

République Algérienne Démocratique Populaire

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Ecole Supérieure de Commerce

Mémoire de fin d'études pour l'obtention de Master en
sciences de gestion
Spécialité : contrôle de gestion

Thème :

**Le contrôle de gestion comme levier de
performance**

**Cas : SNTR TRANSPORT
(Filiale du groupe SNTR)**

Elaboré par :

**ELFOUL Mohamed Zakaria
BELLALI Walid Abdelkader**

Encadré par :

Dr. BENNOUR ABDELHAFID

Duré du stage 01/02/2015 _ 31/05/2015

Lieu stage SNTR TRANSPORT

Année universitaire : 2014/2015

République Algérienne Démocratique Populaire

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Ecole Supérieure de Commerce

Mémoire de fin d'études pour l'obtention de Master en
sciences de gestion

Spécialité : contrôle de gestion

Thème :

**Le contrôle de gestion comme levier de
performance**

**Cas : SNTR TRANSPORT
(Filiale du groupe SNTR)**

Elaboré par :

ELFOUL Mohamed Zakaria
BELLALI Walid Abdelkader

Encadré par :

Dr. BENNOUR ABDELHAFID

Duré du stage 01/02/2015 _ 31/05/2015

Lieu stage SNTR TRANSPORT

Année universitaire : 2014/2015

Remerciements :

Au terme de ce mémoire, nous tenons à remercier et à exprimer notre profonde gratitude à notre encadrant Mr BENMOUR Abdelhafid pour son aide précieuse, ses conseils et ses suggestions avisées. Nous tenons également à le remercier pour sa patience, son suivi et ses apports infiniment précieux.

Nos remerciements les plus distingués vont également à Mme. MEFTI notre promotrice à la SNTR TRANSPORT qui nous a offert un cadre intellectuel qui répond à nos attentes et qui favorise un travail de qualité.

Nous adressons également nos sincères remerciements à Mme DELMADJI et Mme KAMEL pour son aide précieuse et ses conseils de rigueur qu'elle nous a dispensé.

Enfin, nos sentiments de vive reconnaissance s'adressent à nos parents pour avoir répondu à tous nos besoins tant matériels que moraux. Que ce travail soit considéré comme le fruit de leurs efforts.

Sommaire

Remerciements

Dédicace

Abréviations

Liste des figures

Liste des tableaux

INTRODUCTIONA

Chapitre1 : Généralités sur le contrôle de gestion

<i>Section 1 Aperçu sur le contrôle de gestion</i>	3
<i>1.1 L'APPARITION DU CONTROLE DE GESTION</i>	3
<i>1.2 Définitions</i>	4
<i>1.3 PROCESSUS DE CONTROLE DE GESTION</i>	5
<i>1.4 LES POLES DU CONTROLE DE GESTION</i>	8
<i>Section2 Missions et Objectifs du contrôle de gestion</i>	9
<i>2.1 Missions du Contrôle de gestion</i>	9
<i>2.2 Objectifs du Contrôle de gestion</i>	12
<i>2.2 Conditions de réussite des objectifs du Contrôle de gestion</i>	14
<i>Section 3 Outils du contrôle de gestion</i>	16
<i>3.1 Outils du Contrôle de gestion</i>	16
<i>Conclusion</i>	32

Chapitre2 : Performance d'entreprise

<i>Introduction</i>	36
<i>Section 1 Définitions, indicateurs et typologie de la performance</i>	36
<i>1.1 Définitions</i>	36
<i>1.2 La définition de l'indicateur de performance</i>	37
<i>1.2 La typologie de la performance</i>	37
<i>Section2 Concepts clés de la performance</i>	42
<i>Introduction</i>	42

<i>Section 3 Importance, outils et modèles d'évaluation de la performance.....</i>	<i>47</i>
<i>3.1 Importance de l'évaluation de la performance.....</i>	<i>47</i>
<i>3.2 Les outils de pilotage de la performance.....</i>	<i>49</i>
<i>3.3 Les principaux modèles de mesure de la performance.....</i>	<i>54</i>

Chapitre 3 : Cas pratique

<i>Introduction.....</i>	<i>63</i>
<i>Section 1 La présentation d'organisme d'accueil</i>	<i>64</i>
<i>1.1 Présentation du groupe SNTR.....</i>	<i>64</i>
<i>1.2 Les principes de l'organisation.....</i>	<i>65</i>
<i>1.2.1 L'offre actuelle du Groupe SNTR.</i>	<i>70</i>
<i>1.2.2 Présentation de la filiale « SNTR TRANSPORT ».</i>	<i>70</i>
<i>Section 2 : L'analyse de la performance au sein de la SNTR TRANSPORT.....</i>	<i>75</i>
<i>2.1 LES VENTES ET PRODUITS ANNEXES (CHIFFRE D'AFFAIRES)</i>	<i>75</i>
<i>2.2 LES RESULTATS DE GESTION</i>	<i>75</i>
<i>2.3 RATIOS D'ACTIVITE</i>	<i>77</i>
<i>2.4 RATIOS DE RENDEMENT.....</i>	<i>77</i>
<i>2.5 RATIOS DE PROFITABILITE.....</i>	<i>78</i>
<i>2.6 RATIOS DE RENTABILITE.....</i>	<i>79</i>
<i>2.6.1 RATIOS DE REPARTITION DE LA VALEUR AJOUTEE</i>	<i>80</i>
<i>2.6.3 Conclusion.....</i>	<i>80</i>
<i>Section 3 recommandations : élaboration d'un tableau de bord prospectif pour la SNTR TRANSPORT.....</i>	<i>82</i>
<i>3.1 Les étapes d'élaboration d'un TBDP pour la SNTR TRANSPORT.....</i>	<i>82</i>
<i>3.1.1 Etude de l'environnement « L'analyse SWOT »</i>	<i>82</i>
<i>3.1.2 Les objectifs stratégiques de SNTR TRANSPORT.....</i>	<i>83</i>
<i>3.1.3 La carte stratégique</i>	<i>84</i>
<i>3.1.4 Tableau des indicateurs choisis.....</i>	<i>85</i>
<i>3.1.5 Calcule des indicateurs choisis.....</i>	<i>86</i>
<i>3.1.5.1 Axe financier</i>	<i>86</i>
<i>3.1.5.2 Axe client</i>	<i>89</i>
<i>3.1.5.3 Axe processus interne.....</i>	<i>90</i>
<i>3.1.5.4 Axe apprentissage.....</i>	<i>91</i>
<i>3.1.5 Le tableau de bord prospectif proposé pour la SNTR TRANSPORT.....</i>	<i>104</i>
<i>Conclusion</i>	<i>105</i>

BIBLIOGRAPHIE

TABLE DES MATIERES.

ABREVIATIONS

Liste des abréviations	Désignation
♦ BSC	Balanced Scorecard.
♦ ROI	Return On investment.
♦ SCG	Système de contrôle de gestion.
♦ ABC/ABM	Activity Based Coasting/ Activity Based Management.
♦ NTIC	Nouvelles Technologies d'information et de Communication.
♦ RCI	Rendement sur le Capital Investi.
♦ SMART	Spécifique, Mesurable, Accessible, Rattaché, et Temps.
♦ KPI	<i>Key Performance Indicators</i>
♦ TB	Tableau de bord.
♦ OVAR	Objectifs, Variables d'Action responsabilités.
♦ HEC	Haute Étude Commercial.
♦ ISO	International Organization for Standardization
♦ TBP	Tableau de bord Prospectif.
♦ KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
♦ SDA	La Société de Distribution Alger.
♦ DD	Direction de Distribution.
♦ SD	Société de Distribution
♦ AP	Autorisation du Programme (investissement).
♦ TR	Taux de réalisation.
♦ TD	Taux de développement.
♦ DP	Distribution Public.
♦ HT	Haute Tension.
♦ MT	Moyenne Tension.
♦ BT	Basse Tension.
♦ HP	Haute pression.
♦ MP	Moyenne pression.
♦ BP	Basse pression.
♦ ER	Électrification Rurale.
♦ CA	Conseil d'Administration.
♦ DA	Dinar Algérien.
♦ RCN	Raccordement Client Nouveau.
♦ CA	Chiffre d'affaire.
♦ DCC	Délais Crédit Client.
♦ MDA	Million Dinar Algérien.
♦ GWH	Giga Watt Heure.
♦ MWH	Méga Watt Thermies.
♦ ABS.I	Absence d'informations.

LISTE DES TABLEAUX

Désignation	Page
Tableau n°01: phase et mission de contrôle de gestion.	11
Tableau n°02: les trois grands types d'outil du contrôle de gestion et leur champ d'utilisation.	17
Tableau n°03: les outils du contrôle de gestion selon leur phase d'intervention.	17
Tableau n° 04: les ventes et produits annexes.	75
Tableau n°05: les résultats de gestion.	75
Tableau n°06: la matrice SWOT de la SNTR TRANSPORT	82
Tableau n°07: les objectifs stratégique de la SNTR TRANSPORT.	83
Tableau n°08: les indicateurs de l'axe financier.	85
Tableau n°09: les indicateurs de l'axe client.	85
Tableau n°10: Les indicateurs de l'axe processus interne.	85
Tableau n°11: les indicateurs de l'axe apprentissage organisationnel.	85
Tableau n°12 : Evolution Retour sur investissement (ROI).	86
Tableau n°13 : Evolution du CA.	87
Tableau n°14: Évolution des charges	88
Tableau n°15: chiffre d'affaire réalise par client.	89
Tableau n°16: Evolution Productivité individuelle.	92
Tableau n°17: Evolution de turnover de la SNTR TRANSPORT.	93
Tableau n°18: Tableau de Bord Prospectif.	94
Tableau n°19 : Tableau de Bord Prospectif	96

LISTE DES FIGURES

Désignation	Page
Figure n°01 : Le processus de contrôle de gestion.	7
Figure n°02 : Le triangle du contrôle de gestion.	8
Figure n°03 : Outils de pilotage préalables à l'élaboration du budget.	18
Figure n°4 : La gestion budgétaire.	20
Figure n°5 : Approche par les centres des responsabilités vs approche par les activités.	25
Figure n°6 : Principe de base de la méthode ABC.	28
Figure n° 7 : Reporting vs. pilotage.	30
Figure n°08 : Le triangle de la performance.	55
Figure n°09 : Le modèle input-outputs-outcome.	57
Figure n°10 : La balance scorecard.	60
Figure n°11 : Implantation de groupe SNTR sur le territoire national.	64
Figure n°12 : la pyramide de la structuration du groupe SNTR.	66
Figure n°13 : Organigramme du groupe SNTR.	69
Figure n°14 : Organigramme de la filiale SNTR TRANSPORT.	74
Figure n°15 : Résultat net.	76
Figure n°16 : La carte stratégique pour la SNTR TRANSPORT.	84
Figure n°17 : Evolution Retour sur investissement (ROI).	86
Figure n°18 : Evolution du CA.	87
Figure n°19 : Évolution des charges.	88
Figure n°20 : chiffre d'affaire réalise par client.	90
Figure n°21 : la part de marche de la SNTR TRANSPORT.	91
Figure n°22 : Evolution d'effectifs.	93
Figure n°23 : Evolution de turnover de la SNTR TRANSPORT.	93

Introduction Générale

Le monde dans lequel opère l'entreprise est en perpétuelle évolution, il est marqué par un environnement instable, complexe et ultra-concurrentiel. Les pressions auxquelles doivent faire face les organisations d'aujourd'hui, qu'il s'agisse de l'intensification de la concurrence ou de la rapidité des progrès technologiques, ont changé les formules de la réussite en affaires.

Cette évolution a obligé l'Algérie de s'adapter à l'économie mondiale et ce en passant d'une économie socialiste à une économie de marché.

C'est dans ce contexte, que les entreprises publiques doivent être pilotées en temps réel afin de créer de meilleures conditions de prise de décision pour l'amélioration de leur rentabilité.

Les deux principaux objectifs d'une entreprise sont la pérennité et le profit pour ce faire, les dirigeants doivent impérativement fixer les objectifs et les moyens nécessaires pour les atteindre tout en relevant des défis permanents auxquels l'entreprise fait face.

Ainsi, tous les dirigeants sont amenés à prendre des décisions qui ne sont pas fondées uniquement sur leurs propres instincts, mais sur une stratégie globale ainsi que des éléments prévisionnels élaborés à l'aide d'un système dynamique qui est le contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire dans la gestion d'une entreprise, car c'est une source de progrès et d'amélioration potentiels. C'est une fonction qui a pour but de permettre aux responsables de calculer les écarts entre les réalisations et les prévisions et d'appliquer des mesures correctrices en cas de manque.

Dans le domaine de la gestion, la performance a toujours été une notion ambiguë utilisée en contrôle de gestion. Ainsi elle est définie 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 ou au plus large du processus. Par extension, est considéré comme performant celui ou celle qui atteint ses objectifs.

Pour les dirigeants, la préoccupation principale est naturellement que leurs entreprises soient performantes. Cependant, atteindre ses objectifs n'est plus une fin en soi, en effet, l'entreprise se doit de les atteindre d'une manière optimale en réduisant les délais et en optimisant les ressources. Les dirigeants se trouvent dans l'obligation d'adopter une démarche de pilotage et d'amélioration de la performance afin d'avoir un avantage concurrentiel et conserver la position actuelle de leurs entreprise dans le marché.

Cette préoccupation nécessite la mise en place d'un système appelé : le contrôle de gestion ayant comme principale tâche, l'établissement des dispositifs permettant d'assurer un pilotage efficace des différentes activités et fonctions au sein de l'organisation.

Pour ce faire, nous devons répondre à la problématique :

« Quel est l'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise ? »

Pour cela, nous devons tout d'abord essayer de répondre aux sous-questions suivantes :

- Quels sont les fondements du contrôle de gestion ? Et quels sont ses outils ?
- Qu'est-ce que la performance ? Et quels sont les outils qui permettent de la mesurer ?
- La « SNTR Transport » est-elle performante ? Dispose-t-elle d'outils de contrôle de sa performance ?

Pour répondre à ses interrogations, nous avons formulé les hypothèses suivantes :

- La performance de la « SNTR Transport » peut être mesurée en analysant certains résultats financiers et économiques figurant dans les états financiers.
- « SNTR » est une entreprise performante.
- Le tableau de bord prospectif est un outil qui permet à la « SNTR » piloter sa performance.

L'intérêt de la recherche :

- Nos travaux pourraient contribuer à fournir à l'entreprise une approche sur laquelle elle pourra s'appuyer pour mettre en place un système de contrôle de gestion efficace lui permettant une meilleure analyse de la rentabilité, la motivation de son personnel et une meilleure réponse aux exigences de la clientèle.
- Cette étude pourrait être une contribution à différentes discussions, écrits et séminaires sur le sujet et à ce titre, être utilisée par tout étudiant ou toute personne menant une étude sur un sujet similaire.
- Cette étude constitue un préalable à la mesure de performance de l'entreprise ce qui lui permettrait de faire face aux exigences du management moderne.

Pour accomplir ce présent travail, notre méthodologie est axée sur une recherche bibliographique sur des ouvrages et des travaux universitaires, ce qui formera la partie théorique de notre travail, pour la partie pratique nous allons analyser le rapport de gestion de

l'entreprise pour pouvoir mesurer sa performance, ensuite nous allons élaborer un tableau de bord prospectif qui permettra aux dirigeants de mieux piloter la performance de l'entreprise.

Notre travail s'articulera autour de trois chapitres structurés comme suit :

1. Dans le 1^{er} chapitre nous aborderons les généralités du contrôle de gestion.
2. Le 2^{ème} chapitre nous permettra mieux comprendre ce qu'est la performance de l'entreprise ainsi que les outils qui permettent de la mesurer.
3. Dans le 3^{ème} sera consacré à l'étude de cas.

Et enfin, une conclusion générale par laquelle nous achèverons notre travail.

**Chapitre 1 : Généralité sur le
Contrôle de gestion**

Introduction

L'environnement ultra concurrentiel dans lequel opère l'entreprise oblige les dirigeants à appliquer des systèmes stricts et efficaces afin d'en assurer la gestion. Ces derniers doivent donc pouvoir accéder à la situation de l'entreprise et d'avoir un contrôle permanent des procédés mis en œuvre dans la réalisation des objectifs fixés.

Le contrôle de gestion est un processus qui permet la transmission de l'information entre les différentes directions qui constituent l'entreprise. La circulation de l'information de façon précise et concise et dans les délais impartis aux dirigeants est très importantes pour les dirigeants et à une importance capitale dans la stratégie de l'entreprise

C'est un outil qui permet aussi, le suivi des réalisations, l'aide à la prise de décision et la correction des écarts entre les résultats et les objectifs de l'entreprise.

De même, il évalue la performance de la mise en œuvre des ressources de l'entreprise. Ce contrôle est constitué d'un ensemble d'outils pertinents selon les besoins de l'entreprise. L'ensemble des données sélectionnées sont ensuite regroupées et synthétisées et transmises au management de l'entreprise pour qu'il puisse les utiliser à bon escient.

Nous tenterons, à travers ce chapitre, d'expliquer le processus de gestion à travers ce plan :

Section 1 : Le cadre conceptuel du contrôle de gestion.

Section 2 : Les missions et objectifs du contrôle de gestion.

Section 3 : Les outils du contrôle de gestion.

Introduction

Pour cerner l'approche du contrôle de gestion, nous tenons à présenter dans la présente section quelques définitions apportées au contrôle de gestion, son apparition, son processus et ses pôles.

Section 1 Aperçu sur le contrôle de gestion

1.1 L'APPARITION DU CONTROLE DE GESTION :

Le contrôle de gestion est passé par une longue évolution au cours du temps. Le changement des conditions générales de gestion et la volatilité de l'environnement expliquent cette évolution.

De toute façon, la turbulence de l'environnement dans toutes ses dimensions a considérablement confortée le niveau d'incertitude en matière de gestion, Réduire l'incertitude est une des prérogatives du contrôle de gestion en mettant l'accent sur les difficultés d'information et de communication et aussi en poursuivant l'atteinte des objectifs de l'entreprise.

Il semble que l'écriture soit apparue à Sumer en Mésopotamie, vers 3300¹ avant Jésus

Christ afin d'aider à la gestion des terres et des troupeaux. Pour contrôler des relations économiques, une comptabilité a été élaborée ; ainsi serait née la première représentation écrite des nombres. La gestion, la comptabilité et le contrôle apparaissent donc indissociables et essentiels dès lors qu'une activité économique doit être maîtrisée.

Si des prémices de comptabilité de coûts sont observables dans des manufactures textiles italiennes au 15 siècle et chez un imprimeur français au 16 siècle, il est clair que les besoins de mesure et de contrôle des activités économiques augmentent et se diffusent véritablement à grande échelle à la fin du 19 siècle, avec la constitution de grandes unités industrielles de production qui regroupent des machines et doivent organiser le travail.

D'un point de vue historique, il paraît nécessaire de séparer l'évolution portant sur le calcul et l'analyse des coûts de celle du contrôle des activités.

¹ ALAZARD (C) et SEPARI (S) : « contrôle de gestion manuel et application », édition DUNOD, paris 2010 p3.

Le contrôle des activités et le champ d'analyse du contrôle correspondant remontent à la fin du XIX^e siècle à une période marquée par une phase d'industrialisation. Ainsi il résulte de l'évolution du progrès technique et du développement de l'activité économique.

Cette évolution a été imprégnée, notamment par les analyses de TAYLOR (1905) avec l'organisation scientifique du travail (OST), les travaux de GANTT (1915) sur les charges de structures, les travaux FAYOL (1916) et par les innovations dans le domaine de management de GENERAL MOTORS (1923) et de SAINT-GOBAIN (1935).

ALFRED CHANDLER¹ situe la naissance du contrôle de gestion au début du XX^e et plus précisément dans deux grandes entreprises américaines : du PONT DE NEMROUS et GENERAL MOTORS. Ces entreprises avaient mis en place une structure de management formalisée par de multiples procédures et des systèmes d'information basés sur la comptabilité qui permettaient aux responsables d'être assurés que les actions déléguées se réalisent conformément aux objectifs fixés. Ce système appelé (management contrôle) a été introduit en France sous la dénomination de (contrôle de gestion).

1.2 Définitions:

Dans la pratique le mot contrôle est souvent associé à celui de vérification, cette perception du contrôle de gestion est réductrice, car elle occulte amplement le champ d'analyse réel de cette discipline de gestion.

Pour définir le terme «contrôle de gestion » nous allons nous référer aux idées de différents auteurs qui y avaient apporté de nombreuses significations.

Le premier à avoir théorisé la discipline c'est ROBERT (N). ANTHONY (1965) professeur à HARVARD, qui définit le contrôle de gestion comme « *le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation* »². Le rôle du contrôle de gestion est alors d'alerter rapidement si les objectifs ne sont pas réalisés afin de déclencher des actions correctives.

1 MAADANI (M) et SAÏD (K): « management et pilotage de la performance », édition Hachette, PARIS 2009, p 41.

2 ANTHONY (R.N): « planning and contrôle système », HARVARD UNIVERSITY, 1965.

«Le contrôle de gestion... C'est l'ensemble des actions, procédures et documents visant à aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre les objectifs»¹

«Le contrôleur de gestion est responsable de la conception du système d'informations. Il est responsable du bon fonctionnement de ce système. Il fait en sorte que ce système soit effectivement utilisé par tous les responsables de sa société, dans le but d'accroître la rentabilité des capitaux investis. Il formule avis et recommandations»²

L'une des définitions les plus récentes et les plus complètes est celle proposée par Bouquin.H qui voit le contrôle comme : *« des processus et des systèmes conçus pour garantir aux responsables que les actions qui relèvent de leur autorité seront, sont et ont été mises en œuvre conformément aux finalités confiées, tout en dispensant ces responsables de piloter directement ces actions. Le contrôle est surtout fait pour piloter par automatismes ».*³

1.3 PROCESSUS DE CONTROLE DE GESTION

Selon ARDOIN MICHEL et SCHMIDT (1986), ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise.

En effet, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiel, décident à nouveau, agissent encore. Le contrôle de gestion les aide à prévoir les portées de leurs décisions, à évaluer et à interpréter leurs résultats, à anticiper les résultats futurs.

1.3.1 Planification

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

- Le choix des couples produit/marchés.
- L'investissement et désinvestissement.

1 Ardouin, Michel et Schmidt, 1985.

2 Association Nationale des Contrôleurs de Gestion.

3 Bouquin H, La Maîtrise des Budgets dans l'Entreprise, Edicef, Paris, 1992, p.14.

- L'organisation et gestion des ressources humaines (GRH).
- Adapter l'outil de production.
- Le plan de financement.

1.3.2 Budgétisation

L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise. C'est le stade de la mise en œuvre:

- Commerciale;
- Production, achat
- Humaine;
- Financière, investissement.
- En évaluant les résultats futurs;
- En vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats;
- En modifiant l'exécution et les plans d'action.

Les budgets permettent donc de mesurer les performances et les qualités de la gestion de l'entreprise à partir des prévisions initiales et du contrôle à posteriori.

1.3.3 Action et Suivi des réalisations

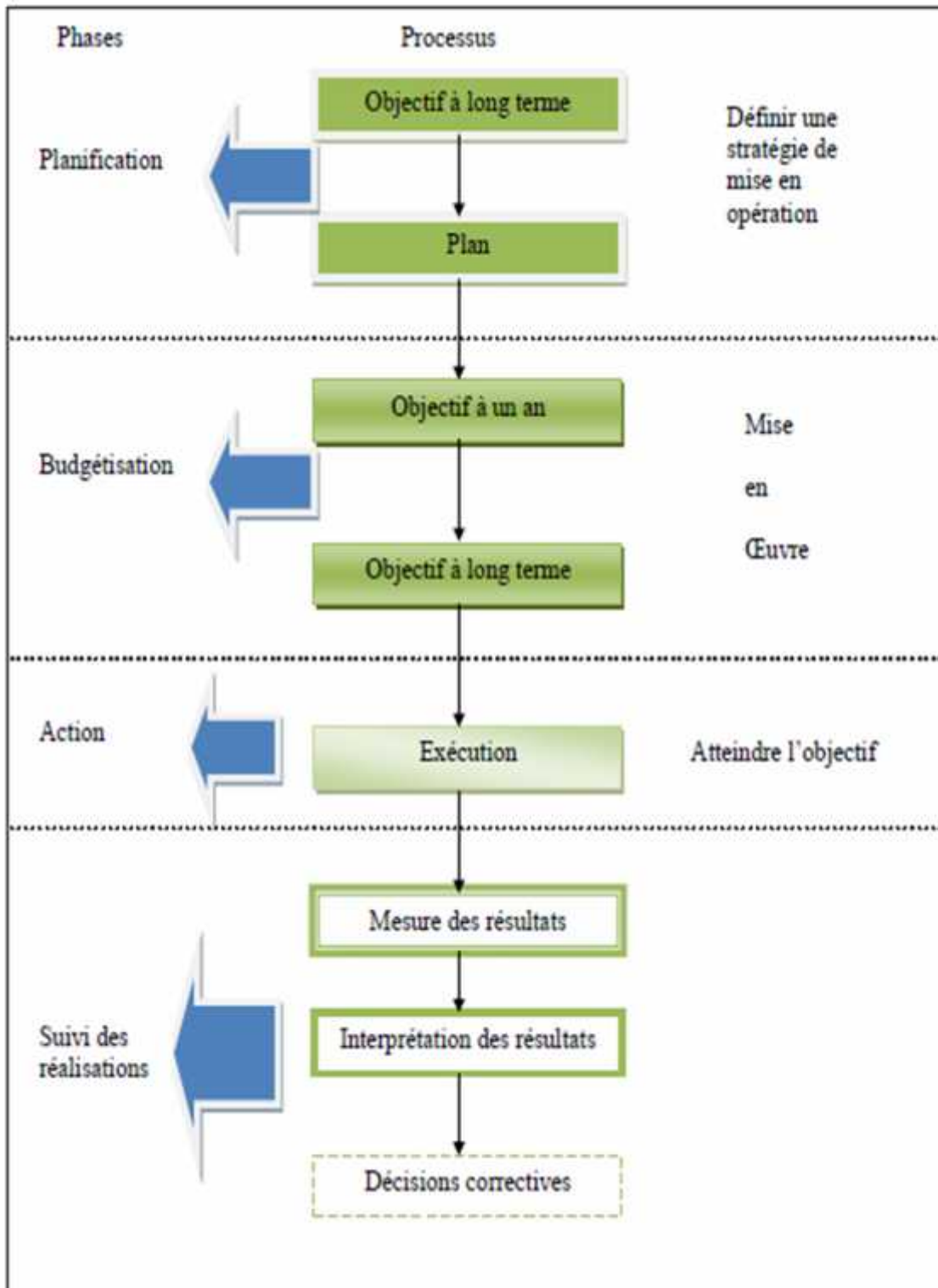
La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou de l'exécution des plans d'action, leur traduction en faits pour atteindre l'objectif fixé. Il s'agit d'atteindre les objectifs:

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

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

Le processus de contrôle est donc inséparable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activité en mettant l'accent sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent d'élire les meilleurs plans d'action.

Figure N° 01: Le processus de contrôle de gestion



Source : ARDOIN, MICHEL, SCHMIDT « le contrôle de gestion », édition Publi-Union, P 12.

1.4 LES POLES DU CONTROLE DE GESTION :

Le Contrôle de Gestion dans son fonctionnement et sa constitution, met en relation 3 éléments à savoir: les objectifs, les moyens et les résultats.

1.4.1 Les objectifs :

Le point de départ du processus de contrôle de gestion est d'atteindre des objectifs fixés en fonction de la stratégie globale de l'entreprise dans un an. Les objectifs doivent être cohérents avec la stratégie de l'entreprise.

1.4.2 Les moyens :

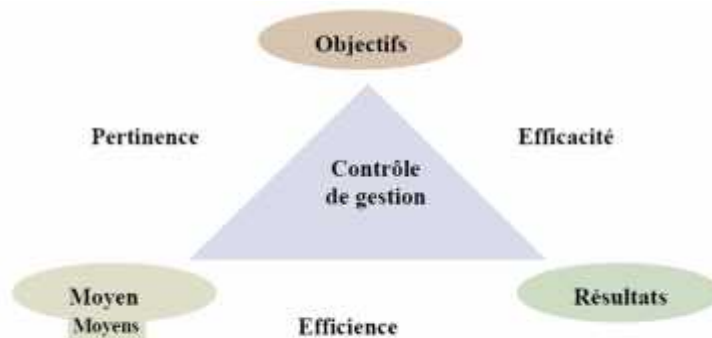
Sont désignés sous ce terme l'ensemble des moyens techniques, humains et financiers qui sont nécessaires à l'atteinte des objectifs escomptés en amont et constituer ainsi une relation de pertinence.

1.4.3 Les résultats :

Sont les conséquences des décisions prises par les dirigeants et des actions entamées à cette fin, ils doivent être réalisés avec efficacité et efficience et ne doivent pas s'écarter trop des objectifs de l'entreprise. Ces résultats sont formulés en prenant compte de l'environnement de l'organisation, de sa structure et de ses capacités.

Il en résulte ainsi trois critères d'évaluation, comme le montre le schéma ci-dessous :

Figure N°2 : le triangle du contrôle de gestion.



Source : LONING (H), PESQUEUX (Y): « *Le contrôle de gestion* », édition DUNOD, Paris, 1998, p.6

- **Pertinence** : Cette notion qualifie la relation entre les objectifs et les moyens, autrement dit, la mise en œuvre de moyens adaptés en quantité et en qualité aux objectifs tracés.
- **Efficacité** : Cette notion qualifie la relation entre les objectifs et résultats, autrement dit, la capacité de l'entreprise à atteindre des résultats conformes aux objectifs prédéterminés.
- **Efficienc**e : Cette notion qualifie la relation entre les moyens et les résultats, autrement dit la capacité de l'entreprise à maximiser ses résultats au moindre coût.

Section 2 Missions et Objectifs du contrôle de gestion

Introduction

L'évolution de la conception du Contrôle de gestion s'est opérée en parallèle avec une redéfinition de ses missions et objectifs. Nous allons traiter dans cette section les missions du contrôle de gestion ainsi que ses objectifs.

2.2 Missions du Contrôle de gestion

Dans le cadre concurrentiel et organisationnel actuel, le Contrôle de gestion, étant plus qu'un ensemble de techniques, est mis en place et utilisé pour répondre à deux dimensions de pilotage, essentielles pour les entreprises aujourd'hui, à savoir : le pilotage de la performance et le pilotage du changement¹.

2.1.1 Pilotage de la performance

Habituellement et dans le cadre du pilotage de la performance, le Contrôle de gestion au sein d'une entreprise doit remplir deux rôles, il s'agit du pilotage de l'efficacité et de l'efficience. Effectivement, il serait restrictif d'associer le Contrôle de gestion à la seule seconde fonction². A travers l'efficacité et l'efficience, le Contrôle de gestion doit aider à piloter la performance comme suit :

¹ Alazard C. et Separi S., (2004), Op. Cit., p. 75

² Idem, p. 75

a) *Aider à piloter l'efficacité* : c'est-à-dire à gérer les facteurs clés de compétitivité par un ensemble de décisions et d'actions stratégiques (Ex : un tableau de bord pour maîtriser la qualité perçue par la demande d'un produit pour se différencier des concurrents) ;

b) *Aider à piloter l'efficience* : c'est-à-dire gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés, donc maîtriser les facteurs clés de l'équilibre financier (Ex : un calcul d'écart pour réduire un coût de productivité et atteindre un point mort)¹.

Un autre point de vue revient à H. Bouquin² qui précise que les fonctions du Contrôle de gestion entant que pilotage de la performance consistent à :

- a. Modéliser la complexité ;
- b. Organiser la division du travail du management ;
- c. Réguler les comportements.

2.1.2 Pilotage du changement

P. Lorino définit le Contrôle de gestion comme étant « la gestion collective d'un système de représentations qui favorise une dynamique d'apprentissage organisationnel »³. De manière corrélée, le Contrôle de gestion peut être compris comme un collaborateur du pilotage du changement/apprentissage organisationnel (sachant que ces deux notions sont très corrélées) du moment qu'il constitue une aide⁴:

1. A la réactivité stratégique par la mesure permanente du couple valeur/coût ;
2. A l'amélioration opérationnelle par des démarches Kaizen⁵;
3. Au changement organisationnel avec, notamment, la régulation des comportements.

Sur ces deux missions, trois points essentiels doivent être prononcés afin d'éclaircir la compréhension du lecteur au sujet des fonctions que le Contrôle de gestion est censé remplir :

a) Il ne faut pas penser que le pilotage de la performance et du changement sont spécifiques au Contrôle de gestion, autrement dit, qu'ils s'opèrent dans le seul champ du Contrôle de gestion ; l'appréciation de la performance relève également du champ de la

¹ Idem, p. 76

² Bouquin H., Les fondements du contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, « Que sais-je ? », n° 2892. Cité par Alazard C. et Separi S., (2004), Op. Cit., p. 76.

³ Lorino P., (1995), Comptes et récits de la performance : Essai sur le pilotage de l'entreprise, Editions d'Organisation. Cité par Burlaud A. et al. (2004), Op. Cit., p. 6.

⁴ 80 Alazard C. et Separi S., (2004), Op. Cit., p. 76

⁵ Wikipedia., « Kaizen ». <http://fr.wikipedia.org/wiki/Kaizen> consulter le 25/04/2015 à 10.32

gestion des ressources humaines, lorsqu'il s'agit de l'évaluation des compétences des acteurs¹. Idem pour ce qui est du pilotage du changement ;

b) Il semble nécessaire de savoir que le fait de regrouper les missions du Contrôle de gestion en deux grands blocs : pilotage de la performance et pilotage du changement, n'est pas la seule catégorisation existante ni encore la plus pertinente faute d'existence de plusieurs points d'intersection entre les deux blocs. D'ailleurs, aucune des autres typologies n'est parfaite.

c) Ces deux grandes missions sont complémentaires du moment qu'il n'y a pas de performance sans adhésion d'acteurs et que la conduite du changement organisationnel est encouragée par la logique de performance.

Le pilotage ou la conduite du changement passe nécessairement par la régulation du comportement des acteurs dans un climat d'animation, de motivation et d'incitation de manière à œuvrer tous vers un management plus efficace et vers l'atteinte des objectifs de l'organisation (convergence des buts). Le tableau en bas témoigne du fait que ces actions sont menées au fur et à mesure du déploiement du processus du Contrôle de gestion notamment au niveau de la phase de finalisation et du pilotage, et ce, en vue de garantir préalablement la performance qui fera l'objet d'une post évaluation.

Tableau N° 1: Phase et mission de contrôle de gestion

Phase	Missions
Finalisation	-Définir les méthodes de contrôle d'exécution (EX : quel modèle de gestion de stock faut-il employer -Organiser la sélection des objectifs annuel, la planification et le budget de l'entreprise, de ses unités et responsables pour qu'ils soient conformes à la stratégie -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 le responsable à prendre les décisions souhaitées -Organiser 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

Source : Conception du chargé de l'étude sur la base de bouquin H, (1991), P35

¹ Burlaud A. Lorino, Comptes et récits de la performance Edition 1995. p. 7.

Pour conclure, on peut recenser, d'après H. Bouquin, les critères nécessairement déterminants pour que les missions du Contrôle de gestion soient menées à bien :

2.1.3 Conditions d'accomplissement des missions du Contrôle de gestion :

1. L'appui de la direction générale est nécessaire pour que le Contrôle de gestion ne soit pas perçu comme un simple système de surveillance alors qu'il doit, pour être utile, être un système de vigilance.

2. L'articulation entre choix de court terme et visée à moyen terme doit être le souci dominant de l'élaboration des outils, règles, procédures. Le risque, sinon, est grand de réduire le Contrôle de gestion à un simple système de pilotage à court terme.

3. 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.

4. Un audit périodique du système du contrôle est souhaitable car l'évolution parfois rapide des hypothèses sur l'environnement et des stratégies est susceptibles de remettre en cause la structure décisionnelle et certainement les systèmes d'information.¹

2.2 Objectifs du Contrôle de gestion

On a vu auparavant que dans la conception adoptée par H. Bouquin, le Contrôle de gestion est une technique de gestion des paradoxes : « *Au fond, le contrôle de gestion est par excellence une technique de gestion des paradoxes...* ». D'après N. Guedj², on distingue trois paradoxes relatifs à cette fonction :

1. Il y a presque toujours une **rupture** entre le Contrôle de gestion stratégique et le Contrôle de gestion opérationnel ;

2. Il y a une **incohérence** entre le fait de demander au Contrôle de gestion de fournir de l'information de qualité, et celui de faire de cette information un moyen de mesure de performance des individus ;

¹ 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

² Guedj N., (1991), Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Editions d'Organisation, p. 47.

3. Il y a une **incapacité** dans bien des cas du Contrôle de gestion qui doit théoriquement permettre la prise de décision, à prévoir utilement.

Ces trois paradoxes constituent pour l'auteur la base des objectifs du Contrôle de gestion qui s'énoncent dès lors comme suit :

2.1.3 Réconcilier Contrôle de gestion stratégique et Contrôle de gestion opérationnel

Pour ce faire, il est nécessaire d'avoir une information de cohésion, mais ceci n'est pas suffisant si cette information intervient à postériori. L'outil de cette cohésion est un tableau de bord qui anticipe les besoins du pilote en termes d'information, à noter que la fonction de pilotage ne doit pas être assignée uniquement à la direction générale mais plutôt partagée entre celle-ci, le Contrôle de gestion et même les responsables opérationnels.

Aussi, l'information stratégique doit être à la fois « top-down » et « bottom-up » car la stratégie peut trouver dans les indices opérationnels des sources d'imagination et de réforme de ses options pour l'avenir. La stratégie doit s'imposer comme une ligne de conduite à tenir par tous les agents de l'entreprise, de l'autre côté, les opérationnels ne doivent pas être des récepteurs passifs de l'information de gestion mais contribuer activement à sa révision et faire preuve d'anticipation du fait de leur positionnement proche de l'environnement¹.

2.3.2 Eliminer les effets pervers des systèmes de mesure de performance

Il s'agit ici de distinguer l'information pour décider de l'information pour évaluer les performances. Le contrôleur de gestion devra, dans ce sens, éviter que l'information de base incluse dans les bases de données primaires (qui changent sans cesse), ne soit pas biaisée sur le plan technique : chiffres non significatifs, obsolètes, modes d'évaluation défaillants, fraudes, puisqu'il n'y a pas de barrière entre l'information de base et l'information stratégique. Selon l'auteur, deux solutions sont envisageables pour limiter les effets pervers et éviter que l'information soit entachée de subjectivité :

1. *Fixer des objectifs complémentaires sur une action en prenant des garde-fous* (Ex : faites tant de CA mais pas tant de crédit et pas plus de tant de remise, etc.). Cela suppose

¹ Idem, pp. 48-49 et 53-54.

que le contrôleur de gestion joue un rôle de pédagogue et d'animateur au sein de l'entreprise puisqu'il rend les objectifs plus complets. Ceci suppose également une surveillance particulière et complexe de la cohérence des objectifs qu'on a défini ;

2. *Faire une dichotomie entre le système d'information lié aux coûts et aux axes stratégiques et le système d'évaluation des performances* qui passe obligatoirement par une nouvelle définition de la performance¹.

2.3.3 Lever le paradoxe de la marche arrière

Le Contrôle de gestion étant plus axé sur la mesure de la performance que sur l'information, il est souvent en retard sur son temps puisqu'il fait des mesures à posteriori. Or s'il veut remplir pleinement son devoir informatif, il est nécessaire qu'il soit en perpétuelle recherche d'informations. Il faut qu'il dresse un paysage réaliste dans lequel le décideur puisse en permanence situer ses futures actions. Il doit anticiper ce qui sera l'environnement (prévenir les écarts), et non passer l'essentiel de son temps à mesurer les conséquences/écarts des choix faits par chacun des acteurs de l'entreprise².

2.2 Conditions de réussite des objectifs du Contrôle de gestion

2.4.1 La répartition des rôles ou l'implication généralisée

a. La direction générale qui est l'abrite de cette répartition, ne doit pas y négliger son propre rôle en restant en dehors de la mêlée. Elle doit être ouvertement le premier usager du Contrôle de gestion et la première de ses sources d'alimentation ;

b. Le contrôleur de gestion doit être un vendeur de méthodes, d'indicateurs, d'outils informatiques pour tous dans l'entreprise. Il doit, à ce titre, définir les besoins des usagers, leur offrir les meilleurs services aux meilleurs coûts et démontrer par sa créativité le « plus » apporté par sa fonction ;

c. Les opérationnels sont les principaux acteurs de la mise en place et du fonctionnement du Contrôle de gestion. Ils doivent assurer le feed-back entre niveaux hiérarchiques.

2.4.2 Les modalités de mise en place

a. Un style de direction qui permet la participation de chacun à l'élaboration et au maintien du système d'information et qui favorise la pratique du feed-back ;

¹ Idem, pp. 57-60.

² Idem, p. 69.

- b. Une direction impliquée personnellement dans la mise en place et l'utilisation systématique du système d'information ;
- c. Des méthodes qui satisfont réellement les besoins de gestion et non seulement les besoins de la direction générale, c'est-à-dire qu'il faut veiller à équilibrer les dimensions stratégiques et opérationnelles de l'information (efficacité du produit SI).

2.4.3 L'apport de la communication

La mauvaise communication entre le Contrôle de gestion et les autres responsables provient souvent du manque de préalables mis en place lors de la réflexion et de la construction des systèmes d'information. Mais elle peut souvent venir d'un mauvais choix des hommes (formation, caractère, philosophie de fonction) ou d'un style de direction inadéquat. On peut aussi trouver des structures bloquant toute communication. C'est le cas des structures fonctionnelles organisées de manière à ce qu'une information de base doive remonter hiérarchiquement avant de pouvoir être communiquée aux membres d'une autre fonction. Outre le fait que ce système fait perdre du temps par la lourdeur des procédures induites, il empêche un voyage transversal de l'information.

Un préalable à l'analyse de l'utilité des outils de gestion généralement, et ceux du Contrôle de gestion particulièrement, requière d'identifier cinq principes fondateurs :

1. La construction d'outils de gestion au sein d'une entreprise se fait à partir de la représentation faite de l'organisation, de sa structure, hiérarchie, processus décisionnels, zones de pouvoir, etc. qui conditionnent l'élaboration et l'utilisation des outils de gestion¹ y compris ceux du Contrôle de gestion ;

2. Aucune construction d'outil n'est statique et un manager est censé améliorer, s'il le faut, ses outils existants ou élaborer de nouveaux outils². L'idée qu'on veut transmettre ici est que les outils du Contrôle de gestion, à l'instar des outils de gestion, revêtent un caractère contingent ;

3. Aucun outil seul ne peut satisfaire les besoins des managers et leur permettre de mettre sous contrôle leurs activités par ce que, comme l'indique A. Burlaud et al, « *La variété des situations rencontrées dans la vie d'une organisation et la multiplication des*

¹ Alazard C. et Separi S., (2004), Op. Cit., p. 101

² Idem.

acteurs et de forces en présence font qu'aucun outil de contrôle ne peut seul canaliser tous les comportements.¹». Donc, autant les multiplier pour orienter les comportements au sein de l'organisation et satisfaire ses besoins en termes à la fois de pilotage et d'animation ;

4. Il n'existe pas d'outil qui soit intrinsèquement médiocre mais que tous présentent un certain nombre d'inconvénients²;

5. Le cinquième et le dernier principe concerne l'idée évoquée par *H. Bouquin* qui fait que « *Dans une entreprise non encore mise sous contrôle, il convient en pratique d'aborder les problèmes dans l'ordre inverse de la chronologie (c'est-à-dire-ici la chronologie du Contrôle de gestion qui articule planification, suivi et réaction) : chercher d'abord à identifier les points clés des décisions courantes et mettre en place des tableaux de bord, ensuite prévoir à court terme et budgéter, enfin instaurer progressivement un système de management stratégique. "Nous pensons que la meilleure manière de ne jamais aboutir à un contrôle de gestion satisfaisant est d'essayer de commencer par la mise en place d'une gestion pluriannuelle rationnelle* ».³

Section 3 Outils du contrôle de gestion

3.1 Outils du Contrôle de gestion

De nombreuses typologies des outils du Contrôle de gestion peuvent être présentées selon divers critères. Parmi ces typologies, *C. Alazard* et *S. Separi* choisissent de présenter les grandes familles d'outils selon leur ordre d'apparition. Ainsi, apparaissent trois grands types d'outils : **(1) le calcul des coûts, (2) le calcul budgétaire et (3) les indicateurs de performance⁴.**

Le croisement de l'évolution des techniques utilisées avec leur champ d'utilisation donne le tableau ci-dessous :

¹ Burlaud A. et al. (2004), Op. Cit., p. 13.

² Idem, p 321

³ Bouquin H., (1991), Op. Cit., p. 227.

⁴ Alazard C. et Separi S., (2004), Op. Cit., pp. 102-103.

Tableau N° 2 : Les trois grands types d'outils du Contrôle de gestion et leur champ d'utilisation

Champ d'utilisation Evolution historique des outils	Stratégie	Suivie opérationnel des fonctions	Structure organisationnelle
1910-1945 Démarche de la production industrielle Mise en place du calcul des coûts	Pour aider à fixer les prix	Pour suivre l'activité industrielle	
1945-1975 Croissance industrielle Mise en place budgets		Pour mettre sous tension les fonctions	Pour agir sur la structure
1975-2000 Crise et complexité Mise en place d'indicateurs variés	Pour la gestion stratégique	Pour aider au suivi et au pilotage des fonctions	Pour la gestion organisationnelle

Source : Conception du chargé de l'étude sur la base de Alazard C. et Separi S., (2004), OpCit., pp. 103 et 107

Une autre typologie a pour base de situer les outils mis au service du Contrôle de gestion selon les phases du processus (du Contrôle de gestion) dans lesquelles ils se situent :

Tableau N° 3 : Les outils du Contrôle de gestion selon leurs phases d'intervention

Phase	Outils		
→ Prévission (finalisation) Réalizations (pilotage)	Long/moyen terme	Plan stratégique – Plan opérationnel	
	Court terme	Budget	
	Globales	Comptabilité financière	+ Tableau de bord de pilotage
		Analyse des coûts	
	Analytiques	Statistique	
	Quantitatives	Tableau de bord	
	Constater	Reporting	
← Contrôle (post évaluation)	Rendre compte	Analyse des écarts	

Source : Arnaud H. et al., (2001), Op. Cit., p. 35 (Avec adaptation)

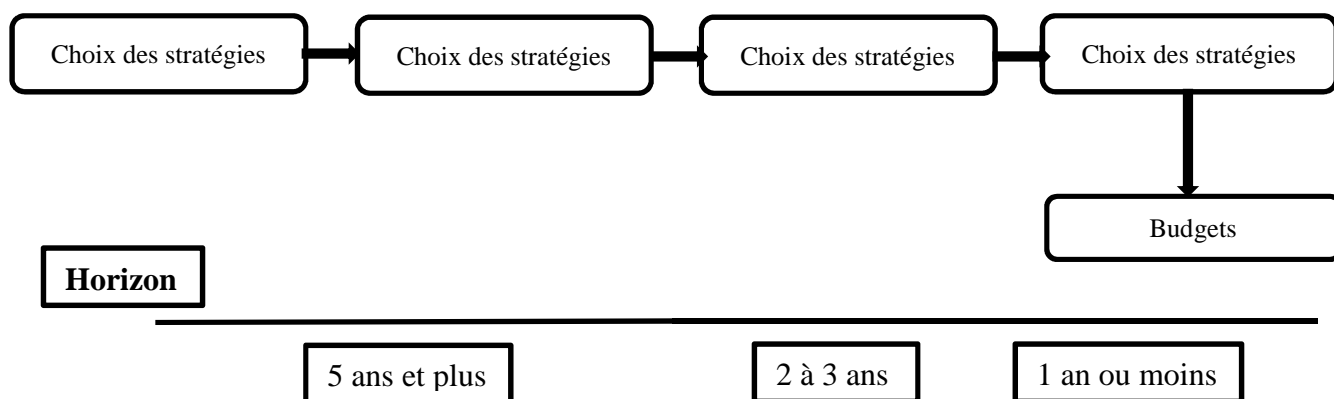
Cette dernière typologie offre une vision plus large des outils du Contrôle de gestion que celle présentée auparavant. Au nombre de tous ces instruments, nous aborderont les outils ci-après que nous avons jugé en relation directe avec le Contrôle de gestion. Il s'agit du : **plan stratégique/plan opérationnel, gestion budgétaire, analyse des coûts, tableau de bord et reporting**. On y ajoutera :

1. Le **plan d'actions annuel** comme prérequis à l'élaboration du budget ;
2. La **segmentation des activités** qui est un préalable au développement d'un système du Contrôle de gestion ;
3. Les **systèmes d'information** dont les apports sont incontournables et qui peuvent intervenir tout au long du processus du Contrôle de gestion.

3.1.5 Planification stratégique et opérationnelle

En fonction des objectifs fixés, de l'analyse des forces et des faiblesses (choix stratégiques), la direction doit prévoir et organiser les actions et les ressources allouées pour diriger ses activités et mettre en œuvre sa stratégie : c'est la planification d'entreprise (stratégique et opérationnelle) qui peut porter sur une période plus ou moins longue (3 à 5 ans)¹ et qui débouche sur le chiffrage des budgets comme l'illustre la figure en bas :

Figure N°3 : Outils de pilotage préalables à l'élaboration du budget



Source : Bouquin H., (1991), Op. Cit., p. 234

3.1.1.1 Plan stratégique

Le plan stratégique reprend les **points clés de la stratégie**, à savoir :

- ▣ Les **marchés/produits/technologies** de l'entreprise ;
- ▣ Les **objectifs** de cette dernière : buts quantifiés (Ex : pourcentage de part de marché) ;
- ▣ Les **moyens** pour les atteindre : croissance interne, externe, zones géographiques à privilégier,...

Il retrace les différentes étapes souhaitées du devenir de l'entreprise pour les cinq-sept ans à venir.

Ayant été élaboré à la suite d'une étude précise des forces et des faiblesses actuelles de l'entreprise et de son environnement, le plan stratégique intègre les notions du « souhaitable » et de « possible » dans un ensemble cohérent et réaliste.

Sous cet aspect, **il se différencie complètement de la prospective**, qui imagine le futur, et dont l'horizon est beaucoup plus lointain. En outre, exprimant les grandes lignes d'un plan d'actions qui s'étend sur plusieurs années, sa forme est variée et les objectifs sont peu

¹ Idem, p. 283 (Avec adaptation)

détaillés.

Ce plan est élaboré par la direction générale avec confrontation des responsables de chaque grande fonction de l'entreprise. Comme tout programme d'action, il doit être porté à la connaissance des responsables des unités décentralisées puisqu'il doit servir de cadre à leur action et leur permettre des propositions de mise en œuvre qui seront intégrées dans le plan opérationnel¹.

3.1.1.2 Plan opérationnel

Le plan opérationnel est élaboré en accord ou sur proposition des centres de responsabilités. Il représente sur un horizon de deux à trois ans les **modalités pratique de mise ne œuvre de la stratégie**. Cette programmation s'articule pour chaque fonction en :

- ❖ Une planification des actions ;
- ❖ Une définition des responsabilités ;
- ❖ Une allocation des moyens financiers, humains et/ou techniques.

Il conduit à envisager le futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et de son financement. C'est pourquoi, il se subdivise, parfois, en plusieurs plans partiels : plan d'investissement, plan de financement, documents de synthèse prévisionnels et plan de ressources humaines².

3.1.1.3 Plan d'actions annuel

Le plan opérationnel quand il existe demande de fréquents réajustements par rapport aux prévisions budgétaires et aux réalisations des exercices. C'est pourquoi certaines entreprises intègrent les budgets et le plan opérationnel dans un plan « glissant » où les données prévisionnelles sont de plus en plus précises et détaillées au fur et à mesure que l'on se rapproche de l'exercice en cours³.

Ceci revient, en quelque sorte, à l'idée d'un **plan d'actions annuel** (puisque les prévisions des années à venir sont révisées et ajustées en permanence avant le début de l'année concernée). En réalité, un plan d'actions annuel se base sur la même logique de

¹ Idem, pp. 283-284

² Idem, p. 284

³ Idem

celle du plan opérationnel, avec plus de détails quant à la planification des actions, définition des responsabilités et allocation des moyens, bien entendu, le tout sur un horizon d'un an.

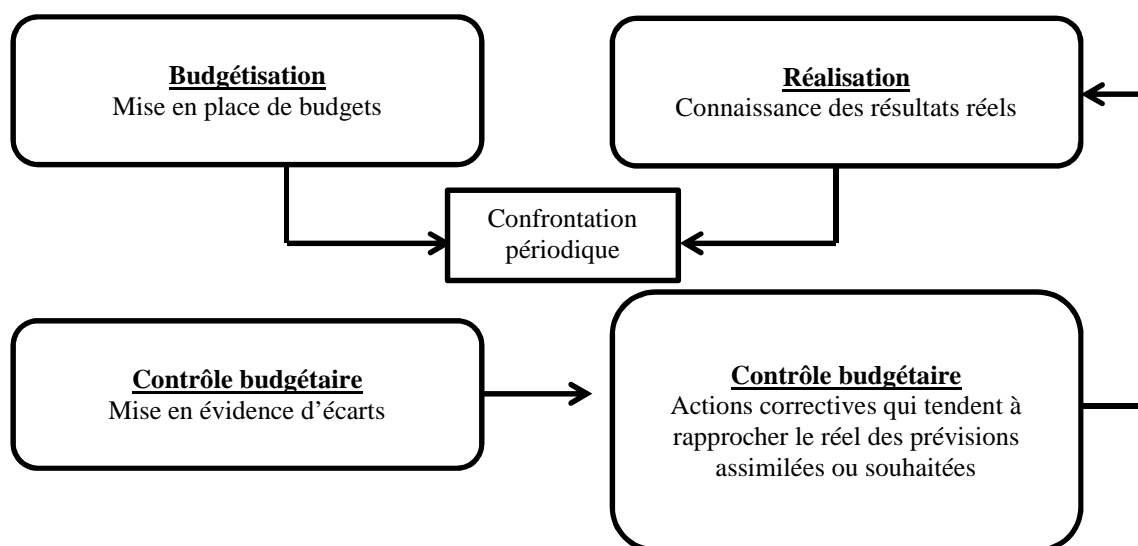
Pour *H. Bouquin*, le plan d'actions annuel constitue un passage obligé entre le plan opérationnel et le budget. De même, il considère que « *le plan opérationnel n'est pas un préalable à la budgétisation.¹* », pour lui, « *Le plan opérationnel articule le plan stratégique et les plans annuels.²* ».

3.1.5 Gestion budgétaire

La gestion budgétaire s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermée avec rétroaction (illustré dans la figure suivante). Elle doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au Contrôle de la gestion. Entant que processus, la gestion budgétaire est composée de deux phases distinctes :

1. La budgétisation, c'est-à-dire l'élaboration des budgets (documents) ;
2. Le contrôle budgétaire constitué par le calcul des écarts et les actions correctives qu'il initie³.

Figure N°4 : La gestion budgétaire



Source : Alazard C. et Separi S., (2004), Op. Cit., p. 286

¹ Bouquin H., (1991), Op. Cit., p. 281

² Idem, p. 235.

³ Alazard C. et Separi S., (2004), Op. Cit., p. 286.

3.1.2.1 La budgétisation

La budgétisation consiste à prévoir l'activité et les moyens de l'entreprise, c'est-à-dire à préparer les ressources et leur allocation. La phase de budgétisation des moyens passe par le recours à des éléments de coût, voire des *coûts préétablis* appelés aussi *coûts standards* qui sont des coûts prédéterminés à caractère normatif qui vont permettre essentiellement :

1. Une estimation à priori des coûts de revient des produits ou de fonctionnement d'un service;
2. Une confrontation à postériori avec les coûts constatés pour en analyser les écarts qui relève du contrôle budgétaire.

Cette méthode est une occasion incontournable dans la construction d'un véritable système d'animation budgétaire dans lequel les acteurs seront responsabilisés par leur participation active à l'élaboration des budgets et par le suivi budgétaire qui en découle¹. En fait, la phase de budgétisation est plus ou moins longue selon la nature de la procédure budgétaire qui dépend des modes de gestion des entreprises :

1. **Les budgets imposés** où la hiérarchie assigne à chaque responsable ses objectifs et lui affecte des moyens ;
2. **Les budgets négociés** à travers lesquels une procédure de navette est instituée entre les responsables opérationnels et leur hiérarchie sur des propositions d'objectifs. Les décisions sont prises sur la base de consensus, la hiérarchie s'assurant seulement de leur cohérence avec la politique générale de l'entreprise.

Cette typologie ne présente que les cas extrêmes : tous les types intermédiaires peuvent exister, par exemple une situation où la négociation ne porte que sur les moyens, les objectifs étant imposés. La procédure budgétaire est longue, principalement dans le cas de budgets négociés. Il est possible cependant d'énoncer certaines règles valables pour tous les types de gestion budgétaire :

- ❖ Les budgets de l'année N doivent être établis en N-1 et impérativement approuvés avant le début de l'année N ;
- ❖ Un réajustement des budgets est souhaitable dès Février de l'année N².

Le budget qui est une traduction chiffrée des décisions stratégiques et tactiques,

¹ Mangotteau E., (2001), Contrôle de gestion, DECF, U.V.7, Ellipses, p. 206

² Idem, pp. 286 et 288

présente un outil central du Contrôle de gestion dans la mesure où il constitue :

1. Un instrument de coordination et de communication : le processus budgétaire bien mené, est l'occasion de s'assurer que les diverses fonctions ont l'intention d'agir en harmonie sinon en synergie, puisque le réseau des budgets couvre toute l'activité de l'entreprise. Le suivi budgétaire permet de réguler et de communiquer à propos des dysfonctionnements éventuels¹;

2. Un outil essentiel de gestion prévisionnel : il doit, en remplissant cette mission, permettre de repérer à l'avance les difficultés². Ce rôle est rendu possible à travers la simulation qui permet de tester plusieurs hypothèses de budgétisation³;

3. Un outil de délégation et de motivation : le budget apparaît comme un contrat passé entre un responsable et la hiérarchie, portant sur des obligations des moyens et/ou des résultats, qui interviendront dans la mesure de la performance du responsable⁴. De la sorte, la budgétisation motive les individus puisqu'elle s'appuie sur une décentralisation du pouvoir et sur la confiance accordée aux dirigeants des centres de responsabilité⁵.

En fait, la notion de gestion budgétaire recouvre plusieurs aspects : c'est un mode de gestion de l'entreprise par la décentralisation qu'il suppose, mais c'est aussi et surtout un système de pilotage où les budgets sont élaborés dans le but de permettre un contrôle budgétaire.

3.1.2.2 Le contrôle budgétaire

La première fonction de la gestion budgétaire, qui est celle que nous avons développé juste avant, est une fonction de planification ; projection à court terme, le budget prépare l'action. La deuxième fonction qui est celle du contrôle budgétaire est tout aussi essentielle et présente une double fonction à la fois de contrôle et de régulation :

a. La fonction de contrôle permet de vérifier, tout au long de l'exercice budgétaire, que les objectifs sont bien tenus, selon les normes techniques et les normes de coûts et de capitaux à mettre en œuvre, sur la base desquelles les budgets ont été arrêtés ;

b. La fonction de régulation est appelée à jouer lorsque la fonction de contrôle a permis de détecter des « écarts » entre ce qui devait se passer selon le budget et ce qui se passe réellement ; la fonction de régulation consiste alors à alerter les responsables et à susciter

¹ Bouquin H., (1991), Op. Cit., p. 242 (Avec adaptation).

² Idem.

³ Bouquin H., (1991), Op. Cit., pp. 242-243

⁴ Alazard C. et Separi S., (2004), Op. Cit., p. 289.

⁵ Idem, p. 288.

les action correctives consistant en des action de « rattrapage » destinées à replacer l'entreprise, ou l'unité de gestion pilotée par le responsable, sur la trajectoire conduisant aux objectifs.

Cette fonction de contrôle et de régulation est une fonction de gestion des écarts entre l'état désiré R_0 (objectifs ou coûts standards) et l'état obtenu R (réalisations ou coûts réels) selon un système de gestion dit « en boucle fermée » ou encore « système à retour » tel que : $R - R_0 = \text{ECARTS}$. Par suite, un contrôle budgétaire dynamique n'est pas :

- a. Un « contrôle-surveillance », encore moins un contrôle répressif, mais un « contrôle-régulation », voire un « contrôle-action » ;
- b. Un système administratif destiné aux services fonctionnels, mais un outil de pilotage destiné aux pilotes des unités de gestion opérationnelles.

Par ailleurs, on rappelle que le contrôle budgétaire commence dès la phase première de la budgétisation, au cours de laquelle s'exerce un véritable contrôle anticipatif. Généralement, on peut distinguer trois étapes au niveau du contrôle :

1. Le contrôle avant l'action : le contrôle budgétaire avant l'action ou « contrôle à priori » constitue une simulation des actions envisagées d'autant plus concrète qu'elle implique très directement les cadres opérationnels et leur permet de simuler les conséquences de leurs décisions avant même que de s'engager dans l'action ;

2. Le contrôle pendant l'action : il s'agit d'un contrôle opérationnel consistant à fournir les informations nécessaires, de manière quasi permanente, pour conduire les actions jusqu'à leur terme. S'appuyant sur des réalisations concrètes, ce type de contrôle doit être (a) proche du terrain, (b) limité à l'action en cours et (c) continu ;

3.1.5 Segmentation des activités

La segmentation des activités est un prérequis au développement du Contrôle de gestion dans une organisation. Il s'agit de définir le champ de responsabilité des gestionnaires qui utiliseront le Contrôle de gestion pour le pilotage de leurs activités¹. Deux méthodes sont présentées ici : l'approche par les centres de responsabilité et l'approche par les activités.

¹ Délégation interministérielle à la réforme de l'État Française., (2003), « Guide du contrôle de gestion dans les administrations : Eléments de méthodologie », p. 72.

3.1.3.1 Approche par les centres de responsabilité

Un centre de responsabilité est une unité organisationnelle dont le responsable s'engage à atteindre un niveau de performance en contrepartie de la mise à disposition de moyens¹. La segmentation d'une structure en centres de responsabilité obéit à une logique de responsabilisation, mais ne remet pas en cause le principe d'autorité qui s'exerce dans la définition des missions. S'agissant des moyens à mettre en œuvre, le dialogue, la négociation, le contrat se substituent au pouvoir hiérarchique. À ce titre, les centres de responsabilité se placent dans la lignée des projets de service, dans un contexte de management participatif.

Cette segmentation offre l'avantage de permettre des analyses financières plus variées et fournit, notamment pour les administrations prestataires de services, confrontées à la nécessité de fixer des coûts ou des prix, les bases d'une **comptabilité de type analytique**. Elle permet des comparaisons entre les centres aussi bien que l'introduction de notions indispensables aux gestionnaires, telles que l'amortissement, les provisions ou des éléments de comptabilité patrimoniale.

Néanmoins, adapté aux structures hiérarchiques et pyramidales, le centre de responsabilité n'offre pas de vision analytique des processus transverses pouvant affecter plusieurs centres. Par conséquent, la mise en place du Contrôle de gestion, si elle s'appuie sur un système de délégation de pouvoir et sur l'identification de divers échelons de responsabilité, devra également intégrer la prise en compte des actions transverses et des activités qui s'y rapportent². C'est tout l'objet de l'approche par les activités.

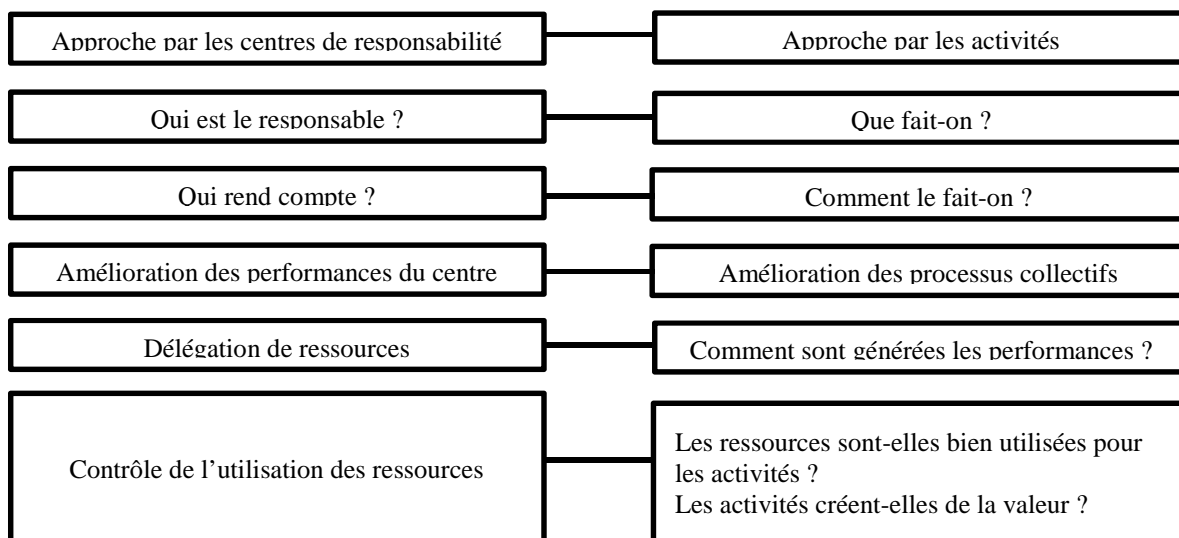
3.1.3.2 Approche par les activités

Il s'agit là d'une **méthode novatrice qui substitue une approche transversale des organisations** à l'approche traditionnelle par les centres de responsabilité.

¹ Idem

² Idem, p. 77.

Figure n°5 : Approche par les centres de responsabilité VS Approche par les activités



Source : Lorino P., (1991), Le contrôle de gestion stratégique : La gestion par activités, Dunod. Cité par Délégation interministérielle à la réforme de l'État Française., (2003), p. 8

Cette approche transversale connue sous l'appellation *Activity Based Management* (ABM) est fondée sur les notions d'activité, de processus et de chaîne de valeur :

- a. Une **activité** peut être définie comme un ensemble de tâches élémentaires qui sont réalisées par un individu ou par un groupe et qui font appel à un savoir-faire spécifique ;
- b. Le **processus** correspond à une combinaison d'activités qui sont finalisées par un objectif global pour atteindre un résultat dont la responsabilité est partagée par des responsables multiples (Ex : chefs de différents centres de responsabilité) ;
- c. La **chaîne de valeur** est l'ensemble des activités créatrices de valeur reliées entre elles depuis les activités situées en amont jusqu'au produit/prestation fini livré au consommateur ou usager¹

La méthode ABM est un ensemble de principes destinés à améliorer la performance des systèmes, processus et activités à partir des besoins et attentes des clients, ce qui suppose que l'on analyse, par exemple, les activités consommatrices de coûts et de délais selon le point de vue du client. En effet, malheur à l'entreprise qui n'aurait que des clients internes satisfaits.²

Conséquemment, l'ABM n'est pas une méthode de calcul des coûts comme l'est

¹ Idem

² Délégation interministérielle à la réforme de l'État Française., (2003), p. 72.

l'*Activity Based Costing*, qui sera traitée par la suite, (même si les deux se basent sur le même principe qui est le découpage par activités) mais c'est une philosophie de management qui privilégie l'identification des causes des coûts plutôt que la connaissance des coûts.

L'approche transversale est privilégiée dans les démarches de segmentation stratégique et de management par les activités, qui cherchent à identifier les facteurs responsables de la performance globale de l'organisation en vue de l'améliorer.

3.1.4 Analyse des coûts

L'analyse des coûts est traditionnellement un domaine important du Contrôle de gestion, même si le rôle des contrôleurs de gestion ne se résume pas à « tailler dans les coûts », contrairement à ce qu'affirment parfois leurs détracteurs dans des discours simplificateurs, heureusement dépassés aujourd'hui¹. Elle passe essentiellement par la mise en place d'une **comptabilité de gestion** qui est l'expression d'une vision microéconomique de l'activité professionnelle des hommes². Brièvement les principales méthodes d'analyse de coûts selon leur ordre d'apparition chronologique sont :

3.1.4.1 Méthode des coûts complets

C'est une méthode qui permet le calcul des coûts d'achats, de production, de revient en s'appuyant, principalement, sur la distinction entre charges directes et charges indirectes. Pour la détermination des coûts en question **la méthode des coûts complets n'exclut aucun type de charges**³.

Cette approche d'analyse des coûts est assujettie à des critiques parfois légitimes. On lui reproche notamment :

1. La lourdeur et la complexité de sa mise en œuvre puisqu'il s'agit d'adapter le réseau de calcul des coûts à l'organisation de l'entreprise. Elle nécessite par ailleurs des calculs longs et coûteux ;

2. Le caractère arbitraire des choix opérés pour imputer les charges indirectes.

Etant donné ces reproches, d'autres méthodes, se voulant plus simples, apportant des

¹ Idem, p. 88

² Chatelain-Ponroy S. et Sponem S., "Evolutions et permanence du contrôle de gestion", *Economie et management*, n°123 Avril 2007, p. 13

³ Laaribi M., (2004), *Le contrôle de gestion dans les entreprises marocaines : Concepts et pratiques*, 2ème Edition, Facogem, p. 207.

solutions aux critiques en question ont vu le jour. Il s'agit des méthodes des coûts partiels¹.

3.1.4.2 Méthodes des coûts partiels

Conscients des limites de la méthode des coûts complets, certains gestionnaires préfèrent ne pas intégrer la totalité des charges dans le calcul des coûts. Ils privilégient d'acheminer qu'une partie des charges vers les objets de coût en adoptant la logique des coûts partiels². Les principales approches les plus souvent utilisées en la matière sont :

a. La méthode des coûts variables : le coût variable (CV) est constitué par l'ensemble des charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise qui est apprécié par le C.A réalisé.

Ainsi, le principe de la méthode des coûts variables appelée « direct costing » consiste à calculer une marge sur coûts variables qui doit couvrir les coûts fixes pour que l'entreprise soit bénéficiaire³. On a : $MARGE/CV = CA - CV$. Cette méthode n'est intéressante que sur le court terme ; sur le long terme c'est la totalité des charges et non les seules charges variables qu'il convient de couvrir⁴;

b. La méthode de l'imputation rationnelle : les charges fixes sont les charges qui varient uniquement par paliers correspondants à de nouvelles capacités de production. Partant, la méthode de l'imputation rationnelle peut être définie comme une méthode qui inclut dans les coûts, la part des charges fixes calculées à un niveau d'activité préalablement défini comme normal⁵. C'est donc ajouter aux coûts variables uniquement une partie des coûts fixes calculée selon un coefficient dit **coefficient d'imputation rationnelle**⁶. La difficulté de cette démarche réside dans la définition du niveau d'activité normal.

3.1.4.3 La comptabilité par activités

La comptabilité à base d'activités ou l'*Activity Based Costing* (ABC) a été proposée à la fin des années 1980 par des professeurs de Harvard (*R. Cooper* et *R. S. Kaplan*) et par le

¹ Idem

² Mangotteau E., (2001), Op. Cit., p. 90

³ Idem, p. 94

⁴ Laaribi M., (2004), *Le contrôle de gestion dans les entreprises marocaines : Concepts et pratiques*, 2^{ème} Edition, Facogem., p. 225

⁵ Idem, pp. 209-214.

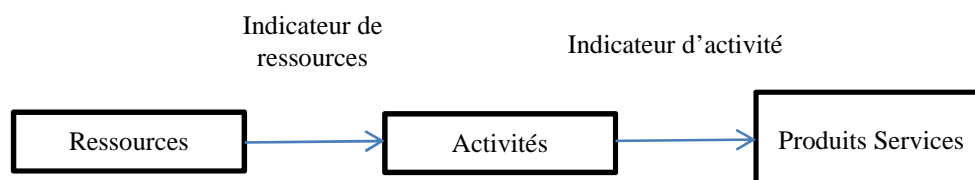
⁶ Cf. Laaribi M., (2004), Op. Cit., p. 215 pour plus de détails.

CAM-I (consortium de grandes entreprises essentiellement américaines). **Ce système de calcul des coût est présenté comme une réponse à l'incapacité de la comptabilité de gestion traditionnelle à refléter l'évolution des conditions de production dans l'industrie américaine**, en particulier, l'augmentation considérable des charges fixes indirectes dans les coûts de production qui rend inadaptes les méthodes de *direct costing* utilisées jusque-là¹.

La comptabilité par activités n'est pas née dans l'esprit de théoriciens éloignés de toute réalité d'entreprise mais constitue une synthèse des pratiques observées dans des entreprises américaines renommées comme General Electric, Tektronix, Caterpillar ou encore Hewlett Packard².

La méthode ABC se base sur le postulat suivant : les objets de coûts (*cost objects*) tels que les clients, les fournisseurs, les produits, etc., consomment des activités (*activity drivers*), ces activités consomment des ressources (*resource drivers*), et les ressources ont un coût pour la période considérée³. Autrement dit, ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise mais plutôt les activités.

Figure N°6: Principe de base de la méthode ABC



Source : Délégation interministérielle à la réforme de l'État Française., (2003), Op. Cit., p.131

Les principaux traits de la logique du raisonnement de la comptabilité par activités sont les suivants:

- a. L'entreprise est assimilée à un réseau de processus visant à maximiser la satisfaction des attentes du client et non plus à une juxtaposition de centres indépendants cherchant chacun à minimiser leurs coûts ;
- b. Le coût n'est plus une fatalité subie mais devient un élément construit par ajout de tâches élémentaires source de valeur pour le client ;

¹ Chatelain-Ponroy S. et Sponem S., "Evolutions et permanence du contrôle de gestion", Economie et management, n°123 Avril 2007,, p. 13.

² Mangotteau E., (2001), Op. Cit., p. 67.

³ Jaulant P. et Quarès M-A., (2004), Méthodes de gestion : Comment les intégrer, Editions d'Organisation., p. 95.

c. Les activités de support jugées auxiliaires dans la comptabilité analytique traditionnelle, sont considérées en comptabilité par activités comme un ajout de valeur à l'élaboration d'un produit et leur imputation est établie par un lien de causalité plus pertinent avec les produits;

d. L'adoption d'une démarche de comptabilité par activité appelle des modifications majeures du système d'information de gestion et l'introduction d'une perception systématique/transversale de l'entreprise et de ses processus¹.

3.1.5 **Tableaux de bord et reporting**

Très souvent, on assiste à des confusions entre « reporting » et « tableaux de bord » (TB) au sein des entreprises. Dès lors, la distinction entre les deux mérite d'être précisée car les finalités diffèrent.

3.1.5.1 **Le reporting : Mission de compte rendu**

C'est une appellation très rencontrée dans la littérature de gestion et dans l'entreprise qui correspond à la réalisation de documents synthétiques destinés à la supervision de la délégation de responsabilités. Le reporting s'inscrit souvent dans des entités organisées en centres de profit, en filiales et **visent à faire remonter les informations vers le sommet hiérarchique.**

Les travaux de reporting se présentent comme une liste d'indicateurs établis par les responsables hiérarchiques, complétés selon une périodicité régulière par les unités décentralisées et visant à rendre compte de l'activité et des résultats de l'unité autonome. Parfois, les tableaux de reporting sont constitués par de simples situations intermédiaires des unités responsabilisées².

3.1.5.2 **Le tableau de bord : Mission de pilotage**

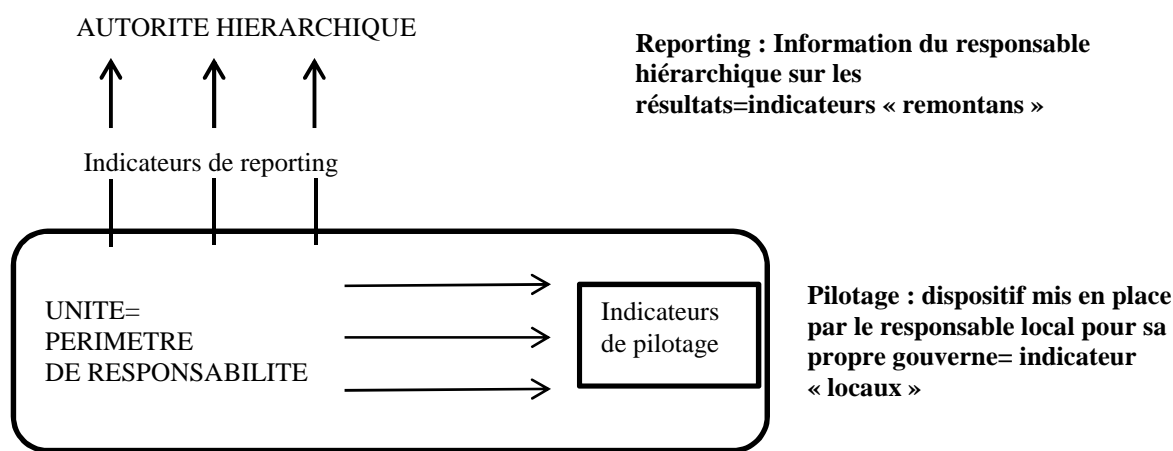
Le tableau de bord est affublé d'un objectif plus ambitieux que celui de reporting : il s'agit de **constituer une aide au pilotage de l'entreprise ou du service concerné**³.

¹ Mangotteau E., (2001), Op. Cit., pp. 68-69.

² Idem, pp. 249-250

³ Idem, p. 250

Figure n°7 : Reporting VS Pilotage



Source : Lorino P., (2003), Op. Cit., p. 133

Définition et processus d'élaboration

Gérer c'est transformer l'information en action, d'où l'enjeu de disposer des bonnes informations¹. C'est tout le rôle du tableau de bord qui constitue un élément du SI de l'entreprise.

Plus précisément, le tableau de bord peut être défini comme un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) et d'informations 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 un langage commun aux différents membres de l'entreprise².

La conception des TB relève de la mission de chaque responsable au sein de l'entreprise, mais c'est au contrôleur de gestion de définir une méthodologie commune pour sa construction à diffuser et à expliquer aux différents membres de l'entreprise. D'une manière générale, la construction des tableaux de bord peut se faire selon différentes méthodes, plus ou moins centralisées ou décentralisées :

- 1. Démarche de bas en haut (bottom-up) :** construction de tableaux de bord opérationnels, service par service, projet par projet ;

¹ Messier S., (2006), *Mesure et analyse de la performance*, Hachette technique, p. 193

² Guedj N., (2000), *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, Editions d'Organisation, p. 285 (Avec adaptation).

2. Démarche de haut en bas (*top-down*) : on part d'objectifs stratégiques définis au niveau central pour déployer ces objectifs dans les différents services¹.

La démarche de bas en haut possède l'avantage d'être souple, qui peut se déployer progressivement sur une base peu contraignante². De sa part, la méthode du *top-down* a le mérite d'inscrire les indicateurs en concordance avec la stratégie, puisque les indicateurs et leurs valeurs cibles sont choisis par la direction de l'entreprise et imposés à la hiérarchie.

3.1.5.2.1 Les tableaux de bord prospectifs : *Balanced Scorecard*

En 1990, *Kaplan* et *Norton* ont mené un projet de recherche auprès de douze organisations. Ils ont conclu ce projet en 1992 en publiant, dans la *Harvard Business Review*, une série de trois articles sur un nouveau levier de pilotage d'organisations, qu'ils ont nommé « *Balanced Scorecard* » (BSC)³.

Un tableau de bord prospectif, ou *Balanced Scorecard*, combine des indicateurs qualitatifs et quantitatifs, prend en compte les attentes des différentes parties prenantes et situe l'évaluation de la performance dans la perspective de la stratégie choisie⁴. Ces indicateurs, qualitatifs et quantitatifs, sont distribués autour de quatre axes : **financier, client, processus interne, apprentissage organisationnel**. La valeur ajoutée de la BSC est l'équilibrage entre les quatre perspectives d'où l'appellation « tableau de bord équilibré ».

A noter que le tableau de bord prospectif est très utilisé dans l'administration publique des pays nordiques, du Canada et des États-Unis où près de 60 % de l'administration est concerné. Ceci vient du fait que la BSC reflète parfaitement les relations qui existent entre les ministères (niveau central) et les agences ou services déconcentrés, puisqu'elle permet la diffusion de la vision stratégique depuis l'administration centrale jusqu'aux services⁵.

3.1.5.2.2 L'exploitation et l'animation des tableaux de bord

La mise en place de tableaux de bord n'a d'intérêt que si ces derniers sont réellement utilisés et de façon pertinente par leurs destinataires. Pour cela, le processus

¹ Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État Français., « Elaborer les tableaux de bord », p. 2. http://www.colloc.bercy.gouv.fr/colo_otherfiles_fina_loca/docs_som/7_elaborer_des_tableaux_de_bord.pdf

² Idem, p. 4.

³ Jaulant P. et Quarès M-A., (2004), Op. Cit., p. 4.

⁴ Frery F. et al., *Stratégie*, 7^{ème} Edition, Pearson Education, p. 503

⁵ Délégation interministérielle à la réforme de l'État Française., (2003), Op. Cit., p. 180.

d'animation et d'exploitation est une étape essentielle dans l'appropriation des tableaux de bord par les agents et responsables qui doivent les renseigner.

Les tableaux de bord sont utilement exploités quand ils permettent de mettre en évidence les écarts entre les objectifs initiaux et leur niveau de réalisation, et que ce constat débouche sur les mesures correctives appropriées. Cette démarche d'analyse et d'animation s'inscrit dans une double perspective de reporting d'une part, et de pilotage de l'activité d'autre part¹.

3.6 Systemes d'information

Contrôle de gestion, organisation et système d'information ont vu se modifier leurs rapports relatifs compte tenu des apports des technologies de l'information et de la communication².

Conclusion

Le contrôle de gestion est un système, car il est constitué par l'ensemble des opérations permettant de contrôler l'activité de l'organisation : il permet de collecter et d'analyser les données comptables et financières, d'élaborer des budgets, de déterminer les coûts et de calculer les écarts entre réalisations et prévisions ; en bref, il constitue le support de système décisionnel.

Le contrôle de gestion est considéré aussi comme un processus qui vise à recentrer les décisions et les actions de l'entreprise vers ses objectifs. Pour ce faire, il définit dans un premier temps des indicateurs de performance qui correspondent à des points clés de gestion de l'entreprise. Ces indicateurs analysent la performance à trois niveaux ; l'efficacité, l'efficience et la pertinence. L'efficacité est le degré de réalisation des objectifs. L'efficience est la manière dont les ressources ont été employées, elle implique une lutte contre toute sorte de gaspillage (perte de temps, sur stockage, absentéisme, flânerie, excès de consommation de matière, d'énergie...), quant à la pertinence, elle exprime le niveau de cohérence entre les objectifs et les moyens.

Le contrôle de gestion vise à contrôler et améliorer la performance de l'entreprise, ce contrôle est fondé sur la mesure de l'efficience constituant la base de la pyramide alors que

¹ Idem, p. 190.

² Chiapello E. et al., (2008), Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques, 3ème Edition, Dunod p. 213.

les côtés sont constitués par les mesures de la pertinence et de l'efficacité comme le montre « la figure N° 2 »

Le contrôle de gestion vise à assurer la réussite de la trilogie : efficacité, pertinence, pertinence.

Dans un deuxième temps le contrôle de gestion compare pour les indicateurs de performance qu'il a défini les réalisations aux objectifs. Cette comparaison peut dégager deux sortes d'écart ; soit des écarts favorables (l'entreprise fait mieux que ses objectifs), soit des écarts défavorables (non-atteinte des objectifs). Lorsque les écarts sont défavorables, le contrôleur de gestion, avertit les responsables afin de les inciter à prendre des mesures correctives.

Chapitre 2 : Performance d'Entreprise

Introduction

L'objectif de ce chapitre est de délimiter le concept de la performance, sa définition, sa dimension interne, et comment la mesurer ou l'évaluer.

Nous allons traiter dans la première section, la notion de la performance pour définir son contenu, et ses dimensions internes.

Dans la deuxième section, nous allons aborder des notions et des aspects conceptuels de performance, enfin dans la troisième section nous allons essayer de présenter les indicateurs de performance ; les mécanismes et la mesure de création de la valeur.

Section 1 Définitions, indicateurs et typologie de la performance

Introduction

Le terme « performance » est couramment utilisé dans les appréciations portées sur les entreprises et plus particulièrement, en contrôle de gestion : performance globale, performance financière, indicateurs de performance, etc.

La notion de performance est multidimensionnelle, ce qui pose la question de sa définition et de sa mesure.

1.1 Définitions

1.1.1 Définition 1 :

Le mot « performance » a trois significations distinctes¹ : « Performance » est synonymes de succès ou d'exploit.

L'entreprise performante est celle qui fait mieux que ses concurrentes ;

-La performance est le résultat (bon ou mauvais) d'une action. La performance de l'entreprise est souvent assimilée au résultat financier déterminé par la comptabilité ;

-La performance est une action qui mène au succès. Le mot « performance » est ici un anglicisme (to perform = accomplir une tâche, effectuer une action). Alors que les deux premiers sens du mot se rapportent aux réalisations passées, ce troisième sens désigne les actions qui déterminent les résultats futurs.

1.1.2 Définition 2 :

Selon Lorin² (2003) «la performance dans l'entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques... » et «la performance dans l'entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur/cout».

Selon cet auteur, la performance de l'entreprise se définit comme un rapport entre une production de valeur et une consommation de ressources pour créer de la valeur (ou un cout : Il ne s'agit pas de créer de la valeur à n'importe quel cout mais de créer de la valeur dans des conditions croissantes d'efficience ou de productivité). Les deux éléments sont indissociables, et ne cherchera maximiser que le premier (la valeur) ou à ne minimiser que le second (le cout) n'a pas de sens.

¹ Burlaud A, Langlois G, Bringer M, Bonnier C, Contrôle de gestion, édition Foucher, Paris, 2010, P. 57.

² Lorino.L(2003), « methodes et pratique de la performance ».Edition d'organisation ,p 09

1.1.3 Définition 3 :

Quand a Sadeg¹ définit la performance d'entreprise ainsi : « la performance de tout effort organise se réfère à la mesure dans laquelle des objectifs ont été atteints avec la moindre somme d'argent possible ».

Lebas² (1995), propose quelques *éléments en communs* dans les différentes définitions de performance:

- ❖ Accomplir, réaliser, donc faire quelque chose dans un but donné (créer de la valeur).
- ❖ La réalisation, le résultat.
- ❖ Aptitude à accomplir ou potentiel de réalisation.
- ❖ Comparaison d'un résultat par rapport à une référence (interne ou externe).
- ❖ Compétition ou application des concepts de progrès continu (faire mieux que le concurrent, ou que le référentiel, ou faire mieux que la dernière fois).
- ❖ Jugement, comparaison.

1.2 La définition de l'indicateur de performance

«Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif lui permettre d'en évaluer le résultat».

1.2.1 Les typologies des indicateurs de performance

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

1.2.1.1 Indicateur de résultat et indicateur de suivi

*Soit il s'agit d'évaluer le résultat final de l'action achevée (degré de performance atteint, degré de réalisation d'un objectif) -on parlera alors d'indicateur de résultat. Par définition, l'indicateur de résultat arrive trop tard pour infléchir l'action, puisqu'il permet de constater que l'on a atteint ou non les objectifs : c'est un outil pour formaliser et contrôler des objectifs, donc des engagements.

*Soit il s'agit de conduire une action en cours, d'en jaloner la progression en permettant, si nécessaire, de réagir (actions correctives) avant que le résultat soit consommé –on parlera alors d'indicateur de processus ou de suivi.

¹ Sadeg,M(1998), « management des entreprises politiques », les presses d'Alger, p 28.

² Lebas.m(1995), « oui, il faut définir la performance », in revue française de comptabilité, juillet-aout, p-p 66-71.

Un indicateur de suivi doit révéler les évolutions tendanciennes dans les processus et fournir une capacité d'anticipation ou de réaction à temps. Citons Masaaki Imai : « D'un côté, l'encadrement a besoin concevoir des critères tournés vers les processus (n.d.a : indicateur de suivi). De l'autre ; l'encadrement de genre contrôle ne s'intéresse qu'aux seuls critères tournés vers les résultats. La seule mesure dont le chef d'entreprise occidental dispose est de vérifier si l'objectif a été atteint ou non ».

*La distinction entre indicateur de résultat et indicateur de suivi est floue et relative à l'action considérée. L'indicateur de résultat d'une action courte peut se transformer en indicateur de suivi d'un programme d'action plus large et de plus longue durée. supposons par exemple qu'un plan d'action a un an ait été décomposé en plan d'action a trois mois et l'objectif global en objectifs partiels.

*A chacune des actions a trois mois sera attaché un indicateur de résultat ; qui constitue un indicateur de suivi pour le plan d'action a un an.¹

1.2.1.2 Indicateurs de pilotage et indicateurs de reporting

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

**Les indicateurs de reporting* servent à informer le niveau hiérarchique supérieur sur la performance réalisée et le degré d'atteinte des objectifs. Ils ne servent pas nécessairement de manière directe au pilotage du niveau qui rend compte. L'indicateur de reporting correspond souvent à un engagement formel (contractuel) pris par un responsable vis-à-vis de sa hiérarchie et permet d'en mesurer l'accomplissement (dans le cadre de la direction par objectifs). Il s'agit d'un indicateur de résultat ; d'un constat a posteriori.

**Les indicateurs de pilotage* servent à la propre gouvernance de l'acteur qui les suit ; pour l'aider à piloter son activité. L'indicateur de pilotage doit guider une action en cours ; et n'a pas nécessairement vocation à remonter aux niveaux hiérarchiques supérieurs pour permettre un contrôle a posteriori. Pour la plupart ; les indicateurs de pilotage ne doivent pas remonter. En effet ; si trop d'indicateurs remontent ; les niveaux hiérarchiques supérieurs sont engorgés et perdent la vision de leurs propres objectifs. Les indicateurs de pilotage sont liés ; soit au suivi d'action en cours ; soit à des points sur lesquels le responsable veut maintenir un état de vigilance en contrôlant régulièrement les résultats attendus.

Les caractéristiques d'un bon indicateur de performance :

- ❖ L'indicateur doit avoir une pertinence opérationnelle.
- ❖ L'indicateur doit avoir une pertinence stratégique.

¹LORINO Philippe, Méthode et pratique de la performance 3ème Édition, édition d'organisation 2003.P-P 130-133.

- ❖ L'indicateur doit avoir une efficacité cognitive.¹

1.3 La typologie de la performance²

La performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu où, il est important de comprendre et de maîtriser les règles du jeu.

On peut distinguer trois types de performance, à savoir :

1.3.1 La performance organisationnelle

La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. KALIKA M professeur à Paris dauphine, propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle à savoir :

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

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

1.3.2 La performance stratégique et la performance concurrentielle

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines entreprises ont tout misé sur la performance à long terme, garantie de leur pérennité. Les sociétés qui sont arrivées à un leadership global au cours des vingt dernières années, ont toutes débuté avec des ambitions qui étaient sans proportion avec leurs ressources et leurs capacités. Mais elles ont utilisé une obsession de

¹ LORINO Philippe, op.cit., P 133.

² LALILECHE F et LOUCHICHE N, sous la direction de Mm MOUSSOU, «la fonction du contrôle de gestion : mesure et pilotage de la performance», mémoire de master en science de gestion, option CCA, université

gagner à tous les niveaux d'organisation, et elles ont entretenu cette obsession au cours des dix ou vingt ans, au cours desquels, elles ont conquis ce leadership global.

La performance est, alors, celle du maintien d'une « distance » avec les concurrents, à travers la logique du développement à long terme entretenue par une forte motivation (base du système de récompense) de tous les membres de l'organisation. La performance à long terme est, donc, associée à la capacité à remettre en cause des avantages acquis pour éviter l'échec d'un bon concept, à la définition d'un système de volonté visant le long terme et à la capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrice de marge.

La recherche de la performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses s'accommoder, voir à s'approprier les règles du jeu concurrentiel dans un secteur.

La nature du système concurrentiel détermine la matière dont la performance peut être obtenue, compte tenu des modes de compétitions. C'est en détectant, finement, les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise, ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation (création de valeur), que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

La performance peut-être, à la fois, l'exploitation d'un potentiel existant (qui permet de conserver une position favorable) et le développement de nouvelles formes d'avantages concurrentiels, par l'anticipation et la construction des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir. La performance concurrentielle dépend largement de l'analyse stratégique des règles du jeu concurrentiel.

Mettant l'accent sur la qualité de la stratégie et donc de stratégie axée sur la compréhension de l'environnement, cette approche a eu, spontanément, une tendance à identifier la performance globale de la compétitivité.

1.3.3 La performance humaine

Il est de plus en plus reconnu que l'entreprise n'est pas, durablement, performante financièrement si, elle n'est pas performante humainement et socialement. Les questions liées aux compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salaires, à la réalisation des objectifs, voir aux projets et dont à la culture de l'entreprise, constituent des éléments déterminants.

En 1985, le directeur général de group Carnaud Metal Box (le leader européen de l'emballage métallique) suggérait de considérer l'efficacité humaine (EH) comme résultat, toujours, du rassemblement de collaborateurs.¹

- Motivés;
- Compétents;
- Communiquant bien entre eux par le moyen d'une langue et de valeurs communes (ce que l'on désigne en anthropologie par le concept de culture).

L'efficacité humaine, susceptible d'être libérée par un groupe humain, s'exprimerait donc par la relation suivante :

$$\boxed{EH = M. Cp. C}$$

M : Motivation à volonté d'agir et de réussir, adhésion dynamique de chacun ;

Cp : Compétence professionnelle, savoir et savoir-faire (c'est la condition de l'efficacité individuelle) ;

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

Depuis 1985, de nombreux travaux de recherche ont été réalisés pour mieux cerner cette notion de l'efficacité ou de performance par les hommes. Ces divers travaux, mettent en évidence que la conséquence, 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, LEDRUC M considère que si, les compétences sont toujours une source de performance, elles ne suffisent pas pour déterminer le niveau de cette dernière.²

A compétence égale, les performances peuvent être différentes. Si, la compétence est un savoir-faire, la performance présuppose, toujours, l'existence d'un vouloir-faire ou une 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 du travail,

¹ LEDRUC M, « capital-compétence dans l'entreprise », édition ESF, paris, 2007. p49.

² LEDURC M, « capital-compétence dans l'entreprise », Op Cit. p 49.

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,...etc.) et des données de culture (représentation dominante).

Section2 Concepts clés de la performance

Introduction

Nous allons traiter dans cette section les différents concepts clés de la performance.

2.1 L'économie

L'économie consiste à fournir les ressources nécessaires au moindre coût. C'est-à-dire, l'acquisition des ressources doit respecter le rapport qualité/prix.

On peut ajouter que, la performance oblige la vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation¹ :

Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence valeur-coût ;

Pour la finance, c'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières.

2.2 L'efficience

Dans le cadre de l'évaluation des performances d'un système, quelle que soit sa nature, «l'efficience exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre »²

L'évaluation prend en général le sens d'efficience lorsqu'elle s'intéresse à établir et à apprécier³:

- le rapport entre les résultats (ou outputs) et les ressources utilisées (ou inputs), y compris les coûts de formation ;
- la qualité des études en fonction des coûts de formation ;
- le taux d'occupation professionnelle des produits d'un système de formation selon les coûts de formation ;
- les niveaux de salaires en fonction de la nature et du coût des études ;

¹ MOLHO D et POISSON D.F, « la performance globale de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2003.p 29.

² DE BOISLANDELLE H. M, « dictionnaire de gestion, vocabulaire, vocabulaire, concepts et outils », édition ECONOMICA, paris, 1988, p140.

³ LEGENDRE 1993, pp 476-477, voir aussi tableau de synthèse de SALL et DE KETELE 1995

- l'adéquation des formations reçues par rapport aux occupations professionnelles...

L'efficacité compare ainsi les outputs aux inputs, les coûts aux résultats. Elle peut aussi être analysée en termes d'efficacité technique et d'efficacité économique.

Le concept de l'efficacité peut être résumé dans la formule suivante :

$$\text{Efficience} = \text{résultats atteints} / \text{moyens mis en œuvre}$$

2.3 L'efficacité

Le concept d'efficacité est le noyau de toute démarche d'évaluation de la performance d'une organisation quelle qu'elle soit (organisation marchande ou non marchande).

Donc le plus important ici est de savoir si l'entreprise atteint ses objectifs (quantitatifs ou qualitatifs) ou non d'une façon satisfaisante en tenant compte la diversité des indicateurs.

Le plus simple on peut définir l'efficacité comme soit :

« 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 du degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système». ¹

L'intérêt de ce concept est de dépasser la mesure de la performance par le seul profit, réservé aux organisations marchandes ayant des finalités de rentabilité à court terme, et d'être totalement inadapté à l'appréhension des performances à long terme pour ces même organisations, que pour toutes celle qui ne poursuivent pas des perspectives exclusivement économiques.

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

$$\text{EFFICACITE} = \text{RESULTATS ATTEINTS} / \text{OBJECTIFS VISES}$$

2.4 Rentabilité

L'efficacité mesure le degré d'obtention des résultats et des objectifs attendus.

L'efficience met en rapport les résultats obtenus avec les moyens mis en œuvre pour y parvenir.

La rentabilité est la capacité d'une entreprise à dégager des bénéfices à partir des moyens mis en œuvre.

¹ Boislandelle, H. M. (1998). *Dictionnaire de gestion: vocabulaire, concepts et outils*. Economica.

Mais cette rentabilité doit être étudiée et affinée selon les utilisateurs de l'information comptable.

La rentabilité de l'entreprise peut être mesurée grâce à l'analyse de ses performances économique et financière. Elles sont exprimées par des indicateurs chiffrés qui ont pour objectif d'apprécier l'efficacité et l'efficience de l'entreprise dans l'utilisation de ses ressources, compte tenu de la nature de ses activités et de ses objectifs stratégiques.¹

2.4.1 La Rentabilité Economique

Le gestionnaire veut connaître dans quelle mesure les actifs économiques engagés (ou capitaux investis) sont rentables.

La rentabilité économique mesure la performance économique de l'entreprise. Elle représente la rentabilité des capitaux investis.

$\text{Rentabilité économique} = \frac{\text{Résultat d'exploitation}}{\text{Capitaux investis}}$ <p style="text-align: center;">Capitaux investis = immobilisations brutes d'exploitation + besoin en fonds de roulement d'exploitation</p>
--

La rentabilité économique est indépendante de la structure de financement de l'entreprise car le résultat d'exploitation est indépendant de la manière dont est financée l'entreprise.

2.4.2 LA Rentabilité Financière

Les propriétaires de l'entreprise ont besoin de savoir dans quelle proportion leur placement d'argent dans l'entreprise est rentable. Il s'agit de mesurer les revenus créés par les fonds apportés ou laissés à la disposition de l'entreprise.

¹ <http://corinne.zambotto.free.fr/cours/CFE/CFE14.pdf>

La rentabilité financière représente la rentabilité des capitaux propres.

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

A la différence de la rentabilité économique, la rentabilité financière tient compte du financement de l'entreprise car les charges financières sont comprises dans le résultat (elles le font diminuer).

Cette rentabilité doit être étudiée dans le temps, (donc sur plusieurs années), dans l'espace (c'est-à-dire par rapport aux entreprises du même secteur), par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la stratégie globale

2.5 La productivité

La productivité mesure l'efficacité d'une entreprise. C'est une information sur la vitesse, la qualité de l'organisation de l'entreprise. Il ne faut pas confondre la productivité et la production, une entreprise peut être plus productive tout en produisant moins.

Dans une économie de marché, les entreprises cherchent constamment à améliorer leur mode de production, de manière à abaisser leurs coûts et à vendre à un prix inférieur à celui de la concurrence.¹

Il s'agit pour elle de produire la même quantité de biens ou de services à l'aide d'une quantité toujours plus faible de facteur de production. L'efficacité d'un mode de production se mesure à partir de la notion de productivité des facteurs.

Deux types de mesures peuvent intervenir pour rendre compte de l'efficacité du mode de production mis en œuvre par une entreprise : la productivité partielle des facteurs de production et la productivité globale des facteurs de production.

1. La productivité partielle des facteurs de production.

Elle se mesure en faisant le rapport entre la quantité produite et la quantité de facteur utilisé pour l'obtenir (énergie consommée, nombre d'heures de travail, machine employée...).

¹ <http://www.francais.cci-paris-idf.fr/wp-content/uploads/downloads/2011/10/productivite.pdf>

Les deux facteurs de production que sont le travail et le capital sont constamment évalués par le calcul de la productivité, qui est l'indicateur de l'efficacité économique le plus connu.

* La productivité du facteur travail évalue la quantité de biens ou services que peut produire une entreprise à l'aide d'une heure de travail. C'est donc le rapport entre la quantité produite et la quantité de travail utilisée pour l'obtenir.

*La productivité du facteur capital indique la quantité de biens ou de services que peut produire une entreprise à l'aide d'un euro de capital investi. C'est donc le rapport entre la quantité produite et le montant de capital fixe (total des investissements réalisés).

La productivité est mesurée en supposant que l'on fait varier un facteur en conservant les autres fixes ; on peut donc imputer la variation constatée au seul facteur variable.

2. La productivité globale des facteurs de production.

Les facteurs qui influent sur la productivité sont à la fois nombreux et variés : nombre de machines utilisées, organisation du travail, compétence professionnelle des ouvriers, efficacité des équipements...

Par ailleurs, la productivité d'un facteur de production s'explique par sa combinaison, au sein du processus productif, avec d'autres facteurs de production.

Le niveau global de la productivité d'une entreprise s'explique par la combinaison des facteurs de production au sein du mode de production.

Section 3 Importance, outils et modèles d'évaluation de la performance

Introduction

Dans cette section, nous allons présenter l'importance de l'évaluation de la performance, les outils de pilotage et les principaux modèles de la mesure.

3.1 Importance de l'évaluation de la performance

Le concept d'évaluation de l'entreprise part de l'idée qu'il est possible d'optimiser la performance de l'entreprise. Cette performance se traduit par une meilleure compétitivité mais donne aussi lieu à une répartition de cette performance qui a son importance, car optimiser l'entreprise c'est aussi améliorer la cohésion sociale (dont la gouvernance d'entreprise qui constitue finalement un capital immatériel (de plus en plus important pour le marketing des services du fait de la proximité entre le client et le producteur de service)).

Ainsi, l'évaluation de la performance consiste en un examen périodique et systématique de la performance de manière à en déceler les points forts et les points faibles en même temps que leurs causes, et aboutir en conclusion à une vision claire sur l'état de santé de cette entreprise en vue de prendre des mesures urgentes et à plus ou moins long terme, de redressement nécessaire à l'accomplissement de l'efficacité de son rendement globale.

Toutefois, l'évaluation présente de nombreux avantages, tant pour le collaborateur que pour son manager, soit la reconnaissance de ses performances et évolution de carrière pour le premier, aide à la gestion, stratégie et compétitivité de l'entreprise pour le second.

Cependant, pour répondre à cette exigence de compétitivité, chaque entreprise se doit de parfaitement connaître les compétences dont elle a besoin et dont elle aura besoin face aux compétences dont elle dispose. Seules les méthodes utilisées varieront mais le but recherché sera fondamentalement toujours le même.

L'évaluation globale de l'entreprise est avant tout l'évaluation d'un ensemble de services. Des indicateurs permettent de juger de la stratégie marketing, de l'organisation dont le capital immatériel représente les synergies, et de la finance gérant les ressources rares des différents apporteurs de capitaux. Elle peut changer le comportement des firmes, en les poussant à se

lancer dans le domaine de la concurrence qui nécessite la réalisation des résultats les plus brillants. Ainsi, on peut résumer son importance dans les points suivants¹:

* L'éloignement géographique, la spécialisation de chacun et les changements de cap induits par l'incertitude de l'environnement, constituent des freins importants à une bonne communication et génèrent un risque d'incohérence entre les buts globaux et les actions.

La mesure de la performance est une façon de privilégier, de faire connaître les choix stratégiques en indiquant aux managers les priorités qu'on veut qu'ils poursuivent ;

* L'évaluation de la performance représente une source d'incitation et de motivation pour les membres de l'organisation. Le caractère incitatif est renforcé par la mise en place d'un système de sanction/récompense indexé sur la performance, pouvant se traduire en rémunération, statut ou reconnaissance ;

* Elle est une condition préalable pour toute délégation de pouvoir de gestion des entreprises. Ainsi, l'évaluation de la performance est à juste titre importante, mais son importance se trouve par le fait qu'elle constitue une condition préalable pour toute réforme de la structure de l'autonomie. Ceci dit, elle est étroitement liée à la gestion car il serait insensé de parler d'évaluation et rendre les gestionnaires responsables des résultats réalisés, si on ne leur accorde pas l'autonomie nécessaire pour choisir librement le mode de réalisation des objectifs fixés ;

* La fonction de contrôle de gestion et l'évaluation de la performance sont strictement liées entre elles, cette dernière propose de meilleurs moyens d'identifier les écarts et est considérée comme un instrument de mesure et de redressement de la performance, en vue d'assurer la réalisation des objectifs et des programmes arrêtés;

* L'évaluation de la performance peut aider les dirigeants à évaluer les résultats effectivement réalisés en les comparant avec les objectifs tracés auparavant et de décider s'il y a nécessité de correction ;

* Enfin, l'évaluation de la performance constitue un moyen nécessaire à l'amélioration de la rentabilité car elle fait ressortir les points forts à renforcer et les points faibles à éradiquer.

1 Sadeg. M, « Management des entreprises publiques », Les presses d'Alger, 1998, p106-111

Une telle évaluation sert à améliorer le rendement des agences seulement dans la mesure où elle sert également à déceler les causes des bons et mauvais résultats.

3.2 Les outils de pilotage de la performance

Commençons cette section par la présentation de l'ensemble des outils de pilotage de la performance. Nous allons voir deux types de catégories, la première regroupe les outils classiques et, la deuxième, contient des outils plus avancés.

3.2.1 Les outils de pilotage classique

Le système de pilotage de la performance de la firme comprend plusieurs supports d'informations. Nous avons ici trois catégories :

- ❖ *Les outils prévisionnels* : leur mission principale est de prévoir l'avenir en fonction des opportunités existantes et du savoir-faire.
- ❖ *Les outils d'appui* : ils constatent les performances et tendent à fournir des explications.
- ❖ *Les outils de suivi de réalisation* : ils permettent de commenter les écarts et de mettre en place des actions correctives.

3.2.1.1 Les outils prévisionnels

3.2.1.1.2 Le plan stratégique

Le plan stratégique : (le plus souvent de 5 à 10 ans)

Le plan stratégique est la confrontation entre les résultats de l'analyse des activités et le diagnostic des forces et faiblesses de l'entreprise ; en termes de savoir-faire, de ressource humaine et financière. Ce dernier s'adresse à l'organisation dans son ensemble, fixe des objectifs globaux et cherche à positionner l'entreprise par rapport à son environnement. Il détermine alors les efforts à déployer pour atteindre un but.

Un plan stratégique formellement correct repose donc sur¹ :

- ❖ l'examen des scénarios possibles d'évolution et de leurs degrés de vraisemblance ;

¹ Bouquin H, Le contrôle de gestion, puf, Paris, 3^{ème} édition, 1997, P.285

- ❖ la sélection des actions après identification de leurs coûts et de leurs résultats espérés (Part du marché, profit, évolution interne de l'entreprise...);
- ❖ le repérage des phases de leurs déroulements et des hypothèses cruciales pour le bien fondé du choix retenu ;
- ❖ si possible l'étude préalable des stratégies de rechanges, en cas de non vérification de ces hypothèses. Une des missions du contrôle stratégique sera d'alerter les dirigeants, en temps voulu pour que la stratégie de rechange soit déclenchée.

3.2.1.1.2 Le budget

La première année du plan opérationnel est le Budget. Il doit couvrir la totalité des activités de l'entreprise ; il est exhaustif, détaillé, quantitatif et qualitatif.

Les budgets permettent de relier la stratégie des responsables aux plans d'actions opérationnels, à court terme. Il est défini comme « la traduction monétaire, et économique du plan d'action pour chaque responsable, correspondant à l'utilisation des ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés pour une période d'une année et dans le cadre d'un plan ».

La procédure de budgétisation concerne tous les niveaux de l'entreprise, le budget est établi pour fixer les moyens et les ressources économiques qui vont permettre d'atteindre les objectifs de chaque entité de l'entreprise. Ce budget est compartimenté en trois parties :

- ❖ l'activité opérationnelle : vente-production et tout ce qui lui est lié ;
- ❖ les investissements ;
- ❖ les activités fonctionnelles (autre que la production –vente).

3.2.1.2 Les outils d'appui

3.2.1.2.2 Benchmarking²

Benchmarking (étalonnage concurrentiel): le benchmarking est un véritable processus d'analyse de la concurrence, dont le but principal est de pouvoir augmenter la performance de l'entreprise. Mais loin d'être un plagiat, il s'agit d'une comparaison, qui peut amener à l'utilisation d'une technique prise chez le leader mais adaptée au secteur et à l'entreprise en question. Il existe 3 types de Benchmarking :

- ❖ Le benchmarking interne : Il est tout d'abord intéressant d'étudier, dans les grands groupes, les performances de filiales ou des départements les plus performants afin de s'approprier leurs méthodes de travail.

¹ Colin H, et Pesqueux Y, Le contrôle de gestion, Dunod, Paris, 1998, P.101.

² [Http://www.marketing-etudiant.fr/benchmarking.html](http://www.marketing-etudiant.fr/benchmarking.html), (24/03/2015 à 13:29).

- ❖ Le benchmarking direct : Etudier les sociétés directement concurrentes à l'entreprise considérée.
- ❖ Le benchmarking générique : prendre exemple sur les meilleures entreprises dans leur domaine, même s'il est différent du secteur d'activité de l'entreprise qui effectue cette démarche.

3.2.1.2.2 La réingénierie des processus d'affaires (reengineering)

La réingénierie des processus d'affaires, également connu en anglais sous le nom Business Process Reengineering, est une approche qui vise à repenser les processus d'affaires de l'entreprise et à les rendre plus efficace.

Selon cette approche, l'entreprise abandonne l'organisation classique verticale fonctionnelle en faveur d'une organisation horizontale dans laquelle la prise de décision peut être déléguée aux acteurs opérationnels et les fonctions supports du siège administratif sont réduites afin de permettre de dégager davantage de valeur pour les clients¹.

Le re-engineering vise à rompre avec toutes les règles passées d'organisation et de gestion et à en imaginer de nouvelles, dans l'espoir d'améliorer sensiblement la performance. De nombreuses définitions du re-engineering sont présentés dans la littérature, mais plusieurs éléments reviennent régulièrement et constituent ainsi la base du re-engineering :

- ❖ Utilisation de toutes les possibilités offertes par la technologie pour améliorer le processus,
- ❖ Analyse des processus et non pas des fonctions,
- ❖ Réalisation d'augmentation de performance spectaculaire,
- ❖ Élimination des surcoûts,
- ❖ Simplification des structures et des processus,

3.2.2 Les outils de suivi de réalisation

3.2.2.1 La comptabilité générale²

« La comptabilité générale considère l'ensemble de la situation et des opérations de l'entreprise. Son objectif est de mesurer et de suivre l'activité et les résultats de celle-ci. Son orientation est donc externe dans la mesure où elle est destinée à la fois aux dirigeants et aux

¹ Ibem, p111.

² Comptabilité générale de l'entreprise Edition de Boek 2003, p 06.

tiers de l'entreprise. Sa référence principale est le temps, et elle revêt un caractère obligatoire dans tous les pays, quelle que soit la taille de l'entreprise. »

D'un point de vue du pilotage de la performance, la comptabilité générale, permet à la firme de suivre ses résultats pour une période donnée, grâce au compte de résultat et, aussi déterminer sa situation patrimoniale par le biais du Bilan.

3.2.2.2 La comptabilité de gestion¹ (Analytique)

« La comptabilité de gestion est un instrument puissant de prévision, de négociation, de suivi et de contrôle. Son objectif essentiel est de procéder au calcul des coûts des différentes fonctions de l'entreprise afin d'analyser la performance des produits, équipements, départements ou centres opérationnels de l'entreprise, ces informations servant ensuite de base aux dirigeants pour un meilleur management de l'entreprise. Son orientation est donc Interne. Elle ne présente pas de caractère obligatoire mais représente cependant une composante appréciée du système de production d'information de l'entreprise. »

Contrario à la comptabilité générale, qui affiche des informations sur les résultats globaux au niveau des entités juridiques, la comptabilité de gestion (ou l'analytique) s'engage à affiner ces informations par les centres des couts (*Couts d'un produit, d'un stock, d'une matière première,....*). Par conséquence, la comptabilité de gestion est un instrument très utile pour les managers des entités de la firme (*Usine, Service, Centre de responsabilité, Filiale,....*), car elle facilite de pilotage des coûts de manière détaillée.

3.2.2.3 Le contrôle budgétaire

Gervais² définit le contrôle budgétaire comme étant la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrés figurant aux budgets afin :

- ❖ De rechercher la ou les causes d'écarts ;
- ❖ D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- ❖ De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- ❖ D'apprécier l'activité des responsables budgétaire.

¹ Idem, p7.

² Michel Gervais, « contrôle de gestion », édition economica, 1988, p. 245.

3.2.2.4 Le tableau de bord

Le tableau de bord peut avoir plusieurs définitions :

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

« Un tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique un ensemble d'informations organisé, choisi pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une action, d'une équipe »¹

On peut conclure que le tableau de bord est un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives.

3.2.2.5 Les tableaux de bord : traditionnels

Le TB traditionnel est constitué d'un ensemble d'indicateurs établis sur la base d'outils classiques de gestion utilisant exclusivement des données financières et se limitant, dans le temps à une année.

Cependant ce modèle est structuré sur la base de données harmonieuses quoique réduites, afin de donner une première vision rapide qui sera approfondie si nécessaire.

Généralement, le TB de gestion se compose de deux éléments :

- ❖ Le système de pilotage doit être pratique pour l'utilisateur pour guider son action en cours. Il constitue un suivi permanent, pour maîtriser le déroulement des activités et l'évolution de la situation.
- ❖ Le système de reporting fournit un compte rendu périodique des actions accomplies. Un système de pilotage se compose surtout d'indicateurs d'action ou de fonctionnement (*il indique la manière dont le processus se déroule*), un système de reporting utilise plutôt des indicateurs de résultats (*il fournit le résultat final du processus*).

Cependant les TB traditionnels ne suffisent plus, car limités du fait qu'ils ne présentent que des indicateurs financiers et reflètent une performance passée de l'organisation. Ils ne permettent pas une vue à l'horizon : évolutions en cours ou avancement d'une stratégie. De plus, leurs indicateurs ne couvrent que partiellement les enjeux de l'organisation. Les données

¹ ALAZARD C et SEPARI S, « contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, 2007, p634.

liées aux ressources humaines, à la qualité produit, à la satisfaction des clients sont autant de domaines réservés aux fonctions concernées, qui font l'objet de reporting spécifiques.

3.2.2.6 Les tableaux de bord : multidimensionnels

Les premiers systèmes de suivi étaient orientés sur les indicateurs de suivi de production et d'évolution des coûts. Cependant, l'évolution du système a permis aux gestionnaires de noter que la valeur d'un produit ne dépendait pas uniquement de son prix mais également de sa qualité ou la rapidité de sa livraison. Constatant les limites de la gestion par les chiffres, les firmes se sont orientées dans les années 80-90 vers la prospective comme cadre de leur organisation, pour ainsi créer de la valeur grâce aux principaux axes financiers, qualité, client, compétence de la firme, processus et personnel.

Néanmoins, pour atteindre la performance prospective, ces axes qui ne représentent qu'un élément de la dite « performance » ne suffisent pas, un autre système de pilotage doit être mis en œuvre afin de suivre ces indicateurs qui ne s'attachaient plus seulement aux résultats financiers.

Ces nouvelles méthodes de pilotage de la performance anticipent ainsi les évolutions (*Planification flexible, méthodes des scénarios*), permettent la réactivité (*réponses plus rapides aux modifications à court terme de l'environnement*) ou remettent en cause toutes les données déjà existantes.

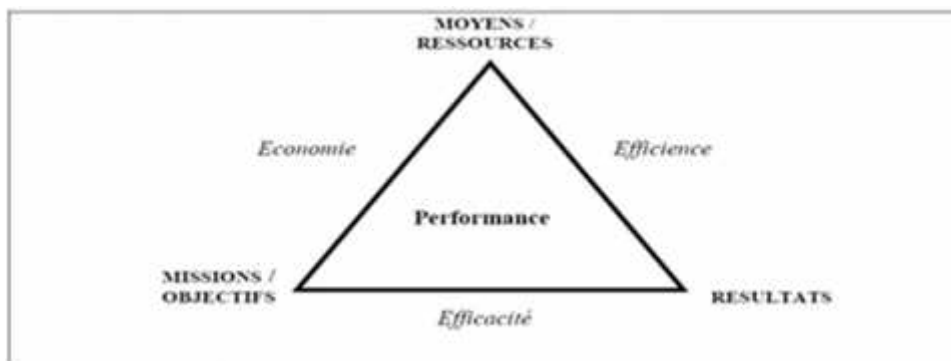
3.3 Les principaux modèles de mesure de la performance

Les gestionnaires, à l'instar de Phillippe Lorino, qualifient la performance comme « tout ce qui dans l'entreprise contribue à atteindre les objectifs stratégiques ». En ce sens il serait raisonnable d'admettre que la performance en entreprise existe pour atteindre essentiellement des objectifs financiers. Cette attitude de l'entrepreneur est légitime mais les notions de performances se trouvent aussi dans trois modèles principaux : (1) Le modèle des « EEE » : Economie, Efficacité, Efficacité, (2) le modèle « IOO » : Inputs, Outputs, Outcomes, (3) le modèle du *Balanced Scorecard*.

3.3.1 Le modèle EEE

Selon *Demeestere (2005)*, toute organisation vise à être performante et s'attache à remplir sa mission en gérant au mieux ses ressources. La performance peut être représentée par le triptyque Objectifs-Moyens-Résultats. C'est dans la relation entre les trois pôles de ce triangle que se jouent l'économie, l'efficacité et l'efficace (figure 1.5). Ainsi, on parle d'économie pour qualifier la relation entre les objectifs et les moyens, d'efficace pour la relation entre objectifs et résultats et d'efficacité pour qualifier la relation entre les moyens et les résultats.

Figure n 08 : le triangle de la performance.



Source : élaboré par les deux étudiants

- a) *L'économie*¹ - ou budgétisation font partie des sciences humaines et sociales elle analyse et explique les modalités selon lesquelles un individu ou une société affecte des moyens limités à la satisfaction des besoins nombreux et illimités. En réalité, il n'existe pas une seule définition de l'économie, mais plusieurs définitions, chaque définition renvoyant à des réalités sous-jacentes différentes. En effet, la science économique peut s'appliquer à de nombreux domaines (économie financière, internationale, politique, industrielle, du travail et des ressources humaines, publique, de la santé, de l'environnement, de l'éducation, etc.) être appliquée de différentes manières et y rechercher des objectifs différents (efficacité, égalité, etc.). Karl Polanyi distinguait par exemple deux sens du terme économique : le sens substantif (l'économie est une science empirique qui étudie des procès institutionnalisés) et le sens formel (l'économie est une science déductive qui étudie l'action rationnelle).

¹ Économie politique, Edition PUF Paris, 1959, p 65.

b) *L'efficacité* est la réalisation des objectifs d'une intervention en comparant les effets obtenus aux effets attendus.

c) *L'efficience* est l'optimisation des outils mis en œuvre pour parvenir à un résultat elle se mesure sous la forme d'un rapport entre les résultats obtenus et les ressources utilisées il faut la distinguer de l'efficacité et en définir l'efficience par deux manières :

(1) L'efficience technique, qui renvoie au coût par unité produites (la collecte d'une tonne de déchet, l'heure d'enseignement dans le secondaire...) et (2) L'efficience allocutive, qui renvoie au degré d'alignement des services sur les préférences des usagers. La première définition est la plus communément admise (Tomkins, 1987).

3.3.2 Le modèle Inputs-Outputs-Outcomes

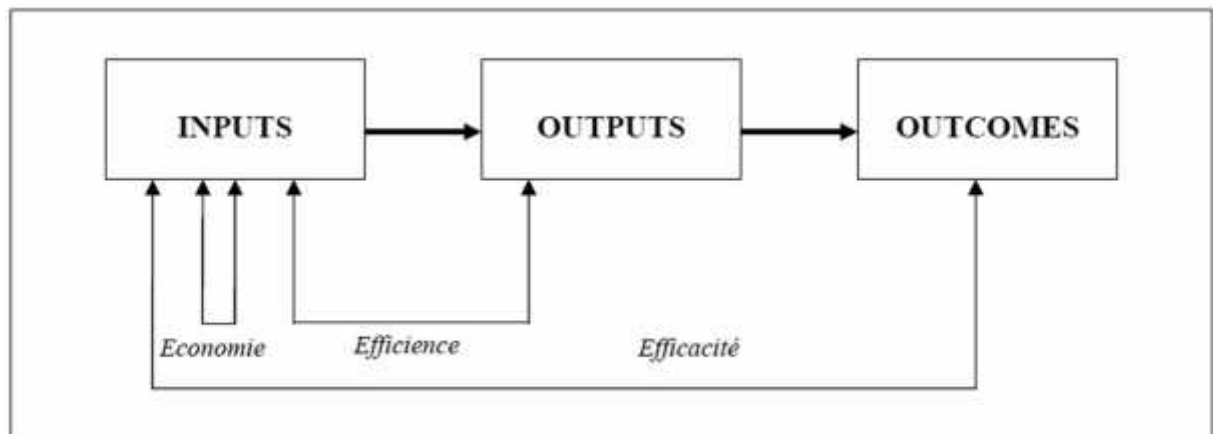
Le modèle *Inputs-Outputs-Outcomes* fournit une gamme plus large de critères d'évaluation de la performance organisationnelle. La différence principale avec le modèle précédent vient de la distinction entre *outputs* (produits, livrables) et *outcomes* (impacts, effets). En effet, Ce modèle décompose le résultat de l'action en deux « sous-résultats » (Ramanathan, 1982).

Les *outcomes* sont mesurés par des indicateurs non financiers représentant les bénéfices sociaux apportés par l'action, tandis que les *outputs* désignent des niveaux d'activité sans que l'on puisse affirmer que ces productions conduiront à des résultats de type *outcome*. Ce modèle intègre les trois éléments du modèle précédent : l'économie est intégrée dans les *inputs*, l'efficience est le ratio entre *outputs* et *inputs*, les *outcomes* incluent l'efficacité. Selon (Boyne, 2002 :18) ce modèle rend explicites des dimensions de la performance qui sont au mieux implicites dans le modèle EEE.

Bien adaptée aux entreprises de services, la notion de *Throughputs* (processus ou activités) vient souvent compléter ce modèle. Les *throughputs* renvoient à ce qui se passe au cours de la production ou de la réalisation du service (Fitzgerald et al., 1991).

Les mesurer suppose la collecte d'informations concernant le système de production de service : qualification du personnel, fiabilité des machines, mais aussi performances des différentes étapes intermédiaires qui conduisent au service final.

Figure 09: Le modèle Inputs-Outputs-Outcomes



Source : élaboré par les deux étudiants

Les deux modèles précédents, autorisent en principe de mêler les trois principales dimensions théoriques de la performance identifiées par *Morin et al. (1994)* :

1) Une approche économique, centrée sur la notion d'objectifs énoncés principalement en termes financiers et économiques et fixés par les propriétaires et dirigeants . Cette approche économique de la performance est la plus influente dans les organisations privées et se traduit par la popularisation d'indicateurs mesurant principalement la valeur financière créée pour l'actionnaire

2) Une approche sociale, qui intègre les activités nécessaires au maintien de l'organisation. Le postulat de cette approche est que l'atteinte des objectifs sociaux permet d'atteindre les objectifs économiques et financiers .

3) Une approche systémique qui met l'accent sur la conciliation des approches précédentes et insiste sur la nécessité pour l'organisation de remplir ses objectifs « sans obérer ses moyens et ressources et sans mettre une pression indue sur ses membres ». Ces deux dernières approches mettent l'accent sur les ressources internes de l'organisation et considèrent que les employés, les compétences tangibles et intangibles contribuent aux avantages compétitifs de l'organisation et donc indirectement à sa performance financière. Ces approches de la performance peuvent être intégrées dans les modèles précédents, d'une part au niveau des modes de mesure de l'efficacité et, d'autre part, au niveau de l'importance accordée aux mesures d'outcomes et de throughputs dans l'appréciation de la performance globale.

En pratique néanmoins, les organisations privilégient le plus souvent les mesures économiques, financières et d'outputs car celles-ci sont les plus faciles à produire .

Elles reposent sur la collecte de données présentes dans les systèmes d'informations mêmes les plus sommaires de l'organisation. En sus de cette facilité d'accès aux informations comptables et productives, la montée en puissance du capitalisme financier a conduit les dirigeants à se polariser principalement ou exclusivement sur la performance financière de l'entreprise.

En réaction à ces réductions de la notion de performance, certains auteurs insistent sur la nécessité pour l'organisation de définir une véritable politique de la mesure de performance (Bouckaert et Halligan, 2008 : 27) et de tenter « d'équilibrer » leur système de description d'activités entre [les différents] types de mesures plutôt que d'affecter des ressources très importantes à certaines mesures en négligeant les autres » (Malleret, 1999).

C'est dans ce contexte qu'émerge le troisième modèle d'analyse de la performance : le *Balanced Scorecard* développé par Kaplan et Norton.

3.3.3 Le Balanced Scorecard¹

La nature du BSC a fait l'objet d'un débat pour savoir s'il s'agit d'un simple outil de présentation budgétaire et stratégique ou d'un modèle d'analyse de la performance à part entière. Vu l'ampleur des débats auxquels il a donné lieu et sa forte diffusion dans le secteur public, nous choisissons de le présenter comme l'un des trois modèles principaux d'analyse de la performance.

Fort médiatisé depuis la parution de leur article publié en 1992 dans la *Harvard Business Review*, l'argument fondamental de Kaplan et Norton consiste à affirmer que les mesures financières ne reflètent pas la performance globale de l'entreprise et que ces mesures doivent être complétées par d'autres types de mesures. Il ne s'agit pas là d'une remise en cause du profit comme finalité de l'entreprise, mais plutôt de la suggestion que la performance financière résulte du pilotage des différentes dimensions de la performance. L'autre argument fort de Kaplan et Norton, progressivement formulé, consiste à resserrer les liens entre théorie de la performance et mesure de la performance. En effet, voulant transformer leur outil de représentation de la performance multidimensionnelle en dispositif global de gestion, Kaplan et Norton (1996) invitent les responsables à développer une réflexion explicite sur les liens

¹ Kaplan. R et Norton. D (1994), « le tableau de bord prospectif : un système de pilotage de la performance in Les systèmes de mesure de la performance », Harvard Business Review (1999). p 157

entre mesure et management. Pour assurer l'isomorphie entre objectifs stratégiques et indicateurs, ils proposent aux managers de dessiner les relations de causalités entre les axes de performance. En effet, les différents axes de performance doivent être articulés au sein d'une chaîne de causalité et servent à identifier les leviers d'action qui influenceront la performance financière.

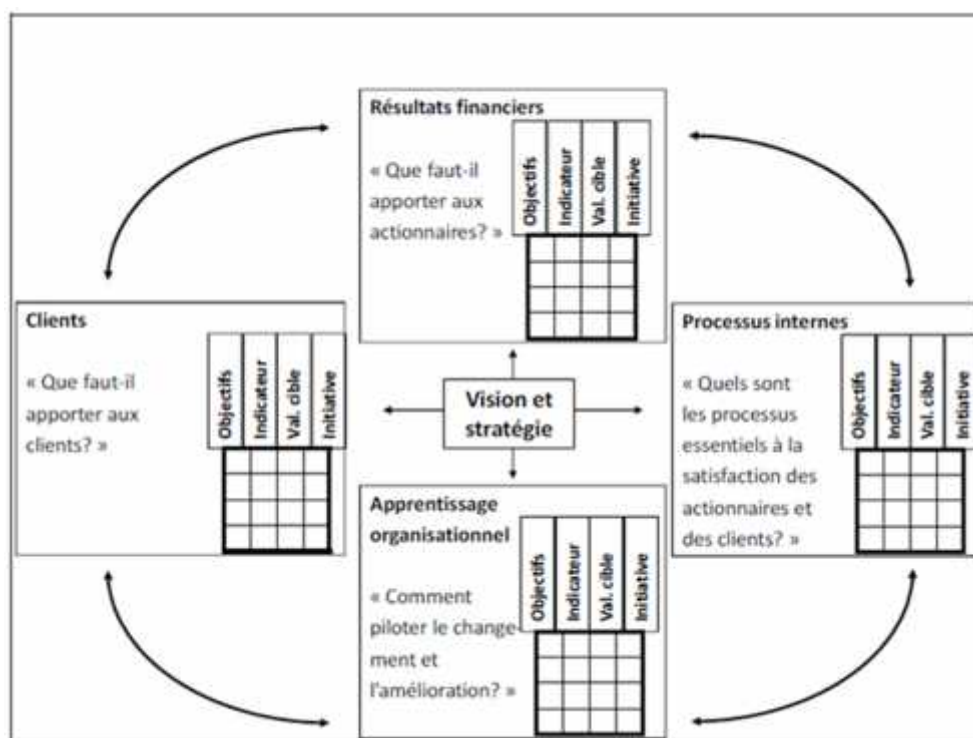
Le souci de Kaplan et Norton est donc de rééquilibrer l'approche traditionnelle de la performance en ajoutant, à l'axe de la performance financière, trois autres axes qui rendent compte des autres dimensions de la performance¹ :

- un axe « *clients* » : avec 5 mesures génériques : la part de marché, la satisfaction et la fidélité des clients, le nombre de nouveaux clients ou encore le taux de rentabilité par segment;
- un axe « *processus internes* » : dont l'objectif est de prendre en compte l'ensemble des processus internes avec une attention particulière pour l'innovation, le service après-vente et la production (le premier étant assez négligé par l'analyse comptable de la performance)
- un axe « *apprentissage organisationnel* » : considéré comme l'axe des moyens qui permettent d'atteindre les objectifs des trois axes précédents, il est l'axe sur lequel les systèmes de pilotage sont les plus sommaires. Kaplan et Norton proposent -sans être exhaustifs- de mesurer la satisfaction et la motivation des salariés, la productivité du travail en mesurant la part de chiffre d'affaire par salarié, la fidélité des salariés en mesurant le turnover, la capacité des systèmes d'information.

Ces différents axes composent le tableau de bord équilibré ou prospectif (figure 10).

¹ Idem p158

Figure N°10 : Balanced Scorecard.



Source : adapté de Kaplan et Norton (1996)

Ce dernier modèle a connu un succès rapide et spectaculaire tant auprès des organisations publiques que privées. A tel point qu'Atkinson et *al.* (1997) le considèrent comme l'un des développements les plus significatifs dans le domaine du contrôle de gestion. Au niveau des pratiques, Silk (1998) estime que 60% des 500 entreprises des plus fortunées aux USA ont mis en place ou sont en train d'expérimenter la BSC (Van Caillie, 1999). Dans le secteur public, le BSC est très utilisé dans les pays nordiques, mais aussi au Canada ou aux États-

Unis où près de 60 % des administrations sont concernées (DGMPSE, 2003 : 179). Il se diffuse également dans en France au niveau national et local (Chauvey, 2006).

Les différents modèles présentés se distinguent donc de deux manières : d'une part, sur l'importance accordée aux effets de l'action, d'autre part sur la volonté active ou non d'atténuer l'influence des approches financière ou budgétaire de la performance. L'utilisation par les répondants de l'une ou l'autre de ces terminologies permettra de rapprocher les pratiques des modèles. Le recensement des modèles génériques d'analyse de la performance fournit un point de repère pour interpréter et positionner les propos recueillis lors des entretiens. Après avoir présenté ces modèles, il convient d'interroger comment le concept de performance et les dispositifs qui l'accompagnent s'acclimatent au secteur public.

Conclusion

Nous avons présenté tout au long de ce chapitre le cadre conceptuel de la performance, en effet, la performance est une notion primordiale dans le contrôle de gestion.

Ainsi, la performance est considérée comme la combinaison de deux facteurs : l'efficacité et l'efficience. En effet, l'efficacité c'est de répondre aux objectifs et l'efficience c'est répondre aux objectifs de manière optimale, c'est-à-dire, avec des coûts moindres et dans les délais impartis. Être performant c'est être efficace et efficient.

Enfin, la performance est mesurable, et ne se résume pas seulement aux résultats obtenus, mais aux calculs ou à l'évaluation des écarts entre les résultats et les objectifs.

Chapitre 3 : Cas pratique

Introduction

Nous avons présenté dans les deux 1^{ers} chapitres, le cadre théorique de notre étude, dans le premier chapitre, nous avons parlé des généralités sur le contrôle de gestion, et dans le deuxième chapitre, la performance de l'entreprise.

Dans ce chapitre nous allons essayer d'appliquer ce que nous avons vu dans la 1^{ère} partie de notre travail. Pour ce faire, nous avons eu besoin d'effectuer un stage au sein de la Société Nationale de Transport Routier.

Ce chapitre aura donc pour objectif le traitement des points suivants :

- Dans la 1^{ère} section, nous allons présenter l'organisme d'accueil « SNTR Transport » ;
- Dans la 2^{ème} section, nous allons mesurer la performance de l'entreprise ;
- Dans la 3^{ème} section, nous allons élaborer un tableau de bord prospectif ;

Nous terminerons ce cas pratique par une conclusion.

Section 1 La présentation d'organisme d'accueil

Introduction

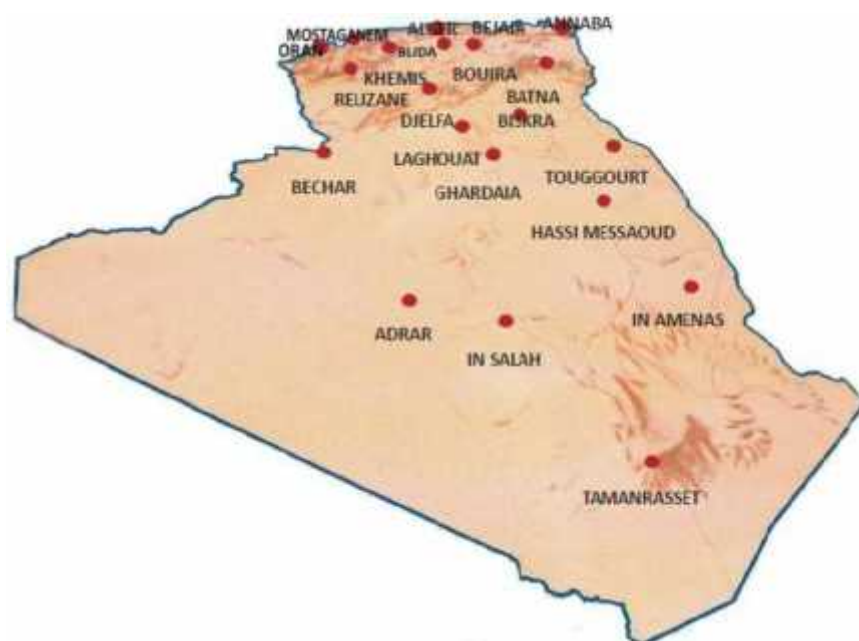
À l'image des secteurs d'infrastructures publiques ou logistique, le secteur de transport routier a connu ces dernières décennies une accélération du phénomène de la concurrence sur le marché. En effet, jusqu'à la fin des années 1980, la SNTR assurait le monopole de l'affrètement en Algérie avant de voir le marché du transport des marchandises ouvert à la concurrence en 1987. La SNTR a été érigée en Entreprise Publique économique, Société par actions, le 31 décembre 1990.

1.3 Présentation du groupe SNTR

Le groupe SNTR résulte donc d'une réorganisation en groupe industriel en 2002, avec un capital social s'élevé à 2.000.000.000 DA, il est composé de six filiales centrées chacune sur un corps de métier, à savoir : « AGEFAL », «SNTR TRANSPORT», «A G S», « SASPS », « FORMATION » et « SOLITRANS ».

Ce groupe est à ce jour leader national de son secteur (*La part de marché est de 17% pour les moyens de 20 tonnes et plus*).

Figure 11 : IMPLANTATION DE GROUPE SNTR SUR LE TERRITOIRE NATIONAL



Fort plus de 2500 unités motrices de 20 tonnes et plus, et 1200 camions de particuliers intégrés dans son organisation. Et plus de 2700 collaborateurs présents dans tout le territoire national, même dans les zones enclaves et éloignées de l'Algérie.

Avec cette réorganisation, le groupe SNTR a engagé une réflexion sur sa mutation pour prendre en charges les nouvelles données de son environnement et qui a débouché sur : La définition d'une stratégie de développement identifiant les conditions de la pérennité de l'entreprise qui réside toujours dans une grande satisfaction des besoins de la clientèle, dans un environnement de plus en plus concurrentiel mais porteur d'une demande en progression et de besoins qualitativement de plus en plus diversifiés. Alors le groupe a entamé une phase tourne vers l'approche marché, l'approche client qui va le permettre d'aller de l'avant.

1.4 Les principes de l'organisation

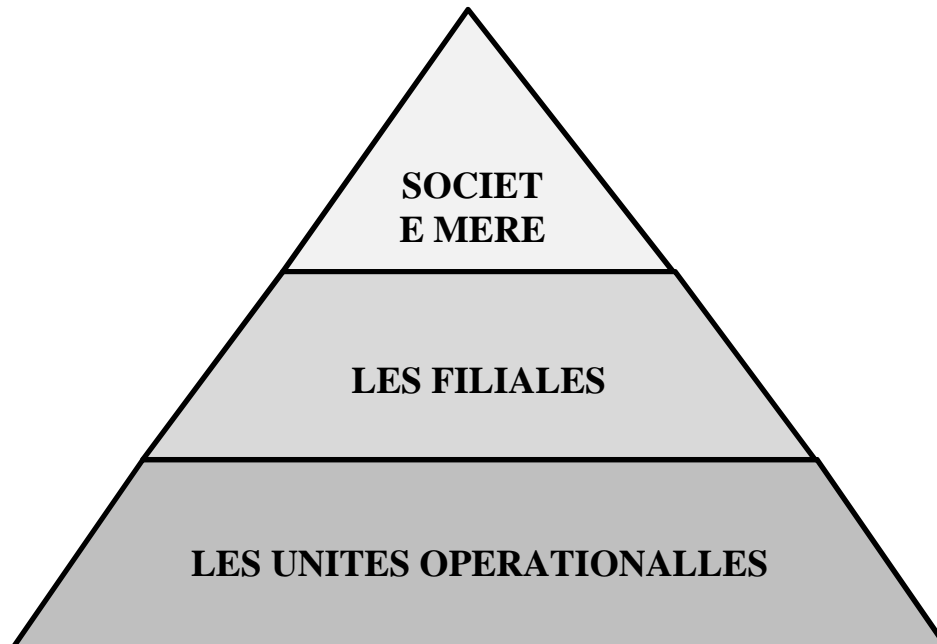
1.4.1 La structure de groupe SNTR

L'atteinte de cet objectif fondamental et l'élévation sous-jacents des performances de groupe, ont impliqué la structuration de l'SNTR en trois niveaux, la figure N°12 illustre cette structure :

- ❖ *La société-mère (Corporate)* : assiste la direction générale dans ses fonctions d'élaboration et orientation sur les axes stratégiques des filiales. Elle se construit avec l'implication des responsables des filiales et d'unités opérationnelles ;
- ❖ *Les filiales* : organisées, autour les grands métiers de groupe à savoir : Le transport,
- ❖ Le fret, La logistique, La maintenance, Le système d'information et La formation professionnelle. Ils sont responsables de leur compte de résultat et de la rémunération des capitaux qu'ils emploient. Ils déniaient leur stratégie de développement validée par la direction générale en s'alignant sur la stratégie du groupe en assurant de manière adaptée la coordination et la synergie de leurs unités opérationnelles ;
- ❖ *Les unités opérationnelles* : sont constituées d'une ou plusieurs sociétés coordonnées par le responsable de l'unité opérationnelle. Elles couvrent une

zone géographique (*Est, Ouest, Centre et sud*). Elles sont responsables de leurs résultats opérationnels, leur performance et du pilotage de leur politique commerciale.

Figure 12 : LA PYRAMIDE DE LA STRUCTURATION DU GROUPE SNTR



Source : élaborer par les deux étudiants

Cette organisation, en trois niveaux, permet au groupe d'acquérir une réactivité indispensable dans ce secteur d'activité qu'est le transport routier. La volonté du groupe SNTR d'orienter sa stratégie vers le métier de logistique, lui permet de résister à la forte concurrence créée par la multitude des acteurs sur le secteur. La politique du groupe SNTR est d'élargir la part de marché, et une clientèle satisfaite tout en gardant la rentabilité et la santé financière de groupe.

1.4.2 L'organigramme de groupe SNTR

1.4.2.1 LA SOCIÉTÉ-MÈRE

La société mère chapeaute l'organigramme de groupe, ses missions principales sont :

- ❖ Élaborer la stratégie du groupe et donne les orientations sur les axes de développement stratégiques des filiales ;
- ❖ Contrôler la politique d'investissement et de désinvestissement ;
- ❖ Superviser ou mène les opérations internationales ;
- ❖ Impulser les relations entre les filiales et encourage ou impose des relations favorables aux synergies de groupe ;

- ❖ Orienter les politiques fonctionnelles en particulier la politique financière relative au haut du bilan: augmentation du capital, financement des investissements, politique d'autofinancement et d'endettement, la politique de distribution des dividendes et la politique des ressources humaines relative aux cadres supérieurs.

1.4.2.2 AGEFAL :

Agence de gestion de fret d'Algérie, est une société par actions au capital social de 200.000.000 DA, est la filiale du groupe SNTR, en charge de la commercialisation sur l'ensemble du territoire algérien de prestations de transport en marchandises conventionnelles et en transport spécialisé. Elle exerce donc le métier de commissionnaire de transport qui regroupe les activités de :

- ❖ Collecte de fret ;
- ❖ Recrutement des moyens d'exécution ;
- ❖ Répartition du fret et des moyens entre SNTR TRANSPORT et ses propres sous-traitants ;
- ❖ Facturation pour compte.

1.4.2.3 SNTR TRANSPORT

La société de transport routier de marchandise et logistique, en charge l'exécution des opérations de la logistique et de transport de fret recueille par AGEFAL, elle dispose de 15 unités de transport et de 600 tracteurs qui garantit une grande disponibilité et la souplesse nécessaire pour assurer toutes types de transport.

1.4.2.4 SNTR AGS

Est un opérateur spécialisé en zone logistique et gestion des flux de bout en bout et réalise toutes les chaînes : transit, transport, entreposage, livraison finale au profit des opérateurs locaux, importateurs, producteurs et transformateurs de biens.

1.4.2.5 SASPS

Dernier née des filiale de groupe SNTR, cette société est spécialisée en sécurité et surveillance, elle assure d'ores et déjà ce type de prestation pour le groupe, ainsi pour l'ensemble de filiales afin de sécuriser les différence sites réparties sur l'ensemble de territoire et comportant de superficie importante et que représente de plus de 1200 km² de surface.

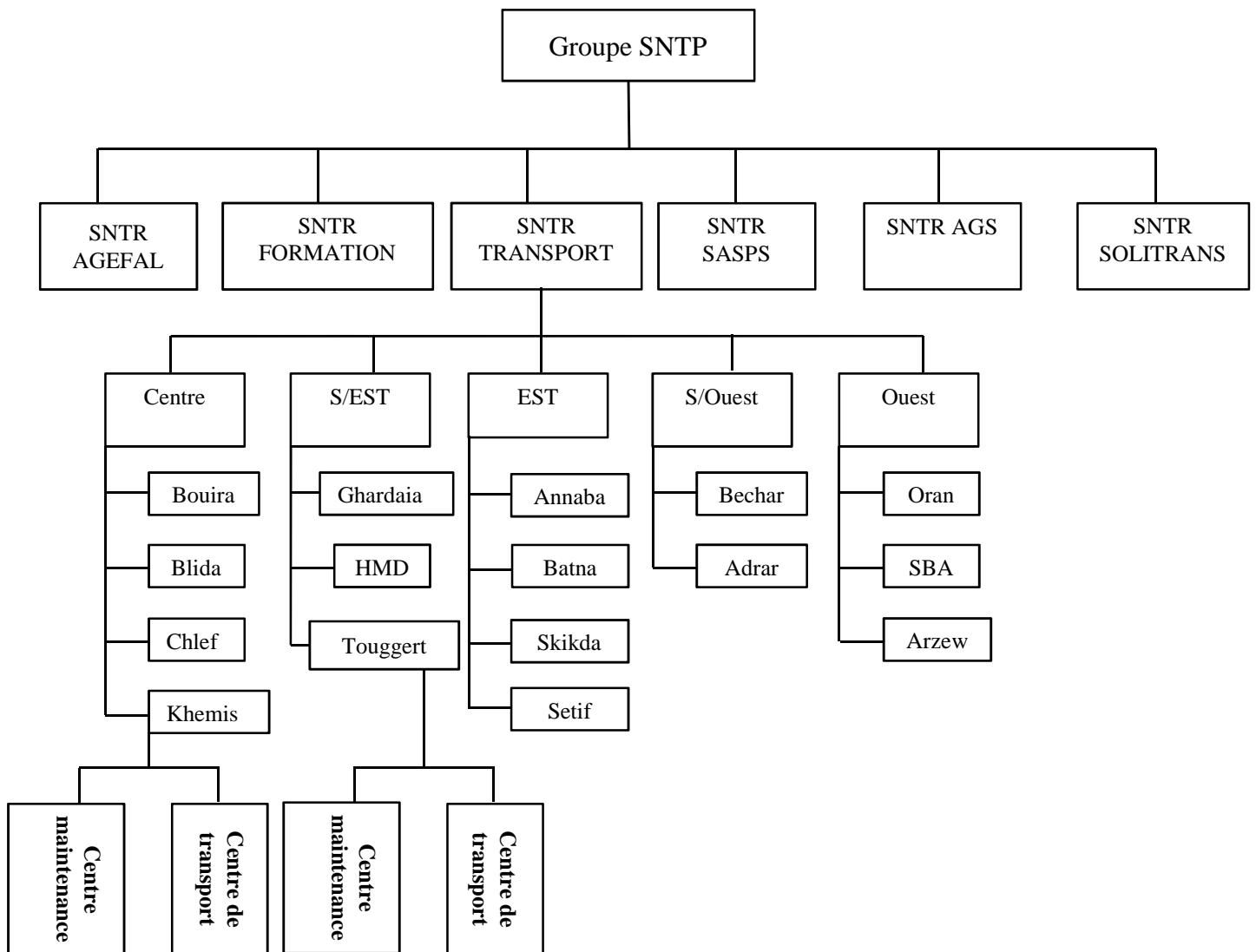
1.4.2.6 SOLITRANS

Cette société active comme agence de l'informatique, d'études et de conseil en informatique (*consulting*), de commerce de gros de matériel informatique et de machines de bureau, d'installation de réseaux de traitement de données et import-export de tous matériels et produits liés au domaine de la télécommunication et la radiocommunication.

1.4.2.7 SNTR FORMATION

La société école de formation assure le conseil, l'assistance, l'évaluation et la conception de programmes de formation, pour les établissements privés de formation professionnelle, d'auto-écoles et d'écoles de conduite.

Figure 13 : ORGANIGRAMME DU GROUPE SNTR



Source : élaboré par les deux étudiants.

1.4.3 L'offre actuelle du Groupe SNTR

1.4.3.1 Les domaines d'activités du GROUPE SNTR

Le portefeuille de l'activité de groupe SNTR est diversifiée, en effet il active dans les domaines suivant :

- ❖ Transport conventionnel : Plateaux, Porte-conteneur ;
- ❖ Transport spécifique : Citernes, carburant, bitume, ciment, eau ;
- ❖ Transport spéciaux : Porte-engin, Fardiers et Transport exceptionnel (50 à 240 Tonnes).
- ❖ Transport international : Plateaux, citernes....
- ❖ Maintenance et assistance.
- ❖ Gardiennage, sécurité et prestations de services.
- ❖ Logistique : dont l'investissement est en phase de démarrage représente à l'état actuel

Les créneaux dans lesquels continue d'évoluer le Groupe SNTR sont :

- ❖ L'affrètement et commission de transport,
- ❖ Le transport spécifique, exceptionnel et particulièrement le conventionnel,
- ❖ La maintenance et l'assistance.

1.4.4 Présentation de la filiale « SNTR TRANSPORT »

Cette section sera consacrée à la présentation de la filiale « SNTR TARNSPORT » en mettant l'accent sur son historique, ses activités et ses fonctionnements.

1.4.4.1 Historique de la société «SNTR TRANSPORT»

SNTR Transport est créé en 2002 à l'issue de la réorganisation de la Société Nationale des Transports routiers qui a donné naissance à de nouvelles filiales spécialisées chacune dans son corps de métier.

Capitalisant plus d'un demi-siècle d'expérience, SNTR Transport hérite de l'activité de base de la SNTR en prenant en charge la réalisation des prestations de transports routiers tous types confondus : Conventionnel, Spécifique et Exceptionnel.

Entreprise citoyenne et à portée stratégique, la filiale **SNTR Transport** perpétue le rôle joué par la Société Nationale des Transport Routiers dans le désenclavement des régions les plus éloignées de l'Algérie, la participation active aux événements marquants et d'importance nationale et l'affirmation de sa place en tant que vecteur du développement économique.

- ❖ SNTR Transport a eu un rôle actif dans l'expédition des aides à GHARDIA lors des intempéries qui ont affecté la région en 2008,
- ❖ Elle continue à ce jour à acheminer des aides humanitaires pour le compte du Croissant Rouge Algérien.
- ❖ Assure de fréquents convois vers l'extrême sud : Bordj Badji Mokhtar, Timiaouine, Tamanrasset, Ain Guezzam et Tinzaouatine.
- ❖ Réalise des transports internationaux vers les pays africains (Mali, Niger, Mauritanie, Lybie et Tunisie).
- ❖ Garantit l'acheminement des bureaux de votes aux régions les plus isolées du pays

1.4.4.2 Présentation de la filiale

Grâce à une implantation nationale qui regroupe 17 centres répartis sur 5 régions, SNTR-transport construit un maillage qui brasse l'ensemble du territoire garantissant une réactivité certaine et des possibilités d'optimisation infinies

L'investissement sur le parc roulant est l'une des priorités de SNTR Transport. La moyenne d'âge du parc est passée de 16 ans en 2004 à 4 ans actuellement.

Le parc exploité actuellement est de 388vhl, et nous comptons atteindre à l'horizon de 2019 une moyenne de 800vhl.

L'ensemble du parc est équipé de système de géolocalisation

L'entreprise emploie 1362 Agents, après une baisse importante des effectifs sur la période 2002 à 2010, ce nombre reprend sa croissance à la faveur des nouveaux investissements en matériel roulant.

SNTR Transport s'inscrit dans une dynamique de synergie avec les différentes filiales du Groupe SNTR qui obéit à une stratégie de spécialisation et de complémentarité. Avec une

flotte diversifiée et rajeunie, notre filiale compte répondre au plan de charge fourni par SNTR AGEFAL; aspire à se moderniser en se dotant de moyens technologiques et de communication grâce à une étroite collaboration avec SNTR SOLITRANS

Le Développement de SNTR Transport participe à la vision d'ensemble du Groupe qui se situe dans une approche globale à travers le lancement de plates-formes logistiques et le déploiement de solutions intégrés dans une perspective de chaîne logistique de bout en bout.

Des investissements importants sont à cet effet prévus en particulier pour l'acquisition de tractées de types bâchées et frigorifiques afin d'assurer la diversité, la sécurité et la fluidité nécessaires aux activités de la nouvelle filiale SNTR LOGISTIC.

1.4.4.3 fiche d'identité de la « SNTR TRANSPORT »

- ❖ **Raison sociale** : SNTR TRANSPORT.
- ❖ **Forme juridique**: Société par Actions du Groupe SNTR.
- ❖ **Siège social**: 27, rue des trois frères Bouadou, Birmendreis, Alger.
- ❖ **Actionnaire unique** : Groupe SNTR.
- ❖ **Date de création**: 2002.
- ❖ **E-mail**: sntrtransport@sntr-groupe.com.
- ❖ **Capital social**: 1 milliard de DA.
- ❖ **Fonds propres**: 623 millions de DA à fin 2014.
- ❖ **Chiffre d'affaires de 2014**: 1 439 millions de dinars.
- ❖ **Activité**: Logistique et transport routier.
- ❖ **Effectif à fin 2014**: 1362 personnes.

1.4.4.4 Les domaines d'activités principales de la filiale SNTR TRANSPORT:

- ❖ Transport conventionnel : (Plateaux, Porte conteneur).
- ❖ Transport spécifique : (Citernes : carburant, bitume, ciment, eau).
- ❖ Transport spéciaux : (Porte engin, Fardiens) et Transport exceptionnel : SR modulables de 50 à 240 T).
- ❖ Transport international : (Plateaux, citernes ...).
- ❖ Logistique : (Activités annexes : Manutention, Levage, Stockage, etc. ..)

1.4.4.5 Les missions de SNTR TRANSPORT

Elles s'articulaient autour :

- ❖ Des transports de marchandises sur moyennes et longues distances,
- ❖ Des transports susceptibles d'être programmés du fait de leur régularité et de leur important volume y compris sur courte distance,
- ❖ Des transports spéciaux de masses indivisibles de grand gabarit,
- ❖ Ainsi, les réformes engagées par LOGITRANS, si elles lui ont permis de se maintenir en activité devraient se poursuivre :
- ❖ Pour assurer une utilisation optimale des infrastructures de transport et de maintenance en favorisant les opérations de maintenance pour tiers,
- ❖ En mettant à la disposition de tous les transporteurs son réseau commercial (centres de fret)
- ❖ En développant les fonctions marketing et commerciale visant notamment l'aspect démarchage systématique des clients potentiels,

Le Groupe SNTR et ses filiales, évolue dans un environnement concurrentiel dans lequel l'offre tend à se diversifier et d'autre part, les clients commencent à être exigeants et demande des prestations plus complexes.

De ce fait, le transport routier ne se résume plus à une simple opération déplacement de marchandises d'un point « A » à un point « B », mais demande un panel de prestations coordonnées et intégrées à la chaîne logistique.

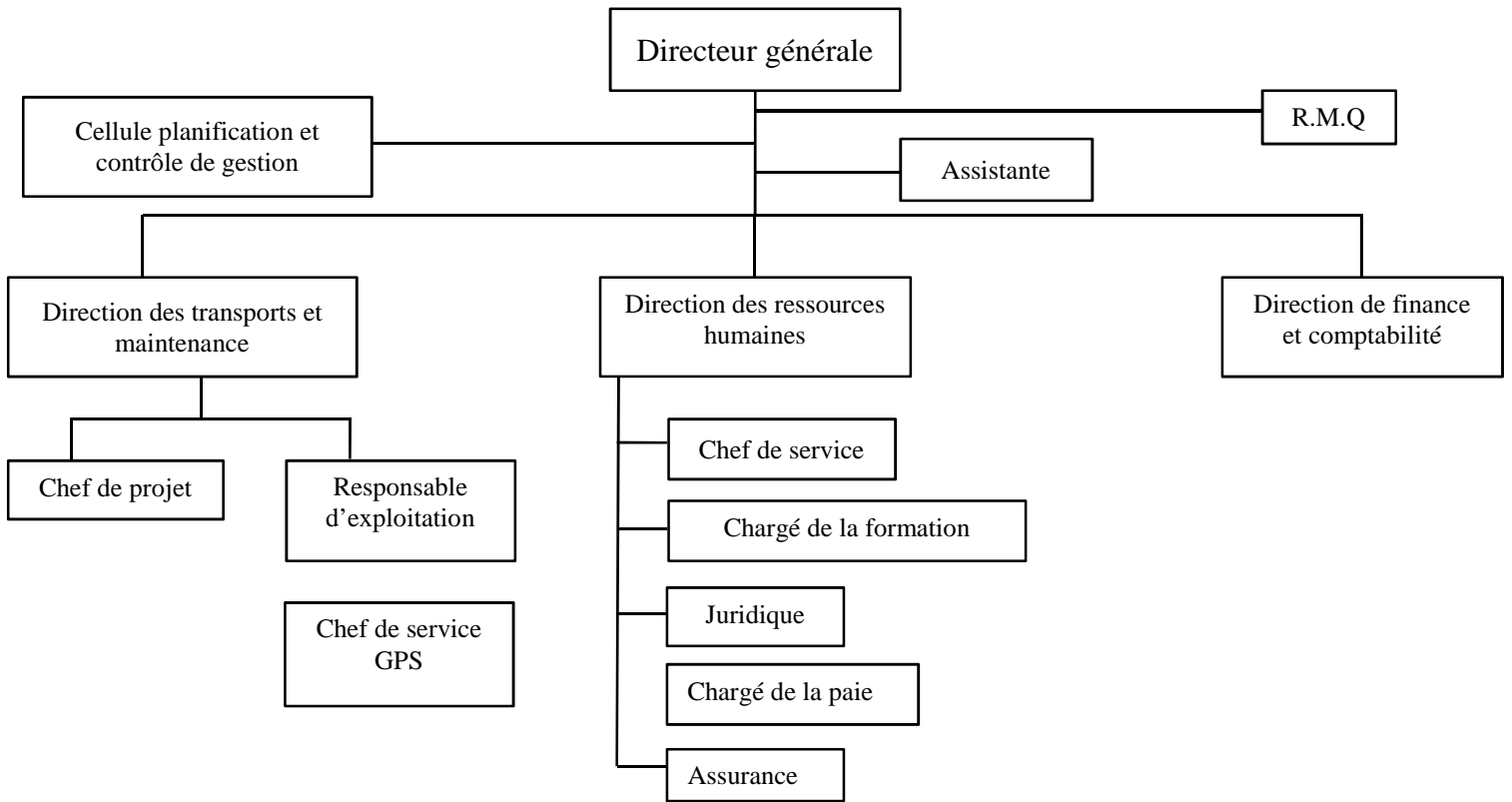
1.4.4.6 Les créneaux dans lesquels évolue la filiale « SNTR TRANSPORT »

Le transport spécifique, exceptionnel et particulièrement le conventionnel, alors que les principaux concurrents du Groupe SNTR évoluent dans d'autres segments tels que le transit, les métiers d'auxiliaires au transport, le dédouanement, l'entreposage, et le transport voir même le groupage/dégroupage et les prestations logistiques.

C'est cette nouvelle tendance du marché qui a incité la filiale à se redéployer par la mise en place d'un plan d'action pour le développement d'autres activités.

1.4.4.7 ORGANIGRAMME DU GROUPE SNTR

Figure 14 : Organigramme de la filiale SNTR TRANSPORT.



Source : élaboré par les deux étudiants.

Section 2 : L'analyse de la performance au sein de la SNTR TRANSPORT

2.7 LES VENTES ET PRODUITS ANNEXES : (CHIFFRE D'AFFAIRES)

Tableau N°04 : Les ventes et produits annexes

Désignation	RI- 2012	Pv- 2013	RI- 2013	T.R.O(%)	Evl(%)
Vente de marchandises :	1 155 147,92		990 627,07		-14%
Chiffre d'affaires transport :	1 629 083 985,33	2 459 030 000	1 742 213 553,25	71%	7%
Autre prestation	207 581,11		791 577,40		281%
RRR Accordés	271 094,88				-100%
Prestations logistique:	66 515 186,92	45 600 000	90 050 569,41	197%	35%
Ventes et produits annexes	1 697 232 996	2 504 630 000	1 834 046 327	73%	8%

Les ventes et produits annexes ont affichés, durant cette période, un total de 1 834 046 327DA, soit une hausse de 8% par rapport à ceux réalisés en 2012 cela est induit par :

- ✓ L'augmentation du chiffre d'affaires transport de 7%
- ✓ L'augmentation des prestations logistique de 35% comparativement à celle réalisée en 2012.

2.8 LES RESULTATS DE GESTION :

Tableau N°05 : Les résultats de gestion

Désignation	RI - 2012	Pv- 2013	RI- 2013	T.R.O (%)	Evl (%)
Valeur ajoutée:	688 385 739	1 521 200 670	823 535 280	54%	20%
Excédent Brut d'Exploitation:	-47 494 064	739 195 290	-41 374 476	-6%	-13%
Résultat opérationnel	68 589 389	482 962 580	139 209 026	29%	103%
Résultat financier	-8 990 649	-115 453 050	-88 706 207	77%	887%
Résultat net des activités ordinaires	60 389 505	367 509 530	35 648 101	10%	-41%

- **La valeur ajoutée :**

La valeur ajoutée a augmenté de 20% comparativement à 2012 suite à l'augmentation des ventes et produits annexe et la baisse de 1% des services extérieurs et autres consommations.

Par rapport aux objectifs un taux de 54% a été réalisé.

- **L'excédent brut d'exploitation :**

Les frais de personnel ayant consommés 99% de la valeur ajoutée dégagée durant cette période et les impôts et taxes représentent 6%, SNTR TRANSPORT affiche une insuffisance brute d'exploitation de - 41 374 475.74 DA.

- **Le résultat opérationnel :**

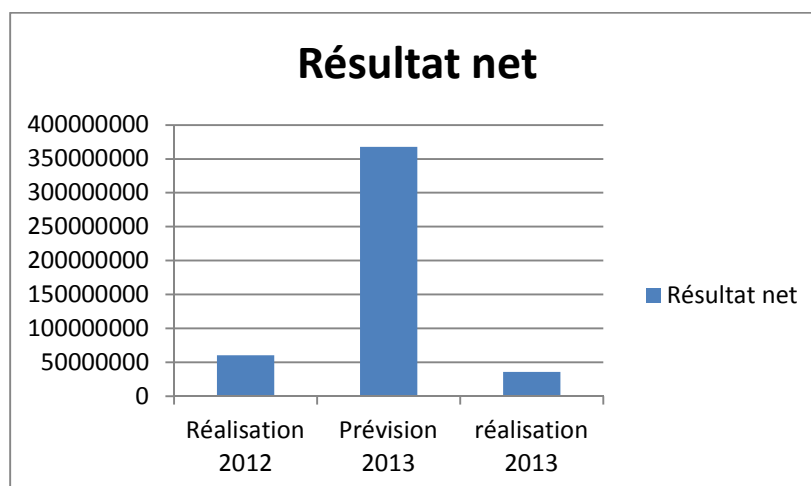
Malgré une insuffisance brute d'exploitation, SNTR TRANSPORT a pu dégager un résultat opérationnel positif de **139 209 025.87 DA**, après la constatation de **590 644 915.24 DA** comme autres produits opérationnels, et **53 527 739.57DA** comme reprise sur perte valeur et provision contre un résultat de **68 589 389.04 DA** enregistré l'année écoulée.

- **Le résultat financier :**

Avec la constatation des intérêts sur dettes leasing et l'intérêt sur CMT BNA, l'entreprise a réalisé un résultat financier négatif de 88 706 207.16 DA).

- **Le résultat net de l'exercice :**

Figure N°15 : Résultat net



Avec un résultat opérationnel positif de **139 209 025.87DA** et un résultat financier négatif de **88 706 207.16 DA**, SNTR TRANSPORT a dégagé un résultat net bénéficiaire de

35 648 100.59DA, après constatation de l'impôt différé et l'impôt consolidation fiscale groupe.

2.9 RATIOS D'ACTIVITE

2.9.1 Taux de variation du chiffre d'affaires HT :

Le chiffre d'affaires correspond aux ventes en l'état, à la production vendue ou aux prestations de services.

Indicateur de tendance d'évolution de l'activité : croissance forte ou faible, stagnation, récession, etc.

Il conviendrait de tenir compte de l'évolution des prix et de l'inflation éventuelle.

$$\text{Taux de variation du chiffre d'affaire HT} = (CA_n - CA_{n-1}) / CA_{n-1}$$

Taux de variation du chiffre d'affaires HT=8%

Le ratio en question s'avère satisfaisant. IL reflète une évolution positive en termes du chiffre d'affaire. Par conséquent, il traduit une croissance satisfaisante de l'activité.

Il convient de rappeler que cette tendance positive soit due à l'augmentation du volume des ventes loin de la hausse des prix ou l'effet d'inflation.

2.9.2 Taux de variation de la valeur ajoutée :

C'est un indicateur de croissance de l'activité liée aux moyens matériels et humains.

$$\text{Taux de variation de la valeur ajoutée (en\%)} = (VA_n - VA_{n-1}) / VA_{n-1}$$

Taux de variation de la valeur ajoutée =19%

La variation de la valeur ajoutée affiche un taux d'évolution très satisfaisant. Ceci va permettre à l'entreprise de bien rémunérer ses acteurs ayant contribué dans le processus de création de richesse. Par ailleurs, ce ratio qui s'élève à 19% indique la bonne maîtrise de ses charges d'activité ordinaire par rapport à l'évolution positive des CA.

2.10 RATIOS DE RENDEMENT

2.10.1 Production de la main d'œuvre :

Il mesure la **productivité** réalisée par salarié au cours de la période.

$$\text{Production de la main d'œuvre(en valeur)} = \frac{\text{Production de l'exercice}}{\text{Effectif moyen du personnel}}$$

Production de la main d'œuvre (2012)=1 328 285.26

Production de la main d'œuvre (2013)=1 376 636.27

Comparativement à l'année 2012, on constate qu'il y a progression de la productivité de la main d'œuvre. Ceci traduit qu'il existe une contribution positive de chaque employé dans le processus de création de richesse.

2.10.2 Rendement de la main d'œuvre :

Il traduit l'efficacité des moyens humains mis en œuvre.

$\text{Rendement de la main d'œuvre} = \text{Valeur ajoutée} / \text{Effectif moyen du personnel}$
--

Rendement de la main d'œuvre (2012) = **535 292.17**

Rendement de la main d'œuvre (2013) = **595 039.94**

Comparativement à l'année 2012, on constate qu'il y a progression du rendement moyen de la main d'œuvre de ladite entreprise. Cette évolution confirme que l'entreprise est créatrice de richesse, productive, et efficiente dans la gestion des coûts de son activité.

2.11 RATIOS DE PROFITABILITE

2.11.1 Taux de marge brute d'exploitation :

C'est l'indicateur de la capacité bénéficiaire dégagée par l'exploitation, hors éléments financiers, fiscaux et d'autofinancement.

Il représente la capacité de l'entreprise à engendrer des ressources de trésorerie au niveau de son exploitation.

$\text{Taux de marge brute d'exploitation(en\%)} = \frac{\text{Excédent Brut d'Exploitation}}{\text{Chiffre d'Affaires total Hors Taxes}}$
--

Taux de marge brute d'exploitation(2012) = -2.7%

Taux de marge brute d'exploitation(2013) = -2.2%

Malgré que l'entreprise ait enregistré une amélioration de son Excédent Brut d'Exploitation (EBE), mais la proportion importante des frais du personnel qui constituent plus de 95 % de la valeur ajoutée, laisse la capacité bénéficiaire de l'entreprise soit très inquiétante.

2.11.2 Taux de marge bénéficiaire:

Il mesure la performance globale de l'entreprise, que ce soit sa rentabilité d'exploitation mais aussi ses résultats financiers et ses résultats exceptionnels.

$$\text{Taux de marge bénéficiaire (en\%)} = \text{Résultat de l'exercice} / \text{Chiffre d'affaire HT}$$

Taux de marge bénéficiaire(2012)=**3,5%**

Taux de marge bénéficiaire(2013)=**1.9%**

Quant à la rentabilité, le taux de rentabilité de l'année 2013 s'avère modeste et enregistre une diminution par rapport à l'année 2012. Cela c'est dû essentiellement :

- ❖ **La diminution du résultat de l'exercice à hauteur de (41%)**
- ❖ **Augmentation des charges salariales. (19%)**
- ❖ **Augmentation des charges opérationnelles (+33%)**
- ❖ **Augmentation accrue des charges financières (+88%)**

2.12 RATIOS DE RENTABILITE**2.12.1 Taux de rentabilité des capitaux propres :**

Il indique le rendement des capitaux propres investis, par l'entrepreneur individuel ou les associés.

$$\text{Taux de rentabilité des capitaux propres(en\%)} = \text{Résultat de l'exercice} / \text{Ressources propres}$$

Taux de rentabilité des capitaux propres (2012)=**7.78%**

Taux de rentabilité des capitaux propres (2013)=**2.93%**

Le taux de rentabilité des capitaux propres en 2013 qui à hauteur de 2.93% s'avère positive et donc en moyenne satisfaisante. Cependant, en comparaison avec l'exercice 2012 ; le taux enregistre une baisse considérable d'environ 4%. Cela est dû principalement d'une part à la l'augmentation du capital émis, et d'autres part, la diminution inquiétante du résultat de l'exercice de l'année 2013 par rapport à l'année précédente (-41%)

2.12.2 Taux de rentabilité brute des ressources stables :

La rentabilité brute est fonction de l'ensemble des capitaux mobilisés (propres et empruntés).

$$\text{Taux de rentabilité brute des ressources stables (en\%)} = \text{Excédent Brut d'Exploitation} / \text{Ressources stables (capitaux permanents)}$$

Taux de rentabilité brute des ressources stables(2012)= **-1.84%**

Taux de rentabilité brute des ressources stables(2013)= **-1.29%**

Malgré qu'il y a eu certaine amélioration du taux de rentabilité brute des ressources stables, ce ratio demeure faible et non satisfaisant vu le déficit accru enregistré au niveau de l'Excédent Brut d'Exploitation (EBE).

2.13 RATIOS DE REPARTITION DE LA VALEUR AJOUTEE

Ils traduisent la part de rémunération attribuée à chaque acteur intervenant dans la formation de la valeur ajoutée. Il intéressant de suivre l'évolution de cette répartition sur plusieurs exercices.

2.13.1 Personnel :

Part de la valeur ajoutée affectée au personnel, avec ou sans la participation.

$R1 \text{ (Personnel) (en\%)} = \text{Charges de personnel/Valeur Ajoutée}$
--

R1 (Personnel) (2012)=**99%**

R1 (Personnel) (2013)=**99%**

Pour les deux années, le ratio de couverture des frais du personnel est jugé très critique. Autrement dit, la masse salariale absorbe la majorité de la valeur ajoutée dégagée par l'entreprise.

Conclusion :

Après l'analyse des différents résultats de gestions issues de rapport de gestion élaboré par le service contrôle de gestion, et les différents ratios de compte de résultats, on constate l'existence d'anomalies qui mettent en question la performance de la SNTR TRANSPORT.

Le contrôleur de gestion de la SNTR TRANSPORT, nous a fourni des informations sur l'analyse de son rapport (rapport de gestion), ces dernières ont dirigés notre étude vers une solution préalablement efficace.

Le problème majeur constaté est l'absence d'un outil récapitulatif dans un premier lieu et permanent dans un deuxième lieu.

On va essayer dans la section suivante d'élaborer un TBDP afin d'aider les dirigeants dans leur prise de décision.

Section 3 Recommandations : élaboration d'un tableau de bord prospectif pour la SNTR TRANSPORT

3.2 Les étapes d'élaboration d'un tableau de bord prospectif pour la SNTR TRANSPORT :

3.2.1 Etude de l'environnement « L'analyse SWOT »:

Tableau n 06 : La matrice SWOT de la SNTR TRANSPORT

Forces	Opportunités
<ul style="list-style-type: none"> ❖ Capacité professionnelle et notoriété, ❖ Connaissance du marché ❖ Connaissance du réseau d'infrastructure ❖ Longue expérience dans le domaine du transport public au niveau national et international ❖ Sécurisation des acheminements par la Géolocalisation de l'évolution des véhicules ❖ Capacité opérationnelle en nombre, en qualité et en variété de véhicules ❖ Disponibilité de foncier important (unité de transport) pouvant servir de promotion de plateformes logistiques 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Ouverture du marché ❖ Croissance économique et investissement importants induisant des besoins de transport considérables ❖ Possibilité de redéploiement en fonction des besoins
Faiblesses	Menaces
<ul style="list-style-type: none"> ❖ Age du personnel ❖ Qualification des personnels ❖ Disponibilité des véhicules ❖ Délai de réponse, d'acheminement ❖ Relations avec les PME/PMI ❖ Insuffisance des contrôles au chargement, en ligne, au déchargement 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Atomisation du marché des transports suite à la promotion des PME/PMI ❖ Multitude d'opérateurs de transport de taille artisanale disposant d'un parc conventionnel important ❖ Concurrence déloyale suite à la non-organisation du marché (absence de bourse de fret, pas de respect de l'obligation de feuille de route et d'assurance) ❖ Flexibilité des opérateurs privés

Source : Elaboré par les deux étudiants.

3.2.2 Les objectifs stratégiques de SNTR TRANSPORT

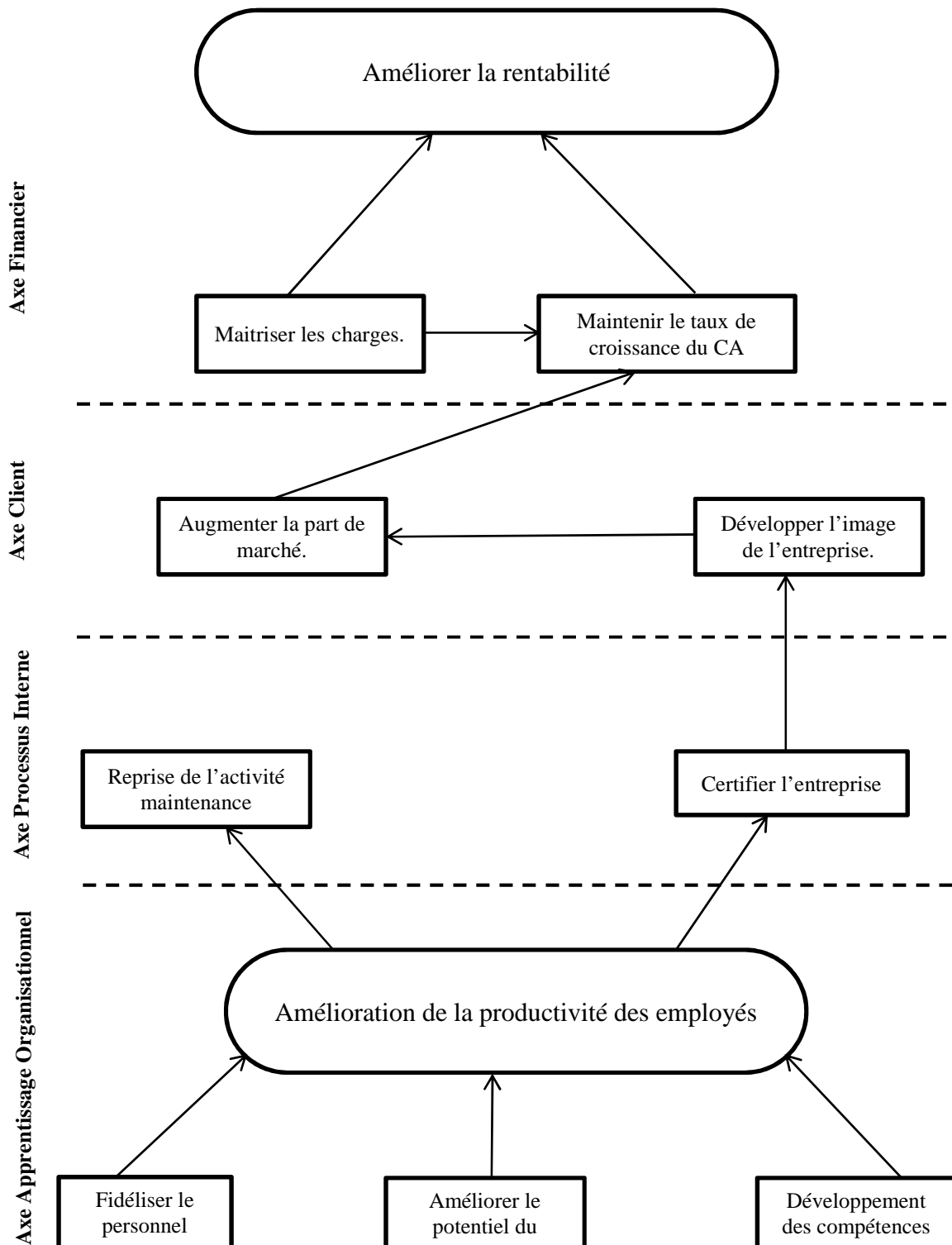
Tableau N° 07 : les objectifs stratégique de la SNTR TRANSPORT.

axe stratégique	Objectifs
Financier	<ul style="list-style-type: none"> - Améliorer la rentabilité. - Maitriser les charges. - Maintenir le taux de croissance du chiffre d'affaires.
Client	<ul style="list-style-type: none"> - Augmenter la part de marché. - Développer l'image de l'entreprise.
Processus interne	<ul style="list-style-type: none"> - la relation entre évolution d'effectifs et le chiffre d'affaires. - Eviter la perte de temps (plus de temps plus de charges). - Améliorer communication des informations.
Apprentissage organisationnel	<ul style="list-style-type: none"> - Amélioration de la productivité des employés. - Fidéliser le personnel. - Améliorer le potentiel du personnel. - Développement des compétences.

3.2.3 La carte stratégique :

En reliant les 14 objectifs entre eux, nous pouvons maintenant construire la carte stratégique de la SNTR TRANSPORT. La fig. N°16 résume la carte stratégique que nous avons fait figurer dessus les différents liens de causalités

Figure N° 16 : La carte stratégique proposée pour SNTR TRANSPORT.



Source : élaboré par les étudiants.

3.2.4 Tableau des indicateurs choisis

Tableau N° 08 : Les indicateurs de l'axe Financier :

	Objectif	Indicateur
Axe Financier	Améliorer la rentabilité	ROI
	Maintenir le taux de croissance du chiffre d'affaires	Evolution du CA
	Maitriser les charges	Évolution des charges

Source : élaboré par les étudiants.

Tableau N° 09 : Les indicateurs de l'axe client

	Objectif	Indicateur
Axe Client	Suivre les réalisations par client	Réalisation par client
	Augmenter la part de marché	Part de marché

Source : élaboré par les étudiants.

Tableau N° 10 : Les indicateurs de l'axe processus interne

	Objectif	Indicateur
Axe processus interne	la relation entre évolution d'effectifs et le chiffre d'affaires	Evolution d'effectifs
	Eviter la perte de temps (plus de temps plus de charges)	Temps moyen d'une panne
	Améliorer communication des informations	Qualité de système d'information

Source : élaboré par les étudiants.

Tableau N° 11 : Les indicateurs de l'axe apprentissage organisationnel

	Objectif	Indicateur
Axe apprentissage organisationnel	Amélioration de la productivité des employer	Productivité individuelle
	Motivation du personnel	Taux d'absentéisme
		Turnover
		Evolution de l'effectif
		La satisfaction des salariés
	Améliorer le potentiel du personnel	Nombre de formation

Source : élaboré par les étudiants

3.2.5 Calcule des indicateurs choisis

3.1.5.1 Axe financier

3.2.5.1 Retour sur investissement (ROI)

Le principe de cet indicateur est de déterminer quel est le rendement apporté par la somme investie, il se mesure généralement en pourcentage par la formule suivante :

ROI = résultat / capitaux investis

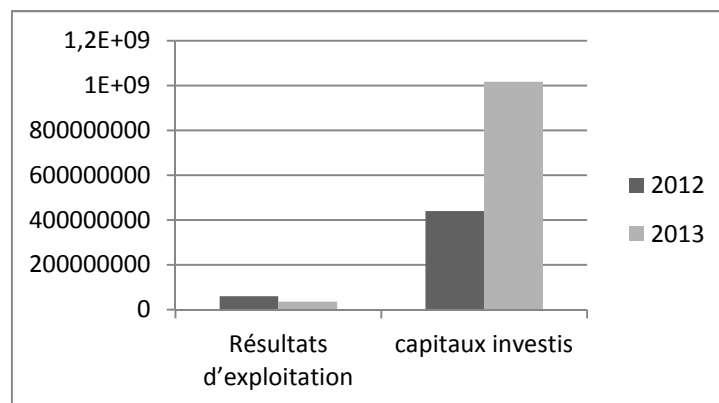
Les fonctions de cet indicateur est :

- ❖ Aide à la discision
- ❖ Analyser la performance

Tableau N° 12 : Evolution Retour sur investissement (ROI)

Année		2012	2013
Résultats d'exploitation	Objectif	257 894 000	367 509 530
	Réalisé	60 389 505	35 648 101
capitaux investis		439 500 000	1 017 246 599,50
ROI	Objectif	58%	36%
	Réalisé	23%	3%

Figure N° 17 : Evolution Retour sur investissement (ROI)



Après l'analyse du tableau et du graphe ci-dessus, nous avons remarqué que le rendement apporté par la somme investis dans l'année 2012 est de 13% et 3% dans l'année 2013 ce qui signifie que les capitaux investis ne génèrent pas un résultat d'exploitation important.

3.1.5.1.2 Evolution du CA

Maintenir le taux de croissance du chiffre d'affaires

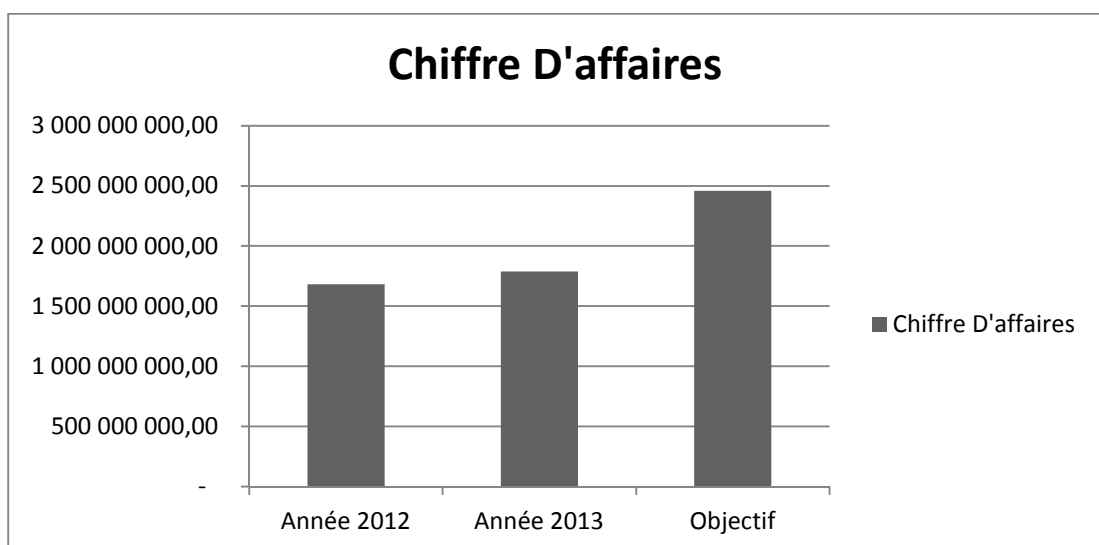
Tableau N° 13 : Evolution du CA

Désignations	Chiffre D'Affaires	C.A/VHL
Année-12	1 680 413 991	374 975
Année-13	1 786 893 706	469 741
Ecart (2/1) en %	6,34	25,27
Objectif	2 459 030 000	424 263
Taux de réalisation en %	72,7%	110,7%

Le chiffre d'affaires valorisé, durant cette période, est de **1 786 893 706 DA**, soit une hausse de **6%** par rapport à la même période de l'année 2012, *expliquée par l'augmentation de la productivité par véhicule*. En effet, le chiffre d'affaires par véhicule a progressé de **26%**.

Comparativement aux objectifs, Le chiffre d'affaires prévisionnel est réalisé à 73% à cause du déficit enregistré dans le parc exploité (- 56 vhl) par rapport aux prévisions.

Figure N°18 : Evolution du CA



S'agissant de la réalisation par véhicule, l'entreprise a réalisé un chiffre d'affaires par véhicule de **469 741 DA**, avec un dépassement des prévisions de 11%.

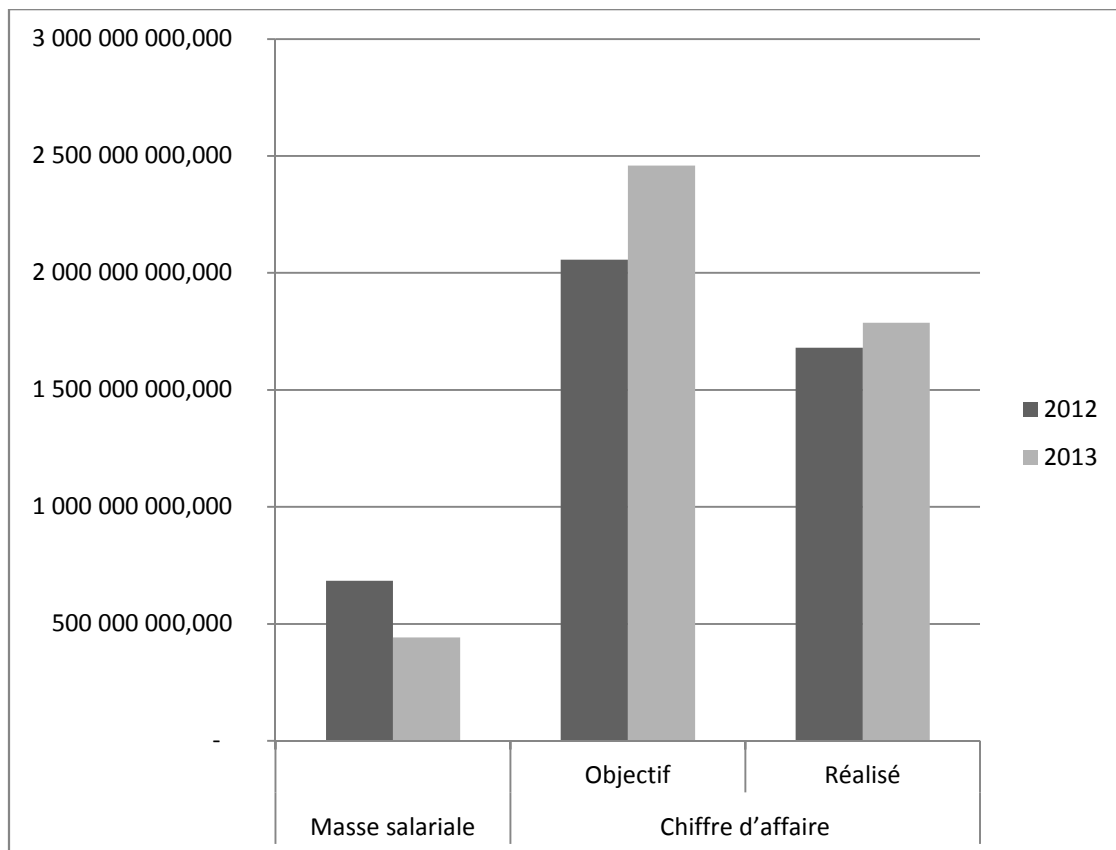
3.1.5.1.3 Évolution des charges

Évolution des charges = masse salariale/CA

Tableau N° 14 : Évolution des charges

		2012	2013
Masse salariale		685 037 716.00	442 692 522.26
Chiffre d'affaires	Objectif	2 056 265 650	2 459 030 000
	Réalisé	1 680 413 991	1 786 893 706
Taux Evolution des charges	Objectif	33%	18%
	Réalisé	40%	24%
Ecart de réalisation		7%	6%

Figure N°19 : Évolution des charges(masse salariale)



Malgré que l'entreprise ait pu diminuer ses charges de 40% dans l'année 2012 à 24% dans l'année 2013 le problème de l'atteinte des objectifs est toujours présent.

3.1.5.2 Axe client

3.1.5.3.1 Indicateurs de l'axe client

Afin d'arriver à atteindre les objectifs précédemment cités du premier axe, nous devons analyser ceux du deuxième axe (client), dans le but d'accroître la part de marché de la SNTR TRASPORT à travers :

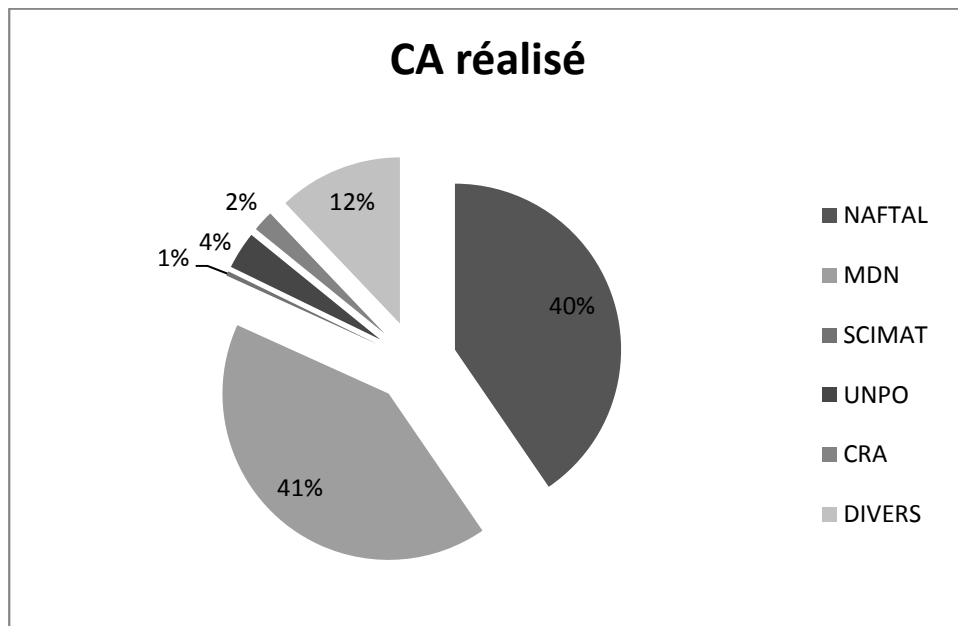
- ❖ Augmenter la part de marché.
- ❖ Fidéliser les clients.
- ❖ Développer l'image de l'entreprise.

3.1.5.3.2 Réalisation par client

Tableau N° 15 : chiffre d'affaire réalisé par client.

CLIENTS	CA réalisé	Objectifs	Taux de réalisation
NAFTAL	722 561 332	983 612 000	73,5%
MDN	738 776 654	1 008 202 300	73.25%
SCIMAT	7 982 000	11 065 635	72.13%
UNPO	65 000 775	89 508 692	72.61%
CRA	36 440 781	50 164 212	72.64%
DIVERS	216 132 165	297 542 630	72.63%
TOTAL	1 786 893 706	2 459 030 000	72.66%

Figure N°20 : chiffre d'affaire réalisé par client.



Les données de tableau montrent que l'activité de la SNTR TRANSPORT est focalisée sur deux principaux clients NAFTAL et la MDN ce qui représente un risque sur la filiale en cas de perdre un des deux clients (le cas de SONATRACH).

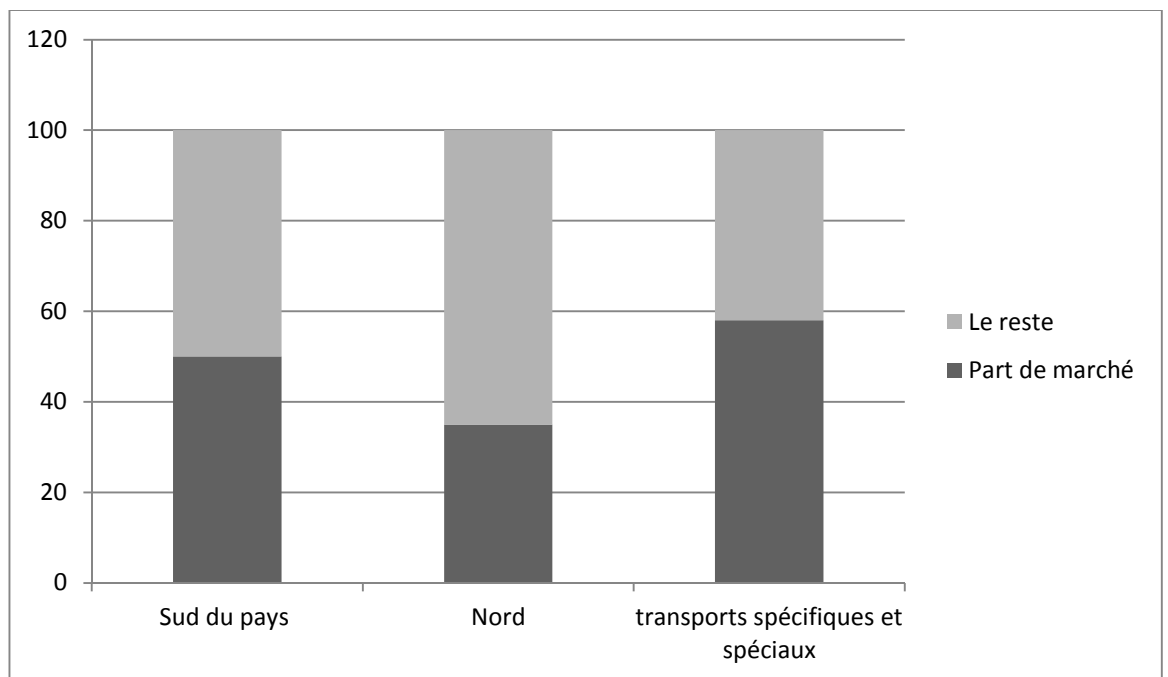
3.1.5.2 Part de marché

La part de marché de la SNTR transport est de 42.8% qui assure sa place comme leadeur de marché algérien.

La configuration des relations et des flux de transport réalisés par la SNTR TRANSPORT laisse apparaître :

- ❖ une prédominance de ses activités au Sud du pays (50%) et avec les régions sud (15%),
- ❖ une part relativement limitée de ses activités au Nord (35%),
- ❖ une prédominance des transports spécifiques et spéciaux (58%),
- ❖ un transport conventionnel minoritaire dans son plan de charge.

Figure N° 21 : la part de marche de la SNTR TRANSPORT.



3.1.5.3 Axe processus interne

3.1.5.4.1 Indicateurs de l'axe « processus interne »

Pour ce qui est des objectifs relatifs au processus interne, nous relevons ce qui suit :

- ❖ Évolution d'effectifs
- ❖ Temps moyen d'une panne
- ❖ Qualité de système d'information

Pour le 2ieme et le 3ime indicateur, la SNTR TRANSPORT ne dispose pas d'informations pour la calcule de ce type d'indicateurs

3.1.5.4 Axe apprentissage

3.1.5.4.1 Indicateurs de l'axe apprentissage organisationnel :

Il traduit l'ensemble de facteurs d'amélioration de l'efficacité des employés qui favoriseraient la mise en œuvre de la stratégie. Nous avons relevé la nécessité d'engager quelques actions, à savoir :

- Amélioration de la productivité des employés.
- Fidéliser le personnel.

- Améliorer le potentiel du personnel.

3.1.5.4.2 Productivité individuelle

Pour apprécier la productivité du personnel d'une manière générale, nous utilisons le ratio suivant:

$$\text{Productivité Individuelle (PI)} = \text{CA} / \text{Total d'effectifs}$$

Tableau N°16 : Evolution Productivité individuelle.

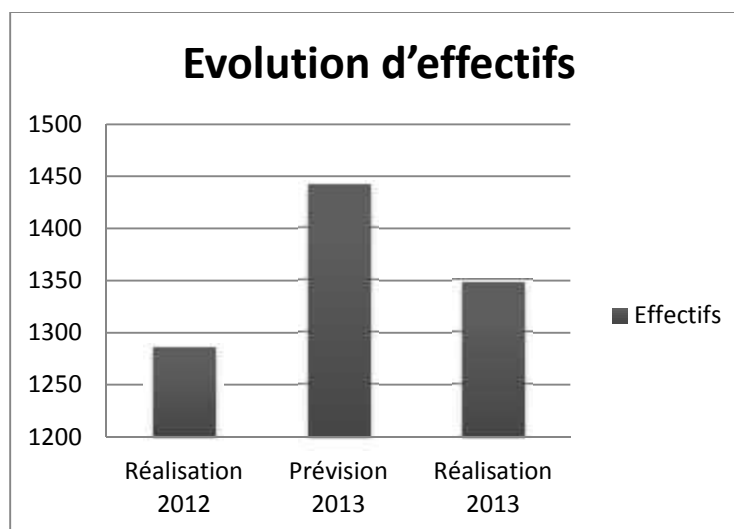
Année		2012	2013
Chiffre d'affaires	Objectif	2 056 265 650	2 459 030 000
	Réalisé	1 680 413 991	1 786 893 706
Effectifs	Objectif	1346	1442
	Réalisé	1286	1384
Productivité individuelle	Objectif	1527686.22	1705291.26
	Réalisé	1 266 784	1 258 825
Taux de réalisation		83%	74%

D'après le tableau nous remarquons que la productivité du personnel connaît une baisse en 2013 à cause de l'augmentation de l'effectifs de 98 salaries comparativement à l'année précédant.

3.1.5.4.3 Evolution d'effectifs

L'effectif global de l'entreprise, arrêté au 31/12/2013, est de 1384 agents contre 1286 à la clôture de l'exercice 2012, soit une hausse de 98 agents représentant la différence entre les arrivées et les départs enregistrés durant l'année, avec une réalisation de 96 % par rapport à l'objectif qui est de l'ordre de 1 442 agents.

Figure N° 22 : Evolution d'effectifs.



Le nombre de chauffeurs a atteint 549 au 31/12/2013 soit 39.66 % du total des effectifs.

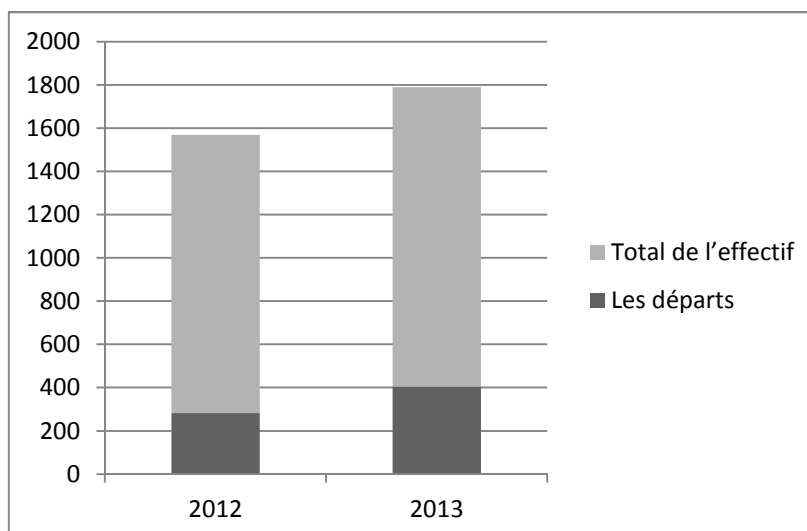
3.1.5.4 Le turnover

Le turnover est le rapport entre le nombre de départ et le total de l'effectif

Tableau N° 17 : Evolution de turnover de la SNTR TRANSPORT.

Année	2012	2013
Les départs	283	405
Total de l'effectif	1286	1384
Turnover	22%	29%

Figure N°23 : Evolution de turnover de la SNTR TRANSPORT



Nous remarquons que le turnover a connu une augmentation expliqué comme suit :
Départs volontaires¹ ; Résiliation de contrat 45 ;Fin de contrat: 74 ; Licenciements:
54 ;Démission: 103 Retraite: 45 ;Abondant de poste 04 ; Décès:0 ;Mutations inter filiales:79

3.1.5.4.5 Taux d'absentéisme

Cet indicateur informe sur la fidélisation des employés. Il est obtenu en rapprochant le nombre des absents journaliers à l'effectif moyen.

Le taux d'absentéisme nous a été fourni par le service GRH, ce taux est de 3%, il est acceptable par rapport à la norme.

3.1.5.4.6 Nombre de formation

LA FORMATION :

Tableau N° 18 : Nombre de formation en 2013

Désignation	Obj- 2013	RI- 2013	T.R.O	Evolution
Formation	7 724 000.00	5 050 457.16	65%	-20%

La SNTR-Transport a formé durant l'exercice 2013, 202 agents pour un montant de 5 050 449,16 DA.

D'après le tableau ci-dessus, nous remarquons que la SNTR GROUPE fait preuve de conscience en matière de ressources humaines car le nombre de formation augmente chaque année.

La formation a porté sur les thèmes suivants :

- ❖ Communication sociale.
- ❖ Nouveau Système Comptable Financier.
- ❖ La gestion des déchets Spéciaux Dangereux.
- ❖ La nouvelle Loi des Finances 2013.
- ❖ Métier de Manager.
- ❖ Contrôleur de Gestion.
- ❖ La Gestion des Ressources Humaines.
- ❖ Formation Perfectionnement chargé de l'Administration du Transport et Contrôleur de Gestion
- ❖ Obtention Permis de conduire « E ».
- ❖ Formation de Perfectionnement des chauffeurs SR.

❖ Approche Processus et Optimisation des Performance.

3.1.5.4.7 La satisfaction des salariés

SNTR TRANSPORT ne possède pas d'informations concernant le degré de satisfaction de ses employés qui est primordiale afin de mesurer la fidélité de ces derniers, pour cela nous recommandons à SNTR TRANSPORT de mettre en place une enquête annuelle qui concerne le taux de satisfaction par rapport aux variables suivantes:

V1 : Relations internes et relations avec les supérieurs.

V2 : Les conditions de travail.

V3 : Les conditions de rémunération.

V4 : L'appréciation du rythme de travail.

3.1.6 **Le tableau de bord prospectif proposé pour la SNTR TRANSPORT**

Tableau N°19 : Tableau de Bord Prospectif

Axe	Objectifs stratégiques	indicateurs	Réalisation	Valeurs cible	Taux de RL	Actions
finance	Améliorer la rentabilité	Retour sur investissement	3%	36%	8%	<i>Diminuer le nombre de parc affecté. Minimiser les charges</i>
	Maintenir le taux de croissance du chiffre d'affaires	Evolution du CA	178 6893706	2459030000	72,7%	<i>Augmenter la productivité par vhl</i>
	Maitriser les charges	Évolution des charges	24%	18%	75%	<i>Revoir la méthode d'analyse des couts</i>
Clients	Suivre les réalisations par client	<u>Réalisation par client(DA):</u> NAFTAL MDN SCIMAT UNPO CRA DIVERS	722 561 332 738 776 654 7 982 000 65 000 775 36 440 781 216 132 165	983 612 000 1008202 300 11 065 635 89 508 692 50 164 212 297 542 630	73,5% 73.25% 72.13% 72.61% 72.64% 72.63%	<i>Fidéliser les clients</i>
	Augmenter la part de marché	Part de marché	42.8%	61%	70%	<i>Améliorer l'image de l'entreprise dans le marché</i>
processus	la relation entre évolution d'effectifs et le chiffre d'affaires	Evolution d'effectifs	1384	1 442	96 %	
	Eviter la perte de temps (plus de temps plus de charges)	Temps moyen d'une panne	ABS.I	ABS.I	ABS.I	<i>Réintégration de la filiale MAINTENACE PLUS dans la SNTR TRANSPORT</i>
	Améliorer communication des informations	Qualité de système d'information	ABS.I	ABS.I	ABS.I	<i>Synchroniser l'échange d'informations</i>
apprentissage	Amélioration de la productivité des employer	Productivité individuelle	1 258 825	1 705 291	74%	<i>*Motivation des personnelles *La formation</i>
	Motivation du personnel	Evolution d'effectifs	1384	1 442	96 %	<i>Maitriser bien la fonction GRH</i>
		Turnover	29%	ABS.I	ABS.I	<i>Revoir les conditions de travail</i>
		Taux d'absentéisme	3%	2%	66%	<i>Motivation du personnel</i>
		La satisfaction des salariés	ABS.I	ABS.I	ABS.I	<i>Mise en place d'une enquête annuelle</i>
Améliorer le potentiel du personnel	Nombre de formation(en valeur)	5 050 457.16	7 724 000.00	65%	<i>Augmenter le nombre de formation</i>	

Source : élaboré par nous-même.

Conclusion

Afin d'améliorer les pratiques du contrôle de gestion au sein de LA SNTR TRANSPORT, il faut des aménagements d'ordre structurel dans le but de concrétiser leur dynamique, ainsi une motivation de la part des responsables qui chapeautent la fonction de la présidence vu qu'ils ont le pouvoir de faire des suggestions au niveau de la tutelle.

Le tableau de bord proposé dans la 3ième section représente une solution préalable pour l'amélioration de la performance pour l'entreprise, c'est un ensemble d'indicateurs essentiels pour une gestion et la prise de décision.

CONCLUSION GENERALE

La conclusion générale

L'entreprise algérienne est amenée à procéder de manière intelligente afin d'assurer sa pérennité ainsi que sa rentabilité tout en s'adaptant aux exigences de la globalisation, car la performance de l'entreprise, ne doit pas être estimée seulement en terme de productivité et de bénéfice financier.

Toutefois, la performance d'une entreprise est une notion difficile à cerner à cause de la multiplicité de ses aspects. La performance est une notion multidimensionnelle, elle est à la fois l'efficacité, l'efficience et l'économie, financière ou non financière.

De ce fait, les techniques, les outils, les instruments et les indicateurs de mesure de performance doivent être conçus dans le cadre d'un système permanent, cohérent et réactif. Ils doivent être faciles à mettre en œuvre tout en permettant une analyse profonde des performances. Leur choix requiert de la rigueur, de la précision et de l'objectivité puisqu'il conditionne la valeur des résultats de la mesure des performances ainsi que la pertinence des conclusions qui en découlent. Ce choix conditionne la nature même des décisions à prendre.

Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance au sein de la « SNTR Transport » réside dans ses différents tableaux de bord ainsi que son rapport de gestion qui donnent la situation de l'entreprise à tous moments, mais l'absence de la comptabilité analytique et du tableau de bord prospectif constitue un obstacle pour la progression et l'amélioration de la performance de l'entreprise, d'où la nécessité de soulever ce point aux yeux des responsables et décideurs de l'entreprise afin de se pencher sur la question et adopter ces deux outils dans l'entreprise qui sont devenus de nos jours indispensables pour tout manager dans l'exercice de ses fonctions.

Après avoir analysé le tableau de compte de résultats nous en sommes ressortis avec les constats suivants :

- Le chiffre d'affaire évolue de manière positive ;
- La variation de la valeur ajoutée affiche une évolution très satisfaisante ;
- La productivité de la main d'œuvre est en constante progression ;
- L'EBE est négatif dû à la proportion importante des frais du personnel ;
- Le taux de marge bénéficiaire enregistre une diminution par rapport à l'année 2012 ;

- Le taux de rentabilité de capitaux propres en 2013 est positif mais a connu une régression par rapport à l'année précédente ;
- Le ratio de couverture des frais du personnel est jugé critique ;

Après l'élaboration du tableau de bord prospectif nous constatons ce qui suit :

- Les capitaux investis ne génèrent pas un résultat d'exploitation important ;
- L'entreprise a du mal à atteindre ses objectifs ;
- Les deux principaux clients de la « SNTR Transport » sont NAFTAL et le MDN ;
- La « SNTR Transport » est leader dans le marché Algérien avec 42.8% de part de marché ;
- La « SNTR Transport » investie beaucoup dans la formation du personnel ;
- La société ne dispose pas de données lui permettant de calculer la satisfaction de son personnel.

Ces résultats nous permettent maintenant de vérifier les hypothèses posées dans l'introduction:

- La 1^{ère} hypothèse est la suivante : La performance de la « SNTR Transport » peut être mesurée en analysant certains résultats financiers et économiques figurant dans les états financiers.

Cette hypothèse est juste et confirmée comme nous l'avons vérifié dans notre étude.

- La 2^{ème} hypothèse est la suivante : « SNTR » est une entreprise performante.

Cette hypothèse n'est pas correcte car la « SNTR » n'est pas performante, comme nous avons pu le voir dans notre étude de cas.

- La 3^{ème} hypothèse est la suivante : le tableau de bord prospectif est un outil qui permet à la « SNTR » piloter sa performance.

Cette hypothèse est juste et confirmée comme nous l'avons vérifié dans notre étude.

Nous proposons les recommandations et les suggestions suivantes :

- Améliorer sa part du marché ;
- La réduction du flottement ;
- La maîtrise des délais de route ;
- A mettre à niveau, rajeunir et optimiser les effectifs par rapport à l'outil de travail ;
- A introduire la formation interne dans le plan de formation de l'entreprise ;
- A maintenir la certification ISO 9001 et adoption des normes HSE ;

- Un contrôle plus strict des dépenses en matière de consommations de carburant, et plus particulièrement les dépenses de maintenance par une gestion moderne de la flotte et un suivi de rentabilité par véhicule ;
- Etablir un tableau de bord prospectif.

RESUME

Résumé

Le contrôle de gestion par définition est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour l'atteinte des objectifs de l'organisation, dans notre présent travail nous avons essayé de mettre en évidence le rôle du contrôle de gestion, et le poids qu'il occupe au sein de l'organisation en matière d'amélioration de la performance, dans un environnement qui est de plus en plus volatile et qui met la pérennité de l'entreprise en danger d'où la nécessité de se doter d'un système sur lequel reposent les managers dans leurs prises de décisions, et cela grâce aux divers outils dont il dispose tel que les tableaux de bord, la gestion budgétaire ou encore la comptabilité analytique. La place du contrôle de gestion demeure une obligation à toutes entreprises visant la performance et la prospérité.

De nos jours la performance pour les entreprises ce n'est pas une fin en soi, le plus important c'est le demeuré et cela est possible par le biais de la panoplie d'outils de mesure et de pilotage de la performance, qui ont connus une révolution ces dernières années avec l'apparition de nouveaux outils plus élaborés et sophistiqués, facilitant ainsi l'amélioration de la performance et sa maîtrise d'un côté, et procurer une vue d'ensemble sur toute l'entreprise. L'entreprise publique algérienne n'est plus dans l'optique traditionnelle notamment après l'ouverture du marché, elle est à présent tenue de réaliser des profits au même rythme que les entreprises du secteur privé.

Mots clés :

Contrôle de gestion, performance, mesures de la performance, outils de mesure.

Summarize

The definition of management control is the process by which managers ensure that resources are obtained and used effectively and efficiently to achieve the objectives of the organization, in our present work we try to highlight the role of management control, and weight it occupies within the organization in terms of performance improvement, in an environment that is increasingly volatile and that puts the sustainability of the company in danger Hence the need to develop a system on which rest the manager snuff in their decisions, thanks to the various tools available that tell dashboards, budgeting or cost accounting. Place of management control remains a requirement for all companies to the performance and prosperity.

Nowadays performance for companies it is not an end in itself, the most important is the remained and this is possible through the range of measurement tools and performance management, which known a revolution in recent years with the emergence of new more advanced and sophisticated tools, facilitating performance improvement and mastery on one side, and provide an overview of the entire company.

The Algerian public company is no longer in the traditional optical especially after the opening of the market, it is now required to make a profit at the same rate as private sector companies.

Keywords:

Management control, performance, performance mesures, measuring tools.

BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrage :

- ❖ ALAZARD (C) et SEPARI (S) : « contrôle de gestion manuel et application », édition DUNOD, paris 2010
- ❖ ALAZARD C et SEPARI S, « contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, 2007
- ❖ ANTHONY (R.N): « planning and contrôle système », HARVARD UNIVERSITY, 1965
- ❖ ARDOIN, MICHEL, SCHMIDT « le contrôle de gestion », édition Publi-Union,
- ❖ Ardouin, Michel et Schmidt, 1985
- ❖ Bouquin H, La Maitrise des Budgets dans l'Entreprise, Edicef, Paris, 1992,
- ❖ Bouquin H, Le contrôle de gestion, puf, Paris, 3^{ème} édition, 1997
- ❖ Bouquin H., Les fondements du contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, « Que sais-je ? », n° 2892. Cité par Alazard C. et Separi S., (2004)
- ❖ Burlaud A, Langlois G, Bringer M, Bonnier C, Contrôle de gestion, édition Foucher, Paris, 2010,
- ❖ Burlaud A. Lorino, Comptes et récits de la performance Edition 1995.
- ❖ Chiapello E. et al., (2008), Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques, 3^{ème} Edition, Dunod .
- ❖ Colin H, et Pesqueux Y, Le contrôle de gestion, Dunod, Paris, 1998
- ❖ Comptabilité générale de l'entreprise Edition de Boek ; 2003.
- ❖ Conception du chargé de l'étude sur la base de bouquin H, (1991).
- ❖ 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, 1^{ère} Edition, Edition Travaux et Recherches
- ❖ DE BOISLANDELLE H, M, « dictionnaire de gestion, vocabulaire, vocabulaire, concepts et outils », édition ECONOMICA, paris, 1988,
- ❖ Économie politique, Edition PUF Paris, 1959,
- ❖ Frery F. et al., *Stratégique*, 7^{ème} Edition, Pearson Education,
- ❖ Guedj N., (1991), Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Editions d'Organisation,
- ❖ Guedj N., (2000), *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, Editions d'Organisation, (Avec adaptation).
- ❖ Jaulant P. et Quarès M-A., (2004), Méthodes de gestion : Comment les intégrer, Editions d'Organisation.
- ❖ Laaribi M., (2004), Le contrôle de gestion dans les entreprises marocaines : Concepts et pratiques, 2^{ème} Edition, Facogem,
- ❖ Lebas.m(1995), « oui, il faut définir la performance », in revue française de comptabilité, juillet-aout,
- ❖ LEDRUC M, « capital-compétence dans l'entreprise », édition ESF, paris, 2007
- ❖ LONING(H), PESQUEUX(Y):«*Le contrôle de gestion*», édition DUNOD, Paris, 1998

BIBLIOGRAPHIE

- ❖ Lorino P., (1991), *Le contrôle de gestion stratégique : La gestion par activités*, Dunod. Cité par Délégation interministérielle à la réforme de l'État Française., (2003)
- ❖ Lorino P., (1995), *Comptes et récits de la performance : Essai sur le pilotage de l'entreprise*, Editions d'Organisation. Cité par Burlaud A. et al. (2004).
- ❖ LORINO Philippe, *Méthode et pratique de la performance 3^{ème} Édition*, édition d'organisation 2003
- ❖ Lorino.L(2003), « méthodes et pratique de la performance ».Edition d'organisation .
- ❖ MAADANI (M) et SAÏD (K): « management et pilotage de la performance », édition Hachette, PARIS 2009.
- ❖ Mangotteau E., (2001), *Contrôle de gestion*, DECF, U.V.7, Ellipses.
- ❖ Messier S., (2006), *Mesure et analyse de la performance*, Hachette technique.
- ❖ Michel Gervais, « contrôle de gestion », édition economica, 1988.
- ❖ MOLHO D et POISSON D.F, « la performance globale de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2003.
- ❖ Kaplan. R et Norton. D (1994), « le tableau de bord prospectif : un système de pilotage de la performance in *Les systèmes de mesure de la performance* », Harvard Business Review (1999).

Sites internet :

- ❖ <http://corinne.zambotto.free.fr/cours/CFE/CFE14.pdf>.
- ❖ <http://www.francais.cci-paris-idf.fr/wp-content/uploads/downloads/2011/10/productivite.pdf>
- ❖ <Http://www.marketing-etudiant.fr/benchmarking.html> consulter le 24/03/2015 à 13:29
- ❖ Wikipedia., « Kaizen ». <http://fr.wikipedia.org/wiki/Kaizen> consulter le 25/04/2015 à 10.32

Revue :

- ❖ Chatelain-Ponroy S. et Sponem S., "Evolutions et permanence du contrôle de gestion", *Economie et management*, n°123 Avril 2007.

Thèse :

- ❖ LALILECHE F et LOUCHICHE N, sous la direction de Mm MOUSSOU, «la fonction du contrôle de gestion : mesure et pilotage de la performance», mémoire de master en science de gestion, option CCA, université.

Autres :

- ❖ Sadeg, M(1998), « management des entreprises politiques », les presses d'Alger.

TABLE DES MATIERES

Chapitre1 : Généralités sur le contrôle de gestion

Introduction.....	2
Section 1 Aperçu sur le contrôle de gestion.....	3
1.5 L'APPARITION DU CONTROLE DE GESTION.....	3
1.6 Définitions.....	4
1.7 PROCESSUS DE CONTROLE DE GESTION.....	5
1.7.1 Planification.....	5
1.7.2 Budgétisation.	6
1.7.3 Action et Suivi des réalisations.	6
1.8 LES POLES DU CONTROLE DE GESTION	8
1.8.1 Les objectifs.	8
1.8.2 Les moyens.	8
1.8.3 Les résultats	8
Section2 Missions et Objectifs du contrôle de gestion	9
Introduction.....	9
2.3 Missions du Contrôle de gestion.....	9
2.5.1 Pilotage de la performance.	9
2.5.2 Pilotage du changement.	10
2.5.3 Conditions d'accomplissement des missions du Contrôle de gestion.	12
2.2 Objectifs du Contrôle de gestion	12
2.1.3 Réconcilier Contrôle de gestion stratégique et Contrôle de gestion opérationnel.....	13
2.2.2 Eliminer les effets pervers des systèmes de mesure de performance.....	13
2.2.3 Lever le paradoxe de la marche arrière	14
2.2 Conditions de réussite des objectifs du Contrôle de gestion	14
2.4.4 La répartition des rôles ou l'implication généralisée.....	14
2.4.5 Les modalités de mise en place	15
2.4.6 L'apport de la communication	15
Section 3 Outils du contrôle de gestion	16
3.1 Outils du Contrôle de gestion.....	16
3.1.1 Planification stratégique et opérationnelle.....	18
3.1.1.1 Plan stratégique.....	18
3.1.1.2 Plan opérationnel.....	19
3.1.1.3 Plan d'actions annuel.....	19

TABLE DES MATIERES

3.1.2 Gestion budgétaire.....	20
3.1.2.1 La budgétisation.....	21
3.1.2.2 Le contrôle budgétaire.....	22
3.1.3 Segmentation des activités.....	23
3.1.3.1 Approche par les centres de responsabilité.....	24
3.1.3.2 Approche par les activités.....	24
3.1.4 Analyse des coûts.....	26
3.1.4.1 Méthode des coûts complets.....	26
3.1.4.2 Méthodes des coûts partiels.....	27
3.1.4.3 La comptabilité par activités.....	27
3.1.5 Tableaux de bord et reporting.....	29
3.1.5.2 Le reporting : Mission de compte rendu.....	29
3.1.5.3 Le tableau de bord : Mission de pilotage.....	29
3.2.5.2.1 Les tableaux de bord prospectifs : Balanced Scorecard.....	31
3.2.5.2.2 L'exploitation et l'animation des tableaux de bord.....	31
3.1.6 Systèmes d'information.....	32
Conclusion	32

Chapitre2 : Performance d'entreprise

Introduction.....	36
Section 1	36
1.3 Définitions	36
1.1.1 Définition 1.....	36
1.1.2 Définition 2.	36
1.1.3 Définition 3.....	37
1.4 La définition de l'indicateur de performance.....	37
1.2.1 Les typologies des indicateurs de performance.....	37
1.2.2 Indicateur de résultat et indicateur de suivi.....	37
1.2.3 Indicateurs de pilotage et indicateurs de reporting.....	38
1.3 La typologie de la performance.....	39
1.3.1 La performance organisationnelle.....	39
1.3.2 La performance stratégique et la performance concurrentielle.....	39
1.3.3 La performance humaine.....	40

TABLE DES MATIERES

Section2 Concepts clés de la performance.....	42
Introduction.....	42
2.1 L'économie.....	42
2.4 L'efficience.....	42
2.3 L'efficacité.....	43
2.4 Rentabilité.....	43
2.4.1 La Rentabilité Economique	44
2.4.2 LA Rentabilité Financière.....	44
2.4.3 La productivité.....	45
Section 3 Importance, outils et modèles d'évaluation de la performance.....	47
3.1 Importance de l'évaluation de la performance.....	47
3.2 Les outils de pilotage de la performance.....	49
3.2.1 Les outils de pilotage classique.....	49
3.2.1.1 Les outils prévisionnels.....	49
3.2.1.1.1 Le plan stratégique.....	49
3.2.1.1.2 Le budget.....	50
3.2.1.3 Les outils d'appui.....	50
3.2.1.2.1 Benchmarking.....	50
3.2.1.2.2 La réingénierie des processus d'affaires (reengineering)	51
3.2.1.3.2 Les outils de suivi de réalisation.....	51
3.2.2.1 La comptabilité générale.....	52
3.2.2.2 La comptabilité de gestion (Analytique)	52
3.2.2.3 Le contrôle budgétaire.....	52
3.2.2.4 Le tableau de bord	53
3.2.2.5 Les tableaux de bord : traditionnels.....	53
3.2.2.6 Les tableaux de bord : multidimensionnels.....	54
3.4 Les principaux modèles de mesure de la performance.....	54
3.5 Le modèle EEE.....	55
3.3.1 Le modèle Inputs-Outputs-Outcomes.....	56
3.3.2 1Le Balanced Scorecard.....	58

Chapitre 3 : Cas pratique

Introduction.....	63
Section 1 La présentation d'organisme d'accueil	64
1.5 Présentation du groupe SNTR.....	64

TABLE DES MATIERES

1.6 Les principes de l'organisation.....	65
1.6.1 La structure de groupe SNTR.....	65
1.6.2 L'organigramme de groupe SNTR.....	67
1.6.2.1 LA SOCIÉTÉ-MÈRE.....	67
1.6.2.2 AGEFAL	67
1.6.2.3 SNTR TRANSPORT.....	67
1.6.2.4 SNTR AGS.....	68
1.6.2.5 SASPS.....	68
1.6.2.6 SOLITRANS.	68
1.6.2.7 SNTR FORMATION.	68
1.6.3 L'offre actuelle du Groupe SNTR.	70
1.6.3.1 Les domaines d'activités du GROUPE SNTR.	70
1.6.4 Présentation de la filiale « SNTR TRANSPORT ».	70
1.6.4.1 Historique de la société «SNTR TRANSPORT».	70
1.6.4.2 Présentation de la filiale.	72
1.6.4.3 fiche d'identité de la « SNTR TRANSPORT ».	72
1.6.4.4 Les domaines d'activités principales de la filiale SNTR TRANSPORT	72
1.6.4.5 Les missions de SNTR TRANSPORT.	73
1.6.4.6 Les créneaux dans lesquels évolue la filiale « SNTR TRANSPORT ».	73
1.6.4.7 ORGANIGRAMME DU GROUPE SNTR.	74
Section 2 : L'analyse de la performance au sein de la SNTR TRANSPORT.....	75
2.14 LES VENTES ET PRODUITS ANNEXES (CHIFFRE D'AFFAIRES)	75
2.15 LES RESULTATS DE GESTION	75
2.16 RATIOS D'ACTIVITE	77
2.16.1 Taux de variation du chiffre d'affaires HT	77
2.17 RATIOS DE RENDEMENT.....	77
2.17.1 Production de la main d'œuvre	78
2.17.2 Rendement de la main d'œuvre	78
2.18 RATIOS DE PROFITABILITE.....	78
2.5.1 Taux de marge brute d'exploitation.....	78
2.1.1 Taux de marge bénéficiaire.....	79
2.19 RATIOS DE RENTABILITE.....	79
2.6.1 Taux de rentabilité des capitaux propres.....	79
2.6.2 Taux de rentabilité brute des ressources stables.....	79
2.6.3 Taux de rentabilité économique.....	79
2.5.1 RATIOS DE REPARTITION DE LA VALEUR AJOUTEE	80
2.6.3 Personnel	80
Conclusion.....	81

TABLE DES MATIERES

Section 3 recommandations : élaboration d'un tableau de bord prospectif pour la SNTR	
TRANSPORT.....	82
3.3 Les étapes d'élaboration d'un tableau de bord prospectif pour la SNTR	
TRANSPORT.....	82
3.3.1 Etude de l'environnement « L'analyse SWOT »	82
3.3.2 Les objectifs stratégiques de SNTR TRANSPORT.....	83
3.3.3 La carte stratégique	84
3.3.4 Tableau des indicateurs choisis.....	85
3.3.5 Calcule des indicateurs choisis.....	86
3.1.5.2 Axe financier	86
3.3.5.1 Retour sur investissement (ROI)	86
3.1.5.1.4 Evolution du CA	87
3.1.5.1.5 Évolution des charges	88
3.1.5.2 Axe client	89
3.1.5.5.1 Indicateurs de l'axe client.....	89
3.1.5.5.2 Réalisation par client.....	89
3.1.5.3.3 Part de marché	90
3.1.5.3 Axe processus interne.....	91
3.1.5.2.1 Indicateurs de l'axe « processus interne »	91
3.1.5.4 Axe apprentissage.....	91
3.1.6.4.1 Indicateurs de l'axe apprentissage organisationnel.....	91
3.1.6.4.2 Evolution d'effectifs.....	92
3.1.6.4.3 Le turnover.....	93
3.1.6.4.4 Taux d'absentéisme	94
3.1.6.4.5 Nombre de formation.....	94
3.1.6.4.6 La satisfaction des salariés.....	95
3.1.7 Le tableau de bord prospectif proposé pour la SNTR TRANSPORT.....	104
Conclusion	105
CONCLUSION GENERAL	108
BIBLIOGRAPHIE	
TABLE DES MATIERES.	

ANNEXES

EXAMEN DES COMPTES DU BILAN :

1.1. EXAMEN DES COMPTES DE L'ACTIF :

Actif	Montant brut	Amort/ prov	Montant net
ACTIF IMMOBILISÉ (NON COURANT)			
Ecart d'acquisition(ou goodwill) :			
Immobilisations incorporelles :	727 237,50	307 010,67	420 226,83
Immobilisations corporelles :	9 240 727 898,18	5 800 560 606,68	3 440 167 291,50
Immobilisations en cours :	56 793 695,61	0,00	56 793 695,61
Immobilisations financières :	62 956 929,77	0,00	62 956 929,77
TOTAL ACTIF NON COURANT	9 361 205 761,06	5 800 867 617,35	3 560 338 143,71
ACTIF COURANT:			
Stocks et encours	89 104 407,48		89 104 407,48
Créances et emplois assimilés	2 419 037 819,69	13 831 763,89	2 405 206 055,80
Disponibilités et assimilés	149 641 075,95		149 641 075,95
TOTAL ACTIF COURANT	2 657 783 303,12	13 831 763,89	2 643 951 539,23
TOTAL GENERAL ACTIF	12 018 989 064,18	5 814 699 381,24	6 204 289 682,94

1.2. EXAMEN DES COMPTES DU PASSIF :

PASSIF	MONTANT
Capital émis (ou compte de l'exploitant) :	1 000 000 000,00
Primes et réserves (réserves consolidées (1)) :	58 897 578,41
Résultat net (résultat net part du groupe) (1) :	35 648 100,59
Autres capitaux propres report à nouveau :	119 766 057,89
CAPITAUX PROPRES	1 214 311 736,89
Emprunts et dettes financières :	1 936 541 797,54
Impôts (différés et provisionnés) :	
Provisions et produits comptabilisés d'avance	37 240 829,04
TOTAL PASSIFS NON COURANTS	1 973 782 626,58
Fournisseurs et comptes rattachés:	1 513 595 440,58
Impôts:	249 916 226,32
Autres dettes non courantes:	1 252 683 652,57
TOTAL PASSIFS COURANTS	3 016 195 319,47
TOTAL GENERAL PASSIF	6 204 289 682,94

ANNEXES

II. EXAMEN DES COMPTES DE RESULTAT

N° de compte	Désignation	Réalizations	Réalizations	EVOL
		2012	2013	en%
70	Ventes et produits annexes	1 697 232 996	1 834 046 327	8%
73	Production immobilisée	10 941 854	71 218 283	551%
	La Production	1 708 174 850	1 905 264 610	12%
60	Achats consommées	449 155 789	518 094 647	15%
61+6 2	Services extérieurs et autres consommations	570 633 321	563 634 684	-1%
	La consommation	1 019 789 111	1 081 729 331	6%
	La Valeur Ajoutée	688 385 739	823 535 280	20%
63	Charges de personnel:	685 037 716	816 682 677	19%
64	Impôts, taxes et versements assimilés:	50 842 087	48 227 078	-5%
	Excédent Brut d'Exploitation:	-47 494 064	-41 374 476	-13%
75	Autres produits opérationnels : (divers)	559 068 447	590 644 915	6%
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions :	11 679 763	53 527 740	358%
65	Autres charges opérationnels :	17 053 869	22 726 819	33%
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur:	437 610 889	440 862 334	1%
	Résultat opérationnel	68 589 389	139 209 026	103%
76	Produits financiers	7 545	121 955	1516%
66	Charges financières	8 998 194	88 828 162	887%
	Résultat financier	-8 990 649	-88 706 207	887%
	Résultat ordinaire avant impôts	59 598 740	50 502 819	-15%
697	impôt consolidation fiscale groupe sntr	17 692 447	7 837 229	-56%
692	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires	-18 483 211	7 017 489	-138%
	Total des produits des activités ordinaires:	2 278 930 606	2 549 559 220	12%
	Total des charges des activités ordinaires:	2 218 541 101	2 513 911 119	13%
	Résultat net des activités ordinaires:	60 389 505	35 648 101	-41%
	RESULTAT NET DE L'EXERCICE	60 389 505	35 648 101	-41%

