

**République algérienne démocratique populaire**  
**Ministre de l'enseignement et de la recherche scientifique**

**Ecole supérieure de commerce**

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de master en**  
**sciences de gestion**

**Option : contrôle de gestion**

**Thème:**

**Le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la Performance d'une**  
**entreprise publique économique**

**Cas pratique : l'entreprise d'ennoblissement de textile**

**SENTEX Kherrata**

**Réalisé par:**

M<sup>elle</sup> IKHLEF ILHAM

**Encadré par:**

M<sup>me</sup> R. BOUBRIT

Lieu de stage : SENTEX KHERRATA

Période de stage : du 16 /03/2016 au 20/04/2016

Promotion 2015/2016

**République algérienne démocratique populaire**  
**Ministre de l'enseignement et de la recherche scientifique**

**Ecole supérieure de commerce**

**Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du diplôme de master en**  
**sciences de gestion**

**Option : contrôle de gestion**

**Thème:**

**Le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la Performance d'une**  
**entreprise publique économique**

**Cas pratique : l'entreprise d'ennoblissement de textile**

**SENTEX Kherrata**

**Réalisé par:**

M<sup>elle</sup> IKHLEF ILHAM

**Encadré par:**

M<sup>me</sup> R. BOUBRIT

Lieu de stage : SENTEX KHERRATA

Période de stage : du 16 /03/2016 au 20/04/2016

Promotion 2015/2016

### Remerciements :

Avant tout nous remercions Dieu, le tout puissant de nous avoir permis d'arriver à ce jour et de nous avoir accordé la santé ,le courage et la volonté pour accomplir ce travail .

Nous adressons nos vifs remerciements et notre Gratitude À :

- M<sup>me</sup> BOUBRIT Rachida, mon encadreur de mémoire pour sa grande disponibilité et ses conseils précieux qui m'ont permis, aujourd'hui de présenter cette étude ;
- Mr KERMANI Abdlouhab, le contrôleur de gestion de SENTEX, pour nous avoir accordé le stage, pour sa générosité et la grande patience;
- Tout le personnel du SENTEX pour sa gentillesse et son soutien notamment ;
- Mes copines Salima et Kahina pour leur soutien et Mes camarades de promotion du contrôle de gestion soit particulièrement : Samaya , samba , Naima et Kheira pour les échanges d'expériences et l'ambiance amicale qui a régné durant la formation trouvez ici toute ma sympathie ;
- tous ceux qui nous ont soutenu et aidé dans la réalisation de ce mémoire de près ou de loin.

Merci

**Dédicace :**

*Je* dédie ce travail :

**A** mes parents, à qui je témoigne mon respect et ma reconnaissance pour tout ce qu'ils ont fait pour moi

**A** mes frères Kamel, siefeddine et zamane

**A** mes chères sœurs kaltoum, loubna et samra

**A** mes chères cousins et cousines

**A** mes amis(es) Kahina, Salima, Samaya, Naima, Mounira, Samba, Kheira, Hadjar et Fairouz et à tous mes amis .



**Liste des abréviations :**

**SENTEX** : Société d'ennoblissement de textile

**CMUP** : Cout unitaire moyen pondéré

**MOD** : Main d'œuvre direct

**N'DUO** : Nature d'unité d'œuvre

**NBR D'UO** : Nombre d'unité d'œuvre

**Listes de figures :**

Figure N° 01 : répartition des charges

Figure N°02 : les sources de la performance

Figure N°03 : les étapes de construction d'un système de pilotage des performances

Figure N°04 : le contrôle de gestion et la démarche de pilotage de l'organisation

Figure N°05 : le contrôle de gestion dans le processus de pilotage de L'organisation

Figure N ° 06 : organigramme de SENTEX

**Liste des tableaux :**

Tableau N°01 : tableau de répartition des charges (PL2) / petite laize lourd 300 gr et plus /ML

Tableau N° 02 : la répartition de charges indirectes de deux centres auxiliaires  
« administration et maintenance »

Tableau N° 03 : calcul le cout d'unité d'œuvre et le cout de revient des en cours

Tableau N°4 : calcul les couts de revient et la marge bénéficiaire pour les produits finis

**Liste des annexes :**

**Annexe N°1 : Fiche de calcul des couts ;**

**Annexe N°2 : tableau de clôture 2015 et budget 2015 ;**

**Annexe°3 : prévisions ;**

**Résumé :**

Dans le cadre de la mondialisation et avec l'accélération de la crise nationale (baisse de la rente pétrolier), l'entreprise publique algérienne est appelé a réviser son organisation a travers l'utilisation rationnelle des moyens de production mis a sa disposition.

Notre mémoire consacre a traité le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance au niveau de SENTEX, Nous avons contribue à analyser le système de contrôle de gestion a travers ses différentes outils de mesure et d'analyse tels que : la comptabilité analytique, le tableau de bord, la gestion budgétaire et le système d'information, Ce ci nous a aidé à comprendre l'utilité des outils de contrôle de gestion dans la maitrise de la performance qui influence sur son développement et sa pérennité .

Cette étude nous a permis de conclure que le contrôle de gestion offre plusieurs avantages à l'entreprise : maitriser les couts et améliorer la performance, avoir une bonne vision.....et améliorer la réactivité, donc il s'agissait pour nous de mettre en évidence la nécessité d'existence d'un bon système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

**Mots clés :**

- Contrôle de gestion
- Performance
- Indicateurs
- pilotage

## Summary and key words

Through a globalization culture and the intensification of the national economic crisis (oil crisis), Algerian public enterprises should review their organization and their management within a rational use of production means.

Our research aim to expose the role of management control in the amelioration of SENTEX (a public enterprise in textile sector) performance. We tried to analyze the management control system through its different tools which are: the management accounting, the balanced score card, the budget management and the information system. This latter, leads us to understand the value of management control tools in the amelioration of enterprise performance that influence its development and its sustainability.

This study will permit to conclude that management control bring many advantages to enterprise, such as: cost control, performance amelioration and having a long term vision and an efficient reactivity. Thus, we will prove that the existence of an effective management control system in the enterprise became a basic need.

Key words: Management control, Performance, indicator, monitoring.

## Introduction générale :

Dans un environnement incertain et complexe, la maîtrise des outils de pilotage devient impérative pour la pérennité et la croissance de l'entreprise parmi ces outils, le contrôle de gestion qui constitue un facteur de création de valeur et un élément incontournable dans la gestion de l'entreprise. On déduit alors que l'entreprise publique ou privée doit mettre en place le contrôle de gestion dont les principaux instruments sont constitués du : système d'information, la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et du tableau de bord.

Le contrôle de gestion est un processus de pilotage et de mesure de la performance d'une entreprise, d'une organisation ou d'une fonction, qui veille à ce que l'ensemble des ressources soient utilisées d'une manière optimale pour la réalisation des objectifs.

Les objectifs des entreprises publiques économiques se limitaient à la satisfaction des besoins sociaux ; Avant l'approbation de la loi 81-08 qui stipule que les entreprises publiques sont régies désormais par le code de commerce, amène les entreprises publiques économiques à intégrer le contrôle de gestion pour améliorer leur performance.

Donc, le contrôle de gestion occupe une part très importante à la fois dans le domaine du contrôle des moyens de production et de la finance. Il est aujourd'hui une nécessité impérieuse dans les entreprises pour les aider à estimer leurs coûts et positionner leurs produits dans le marché à travers la relation (coût / qualité) .

Le contrôleur prend une dimension plus opérationnelle et plus stratégique selon le service et la structure dans laquelle il évolue, il doit confronter ses projets à la dure réalité économique et piloter de manière plus judicieuse son activité et savoir bien maîtriser les outils de gestion (système d'information, comptabilité analytique, gestion budgétaire et le tableau de bord) afin de fixer les objectifs, analyser et interpréter les écarts et engager les actions correctives et il doit contribuer à rassembler les données chiffrées qui permettent de mesurer la performance et d'affirmer les stratégies

La fonction de contrôle de gestion est nécessaire dans une entreprise, vue sa position hiérarchique favorable qui lui permet de collecter les informations qui seront pertinentes et nécessaires pour l'amélioration de la performance de l'entreprise, après avoir apportées les précisions précédentes nous tenterons d'approcher la question suivante :

- Quel est le rôle et la place du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance de l'entreprise économique publique ?

Cette problématique s'articule autour des sous-questions suivantes :

- Qu'est ce que le contrôle de gestion ?
- Comment le contrôle de gestion améliore-t-il la performance ?
- Quels sont les outils, les méthodes et les modèles du contrôle de gestion ?
- En quoi consiste la performance et comment peut-on la mesurer ?
- Quelles seraient les conditions pour réaliser une performance efficace et efficiente ?

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

- Le contrôle de gestion améliore la performance par les outils de mesure et d'analyse tels que la comptabilité analytique et la gestion budgétaire.
- La performance c'est le fait d'atteindre les objectifs fixés, autrement dit c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience.
- La gestion budgétaire et le tableau de bord sont des outils complémentaires du pilotage de la performance, ils comportent des informations qui aident les responsables dans la prise de décision

Cette recherche vise à déterminer :

- L'importance du contrôle de gestion dans la gestion courante de l'entreprise publique économique ;
- Une vision claire du concept de la performance et de l'analyse de l'impact du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance ; l'évaluation et l'analyse des coûts sera d'un grand apport pour le contrôle de gestion .sans ces dernières il est impossible pour toute entreprise de parler de notion de la performance

Afin de traiter ce sujet de recherche, je prévois d'adopter la méthode analytique appuyée sur une étude de cas au sein de l'entreprise SENTEX KHERRATA. Avec l'utilisation des techniques suivantes :

**La technique documentaire:** nous aidera à exploiter les différents ouvrages en rapport avec les indicateurs de performance et le contrôle de gestion.

**La technique d'observation** : du système de contrôle de gestion qui existe au niveau de l'entreprise en le comparant avec la présentation théorique dans les deux premiers chapitres.

Pour étudier ce thème, le mémoire se compose de trois chapitres

- Le premier chapitre va nous présenter le contrôle de gestion et ses outils dans son cadre théorique pour connaître ses caractéristiques et les projeter dans l'entreprise objet de notre étude ;
- Le deuxième chapitre développera la notion de performance et l'ensemble des concepts qui l'entoure pour en tirer les axes fondamentaux qui nous permettront d'aboutir à une évaluation la plus adéquate possible ;
- Le troisième chapitre, illustré par le cas pratique, expliquera l'étude du mécanisme de l'évaluation des coûts à travers la méthode des coûts complets et son impact sur la fonction contrôle de gestion dans une entreprise industrielle en les comparant avec les concepts théoriques cités dans le premier chapitre

L'évolution du contrôle de gestion tout au long du XX siècle montre sa capacité à s'adapter aux changements successifs des entreprises. Né dans les années 1920 pour aider les dirigeants à maîtriser la gestion d'entreprises en expansion, en fusion, le contrôle de gestion s'est servi du langage financier et comptable pour présenter une image commune de la contribution des différentes composantes de l'entreprise de grande taille à la performance globale. Les différents outils du contrôle et le mode de contrôle par les actions ou par les résultats développés à cette époque étaient en phase avec le modèle de l'organisation, inspiré des principes tayloriens dominant à cette époque.

Il apparaît que, le contrôle de gestion constitue un facteur de création de valeur et un élément incontournable dans la gestion de l'entreprise. C'est pour cela et à travers les contributions des différents auteurs, que nous essayerons de comprendre le mécanisme de ce processus en effectuant une étude théorique de son ensemble pour répondre aux points suivants :

- Comment pouvons-nous définir le contrôle de gestion ?
- Quels sont ces objectifs dans une entreprise ?
- Quels sont les conditions de mise en œuvre de contrôle de gestion ?
- Quels sont les différents outils qu'il utilise pour arriver à ces objectifs ?

## **Section 01 : Le concept de contrôle de gestion**

Afin que l'entreprise puisse surmonter l'intensité de la concurrence, elle se trouve dans la nécessité de se doter de moyens lui permettant d'atteindre les objectifs qu'elle s'est fixée, pour atteindre ces objectifs plusieurs disciplines et outils sont mis en œuvre parmi lesquels le contrôle de gestion semble le plus efficace de par son caractère globale et rigoureux ,afin de bien cerner les différentes notions de base sur le contrôle de gestion ,nous allons présenter dans cette section les différents concepts relatifs au contrôle de gestion et ses différents outils .

### **1. Définition, objectifs et caractéristiques de contrôle de gestion.**

#### **1.1 Définition de contrôle de gestion :**

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion qui ont évolué avec le temps. L'ensemble de ces définitions permet de ressortir toute la complexité de cette discipline de la gestion.

Selon **R.N.ANTHONY (1965)** : « Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente »<sup>1</sup>

Cette définition :

- Représente le contrôle de gestion comme étant une fonction d'accompagnement du déploiement de la stratégie, car il permet de concrétiser les objectifs stratégiques au niveau de la stratégie quotidienne et de formaliser les aptitudes ou le savoir faire du quotidien au niveau stratégique.
- Offre une vision managériale en soulignant l'implication des dirigeants en matière de contrôle en définissant le modèle de performance.
- Affirme l'importance de la gestion du couple coût-valeur en formulant le concept d'efficience.

---

<sup>1</sup> ANTHONY, « la fonction contrôle de gestion », publication, 1993

Selon **Alain BURLAUD** : « Le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »<sup>2</sup>

Cette définition souligne le rôle abondamment développé par les théories des organisations du contrôle de gestion en matière de coordination des comportements.

Le contrôle de gestion doit s'efforcer de mettre en place des dispositions qui conduisent à une convergence des intérêts individuels avec l'objectif de l'organisation.

Selon **Michel GERVAIS** : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenus et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie »<sup>3</sup>

Cette définition souscrit plusieurs remarques :

- **Processus** : un système du contrôle de gestion englobe à la fois un processus et une structure, le processus est l'ensemble des actions mises en œuvre, la structure concerne les adaptations organisationnelles et les constructions d'informations qui facilitent le processus.
- **Les dirigeants** : Le contrôle de gestion demande l'intervention de deux catégories de dirigeants aux rôles différents.
- **Objectifs** : Les objectifs de l'organisation ont été fixés à l'occasion de la formulation de la stratégie, dans le processus du contrôle de gestion, ils les ont donc pris comme des données, cependant l'acquisition d'expérience par l'action corrective et l'évolution permanente du contexte peut amener les responsables à les mettre en cause.
- **Efficacité** : La capacité à atteindre les objectifs en consommant les moyens prévus (adaptation suivis de la relation moyens-objectifs).
- **Efficacité** : Capacité à atteindre les objectifs (pertinence des critères de mesure).

---

<sup>2</sup> A. BURLAUD, C.SIMON, « Le contrôle de gestion », Edition la Découverte, collection repère N° 227, 1997

<sup>3</sup> Michel GERVAIS, « contrôle de gestion », 8<sup>ème</sup> Edition, ECONOMICA, 1990, P12.

▪ **Pertinence** : Elle met en rapport l'objectif-moyen, pour qu'un système soit pertinent, il faut qu'il met en œuvre les moyens, les adaptes en quantité et en qualité aux objectifs escomptés.

### 1.2 Objectifs et missions de contrôle de gestion :

L'objectif principal du contrôle de gestion est de « piloter la performance de l'entreprise » par un processus d'amélioration continu dépendant lui-même de plusieurs objectifs secondaires <sup>4</sup>

- **Définition de la stratégie** : après une étude SWOT menée par le contrôleur de gestion, le manager pourra établir une stratégie adéquate pour réaliser les buts de l'entreprise ;
- **Planification stratégique** : le contrôle de gestion identifie des objectifs à court terme pour se rapprocher au niveau opérationnel ;
- **Elaboration du budget** : il calcule les ressources espérées pour réaliser les activités d'exploitation de l'entreprise à court terme ;
- **Evaluation des coûts** : il mesure l'ensemble des coûts pour connaître la tendance de l'entreprise vis-à-vis les prévisions et le marché d'où l'aide à la prise de décision (variation de prix de vente...etc.) ;
- **Contrôle budgétaire** : il consiste à contrôler l'exécution du budget à travers la comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations pour dégager l'ensemble des écarts et les analyser.
- **L'apport des mesures correctives** : le contrôle de gestion consiste à redresser les choses conformément aux objectifs stratégiques à l'aide des actions correctives et préparer même des actions préventives.

En parallèle, le contrôle de gestion à **des missions** à accomplir étroitement liées a ses objectifs qui se récapitulent selon les différentes phases de contrôle de gestion :

- **Finalisation** : Faire converger les buts de l'organisation et définir les méthodes de contrôle d'exécution (Ex : Quel modèle de gestion de stock faut il employer ?) ;

---

<sup>4</sup> GAGNESSIRY Diop, conception d'une structure de contrôle de gestion d'une filiale : cas de louis Dreyfus commodités Sénégal, Master professionnel en audit et contrôle de gestion, centre africain d'études supérieures en gestion, octobre 2012, p12

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

- Organiser la sélection des objectifs annuel, la planification et le budget de l'entreprise, de ses unités et des responsables pour qu'ils soient conformes à la stratégie ;
  - Minimiser les conflits entre les objectifs des individus ou différentes parties de l'entreprise et les grands objectifs de l'entreprise ;
  - Vérifier que les responsables sont incités à aller dans le sens de la stratégie, notamment par une évaluation cohérente de leurs performances et un système de motivation adéquat.
- **Pilotage** : Garantir la cohérence hiérarchique et horizontale nécessaire. Animer le processus de pilotage de manière à inciter les responsables à prendre les décisions souhaitées en organisant le système d'information.
  - **Post-évaluation** : Vérifier les performances du contrôle d'exécution, même s'il fait surtout appel à des automatismes.
  - **Réaction** : Analyser les résultats et proposer des mesures correctives. Pour conclure, nous pouvons recenser, d'après H. Bouquin, les critères nécessairement déterminants pour que les missions du Contrôle de gestion soient menées à bien<sup>5</sup> :
    - Appui de la direction générale pour que le Contrôle de gestion ne soit pas perçu comme un simple système de surveillance mais comme un système de vigilance ;
    - Articulation entre des choix de court terme et des visions à moyen terme doivent être le souci dominant de l'élaboration des outils, des règles et des procédures sinon le contrôle de gestion sera un simple système de pilotage à court terme ;
    - L'équité et l'efficacité des critères de gestion et de mesure des performances sont les conditions d'acceptation du système par les responsables qu'il concerne ;
    - Un audit périodique du système du contrôle est souhaitable car l'évolution parfois rapide des hypothèses sur l'environnement et des stratégies est susceptible de remettre en cause la structure décisionnelle et certainement les systèmes.

---

<sup>5</sup> Conception du chargé de l'étude sur la base de Bouquin H., (1987), Gestion : Méthodes et cas, AENGDE -Clet. Cité par El Gadi A., (2006), Audit des performances et contrôle de gestion dans le secteur public, 1ère Edition, Edition Travaux et Recherches.

### 1.3 Le positionnement de contrôle de gestion :

Il n'y a pas des règles et des normes pour positionner les contrôleurs de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité conditionnent sa place. Il est possible de repérer un certain nombre de critères qui influencent le rapport de force qui s'instaure entre le contrôleur et la direction : l'autorité, l'image, l'influence, la sanction, l'information, le temps. Ces curseurs de pouvoir (selon Bouin et Simon) s'intègrent en fonction des trois composantes du pouvoir : le pouvoir intrinsèque, la volonté à utiliser ce pouvoir, la capacité à l'exercer. Ainsi il en ressort que différents rattachements sont possibles <sup>6</sup>:

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

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

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

Dans les structures décentralisées (filiales, centres de profit), le contrôleur de gestion peut être aussi rattaché au responsable de l'entité de base, en termes hiérarchiques, et au contrôleur de gestion central, en termes fonctionnels. Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain, écouter et communiquer avec tous les

---

<sup>6</sup> Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, contrôle de gestion, Ed dunod, 3eme édition, paris 2010, p31

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation.

### 2. le processus de mise en place de contrôle de gestion:

Le contrôle de gestion est un processus qui passe par des phases qui simplifient ses tâches

#### 2.1 Les phases de contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion doit s'exercer avant d'agir (finaliser), pendant l'action (piloter) et après l'action (post évaluer) :

- **avant l'action, finaliser** : Définir les buts, les chiffres et prévoir les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie aussi clarifier les responsabilités et définir les critères de performance ;
- **Pendant l'action, piloter** : observer le déroulement en cours ,faire le point sur la situation présente ,anticiper l'avenir pour évaluer ce qu'il reste à parcourir et prendre les décisions correctives qui peuvent être nécessaire ,soit ajustement des moyens aux situations nouvelles ,soit remise en cause des objectifs initialement définis ;
- **Après l'action, post-évaluer** : mesurer la performance atteinte et faire progresser l'ensemble du système par apprentissage « ne pas répéter les erreurs et capitaliser les points forts.

#### 2.2 Le processus de contrôle de gestion :

Ce processus est le cœur et la finalité de 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 opérationnelles décident, agissent en interaction et interprètent les résultats partiels.

### 3. les conditions de mise en œuvre de contrôle de gestion :

La mise en œuvre du contrôle de gestion exige le respect de deux conditions :

#### 3.1 la formulation d'une stratégie claire :

le contrôle de gestion est une source d'information interne comme externe lors des définitions de stratégie ,il faut donc penser à la valeur ajoutée qu'il doit apporter lors de

réflexion stratégique et pour faire un contrôle gestion dont la dimension stratégique est adéquate il faut :

- Connaitre la stratégie de son entreprise
- Connaitre et maîtriser le système d'analyse stratégique
- Connaitre les métiers des différents hommes de l'entreprise
- Connaitre le métier de l'entreprise

### 3.2 Le caractère non ambigu des objectifs

Dans ce cas l'organisation n'est pas efficace et donc pas performante

- En effet, si les objectifs ne sont pas correctement identifiables par les membres d'une organisation, il est impossible d'envisager de mettre en œuvre des dispositifs pour les atteindre.

- Il est parfois impossible de quantifier les résultats obtenus soit parce qu'ils sont trop qualitatifs ou que l'on ne peut quantifier l'activité.

- Il est impossible d'évaluer l'efficacité de l'organisation qui se limite dans la plupart des cas à un contrôle des moyens engagés.

### 4. Limites de contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion a des limites qui peuvent entraver sa précision et son efficacité. Nous pouvons citer<sup>7</sup> :

#### 4.1 Manque d'évaluation qualitative :

✓ Le contrôle de gestion privilégie le quantifiable, qu'il soit physique ou financier. L'investissement immatériel, surtout lorsque ses effets sont qualitatifs ou difficilement quantifiables à long terme, est pénalisé par rapport aux efforts de réduction de coût ou d'accroissement immédiat des ventes. Cependant, la survie de l'entreprise est souvent liée à sa capacité à investir à temps en particulier dans les hommes qui la composent ;

✓ Le modèle est né dans l'industrie. S'il rend bien compte des processus de production, il n'est pas à même de rendre compte des processus de création et d'innovation ou

---

<sup>7</sup> BELMABROUK Ibtissem, BOURAS Sadjia. Appréciation de la performance d'un système de contrôle de gestion, Master en science de gestion, école supérieure de commerce, 2015, p 10

## **CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE**

de l'apprentissage organisationnel. Pourtant, l'essentiel de la valeur ajoutée et l'avantage concurrentiel dans de nombreux secteurs proviennent aujourd'hui de cette création plus que de la seule maîtrise des coûts de production. Le contrôle de gestion ne peut donc mobiliser toutes les formes de "ressources humaines".

### **4.2 Problème de construction :**

✓ Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si l'on peut mettre en place toutes sortes de paradigmes (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels, etc.). Et cela induit un stress, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible ;

✓ Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients, vu que les indicateurs ne détectent pas tout ;

✓ Le contrôle de gestion repose sur une modélisation de l'entreprise. Or toute modélisation est réductrice. De plus, l'instrument d'observation n'est pas neutre. Non seulement il ne permet pas de découvrir toutes les dimensions de la réalité, mais de plus, en produisant une certaine forme de connaissance, il induit plus particulièrement certaines formes d'action. Les acteurs doivent prendre conscience des déformations apportées par le modèle pour les corriger ou les atténuer ;

✓ La performance est multidimensionnelle. Or le contrôle de gestion, même s'il s'appuie sur des tableaux de bord ayant de multiples indicateurs, bute sur la difficulté de définition d'un indicateur synthétique.

## **Section02 : Les principaux outils de contrôle de gestion**

La décision de mettre l'entreprise sous contrôle engage son avenir pour long temps, donc elle doit mettre en cause des pratiques, des procédures et des documents pour sa direction, ce qui implique la mise en œuvre des moyens, appelés aussi des outils de contrôle, pour la collecte et le traitement de l'information ainsi pour la prise des décisions.

### **1. la gestion budgétaire et contrôle budgétaire :**

La gestion budgétaire, permet à la fois d'atteindre les objectifs de l'entreprise et de ne pas se laisser surprendre par des dérivés éventuels, Elle conduit à la mise en place d'un

réseau de budget couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'action chiffrés sont appelés à servir d'outil de pilotage, s'il leur adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont l'essentiel est constitué par la mise en évidence des écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctives.

### 1.1 gestion budgétaire :

Le budget est un document ou un état prévisionnel de recettes et de dépenses présumées qu'une entité aura à encaisser et à effectuer pendant une période donnée ; il existe une hiérarchie budgétaire s'imposant pour la construction des budgets, le budget des ventes, issu des prévisions commerciales, détermine le budget de production qui lui-même conditionne le budget des approvisionnements et éventuellement des investissements.

#### ➤ **Le budget dans le processus de contrôle de gestion**

Le « processus de contrôle » permet de :

- Fixer des objectifs
- Mettre au point des plans d'action et élaborer les prévisions permettant d'atteindre ces objectifs.
- Interpréter les résultats partiels en vue de prendre les décisions correctrices appropriées pour atteindre les objectifs.

Ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion.

Le point de départ est la phase de travail sur le moyen ou long terme. Cette phase correspond à la planification, au cours de laquelle on aboutit à une définition d'objectifs à long terme et à une définition opérationnelle de la stratégie.

Il s'agit de définir concrètement les politiques de commercialisation, d'investissement et de gestion de la production, d'organisation et de gestion des ressources humaines, de gestion financière.

A partir de ces politiques à moyen terme, la phase de budgétisation va commencer par la fixation des objectifs à court terme, généralement un an. Ils découlent logiquement des programmes d'action à moyen terme. En cours de route, on fait le point périodiquement en mesurant les résultats partiels.

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

### ➤ **Les objectifs de la gestion budgétaire**

- **Planification**

Aider à la planification logique et systématique de l'entreprise conformément à sa stratégie à long terme.

- **Coordination**

Favoriser la coordination des différents secteurs de l'entreprise et s'assurer de la performance des méthodes.

- **Communication**

Faciliter la communication des objectifs, des opportunités et des projets de l'entreprise aux différents chefs de service.

- **Motivation**

Apporter une motivation aux responsables pour qu'ils atteignent les objectifs fixés.

- **Contrôle**

Il permet d'évaluer les performances de l'entreprise grâce à l'analyse des écarts entre les données réelles et les données budgétaires.

- **Evaluation**

Créer un cadre d'évaluation de la performance des responsables dans la réalisation des objectifs individuels et de ceux de l'entreprise

### ➤ **Les procédures de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire apparait comme un processus en trois étapes<sup>8</sup> :

- **La prévision**

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

- **La budgétisation**

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

---

<sup>8</sup> HORNGEN C, A.BHIMANI, S. DATAR, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3<sup>e</sup> Edition, Paris, 2006, p171.

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

### ○ Le Contrôle

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

$$\text{Ecart} = \text{réalisations} - \text{prévisions}$$

### 1.2 Le contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations avec les prévisions, déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices, regrouper les aspects principaux du contrôle de gestion ;

Le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise de budget, c'est aussi un véritable outil de vérification .il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.

- **Le contrôle budgétaire a quelques caractéristiques telles que<sup>9</sup> :**

- Le contrôle budgétaire participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant ressortir des écarts entre les prévisions et les réalisations avec identification des causes de ces écarts.

- Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif, car il s'intéresse à la période passée.

- Il a une dominante financière : il fournit des indicateurs financiers exprimés en unités monétaires.

- Il informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets, il permet ainsi d'évaluer la performance des acteurs et de procéder aux régulations nécessaires.

- **Les limites au contrôle budgétaire :**

- la centre de responsabilité doit disposer d'une réelle autonomie dans ses décisions .il doit être un lieu de pouvoir de décision : quelle serait la responsabilité d'un responsable d'un centre s'il n'a aucune maîtrise dans la fixation de son budget ?

---

<sup>9</sup> Brigitte Doriath et Christian Goujet, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », op.cit, P 195-196.

## **CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE**

-la mise en place du contrôle budgétaire est souvent mal vécue, car perçue comme une sanction par le personnel de l'entreprise ;

-étape complexe et longue, le contrôle budgétaire n'assume pas toujours une bonne réactivité de l'entreprise, face à un Environnement de plus en plus turbulent, d'autres outils seront mis en place, notamment les tableaux de bords ;

-un système d'information comptable efficace : la réactivité du contrôle dépend en grande partie du système d'information comptable ; l'arrivée des erp (entreprise ressource planning) facilite le travail du contrôleur et propose des modules spécifiques de contrôle de gestion (reporting, tableau de bord, etc.).

### **2. le centre de responsabilité et analyse des coûts :**

#### **2.1 le centre de responsabilité :**

Isabelle de Kerviler et Loic définissent le centre de responsabilité comme étant « une subdivision fonctionnelle de l'entreprise de taille variable (département, service, projet) qui possède les caractéristiques suivantes :

- une activité homogène (production, vente ...)
- un responsable (ayant l'autorité nécessaire pour engager des moyens)
- une responsabilité déléguée (dans le cadre d'un budget) avec des objectifs précis
- des ressources humaines, techniques et financières
- des résultats mesurables »<sup>10</sup>

La notion de centre de responsabilité découle ainsi des concepts de la direction par objectif. Chaque responsable a un objectif à atteindre, une délégation de pouvoir, et des moyens sont mis à sa disposition pour la réalisation. Sa performance sera fonction du niveau de ses résultats. On trouve généralement :

---

<sup>10</sup> KERVILLER.J, KERVILLER.L, le contrôle de gestion au porté de tous, Ed Economica ,3<sup>ème</sup> édition paris 2000, p19

### ➤ **Centres de coûts.**

Les centres de coût qui, par délégation d'autorité, ne peuvent maîtriser que des coûts, peuvent être scindés en deux catégories : les centres de coûts productifs et

Les centres de coûts discrétionnaires. Ils sont discernables par le degré de fiabilité avec lequel on peut établir une relation entre les coûts engagés et une mesure d'output, c'est-à-dire de « production » du centre de responsabilité.<sup>11</sup>

### ➤ **Centres de revenus.**

Les centres de revenus qui, par délégation, n'ont une maîtrise principale que du chiffre d'affaires ou des volumes de vente qu'ils génèrent, sont assez rares. Ils correspondent par exemple à des forces de vente peu autonomes et entièrement « intégrées ». Leur « coût de fonctionnement » est établi à l'avance et, sans latitude pour « jouer dessus », ils doivent atteindre une performance en volume vendu, chiffre d'affaires réalisé...etc<sup>12</sup>.

### ➤ **Centres de profits.**

Les centres de profits correspondent au premier niveau de réelle délégation et autonomie où commencent à apparaître des arbitrages et des décisions pour anticiper les conséquences organisationnelles, sur les coûts, des évolutions du marché et tenter d'agir prioritairement au niveau commercial ou au niveau de la réduction des coûts. Ce sont par exemple des directions, des divisions, ou encore des succursales, qui comportent à la fois de la fabrication et de la commercialisation, ou de la commercialisation seule mais en situation d'autonomie pour gérer les produits, les marchés, les clients...etc. Le contrôle de gestion s'opère alors par rapport au compte de résultat du centre de responsabilité et repose aussi sur les coûts standards et/ou les prix de cession interne qui auront été préalablement définis<sup>13</sup>.

### ➤ **centres d'investissement**

Ce sont des centres de profit qui maîtrisent le plus les actifs économiques. Cela est rarement le cas « en dessous » du niveau d'une division produits (ou division industrielle) ou

---

<sup>11</sup> Hélène Löning, « le contrôle de gestion », Ed dunod, 3<sup>ème</sup> édition ,paris 2008,p20

<sup>12</sup> Idem p 23

<sup>13</sup> Idem P40

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

d'une filiale (produits ou géographique, par exemple). Deux principaux critères de performance financière sont en général utilisés pour les centres d'investissement : le ROI (return on investment) ou retour sur investissement, qui correspond au taux de rentabilité des actifs utilisés (le taux réel sera comparé au taux attendu), ou le bénéfice résiduel, qui est une mesure du profit prenant en compte le coût de financement des actifs utilisés<sup>14</sup>.

### 2.2 analyse des coûts :

Les techniques de calcul et d'analyse des coûts portent le nom de comptabilité analytique ou comptabilité de gestion. Contrairement à la comptabilité financière, la tenue d'une comptabilité analytique n'est pas obligatoire. Elle est donc mise en place dans les entreprises dans la mesure où elle présente une utilité pour améliorer la gestion. En effet, la connaissance des coûts est indispensable pour prendre des décisions telle que : fixer un prix de vente, gérer un portefeuille de produits, déterminer sur quels éléments faire porter les efforts de réduction des coûts.....etc.

Parmi les méthodes de calcul des coûts, les plus utilisées à des démarches de contrôle de gestion : méthode de coûts complets, méthode de cout partiel, La méthode à base d'activité (Activity Based Costing).....etc. .

#### ❖ la méthode des coûts complets :

La méthode du coût complet consiste à affecter et/ou imputer toutes les charges aux coûts des produits, C'est la démarche la plus ancienne, mais qui reste encore la plus utilisée dans les entreprises Algériennes. Elle repose sur le calcul des coûts en suivant le cycle d'exploitation jusqu'à l'obtention du coût de revient des produits vendus

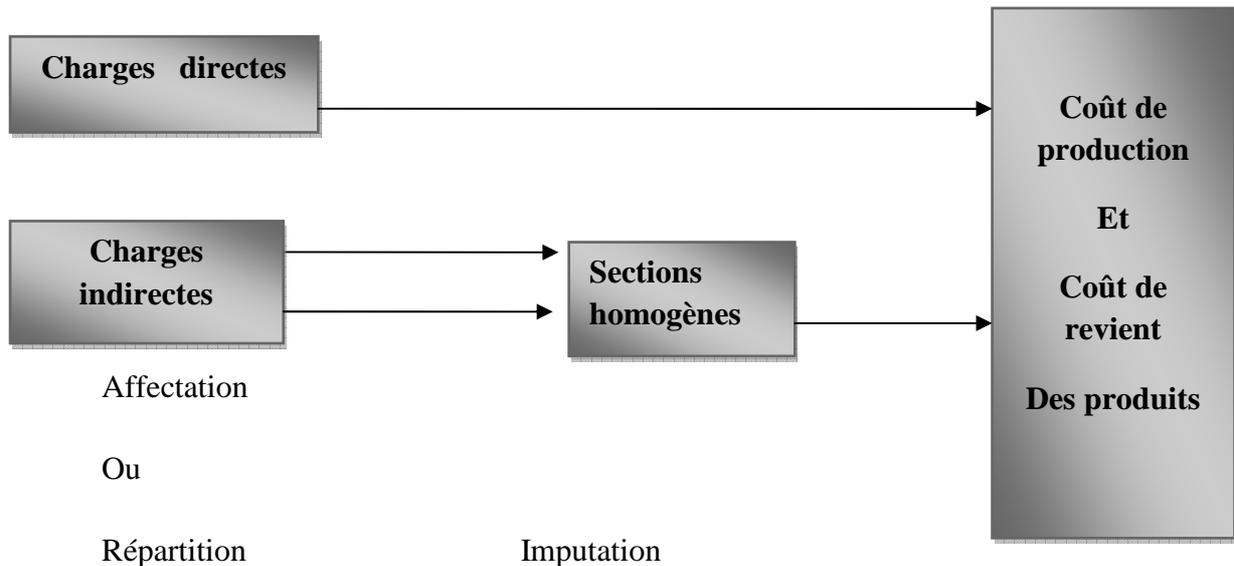
La méthode du coût complet est la technique de la comptabilité analytique la plus utilisé. Elle repose sur la distinction entre charges directes et charges indirectes, et l'affectation totale de ces charges vers les sections

---

<sup>14</sup> Hélène Löning, Véronique Malleret , Jérôme Méric , Yvon Pesqueux ,Ève Chiapello , Daniel Michel , Andreu Solé, « le contrôle de gestion » ,3eme édition ,paris 2008 ,p 28

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

**Schéma N°1 : répartition des charges**



**Source :** fait par nous même

Le coût complet d'un objet ou d'un service est un coût de production qui prend en compte la totalité des charges de production qu'elles soient directes ou indirectes :

- La répartition des charges directes (coûts affectables) ne présente pas de difficulté, car elles peuvent être imputées directement aux produits comme : la quantité de matière première consommée ;
- Les coûts indirects ne sont pas facilement et spontanément affectables à un produit. Ils sont utilisés de façon globale à la production, pas pour un produit précisément comme : l'énergie, les communications téléphoniques, les assurances...etc.ces coûts sont répartis selon des clés de répartition puis imputés en utilisant l'unité d'œuvre choisie soit par la méthode des moindres carrés par ex : L'heure de main-d'œuvre directe (HMOD)

### ❖ La méthode des coûts partiels:

La notion de coûts partiels recouvre l'ensemble des coûts calculés dans une optique de décision à court ou moyen terme. La méthode du coût variable constitue une des

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

techniques principales fondées sur la prise en charge partielle des coûts d'un produit. Ceux-ci sont donc composés de l'ensemble des charges variables directes et indirectes liées au produit.

Le modèle repose sur une hypothèse fondamentale, à savoir que les coûts variables sont exactement proportionnels aux quantités fabriquées. Ces derniers sont d'ailleurs également appelés pour cette raison, coûts proportionnels.

Cette méthode fait la distinction entre les charges variables et les charges fixes pour calculer « la marge » :

➤ **Les charges variables** : Elles varient en fonction du niveau d'activité de l'entreprise (ex : matière première), ce couts compose de types <sup>15</sup>

- **Les coûts variables simples** : qui consistent à calculer la marge sur chaque produit ;

- **Les coûts variables évolués** : permet de mesurer la marge sur coût spécifique.

➤ **Les charges fixes** : Elles ne varient pas avec la quantité produite.

- **La marge** : Elle permet de mesurer la contribution de chaque produit à la couverture des charges fixes de l'entreprise :

- **La marge sur coût variable** = CA - charges variables ;

- **La marge sur coût spécifiques** = CA- charges spécifiques (charge variable +cout fixe directe)

- **La marge de rentabilité** = CA- résultat de seuil de rentabilité (Le seuil de Rentabilité correspond au niveau de CA qui permet à l'organisme de couvrir ses charges. Il est également appelé CA critique. / Et ou point mort).

❖ **La méthode à base d'activité (Activity Based Costing) :**

L'Activity Based Costing (ABC) est une méthode développée pour comprendre la formation des coûts, suivre sur la durée leur évolution et qualifier les causes de leur variation.

La méthode ABC permet d'aligner le suivi des coûts de l'entreprise sur les différents axes utilisés pour suivre les revenus (produit, typologie de client, canal de distribution,...).

---

<sup>15</sup> E. Mangotteau, Contrôle de gestion, DECF, U.V.7, Ed Ellipses, Paris, 2001, p 90

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

La méthode ABC consiste à identifier le coût des activités constitutives des processus au travers de leur consommation des ressources mises à disposition, puis à suivre la consommation de ces activités selon différents axes d'analyses (produits, services, typologie de clients,...)<sup>16</sup>

### ▪ **Principe de la méthode**

Les charges sont affectées directement aux produits (comme la méthode des centres d'analyse), par contre les charges indirectes sont affectées aux activités avant d'être imputées aux produits selon des indicateurs d'activités au lieu des unités d'œuvres. Ainsi, » les activités consomment les ressources et les produits consomment des activités »

### ▪ **La mise en œuvre de la méthode**

Pour mettre en œuvre cette méthode, on doit suivre certaines étapes :

- Identification des charges indirectes ;
- Recensement des activités ;
- Affectation des ressources aux activités ;
- Identification des inducteurs ;
- Affectation des activités par inducteur ;
- Détermination des coûts unitaires des inducteurs ;
- Imputation des coûts inducteurs aux produits

### ▪ **Facteurs clefs de succès pour la mise en œuvre d'une démarche ABC :**

Les principaux facteurs clefs de succès pour une mise en œuvre réussie d'une démarche ABC sont :

- l'identification précise des objectifs de mise en œuvre de la démarche (pour qui ? pour quoi ?). Le coût et la complexité d'une démarche ABC est directement lié à la nature des "objets de coûts", autant limiter ces derniers aux éléments réellement nécessaires.
- le bon niveau de granularité des activités qui doit découler d'une démarche processus bien structurée
- une approche exhaustive et systématique d'allocation de ressources
- la capacité à disposer de données fiables sur la durée avec un coût "raisonnable" de collecte d'informations

<sup>16</sup> <http://www.allaboutbpm.com/>(publie le 01 septembre 2010 consulté le 02 mars 2016

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

- des inducteurs pertinents
- **Les avantages et les inconvénients de la méthode**
  - La méthode ABC permet une répartition des charges indirectes plus crédibles, plus juste, car celle-ci traduit mieux la consommation de différentes ressources ;
  - De tenir compte de la complexité des processus de production et de la multiplicité des activités ;
  - De représenter mieux la complexité de certains produits (nombre de composants, nombre de lots qui sort en cour de la production...) ;
  - D'éviter de subventionnement entre les produits.

Cependant, L'inconvénient de cette méthode c'est qu'elle est complexe à mettre en œuvre sur le terrain.

### 3. tableau de bord, reporting et system d'information :

#### 3.1 Système d'information

Un système c'est la combinaison de procédés destinés à produire un résultat ou la combinaison de parties assemblées pour concourir à un résultat ou de manière à former un ensemble.

Il existe un certain nombre de définitions et parmi celles - ci celle d'ALTER : « un système d'information est un système de travail dont les fonctions internes sont limitées à traiter l'information en exécutant six types d'opérations : saisir, transmettre, stocker, retrouver, manipuler, afficher l'information .un système d'information produit de l'information, assiste ou automatise le travail exécuté par d'autres systèmes de travail »

Le système d'information doit prendre plusieurs formes, en fonction du niveau des besoins responsables et des acteurs de l'entreprise :

✓ Système d'information stratégique pour les décideurs : qui peut prendre la forme d'outils classiques de planification et de tableaux de bord stratégiques .Il peut

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

également prendre la forme plus avancée de veille stratégique, destiné à permettre l'anticipation des tendances technologiques, économiques, sociologiques des marchés,

✓ Système d'information pour les responsables opérationnels qui se traduit par la mise en place d'instruments de prévision budgétaire, afin de les aider à élaborer leurs propres objectifs, définir les moyens nécessaires et tester les hypothèses de travail. Système d'information pour les opérationnels destiné à leur permettre de suivre de manière permanente leurs performances et d'infléchir éventuellement leur action grâce à l'analyse des actions réalisées.

✓ Les systèmes d'information sont des outils stratégiques pour la gestion des entreprises et dont la maîtrise est indispensable aux futurs managers. Indispensable en raison de l'accroissement de la concurrence, mais aussi parce qu'une entreprise bien gérée est une entreprise qui valorise l'information initiale en la faisant circuler, en la stockant et en la restituant.

En résumé, le système d'information de gestion vise à :

- Fournir des informations complètes, pertinentes et précises sur les performances et le fonctionnement de l'organisation,
- Faciliter l'analyse des données ainsi obtenues en vue d'améliorer le processus de décision à tous les niveaux de gestion.

- **Les fonctions du système d'information**

Il existe quatre fonctions principales

- **Fonction d'alimentation ou d'acquisition**

Alimenter le système d'information implique de drainer et de recueillir de nombreuses données en vue d'une utilisation ou d'un traitement ultérieurs. Le système d'information doit ainsi être en mesure d'écouter, saisir, classer, codifier, et de condenser les données.

- **Fonction de mémorisation ou de stockage :**

C'est le processus par lequel le système d'information conserve l'information collectée. Elle suppose l'utilisation de moyens techniques et organisationnels.

- **Fonction de traitement :**

C'est le processus d'aide, duquel l'information collectée par le système est traitée et transformée en une nouvelle information exploitable. Le traitement est une tâche recouvrant de multiples facettes : calcul, comparaison, transformation, etc.

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

### ➤ **fonction de restitution et de circulation des informations :**

C'est la mise à la disposition auprès de l'utilisateur final des informations traitées.

Cette restitution prend des modalités tout à fait comparables aux entrées évoquées précédemment. Elle peut être écrite, orale ou directe.

- **Finalités d'un système d'information**

Il a une triple finalité<sup>17</sup> :

- **Contrôle de l'organisation :**

Le système d'information doit être la mémoire de l'entreprise en traitant les informations concernant le passé, ces informations historiques permettent de contrôler l'évolution de l'entreprise en détectant les situations normales.

- **Coordination des différents sous-systèmes :**

Le système d'information présente un aspect dynamique, car il traite aussi des informations concernant le passé, le présent et doit assurer la coordination entre les différents services.

- **La décision :**

Le système d'information traite aussi les informations concernant le futur. Il doit permettre de construire des scénarios, et grâce à la simulation, il rend possible le choix d'une solution et donc la prise de décision.

- **L'utilisation de l'information par le contrôle de gestion**<sup>18</sup>

Le contrôle de gestion est reconnu comme une aide à la prise de décision. Il collecte les informations de deux variables de son environnement qui sont:

- **Variables externes**

Le taux de base du marché, les pourcentages de part de marché des concurrents, le taux de croissance du secteur, l'élasticité de la demande au prix et au revenu, l'émergence de nouveaux concurrents, la menace des produits de substitution.

- **Variables internes**

---

<sup>17</sup> J-L Peaucelle, « A quoi servent les systèmes d'informations », cité dans Alazard Claude, « contrôle de gestion manuel et application », Edition DUNOD, 5<sup>e</sup> Edition, P88.

<sup>18</sup> Alazard Claude, « contrôle de gestion manuel et application », Edition DUNOD, 5<sup>e</sup> Edition, P88

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

Les capacités de production, le taux d'endettement, les plans marketing..

Mais l'évolution essentielle qu'il faut mettre en avant porte sur les caractéristiques de la variable information et non sur son existence intrinsèque : en effet, ce qui est nouveau pour l'entreprise est le prodigieux élargissement de l'horizon spatial et temporel des informations.

Les entreprises comme les individus sont impressionnées devant la masse, la rapidité et la diversité de ces informations.

Les entreprises actuelles, se préoccupent donc d'avantage, de l'importance et des difficultés de traitement de ces informations

### 3.1 reporting :

au sens strict ,selon FRANCOIS GIRAUD ,le reporting peut se définir comme le processus de remontée d'informations des entités d'un groupe vers les différents échelons de la hiérarchie ,et enfin vers la direction générale .le terme est aussi souvent utilisé pour désigner les informations elle mêmes faisant l'objet de cette remontée dans des nombreux groupes

- **les différents types de reporting :**

- **Reporting statutaire :** Destiné essentiellement aux tiers de l'entreprise (banquiers, Actionnaires réels ou potentiels, analystes financiers, État, etc.), il offre également aux dirigeants un premier niveau d'information sur la performance du groupe (indicateurs d'activité et de marge). La fréquence de production des informations n'est pas uniquement annuelle, mais également trimestrielle, voire mensuelle, en raison de la pression des marchés financiers<sup>19</sup>

- **Reporting de gestion:** Il a pour fonction de fournir à la direction (direction générale, et grande direction opérationnelle et fonctionnelle) les informations de gestion dont elle a besoin pour piloter les activités. Il est généralement assuré par la fonction contrôle de

---

<sup>19</sup> Françoise Giraud, Olivier Saulpic, Gerard Naulleau, Marie Héléne Delmond, Pierre-Laurent Bescos « ,le contrôle de gestion et le pilotage de la performance », édition , Ed. Gualino Editeur, EJA, Paris 2002,p86

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

gestion. Il s'appuie sur la structure opérationnelle du groupe, qui n'est pas nécessairement alignée avec la structure juridique<sup>20</sup>

### 3.1 Tableau de bord :

Le tableau de bord c'est un ensemble d'indicateurs et d'information essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. il doit aussi donner une langage commun aux différents membres de l'entreprise<sup>21</sup>

Le tableau de bord est composé d'indicateurs, nous allons commencer par faire le point sur la notion d'indicateur pour examiner ensuite comment construire le tableau de bord

#### ➤ **La notion d'indicateur :**

par indicateur, on entend une information quantifiée qui aide à connaître l'état d'un système d'activité (qui peut être un centre de responsabilité ou un projet ou un processus ..... ) qu'un responsable est chargé de piloter ,ainsi que l'état de son environnement<sup>22</sup>

Les indicateurs peuvent remplir des fonctions multiples :<sup>23</sup>

- un fonction de suivi de l'action : il s'agit la de répondre a la question : ou en est –on de l'avancement dans la mise en œuvre de tel ou tel plan d'action ?

-une fonction d'évaluation des résultats de l'action : pour répondre a la question : qu'avons-nous produit ? Et aussi quels résultat avons nous obtenu ?

-une fonction de vigilance externe s'attachant à identifier les évolutions pertinentes de l'environnement de l'entité

---

<sup>20</sup> Idem,p87

<sup>21</sup> Lorino.PH, « méthode et pratique de la performance », les éditions de l'organisation, 3<sup>ème</sup> Edition, Paris, 1998, p237-238.

<sup>22</sup> Idem p 80

<sup>23</sup> Idem 81

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

-une fonction d'aide au diagnostic : il s'agit de répondre à des questions du type :  
quel est le problème ? Quelle est l'opportunité ?

- Le choix des indicateurs peut être guidé, en s'appuyant sur un certain nombre de critères, a priori on s'attachera à ce qu'un indicateur soit :

- **Pertinent** : il porte sur les bons enjeux, cohérents avec les objectifs poursuivis
- **Accessible** : l'accès à l'information doit pouvoir se faire à un coût raisonnable
- **Ponctuel** : l'indicateur doit pouvoir être disponible en temps voulu (en généralement rapidement)
- **Lisible** : l'indicateur doit être facile à comprendre et à interpréter par un non spécialiste
- **Finalise** : un objectif lui est attaché, ce qui permet de voir rapidement si la situation est ou non normale
- **Contrôlable** : c'est-à-dire porter sur des éléments sur lesquels le destinataire de l'indicateur a une réelle possibilité d'action, ou au moins de réaction pour jouer sur les causes ou les conséquences du phénomène décrit par l'indicateur.
- **Anticipo** : l'indicateur permet de disposer d'indications sur l'avenir et d'en tirer les conséquences en terme d'actions

- **Cahier des charges d'un indicateur** :

Pour définir précisément un indicateur on donnera <sup>24</sup>:

-**son libellé (le nom de l'indicateur)** ; exemple : taux de satisfaction des usagers vis –  
à-vis de l'accueil téléphonique

-**sa formule de calcul** ; exemple : pourcentage de réponses favorables et très  
favorables aux questions 12 et 13 de l'enquête de satisfaction

-**sa source d'information** ; exemple : enquête de satisfaction

-**son inscription dans le temps** ; exemple : indicateur suivi en prévision et en réel  
semestriel et annuel,

---

<sup>24</sup> Idem p 85

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

-**sa périodicité** ; exemple : calculer chaque semestre par les acteurs responsables de sa production, validation et utilisation

-**son mode de présentation** ; chiffre, histogramme .....

-**sa ou ses références** servant de bases de comparaison ; objectif, historique, autre centre jugé comparable, référence externe « benchmark »

- **La démarche d'élaboration du tableau de bord**

Parmi plusieurs tentatives et propositions, il est intéressant de retenir celle de R.S. Kaplan et D.P. Norton (1987) qui essaient d'intégrer quatre domaines pour construire un tableau de bord prospectif ou Balanced Scorecard.

L'objectif est d'ajouter aux indicateurs financiers de la performance passée, des paramètres relatifs aux clients, aux processus internes et à l'apprentissage organisationnel, déterminés à partir des objectifs et des stratégies de l'entreprise, pour mieux piloter la performance future.

Les concepteurs recherchent, à travers cette démarche, non seulement un système de mesure plus diversifiée, mais aussi une aide pour un processus de management, car le tableau de bord prospectif oblige d'abord à bien formaliser les directions souhaitées et à bien quantifier les objectifs.

- **Les étapes de la construction**

- Définir, à partir d'une vision stratégique pour l'entreprise, les objectifs de la stratégie.
- Décomposer ces objectifs selon les quatre axes du tableau de bord : l'axe financier, l'axe client, l'axe processus interne et l'axe apprentissage.
- Pour chaque axe, délimiter les indicateurs et leurs mesures à prendre en considération.
- Pour chaque indicateur, collecter les informations selon la périodicité choisie.
- Enfin, déterminer la manière d'analyser et d'utiliser le tableau pour un pilotage dynamique de l'entreprise.

## **CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE**

- **Evolution des rôles des tableaux de bord**

Le tableau de bord est, dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information qu'il constitue en fait aussi un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la décision.

- **Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison**

- Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

- Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.

- Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

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

- **Le tableau de bord outil de dialogue et de communication**

- Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.

- Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

- Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

Enfin, en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

- **Le tableau de bord aide à la décision**

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles, mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré

comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

### Conclusion

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

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

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

Le système d'information qui joue un rôle assez important dans la circulation des informations entre les différents services de l'entreprise ;

La méthode de calcul des coûts qui englobe plusieurs méthodes (la méthode de centre d'analyse, la méthode ABC, l'imputation rationnelle, etc..). Cette méthode consiste à calculer le coût de revient de chaque produit et de rendre ce coût de revient indépendant de la variation du volume d'activité de l'entreprise ;

La gestion budgétaire permet l'organisation de l'entreprise en centres de responsabilité pour le calcul de la performance du gestionnaire responsable, tout en définissant des prix de cession qui permettent le respect de l'efficacité de l'entreprise et la maîtrise et l'évaluation de l'efficacité de chaque centre pour l'évaluation de la performance globale de l'entreprise ;

Le tableau de bord fournit un ensemble des informations quantitatives et qualitatives nécessaires pour le pilotage de la performance de l'entreprise grâce à son rôle important comme élément de contrôle, de dialogue, de communication et d'aide à la prise de décision.

## **CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE**

En matière de gestion la performance est la réalisation des objectifs organisationnels de manière efficace et efficiente, on peut ajouter également qu'elle résulte de l'agrégation de plusieurs types : organisationnelle, stratégique, concurrentielle et humaine.

En effet, Le contrôle de gestion en collaboration avec ses différents services permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise, cela montre qu'il est une fonction transversale de support. Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, il est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

Après le traitement du premier volet de thème qui est le contrôle de gestion, nous entamons le deuxième qui s'articule au tour de la notion de la performance.

Et pour mieux présenter ce volet, le deuxième chapitre est subdivisé en deux sections, telle que la première développe le concept de la performance, ses étapes de construction, les instruments de cette dernière et les conditions pour réaliser une mesure de performance efficace et efficiente.

La deuxième consiste à récolter les informations concernant les méthodes de mesure de la performance et le rôle du contrôle de gestion dans son amélioration.

**Section 01 : La maîtrise et amélioration de la performance**

La survie d'une entreprise passe nécessairement par l'amélioration de leur performance. Donc le contrôle de gestion peut être perçu comme une amélioration des performances de l'entreprise, il constitue un outil permettant d'atteindre l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens

**1. définitions et approches de la performance****1.1 définitions de la performance**

« Le concept de performance fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation »<sup>25</sup>. La mesure de la performance dépasse le simple constat, elle a pour objectif la prise des décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance.

**Selon Bourguignon**, la performance peut se définir « comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action)... ». <sup>26</sup>

Il ajoute que dans le champ de la gestion, le signifiant de la performance désigne de multiples sens qui s'articulent autour des trois notions suivantes :

- **La performance est succès** : La performance n'existe pas en soi ; elle est fonction des représentations de la réussite, variables selon les entreprises et les acteurs ;
- **La performance est résultat de l'action** : À l'opposé du précédent, ce sens ne contient pas de jugement de valeur. Il s'agit de l'évaluation ex post des résultats obtenus ;
- **La performance est action** : Dans ce sens, la performance est un processus et non un résultat qui apparaît à un moment dans le temps.

---

<sup>25</sup> DORIATH B. « Contrôle de gestion en 20 fiches », Edition : Dunod, Paris, 2008, P 129.

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

D'autres notions de la performance sont encore mis en exergue, nous pouvons dire qu'« est donc performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de la valeur»<sup>27</sup>

Cette définition de LORINO met en relief les notions de coût-valeur qui sont des éléments indissociables selon lui.

Une entreprise est dite performante si et seulement si elle arrive à influencer de façon positive sur ces deux variables en même temps.

**Albanes** ainsi (1978) la définit comme « la raison des postes de gestion, elle implique l'efficience et l'efficacité ». La performance peut être définie donc par cette formule :

**Performance= Efficacité+Efficience + Pertinence**

Nous pouvons constater que la performance est la possibilité de réaliser les différents objectifs demandés par la direction générale pour assurer la coordination entre les différents services.

### **1.2 Les approches de la performance :**

#### ➤ **Approche traditionnelle financière.**

L'approche financière de la performance consiste à se poser la question suivante : « Comment se positionne l'organisation face à ses actionnaires ? » en y répondant par un objectif de maximisation du profit généré et de retour sur investissements.

Le système de mesure associé à cette approche est la comptabilité classique, modélisation qui consiste à « produire une représentation chiffrée d'une entité économique »<sup>28</sup> et l'indicateur privilégié, le résultat net comptable.

Il s'agit d'un modèle normé et composé de conventions partagées à l'échelle mondiale, qui permet ainsi d'opérer une comparaison se voulant objective entre toutes les organisations. Asseyant officiellement l'actionnaire, propriétaire de la firme, comme

<sup>27</sup> LORINO Philippes, Méthode et pratique de la performance, Edition d'organisation, paris, 2003, p. 5.

<sup>28</sup> M. Amblard, « Performance financière: Vers une relecture critique du résultat comptable », 16<sup>ème</sup> Conférence Internationale de Management stratégique, Montréal, 6-9 juin 2007.

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

destinataire privilégié de l'activité de l'organisation, ce modèle permet également de décliner l'objectif stratégique de maximisation du profit en objectifs plus opérationnels, appréhensibles, et maîtrisables à une échelle managériale. Associés à ces objectifs, les indicateurs transposés dans une dimension opérationnelle, constituent le « système de pilotage »<sup>29</sup> ; Celui-ci doit refléter la stratégie choisie par l'entreprise pour parvenir à son objectif de retour sur investissement.

L'évolution des exigences des organisations montre que l'approche financière est faussée, non seulement insuffisante pour appréhender l'ensemble des enjeux auxquels fait face l'organisation, mais en plus conçue dans la seule perspective de s'adresser avant tout à l'actionnaire.

Enfin en évoquant la perception que l'approche financière de la performance est davantage une évaluation des conséquences opérées par les décisions passées plutôt la réelle mise en place d'un système de pilotage orienté vers l'avenir<sup>30</sup>

### ➤ **Approche globale non financière :**

L'approche non financière, en fait une approche mixte, doit pallier les insuffisances de l'approche exclusivement financière. Notamment, grâce à des systèmes intégrant des indicateurs autres qu'intermédiaires à un calcul du retour sur investissement, elle doit permettre de déployer la stratégie de l'organisation à moyen terme

Le système de mesure de la performance emblématique de cette approche est le **Balanced Scorecard** de Kaplan et Norton, qui modélise la performance selon quatre axes, Dont la performance financière mais à laquelle s'ajoute la satisfaction des clients, la maîtrise des processus internes, et le degré de mobilisation des salariés.

Avec cette approche, les gestionnaires seraient plus aptes à comprendre les relations qui existent entre divers objectifs stratégiques et ainsi à allouer de manière optimale les ressources nécessaires selon les priorités.

<sup>29</sup> C.R.G. Eccles, «The Performance Measurement Manifesto», Harvard Business Review, Jan-Feb, 1991, p.131-137.

<sup>30</sup> VOYER pierre, Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance, 2ème, Ed Presses Université de Québec, Québec, 1999 P 113

Contrairement à la vision rétrospective de l'approche financière, l'approche globale semble beaucoup plus dynamique, et grâce à des indicateurs observables en temps réel, ou presque, les gestionnaires sont en mesure d'évaluer les impacts des décisions prises et de mettre en place des actions à visée corrective, sans attendre la clôture périodique.

### 1.2 Les sources de la performance

La performance, perçue et mesurée au niveau de l'entreprise, trouve son origine dans deux sources dont l'indice est combiné : l'une est interne, l'autre est héritée de l'environnement.

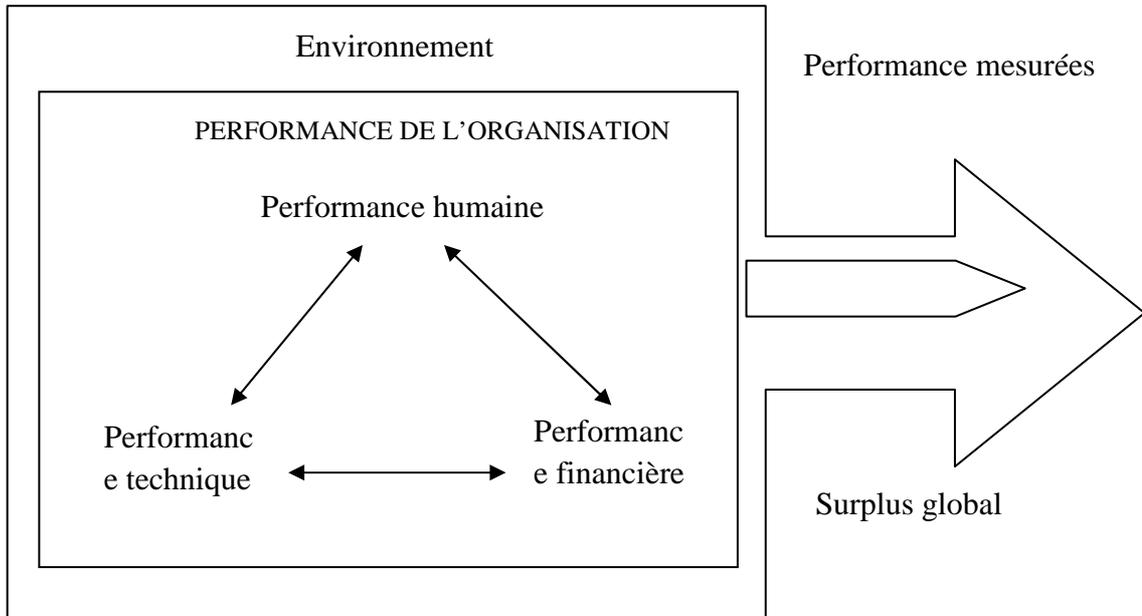
D'un côté, une performance intrinsèque de l'entreprise qui résulte elle-même de la combinaison :

- **D'une performance humaine** : celle des collaborations de l'organisation à laquelle nous rapporterons prioritairement les améliorations d'efficacité parce que notre propos est celui de la gestion sociale et qu'il n'y a pas de production sans hommes pour la concevoir ou la réaliser ;
- **D'une performance technique** : définie comme l'aptitude à mettre en œuvre avec efficacité les investissements ;
- **D'une performance financière** : décrivant l'efficacité dans la mobilisation et l'emploi des moyens financiers.

De l'autre côté, une performance extrinsèque ou héritée de l'environnement qui tient à l'ensemble des évolutions externes. Un vendeur voit s'ouvrir des marchés très porteurs, les prix de cession d'une filiale s'élèvent, une entreprise bénéficie d'exploitation temporaire, d'un brevet, autant de situations de vente qui ne sont pas attribuables à l'efficacité interne.

Les sources de la performance de l'organisation seront présentées dans le schéma suivant :

**Schéma N° 08 : Les sources de la performance.**



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

## **2. Objectifs et conditions de succès d'évaluation de la performance :**

### **2.1 Objectifs de l'évaluation de la performance de l'entreprise :**

Pour que l'évaluation de la performance réussisse, il faut prendre en considération les trois éléments suivants :

- l'évaluation des performances fait appel à des indicateurs quantitatifs, à des normes de référence, à des seuils de tolérance. Ces indicateurs doivent être non seulement connus à priori par les évalués, mais avoir aussi obtenu leurs accord.
- tout système d'évaluation des performances devrait tenir compte des hypothèses opérationnelles de base de l'organisation concernée. Si l'organisation change,

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

alors que le système d'évaluation reste immuable, ce dernier sera, au mieux inefficace, et plus vraisemblablement, contre-productif <sup>31</sup>

- les objectifs de l'évaluation doivent être cohérents avec les critères retenus et les méthodes d'évaluation. Par exemple : la cohérence du système avec la stratégie de l'entreprise, de l'adéquation des outils mis en place avec le contexte et les réalités de l'entreprise, du bon positionnement du contrôle de gestion, de l'organisation adaptée, de la satisfaction des services conseillés...etc.

### 2.2 Les critères d'évaluation de la performance

Une organisation est dite performante, lorsqu'elle est efficace et efficiente

- **Efficacité.**

L'orientation de l'entreprise est fixée par les dirigeants qui ont pour principale mission de formuler la stratégie. Leurs choix sont établis en fonction d'un diagnostic mentionnant les forces et les faiblesses de l'entreprise, les menaces et les opportunités de l'environnement et La récente ingérence des actionnaires dans la détermination de la stratégie constitue une nouvelle contrainte qui s'impose aux dirigeants ; Une entreprise est efficace lorsqu'elle réussit à réaliser la stratégie préalablement définie.

Plus simplement nous pouvons définir l'efficacité 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 sur le degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système »<sup>32</sup>.

D'une manière plus brève, nous pouvant résumer l'efficacité dans la formule suivante :

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

<sup>31</sup> MEYER Christopher (1999), les systèmes de mesure de la performance. Harvard business Review, Edition d'organisation, paris, 1999, p.127.

<sup>32</sup> H.M BOISLANDALLE, « dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition Economica, Paris, 1994, p 139.

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

- **Efficienc**

La recherche de la performance impose que les moyens employés pour atteindre les résultats ne soient pas disproportionnés ; l'obtention d'un niveau de productivité satisfaisant ne suffit plus, il convient dorénavant de consacrer des ressources (ou d'engager des coûts) dans l'unique but de la valeur identifiée par les actionnaires, les clients ou tout autre partie prenante. Nous considérons que « l'efficienc exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre »<sup>33</sup>. Nous pouvons donc simplifier la mesure de l'efficienc dans la formule suivante :

$$\text{Efficienc} = \text{Objectifs visés} / \text{moyens mis en œuvre.}$$

MICHEL KALIKA considère que l'efficienc est mesurée par la quantité des ressources utilisées pour produire une unité donnée de production, tandis que l'efficacité caractériserait le degré d'atteinte des objectifs spécifiques que s'est fixé l'entreprise et serait donc une notion plus large que celle d'efficienc<sup>34</sup>.

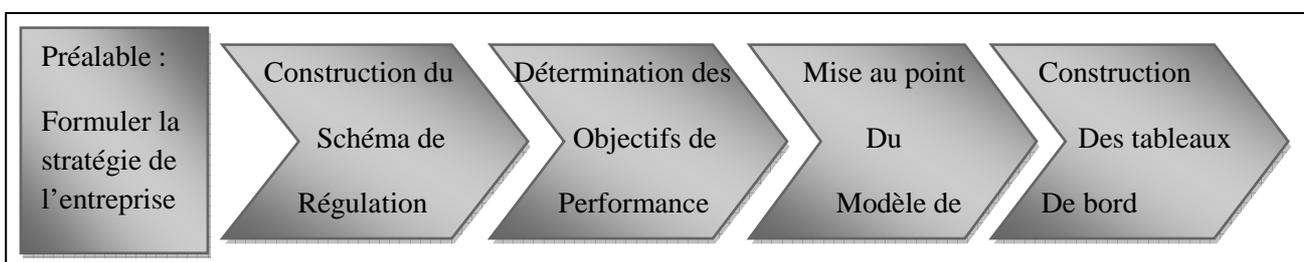
- **Pertinenc**

La notion de pertinenc reste très subjective et difficile à mesurer. Toutefois, on pourra admettre que la pertinenc est la conformité des moyens et des actions mis en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné. Autrement dit, être pertinent c'est atteindre efficacement et d'une manière efficienc l'objectif fixé.

### 2.3 Les étapes de construction d'un système de performance

Une fois le préalable de la formulation stratégique réalisé, la construction du système de pilotage se déroule en quatre étapes clés comme le montre le schéma suivant :

**Figure 01:** les étapes de construction d'un système de pilotage des performances



## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

Le schéma de régulation permet de définir tant les entités de gestion sur lesquelles vont reposer les objectifs de performance que leur articulation avec les organisations. Plusieurs modes de régulation peuvent être envisagés sans être exclusifs les uns des autres en fonction des caractéristiques suivantes :

- Niveau d'autonomie et de décentralisation élevé des unités, conduisant le plus souvent à un pilotage par centre de profit ;
- Caractère temporaire des entités de gestion à piloter conduisant à un pilotage par projet ;
- Multiplicité d'acteurs sur un même enjeu de performance nécessitant une coordination transversale des activités à l'intérieur de l'organisation, menant à un pilotage par processus.

Quel que soit le mode de régulation retenu, il est nécessaire de définir les centres de responsabilités à l'intérieur de l'organisation, qui sont, entre autres, à la base du processus budgétaire, et constituent un point de passage pour l'allocation de moyens

### **2.4 Les Conditions pour réaliser une mesure de performance efficace et efficiente :**

A.KHEMAKHEM précise que : « la Mesure de la performance permet d'apprécier les résultats d'intégration des objectifs organisationnels. Elle est aussi destinée à associer des actions positives ou négatives à ce comportement « responsable » des membres de l'entreprise »<sup>35</sup>.

A ce sujet et après avoir planifié pour atteindre les objectifs, les dirigeants doivent contrôler que les moyens ont bien été mis en œuvre conformément à leurs plans. Puis, ils doivent comparer les résultats prévus pour entreprendre les mesures correctrices nécessaires.

---

<sup>35</sup> A. KHEMAKHEM, « la dynamique du contrôle de gestion », édition Dunod, 2<sup>ème</sup> édition, 1976, P343.

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

Cette comparaison fait généralement apparaître des écarts ayant pour origine des standards non réalisés, des programmes non respectés, des hypothèses retenues non vérifiées dans la réalité.

Quel que soit l'origine de l'écart, une cause systématique peut être le facteur humain. Donc la mesure se trouve efficace dans les conditions suivantes :

### ➤ **La contrôlabilité**

Mesurer la performance d'un individu implique l'idée de quantification de certains éléments servant de base à cette mesure, qu'il peut effectivement contrôler. Cela ne signifie pas qu'il s'agit de mesurer uniquement les charges variables. En effet, toute dépense doit être contrôlée par quelqu'un dans l'entreprise.

La dépense est contrôlable, si elle est engagée par une personne de l'entreprise, quel que soit son niveau hiérarchique.

La notion de responsabilité suppose donc le pouvoir par une personne d'engager la dépense, l'acceptation par elle du montant de cette dépense et de l'obligation qui en découle.

### ➤ **Le niveau de tolérance et la sensibilité de l'écart**

Un standard sert à mesurer une performance. Néanmoins, la qualité de la mesure doit être assurée pour que son appréciation soit la plus objective possible. Pour cela, un dispositif de mesure doit se caractériser par sa fidélité, sa sensibilité et son exactitude.

#### • **Fidélité**

La mesure doit présenter une image fidèle, de manière à ce qu'elle puisse donner le même résultat, même si elle est pratiquée par des personnes différentes. Le standard doit être calculé d'une manière quantitative pour qu'il ait le plus d'objectivité possible, car les opérations qualitatives sont le plus souvent subjectives.

#### • **Exactitude**

Pour que la mesure de la performance soit exacte, il faut que la référence soit correcte. Donc, le standard doit être évalué de la manière la plus objective possible en écartant toutes les informations aberrantes.

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

Au niveau des résultats, le calcul permet de dégager un intervalle de performance acceptable et non une performance absolue.

- **Sensibilité**

Pour être interprétable, un écart doit être significatif. L'appréciation de cette signification résulte le plus souvent de l'expérience des responsables. En effet, un écart de 5% sur un rendement peut être très important dans certaines activités alors qu'il l'est moins dans d'autres.

### 3. La typologie de la performance :

Depuis quelques années, la performance tend à aborder dans une logique plus globale que c'est la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise, ainsi on peut distinguer trois types de performance :

#### 3.1 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. Selon M. Kalika professeur à Paris-DauphinII, il existe quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle.<sup>36</sup>

- 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 tendance à s'identifier à la

---

<sup>36</sup> [www.creg.ac-versailles.fr/spip.php/article282](http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php/article282) le 03/03/2016

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

productivité, elle-même a ramené à sa version (réductrice) de productivité apparente du travail (quantité produite/nombre d'heures travaillées).

### 3.2 Performance stratégique.

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines entreprises ont tout misé sur la performance à long terme, garante de leur pérennité. Selon G. Hamel et C.K Prahalad : « 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 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. Nous appelons cette obsession stratégique »<sup>37</sup>

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.

### 3.3 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 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.

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

---

<sup>37</sup> [www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282](http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article282) le 04/03/02016

## **CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE**

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 <sup>38</sup>

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).

### **Section 2 : la performance un objectif du contrôle de gestion**

S'il fallait en quelques mots reprendre l'intérêt d'une fonction de Contrôle de Gestion dans les entreprises, il est probable que l'expression : « mesure de la rentabilité et de la performance » serait spontanément citée par la plupart des managers.

#### **1. le rôle de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance**

Les changements de l'environnement économique, la recherche de l'optimisation le couple « cout /valeur» poussent les entreprises à demander au service de contrôle de gestion de définir ses objectifs et d'être une aide au pilotage de la performance ,dans cette perspective les objectifs de contrôle de gestion se résument en trois points à savoir :le pilotage de la performance « l'amélioration permanente de l'entreprise et la prise en compte des risques »<sup>39</sup>

##### **1.1 le pilotage de la performance :**

Dans un environnement complexe et incertain ,l'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions ,le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle

<sup>38</sup> Idem

<sup>39</sup> CLAUDE ALAZARD ,SABINE SEPARI ,contrôle de gestion –manuel et application ,2eme édition Dunod ,paris 2010 P20

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

pour utiliser au mieux les ressources aux axes stratégiques du moment ,le contrôle de gestion doit optimiser la qualité , le cout et le délai ,en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus ,les outils de gestion de la qualité ...le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance sociale demandé par les parties prenantes

On peut définir le pilotage comme un ensemble de procédures représentant tout le fonctionnement d'une organisation, le contrôle de gestion peut être une aide au pilotage permanent, donnant en temps réel des indicateurs de performance pour orienter les décisions stratégiques.

Selon **DEMEESTERE**, le pilotage est une démarche de management qui relie la stratégie et l'action opérationnelle et s'appuie au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion qui constitue le contrôle de gestion <sup>40</sup>

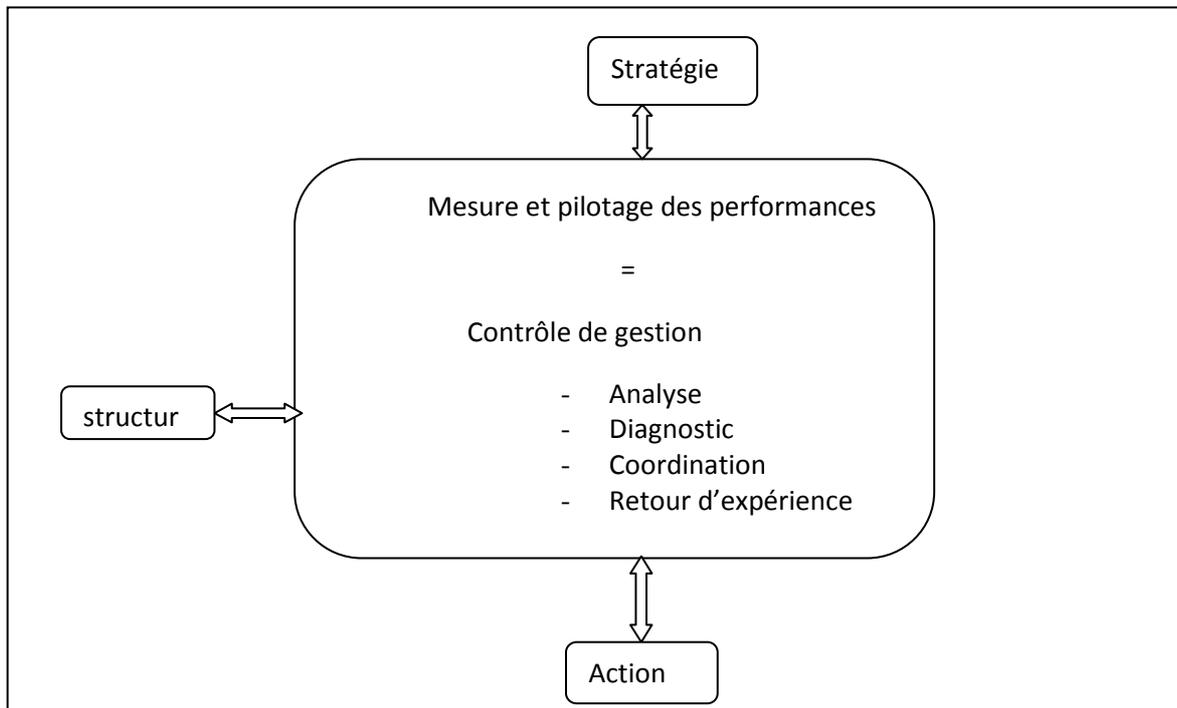
Ainsi il est possible de situer le contrôle de gestion dans une démarche de pilotage de l'organisation car ces deux notions se retrouvent au cœur d'un ensemble de relation comme le montre le schéma suivant :

---

<sup>40</sup> Idem,p23

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

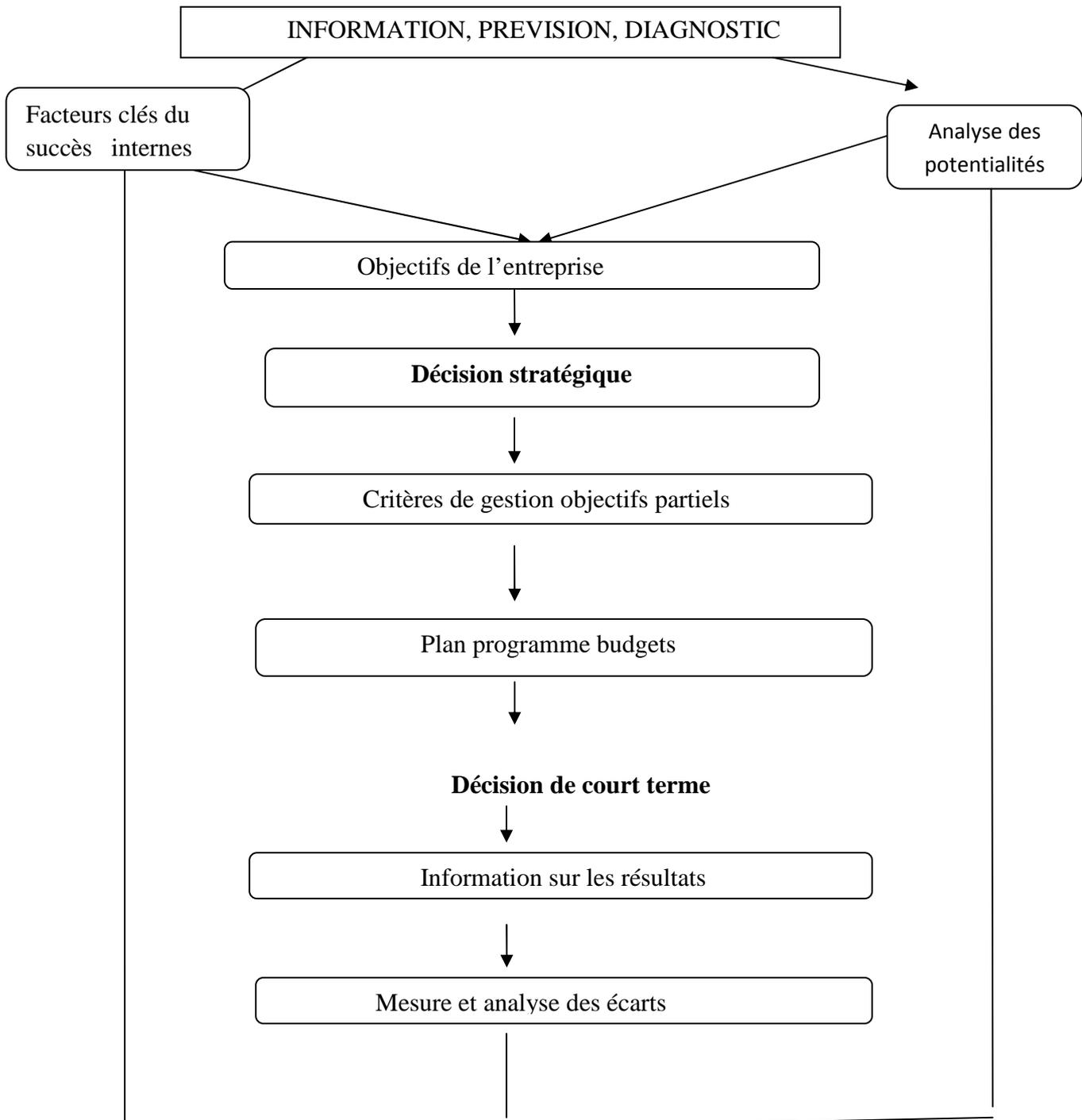
**Figure 05** : le contrôle de gestion et la démarche de pilotage de l'organisation



**Source** : CLAUDE ALAZARD, SABINE SEPARI, contrôle de gestion –manuel et application ,2eme édition Dunod, paris 2010

Le contrôle de gestion doit être en interaction avec les objectifs et les stratégies de l'organisation ,Les technique pour préparer, coordonner et contrôler l'activité de production doivent s'articuler à partir des objectifs et des stratégies définis globalement pour l'entreprise et doivent servir à mesurer leur efficience et leur efficacité, pour ce faire le contrôle de gestion intervient avant, pendant et après l'action, on peut présenter l'intégration du contrôle de gestion dans le processus de pilotage de l'organisation par le schéma suivant :

Figure 6 : le contrôle de gestion dans le processus de pilotage de L'organisation



Source :CLAUDE Alazard op .cit 2010,p 24

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

### 1.2 l'amélioration de la performance de l'organisation

pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique, la structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance ;il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables ,le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les couts de processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajoutée .

### 1.3 La prise en compte des risques :

Dans le pilotage de la performance gouvernement d'entreprise, les risques deviennent indissociables et il est nécessaire de connaitre les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés

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

Différentes méthodes permettent de mesurer la performance d'une entreprise à savoir : l'analyse horizontale, l'analyse verticale et l'analyse par les ratios.

### 2.1 Mesure de la performance par l'analyse horizontale

L'analyse horizontale consiste à examiner l'évolution de certains postes clés des états financiers sur au moins deux exercices. On doit rechercher les forces et les faiblesses de l'entreprise en ce qui concerne l'évolution des postes. Pour ce genre d'analyse, l'utilisation de graphiques est très utile.

Les indicateurs ressortant de l'analyse horizontale peuvent se résumer comme suit :

#### ➤ Les indicateurs du bilan :

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

#### • Le fond de roulement (FR) :

« Le fond de roulement est le montant des ressources permanentes restantes à la disposition de l'entreprise après le financement de ses emplois »

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

Le fond de roulement est l'excédent des capitaux permanents (capitaux propres dettes à long et à moyen terme) sur l'actif immobilisé.

Autrement dit c'est la partie des capitaux permanents qui est affectée au financement du cycle d'exploitation.

Le fond de roulement se définit également de deux manières :

Définition dite « par le haut du bilan » le fond de roulement est l'excédent des capitaux permanent sur les immobilisations nettes, excédent qui permet de financer, en partie ou en totalité, les besoins liés au cycle d'exploitation

Définition dite « par le bas du bilan » le fond de roulement est l'excédent de l'actif circulant sur l'exigible à court terme du bilan toujours équilibré. Il est évident que les modes de calcul formulés par ces deux définitions donnent une valeur identique du FR.

- **Par le haut du bilan :**

$$\text{FR} = \text{Capitaux permanents} - \text{Actif immobilisé net.}$$

- **Par le bas du bilan :**

$$\text{FR} = \text{Actif circulant} - \text{Dettes à court terme}$$

- **Le besoin en fond de roulement :**

Le besoin en fond de 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 nées de cette exploitation.

- **La trésorerie (TN)**

La trésorerie est définie comme étant l'excédent (si la trésorerie est positive), ou l'insuffisance (si la trésorerie est négative) des ressources longues disponibles après financement nés de l'activité

$$\text{TN} = \text{Trésorerie active} - \text{trésorerie passive}$$

**Ou bien :**

$$\text{TN} = \text{FRN} - \text{BFR}$$

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

### ➤ Les indicateurs du compte de résultats

L'analyse quantitative de l'activité et de la performance économique de l'entreprise nous amène à calculer à partir du compte de résultat des soldes intermédiaires de gestion. 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 elle-même.
- ✓ De comprendre la formation du résultat net en le décomposant.
- ✓ La marge commerciale (MC)
- **La marge commerciale (MC)**

Ce solde permet de faire une appréciation de performance commerciale d'une entreprise, il permet de tirer des conclusions sur le degré et l'intensité de l'activité commerciale de l'entreprise. On l'obtient par la différence entre les ventes des marchandises et le coût d'achat des marchandises vendues.

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

- **La production de l'exercice (PE)**

La production de l'exercice peut être soit vendue, soit stockée, soit immobilisée, il permet de mesurer l'importance de l'entreprise sur le marché et déterminer les parts sur celui-ci.

$$PE = \text{production vendue} + \text{production stockée} + \text{production immobilisée}^{41}$$

- **La valeur ajoutée ou la richesse (VA)**

La valeur ajoutée créée par l'entreprise évalue la performance économique de l'entreprise. On l'obtient par la différence entre la production et la consommation intermédiaire (la consommation intermédiaire l'achat de matières premières)

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

---

<sup>41</sup> Correspond aux travaux faits par l'entreprise pour elle-même

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

- **L'excédent brut d'exploitation (EBE)**

L'excédent brut d'exploitation défini comme étant le montant qui reste de la VA après règlement de impôts taxes et de frais de personnel. Ce solde permet de mesurer la performance de l'entreprise indépendamment de toute décision financière ou de sa politique fiscale et celle des investissements. Si cet indicateur est négatif, on parle plutôt d'IBE (insuffisance brute d'exploitation).

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

- **Le résultat d'exploitation (RE)**

Ce solde permet de mesurer la performance industrielle et commerciale d'une entreprise. Il représente le résultat dégagé de l'activité d'exploitation ordinaire sans prendre en considération les financiers.

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

- **Le résultat courant avant impôt (RCAI)**

Il mesure à la fois les performances de l'activité financière et économique de l'entreprise indépendamment des opérations exceptionnelles (hors exploitation).

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

- **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.

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

- **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.

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

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

### 2.2 Mesure de la performance par l'analyse verticale

L'analyse verticale permet de comprendre les relations qui existent entre certains postes des états financiers durant un même exercice.

Afin de réaliser cette analyse, on ajoutera donc les pourcentages aux montants dans les états financiers des trois derniers exercices. Ainsi les postes du bilan seront présentés sous formes de pourcentage de l'actif total, et les postes de l'état des résultats, sous forme de pourcentage des ventes totales.

Cette analyse permet d'établir certains liens entre des postes clés des états financiers. D'autres outils de mesure de performance permettent d'analyser ces liens plus en plus en profondeur.

### 2.3 Mesure de la performance à l'aide des ratios

L'analyse par les ratios permet de percevoir plus facilement l'évolution dans le taux de la performance financière tout en la comparant à celle d'autre entreprise de même secteur d'activité et de même taille.

Le ratio peut être défini comme suit : un ratio est un rapport entre deux grandeurs comparées dans le but de fournir un élément d'appréciation sur la situation financière ou la performance de l'entreprise

Un ratio est un rapport entre deux entités chiffrées qui exprime et indique des conclusions, des jugements sur la situation financière d'une entreprise. Il s'exprime en général sous forme d'un pourcentage ou de quotient.

#### ➤ Les ratios de structure financière

L'objectif de cette catégorie de ratios est d'étudier le degré de stabilité de la structure financière de l'entreprise et ce à travers l'étude des composants de celle-ci (investissements, liquidité, solvabilité...).

- **Ratio de financement total**

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

L'objectif visé par cet indicateur est d'estimer et de comparer les ressources internes aux capitaux étrangers, on peut en préalable avoir une idée sur le degré de dépendance financière de 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 qu'il 'est recommandée est pour les entreprises industrielles un taux de 50%. Il faut ajouter que plus ce ratio n'est élevé, plus l'actif ne perd des liquidités.

$$\text{RFI} = \text{capitaux propres} / \text{total actif}$$

- **Ratio d'autonomie financière**

Il permet de faire une comparaison entre les capitaux internes et externes, plus ce ratio dépasse l'unité (1) .plus l'entreprise est dite autonome.

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

- **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

$$\text{RS} = \text{total actif} / \text{total dettes}$$

.

- **Ratio de liquidité**

Il permet d'estimer la capacité de l'entreprise à rembourser ses dettes exigibles, à travers la totalité de ses actifs liquides.

## CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE

Plus ce ratio est élevé, plus le degré de liquidité de l'actif est important et plus l'entreprise pourra faire face à ses engagements à court terme.

### ✓ **Ratio de liquidité réduite**

Ce ratio permet d'estimer la capacité de l'entreprise à honorer ses engagements à court terme moyennant les composants de l'actif circulant les plus liquides à savoir les valeurs réalisables et les valeurs disponibles.

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.

### ✓ **Ratio de liquidité immédiate**

Ce ratio permet d'indiquer la capacité à rembourser des dettes échues moyennant les valeurs disponibles. Ce ratio confirme la situation de la liquidité de l'entreprise.

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

### ✓ **ratios de rentabilité**

Les ratios de rentabilité mesurent la performance globale de l'entreprise et par conséquent, les résultats de différentes décisions prises par les gestionnaires.

Les ratios de rentabilité sont les suivants :

### ✓ **Ratio de rentabilité économique**

Ce ratio permet d'évaluer l'impact de la politique fiscale et financière sur la rentabilité de l'entreprise.

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

$$\text{RRE} = (\text{résultat net} + \text{IBS} + \text{impôts et taxes} + \text{charge financières}) / \text{capitaux Permanents}$$

### • **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.

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

### • **Ratio de rentabilité financière**

La finalité de l'entreprise est d'offrir une bonne rentabilité à ses actionnaires et il convient d'évaluer cette rentabilité par rapport aux capitaux propres investis.

## **CHAPITRE 2 : LA PERFORMANCE AU SEIN DE L'ENTREPRISE**

Ce ratio estime le degré de rentabilité des capitaux propres de l'entreprise. Elle intéresse les actionnaires car c'est à la base de la rentabilité financière qu'ils décident d'investir ou pas.

RRF = résultat net / capitaux propres

### Conclusion :

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

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

Pour mesurer la performance, il faut d'abord déterminer les critères d'évaluation de celle-ci, c'est-à-dire les grandeurs de références permettant de quantifier ou qualifier. Pour cela le contrôle de gestion éprouve le besoin de construire un outil qui réponde le mieux aux besoins d'un pilotage rapide, c'est le tableau de bord.

Ainsi, la performance peut être mesurée soit par l'analyse horizontale qui consiste à examiner l'évolution des postes clés des états financiers, soit par l'analyse verticale dont le principe est de déterminer les liens existants entre ces postes durant le même exercice, comme elle peut être mesurée par l'analyse des ratios. L'application de ces méthodes nécessite un recours aux états financiers de l'entreprise (le bilan et le compte des résultats).

## **Introduction**

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quelque soit leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation, comme il permet de piloter la performance, a travers ses outils de mesure et de pilotage. les objectifs fixés par l'entreprise répondent a une stratégie déterminée, a la recherche et a l'optimisation des moyens mis en œuvre.

Après avoir abordé le cadre théorique du contrôle de gestion, la notion de performance, on a pu construire une image générale sur ces concepts ce qui nécessite la mise en pratique sur le terrain pour le parachèvement des acquis

Le but essentiel de notre stage est de connaître la réalité de l'entreprise a travers son activité a fin de faire de faire une comparaison entre l'approche théorique et la réalité du terrain , comme il consiste à vérifier a travers les outils du contrôle de gestion leur adéquation à notre problématique.

Dans ce chapitre, nous allons étudies le service contrôle de gestion au sein de l'entreprise SENTEX KHERRATA pour ce faire, nous allons évoquer tout d'abord son historique, sa mission ensuite sa situation géographique et enfin exposer ses produits et sa structure, , Puis présenter dans une deuxième phase l'application des outils de contrôle et voir l'impact de chaque outil dans la mesure de la performance de SENTEX KHERRATA

## CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

### Section 01 : présentation de l'entreprise SENTEX

#### KHERRATA

L'entreprise algérienne de textiles industriels et techniques, ex SENTEX est l'un des plus importantes pôles textiles du pays et occupe le première place en matière de production de tissus notamment le drap, s'étendent sur une superficie de 92,049 m<sup>2</sup> et se située sur l'axe routier roulant BEJAIA-SETIF sur la route national n°09 à 60Km de la wilaya de Bejaia et 04Km au sud –est de la ville de KHERRATA, un endroit stratégique qui permet un avantage de s'approvisionner en eau du barrage de KHERRATA., nous allons essayer de présenter l'entreprise SENTEX et ses différentes services .

#### 1. Identification et création de l'entreprise :

##### 1.1. Historique de l'entreprise SENTEX :

Le groupe SENTEX spécialisé dans le secteur des textiles a été créé vers la fin de 1979 par le gouvernement algérien a travers un contrat signé avec le constructeur japonais MARUBENI. Il est subdivisé en plusieurs filiales dans différentes régions du territoire national, ENDITEX, SITEX, INDITEX et COTITEX, ce dernier est à son tour divisée en trois unités AKBOU, LAGOUAT et KHERRATA. Dans le cadre de la reconstitution des entreprises publiques l'unité de KHERRATA est devenue autonome à partir de 01/01/1998 sous forme d'une SPA prenant le nom de SENTEX (société d'ennoblissement des textiles).

Le 01/01/2012 l'industrie textile algérienne va connaitre encore d'autres structurations pour aboutir à la création, du groupe industriel du textile avec ses 24 unités de production qui a donné naissance à TEXALG SPA avec 17 unités de production réparties à travers le territoire nationale « unité de couverture Bab Ezzouar, unité de cotonnades Oran ,unité de finissage Kherrata-Ex SENTEX...etc. »,le reste des unités fait réservé aux besoins en cursifs de l'ANP (armée nationale populaire).

##### 1.2. Identification de l'entreprise SENTEX :

L'unité SENTEX de KHERRATA est une entreprise publique ayant le statut juridique d'une société par action (SPA) avec une capitale sociale de 5 000 000 DA. SENTEX est une

## CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

entreprise spécialisée dans l'ennoblissement des tissus blanc, teint et imprimé d'une composition du coton à 100% ou mélange coton polyester haute qualité, Elle est disposée d'un service création (laboratoire et la recherche) capable de répondre aux exigences et souhaits de marché. Les équipements du complexe sont conçus pour le traitement de tous tissus en coton ou mélange et s'adaptent à toutes demandes.

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

### ▪ **Création de l'entreprise SENTEX :**

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

- MAREBUNI : chef de file ;
- DIANAGASAKI : génie civil ;
- Type de contrat : produit en main ;
- Date de signature de contrat : le 25-01-1977 ;
- Date de mise en vigueur : le 08-02-79 ;
- Délais de réalisation : 24 mois ;
- Date de début des travaux : le 14-01-79
- Date de fin des travaux : juin 1982

### 1.3. Les caractéristiques de l'unité :

- **.Capacité de production :**
  - Capacité théorique : 18.000.000 mètres linéaires /an en trois équipes ;
  - Capacité pratique : 5.000.000 mètres linéaires/an pour une équipe.
  - *Capacité de stockage* : Tissus écrus 47 jours ouvrable de stocks, Tissus finis 36 jours ouvrable de stocks, GPL : 8322 Km<sup>3</sup>, Fuel : 8936 KI, Vapeur : 88719 tonnes/H, Air comprimé : 356800 m<sup>3</sup>

### ▪ **Les produits commerciaux**

- Draps de lit 2 places (2,40 m de laize) blanc, teinté et imprimé 100% coton.

## CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

- Popeline (1,50 m de laize) blanche, teinte et imprimée.
- Toile d'ameublement imprimée.
- Velours tient et imprimée.
- Flanelle 100% coton (1,50 m de laize).
- Toile légère 100% coton (1,60 m de laize) teint et imprimé
- Satin (composé\_ 100% coton).
- ***L'environnement de la société :***
  - **superficie :**
    - Superficie totale de l'unité : 92.049 m<sup>2</sup>
    - Superficie au plancher : 25.942.8 m<sup>2</sup>
    - Superficie couverte : 24.942.8 m<sup>2</sup>
    - Superficie de l'espace clôture : 67.291.73 m<sup>2</sup>
  - **La distribution des surfaces :**
    - Atelier de production : 10.368 m<sup>2</sup>
    - Magasin pièces de rechange : 972 m<sup>2</sup>
    - Magasin produit technique : 1.944 m<sup>2</sup>
    - Magasin tissus écrus : 2.093 m<sup>2</sup>
    - Magasin tissus finis : 1.906.5 m<sup>2</sup>
    - Bloc maintenance : 972 m<sup>2</sup>
    - Bloc social : 1.728 m<sup>2</sup>
    - Bloc administratif : 432 m<sup>2</sup>
  - **Installation annexe :**
    - ❖ Station de pompage d'eau à partir de barrage
    - ❖ Station de traitement d'eau brut qui fournit 04 types d'eau :
      1. Eau douce pour l'usine
      2. Eau douce pour chaudières
      3. Eau potable (douce javellisé)
      4. Eau filtrée (pour arrosage)
  - **Missions et objectifs de SENTEX :**
    - **Les missions**

SENTEX de KHERRATA est chargé de réaliser les activités suivant :

## **CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX**

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

### ➤ **Les objectifs :**

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

## **2. La structure et l'organigramme de SENTEXE**

### **2.1. La structure de SENTEX**

#### **2.1.1. La direction générale**

Elle est dirigée par un gérant qui assure et applique les décisions prise dans différentes assemblés générales des associés, Elle comprend le secrétariat, service hygiène et sécurité, cellule audit et six(06) sous directions. Elle a aussi pour mission la coordination des travaux entre les différents services et le contrôle des principales structures de la société, ainsi que le suivi des budgets et les plans de développement.

#### ❖ **Secrétariat**

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

#### ❖ **Service hygiène et sécurité**

## CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

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

- **Section prévision** : englobe-les moyens humains et matériels qui surveillent.
- **Section intervention** : comporte des agents spéciaux disposant par exemple

des moyens suivants :

1. Des plateaux d'incendies
2. Des portes de secours dans chaque atelier
3. Des systèmes d'alarmes...etc.

### 2.1.2. Sous-direction de production

Son rôle est :

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

Le processus de la production comprend quatre (04) phases :

Le blanchiment, la teinture, l'impression, le finissage

#### ❖ *Le service blanchiment*

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

#### ❖ *Le service teinture :*

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

#### ❖ *Le service impression :*

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

#### ❖ *Le service finissage :*

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

### 1.2.3. Sous-direction technique

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

## CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

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

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

- **Préparation**

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

- **Laboratoire**

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

- **Programmation**

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

- **Inspection**

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

### 2.1.3. Sous-direction maintenance :

Elle comporte quatre services :

- Service étude ;

## **CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX**

- Service entretien mécanique
- Service entretint et eaux
- Service électricité

### **2.1.4. Sous-direction des ressources humaines**

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

- Service de personnel : il se divise en trois sections :
  - Section gestion de personnel : exemple l’établissement de pointage
  - Section formation : s’occupe de la formation interne (pour le personnel désirant changer de poste) externe (concerne les stagiaires)
  - Section sociale : s’occupe du personnel en matière de congés, maladies ...
- Service œuvres sociales : Ce service s’occupe de l’aspect social du personnel en ce qui concerne les prêts, les cadeaux..... , Il s’occupe aussi de la médecine au travail.
- Service moyens généraux : Ce service s’occupe du transport de marchandises sur toutes les voies de différente assurance, et gère les femmes de ménage..

### **1.2.5. Sous-direction finance et comptabilité :**

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

### **1.2.6. Service comptabilité générale**

Ce service est décomposé en deux sections :

#### **❖ Section comptabilité générale**

Elle est charge d’imputer les écritures comptable en générale :

- Les opérations d’achat ;

## CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

- Les opérations de stock ;
- Les opérations de vent ;
- Les opérations de banque ;

### ❖ **Section de trésorerie**

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

- **La caisse** : elle consiste à régler :
  - Les avances sur missions ;
  - Les avances sur les achats ;
  - Les salaires ;
  - Les frais de restauration et de l'hébergement  
Divers factures dont le montant ne dépasse pas 50000DA
- La banque : son rôle est :
  - Encaissement des clients (versement, cheque) ;
  - Règlement des dettes de l'entreprise.

### **Service contrôle de gestion :**

Ce service a pour objectif de :

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

Ce service utilise la méthode des couts complets a travers une organisation qui répond a la méthode des sections homogènes

### ❖ **Section matière**

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

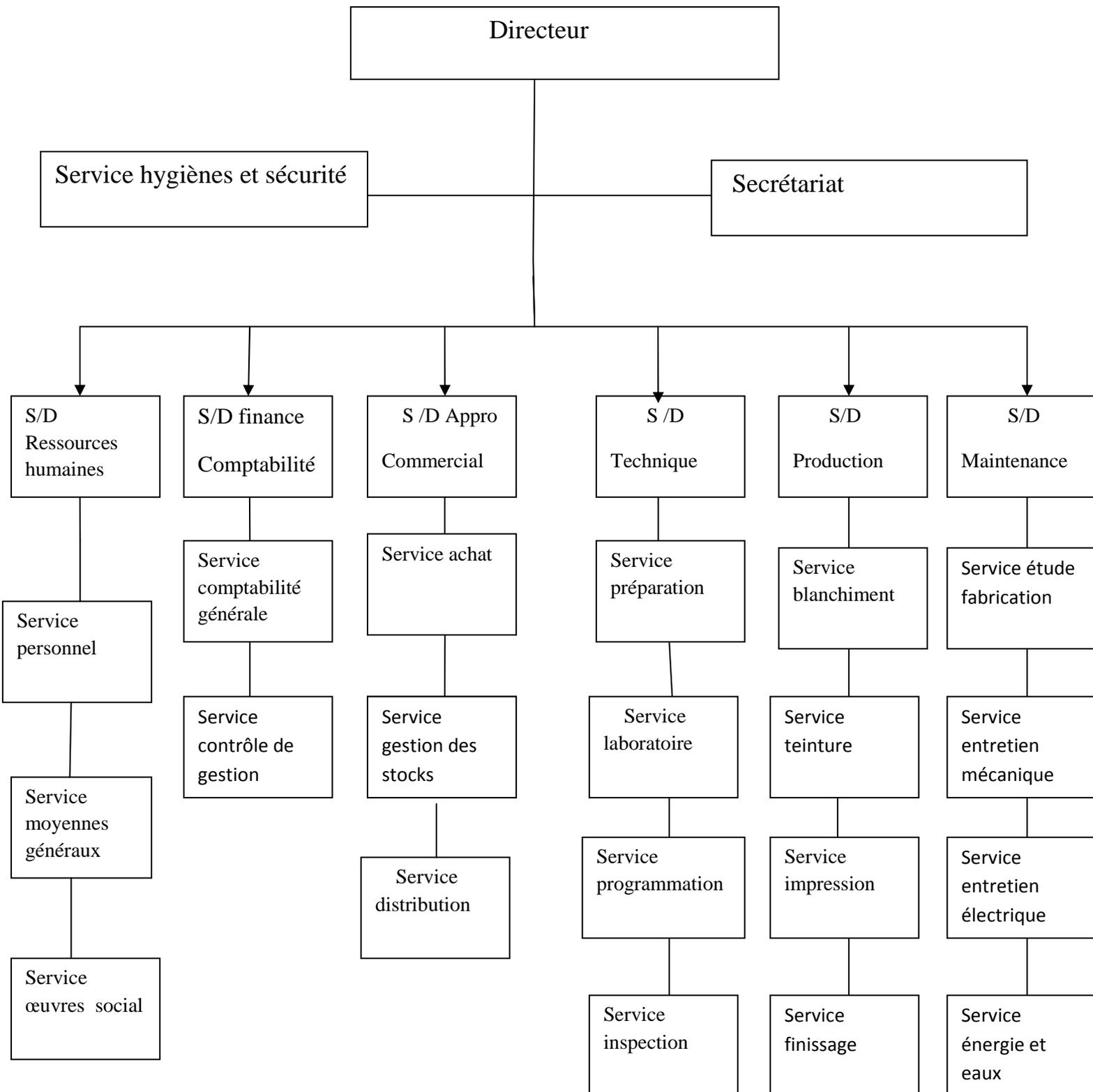
### ❖ **Section cout et prix de revient**

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

### ❖ **Section investissement**

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

2.2 .L'organigramme de SENTEX :



Source : document interne de SENTEX

## **SECTION 2 : les outils de contrôle de gestion au sein de SENTEX**

### **1. Le système d'information et tableau de bord**

#### **1.1. Le système d'information (reporting)**

Le système d'information est connu au SENTEX sous le nom « reporting », il consiste à transmettre quotidiennement des informations au service contrôle de gestion qui à son tour les communique à la direction des finances et comptabilité et à la direction générale. Ces informations portent sur les réalisations en termes de production, de chiffre d'affaires, de recouvrement des créances et de la situation de la trésorerie.

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

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

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

- Base de données communes : partage des informations issues des différentes directions ;
- Une application créée par l'informaticien de SENTEX : permet le suivi des mouvements de stocks (quantités et valeurs) ;
- Tableur Excel : calcul des différents coûts de productions.

## CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

### 1.2. Le tableau de bord :

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

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

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

#### ❖ **La réception des données :**

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

#### ❖ **Traitement des données :**

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

#### ❖ **La mise en forme du tableau de bord :**

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

#### **Commentaires :**

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

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

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

### **2. la comptabilité analytique et gestion budgétaire**

#### **2.1. La comptabilité analytique :**

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

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

#### **1<sup>ère</sup> étape : affectation des charges directes et charges indirectes sur les différents centres**

Le tableau de ci –après (tableau N 1 ) résume l'ensemble des charges enregistrées par la comptabilité financière ,les charges affectées dans les centres auxiliaires (administration, maintenance ) sont considérées comme charges indirectes , les charges affectées dans les centres principaux (préparation, blanchiment ,teinture ,impression ,finissage ,inspection ) sont considérées comme charges directes .

### **CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX**

L'affectation des charges directes et indirectes à chaque centre se fait par rapport à la consommation de chaque centre, sauf pour les frais de personnel qui se fait par rapport à l'effectif de chaque centre.

**Tableau n° =1 : tableau de répartition des charges (PL2) / petite laize lourd 300 gr et plus /ML**

### CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

Compte	Charges	Administration	maintenance	préparation	blanchiment	Teinture	impression	finissage	inspection
Colorants	5 058 499,11					4 941 116 ,31	112 382,80		
Produit chimique	1 506 826 ,15		84 557 ,24		919 977,01	112 956,52	338 251,51	51 083 ,80	
Matières consommables	3 088 437,00	73 634 ,00	3 014 803,00						
Fournitures									
Consommables	411 104,12	58 106,38	347 753,00	420,00	1 643,60	1 409 ,31	189,33		1 600,00
Fournitures non									
Stockable	996 550,00	49 827,50	79 724 ,00	99 655,00	199 310,00	149 482 ,50	119 586,00	199 310 ,00	99 655,00
Emballage	113 193 ,30								113 139,30
Services extérieur et autres	1 755 000,00	1 755 000,00							
Charges personnels	9 334 000,00	2 348 818,18	1 566 545,45	587 454,55	913 818,18	1 436 000,0	1 174 909,09	718 000,00	587 454,55
Imports et taxes	884 200,00	884 200,00							

### CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

Autre charges	Sections auxiliaires					Sections principales			
Opérationnelles	1 000 ,00	1 000,00							
Charges financières	26 000,00	26 000,00							
Dotation aux amortissements	402 000,00	4 020 ,00	12 060,00	16 080,00	80 400,00	160 800 ,00	100 500 ,00	12 060 ,00	16 080,00
<b>Total</b>	<b>23576 805,68</b>	<b>5 201 606,06</b>	<b>5 105 425,19</b>	<b>703 609,55</b>	<b>2 115 148,79</b>	<b>6 806 764,6</b>	<b>1 845 818,8</b>	<b>980 453,80</b>	<b>817 978,85</b>

**Source** : à partir de document interne au niveau de SENTEX

## CHAPITRE 3 : ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

### Calculs justificatifs :

La répartition primaire consiste à déverser les charges de la comptabilité financière à travers les sections homogènes après avoir dégagé les charges non incorporables.

$$\text{Colorant : } 5\,058\,499,11 \longrightarrow 4\,946\,116,80 + 112\,382,80$$

↓  
Teinture

↓  
impression

Charges personnels : 9 334 000

Pour le centre administration : 2 349 818,8

Nombre d'effectif dans l'administration

$$\text{Avec : } (9\,334\,000 / 143) * 36 = 2\,349\,818,18$$

Total de

total d'effectif

Charges personnels Dans l'entreprise

Total de l'effectif dans l'entreprise égal à 143 sont partagés sur les centres comme suit :

-L'administration : 36	-Blanchiment : 14	- Finissage : 11
-maintenance : 24	-Teinture : 22	-inspection : 9
-préparation : 9	-impression : 18	

### 2<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> étape :

Les deux étapes concernent l'imputation des charges indirectes de deux centres auxiliaires (administration, maintenance) sur les différents centres de production (blanchiment, teinture, impression), la répartition des charges de ces deux centres fait **proportionnellement aux quantités produites**.

### CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

**Tableau n°2** : la répartition de charges indirectes de deux centres auxiliaires « administration et maintenance »

Compte	Charges	Administration	Maintenance	préparation	blanchiment	Teinture	Impression	Finissage	Inspection
Colorants	5 058 499,11								
Produit chimique	1 506 826 ,15								
Matières consommables	3 088 437,00	-73 634 ,00			10 308,76	48 598,44	14 726,80		
Fournitures									
Consommables	411 104,12	-58 106,38			8 134,89	38 886,15	11 621,28		
Fournitures non									
Stockable	996 550,00	-49 827,50			6 975,85	32 886,15	9 965,50		
Emballage	113 193 ,30								
Service extérieur et autre	1 755 000,00	-1 755 000,00			245 700,00	1 158 300,0	351 000,00		
Charges personnel	9 334 000,00	-2 348 818,18			328 974,55	1 550 880,0	469 963,64		

### CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

Imports et taxes	884 200,00	-884 200,00			123 788,00	583 572,00	176 840,00		
Produit chimique									
Autre charges	1 506826 ,15		-84 557 ,24		11 838,01	55 807,78	16 911,45		
Opérations consommables	1000 ,00	-1000,00			140,00	660,00	200 ,00		
Charges financiers	3 088437,00		-3 014803,00		422 027,01	1989769,98	602 960,60		
	26 000,00	-26 000,00			3 640 ,00	17 160,00	5 200,00		
Dotatio n aux amortissements	402 000,00	-4 020,00			562,00	2 653,20	804,00		

<b>Total après REP charges ADMI</b>	<b>23576 805,68</b>	<b>0,00</b>	<b>5 105 425,19</b>	<b>703 609,55</b>	<b>2 843 373,64</b>	<b>10239824,6</b>	<b>2 886140,01</b>	<b>980 453 ,80</b>	<b>817 978,85</b>
---	---------------------	-------------	---------------------	-------------------	---------------------	-------------------	--------------------	--------------------	-------------------

### CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

Fournitures

Consommables	411 104,12	-347 753,00	48 682,97	229 505,43	69 547,10
--------------	------------	-------------	-----------	------------	-----------

Fournitures non

Stockable	996 550,00	-79 724 ,00	11 161,36	52 617,84	15 499,80
-----------	------------	-------------	-----------	-----------	-----------

Charges  
personnel

	9 334 000,00	-1566 545,45			
--	--------------	--------------	--	--	--

Dotation aux  
amortissements

	402 000,00	-12 060,00	1 688,40	7 959,60	2 412,00
--	------------	------------	----------	----------	----------

<b>Total apres rep</b>	<b>23576 805,68</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>703 609,55</b>	<b>3 558 133,17</b>	<b>13609405,27</b>	<b>3 907 225,05</b>	<b>980 453,80</b>	<b>817 978,85</b>
<b>charges maint</b>									

Source :a partir de tableau n° :1

**4<sup>ème</sup> étape : calcul du cout de l'unité d'œuvre et du cout de revient**

Le calcul du cout d'unité d'œuvre a pour objectif l'imputation des charges des centres de production (préparation ; blanchiment, teinture, impression, finissage, inspection) au cout des produits

Pour obtenir le total des charges de chaque centre de production on fait le total des charges de la 1<sup>er</sup> étape augmentes des charges de la 2<sup>ème</sup> étape

**Tableau n° 3** : calcul le cout d'unité d'œuvre et le cout de revient des en cours



### CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

	1 755 000,00			245 700,00	1 158 300,0	351 000,00			
Autre charges									
Opérationnelles	1000 ,00			140,00	660,00	200 ,00			
Charges financiers	26 000,00		0,00	3 640,00	17 160 ,00	5 200,00	0,00	0,00	
<b>Total</b>	<b>13840805,68</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>100 075 ,00</b>	<b>2 013 372 ,8</b>	<b>9417192,47</b>	<b>1845327,32</b>	<b>250 393,80</b>	<b>214 444,30</b>
<b>N'duo</b>				<b>01 ML</b>	<b>01 ML</b>	<b>01 ML</b>	<b>01 ML</b>	<b>01 ML</b>	<b>01 ML</b>
				<b>PASSES</b>	<b>PRODUIT</b>	<b>PRODUIT</b>	<b>PRODUIT</b>	<b>PASSES</b>	<b>PASSES</b>
NBR d'uo				210 630	210 630	138 617	43 134	210 630	210 630
<b>C d'uo</b>				<b>0,48</b>	<b>9,56</b>	<b>67,94</b>	<b>42,78</b>	<b>1,19</b>	<b>1,02</b>
Charges personnel	9 334000,00			587 454,55	1 462 109,09	4020800 ,00	1 958181,82	718 000,00	587 454,55

### CHAPITRE 3 :ETUDE DE CAS DU CONTROLE DE GESTION AU SEIN DE SENTEX

81

Dotation aux amortissements	402 000,00	4 020 ,00	12 060,00	16 080,00	82 651,20	171412,80	103716,00	12 060 ,00	16 080,00
<b>Total</b>	<b>9 736 000</b>	<b>0 ,00</b>	<b>0,00</b>	<b>603534,55</b>	<b>1544760 ,29</b>	<b>4192212 ,8</b>	<b>2061897,82</b>	<b>730060,00</b>	<b>603534,55</b>
N°duo				Obj de prod	Obj de prod	Obj de prod	Obj de prod	Obj de prod	Obj de prod
NBR d'uo				721 136,00	721 136,00	266 818,00	201 921 ,00	721 136,00	721 136,00
C d'uo				0,84	2,14	15,75	10,21	1,01	0,84
C d'uo				1,31	11,70	83,65	52,99	2,20	1,86
Le cout de revient des en cours					17,07	100,11	70,06		

**Source :** à partir de tableau n° : 2

**Calculs justificatifs :**

Produit chimique de centre blanchiment :  $931\ 815 = 919\ 977,01 + 11\ 883,01 + 0$

Avec : 919977,01 produit chimique de centre blanchiment dans 1<sup>ère</sup> étape

0 produit chimique de centre blanchiment dans 2<sup>ème</sup> étape

11883,01 produit chimique de centre blanchiment dans 3<sup>ème</sup> étape

Il reste à préciser que la nature des unités d'œuvres pour les différents centres de production a été choisie de manière aléatoire et ce pour éviter de surévaluer les coûts des en cours, pour les charges personnels et dotation aux amortissements la nature de l'unité d'œuvre est « l'objectif de production : quantité préétablie de la production de chaque centre, comme ces charges ci-dessus sont consommées quelque soit le niveau de production la prévision étant supérieur aux réalisations la quote-part sera nettement inférieure. ( pour des raisons externes à l'entreprise cette dernière peut être en sous activité, absence de commandes ou manque de matières premières )

**Remarque :**

17,07 = Le coût de revient global de centre blanchiment

Avec :  $17,07 = ( 1,31 \text{ de centre préparation} + 11,7 \text{ de c blanchiment} + 2,20 \text{ de c finissage} + 1,86 \text{ de c inspection} )$

Même cas pour les autres centres de production

**Tableau n°4** : calcul des coûts de revient et la marge bénéficiaire pour les produits finis

Les éléments	blanchiment	Teinture	Impression
Coûts de revient	17,07	100,10	69,45

Marge bénéficiaire 20%	3,41	20,022	13,892
Prix de vente hors taxes	20 ,48	120 ,132	83,352
<b>TVA 17%</b>	<b>3 ,48</b>	<b>20,42</b>	<b>14,17</b>

<b>Prix de vente TTC</b>	<b>23,97</b>	<b>140,552</b>	<b>97,522</b>	
------------------------------	--------------	----------------	---------------	--

Source : à partir tableau n°=3

L'entreprise SNTEx travaillant sur commande, ces dernières sont récupérées par le client à l'usine, donc il n'y a pas des frais sur ventes, pour cette entreprise le cout de production est égal au cout de revient, dans la réalité les prix de vente sont fixes bien en dessous des couts de production pour faire face a la concurrence

### Commentaires :

L'utilisation d'une méthode traditionnelle comme « le cout complet » qui présente des limites,

Alors que l'entreprise ne prend pas en compte les corrections apportées à la méthode depuis 1982 la méthode des couts variable ne répond pas aux attentes de l'entreprise puisque les coûts fixes sont supérieures aux couts variables ; dans ce cas la technique de l'imputation rationnelle sera d'un grand apport puisque elle corrige l'incidence des couts fixes sur les couts de production

La répartition des charges administratives doit être bannie et considéré comme des frais généraux supportent par les résultats de l'entreprise

L'unité d'œuvre utilisée pour la répartition des charges personnels et amortissements répond à une situation de sous production, les objectifs ne sont pas atteints

## **2.2. La gestion budgétaire :**

il existe une hiérarchie budgétaire s'imposant pour la construction des budgets, le budget des ventes, issu des prévisions commerciales, détermine le budget de production qui lui-même conditionne le budget des approvisionnements et éventuellement des investissements, mais dans le cas de l'entreprise SENTEX le contrôleur de gestion ne peut pas suivre ce processus à cause de la rareté des matières premières utilisées dans la fabrication des produits de SENTEX que sont les colorants et les produits chimiques et le niveau des ventes largement concurrence par les produits étrangers alors avant d'établir le budget de vente ,le contrôleur de gestion doit estimer les quantités disponibles de ces matières premières et le niveau des ventes afin d'élaborer le budget de production ,après l'estimation des quantités produites le contrôleur de gestion peut établir le budget de ventes cette dernière résume le nombres des commandes qui pourront être acceptées par SENTEX .

**Conclusion :**

Après avoir présenté l'entreprise SENTEX, nous constatons que cette dernière occupe une place stratégique, du fait qu'elle assure toutes les actions relatives à son activité productive, de l'approvisionnement en matières premières jusqu'à la vente.

En suite, nous avons pu conclure que le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à réaliser des activités pour répondre aux stratégies de l'entreprise, au moyen de différents outils tels que le system d'information (reporting) par les moyens de communication contemporaine qui permettent la distribution et la réception des informations fiables et rapides entre les différents services de SENTEX

La comptabilité analytique par la méthode des coûts complets permet à l'entreprise un suivi des stocks et des prix de ventes pour maintenir, voir occuper une position clés sur le marché

La gestion budgétaire représente une fonction partielle du contrôle de gestion, joue un rôle efficace dans l'amélioration de la performance de SENTEX et sur tout le pilotage de sa stratégie à travers le calcul et l'interprétation des écarts pour engager des actions correctives.

Enfin, pour permettre aux décideurs de mieux contrôler, de piloter et de prendre de meilleures décisions aux moments opportuns concernant leurs activités et leurs ventes, SENTEX met en place un système de performance qui est le tableau de bord.

**Conclusion générale :**

Nous vivons actuellement dans un monde ouvert, évolutif, incertain et en perpétuelle changement, la mondialisation a engendré des mutations, des évolutions voire des ruptures.

Aussi toute entreprise ou grande entreprise devrait être soucieuse de son évolution interne et l'évolution de son environnement externe pour préserver sa continuité face à la concurrence.

Plusieurs services fonctionnels ou services centraux sont ainsi nés pour répondre à ce besoin, parmi ces services on trouve le service contrôle de gestion.

Déterminer le rôle et l'importance de contrôle de gestion au sein de l'entreprise fut notre but dans cette étude qui a pour thème « le rôle de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance d'une entreprise publique économique cas SENTEX KHERRATA

Par cette étude il s'agissait pour nous de mettre en évidence la nécessité d'existence d'un bon système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise

L'intérêt principal de cette recherche réside dans l'étude en profondeur du concept de contrôle de gestion ; nous avons également fait une description des outils de contrôle de gestion et c'est dans cet ordre d'idées que nous avons montré l'importance de ces outils et leur rôle dans le pilotage de la performance d'une entreprise, nous avons terminé la partie théorique par le concept de la performance et ses méthodes de mesure.

**Résultat et test d'hypothèses :**

En projetant la théorie sur la pratique, nous avons tiré les résultats suivants :

✓ La performance c'est le fait d'atteindre les objectifs fixés, autrement dit c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience, Le contrôle de gestion joue un rôle très important dans l'amélioration de la performance par les outils de mesure et d'analyse tels que la comptabilité analytique et la gestion budgétaire ce qui confirme la première et la deuxième hypothèse.

✓ La faible efficacité du contrôle de gestion constitue un obstacle et un facteur de blocage du développement de la gestion des différentes fonctions au sein de l'entreprise et par conséquent un frein de performance.

✓ Le contrôleur de gestion peut être amené à prendre des responsabilités opérationnelles pour une bonne organisation efficace et efficiente de l'entreprise, car il a pu développer une connaissance globale des différents services, procédures et activités de celle-ci

**Les recommandations :**

- ✓ Les prix de vente en réalité sont fixés par la direction générale de groupe TEXALG pour pouvoir écouler la production largement concurrencé par les produits étrangers a moindre couts, une campagne de sensibilisation doit être menée pour inciter l'algérien a consommer « made in bladi
- ✓ Une décentralisation s'impose pour faire connaitre le produit, améliorer sa marge et toucher le grand public dans une politique de réestimation du produit algérien doit être menée a travers la rénovation de l'outil de production, le marketing par l'utilisation des médias et prouver la bonne qualité du produit national a travers ses traditions , et inonder les grandes surfaces par le label local
- ✓ Etant donne la crise économique, nous sommes dans l'obligation de promouvoir le produit national au détriment de l'importation
- ✓ Le prix de vente doit refléter à la fois les couts et la qualité
- ✓ Le secteur public doit être restructuré et sa production relancée pour pérenniser ce secteur qui subsiste grâce aux subventions publiques
- ✓ On doit assister à un dégraissage de structure avec compression de personnels car nous avons remarqué que ce sont ces charges qui augmentent d'une manière exceptionnelle et qui absorbe l'ensemble des marges dégagées
- ✓ L'expérience non négligeable du secteur public doit se réinvestir dans les habitudes du consommateur algérien.
- ✓ Détachement de la fonction de contrôle de gestion du service du comptable et conception d'une structure autonome.

Cette étude présente des limites que nous relient à la diversité de théories, la profondeur et l'étendue du domaine de contrôle de gestion, dans sa pratique l'étude a été limitée par des contraintes à savoir la forte confidentialité qu'exige l'entreprise à travers la nature de l'environnement du secteur public en Algérie.

**Perspectives du thème :**

Dans le cadre de la mondialisation et avec l'accélération de la crise nationale (baisse de la rente pétrolier), l'entreprise publique algérienne est appelé a réviser son organisation a travers l'utilisation rationnelle des moyens de production mis a sa disposition pour ce la :

Mettre en place un système d'organisation qui permet de mesurer son efficience ses performances en prolongeant le système financier avec la mise en place de la comptabilité analytique de contrôle de gestion a même de lui apporter les instruments de mesure nécessaires a son développement et sa pérennité .

## **Bibliographie :**

### **Les ouvrages :**

- Kerviller Loie et Isabelle, « le contrôle de gestion : à la portée de tous ! », 4<sup>ème</sup> édition, paris 2006.
- Henri, Bouquin, « le contrôle de gestion », 5<sup>ème</sup> édition, France 2001.
- Norbert, Guejd, « le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise », 3<sup>ème</sup> édition, paris 2001.
  - Anthony, « la fonction contrôle de gestion », publication, 1993.
  - Burlaud, C.Simon, « Le contrôle de gestion », Edition la Découverte, collection repère N° 227, 1997.
- Michel Gervais, « contrôle de gestion », 8<sup>ème</sup> Edition, ECONOMICA, 1990.
- Claude Alazard, Sabine Separi, « contrôle de gestion », Edition dunod, 3<sup>ème</sup> édition, paris 2010.
  - Horgen C, A.Bhimani, S. Datar, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3<sup>ème</sup> Edition, Paris, 2006.
  - Brigitte Doriath et Christian Goujet, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance ».
  - Hélène Löning « le contrôle de gestion », édition dunod, 3<sup>ème</sup> édition, paris 2008.
  - Hélène Loning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux, Ève Chiapello, Daniel Michel, Andreu Solé, « le contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition, paris 2008.
- LORINO Philippes, « Méthode et pratique de la performance », Edition d'organisation, paris, 2003.
- M. Amblard, « Performance financière: Vers une relecture critique du résultat comptable », 16<sup>ème</sup> Conférence Internationale de Management stratégique, Montréal, 6-9 juin 2007.

- Chiapello E. et al. Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques, 3ème Edition, Dunod, 2008
- Voyer ,Pierre, « Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance », 2<sup>ème</sup>, édition Presses Université de Québec, 1999.
- Meyer Christopher, « les systèmes de mesure de la performance ». Harvard business Review, Edition d'organisation, paris, 1999.
- H.M Boislandalle, « dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition Economica, Paris, 1994.
- M. Kallika, « Structure d'entreprise, réalités, déterminante, performance », édition Economica, 1998.
- Khemakhe, « la dynamique du contrôle de gestion », édition Dunod, 2<sup>ème</sup> édition, 1976.

**Mémoires :**

- Gagnissery Diop, « conception d'une structure de contrôle de gestion d'une filiale :cas de louis Dreyfus commodités Sénégal, master professionnel en audit et contrôle de gestion » ,centre africain d'études supérieure en gestion ,octobre 2012 .
- Belmebrouk Ibtissem, Bouras Sadjia. « Appréciation de la performance d'un système de contrôle de gestion », Master en science de gestion, école supérieure de commerce ,2015 .

**Site web :**

<http://www.allaboutbpm.com/>(publie le 01 septembre 2010 consulté le 02 mars 2016

[www.creg.ac-versailles.fr/spip.php/article282](http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php/article282) le 03/03/2016

