurs indicateurs sont généralement envisageables. En aucun cas, il ne faut multiplier les indicateurs au risque d'obtenir trop d'informations non hiérarchisées et de ne plus être en mesure de cerner les phénomènes majeurs.

Il existe une typologie des indicateurs, la littérature en distingue trois types :

*Les indicateurs de résultats* : ces indicateurs mesurent les résultats produits par l'organisation (niveau d'activité, délais, coût etc.)

*Les indicateurs de moyens* : ils ont pour objectif de comparer les résultats au regard des moyens déployés.

*Les indicateurs d'environnement* : ces types d'indicateurs permettent aux décideurs de se situer par rapport à son environnement et lui permettre ainsi d'orienter correctement son action.

En pratique, nous constatons qu'une partie des indicateurs retenus sont faciles à mettre en place dans le système d'information. Cependant, pour les autres il faudra mettre en place d'autres capteurs ; il ne faut en aucun cas se limiter aux indicateurs directement accessibles dans le système d'information.

### **d- mise en place des références**

Etant donné que la fonction d'un tableau de bord est d'informer les décideurs d'éventuelles dérives de leurs plans d'actions et de les avertir des risques de non atteinte des objectifs ; l'information du tableau de bord doit être dynamique et parlante. Pour réaliser ceci il faut nécessairement que les résultats de l'organisation soient comparés à des références qui peuvent provenir de trois sources :

Les valeurs cibles : c'est-à-dire les objectifs chiffrés visés qui figurent dans les lettres d'orientation.

Les données passés : on compare les unités de gestion (usine, services, agences,...) entre elles ou bien on se compare par rapport aux concurrents.

Enfin la mise au point finale d'un tableau de bord implique des choix sur les formes sous lesquelles les indicateurs seront présentés. La finalisation d'un tableau de bord est essentielle afin de mettre en place des clignotants qui permettent d'accélérer d'analyse.

Afin que le pilotage soit efficace, il est nécessaire que le délai de parution du tableau de bord soit en adéquation avec le « délai de réactivité » du processus.

## **Conclusion du premier chapitre**

On peut affirmer que le contrôle de gestion est le contrôle qui va assumer la responsabilité principale de l'utilisation optimale des ressources, en fonction des besoins prévus à court, moyen et long terme.

A cette fin, le contrôle de gestion est un outil permettant de :

- détecter des problèmes et fournir des informations utiles dans les planifications futures.
- Organiser et participer au bon fonctionnement (au moindre coût) du système informationnel.
- La sélection et la présentation utile des informations. (sous forme des tableaux de bord par exemple).
- La détection des écarts et leur correction.
- L'amélioration de la communication et de la formation.

A la lumière du raccourci, les interventions du contrôleur de gestion peuvent être de grande importance pour la réalisation d'un équilibre dynamique.