

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE DE KOLEA

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme
master en science de gestion**

OPTION : contrôle de gestion

Thème :

**Le rôle de contrôle de gestion dans la mesure de la
performance global de l'entreprise Algérienne**

Etude de cas : EPE TONIC INDUSTRIE

Elaboré par :

ELMAHDI Walid

TAHRAOUI Abdelkader

Encadré par :

M^{me} A. DELMAJI

Enseignante à l'ESC koléa

Lieu de stage : EPE TONIC INDUSTRIE. Site de Bousmail

Période de stage : du 13/ 02/2018 au 12/03/2018

Année universitaire : 2017/2018

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE DE KOLEA

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme
master en science de gestion**

OPTION : contrôle de gestion

Thème :

**Le rôle de contrôle de gestion dans la mesure de la
performance global de l'entreprise Algérienne**

Etude de cas : EPE TONIC INDUSTRIE

Elaboré par :

ELMAHDI Walid

TAHRAOUI Abdelkader

Encadré par :

M^{me} A. DELMAJI

Enseignante à l'ESC koléa

Lieu de stage : EPE TONIC INDUSTRIE. Site de Bousmail

Période de stage : du 13/ 02/2018 au 12/03/2018

Année universitaire : 2017/2018

REMERCIEMENT

*LE PRÉSENT MÉMOIRE A ÉTÉ RÉALISÉ GRÂCE À LA PARTICIPATION
EFFECTIVE ET SOUTENUE DE DIVERSE PERSONNE.*

POUR COMMENCER JE VEUX ADRESSER MES REMERCIEMENTS À :

*MD DELMADJI AHLAM, MON ENCADREUR POUR SA GRANDE
DISPONIBILITÉ ET SES*

*PRÉCIEUX CONSEILS ET SES ENCOURAGEMENTS TOUT AU LONG DE
LA RÉDACTION*

DE MÉMOIRE.

*NOUS REMERCIONS ÉGALEMENT MR ZATIMI ABD EL-RAHMANE,
MON ENCADREUR À L'ENTREPRIS TONIC*

INDUSTRIE POUR SON AIDE PRÉCIEUSE.

*NOS REMERCIEMENT VONT AUSSI À TOUTES LES PERSONNES QUI
ONT PARTICIPÉ DE PRÈS OU*

LOIN À MES RECHERCHES ET À L'ÉLABORATION DE CE MÉMOIRE.

MERCI À VOUS TOUS...

DÉDICACE

Pour commencer je dédie ce travail à mes chers parents qui m'ont soutenue dans tous les circonstances et m'ont impliqué le sens du travail rigoureux et fait dans les temps, à mes sœurs Hanane et Amel et à ma grand-mère qui m'a toujours aider avec son douaa et mon grand-père qui ma soutenue jusqu'à son dernier souffle, ainsi qu'à tout le reste de ma famille.

À tous mes amis tachgouste abdelkader ramdani alrabi modresse saïfe dine nourdine bezerle hamidi akli madni nabil fidjel Abderrahmane wansse walid benahmed batoul qui m'ont soutenu de prêt ou de loin et a ceux qui me porte dans leur cœur.

TAHRAOUI ABDELKADER

DÉDICACE

Pour commencer je dédie ce travail à mes chers parents qui m'ont soutenue dans tous les circonstances et m'ont impliqué le sens du travail rigoureux et fait dans les temps, à mes frères hocine, ahcene, belou et bilhel, ma sœur khadidja, et à ma grand-mère qui m'a toujours aider avec son douaa, ainsi qu'à tout le reste de ma famille.

À tous mes amis salsabil merouane bilhel abdou imane zola kenza kalfawi baby ismail oussama bilhel balota abas nacer youcef trizour samy yasre nofle maher hamza kader cherif saidi walid, et qui m'ont soutenu de prêt ou de loin et a ceux qui me porte dans leur cœur.

EL MAHDI WALID

Liste des tableaux

Numéro	Titre	Page
Tableau N°1.1	Genèse du contrôle de gestion	04
Tableau N°1.2	forme d'implication autoritaire dans la prise de décision.	10
Tableau N°1.3	les rôles nouveaux et classiques de contrôle de gestion.	16
Tableau N°1.4	les qualités techniques et humaines du contrôleur de gestion.	16
Tableau N°1.5	typologie des outils de contrôle de gestion (Arnaud).	17
Tableau N°2.1	tableau comparatifs des performances internes et externes.	41
Tableau N°2.2	Le montage des actifs intangibles de Sveiby.	60
Tableau N°2.3	La matrice des déterminants et des résultats.	63
Tableau N°2.4	mesures primaires et secondaires sélectionnées pour chaque partie prenante à la banque de Montréal.	65
Tableau N°2.5	critères de performance répertoriés à travers les six modèles de performance retenus.	66
Tableau N°3.1	production réalisée par unité	86
Tableau N°3.2	les pertes potentielles	88
Tableau N°3.3	variation de chiffre d'affaire	89
Tableau N°3.4	variation de chiffre de d'affaire	90
Tableau N°3.5	variation de chiffre d'affaire	91
Tableau N°3.6	présentation de chiffre d'affaire réel et prévisionnel	91
Tableau N°3.7	variation de chiffre d'affaire 2016/2017	93
Tableau N°3.8	présentation de production de l'exercice	93
Tableau N°3.9	présentation des Consommations intermédiaires	93
Tableau N°3.10	La variation de la valeur ajoutée 2016-2017	94
Tableau N°3.11	La variation des Charges du personnel	94
Tableau N°3.12	Présentation de l'IBE 2016-2017	94
Tableau N°3.13	La variation du Résultat Net de l'Exercice 2017	95
Tableau N°3.14	Présentation de tous les indicateurs du TR	95
Tableau N°3.15	l'évolution des approvisionnements	96
Tableau N°3.16	Evolution des importations	96
Tableau N°3.17	Evolution des approvisionnements locaux	97
Tableau N°3.18	présentation les totaux des approvisionnements	97
Tableau N°3.19	Effectif global de l'EPE Tonic Industrie	98

Tableau N°3.20	Effectif global de l'EPE Tonic Industrie	98
Tableau N°3.21	Effectifs par genre	99
Tableau N°3.22	présentation de masse salariale entre 2016-2017	99
Tableau N°3.23	montant Global de la Formation pour 2017	100
Tableau N°3.24	La part de marché de deux produits leader	107
Tableau N°3.25	l'évolution de nombre des clients	108
Tableau N°3.26	Evolution du chiffre d'affaires	109
Tableau N°3.27	Taux de rendement des capitaux investis (ROI)	109
Tableau N°3.28	Ratio d'activité	110
Tableau N°3.29	L'évolution de l'effectif	111
Tableau N°3.30	La productivité du personnel	113
Tableau N°3.31	Niveau de production des déchets	114
Tableau N°3.32	Sustainability Balanced Scorecard	114

Liste des figures

Numéro	Titre	Page
Figure N°1.1	le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage.	09
Figure N°1.2	le contrôle de gestion est intégrer à la fonction financière	11
Figure N°1.3	le contrôle de gestion est sous la direction générale et indépendante de direction financière	12
Figure N°1.4	le contrôle de gestion n'intervient pas	12
Figure N°1.5	stratégie-contrôle de gestion-opération stratégie	13
Figure N°1.6	typologie des plans	18
Figure N°1.7	l'articulation des budgets	21
Figure N°1.8	diagramme de procédure budgétaire	21
Figure N°1.9	les écarts des résultats	22
Figure N°1.10	Approche par les centres de responsabilité VS Approche par les activités.	24
Figure N°1.11	principe de base de méthode ABC	27
Figure N°1.12	Système d'information hiérarchique classique et le rôle d'interface de contrôle de gestion	32
Figure N°2.1	critère de la performance	38
Figure N°2.2	les composantes de la performance	38
Figure N°2.3	Les quatre piliers de la performance organisationnelle	42
Figure N°2.4	la performance globale	43
Figure N°2.5	les composantes de RSE	47
Figure N°2.6	architecture de tableau de bord prospectif	55
Figure N°2.7	L'axe financier	56
Figure N°2.8	une chaîne de causalité pour BSC d'après Bieker et Gminder en 2001.	58
Figure N°2.9	Sustainability balanced scorecard	59

Figure N°2.10	Le navigateur Skandia AFS	62
Figure N°2.11	La pyramide de la performance de Lynch et Gross	63
Figure N°3.1	Fiche signalétique	62
Figure N°3.2	Production Réalisée Par Unité (Tonne)	87
Figure N°3.3	présentation des pertes potentielles	88
Figure N°3.4	Chiffre d’Affaires 2016 – 2017	90
Figure N°3.5	Chiffre d’Affaires 2017 (Budget et Réalisation)	90
Figure N°3.6	Le montant global des approvisionnements	96
Figure N°3.7	les importations de 2016-2017	97
Figure N°3.8	Les approvisionnements locaux de 2016-2017	97
Figure N°3.9	Evolution de la masse salariale 2016-2017/UM : MDA	99
Figure N°3.10	La carte stratégique de TONIC INDUSTRIE	104
Figure N°3.11	liens de causalité entre les indicateurs	116

Liste des annexes

Numéro	Titre
Annexe N°01	Organigramme générale de TONIC INDUSTRIE montrant le positionnement de contrôle de gestion
Annexe N°02	Organigramme de la direction contrôle de gestion de TONIC INDUSTRIE
Annexe N°03	Bilan 2017
Annexe N°04	Compte de résultat 2017

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
ABC	Activity based coasting
ABM	Activity based mangement
BFR	Besoin de fond de roulement
BSC	Balance scorecard
CA	Chiffre d'affaire
CDA	Conseil d'administration
CDG	Contrôle de gestion
CG	Contrôleur de gestion
DFC	Direction finance et comptabilité
DG	Direction générale
DPSIR	Drive-Force motrice, Pressure-Pression, State-Etat, Impact et Response-Réponse
DRH	Direction ressources humaine
EPE	Entreprise publique économique
ERP	Entreprise ressource planning
ETE	Evolution de cash-flow
FR	Fond de roulement
GM	General Motors
GRH	Gestion des ressources humaines
HT	Hors taxe
IBE	Insuffisance brut d'exploitation
IBS	Impôt sur les bénéfices des entreprises
MS	Masse salariale
MB	Marge brut
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
PI	Productivité individuel
PE	Production d'exercice
PME	Petite moyenne entreprise
RCAI	Résultat courant avant impôt
RHE	Résultat hors exploitation
RP	Ratio de productivité
RRC	Ratio de rentabilité commerciale
RE	Résultat d'exploitation
RN	Résultat net
ROI	Taux de rendement des capitaux investis

RSE	Responsabilité sociétale des entreprises
SARL	Société à responsabilité limitée
BSC	balance scorecard
SBSC	Sustainability balance scorecard
SCF	Système comptable et financier
SGP	Société de gestion des participations
TBP	Tableau de bord prospectif
TBSC	Total balance scorecard
TN	Trésorerie nette
TRF	Taux de rentabilité financière
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
VA	Valeur ajoutée

Résumé

Dans un environnement économique complexe, incertain et concurrentiel, le pilotage permanent de l'ensemble de l'organisation, la mesure constante de ses performances et l'évaluation continue de son efficacité sont plus que jamais indispensables.

Notre mémoire traite le rôle de contrôle de gestion dans la mesure de la performance globale en se basant sur la notion de contrôle de gestion et le concept de la performance globale. A cet effet, nous a paru utile, pour mieux illustrer notre sujet de recherche, de prendre un cas pratique, alors nous avons effectué un stage au sein de l'entreprise TONIC INDUSTRIE site de Bousmail.

Tout d'abord, Nous avons analysé le système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise d'accueil à travers les points suivants : le positionnement de service de contrôle de gestion, les tâches et missions de contrôleur de gestion et nous avons parlé sur les outils de contrôle de gestion existant au sein de TONIC INDUSTRIE.

Ensuite, nous avons présenté la méthode adoptée par TONIC INDUSTRIE pour mesurer sa performance globale.

Enfin nous avons proposé un modèle à l'entreprise d'accueil, pour but d'améliorer son système de contrôle de gestion et bien mesurer sa performance globale.

Mots clés :

Contrôle de gestion, performance globale, les indicateurs de la performance globale, Sustainability balanced scorecard.

Summary and key words

In a complex, uncertain and competitive economic environment, the permanent control of the entire organization, the constant measurement of its performance and the continuous evaluation of its efficiency are more than ever indispensable.

Our thesis deals with the role of management control in measuring the global performance based on the notion of management control and the concept of the global performance. For this purpose, it seemed to us that to illustrate our research topic, it's better to take a practical case, so we did an internship at the company TONIC INDUSTRIE site Bousmail.

First, we analyzed the management control system within the host company through the following points of the management control service, management controller tasks and we talked about tools that exists in TONIC INDUSTRIE.

Then, we presented the method adopted by TONIC INDUSTRIE to measure its performance.

Finally, we proposed a model to the host company, to improve its management control system and we measured its global performance.

Keywords:

Management control, global performance, indicators of global performance, Sustainability balanced scorecard

Sommaire

Introduction générale	A
Chapitre I : cadre théorique de contrôle de gestion	1
Introduction	2
Section N°01 : généralité sur le contrôle de gestion	3
Section N°02 : Identification de la fonction contrôle de gestion et le contrôleur de gestion	09
Section N°03 : les outils de contrôle de gestion	17
Conclusion	34
CHAPITRE II : Cadre théorique de la performance globale	35
Introduction	36
Section N°01 : concepts clés de la performance	37
Section N°02 : généralité sur la performance globale	43
Section N°03 : les nouveaux outils de mesure de la performance globale	54
Conclusion	68
Chapitre III : Le rôle de contrôle de gestion dans la mesure de la performance global au sein de l'entreprise TONIC INDUSTRIE	69
Introduction	70
Section N°01 : Présentation de l'organisme d'accueil	71
Section N°02 : L'état du système du contrôle de gestion au sien de "TONIC INDUSTRIE"	80
Section N°03 : présentation le modèle proposé pour "TONIC INDUSTRIE". «Sustainability balanced Scorecard : un outil innovateur de contrôle de gestion de mesure de la performance globale	101
Conclusion	117
Conclusion générale	118
Bibliographie	
Annexe	
Tableau de matière	

Introduction Général

Introduction générale

Dans les conditions économiques actuelles caractérisées par une concurrence féroce entre les entreprises, la maîtrise des outils de pilotage devient un sujet d'enquête privilégié afin d'assurer la continuité et la croissance de l'entreprise.

Dans ce contexte, les outils de contrôle de gestion ont apparu depuis son apparition au sein du conglomérat GENERAL MOTORS en 1920, comme étant des outils les plus adéquats dans le but d'améliorer la performance du secteur privé ou public.

Le contrôle de gestion a été considéré comme un processus permanent de pilotage global de l'entreprise et de mesure en temps réel des réalisations dans un optique perfectionnement de la performance au sien de l'entreprise.

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

La performance est définit dans le domaine de la gestion comme la réalisation des objectifs organisationnels quelles que soient la nature et la variété des objectifs, elle prend en considération la minimisation des moyens dans la réalisation de ces objectifs.

Nous avons entrepris notre recherche pour le cas de TONIC INDUSTRIE en vue de porter un jugement sur le rôle de contrôle de gestion dans la mesure de sa performance globale.

Notre étude sera donc axée autour du contrôle de gestion et de la performance globale. La question que l'on pourrait se poser de prime à bord est celle de savoir :

Quel est l'apport de la mise en place de contrôle de gestion sur la mesure et le pilotage de la performance globale de l'entreprise Algérienne « TONIC INDUSTRIE » ?

Pour mieux comprendre cette problématique et être précise, on va essayer de répondre aux questions suivantes :

- Qu'est-ce que le contrôle de gestion et quelle sont ses outils ?
- Qu'est-ce que la performance globale ?
- Quelle sont les outils de contrôle de gestion anciens et innovateurs les plus adéquats pour piloter et mesurer la performance globale ?

Notre sujet de recherche abordera un certain nombre d'hypothèses :

H1 : Le contrôle de gestion est un système qui aide à gérer l'entreprise ;

H2 : La performance globale englobe la performance économique, sociale et environnementale ;

H3 : Le tableau de bord prospectif est un outil innovateur de contrôle de gestion qui permet de mesurer la performance globale dans tous les aspects.

Notre objectif à travers de cette recherche est :

- Connaitre le rôle de contrôle de gestion dans l'entreprise ;
- Clarifier le concept de la performance globale ;
- Connaitre l'apport de contrôle de gestion dans la mesure de la performance globale des entreprises.

Pour la méthodologie de notre recherche, nous avons adopté la méthodologie descriptive et analytique.

➤ **Descriptive** : parce que nous avons présenté les concepts clé de notre thème qui sont le contrôle de gestion et la performance globale. Notre étude s'est axée sur une recherche bibliographique et la consultation des documents spécialisés pour la partie théorique.

➤ **Analytique** : car notre thème vise avant tout à analyser le système de contrôle de gestion DE TONIC INDUSTRIE. Nous avons effectué une analyse de contenu de système de contrôle de gestion et nous avons utilisé la technique d'observation et la technique d'entretien

Quant à la collecte d'informations nécessaires afin d'élaborer ce présent mémoire, nous avons effectués nos recherches au niveau de différentes bibliothèques, ainsi que la bibliothèque en ligne Scholar Vox et l'utilisation de l'internet qui donne accès aux études les plus récentes. D'autre part et en plus des ouvrages consultés liées au sujet et de nos cours d'ESC, on a enrichi notre recherche par le stage qu'on a effectué au sein de l'entreprise TONIC INDUSTRIE.

Afin de réaliser ce mémoire, le manuscrit se présentera sous trois chapitres dont les deux premiers seront consacrés à l'étude théorique de sorte que dans le premier chapitre on donnera un aperçu sur le contrôle de gestion, son historique, son positionnement et ses missions, ainsi que ses limites et ses outils. Tandis que le deuxième inclura en premier lieu le concept de la performance d'entreprise, en deuxième lieu le concept de la performance global d'entreprise et en fin les nouveaux outils de mesure de la performance globale. Le chapitre restant fera l'objet de notre cas pratique, il traitera dans un premier lieu la présentation de TONIC INDUSTRIE, ensuite, il présentera la fonction du contrôle de gestion en indiquant son positionnement, les tâches, les missions de contrôleur de gestion, les outils de contrôle de gestion existant ainsi que la mesure de la performance globale et à la fin de ce chapitre nous avons suggéré des recommandations et de proposer un modèle pour mesurer la performance globale de TONIC INDUSTRIE.

Et en fin, Une conclusion générale qui rend compte des principaux préceptes de cette recherche et les perspectives de développement possible.

Chapitre I :
Cadre théorique de contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle de gestion, depuis son apparition, se considère un outil indispensable dans la plupart des entreprises privées ou publiques, sa genèse ne cesse pas à se développer au cours du temps, ses évolutions permanentes s'est passé d'une pratique à une discipline à part entière. Il aide les responsables à piloter leurs activités et à agir dans les sens de la stratégie de l'entreprise, le contrôle de gestion a pour mission d'assurer la conformité entre les résultats des activités et les objectifs fixés en préalable de l'entreprise.

Dans ce chapitre nous allons présenter, à travers trois sections, le cadre théorique du contrôle de gestion. Ces sections seront présentées comme suit :

- La première section sera consacrée aux généralités sur le contrôle de gestion, son apparition, son évolution, ses objectifs et son processus ;
- La deuxième section abordera la fonction de contrôle de gestion ainsi le contrôleur de gestion ;
- Et enfin la troisième section présentera les outils de contrôle de gestion.

Sommaire

Section n° 01 : Généralité sur le contrôle de gestion ;

Section n° 02 : Identification de la fonction contrôle de gestion et le contrôleur de gestion

Section n° 03 : Les outils de contrôle de gestion.

Section N°01 : généralité sur le contrôle de gestion.

Tout travail pratique doit être accompagné d'un cumul de connaissance concernant l'objectif souhaité et pour mieux le cerner, il convient donc de bien définir le contrôle de gestion, de présenter leur déférentes objectifs et leur processus.

1. Apparition et évolution de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur les quatre principes : ¹

- Stabilité dans le temps ;
- Information parfaite des dirigeants ;
- Recherche d'une minimisation des coûts ;
- coût de production dominant dans le coût total.

L'apparition de contrôle de gestion datée dans les années 20, il est attribué au modèle "SLOAN-BROWN". Cette conception aurait vu le jour au sien du groupe la General Motors qui a été déjà un conglomérat de diverses marques. Donald BROWN et son adjoint Albert BRADLEY vont implanter des méthodes de contrôle financier jusqu'alors inconnus dans l'industrie automobile, c'est-à-dire le contrôleur de gestion à l'époque était un contrôleur financier assimilé à un surveillant par un travail aposteriori des résultats².

Les années 60, après 40 ans de pratique de contrôle de gestion dans de nombreux groupes américains, européens et internationaux. Robert N. Anthony est le premier universitaire américain à avoir théorisé la pratique de contrôle de gestion comme l'un des quatre moyens permettant à une organisation de s'assurer que la stratégie sera bien mise en œuvre. Les trois autres moyens sont la structure, les politiques de ressources humaines et la culture d'entreprise³.

A partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations, le contrôle de gestion devient un outil de pilotage non seulement pour maîtrise des coûts de production mais pour l'ensemble des activités de l'entreprise. Au cours des années 80-90 le besoin s'est recentré sur la gestion stratégique en mettant l'accent sur la méthode ABC-ABM, la création de valeur, et le tableau de bord prospectif⁴.

Durant les années 90-00, les praticiens et les théoriciens sont donnés des propositions qui, si elles ne sont pas toujours nouvelles, ont toutefois le mérite de questionner les principaux fondamentaux du contrôle. On voit plusieurs innovations qui sont les suivantes⁵ :

¹ Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, le contrôle de gestion : manuel et application, Paris, Edition DUNOD, 2010, P 06 ;

² Isabelle KERVILLER et Loïc KERVILLER, le contrôle de gestion : à la portée de tous, 3^{ème} édition ECONOMICA, 2006, P 08 ;

³ DESIRLUCIANI (M.H) et alii, le grand livre du contrôle de gestion, édition EYROLLES, Paris, 2013, P 09 ;

⁴ SELMER (C), la Boîte à outils du contrôle de gestion, édition DUNOD, 2014, P 04 ;

⁵ N.BERLNAD et F.X.SIMON, le contrôle de gestion en mouvement : Etats de l'art et meilleurs pratiques, Edition Eyrolles, Paris, 2010, P 01-03.

- l'amélioration de la méthode ABC-ABM a permis de revisiter les conditions de production de coûts pertinentes ;
- toutes les réflexions autour de la création de valeur ont permis de focaliser le contrôle de gestion sur des finalités ;
- Le tableau de bord prospectif n'a pas proposé une révolution des tableaux de bord, sauf peut-être aux Etats-Unis ;
- Enfin, il est parfois nécessaire de questionner la lourdeur des processus mis en place dans les entreprises.

Finalement, la mondialisation et les préoccupations de développement durable en ce moment par les entreprises, ont permis de rendre encore plus passionnantes les pratiques de contrôle de gestion⁶.

Tableau N°1.1 : Genèse du contrôle de gestion

Date	Intitulé	Evolution de concept du contrôle de gestion
<ul style="list-style-type: none"> • 1853-1915 • 1903 • 1909 	1-L'apparition du management scientifique	<p>-Frederick W.TAYLOR introduit la notion de norme dont découle l'idée de la mesure des écarts et de la gestion par les exceptions. La surveillance à distance par les chiffres se substitue, en tout cas partiellement, à la surveillance directe par chefs. Enfin, Taylor essaie de réconcilier l'intérêt collectif de l'entreprise grâce à des systèmes de primes.</p> <p>-Le point de mort fait son apparition dans le calcul économique aux États-Unis.</p> <p>-Louis RENAULT applique les principes tayloriens dans un atelier d'outillage de 150 ouvriers, mais abandonne vers 1912 à cause de la hausse des frais généraux (ou coûts de structure) que cela entraîne.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • 1910 • 1912 • 1915 		<p>-Le raisonnement en coût variable apparaît, toujours aux États-Unis.</p> <p>-Du Pont introduit le concept de return on investment (ROI) ; il existait déjà sous une forme moins systématique en France au du XIXe siècle chez Saint-Gobain.</p> <p>-GANTT propose un traitement des charges de structure qui deviendra l'imputation rationnelle des</p>

⁶ Ibid. P 03.

<ul style="list-style-type: none"> • 1920 • 1921 • 1923 • 1924-1925 • 1932 • 1935 	<p>2-L'apparition des grandes structures conglomérales</p>	<p>charges fixes. Ce travail sera repris par Rimailho en 1928.</p> <p>-General Motors (GM) adopte une structure par divisions.</p> <p>-Du Pont, très lié à GM, adopte à son tour une structure par divisions débouchant sur des centres de profit. On apporte ainsi une réponse satisfaisante au besoin paradoxal et simultané d'autonomie et de synergie ou de, décentralisation. Les cadres de ces entreprises découvrent les pressions résultant d'une injonction paradoxale du type : " je vous donne l'ordre d'être autonomes et responsables."</p> <p>-GM mensualise les budgets commerciaux et introduit les budgets flexibles.</p> <p>-GM accélère la remontée des informations et améliore ses procédures de prévision</p> <p>-ALSTHOM adopte une structure par divisions.</p> <p>-Saint-Gobain publie sa fonction de même.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • 1954 • 1960 • 1965 	<p>3-La croissance et le plein emploi</p>	<p>-MASLOW se rend célèbre par sa pyramide des besoins.</p> <p>-MC GREGOR publie sa fameuse théorie Y.</p> <p>-ANTHONY, de la Harvard Business School, formalise les liens entre contrôle et stratégie.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • 1980 • 1983 • 1987 	<p>4-La mondialisation de la concurrence et la crise.</p>	<p>-Début de la littérature sur la qualité reprenant les expériences japonaises.</p> <p>-Michel BERRY souligne la force de la technologie invisible, c'est-à-dire des outils de gestion par opposition aux machines.</p> <p>-Publication des travaux de JOHNOSON et KAPALAN critiquant les pratiques de comptabilité de gestion des entreprises américaines et reconstruction du modèle comptable sur la base des coûts d'activité.</p>

Source : BURLAUD (A) et SIMON (C), le contrôle de gestion, La Découverte, 2013, p 06-07.

Après ce passage par l'apparition et l'évolution de contrôle de gestion. Ce dernier sera défini dans l'élément suivant.

2. Définition de contrôle de gestion

Avant de définir le contrôle de gestion, il faut tout d'abord développer les notions suivantes :

2.1 Le contrôle

Le mot contrôle vient du français « contre Rolle » contrôler c'est vérifier. et aussi contrôler c'est également maîtriser, c'est-à-dire influencer sur les comportements et les pratiques pour rapprocher le fonctionnement constaté du fonctionnement souhaité incarné par des référentiels, des normes objectifs, des projets⁷.

Le contrôle doit aboutir, si nécessaire, à un retour sur l'amont pour rectifier les décisions et les actions d'entreprise et pour ce dernier le contrôle est d'abord compris et analysé comme le respect d'une norme, c'est un contrôle régulier⁸.

2.2 La gestion

La gestion est une science de l'action qui s'applique à toute organisation, entité économique du secteur marchand (entreprise industrielle ou commerciale) ou du secteur non marchand (administration, association à but non lucratif) pour lui permettre d'atteindre ses objectifs stratégiques⁹.

2.3 Les définitions du contrôle de gestion

Il existe plusieurs spécialistes en gestion qui ont proposé de nombreuses définitions du contrôle de gestion, chacune développe un aspect particulier de cette discipline, on cite parmi eux : **R.N.ANTHONY ; KHEMAKHEM(A) ; J.P.DENIS, A.C.MARTINET et A. SILEM.**

- Selon **R.N.ANTHONY(1965)** : « le contrôle de gestion est un processus par les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente »¹⁰.

D'après cette définition le contrôle de gestion consiste à mettre en place en relation trois éléments : les objectifs à atteindre, les ressources, les résultats, et qui donnent la naissance à deux concepts¹¹ :

- **L'efficacité** qui mesure le rapport entre les objectifs initialement fixés et les réalisations. Donc l'efficacité représente la capacité à atteindre un résultat (un objectif) ;

⁷ CAPPELLETTI(L), et alli, toute la fonction contrôle de gestion, 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2014, P 06 ;

⁸ ALAZARD (C) et SEPARI (S), « DCG 11 contrôle de gestion manuel et application », Paris, 2007, p 08 ;

⁹ DUMAS (G), LARUE (D), « contrôle de gestion DCG11 », 3^{ème} Edition, Litec, Paris, 2008, P 01 ;

¹⁰ ANTHONY. « La fonction contrôle de gestion », publication, 1993 ;

¹¹ BOISSEELIER Patrick, contrôle de gestion : cours et application, 2^{ème} Édition VUIBERT, Paris, 2001, P 07.

- **L'efficience qui** est le rapport entre les moyens utilisés ou employés et les résultats au sien de l'entreprise. Donc l'efficience représente la capacité de minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre ce résultat ;

En 1988 il a ajouté une autre définition : « le processus est essentiellement comportemental. Etant donné que les managers ont des buts personnels, le problème central est de leur fournir des incitations telles que leurs propres buts correspondent à ceux de l'organisation, cela est appelé la convergence des buts »¹². Cette définition est concédée comme plus complète que la première, bien que très orientée le système d'information. Elle présente par ailleurs, l'inconvénient de ne pas insister suffisamment sur la dimension comportemental du contrôle de gestion.

- Selon **KHEMAKHEM(A)** : « le contrôle de gestion est le processus mise en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité »¹³.

KHEMAKHEM(A) insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte de spécialités de chaque entreprise et de chaque situation, et sur la motivation des énergies et ressources pour atteindre les objectifs préalablement définis.

- **J.P.DENIS, A.C.MARTINET et A. SILEM (2016)** définissent le contrôle de gestion comme : « Etude, préparation et coordination des décisions de gestion qui s'assure que les ressources de l'entreprise sont acquises et utilisées efficacement afin d'atteindre les objectifs fixés »¹⁴.

Nous constatons à travers ces définitions, que le contrôle de gestion a connu des évolutions depuis son apparition, chacune nous montre les préoccupations des managers et des gestionnaires à chaque étape de développement.

Le contrôle de gestion est un processus qui se développe de plus en plus vers le conseil, peut être défini comme une situation qui est capable en premier lieu, de piloter l'entreprise lors de la mise en œuvre de la stratégie et en second lieu d'évaluer les résultats obtenus par rapport à un référentiel donné qui se traduit par la prise de décision et l'orientation des actions vers des objectifs déterminés.

3. Les objectifs de contrôle de gestion

La discipline de contrôle de gestion cherche à maîtriser la gestion et l'activité en premier lieu, en second lieu à mesurer la rentabilité, ainsi contribue à l'évolution de l'entreprise. Pour but de réaliser son objectif, et d'aider les opérationnels à atteindre ensemble des buts visés par l'entreprise dans des bonnes conditions d'efficacité¹⁵.

¹² R. MICHEL ET N.GARARD, contrôle de gestion bancaire, Ed RB, 6^{ème} Édition, Paris, 2012, P44 ;

¹³ KHEMAKHEM(A), introduction au contrôle de gestion, Edition DUNOD, Paris-Montréal, 1971, P 10 ;

¹⁴ J.P.DENIS, A.C.MARTINET et A. SILEM, Lexique de gestion et de management, 9^{ème} Edition DUNOD, Paris, 2016, P 151.

¹⁵ GUEDEI (N), le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2000, P 45 ;

3.1 Maîtrise de la gestion¹⁶

Pour assurer une bonne maîtrise de la gestion, elle nécessite une décentralisation des responsabilités avec le maintien de la coordination, une décentralisation du système budgétaire en gérant des centres de responsabilité, dont le découpage est adapté à l'organisation.

- **La coordination**

Il y a deux types de coordination :

- **Coordination verticale**

Elle s'effectue entre les différentes unités opérationnelles, pour s'assurer que les objectifs sont compatibles avec les moyens.

- **Coordination horizontale**

Elle est mise en œuvre pour assurer la coopération entre les différentes unités, et l'adéquation entre les ressources et les moyens.

- **Le facteur humain**

- Apprécier les performances des différentes fonctions et des différents individus ;
- Motivation : procéder à l'évaluation individuelle des responsables, qui doit être liée à un système de sanctions récompenses adéquat.

3.2 Maîtrise de l'activité

Le contrôle de gestion accompagne de l'entreprise de ses principales unités opérationnelles, en vue de rechercher des gains de productivité et de les rendre plus efficaces, et la maîtrise les risques dont l'entreprise est susceptible de subir, afin d'améliorer l'efficacité par la conception et la bonne utilisation du système d'information de gestion qui devient pour restituer aux différents niveaux hiérarchie, les informations qui permettent d'assurer pleinement leurs responsabilités dans le cadre de délégations reçues. Et à la fin déterminer les normes et les standards en matière de rentabilité et d'activité puis comparaison avec les résultats obtenus.

3.3 Maîtrise de la rentabilité

La maîtrise de la rentabilité consiste à mesurer la rentabilité globale de l'entreprise, de ses principales activités et de ses produits, puis de faire évoluer la rentabilité par l'augmentation des produits ou la réduction des coûts.

3.4 Maîtriser l'évolution de l'entreprise

Maîtrise de l'évolution de l'entreprise à travers :

- Premièrement par l'élaboration de normes de prévisions en fonction d'objectifs fixés, le suivi des réalisations correspondantes ainsi que par l'analyse des écarts constatés et les actions Correctrices qui peuvent en découler ;
- Deuxième par la mise en œuvre d'une planification à moyen terme dans le cadre d'une stratégie définie et la détermination de budgets annuels cohérents avec les plans à moyen terme ;
- Finalement en assurant une meilleure exploitation et développement de l'entreprise par une utilisation optimale des moyens d'exploitation, une meilleure gestion du personnel et en mesurant des décisions stratégiques.

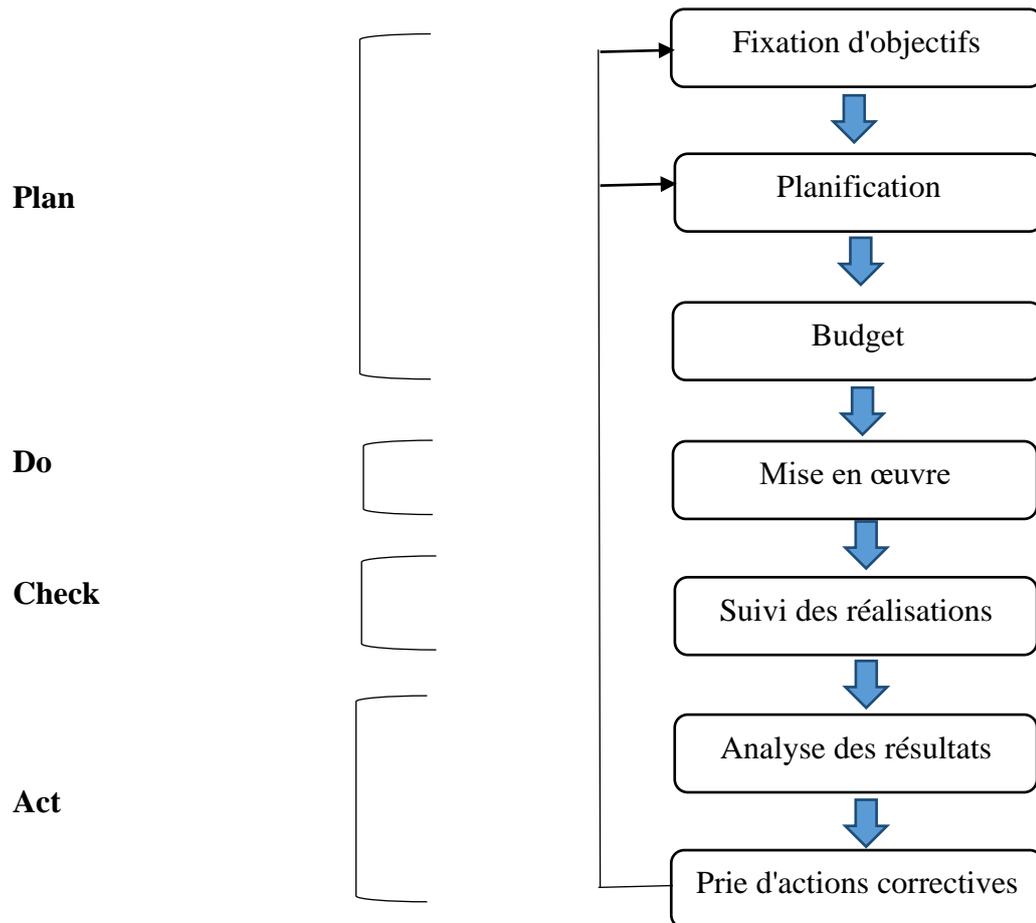
¹⁶Isabelle KERVILLER et Loïc KERVILLER, Op.cit., P 08.

4. Processus de contrôle de gestion

Le processus contrôle de gestion peut être vu comme un cycle constitué de quatre étapes principales¹⁷ :

- **Plan** : c'est la gestion prévisionnelle et la fixation des objectifs ;
- **Do** : c'est l'étape de réalisation où les résultats sont enregistrés et analysés ;
- **Check** : c'est l'analyse des écarts et la recherche des actions correctives ;
- **Act** : c'est la mise en place des actions correctives.

Figure N°1.1 : le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage.



Source : LONING (Hélène), LONING «le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre», 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008, P 03.

Section N°02 : Identification de la fonction contrôle de gestion et le contrôleur de gestion

1. La place de contrôle de gestion dans les entreprises

¹⁷ LONING (H) et alli, le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre», 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008, P 03.

La place de contrôle de gestion de l'entreprise est essentielle et devenue inévitable, la place de contrôle de gestion constitue un problème qui se prêt mal à des généralisations, il est aisé de comprendre que la place de contrôle de gestion dépend de¹⁸ :

- La taille de l'entreprise ;
- Le mode de fonctionnement (décentralisation ou non) ;
- Les moyens disponibles ;
- Les objectifs poursuivis par la direction générale.

Lambert Sopnem¹⁹ proposent quatre types de fonctionnement attribués au contrôle de gestion dans l'entreprise, soit qu'il s'adresse aux dirigeants ou aux managers, ou d'après une forme d'implication autoritaire ou non dans la prise de décision :

Tableau N°1.2 : forme d'implication autoritaire dans la prise de décision

	Faible autorité	Forte autorité
Direction générale	<p>Garde-fou</p> <p>(la réflexion stratégique prime dans l'entreprise et le contrôleur est informateur).</p>	<p>Omnipotente</p> <p>(la dimension financière est privilégiée et le contrôleur a le pouvoir).</p>
Managers locaux	<p>Discrète</p> <p>(les managers sont responsabilisés et le contrôleur est un simple vérificateur).</p>	<p>Partenaire</p> <p>(la dimension financière est importante et le contrôleur est un conseiller).</p>

Source : Isabelle KERVILER et Loïc KERVILER « le contrôle de gestion à la portée de tous », 4^{ème} Edition 2006, P 18.

Le rattachement hiérarchique du service de contrôle de gestion peut être différent par rapport aux types d'organisations :

1.1 Le contrôle de gestion dans les PME

Les caractéristiques des petites moyennes entreprises²⁰ :

- Une structure relativement simple ;
- L'importance du rôle et personnalité des dirigeants ;
- Système d'information plus simple ;
- Une grande polyvalence des cadres ;

¹⁸ Isabelle KERVILER et Loïc KERVILER, « le contrôle de gestion à la portée de tous », 4^{ème} Edition 2006, P18 ;

¹⁹ Lambert C. et Sponem S. (2009), « la fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie », comptabilité Contrôle Audit, 2009, P.136 ;

²⁰ KEISER(A), contrôle de gestion, Edition ESKA, 1999, P 25.

- Système de décision moins formalisé.

Dans la plupart PME le service contrôle de gestion n'existe pas et les tâches de contrôle de gestion sont réalisées par le service de comptabilité ou de finance.

1.2 Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises

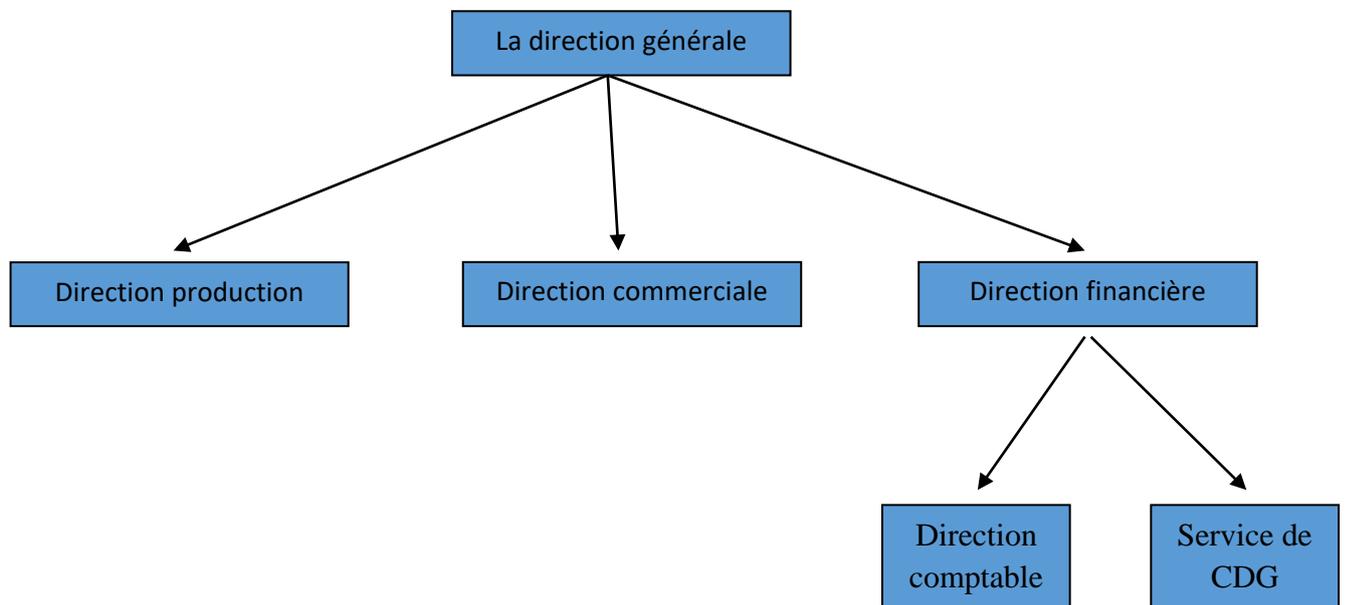
Les caractéristiques des grandes entreprises²¹ :

- Structure complexe ;
- Système d'information complexe ;
- Management décentralisé ;
- Système de décision formalisé ;
- Une séparation entre l'économique et le financier.

Les pluparts grandes entreprises utilisent les deux solutions suivantes :

- Position fonctionnelle ;
- Position conseil.
- **1^{ère} solution position fonctionnelle** : il existe deux cas possibles :
 - Le premier cas : le contrôle de gestion est intégré dans la fonction financière

Figure N°1.2 : le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière

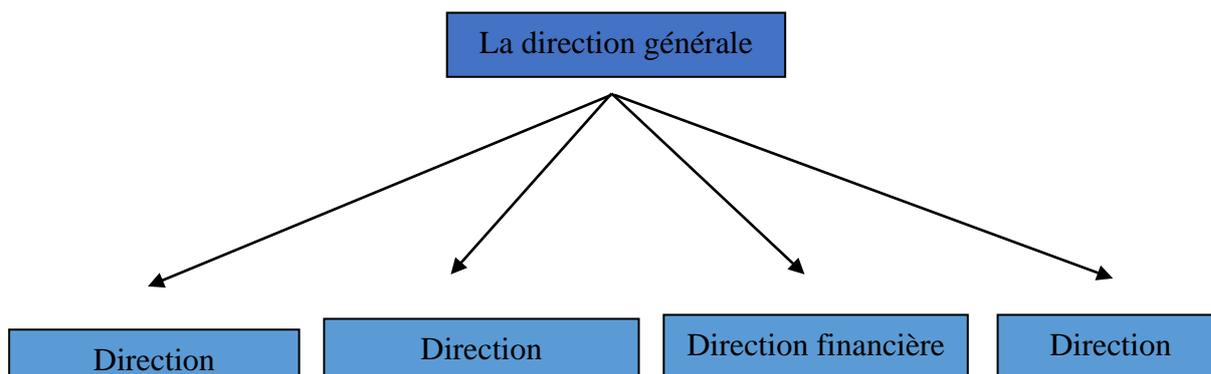


Source : DJEBRI(Z), DURAND(X), KUZLA(C), contrôle de gestion, Dunod, P.18

- Le deuxième cas : le contrôle de gestion placé sous l'autorité de la direction générale.

²¹ Ibid.p.25.

Figure N°1.3 : le contrôle de gestion est sous la direction générale et indépendante de direction financière

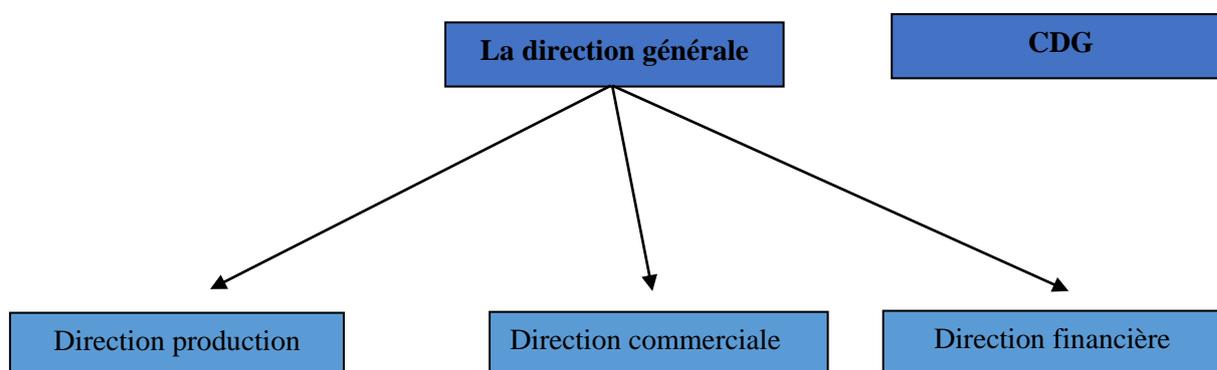


Source : DJEBRI(Z), DURAND(X), KUZLA(C), op.cit., P.17

- 2^{ème} solution position conseil :

Le contrôle de gestion n'intervient pas, il propose à la direction générale et c'est elle qui intervient.

Figure N°1.4 : le contrôle de gestion n'intervient pas



Source : DJEBRI(Z), DURAND(X), KUZLA(C), op.cit., P.18.

2. Le contexte de la fonction contrôle de gestion

2.1 Les missions de contrôle de gestion²²

Dans le cadre concurrentiel et organisationnel actuel, le contrôle de gestion, étant plus qu'un ensemble de technique, est mise en place et il est utilisé pour reprendre à trois dimensions :

2.1.1 Maîtrise de la gestion et amélioration des performances

²² ALAEARD (C) et SEPARI (S), contrôle de gestion manuel et application, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2010, p.40.

Le contrôle de gestion aide les managers à bien gérer leurs activités, à travers de réfléchir sur les objectifs à atteindre, les ressources à mettre en œuvre et les plans d'action à suivre.

D'autre part, l'amélioration et la mesure de la rentabilité, qui consiste l'indicateur de performance le plus synthétique. la notion de retour d'information est ici centrale. En ayant connaissance des résultats de leurs actions, les managers arrivent à mieux comprendre le fonctionnement du système dont ils ont la charge, et à mieux choisir les actions à entreprendre.

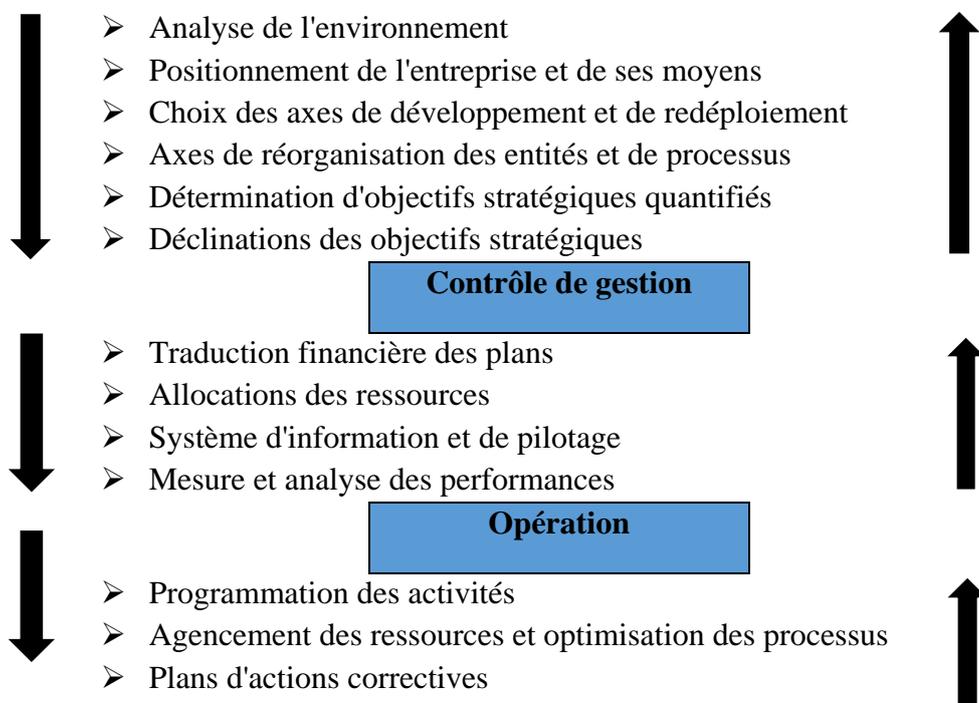
2.1.2 Concevoir et gérer un système d'information orienté vers la décision :

La mise en place d'un système de traitement de l'information est d'une importance primordiale dans un processus de contrôle de gestion. En effet il permet de collecter, synthétiser, analyser et diffuser une information au bon moment, qui détient un avantage concurrentiel décisif. Ce système permettra aux responsables de disposer d'informations pertinentes pour prendre des décisions efficaces et par la suite avoir des informations de ces décisions.

2.1.3 Garantir la médiation entre la stratégie et opération :

Les instruments du contrôle de gestion doivent assurer la liaison entre la stratégie et la gestion des opérations, c'est-à-dire assurer la relation entre la direction générale et les centres opérationnels de l'entreprise. Au-delà d'une maîtrise des actions de chaque centre, contribue à accroître la convergence des buts.

Figure N°1.5 : stratégie-contrôle de gestion-opération stratégique



Source : MARCOTTEAU ERIC, *Contrôle de gestion*, Edition Ellipses, Paris, 2001, P 78.

Le rôle du contrôle de gestion est de :

2.1.3.1 Au niveau stratégique

- Contribuer à la validation des hypothèses stratégiques, à leur valorisation sur le plan économique et financier et à leur quantification par rapport à l'état des performances internes ;
- Fournir à la Direction Générale un rapport récapitulatif régulier portant sur l'état d'avancement de la réalisation des objectifs stratégiques et cela, à travers un système de reporting et de tableau de bord central ;
- Analyser les niveaux de performances atteints, ce qui permet d'améliorer les plans et les choix sur le moyen et le long terme.

2.1.3.2 Au niveau de la gestion des opérations :

- Incite les opérationnels à la mise au point d'un ensemble des indicateurs de suivi de la gestion des activités opérationnelles ;
- Met en place un système de suivi de tableaux de bord décentralisés et d'autre de reporting.

2.2 Les activités du contrôle de gestion

La démarche de contrôle de gestion repose sur l'ensemble des activités techniques, disposant de nombreux outils pour exercer ses différentes missions de gestion. Voici les activités de contrôle de gestion²³ :

2.2.1 La prévision budgétaire

L'aide à l'élaboration d'objectifs propres à chaque département ou unité et la traduction de ces objectifs en termes financiers, la définition des moyens nécessaires pour chaque objectif, la mise en évidence des changements d'hypothèses possibles et leurs implications financières.

Au sein de cellule centrale de contrôle de gestion, il s'agit de : s'assurer de leur comptabilité des budgets entre eux, s'assurer de leur conformité avec l'ensemble des objectifs de l'entreprise, faire se confronter les différents services sur la question, proposer à la direction générale des éléments qui lui permettent d'arbitrer, en dernier ressort entre les différentes solutions.

2.2.2 L'analyse des écarts

Il s'agit d'un suivi permanent des résultats de l'activité de l'entreprise à l'aide d'un "tableau de bord " où figurent les données significatives du point de vue de la production, de commerciale, des stocks ou de la situation financière. Cette technique permet de mettre en évidence tout écart significatif par rapport aux prévisions. Le travail doit ensuite être complété par une analyse approfondie des causes des déviations ainsi constatées.

²³ BERLAND (N) et DURONG (Y), contrôle de gestion perspectives stratégiques et managériales, 2^{ème} Edition, édition Pearson, Paris, 2013, P 109.

2.2.3 Le reporting

Il s'agit de transmettre à la société mère dans les normes imposées par elle, les données à la fois comptables et financières ainsi que les volumes. Ici encore, le contrôleur devra garder en mémoire que la qualité de son travail réside dans l'aspect synthétique et dans la dimension utilitariste des données fournies. Un rapport, aussi doit-il, ne sera lu et apprécié qu'à la lumière de réflexion et des décisions qu'il suscite. Ce travail, très technique, suppose la maîtrise d'éléments tels que la trésorerie, de la comptabilité et des aspects commerciaux, sociaux et fiscaux du groupe et de la filiale.

2.2.4 La mise au point des procédures

C'est la partie relative au service du contrôle de gestion en tant que tel et non en tant que service d'aide ou de conseil. Elle concerne les mesures à prendre pour définir :

- Les indicateurs de gestion significatifs ;
- Les procédures communes à utiliser pour les mesures soient faites sur une base homogène.

3. Le contrôleur de gestion

D'après Marc Bollecker, le métier de contrôleur de gestion a connu à un essor considérable depuis les années 1970. Les contrôleurs de gestion ont progressivement conquis les petites et moyennes entreprises et des secteurs d'activité aussi variés que les services, le commerce, l'administration publique ou encore la culture²⁴.

Néanmoins et jusqu'à nos jours, beaucoup de gens font encore une confusion entre le contrôle de gestion et ce que fait le contrôleur de gestion, un constat qui peut être imputé à l'absence d'une théorie claire, d'un cadre conceptuel indiscuté selon H. Bouquin²⁵. Pourtant la recherche semble aujourd'hui reconnaître quelque part, que le contrôleur de gestion est un animateur du contrôle de gestion, autrement dit une partie visible de l'iceberg²⁶, car la maîtrise des objectifs dans un processus d'amélioration continue est évidemment l'affaire de chacun comme le sont la qualité, la sécurité et c'est rôle de chaque manager de mettre sous contrôle son département, son projet et son activité²⁷.

3.1 le rôle de contrôleur de gestion

Ce tableau présente les rôles nouveaux et classique de contrôleur de gestion

²⁴Bollecker (M), les contrôleurs de gestion : l'histoire et les conditions d'exercice de la profession, Harmattan, P 05 ;

²⁵Bouquin (H), les grands auteurs en contrôle de gestion, Edition EMS, 2005, P 07. Cité par Modibo (T), «les concepts du contrôle : The controller : a mythical executive ? », P 02-3 ;

²⁶ Bouquin H, « Contrôle et stratégie », in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et Audit, Edition Economica, (2009). Cité par idem, P 03 ;

²⁷Bouin (X) et Simon F-X, les nouveaux visages du contrôle de gestion : outils et comportements, 2^{ème} Edition, DUNOD, 2004, P 12.

Tableau N°1.3 : les rôles nouveaux et classique de contrôle de gestion

Les rôles classiques	Les nouveaux rôles
<ul style="list-style-type: none"> • Traduction de la politique générale en plans, budgets et programmes ; • Analyse des écarts et des résultats sur les budgets, les couts et les tableaux de bord ; • Liaison et coordination avec les autres services. 	<ul style="list-style-type: none"> • Démarche dynamique permanente d'amélioration Accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences ; • Amélioration des outils et des systèmes d'informations ; • Communicateur, dialogue, conseil et formateur, managé d'équipe et de projet.

Source : ALAZARD (C), "SEPARIS (S), DCG 11 contrôle de gestion manuel et application", DUNOD, paris, 2010.

3.2 les qualités de contrôleur de gestion

Ce tableau présent les qualités idéales du contrôleur de gestion est dressé par Bouin et Simon :

Tableau N°1.4 : les qualités techniques et humaines du contrôleur de gestion.

Qualités techniques	Qualité humaines
<ul style="list-style-type: none"> • rigoureux, méthodique, organisé ; • fiable, clair ; • cohérent ; • capable de synthèse ; • faisant circuler l'information sélectionnée ; • maîtrisant les délais ; • connaissant les outils. 	<ul style="list-style-type: none"> • Morales : honnête, humilité • Communication : dialogue, animation, diplomatie et persuasion ; • Mentales : ouverture, critique, créativité ; • Collectives : écoute, accompagnement, implication ; • Sociales : gestion des conflits ; • Entrepreneuriales : esprit d'entreprise.

Source : ALAZARD (C), "SEPARIS (S), DCG 11 contrôle de gestion manuel et application", DUNOD, paris, 2010.

3.3 les compétences du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit être en effet à la fois²⁸ :

- **Spécialiste** : maîtriser les outils pointus ;
- **Généraliste** : coordonner et organiser les procédures ;
- **Opérationnel** : gérer l'exécution ;

²⁸ALAZARD (C), SEPARIS (S), DCG 11 contrôle de gestion manuel et application, Ed Dunod, 3^{ème} édition, paris, 2013, P 29.

- **Fonctionnel** : conseiller les décideurs ;
- **Technicien** : intégrer la dimension technique ;
- **Humain** : gérer les groupes et les personnes.

4. Les limites de la fonction de contrôle de gestion

Il existe plusieurs limites de contrôle de gestion parmi elles²⁹ :

- Tout n'est pas mesurable à un cout raisonnable ;
- Lorsque l'indicateur a été fixé il devient très vite un but en soi et cela limite la confiance qui peut accorder au contrôle de gestion, même si l'on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels, Etc.) ;
- Les managers exigent de savoir tout ce qui passe en interne et en externe de l'entreprise, mais les indicateurs ne détectent pas tout.

Section N° 03 : les outils de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un système qui permet d'évaluer et d'améliorer des performances d'une entreprise en faisant appel à un grand nombre d'outils et d'instruments de gestion. Il existe nombreuses typologies des outils de contrôle de gestion qui peuvent être présentées selon divers critères. Parmi ces typologies, C. Alazard et S. Separi choisissent de présenter les grands outils de contrôle de gestion selon leur ordre d'apparition. Ainsi, apparaissent trois types d'outils : **le calcul des coûts, le calcul budgétaire, les indicateurs de performance**³⁰. Il y a d'autre typologie qui donne une vision plus large des outils de contrôle de gestion «Arnaud 2001»³¹ :

Tableau N°1.5 : typologie des outils de contrôle de gestion (Arnaud)

Typologie	Les outils de contrôle de gestion
Planification stratégique et opérationnelle	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Plan stratégique ; ✓ Plan opérationnel ; ✓ Plan d'action annuel.
Gestion budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> ✓ La budgétisation ; ✓ Le contrôle budgétaire.
Segmentation des activités	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Approche par les centres de responsabilité ; ✓ Approche par les activités.
Analyse des coûts	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Méthode des coûts complets ; ✓ Méthode des coûts partiels ; ✓ La comptabilité par activités.
Tableau de bord et reporting	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Reporting ; ✓ Tableaux de bord.

²⁹Gaies(M), Le contrôle de gestion prévisionnelle, Economica, 2003, P22 ;

³⁰ Alazard (C) et Separi (S), contrôle de gestion : manuel et application, 6^{ème} Edition, MUNOD, 2004, P 102-103 ;

³¹Arnaud (H) et al, le contrôle de gestion en action, Editions liaisons, 2001, P 35.

Systeme d'information	<ul style="list-style-type: none"> ✓ ERP «Entreprise Ressource planning» ; ✓ Les progiciels et logiciels.
-----------------------	---

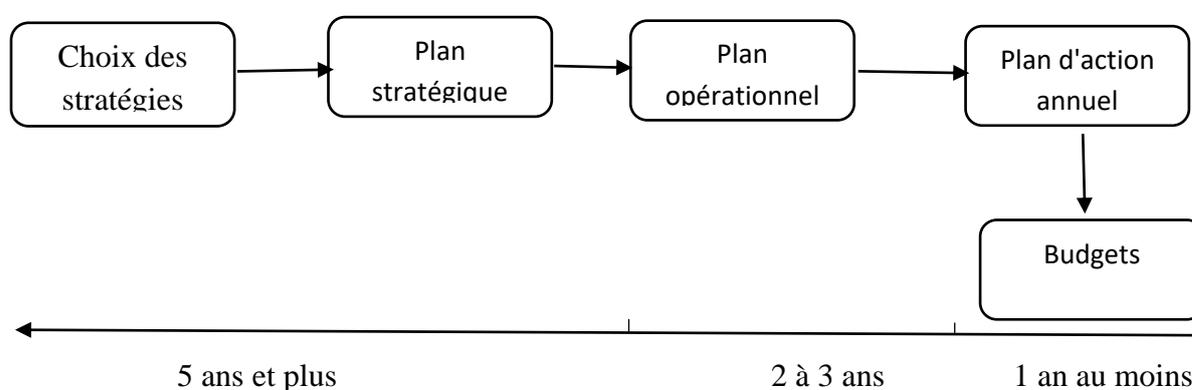
Source : Arnaud (H) et al, le contrôle de gestion en action, Editions liaisons, 2001, P 35.

1. Planification stratégique et opérationnelle

Après la fixation des objectifs, et l'analyse des forces et des faiblesses, la direction doit prévoir et organiser les actions et les ressources allouées pour diriger ses activités et mettre en œuvre sa stratégie.

Le plan permet de passer d'une réflexion générale sur les métiers et la stratégie, à une formalisation des objectifs, des actions et des ressources nécessaires, d'où on distingue :

Figure N°1.6 : typologie des plans



Source : BOUQUIN(H), le contrôle de gestion, 5^{ème} édition PUF presse universitaires, paris, 2001, p.304.

1.1 Plan stratégique

«Plan stratégique est un document synthétique et confidentiel qui résume en quelques pages de façon claire et concise les choix à long terme (5 à 10 ans en moyenne) de l'entreprise. Il concerne la vocation de l'entreprise c'est-à-dire le métier qu'elle entend exercer son objectif général et la stratégie qu'elle a retenue »³².

Plan stratégique formellement correct repose sur les points suivants³³ :

- L'examen des scénarios d'évolution et de leur degré de vraisemblance ;
- La sélection des actions après identification de leurs couts et leurs espérés (part du marché, profit, évolution interne de l'entrepriseetc.) ;
- Le repérage des phases de leurs déroulements et des hypothèses cruciales pour le bienfondé du choix retenu.

1.2 Le plan opérationnel

Une fois le cadrage stratégique diffusé par la direction générale. Le plan opérationnel c'est la traduction des choix stratégiques en action, ce plan est réalisé avec un horizon qui est le

³² LEROY (M), initiation au contrôle de gestion, édition pierre Dubois, paris, 1993, p 24 ;

³³ BOUQUIN (H), le contrôle de gestion, Ed PUF, édition, paris, 2010, p.415 ;

plus souvent de trois ans, il s'articule en une planification des actions, une définition des responsabilités et une allocation des moyens financiers, humains et techniques³⁴.

Les positions attendues en termes d'offre, de volumes d'activités, de marges et de rentabilité des fonds, sont quantifiées et datées. Généralement ce plan se subdivise en plusieurs plans partiels :

- Plan d'investissement ;
- Plan de financement ;
- Plan de ressources humaines...etc.

1.3 Le plan d'action annuel

Il est constitué d'une liste d'actions assortie d'un calendrier, d'un ensemble de moyens et d'indicateurs de suivi, a pour rôle essentiel de planifier les activités visant à atteindre les objectifs stratégiques à un niveau plus détaillé, il a pour mission d'identifier le rôle et la contribution de chacun, et pour répondre à la question «Qui fait quoi? Et quand ?». C'est la raison pour laquelle le budget global de l'entreprise est construit des budgets individuels des centres de responsabilité³⁵.

2. La gestion budgétaire

2.1 La budgétisation

2.1.1 Définition du budget

Le budget est défini selon BOUQUIN(H) comme étant « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels »³⁶

2.1.2 Principes et procédures d'élaboration du budget

Pour que le budget soit efficace il doit respecter les principes et les procédures suivants :

2.1.2.1 les principes budgétaires

Les principes budgétaires sont les suivants ³⁷:

- Non remise en cause de la politique générale de l'entreprise ;
- La totalité du système budgétaire ;
- Superposition du système budgétaire et système d'autorité ;
- Non destruction de la solidarité nécessaire entre les départements ;
- Couplage de système budgétaire avec la politique personnelle ;
- Actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations.

2.1.2.2 les procédures budgétaires :

³⁴ Hélène Loning et Autres, contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre, 2^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2003, P 83 ;

³⁵ Idem ;

³⁶ BOUQUIN(H), le contrôle de gestion, édition PUF, 3^{ème} édition, paris, 1997, P 245 ;

³⁷ GERVAIS(M), contrôle de gestion, 7^{ème} édition, Economica, paris, 2000, P 275 ;

Les procédures budgétaires présentées comme suit³⁸ :

- Détermination des objectifs de l'entreprise de l'année à venir ;
- Réalisation d'une étude préparatoire ;
- Simulation de différents projets du budget ;
- Choix de l'un d'entre eux : le pré-budget ;
- Construction et discussion des budgets détaillés ;
- Elaboration des prévisions définitive.

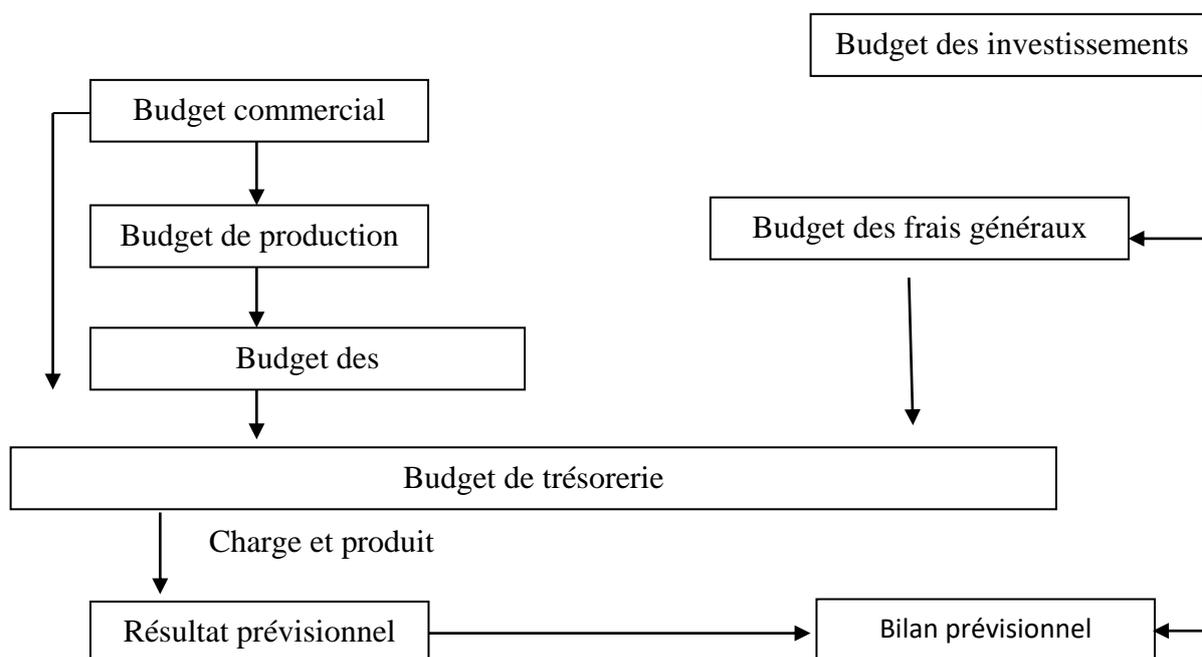
2.1.3 L'articulation budgétaire :

On distingue quatre catégories de budget et sont comme Suits³⁹ :

- **Les budgets d'exploitation** : sont liés au cycle d'exploitation de l'entreprise, il comprend le budget commercial (budget des ventes, budget des frais des distributions). et comprend aussi le budget des productions et le budget des approvisionnements.
- **Le budget des investissements** : est lié aux investissements de l'entreprise (les projets d'investissements de l'entreprise) et ces investissements sont autonome par rapport aux budgets d'exploitation, ont un impact sur la trésorerie et les états financiers de l'entreprise.
- **Le budget des frais généraux** : ce budget lié au niveau d'activité de l'entreprise et il comprend les charges fixes, il regroupe les charges d'administration.
- **Les budgets généraux** : comprennent les autres budgets (budget de trésorerie, les états financiers prévisionnels). Le budget de trésorerie traduit les données budgétaires en terme d'encaissement et décaissement et permet un suivi régulier de la situation de trésorerie de l'entreprise, la dernière étape de construction budgétaire c'est l'élaboration des états financiers prévisionnels (bilan, compte de résultat).

³⁸ GERVAIS(M), contrôle de gestion, op.cit. P 281 ;

³⁹ DAYAN (A), Manuel de gestion volume1, édition ELLIPSES, Paris, 2009, P 810-81.

Figure N°1.7 : l'articulation des budgets

Source : ARMAND DAYAN, manuel de gestion volume1 édition ELLIPSES, 2009, P.810.

2.2 Le contrôle budgétaire

2.2.1 définition de contrôle budgétaire

GERVAIS (M) définit le contrôle budgétaire comme étant « la comparaison des résultats réels et des prévisions figurants aux budgets afin de : rechercher la (ou les) cause(s) d'écart(s), prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires et apprécier l'activité des responsables budgétaires »⁴⁰.

2.2.2 Le rôle de contrôle budgétaire

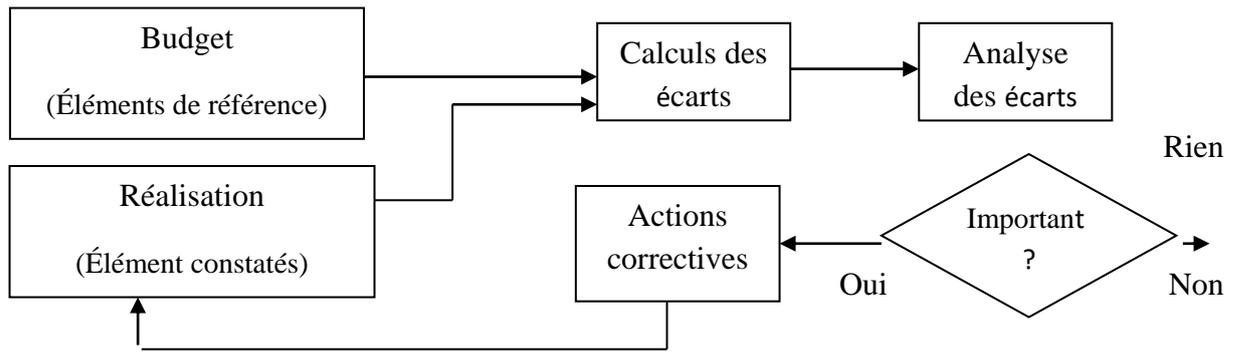
Généralement le contrôle budgétaire a un double rôle⁴¹ :

- Le contrôle budgétaire fournit aux dirigeants ou aux managers intermédiaires des informations clés relatives à l'application et au suivi de la stratégie ;
- Le contrôle budgétaire incarne le long de la ligne hiérarchique, la délégation de responsabilité, de contrôle et d'incitation des individus.

Figure N°1.8 : diagramme de procédure budgétaire

⁴⁰GRAVAIS (M), le contrôle de gestion, Edition Economica, Paris, 2005, P274 ;

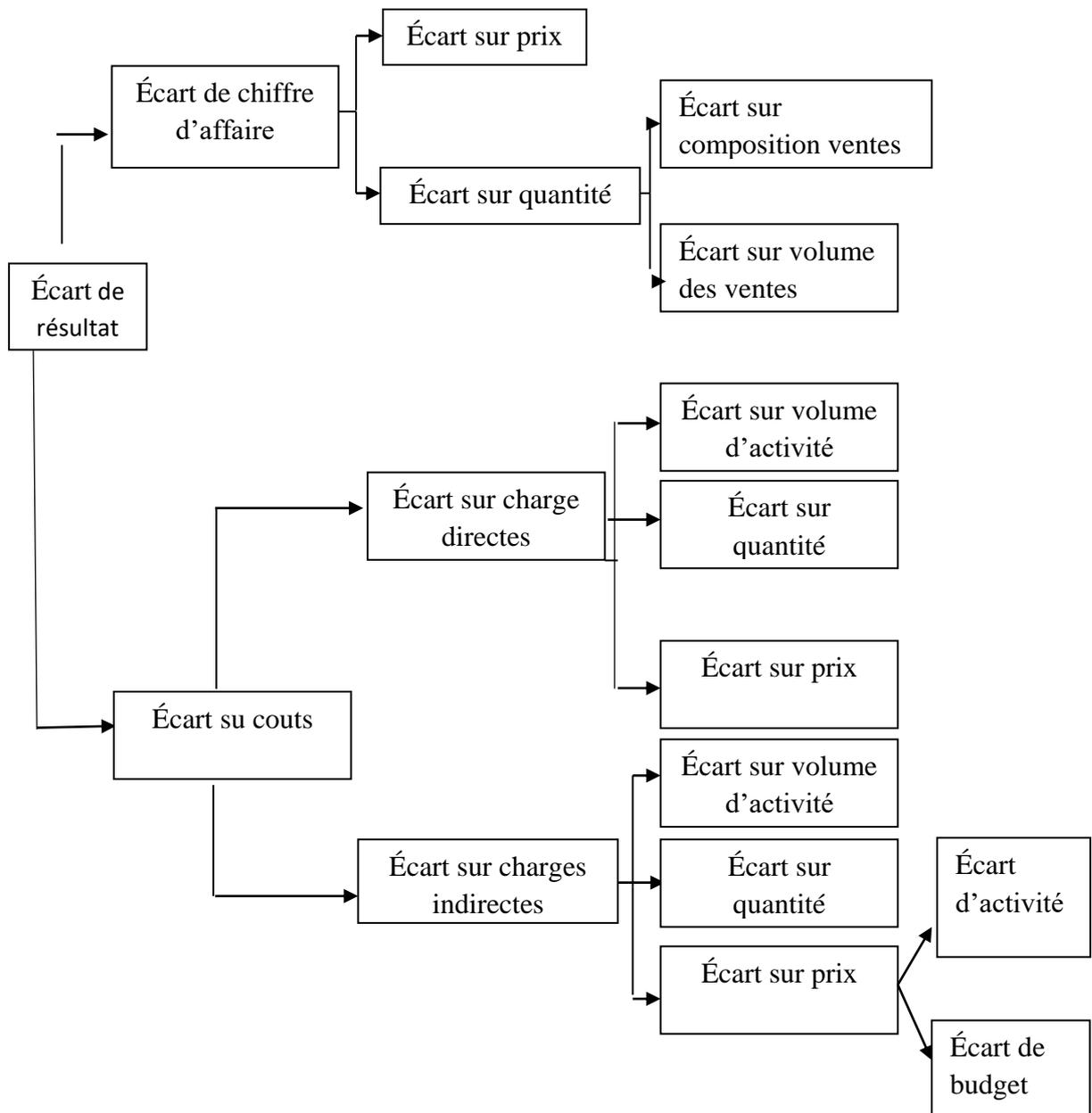
⁴¹ DJERBI (Z), DURAND (X), KUSZLA (c), contrôle de gestion, paris, édition Dunod, 2014, P 234.



Source : C. ALAZARD et S. SEPARI, contrôle de gestion : manuel et application, Éd, Dunod, 6^{ème} Edition 2004, P.361.

Le contrôle budgétaire fondé sur le calcul et l'analyse des écarts afin de déclencher les actions correctrice ce schéma montre les différents écarts de résultat :

Figure N°1.9 : les écarts des résultats



Source : BRIGTTE DORIATH, contrôle de gestion en 20 fiches, Ed DUNOD, 5^{ème} édition paris, 2008, p.73.

2.2.3 Les limites de contrôle budgétaire⁴²

- Le contrôle budgétaire n'est pas toujours pertinent, car les hypothèses d'élaboration des budgets sont souvent rapidement obsolètes, et il est souvent mal vécu car est perçu comme outil de sanction par le personnel de l'entreprise ;
- Le contrôle budgétaire n'est pas adapté à toutes situations, et le contrôle budgétaire convient mal aux produits innovants et différenciés à cycle de vie plus court, la méthode budgétaire freine les innovations ;

3. 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 activités⁴³. Deux approches sont présentées ici :

3.1 L'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 moyens⁴⁴. La segmentation d'une structure en centre 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 dans la lignée des projets de service, dans un contexte de management participatif.

Cette segmentation offre l'avantage de permettre des analyses financières, notamment pour les administrations prestataires de services, confrontées à la nécessité de fixer des coûts ou des prix. Elle permet des comparaisons entre les centres.

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 rapportent⁴⁵.

3.2 L'approche par les activités

⁴²DJERBI (Z), DURAND (X), KUSZLA (c), op.cit. 2014, P 243.

⁴³ Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat Française, «Guide du contrôle de gestion dans les administrations : Eléments de méthodologie», 2003, P 72 ;
http://www.performancepublique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/performance/approfondir/contrôle_gestion/guide_contrôle_gestion.pdf. Consulté le 13/04/2018 à 00h.

⁴⁴ Idem ;

⁴⁵Ibid. P 77.

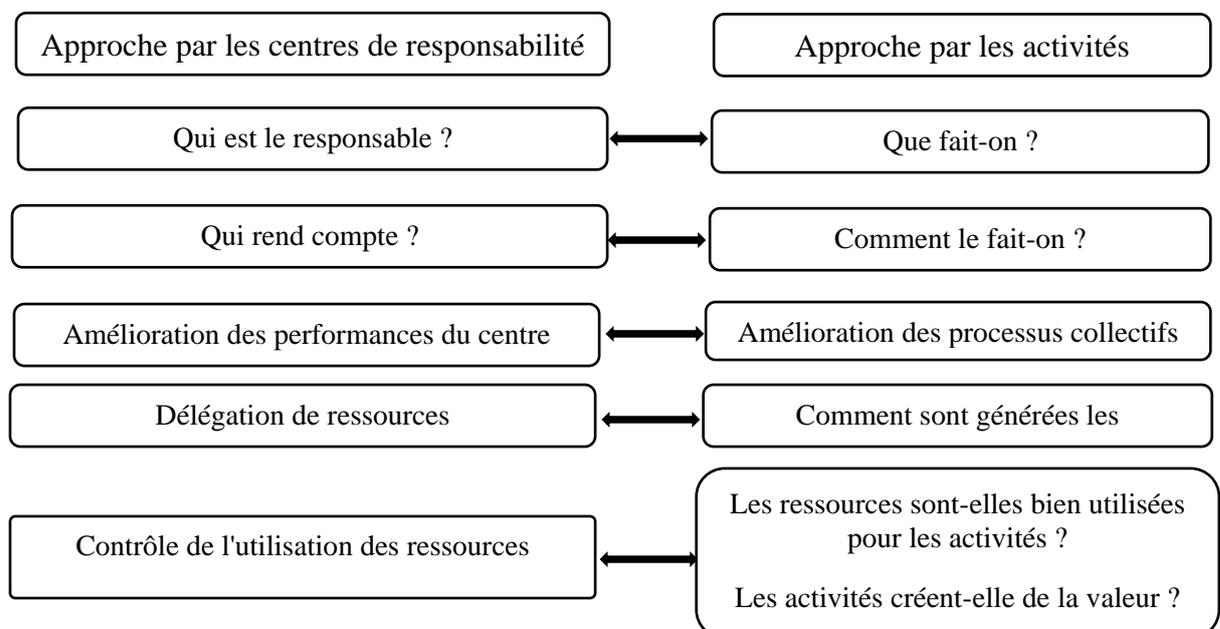
Il s'agit d'une méthode novatrice qui substitue une approche transversale des organisations à l'approche traditionnelle par centre de responsabilité. Cette approche transversale connue sous l'appellation (ABM) est fondée sur les notions d'activité, de processus et de chaîne de valeur :

- une activité 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 ;
- le processus correspond à une combinaison d'activités qui sont finalisées par un objectif globale pour atteindre un résultat dont la responsabilité est partagée par des responsables multiples ;
- 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 usager⁴⁶.

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-l' on analyse⁴⁷. L'ABM n'est pas une méthode de calcul des coûts comme la méthode ABC, 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'améliorer⁴⁸.

Figure N°1.10 : Approche par les centres de responsabilité VS Approche par les activités



⁴⁶ Ibid. p.82 ;

⁴⁷ Jaulant P et Quarès M-A, Méthode de gestion : comment les intégrer, Edition organisation, 2004, P 109 ;

⁴⁸ Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat Française, «Guide du contrôle de gestion dans les administrations : Eléments de méthodologie», 2003, P 72.

Source : Lorino P, le contrôle de gestion : la gestion par activités, Dunod, 1991, p 83 Cité par Délégation interministérielle à la réforme de l'État Française., (2003), Op. Cit., p. 83

4. Analyse des coûts

La naissance du contrôle de gestion été dans des entreprises industrielle, afin de minimiser les couts des produits à travers l'analyse et le calcul de coûts, ce dernier repose au préalable sur une connaissance fine des différentes coûts qui existent et de leur comportement.

4.1. Concept de coût

Le coût est définit comme suit : "la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable"⁴⁹. Il existe plusieurs types des coûts :

4.1.1 Coûts variables et coûts fixes⁵⁰

- Coûts variables : sont des coûts qui varient avec le volume d'activité.
- Coûts fixes : sont les charges de structure liés à l'existence de l'entreprise et ne varient pas avec le volume d'activité.

4.1.2 Coûts directs et Coûts indirects⁵¹

- Coûts directs : sont ceux qui sont possible d'affecter immédiatement sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit déterminé.
- Coûts indirects : sont ceux qui doivent passer sur le calcule intermédiaire d'affectation avant les affectés au produit déterminé.

4.2. Les méthodes d'analyse des Coûts

Il existe nombreuses méthodes de calcul et analyse des Coûts qui sont aussi des outils à adaptés à des caractéristiques liés à l'entreprise parmi ces méthodes :

- Méthode de Coût complet ;
- Méthode de cout partiel ;
- Comptabilité par activité.

4.2.1 La méthode de Coût complet

La méthode de Coût complet a été formalisée et mise au point dans les années 1920, grâce aux travaux de la commission d'organisation de la confidentielle générale de la production française dirigée par le lieutenant-colonel Émile Rimaillho. Le principe de la méthode de cou complet c'est de attribués au produit tous ses Coûts, directs et indirects par le biais d'une réparation préalable pour les seconds, dans des (centres d'analyse)⁵².

Le plan comptable définit le coût complet comme suit "étant constitué par la totalité des charges qui peuvent lui être rapportées par tout traitement analytique approprié : affectation, réparation, imputation". Compte tenu qu'il comprend la totalité des charges ce type est utile, par

⁴⁹ DORIATH (B) et LOZATO (M), comptabilité et gestion des organisations, 6^{ème} Edition Dunod, paris, 2008, p.244 ;

⁵⁰ BOISSELIER (P), contrôle de gestion cours et applications, 2^{ème} édition, paris, 2001, p. 134-135 ;

⁵¹ MILKOFF (R) et JACKOT (T), comptabilité de gestion, paris, Ed Darios et pearson, 2007, p. 79-80 ;

⁵² BOISSELIER (P), contrôle de gestion cours et applications, 2^{ème} édition, paris, 2001, p. 145 ;

exemple, pour établir le prix de vente d'un nouveau produit ou d'une commande spécifique et pour décider de l'opportunité de sa production. Cette méthode n'est pas satisfaisante car le coût ainsi calculé est instable, il varie en fonction des quantités produites, il ne peut pas être utilisé pour calculer un prix de vente ou évaluer une rentabilité.⁵³

4.2.2 La méthode de coût partiel

La méthode de coût partiel ne retient pas qu'une partie des charges. Le reste est envisagé globalement sans analyse particulière, cette méthode conduit à obtenir un résultat incomplet autrement dit de marge et pour distincte entre charges variable, opérationnelle et charge fixe et charge de structure ont été établies le plus souvent les méthodes de détermination de marge par les coûts partiel. Les différentes formules de calcul de cout partiel⁵⁴ :

- La méthode de coût variable ou direct costing ;
- La méthode de coût variable évolué ;
- La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes ;
- La méthode du coût marginal.

4.2.2.1 La méthode de coût variable ou direct costing

Cette méthode a pour objectif de donner aux décideurs un outil qui leur permet d'agir sur les facteurs de coût à court terme, dans cette méthode le coût fixe est considéré comme constant à court terme, le but de cette méthode est de faire apparaitre le résultat sur lequel le manager peut agir : la marge sur coût variable par produit⁵⁵.

4.2.2.2 La méthode de variable évolue (coût spécifique)

Dans cette méthode les charges fixes ne sont pas obligatoirement communes à tous les produits de l'entreprise⁵⁶.

4.2.2.3 La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes

"La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes est une méthode de calcul des coûts qui a pour objectif d'éliminer, ou plutôt d'isoler, les effets d'une variation d'activité sur les coûts unitaires complets des centres d'analyse et produits"⁵⁷

4.2.2.4 La méthode du coût marginal

La méthode de cout marginal consiste à calculer le coût de la dernière unité supplémentaire produite. Le produit supplémentaire prouvent être un bien ou service etc.⁵⁸

4.2.3 La comptabilité par activité

⁵³ KERVILER (I) ET KERVILER (L), op. cit., p.108.

⁵⁴ Anne-Marie KEISER, contrôle de gestion, 2^{ème} édition, Edition ESKA, paris, 2000, p.183 ;

⁵⁵ DJERBI (Z) et DURAND (X) et KUSZLA (C), op.cit. p.93 ;

⁵⁶ DIDIER (L), l'essentiel de la comptabilité analytique, édition d'organisation, paris, 2011. P.45 ;

⁵⁷ PATUREL (R), la comptabilité analytique système d'information pour le diagnostic et la prise de décision, Edition EYROLLES, paris, 1987, p.300.

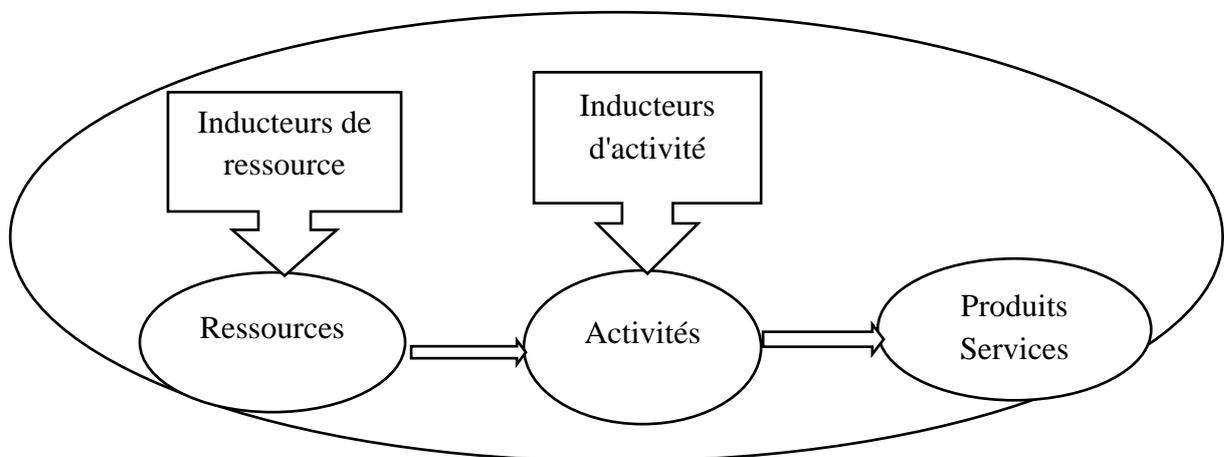
⁵⁸ Anne-Marie KEISER, contrôle de gestion, 2^{ème} édition, Edition ESKA, paris, 2000, p.229 ;

La comptabilité à base d'activités ou la méthode (ABC) a été proposée à la fin des années 1980 par les professeurs de Harvard et par le CAM-I (consortium de grandes entreprises essentiellement américaines). Ce système de calcul des coûts 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 américaine⁵⁹.

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 considérée⁶⁰.

Figure N°1.11 : principe de base de méthode ABC



Source : Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat Française, «Guide du contrôle de gestion dans les administrations : Eléments de méthodologie», 2003, P 131.

Les principaux traits de la logique du raisonnement de la comptabilité par activité sont les suivant⁶¹ :

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

⁵⁹ Chatelain-Ponroy (S) et Sponem (S), Evolutions et performance du contrôle de gestion, Economie et management, n°123 Avril 2007, P 13.

⁶⁰ Jaulant P et Quarès M-A, Méthode de gestion : comment les intégrer, Edition organisation, 2004, P 95 ;

⁶¹ Mangotteau (E), contrôle de gestion, DECF, U.V.7, 2001, P 68-69.

- 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 processus.

5. Tableau de bord et Reporting

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

5.1. Tableau de bord

Le terme tableau de bord, emprunté au domaine de l'aviation ou de l'automobile, fait référence au système d'information de l'entreprise.

5.1.1 Définition du tableau de bord

Gérer c'est transformer l'information en action, d'où l'enjeu de disposer des bonnes informations⁶². C'est tout le tableau de bord qui constitue un élément du système d'information de l'entreprise.

Le tableau de bord est un outil de contrôle de gestion, ce définit comme suit :

- Selon **Guedj** (2001) : « un ensemble d'indicateurs 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 au défèrent membre de l'entreprise »⁶³.
- Selon **Jaulent** et **Quarès** (2006) : « un ensemble d'indicateurs suffisamment agrégés pour permettre à des responsable quel que soit leur niveau hiérarchique (direction, chef de services,) de connaître l'état d'avancement d'une politique, et de prendre les décisions appropriées »⁶⁴.

De ces définitions, on peut retenir qu'un tableau de bord est un document synthétique fourni à un responsable donné des informations sur le degré de réalisation des objectifs ainsi sur leurs conditions de réalisation, et de guider dans ses décisions et dans la mise en place d'actions correctives éventuelles.

5.1.2 Les objectifs de tableau de bord

Un tableau de bord de gestion a des multiples objectifs parmi eux⁶⁵ :

- Permet d'apprécier les résultats d'actions correctives ;
- Permet d'identifier les points faibles de l'entreprise ;
- Permet aux responsables d'agir là où il faut et au moment voulu ;

⁶² Messier (S), mesure et analyse de performance, Hachette technique, 2006, P 193 ;

⁶³ Guedj Norbert, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, éditions d'organisation, 2001, P 285 ;

⁶⁴ Jaulent Patrick et Qaurès Marie-Agnès, pilotez vos performance, édition AFNOR, 2006, P 101 ;

⁶⁵ SELMER (C), concevoir le tableau de bord, Edition DUNOD, Paris, 1998, P05 ;

- Constitue une base de prises de décision ;
- Modéliser la performance pour améliorer le pilotage local des entités de gestion.

5.1.3 Les caractéristiques du tableau de bord

Un bon tableau de bord est conforme à la règle des «U3»⁶⁶ :

- **Utile** : il permet au responsable d'évaluer une situation, dans les perspectives de prise de décisions ;
- **Utilisable** : le responsable doit facilement pouvoir en extraire une information exploitable, à travers un support synthétique ;
- **Utilisé** : à travers la dimension d'animation, le tableau de bord peut devenir un véritable outil au service du management d'une structure.

5.1.4 La construction de tableau de bord

Il existe plusieurs modèles d'élaboration de tableaux de bord, parmi eux nous nous intéressons à celle de R.S.Kaplan et D.P.Norton⁶⁷ :

- Définir, à partir d'une vision stratégique pour l'entreprise, les objectifs de la stratégie ; Le point de départ de l'élaboration d'un tableau de bord, qui doivent être selon Philip KOTLER et Bernard Dubois : hiérarchisé quantifié, réaliste et cohérent⁶⁸.
- Décomposer ces objectifs selon les quatre axes de tableau de bord : l'axe financier, l'axe clients, l'axe processus interne et l'axe apprentissage organisationnels ;
- Délimiter les indicateurs et leurs mesures pour chaque axe ;
- Pour chaque indicateur, collecter les informations selon la périodicité choisie ;
- Enfin, déterminer la manière d'analyser et d'utiliser le tableau de bord pour réaliser un pilotage dynamique de l'entreprise.

5.1.5 Les limites de tableau de bord

Il y a plusieurs insuffisances de tableau de bord, elles apparaissent dans la réalité actuelle des entreprises⁶⁹ :

- La conception des tableaux de bord est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utiliser mais plutôt centralisée ;
- Le tableau de bord est généralement unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité. Donc le tableau de bord n'est pas toujours adapté à chaque service ;
- La périodicité du tableau de bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers ;

⁶⁶ BOIX (D) et FEMINIER (B), le tableau de bord facile, 2^{ème} Edition, Edition d'organisation, Paris, 2004, P 04 ;

⁶⁷ MENDOZA (C) et autres, tableaux de bord pour managers, édition groupe revue fiduciaire SA, Paris, 1999, P 47 ;

⁶⁸ KOTLER (P) et DUBOIS (B), marketing management, 10^{ème} Edition, Paris, 2000, P 113 ;

⁶⁹ GERVAIS (M), contrôle de gestion, op.cit. P 601.

- Le tableau de bord est souvent figé des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens ;
- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action ou bon moment ;
- L'adjectif de tableau de bord celui du contrôle sans aide au changement ou aux améliorations.

5.2.Reporting

5.2.1. Définition du reporting

«Le reporting est un ensemble des documents qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats centres de responsabilité»⁷⁰.

« La remonté des comptes (reporting) est un ensemble des documents qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de grandes unités décentralisées ou des groupes, des résultats des centres de responsabilité et des moyens mis en œuvre »⁷¹.

Les travaux de reporting se présentent comme un ensemble des indicateurs de résultat établis par les centres de responsabilité, construit a posteriori, de façon périodique afin d'informer le sommet hiérarchique. Parfois, les tableaux de reporting sont constitués par simple situations intermédiaires des unités responsables⁷².

5.2.2. Les principes du reporting

MALO Jean Louis et MATHE Jean Charles identifient trois principes à la base du reporting⁷³ :

- Le principe d'exception : pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique ; l'alarme ne se déclenche que quand ce clignotant est (au rouge) ;
- Le principe de contrôlabilité : ce sont surtout les rubriques qui dépendent réellement du responsable de l'unité qui seront suivies, ce qui évitera d'évaluer le responsable sur la base d'un indicateur qu'il ne maîtrise pas ;
- Le principe de correction : s'il y a un écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective.

5.2.3. Objectifs du reporting

Parmi ses objectifs du reporting ⁷⁴:

⁷⁰GUEDJ (N) et alii, le contrôle de gestion pour améliorer les performances de l'entreprise, 2^{ème} Edition, les éditions d'organisation, Paris, 1998, P319.

⁷¹DORITH (B) et GAUJET (C), contrôle prévisionnel et mesure de la performance, Edition Dunaux, Paris, 2007, P 294 ;

⁷²Mangotteau (E), contrôle de gestion : manuel et application, DECF 7, 6^{ème}édition, Edition DUNOD, P13 ;

⁷³MALO (J-L) et MATHE (J-C), l'essentiel du contrôle de gestion, Edition d'organisation, Paris, 2000, P 17 ;

⁷⁴CAPPELLETTI (L), BARON (P), DESMAISON (G), XAVIER (F), Ribiollet, contrôle de gestion, Edition DUNOD, Paris, 2000, P52.

5.2.3.1. Instrument de contrôle

Le reporting de gestion a d'abord un but de contrôle des résultats financiers par rapport à des objectifs, la maison mère s'assure que les résultats financiers des unités opérationnelles sont conformes aux attentes.

5.2.3.2. Instrument de dialogue

Le reporting est le document de base dévaluation de la performance financière sur lequel repose le dialogue entre la hiérarchie et l'unité opérationnelle. Il est le point de référence et détermine un langage commun entre des deux unités.

5.2.3.3. Instrument d'aide de décision

Il joue un rôle d'alerte et devient très souvent le point de départ d'analyse et de mise en perspective plus poussées pour comprendre une tendance ou un écart budgétaire.

5.2.4. Le rôle de reporting

Le reporting a pour but de faire remonter les informations de gestion essentielles vers le sommet de la hiérarchie. Il désigne à la fois⁷⁵ :

- L'opération qui conduit au cheminement des données le long de l'organigramme hiérarchique ;
- Les informations de synthèse sous diverses formes qui ont pour but d'informer périodiquement la hiérarchie de la situation et des performances des centres de responsabilité ;

Il permet de faciliter le suivi et l'évaluation de leur activité par rapport aux objectifs stratégiques, aux résultats passés et aux résultats prévus.

6. Système d'information

6.1 Définition du système d'information

Un système d'information peut être défini comme « l'ensemble des informations circulant dans une entreprise ainsi que l'ensemble des procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements pour fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ ou au contrôle de l'organisation»⁷⁶.

On peut définir aussi le système d'information comme un ensemble organisé ses ressources, matériel, logiciels, personnel, données, procédures,...permettant d'acquérir de traiter de stocker des informations sous forme de textes, images,...dans et entre des organisations⁷⁷.

Autrement dit, le système d'information de gestion comme un outil majeur de contrôle de gestion, pour but de formaliser les besoins d'une entreprise en termes d'informatisation, il est

⁷⁵ DUMAS (G) et LARUE (D), contrôle de gestion (DCG11), 3^{ème} Edition, Litec, Paris, 2008, P 477 ;

⁷⁶ ALAZARD (C) et SEPARI (S), contrôle de gestion : manuel et application, 3^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2013, P 36 ;

⁷⁷ REIX (R), système d'information et management des organisations, 5^{ème} Edition, édition Eyrolles, Paris, 2004, P 02.

chargé de collecter, traiter, analyser, stocker, et diffuser une information utile, utiliser en particulier dans le processus de la prise de décision, cette information est un indicateur de la fiabilité du système de gestion de l'entreprise, et certainement une ressource vitale de l'entreprise.

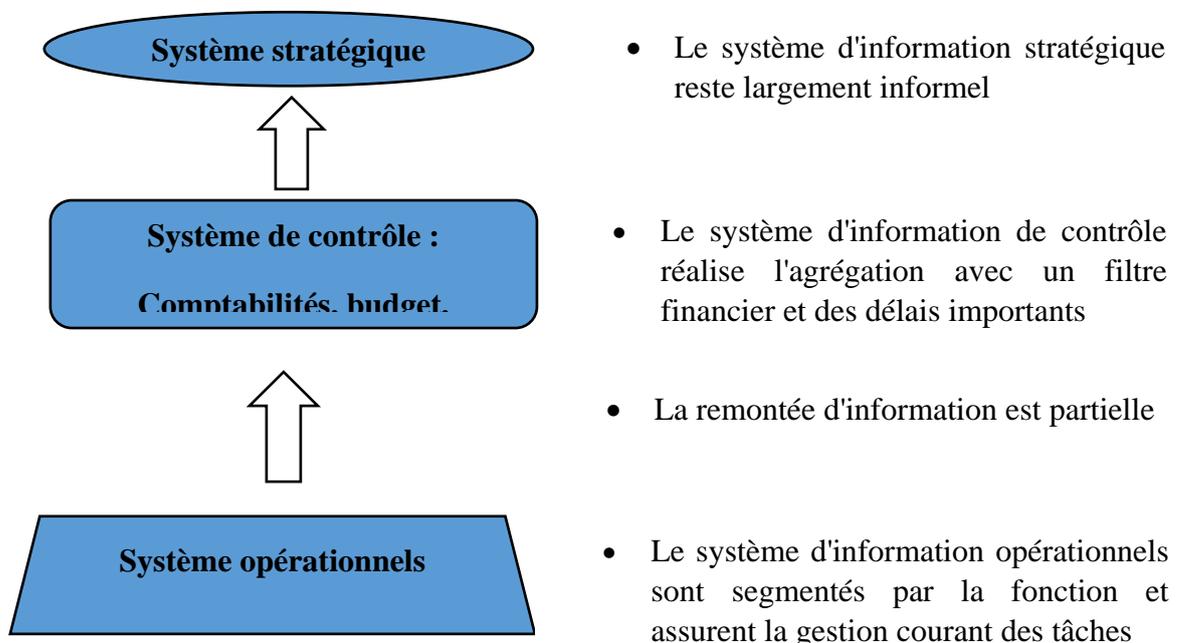
6.2 Les fonctions et les niveaux principaux du système d'information

D'après les définitions précédentes le système d'information réalise quatre fonctions essentielles :

- Collecter : c'est une fonction dynamique, consiste de collecter les informations provenant des autres éléments du système ou de l'environnement externe au système ;
- Mémoriser : c'est une fonction statique, consiste de mémoriser les données manipulées par le système ;
- Traiter : c'est une fonction dynamique, consiste de traiter les données stockées ;
- Transmettre : c'est une fonction dynamique, consiste de transmettre les informations vers les autres composantes du système ainsi que vers l'environnement externe au système.

Ces fonction classées selon trois niveaux de contrôle, stratégique, contrôle de gestion, et au niveau de contrôle opérationnel.

Figure N°1.12 : système d'information hiérarchiques classiques et le rôle d'interface du contrôle de gestion



Source : Françoise GIRAUD, et Alii, contrôle de gestion et pilotage de performance, 2^{ème} édition, Gualino éditeur, EJA, Paris, 2004, P350.

Le système d'information vise à fournir à chaque niveau de contrôle de gestion les informations nécessaires qui constituent la base de tout processus de contrôle de gestion :

- Le contrôle de gestion avait un rôle naturel comme le fournisseur des informations pour les managers, dans ce cas le système d'information stratégique pour les décideurs peut prendre la forme d'outils classiques de planification et de tableaux de bord stratégique ;
- Les systèmes de contrôle de gestion appuyés sur la comptabilité générale et l'analytique, ont besoin d'une masse d'information financières afin de les aider à élaborer leurs objectifs, définir les moyens nécessaires et tester les hypothèses de travail pour reprendre aux objectifs préalablement tracés.
- Les systèmes d'informations opérationnels, ayant pour objectif principal d'assurer la gestion quotidienne des tâches, afin de suivre de manière permanente leurs performances.

6.3 Le rapport « système d'information-contrôle de gestion » : les ERP

La relation entre le système d'information et le contrôle de gestion s'apparait lors de la production des informations de pilotage et la mise en œuvre des différentes composantes de ce système.

L'ERP (Entreprise Resource Planning) est une référence favorisée du système d'information et aussi un outil important de contrôle de gestion. L'ERP pose la question de son périmètre d'implantation et celle de son impact organisationnel. Un ERP ou Progiciel de Gestion Intégrée s'intéresse à⁷⁸ :

- Connecte les fonctions en utilisant des données communes ;
- Standardise les processus et les données de la compagnie ;
- Transforme les données transactionnelles en information utile.

⁷⁸Françoise GIRAUD, et Alii, contrôle de gestion et pilotage de performance, 2^{ème} édition, Gualino éditeur, EJA, Paris, 2004, P365 ;

Conclusion

A travers cette présentation du contrôle de gestion, de sa fonction et de ses outils, il nous paraît évident qu'à l'heure actuelle, nulle entreprise ne peut s'en passer vu l'importance du rôle qu'il joue au sein de ces entités.

Le contrôleur de gestion est le professionnel chargé essentiellement d'organiser efficacement les procédures de traitement de l'information et aider les responsables dans la prise de décision.

Le contrôle de gestion est conçu pour être un processus permanent chargé d'intervenir avant, pendant et après l'action. Il est adapté aux orientations stratégiques et à l'établissement du cadre d'un système de mesure des performances parce qu'il s'appuie sur des outils pertinents tels la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, tableau de bord et reporting, ces derniers doivent s'adapter au contexte de l'organisation.

CHAPITRE II :
Cadre théorique de la performance
globale

Introduction

Dans ce chapitre, nous allons tenter d'exposer, en premier lieu, le concept de la performance, les différentes appréhensions, les différents modèles relatifs à ce concept, la dimension classique de la performance et ses limites. En second lieu, nous allons aborder la notion de la performance globale, ses différentes dimensions et ses indicateurs de mesures.

En fin, nous allons exposer les différents outils, les modèles de mesure et de suivi de la performance globale.

Sommaire

Section n° 1 : le concept de la performance dans une entreprise ;

Section n° 2 : généralité sur la performance globale ;

Section n° 3 : les nouveaux outils de mesure de la performance globale.

Section N°01 : le concept de la performance dans une entreprise

La performance a toujours été un sujet controversé, chaque individu qui s'y intéresse (chercheur, dirigeant, étudiant...) l'aborde selon l'angle qui lui est propre, ceci explique les nombreux sens élaborés autour de ce concept.

Le terme de la performance est couramment utilisé dans l'appréciation portée sur les entreprises. La performance de l'entreprise exprime le degré d'accomplissement des objectifs poursuivis, une entreprise performante doit être à la fois efficace et efficiente.

1. Bref historique sur la notion de la performance

Ce terme performance remonte au 13^{ème} siècle, et émane de l'ancien français « performer », qui signifie accomplir et exécuter. En anglais, le terme « performance » est attesté depuis la fin du 15^{ème} siècle et dérive du moyen anglais « to perform ». À partir du 19^{ème} siècle, le mot « performance » désigne d'abord au pluriel, l'ensemble des résultats obtenus par un cheval de course sur les hippodromes, et par extension, le succès remonté dans cette course⁷⁹.

Ce terme s'étend ensuite, vers la fin du 19^{ème} siècle, à un athlète ou une équipe sportive. Au début du 20^{ème} siècle, l'analogie atteint les matériaux : généralement employé au pluriel, le terme de performance s'applique aux indications chiffrées caractérisant les possibilités d'une machine, et désigne par extension, un rendement ou une fiabilité exceptionnelle⁸⁰.

2. Définition de la performance

Parmi les définitions données à la performance, nous choisisons les plus claires et détaillées, afin de bien comprendre le sens de cette notion.

Selon **LORINO (P)** « la performance dans une entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur cout, à contrario n'est pas forcément ce qui contribue à diminuer le cout ou à augmenter la valeur, isolément »⁸¹.

Selon **CHANDLER (A)** « la performance est une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique. L'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les produits, les achats, les processus de production, la fonction marketing et les relations humaines au sein de l'entreprise. L'efficacité stratégique consiste à devancer les concurrents en se positionnant sur un marché en croissance ou en se retirant d'un marché en phase de déclin »⁸².

Selon **KHEMKHEM (A)** « la performance d'un centre de responsabilité (atelier, service, unité, entreprise, branche,...) désigne l'efficacité et la productivité dans laquelle ce centre de la responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait acceptés »⁸³.

En résumé à travers toutes ces définitions, la performance adopte en réalité plusieurs sens, elle dépend du contexte dans lequel elle est utilisée, et on peut dire qu'elle fait référence

⁷⁹ DJOMLEU DJUMEDIO (M), Evaluation et performance de l'audit interne, p10 ;

⁸⁰ Dictionnaire, Encyclopédique essentiel hachette, édition Hachette, 1992, p1380 ;

⁸¹ LORINO (P), méthodes et pratiques de la performance, Edition d'organisation, paris, 1990, p18 ;

⁸² CHANDLER (A), organisation et performance des entreprises, édition de L'ORGANISATION, 1992, P21 ;

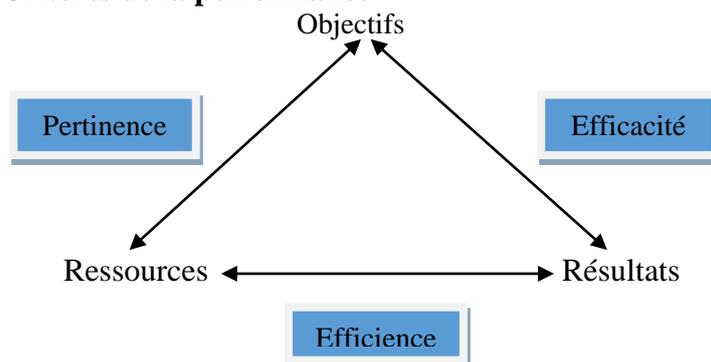
⁸³ KHEMAKHEM (A), la dynamique du contrôle de gestion, Edition Dunod, 1992, p311.

à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions préalablement définis pour sa réalisation.

3. Critères de la performance

Le concept de performance renvoi à un jugement sur résultat et également à la façon dont ce résultat est atteint, il recouvre trois aspects distincts : l'efficacité, l'efficience et la pertinence. Le modèle de GILBERT résume les critères de la performance.

Figure N° 2.1 : Critères de la performance



Source : GILBERT (P), le contrôle de gestion dans les organisations publiques, paris, édition d'organisation, 1980, p16.

Figure N°2.2 : les composantes de la performance



Source : BOUIN, XAVIER, SIMON, François –XAVIER, les nouveaux visages du contrôle de gestion, Édition, Dunod, paris, 2000, p74.

3.1 L'efficacité

On peut définir l'efficacité comme étant « la capacité à réaliser l'action attendue, à obtenir le résultat recherché. Une action efficace est une action qui atteint exactement ses objectifs »⁸⁴ Pour l'entreprise l'efficacité désigne le fait de réaliser ses objectifs. On peut récapituler d'une manière brève l'efficacité dans la formule suivante :

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{Résultats atteints}}{\text{objectifs visés}}$$

3.2 L'efficience

On peut définir l'efficience comme étant « la capacité à réaliser l'action attendue avec peu de moyens, une action efficiente est une action peu coûteuse »⁸⁵. Pour l'entreprise

⁸⁴PLAUCHU (V), mesure et amélioration de la performance industrielle, université pierre mendès, France, 2005, p06 ;

⁸⁵ Idem, p07.

l'efficacité désigne le fait de réaliser ses objectifs avec le minimum de moyens engagés possibles. On peut récapituler d'une manière brève l'efficacité dans la formule suivante :

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{Résultats atteints}}{\text{moyens mis en œuvre}}$$

3.3 La pertinence

La pertinence est la conformité des moyens et des actions mises en œuvre en vue d'atteindre un objectif donné, c'est-à-dire être pertinent c'est atteindre efficacement et d'une manière efficiente, l'objectif fixé. On peut récapituler d'une manière brève l'efficacité dans la formule suivante :

$$\text{Pertinence} = \frac{\text{Ressources}}{\text{objectifs visés}}$$

4. Dimensions de la performance

Il existe plusieurs dimensions de la performance à savoir ⁸⁶:

- **Performance et actionnaire** : les actionnaires recherchent la performance à travers la valeur de l'action et la distribution des dividendes.
- **Performance et clients** : pour les clients la performance consiste à évaluer au travail la valeur apportée par le bien ou le service.
- **Performance et partenaire** : la performance totale passe par la performance locale de chaque acteur de la chaîne de valeur, il s'agit d'optimiser et de gérer des flux plutôt que des stocks.
- **Performance et système de qualité** : consiste à respecter des procédures pour assurer la fiabilité, les délais, les coûts des biens et des services proposés aux clients, tant internes qu'externes à l'organisation.
- **Performance et personnel** : pour le personnel la performance consiste à partir de la qualité des conditions de travail et des relations, le fonctionnement de l'organisation, il s'agit de développer la coopération, la motivation et l'implication par des incitations, de responsabiliser les acteurs et d'engendrer un apprentissage organisationnel.
- **Performance et public** : la performance consiste pour une entreprise : développer l'information sur ses produits, préserver l'environnement, avoir un comportement éthique et responsable vis-à-vis de la société.

5. Typologie de la performance

Il existe plusieurs types de performance :

5.1 Performance organisationnelle

Selon les théories de Taylor et Fayol, la performance organisationnelle concerne la façon dont l'entreprise est structurée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre.

Selon Kalika (1988) la performance organisationnelle est « les mesures portant directement sur la structure organisationnelle et non pas ses conséquences éventuelles de nature

⁸⁶ FABRE (P) et THOMAS (C), Management et Contrôle de Gestion, DSCG 3, Dunod, 2007, p27.

sociale ou économique. Ces indicateurs sont intéressants dans la mesure où ils permettent de discerner les difficultés organisationnelles au travers de leurs premières manifestations, avant que les effets induits par celles-ci ne soient ressentis d'un point de vue économique »⁸⁷.

5.2 Performance humaine

Aujourd'hui le capital humain constitue un facteur primordial de production et une source de richesse et une source de la performance de l'entreprise.

Selon M. LEBAS, « la clé de la performance humaine se trouve non seulement dans les résultats passés, mais plus en amont, dans les capacités d'action des salariés, c'est-à-dire, dans leur capacité à mettre en œuvre et leur sens de l'initiative pour faire face aux aléas du travail »⁸⁸.

5.3 Performance stratégique

Pour assurer sa pérennité, L'organisation doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante, l'adoption d'un marketing original. Le souci majeur pour la haute direction est de communiquer ses objectifs stratégique au personnel et d'assurer leur transformation en objectifs opérationnels afin d'atteindre la performance stratégique ou la performance à long terme⁸⁹.

6. Les caractéristiques d'une entreprise performante

Parmi les caractéristiques d'une entreprise performante il existe⁹⁰ :

6.1 Adaptation rapide à l'évolution

Il s'agit d'orienter les ressources de l'entreprise, d'une manière dynamique, suivant les changements du marché et de ses possibilités. L'entreprise voulant progresser doit s'adapter à ces changements et se définit constamment en fonction de ces derniers.

6.2 Ouverture au progrès

C'est l'ensemble des politiques qui permettent à l'entreprise de préparer à temps les transformations nécessaires, c'est le développement d'un esprit de recherche ainsi des forces de création et de renouvellements nécessaires à la stratégie du progrès.

6.3 Développement de la gestion

Il s'agit d'un système de gestion qui favorise la mise en œuvre d'un progrès continu, qui assure une meilleure préparation et un meilleur contrôle de l'action. Il permet aux dirigeants de consacrer moins de temps aux opérations courantes et plus de temps à la croissance et à la créativité, qui facilite l'accomplissement des structures qui exigent une structure d'innovation.

6.4 Flexibilité des structures

C'est le choix des structures qui favorisent le progrès et diminuent la résistance au changement, il s'agit d'établir les structures selon les buts à atteindre et définir les liaisons selon

⁸⁷ KALIKA (M), structure realite, determinant performance, edition Economica 1988, p20 ;

⁸⁸ NOONE (J), à propos de la performance humaine en entreprise : pour une philosophie de l'action et une philosophie d'action, Gregor, paris, 1999, p03 ;

⁸⁹ BARRETTE (J), BERARD (J), gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations, revue internationale de gestion, volume 24, numéro 4, hiver 2000, p15 ;

⁹⁰ WOOT (P), la dynamique de l'entreprise performante, édition Marabout, paris, 1974, p364.

les impératifs de mouvements afin d'augmenter les initiatives et faciliter combinaison des ressources les plus dynamiques.

6.5 Direction participative et développement des hommes

Il s'agit de développer et diffuser un mode direction qui consiste à mieux préciser les buts, à déléguer les pouvoirs et à contrôler les résultats plutôt que les moyens. C'est l'ensemble des options qui conduisent à une participation véritable. Cela devient possible grâce aux outils modernes de gestion et nécessaires pour répondre aux conditions de la création et au changement.

6.6 Développement et justification du pouvoir de l'action

C'est l'ensemble des politiques permettant l'entreprise de disposer d'un pouvoir suffisant, pour mettre en œuvre une stratégie de progrès. Ce sont les choix qui feront des pouvoirs le support autant que les résultats de cette stratégie.

7. Niveaux de la performance

On peut distinguer la performance interne et externe :

7.1 La performance externe

La performance externe liée à la capacité de l'entreprise à satisfaire les besoins de ses partenaires qui peuvent être : les actionnaires, les acteurs économiques (état, salariés, banque, fournisseurs), la société.

7.2 La performance interne

La performance interne est le résultat de la combinaison suivante⁹¹ :

- **Performance financière** : liée à la capacité de l'entreprise à utiliser rationnellement ses moyens disponibles.
- **Performance technique** : liée à la capacité de l'entreprise à utiliser efficacement ses installations techniques.
- **Performance humaine** : est la performance des individus qui peut être considérée comme un fournisseur de valeur.

Le tableau suivant fait ressortir les particularités de chaque performance :

Tableau N°2.1 : tableau comparatifs des performances internes et externes

Performance interne	Performance externe
Est tournée vers les managers	Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers
Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation	Porte sur le résultat, présent ou futur
Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision	Nécessite de produire et de communiquer les informations financières

⁹¹ MARTORY(B), contrôle de gestion, performance sociale, Ed Vuibert, 2^{ème} édition, paris, 1999, p23.

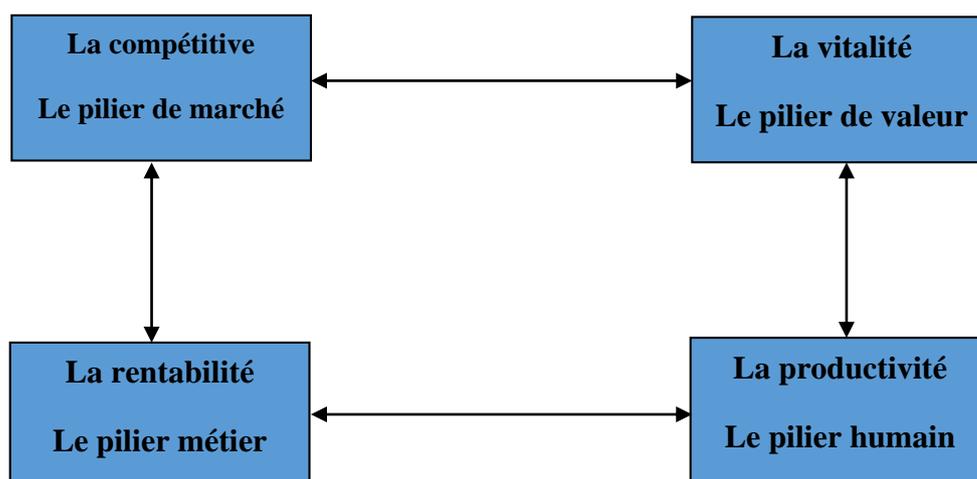
Aboutit à la définition des variables d'action	Génère l'analyse financière des grands équilibres
Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but	Donne lieu à un débat entre les différentes parties prenantes

Source : DORIATH (B) et COUJET (c), Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, Edition Dunod, paris, p215.

8. Les déterminants de la performance d'une entreprise

Selon PINTO « la performance d'une organisation est directement affectée par l'effort que les dirigeants consacrent à maintenir leur entreprise au niveau des meilleures pratiques sur chacun de ses territoires »⁹². En effet l'auteur indique que la performance repose sur quatre piliers qui entretiennent des relations synergiques très fortes : les valeurs, les marchés, les hommes et les métiers.

Figure N° 2.3 : Les quatre piliers de la performance organisationnelle



Source : PINTO (P), La performance durable, édition DUNOD, paris 2013, p12

8.1 La compétitivité pour pilier de marché

La compétitivité d'une entreprise est d'abord sa maîtrise de marché et capacité à apporter des réponses nouvelles, et adéquate aux besoins des consommateurs.

8.2 La vitalité pour pilier des valeurs

La vitalité d'une entreprise est en rapport avec ses valeurs, car ces derniers constituent un système de protection contre les menaces qui pèsent sur l'entreprise dans un lien fort et positif avec son environnement.

8.3 La productivité pour pilier de personnel

⁹² PINTO (P), La performance durable, édition DUNOD, paris 2013, p11.

Les ressources humaines sont parmi les principales ressources de l'entreprise et elles constituent les principaux éléments de différenciation et d'avantage concurrentiel.

8.4 La rentabilité pour piliers de métier

Les exigences en terme, de création de valeur conduit à s'interroger si l'entreprise utilise de façon rationnelle ses ressources, Le territoire métier, est un enjeu majeur de la performance stratégique.

Section N°02 : généralité sur la performance globale

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

L'agrégation de ces trois dimensions de la performance (économique, sociale et environnementale) constitue ce qu'on appelle la performance globale de l'entreprise⁹³.

1. Définition de performance globale

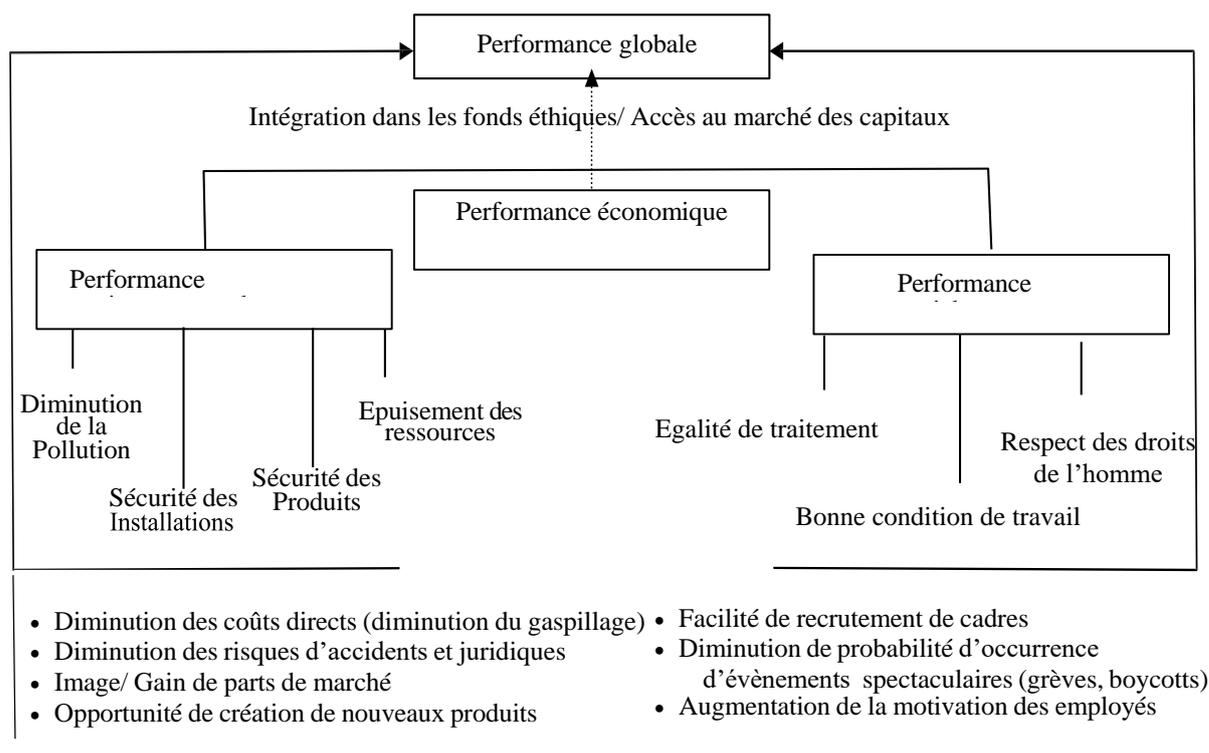
Selon Marcel Lepetit, la performance globale se définit comme « une visée (ou un but) multidimensionnelle, économique, sociale et sociétale, financière et environnementale, qui concerne aussi bien les entreprises que les sociétés humaines, autant les salariés que les citoyens »⁹⁴.

Reynaud présente la performance globale avec ses trois dimensions (économique, sociale et environnementale) sous forme d'un schéma, et pour chaque dimension il propose un certain nombre de critères.

Figure N°2.4 : la performance globale

⁹³ Baret (P), l'évaluation contingente de la performance globale des entreprises : une méthode pour fonder un management socialement responsable ?, 2006, P 1-2 ;

⁹⁴ RENAUD (A) et BERLAND (N), mesure de performance globale des entreprises : comptabilité et environnement, France, May 2007, P 10.



Source : Reynaud 2003, cité par RENAUD (A) et BERLAND (N), mesure de performance globale des entreprises : comptabilité et environnement, France, May 2007, P 11.

La performance globale renvoie à «une conception holistique cherchant à désigner une intégration des performances dans une approche synthétique... cette intégration peut sous-entendre une cohérence entre les trois dimensions avec des modèles de causalité reliant différents facteurs issus de dimensions différentes»⁹⁵.

2. la mesure de performance globale

Afin de mieux gérer l'entreprise, il est nécessaire de mesurer sa performance (financière ou non financière) car ce qui ne se mesure pas ne peut pas se gérer.

2.1 Définition de la mesure de performance globale

«La production de mesures et de données est au cœur du processus de contrôle de gestion. C'est à partir de données et de mesures que l'on peut piloter la performance»⁹⁶.

La mesure de performance d'une entreprise peut se définir comme le degré de réalisation d'un objectif obtenu en comparant le résultat atteint à l'objectif visé⁹⁷.

La mesure de performance est l'évaluation du réalisé par rapport à un référentiel préalablement fixé. En effet, il s'agit de l'évaluation d'une grandeur par comparaison avec une

⁹⁵ Capron (M) et Quairel-lanoizelee (F), la responsabilité sociale d'entreprise, Edition la découverte, Paris, 2007, P 07 ;

⁹⁶ GIRAUD (F), SAULPIC (o), NAULLEAU (G), DELMOND (M-H) et BESCOS (P-L), contrôle de gestion et pilotage de la performance, Edition MONTCHERSTIEN, Paris, 2002, P 43 ;

⁹⁷ LYNCH (R-L) et CROSS (K-K), mesure Up, Yard stick for Continuous Improvement, Cambridge, Blackwell business, 1994, P 09 ;

grandeur constante de même espèce prise comme référence (unité, étalon). Elle «permet avant tout d'objectiver la nature de la performance recherchée. Point de départ incontournable pour assurer la convergence des efforts engagés et des actions entreprises»⁹⁸.

2.2 Objectif de mesure de la performance globale

La mesure de performance globale joue un rôle majeur dans le contrôle. Elle vise en effet une multitude d'objectifs et de buts (mesurer pour améliorer, communiquer, apprendre et innover...). La mesure de performance doit permettre de⁹⁹ :

- **Piloter** : C'est un instrument d'aide à la réflexion qui permet d'avoir une vision globale d'un système, dans la mesure où il en est une représentation réduite.
- **Animer** : C'est une bonne occasion pour développer une réflexion collective.
- **Organiser** : Par son effet miroir, c'est un reflet du niveau de performance d'un service. Les indicateurs alertent sur les domaines problématiques.
- **Aide à la réflexion** : C'est un support d'information qui permet d'orienter l'action. Elle ne dit pas comment agir mais incite à se poser les bonnes questions.
- **Permet d'avoir un recul** : Parce qu'elle offre les possibilités de se distancier des événements vécus. Elle développe au contraire une compréhension plus globale du fonctionnement du système.

2.3 Les principes de mesure de performance globale

Apprécier la performance des entités n'est pas tâche aisée à réaliser. Elle doit être objective, réelle, simple et compréhensible. De ce fait, deux principes importants doivent être respectés lors de la mesure de la performance¹⁰⁰ : principe de pertinence et principe de contrôlabilité.

2.3.1 Principe de pertinence

La mesure de performance d'une entité est considérée comme pertinente si elle oriente le comportement du manager dans le sens des objectifs de l'entreprise. Ce qui veut dire que tous les objectifs individuels doivent converger vers un but commun, à savoir l'atteinte de la performance globale de l'entreprise.

2.3.2 Principe de contrôlabilité

Le principe de contrôlabilité stipule que la mesure de la performance d'un manager en charge d'une entité doit être construite sur la base des éléments qu'il peut maîtriser. Ce principe repose donc sur l'hypothèse d'un partage clair et sans ambiguïté des responsabilités.

La mise en place de ce principe exige l'existence d'objectifs clairement établis pour être contrôlable.

2.3.3 Autres principes

En plus de ces deux principes essentiels à la mesure de la performance, on peut trouver d'autres principes moins importants que les deux premiers mais qui ont une valeur ajoutée et qui reste non négligeable, à savoir :

2.3.3.1 le principe de fiabilité : Assurant que les mêmes situations produisent les mêmes valeurs.

⁹⁸ LEDRUC (M), capital-compétence dans l'entreprise, édition ESF, Paris, 2007, P 21 ;

⁹⁹ KANIT (A), Elaboration d'un tableau de bord prospectif, magistère, université de Batna, 2002, P 56.

¹⁰⁰ GIRAUD (F) et alii, le contrôle de gestion et pilotage des performances, GUALINO, Paris, 2002, P 72.

2.3.3.2 le principe de simplicité et lisibilité : Assurant que les méthodes utilisées et les indicateurs choisis pour la mesure de la performance soient aisément compréhensibles.

2.3.3.3 le principe de sélectivité : Assurant un meilleur choix des indicateurs à utiliser pour que les managers ne soient pas débordés avec des indicateurs qui peut être inutiles.

3. les fondements de la performance globale

La performance globale représente la contribution de l'entreprise aux objectifs de développement durable. Elle s'inscrit dans le contrôle de la RSE. Elle suppose une multiplication des domaines de contrôle et un élargissement de leur périmètre. Elle implique, en théorie, l'intégration et l'équilibre entre les objectifs économiques, environnementaux et sociaux.

Le rôle de l'entreprise dans la vie des individus et la société a évolué : du rôle unique de création de richesse industrielle, mais l'entreprise doit aujourd'hui assumer d'autres rôles : la réalisation de performance globale à travers l'intégration des principes de la responsabilité sociétale des entreprises et la participation active dans le développement durable.

3.1 Le concept de RSE

Le concept de la responsabilité sociétale des entreprises, à l'instar du concept de performance globale, est un concept large et peu stabilisé¹⁰¹. Bollecker affirme que ce concept, bien que pouvant faire l'objet de différentes définitions, s'entend très généralement comme « l'intégration volontaire des préoccupations sociales et écologiques des entreprises à leurs activités communautaires et leurs relations avec leurs parties prenantes » (commission des communautés européennes, 2001)¹⁰².

3.1.1 Les composantes de la RSE

La responsabilité de l'entreprise fut étendue au-delà de sa raison d'être (réaction de la valeur). Or que, la responsabilité économique occupe toujours le centre de réflexions des dirigeants d'entreprises, Arbouche (2010)¹⁰³ appréhende l'entreprise comme un acteur économique inséré dans la cité et c'est à ce titre qu'elle doit évaluer son impact, positif et négatif, sur son environnement. L'auteur recense un ensemble de responsabilités pour l'entreprise :

- Une responsabilité économique, qui concerne sa contribution à la croissance via la fiscalité ;
- Une responsabilité sociale par l'intégration de travailleurs locaux dans de bonnes conditions ;

¹⁰¹ Arbouche Marc, la mesure et la responsabilité sociale et sociétale, Humanisme et Entreprise, 2010/2 n° 297, P81-88 ;

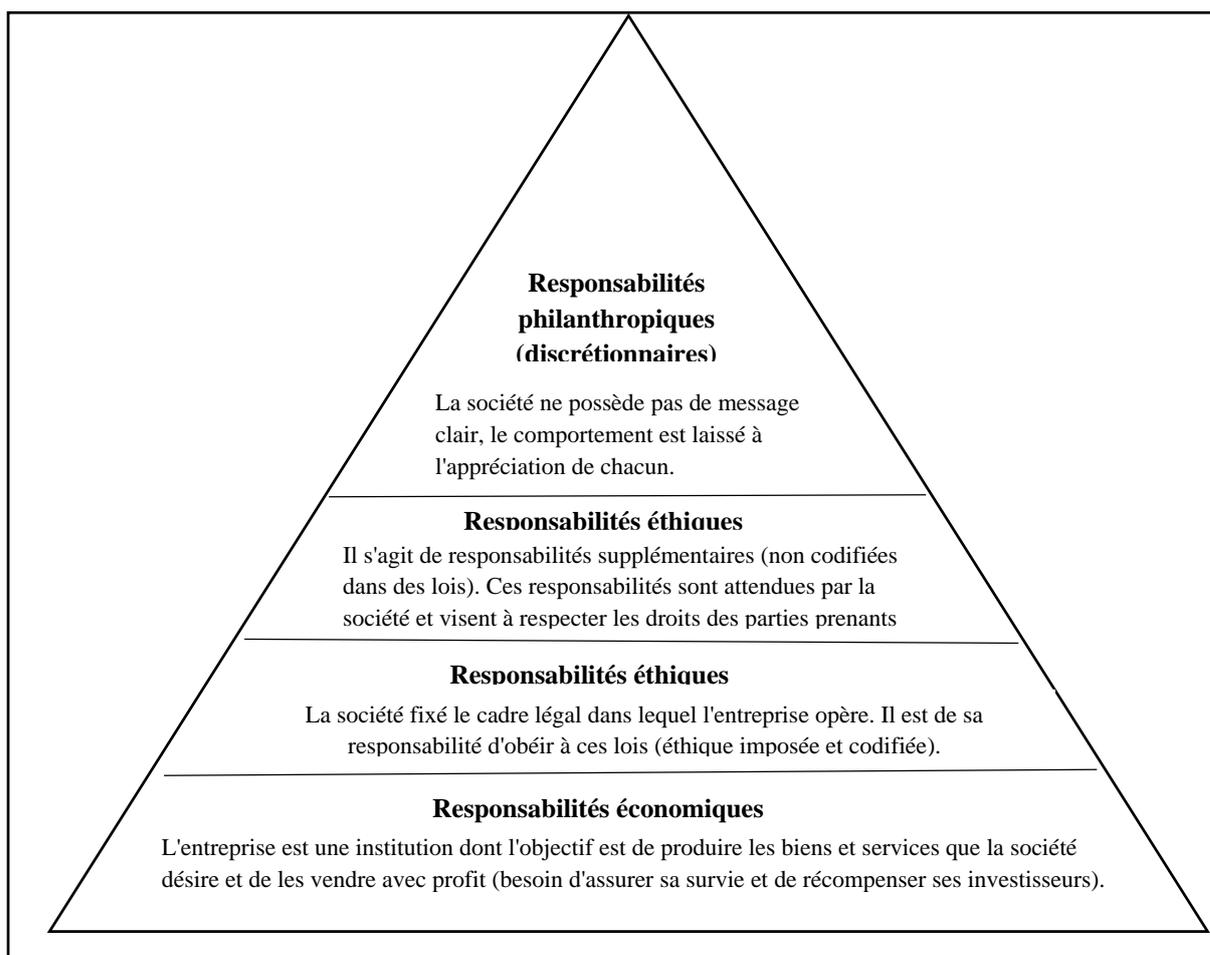
¹⁰² Bollecker Marc, «vers des systèmes de mesure des performances « sociétales » l'apport des conventions, Revue française de gestion, 2007/11 n° 180, P 89-102 ;

¹⁰³ Arbouche Marc, op.cit., P81-88.

- Une responsabilité sociétale par la minimalisation et la réparation des dommages collatéraux sur l'environnement, et la contribution au développement des compétences et à la santé du tissu socio-économique local ;
- Une responsabilité politique, enfin par le respect de règles de bonne gouvernance, la lutte contre la corruption et le refus d'être complice de violations de droits de l'homme.

Selon Carroll (1991)¹⁰⁴, la responsabilité regroupe quatre composants : économique, juridique, éthique et discrétionnaire.

Figure N°2.5 : les composantes de RSE



Source : RENAUD (A) et BERLAND (N), mesure de performance globale des entreprises «comptabilité et environnement», France, Mai 2007, P 60.

3.2 Le concept de développement durable¹⁰⁵

Le terme développement durable est apparu pour la première fois sur la scène politique lors de la commission Brundtland dans les années 80, mais il a pris l'importance qu'on lui

¹⁰⁴ RENAUD (A) et BERLAND (N), mesure de performance globale des entreprises «comptabilité et environnement», France, Mai 2007, P 60.

¹⁰⁵ Aude Schindler, vers la multi-performance des organisations : conception et pilotage par les valeurs du centre de recherche intégré MIRCen du CEA, thèse de doctorat, Ecole des Arts et Manufactures, Paris, 06 juillet 2009, P 19.

connaît aujourd'hui lors de la conférence de la terre à Rio en 1992 avec publication de l'Agenda 21.

Les objectifs du développement durable peuvent être élaborés autour de trois thèmes :

- La préservation de l'environnement global ;
- L'économie, la croissance soutenable ;
- Le développement sociétal soutenable.

La performance de l'entreprise le cadre du développement durable doit être évalué sous trois angles :

- Environnement : comptabilité entre l'activité de l'entreprise et le maintien des écosystèmes. Il comprend une analyse des impacts de l'entreprise et de ses produits en termes de consommation de ressources, production de déchets et émissions polluantes.
- Social : conséquences sociales de l'activité de l'entreprise pour l'ensemble de ses parties prenantes qui sont les employés (niveau de rémunération, conditions de travail par exemple), les fournisseurs, les clients, les communautés locales (respect des cultures...) et la société en général ;
- Economique : performance financière, qui impacte la valeur boursière de l'entreprise mais aussi capacité à contribuer au développement économique de la zone d'imputation de l'entreprise et à celui de ces parties prenantes, respect des principes de saine concurrence (absence de corruption par exemple).

4. les indicateurs de performance globale

Reynaud (2003) a pu résumer la performance globale en trois catégories de mesures : à savoir la performance économique, la performance environnementale et la performance sociale. Ces catégories proviennent de l'approche financière et non financière de la performance.

Un indicateur est un instrument statistique qui permet de mesurer et d'observer un phénomène. C'est un outil de contrôle de gestion permettant de mesurer la performance atteint selon les critères d'appréciation défini.

Selon VOYER un indicateur de performance est défini comme «une mesure lié à une valeur ajoutée, au rendement, aux réalisations et à l'atteint de l'objectif, aux résultats d'impact et aux retombées »¹⁰⁶.

4.1 Indicateurs de la performance financière

Nous retenons quatre catégories d'indicateurs à savoir :

4.1.1 Les indicateurs de l'équilibre financier

¹⁰⁶ VOYER (P), Tableau de bord de gestion et indicateur de performance, 2^{ème} édition, presse de l'université de Québec, Québec, 1999, P 64.

Les indicateurs de la structure financière sont : les fonds de roulement, les besoins en fond de roulement et la trésorerie nette.

- **les fonds de roulement**

Selon CORHAY (A) le fonds de roulement est l'excédent des capitaux permanents qui reste à la disposition de l'entreprise après avoir financé les actifs cycliques¹⁰⁷.

Le fonds de roulement se calcul de deux façons :

➤ Par le haut de bilan :

$$\text{FR} = \text{Capitaux permanents} - \text{actifs immobilisés nets}$$

➤ Par le bas de bilan :

$$\text{FR} = \text{actifs circulants} - \text{dettes à court terme}$$

- **Besoin en fond de roulement**

Selon PALLENS (G), le besoin en fond de roulement est la part des besoins cycliques dont le financement n'est pas assuré par les ressources cycliques et qui se trouve par la suite à la charge de l'entreprise¹⁰⁸.

Le besoin en fond de roulement se calcule comme suit :

$$\text{BFR} = (\text{actif circulant} - \text{trésorerie actif}) - (\text{passif circulant} - \text{trésorerie passif})$$

- **Trésorerie Nette**

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

Il y a deux méthodes de calcul de la trésorerie nette, à savoir :

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

Ou bien :

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

4.1.2 Indicateur d'activité et de production

Il permet de mesurer le résultat direct du processus productif du service, ce qui est appelé résultat intermédiaire par rapport au résultat final¹⁰⁹.

¹⁰⁷ CORHAY (A) et MAPAPA (M), Fondements de gestion financière, 2^{ème} Edition, Revue et corrigée, Université de Liège, 2007, P 13 ;

¹⁰⁸ PALLENS (G), Gestion financière de l'entreprise, 8^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 1983, P 64.

¹⁰⁹ LORINO (P), indicateurs de performance, sous la direction de BONNEFOUS (C) et COURTOIS (A), Productique-Hermès, Paris, 2001, P25.

- **Evolution de chiffre d'affaire**

Consiste à suivre, dans chaque une période le chiffre d'affaire et son évolution par rapport à la même période de l'année précédente. L'évolution de chiffre d'affaire doit être supérieure à 1 et elle se calcule comme suit :

$$\text{Evolution de chiffre d'affaire} = CA_N - CA_{N-1}$$

- **La marge brute**

La marge brute enregistre la marge que l'entreprise tire de la vente des marchandises, et elle se calcule comme suit :

$$MB = \text{vente de marchandises} - \text{coût d'achat des marchandises}$$

- **La valeur ajoutée**

La valeur ajoutée mesure la richesse créée par l'entreprise, on l'obtient par la différence entre la production de l'exercice y compris la marge brute et la consommation intermédiaire.

$$VA = (\text{Production total} + MB) - \text{consommation intermédiaire}$$

4.1.3 Indicateur de résultats

On distingue deux sortes d'indicateur de résultats, résultat courant avant impôt et résultat net.

- **Résultat courant avant impôt**

Le RCAI permet de mesurer la rentabilité de l'exploitation compte tenu des choix qui ont été pris en matière de financement. Il se calcule comme suit :

$$\text{RCAI} = \text{Résultat d'exploitation} - \text{Résultat financier}$$

- **Résultat net**

Le résultat net désigne la différence entre les produits et les charges d'une entreprise. Il représente l'indicateur de la rentabilité finale générée par l'entreprise, permettant d'évaluer ses performances sous divers aspects. Il se calcule de la manière suivante :

$$\text{Résultat net} = \text{RCAI} + \text{RHE} - \text{Participations des salariés} - \text{IBS}$$

4.1.4 Autres indicateur de performance financière

- **La rentabilité**

La rentabilité est un indicateur qui représente la capacité d'une entreprise à réaliser des bénéfices à partir de moyens mis en œuvre.

On distingue trois types de rentabilité :

➤ Rentabilité économique = $EBE / \text{Actif économique}$

➤ Rentabilité financière = $\text{Résultat net} / \text{Capitaux propres}$

➤ Rentabilité commerciale = $\text{Résultat net} / \text{Chiffre d'affaires HT}$

- **Le cash-flow**

Le cash-flow «flux de trésorerie» représente l'ensemble des flux de liquidités générés par les activités de l'entreprise. Il est également un indicateur permettant de connaître l'aptitude de l'entreprise à financer ses investissements à partir de son exploitation ou encore sa capacité à distribuer des dividendes à ses actionnaires. L'évolution de cash-flow (ETE) est l'un des indicateurs essentiels de l'analyse de la performance de l'entreprise, il se calcule comme suit :

$$ETE = EBE - \Delta BFR$$

- **Ratio de solvabilité**

La solvabilité de l'entreprise peut être définie comme la capacité de cette dernière à honorer ses engagements de moyen et long termes.

Deux ratios principaux sont couramment utilisés pour apprécier la solvabilité de l'entreprise :

➤ Ratio de solvabilité générale = $\text{Total actif} / \text{Total des dettes}$

➤ Ratio d'autonomie financière = $\text{Capitaux propre} / \text{Total passif}$

- **Les ratios de liquidités**

Le ratio de liquidité évalue la capacité de l'entreprise à honorer ses engagements à court terme par la mise en œuvre de son fond de roulement et/ou transformation des éléments de son actif circulant en disponibilité financière dans le cadre de son fonctionnement normal.

Trois ratios permettent d'apprécier la liquidité de l'entreprise :

➤ Ratio de liquidité générale = $\text{Actif circulant} / \text{Dettes à court terme}$

➤ Ratio de liquidité réduite = $\text{Créances et disponibilités} / \text{Dettes à court terme}$

➤ Ratio de liquidité immédiate = Disponibilités / Dettes à court terme

4.2 Indicateurs de la performance environnementale

Dias-Sardinha précise que la performance environnementale peut avoir six objectifs différents : le respect des lois, la prévention de la pollution, l'éco-efficacité, l'éco-innovation, l'éco-éthique et la durabilité. Ce même auteur précise que jusqu'à début des années 2000, les objectifs étaient essentiellement orientés sur la prévention de la pollution¹¹⁰.

Au début des années 2000, des initiatives internationales de standardisation de la performance environnementale sont apparues. A partir de cette date, la plupart des systèmes d'indicateurs environnementaux sont construits autour de la logique DPSIR (Drive-Force motrice, Pressure-Pression, State-Etat, Impact et Response-Réponse) proposée par l'OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Economique). Ces modèles regroupent cinq types d'indicateurs¹¹¹ :

- Des indicateurs de force motrice : information caractérisant l'activité à la base de l'impact sur l'environnement (ex : production industrielle d'un site donné) ;
- Des indicateurs de pression : information caractérisant la pollution exercée et transférée sur le milieu en conséquence de l'activité concernée (ex : nombre de tonne de NO2 rejetées par site considéré en rapport avec sa production) ;
- Des indicateurs d'état : information décrivant l'évolution des caractéristiques des milieux récepteurs en relation avec les transferts de substances étudiées et les délais de réponse des milieux (ex : concentration de NO2 par unité de volume dans l'environnement autour du site considéré) ;
- Des indicateurs d'impact : information évaluant l'effet de la pollution comme impact sur la santé, sur la biodiversité... ;
- Des indicateurs de réponse : information décrivant les différentes actions menées pour diminuer la pression sur l'environnement (ex : emploi de procédés industriels plus respectueux de l'environnement).

4.3 Indicateurs de la performance sociale

Au niveau de l'organisation, la performance sociale est souvent définie comme la relation entre son effort social et le comportement de ces salariés. Cependant cette dimension de la performance est difficile à mesurer quantitativement.

La performance sociale est aussi définie comme le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'organisation¹¹².

¹¹⁰ Stéphane ANDRE, **Evaluation de la performance non financière des entreprises : Apport des méthodes multicritère d'aide à la décision**, thèse de doctorat, Université Paris IX DAUPHINE, 03 Juin 2009, P 48-49 ;

¹¹¹ OCDE, *Towards Sustainable Development, Indicators to measure Progress*, ISBN : 9789264185326-OCDE, Paris, 2000, P 240 ;

¹¹² TEZNAS du Moncel, cité par MOHAMED Bayed, performance sociale et performance économique dans les PME industrielles, *Annales du management*, 1992, P 381 ;

Plusieurs indicateurs servent à mesurer la performance sociale. KALIKA (1988)¹¹³, les indicateurs de la performance sociale sont des indicateurs réfèrent au climat social de l'entreprise, à la satisfaction des salariés, à la nature des relations et à l'activité sociale du comité de l'entreprise.

Dans ce qui suit, on présente les indicateurs les plus utilisés dans la mesure de la performance sociale¹¹⁴ :

4.3.1 Les indicateurs de mobilité

- Taux d'entrée = nombre d'entrées / nombre de salariés
- Taux de sortie = nombre de sortie / nombre de salariés
- Ratio de remplacement = nombre d'arrivées / nombre de départs
- Rotation (Turn over) = ((entrées + sorties)/2) / effectif

4.3.2 Les indicateurs d'intégration

- Taux de départs = nombre de départs sur l'année / nombre moyen d'agents
- Taux de départs volontaires = (nombre de démissions, mutations, détachement sur l'année) / nombre de départs
- Taux de prorogation de stage = nombre de prorogations de stage / total des mises en stage
- Taux d'ancienneté = nombre de salariés ayant moins de X ans d'ancienneté / Effectif

En dessous de 0,1 il s'agit d'un manque de renouvellement du personnel. Au-delà de 0,2, c'est l'expérience collective qui risque de manquer (danger de perte d'expérience).

4.3.3 Les indicateurs liés au risque professionnel

- Taux de fréquence des accidents du travail = (Nombre d'accident de travail avec arrêt * 10⁶) / Nombre d'heure travaillées.

Ce taux exprime le nombre d'accidents de travail pour un million travaillé.

- Taux de gravité des accidents du travail = (Nombre de jours d'arrêt de travail * 1000) / Nombre d'heure travaillées.

Ce taux exprime le nombre de jours d'arrêt pour mille heures travaillées.

4.3.4 Les indicateurs d'absentéisme

- Taux d'absentéisme = heures d'absence pendant une période P / heures théoriques de travail pendant la même période
- Taux d'absentéisme maladie de courte terme = Nombre d'arrêt maladie de moins de 4 jours / Nombre d'arrêt maladie

4.3.5 Les indicateurs démographiques

- Age moyen = somme des âges / Effectif total

¹¹³ DIANE Picard, **les effets de la syndicalisation sur la performance financière, organisationnelle et sociale des entreprises**, thèse doctorat en gestion de projet, Université du Québec, 2008, P 17 ;

¹¹⁴ BURLAUD Alain et autres, **contrôle de gestion : manuel et application**, édition Foucher, Paris, 2009, P 481-483.

- Ancienneté moyenne = Somme des anciennetés / Effectif total

4.3.6 Les indicateurs liés aux rémunérations

- Masse salariale = charges personnelles / Effectif
- La part des primes = prime / Sommes des salaires bruts
- La part des heures supplémentaires = salaires des heures supplémentaires / Somme des salaires bruts

4.3.7 Les indicateurs de la formation professionnelle

- Taux de départ en formation par catégorie = Nombre de salariés par catégorie partis en formation en cours d'année/ Effectif de la catégorie hiérarchique
- Taux de départ en formation par métier = Nombre de jours de formation par métier/ Nombre de salariés occupant ce métier
- Taux de participation à la formation = montant des dépenses consacrées à la formation/ la masse salariale

Section N°03 : les nouveaux outils de mesure de la performance globale

Dans un contexte de rejet des approches classiques de mesure et d'analyse de la performance globale, de nouveaux outils et modèles ont pu apparaître. C'est surtout la prise en compte de nouveaux acteurs capables de peser sur les décisions stratégiques qui a généré ce mouvement. Au début des années 2000, plusieurs travaux par plusieurs chercheurs pour développer les outils classiques de mesure de performance afin de mettre une nouvelle gouvernance des entreprises. Ces nouveaux outils n'ont pas le même poids et son souvent interprétées différemment selon les acteurs des entreprises.

1. Le tableau de bord prospectif (équilibré) ou balanced scorecard (BSC)

Le tableau de bord prospectif vise l'équilibre entre les objectifs à court et à long terme, entre les indicateurs financiers et non financiers, entre les indicateurs a posteriori et les indicateurs avancés, et enfin entre la performance externe et interne.

1.1 Les fondements de BSC

Le balanced scorecard est un outil de contrôle de gestion (outil de pilotage stratégique et de mesure de performance) qui se présente comme la combinaison d'objectif et d'indicateurs financiers et non financiers¹¹⁵.

Selon Kaplan et Norton (2003), le BSC est «un outil de management qui permet de traduire la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'objectifs et d'indicateurs constituant la base d'un système de pilotage de la stratégie»¹¹⁶.

¹¹⁵ CRUTZEN Nathalie et VAN CAILLIE Didier, «le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise» quelques pistes d'adaptation des outils existants, Humanisme et Entreprise, 2010/2 n°297, P 13-32 ;

¹¹⁶ Kaplan (R) et Norton (D), «le tableau de bord prospectif», éditions d'Organisation, Paris, 2003, P 14 ;

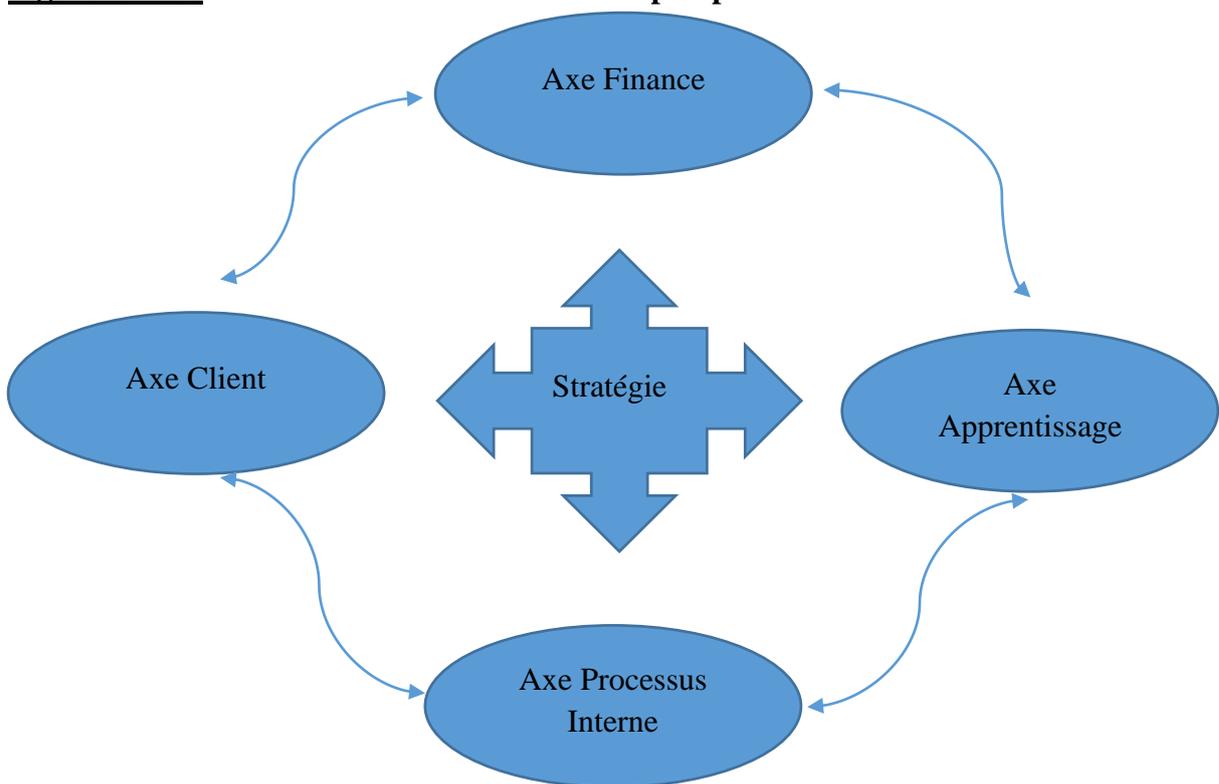
Au fil du temps, le BSC est devenu une véritable démarche de management stratégique comportant trois dimensions¹¹⁷ :

- Instrumentale : avec l'élaboration des éléments de base de la BSC ;
- Procédurale : avec définition des dispositifs et des procédures précisant comment l'outil BSC va être utilisé à des fins de communication sur la stratégie et au pilotage de sa mise en œuvre ;
- Managériale : avec les modifications qu'induit cette démarche sur les modes de fonctionnement de l'organisation.

1.2 La structure de tableau de bord prospectif

Le tableau de bord prospectif définit une stratégie en une hiérarchie de cibles et d'indicateurs sur quatre axes (Financier, Clients, processus interne et Organisation apprenante). L'équilibre de ces quatre perspectives est très important car c'est la valeur ajoutée du BSC par rapport aux tableaux de bord traditionnels.

Figure N°2.6 : architecture de tableau de bord prospectif



Source : BERLAND (N) et DERONGE (Y), contrôle de gestion : perspective stratégique et managériale, édition PEARSON, Paris, 2010, P 429.

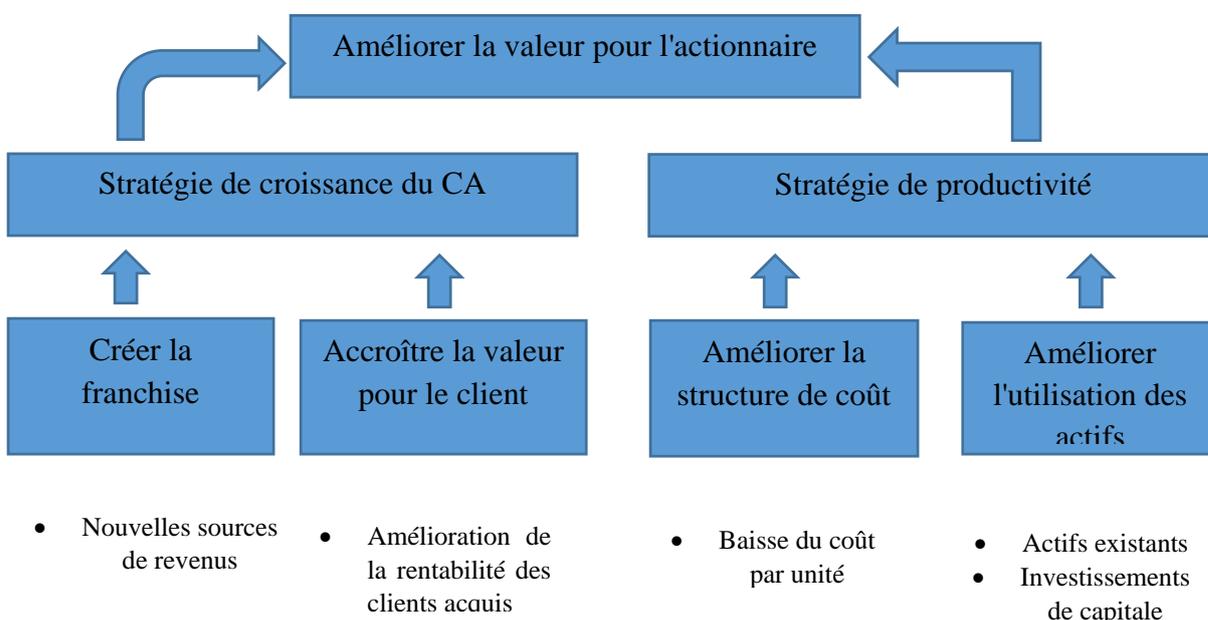
1.2.1 L'axe financier

¹¹⁷ Jaulent (P), Quarrès (M) et Grenier (J), objectif performance, Afnor éditions, 2011, P 19.

L'axe financier sert en effet de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du TBP. Chaque indicateur sélectionné doit faire partie d'une chaîne de relations de cause à effet dont le but ultime est d'améliorer la performance financière.

L'objectif financier sera d'accroître le chiffre d'affaires et les ventes sur les marchés définis lors de la conception de la stratégie. En phase de maintien, l'entreprise se focalisera sur le maintien de sa part de marché. L'objectif financier sera la rentabilité. Enfin, en phase de récolte, l'entreprise se contente d'entretenir son outil de production, elle cherche à récolter le maximum de liquidités à son profit. L'objectif financier ici sera la réduction des coûts et utilisation des actifs (La figure n°2.6 résume les différentes stratégies selon l'axe financier).

Figure N°2.7 : L'axe financier



Source : Kaplan et Norton, «le tableau de bord prospectif», éditions d'Organisation, Paris 2005, P 91.

1.2.2 L'axe client

Les stratégies des entreprises sont de plus en plus orientées vers les clients. Le tableau de bord prospectif amène les dirigeants à s'interroger sur les relations marché/clients de l'entreprise et à définir des indicateurs de performances basés sur les intérêts des clients.

Cet axe permet à l'entreprise de représenter les segments ciblés de son marché, ceux qui généreront le chiffre d'affaire nécessaire à la réalisation des objectifs financiers.

1.2.3 L'axe processus internes

Les processus internes incluent tous les processus liés à la réalisation de produits ou services. Généralement les objectifs et les indicateurs de cet axe sont définis en troisième, après ceux des axes « financiers » et « clients ».

Cet axe met en lumière les processus critiques que doit maîtriser l'entreprise pour attirer et fidéliser les clients des segments de marché ciblés, et assurer les performances financières attendues par les actionnaires.

1.2.4 L'axe d'apprentissage organisationnel

Cet axe est considéré comme l'élément le plus novateur du système du TBP. Il permet aux dirigeants de disposer d'un moyen de recevoir un feedback sur leur stratégie et de tester les hypothèses sur lesquelles elles reposent.

Selon Bessire¹¹⁸ (2000), « l'apport du Tableau de Bord Prospectif réside dans l'attention portée aux processus d'apprentissage organisationnel et à l'appropriation des objectifs et de la stratégie qu'il est susceptible de déclencher, il est donc un outil de stimulation de l'apprentissage ».

Cet axe est le quatrième et dernier axe du Tableau de Bord Prospectif, il est constitué des infrastructures (ressources humaines, systèmes et procédures) que l'entreprise doit posséder pour améliorer sa performance et générer une croissance à long terme.

Norton et Kaplan mentionnent que les quatre axes du tableau de bord prospectif ne constituent pas un modèle statique et universel, mais permet de mesurer le degré de réalisation du plan stratégique adopté par l'entreprise, et d'identifier les leviers d'action de la performance afin de donner une vue explicative de la réalité des performances de l'entreprise ce que le contrôle de gestion traditionnel ne permet pas de mesurer. A partie indicateurs sont répartis sur quatre axes (Financier, Clients, processus interne et Organisation apprenante).

1.3 Les limites du tableau de bord prospectif

- Le BSC ne répond qu'à une logique d'interdépendance et non de cause à effet (Norrekilt, 2000)¹¹⁹. Le raisonnement est circulaire et il devient difficile de déterminer la part de la performance qui revient à un facteur précis ;
- Le BSC ne tient pas compte le critère temporelle puisqu'il mesure toutes les dimensions en même temps ;
- Les résultats financiers constituent le but ultime de l'entreprise dans BSC, les trois autres pôles sont soumis au pôle financier ;
- Otley (1998)¹²⁰ précise, par exemple, que la logique de la BSC selon laquelle des employés bien formés conduisent à des processus plus performants, donc à des clients plus satisfaits, et pour finir, à des actionnaires plus heureux, est discutable ;
- La structure de BSC est standardisée, selon Lorino (2001)¹²¹, ces liaisons stéréotypées peuvent difficilement rendre compte des enchaînements critiques pour une stratégie donnée, par la suite il précise que : finalement le contrôle de gestion est spécifique à chaque entreprise.

2. Les évolutions du tableau de bord prospectif

L'évolution du tableau de bord prospectif s'est fait au fil des expérimentations et n'a pas été initialement prévue par Kaplan et Norton. Le BSC dans son acception initiale reste en cours

¹¹⁸ Bessire (D) et le C.R.I, «Du tableau de bord au pilotage : l'entreprise au risque de se perdre», Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Angers, 2000, P 26.

¹¹⁹ Tremblay et Auderbrand, productivité et performance : enjeux et défis dans l'économie de savoir, Université de Québec, 2003, P 20 ;

¹²⁰ CRUTZEN Nathalie et VAN CAILLIE Didier, op.cit., P 18-20 ;

¹²¹ Lorino (P), le balanced scorecard revisité, édition DUNOD, Paris, 2001, P 182.

un outil très orienté vers le résultat économique et ne peut pas être considéré comme un outil de mesure de la performance globale avec ces dimensions.

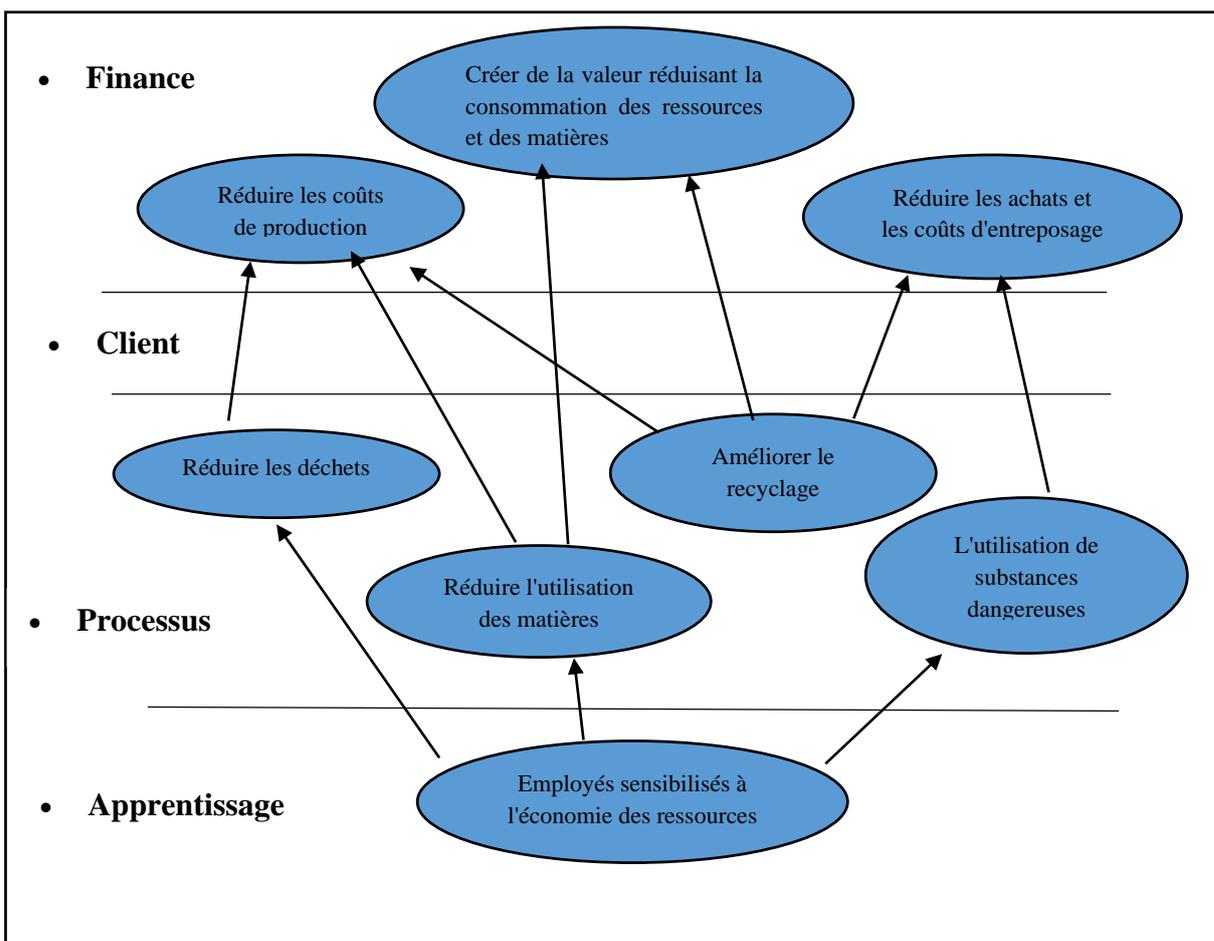
De nombreux chercheurs ont proposé d'adapter le BSC afin qu'il puisse mesurer la performance globale à travers l'intégration de l'aspect éthique, social, environnemental... Etc. dans ces axes.

C'est ainsi que Kaplan et Norton considèrent que la capacité de l'entreprise à devenir fait partie intégrante de la mesure de la performance relevant de l'axe processus internes. Ils suggèrent également d'étendre l'axe client à tous les partenaires de l'entreprise.

2.1 Le Sustainability balanced scorecard

D'autres auteurs vont proposer des adaptations du BSC afin qu'il permette de suivre la mise en œuvre d'une stratégie de développement durable ou même de présenter une performance globale (Hockerts, 2001 ; Bieker et Gminder, 2001). Ces auteurs adopteront un raisonnement proche de celui de Kaplan et Norton. Et suggéreront d'intégrer des indicateurs sociaux et environnementaux dans la chaîne de causalité sur les quatre axes existants.

Figure N°2.8 : Une chaîne de causalité pour BSC d'après Bieker et Gminder en 2001

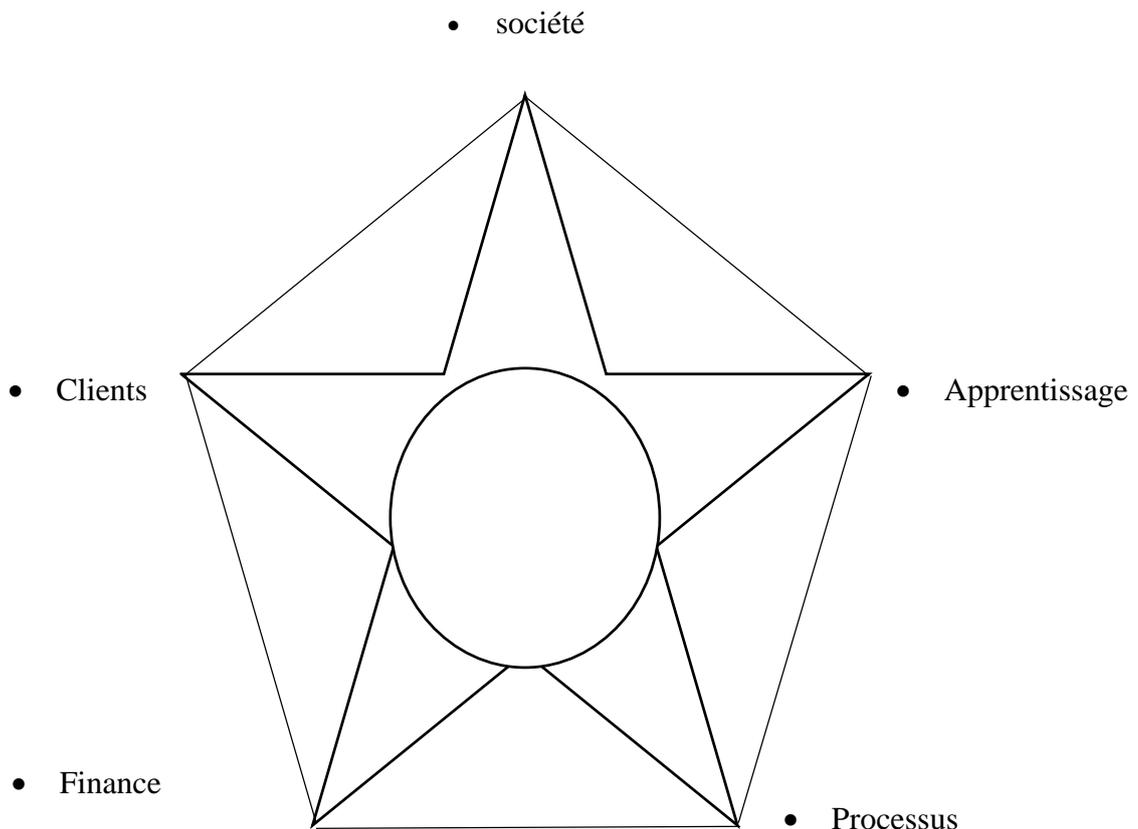


Source : Capron et Quairel-Lanoizelee, «Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale», Revue de l'Organisation Responsable, édition ESKA, 2005, N°01, P 17.

Pour Bieker et Gminder en 2001¹²², il est possible d'envisager cinq modèles d'intégration du développement durable :

- L'approche additive : un cinquième axe est ajouté au quatre axes traditionnels du BSC ;

Figure N°2.9 : Sustainability balanced scorecard



Source : Bieker, cité par Renaud Angèle et Nicolas Berland, op .Cit. P 23.

- L'approche partielle : un ou deux indicateurs de développement durable sont intégrés dans quelques dimensions bien choisies du BSC ;
- L'approche totale : les dimensions environnementales et sociales sont intégrées dans toutes les dimensions du BSC permettant ainsi de promouvoir au sien de l'organisation une forte prise de conscience des de développement durable ;
- L'approche transversale : les stratégies de développement durable sont intégrées dans le schéma de causalité de la carte stratégique en tant qu'inducteurs de valeur permettant l'accomplissement de la vision et des objectifs stratégiques ;

¹²² Renaud Angèle et Nicolas Berland, Mesure de la performance globale des entreprises "comptabilité et environnement", Mai 2007, p 19.

- L'approche partagée : le BSC se décline au niveau d'une fonction spécifique telle que la Direction du Développement Durable ou la fonction Ressources Humaines, par exemple.

Cette approche fera **l'objet de notre proposition**, qui fera présenter au troisième chapitre.

2.2 Le total balanced scorecard (TBSC)

Enfin, Supizet (2002) pour sa part, énonce un principe qui imposerait à l'entreprise l'obligation de satisfaire sept clients : les actionnaires, les clients, les partenaires, les usages, l'entreprise elle-même en tant que personne morale, le personnel et la collectivité. Ce préalable étant posé, il propose un "Total Balanced Scorecard" dont le modèle repose sur une série de six relations causales entre les parties prenantes :

- La satisfaction des actionnaires est optimisée par la maximisation des revenus, elle-même subordonnée à la satisfaction des clients ;
- La satisfaction des clients est optimisée si la satisfaction des utilisateurs des produits et des services est optimisée ;
- La satisfaction des actionnaires est optimisée par l'optimisation de la performance de l'organisation. La satisfaction des clients et des utilisateurs est optimisée par l'optimisation des produits et du management de la relation client ;
- La performance de l'organisation et la satisfaction des partenaires sont optimisées par l'optimisation de la satisfaction du personnel ;
- La performance globale est optimisée si l'ensemble des conditions d'environnement internes et externes résulte d'une relation civilisée, responsable et citoyenne vis-à-vis de la collectivité.

3. Les modèles orientés capital intellectuel

Les tableaux de bord Scandinaves sont modélisés sur la base d'une chaîne de valeur immatérielle qui a pour objet le management du capital intellectuel. C'est-à-dire il s'agit de valoriser le capital humain et de le structurer dans un cadre d'une approche élargie de la création de valeur¹²³.

3.1 Le monteur des actifs intangibles de Sveiby

Fin des années 90, plusieurs recherches afin d'intégrer les ressources dans des modèles permettant de mesurer la performance organisationnelle. Plusieurs approches ont été présentées. Sveiby en 1998, développé un outil de mesure nommé «Le monteur des actifs intangibles», met l'accent sur trois dimensions de l'entreprise : les compétences individuelles, Structure interne et Structure externe. Chacune des dimensions est évaluée selon trois catégories de mesure : croissance et innovation, efficacité et stabilité dans un tableau à double entrée.

Tableau N°2.2 : Le monteur des actifs intangibles de Sveiby

¹²³ Gregory Wigman ; Bouton (O) et Chernet (D), Comparaison Balanced Scorecard -Navigator : indicateurs et tableaux de bord, Edition Afnor, 2008, P 1-11.

		Dimensions		
		Compétence individuelles	Structure interne	Structure externe
Mesure	Croissance et innovation	-Nombre d'années à l'emploi -Niveau d'éducation des professionnels	-Investissement dans les systèmes d'information destinés aux clients	-Ratio rentabilité/client -Ratio de croissance total/croissance par acquisition
	Efficienc	-Quantité de professionnels -La capacité des professionnels de générer un revenu supplémentaire	-Proportion des employés de soutien par rapport au personnel total -Attitude des employés face aux clients	-Satisfaction de la clientèle -Ratio accroissement des ventes/quantité de clients
	Stabilité	-Nombre d'année moyen de présence du personnel -Taux de roulement	-Age de la firme -Loyauté des clients	-Proportion de gros clients -Quantité de ventes multiples

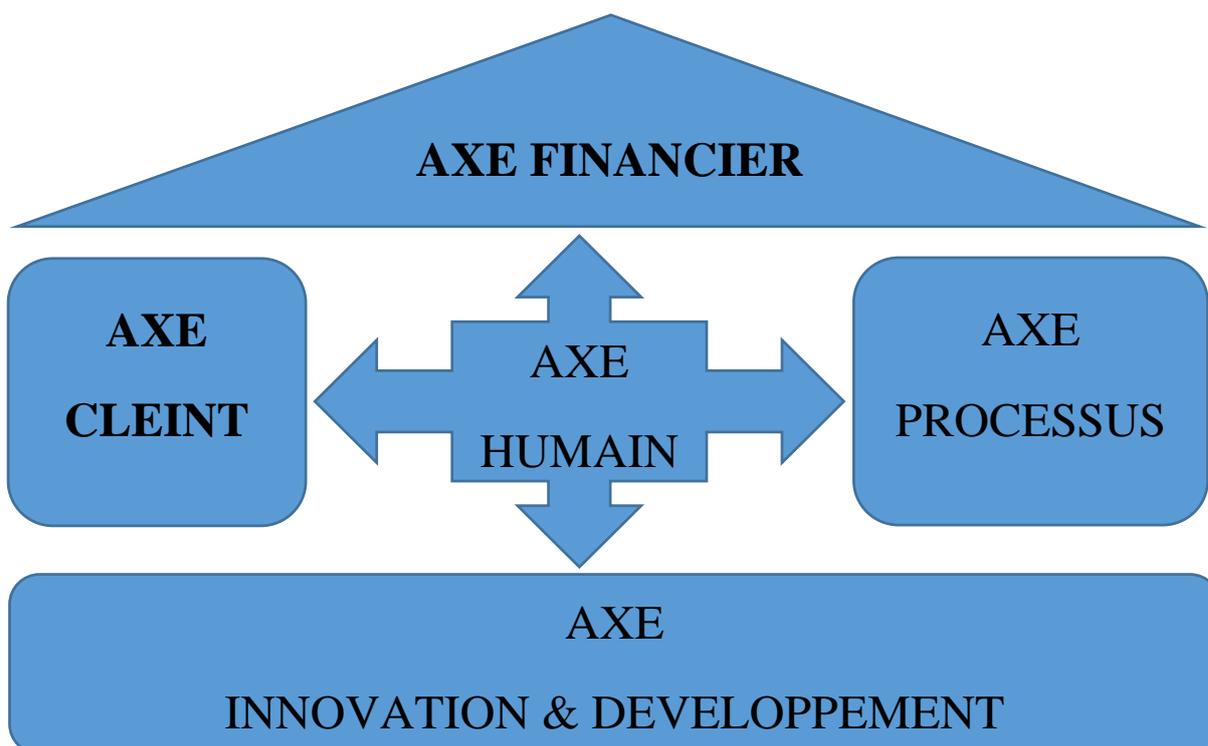
Source : Sveiby 1998. Cité par Tremblay et Auderbland, productivité et performance : enjeux et défis dans l'économie de savoir, Université Québec, 2003.

3.2 Le navigateur Skandia

Puisant ses fondements dans la notion de capital intellectuel, ce navigateur tient compte de l'un des aspects de la performance sociétale, plus précisément celui ayant trait aux salariés et aux clients, via une série d'indicateurs clés.

Selon Germain et Trébuq (2003), la réelle nouveauté contenue dans le navigateur réside dans l'attention particulière portée aux ressources humaines. Celles-ci sont positionnées au cœur du dispositif de création de valeur (voir le schéma du navigateur) et bénéficient d'un nombre d'indicateurs identique aux autres dimensions de la performance. Une partie de la performance sociétale, liée aux salariés de l'entreprise, est bien prise en compte dans le navigateur. L'axe humain correspond aux compétences des salariés. Et à l'engagement pris par l'entreprise d'en pérenniser¹²⁴.

¹²⁴ HARRABOU Anas, le pilotage de la performance globale entre logique de conformation et logique d'innovation : une approche par les systèmes ago-antagonistes –cas de deux entreprises pionniers au Maroc-, thèse, Université CADI AYYAD, Maroc, 13 décembre 2011, P 140-141 ;

Figure N°2.10 : Le navigateur Skandia AFS

Source: Edvinsson (L) ET Malone (M), Intellectual Capital, Realizing your company's true value by finding its hidden brainpower, Haroer Business, New York, 1997.

Cet outil est censé pallier les limites des tableaux de bord traditionnels qui ne sont plus adaptés à un mode où le capital intellectuel d'une entreprise ne cesse de croître au détriment du capital matériel¹²⁵.

Les deux types de tableaux de bord stratégiques présentés jusqu'ici (le BSC ET Skandia) expriment deux visions différentes. Le BSC s'inscrit dans une logique Anglo-saxonne et privilégie la valorisation de l'entreprise pour les actionnaires et les clients. Différemment, le Navigator s'inscrit dans une logique Scandinave et privilégie la valorisation les ressources humaines¹²⁶.

4. Les modèles de suivi et de pilotage de la performance

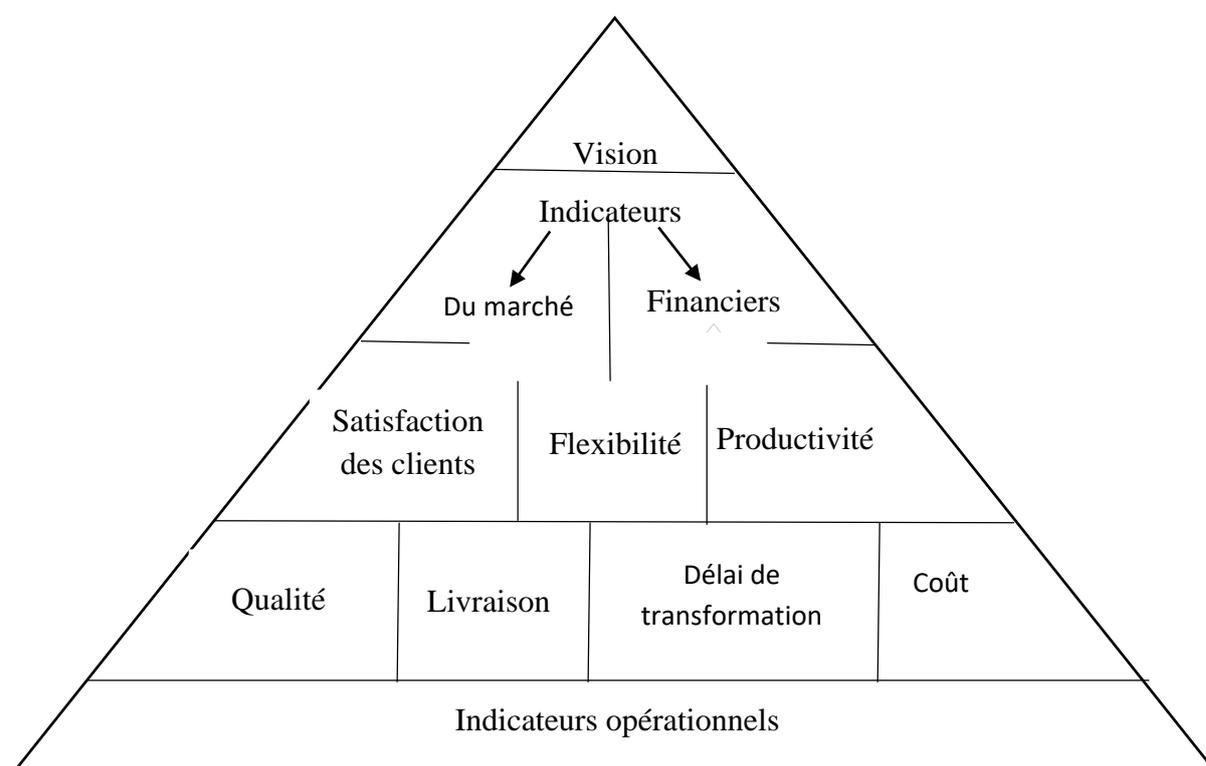
4.1 La pyramide de la performance de Lynch et Gross

La pyramide de la performance de Lynch et Gross (1991), propose une intégration des indicateurs stratégiques et opérationnels, la stratégie d'affaires ne peut négliger les données opérationnelles, il doit exister un lien entre les deux¹²⁷.

¹²⁵Cheffi (W) et Bourchani, L'intégration du capital humain dans un outil de pilotage de la performance : le cas du tableau de bord stratégique. 16^{ème} conférence de l'AGRH, Paris Dauphine, 15 et 16 septembre 2005.

¹²⁶ Gregory Wegmann, Bouton (O) et Chernet (D), op.cit., P 1- 12 ;

¹²⁷ Emilio Boulianne, Vers une validation du construit performance organisationnelle, Thèse en vue de l'obtention du grade de philosophe Docteur en administration, Université de Montréal, 2000, P 29 ;

Figure N°2.11 : La pyramide de la performance de Lynch et Gross

Source : Lynch et Gross, 1991. Cité par Emilio Boulianne, Vers une validation du construit performance organisationnelle, Thèse en vue de l'obtention du grade de philosophe Docteur en administration, Université de Montréal, 2000, P 29.

Ce qu'on peut reprocher à ce modèle, l'importance capitale donnée aux résultats financiers et de marché, tandis que les autres dimensions de la performance (la dimension sociale et environnementale) sont en quelque sorte négligées. De plus, autre reproche qu'on peut adresser à ce modèle est qu'il reste au niveau conceptuel¹²⁸.

4.2 La matrice des déterminants et des résultats de Fitzgerald et Al

La matrice des déterminants et des résultats propose six critères de performance dont deux sont des résultats et quatre des déterminants, le propos des auteurs rejoint les critiques faites à l'égard des indicateurs financiers comme seuls éléments de la performance organisationnelle en alléguant, par exemple, que les améliorations faites au niveau de qualité des services ne se feront pas sentir à court terme, mais plutôt à plus long terme en raison d'une clientèle satisfaite.

Tableau N°2.3 : La matrice des déterminants et des résultats

¹²⁸ Tremblay et Auderbrand, productivité et performance : enjeux et défis dans l'économie de savoir, Université de Québec, 2003, P 28.

	Etendue de la performance	Type de mesure
Résultats	<ul style="list-style-type: none"> • Compétitivité 	<ul style="list-style-type: none"> - Part du marché et positionnement - Croissance des ventes - Mesures sur la clientèle de base
	<ul style="list-style-type: none"> • Performance financière 	<ul style="list-style-type: none"> - Rentabilité - Liquidité - Structure du capital - Ratios financiers
Déterminants	<ul style="list-style-type: none"> • Qualité des services 	<ul style="list-style-type: none"> - Fiabilité - Sensibilité / Bienveillance - Esthétique / Apparence - Propreté / Ordre - Confort / Sécurité - Communication - Courtoisie - Compétence - Accessibilité / Disponibilité
	<ul style="list-style-type: none"> • Flexibilité 	<ul style="list-style-type: none"> - Flexibilité du volume de production - Flexibilité dans la vitesse de livraison - Flexibilité dans les spécifications
	<ul style="list-style-type: none"> • Ressources utilisées 	<ul style="list-style-type: none"> - Productivité - Efficience
	<ul style="list-style-type: none"> • Innovation 	<ul style="list-style-type: none"> - Performance des processus d'innovation - Performance des innovations individuelles

Source : cité par Emilio Boulianne, op Cit, P 19, traduction de Fitzgerald et Al, 1991.

4.3 Le modèle d'Atkinson et al

Atkinson, Waterhouse et Wells (1997), d'après une étude sur le terrain auprès de douze grandes entreprises, présentent un modèle de la performance organisationnelle basée sur l'approche des parties prenantes. Selon ces auteurs le système de performance à adapter devrait être déterminé en fonction des parties prenantes identifiées ainsi que la stratégie d'affaires de l'entreprise¹²⁹.

Pour justifier ce raisonnement, les auteurs émettent deux argumentations :

- Une organisation à des objectifs primaires et des objectifs secondaires. Parmi les objectifs primaires on peut retrouver, par exemple, la satisfaction de la clientèle et l'engagement des employés, alors qu'à titre d'objectif secondaire on peut trouver un climat de travail favorable, l'attention doit être portée sur les objectifs secondaires puisqu'ils permettent de gérer les objectifs primaires.

¹²⁹ Emilio Boulianne, op Cit, P 25 ;

- Une organisation doit identifier les parties prenantes qui peuvent influencer sa rentabilité et par la suite fixer, pour chaque partie prenantes qui peuvent être identifiées, des critères de performance ainsi que les indicateurs servant à évaluer ces critères.

A partir des informations mentionnées au tableau ci-dessous, Fitzgerald et al rapportent qu'à la banque de Montréal une note de 1 à 10 est assignée à chaque mesure secondaire, en fonction d'objectifs fixés, puis ces notes sont additionnées pour attribuer une évaluation pour chaque mesure primaire. Ensuite, chaque partie prenante est notée en fonction des mesures primaires de performance, et cette note est par suite pondérée pour déterminer un score de la performance organisationnelle.

Tableau N°2.4 : mesures primaires et secondaires sélectionnées pour chaque partie prenante à la banque de Montréal.

Partie prenante	Mesure primaire	Mesure secondaire
<ul style="list-style-type: none"> • Les actionnaires 	Rendement sur les investissements des actionnaires	<ul style="list-style-type: none"> - Croissance des revenus - Croissance des dépenses - Productivité - Ration de capital - Ratio de liquidité - Ratio de qualité des actifs
<ul style="list-style-type: none"> • Les clients 	Satisfaction de la clientèle et la qualité des services	Enquêtes sur la clientèle pour différents marchés et produits
<ul style="list-style-type: none"> • Les employés 	<ul style="list-style-type: none"> Engagement des employés Compétence des employés Productivité des employés 	<ul style="list-style-type: none"> -Enquêtes d'opinion auprès des employés - Indice sur divers éléments du service à la clientèle - Ration financiers du coût des employés par différentes classification de revenus
<ul style="list-style-type: none"> • La communauté 	L'image publique	Différentes enquêtes externes

Source : cité par Tremblay et al, op Cit, P 19, traduction de Fitzgerald et Al.

Boulianne (2001), accorde de l'importance à cette approche des parties prenantes, puisqu'elle représente un modèle intégré de la performance organisationnelle. D'où, on y retrouve des indicateurs financiers et non financiers, évalués de façon perceptuelle, rendant

compte de la performance d'une organisation sous d'autres perspectives que celle des investisseurs¹³⁰.

4.4 Le modèle de l'efficacité organisationnelle de Morin et al

Ce modèle a été construit en 1994 autour des quatre perspectives¹³¹ :

- Efficacité économique ;
- Valeur des ressources humaines ;
- Légitime auprès des groupes externes et pérennité de l'organisation.

Il s'est vu enrichir d'une cinquième perspective : l'arène politique (Morin et al 2001). C'est un modèle qui se base sur une véritable réflexion théorique basée sur une approche multidisciplinaire (économie, psychologie, sociologie, sciences politiques,), mais également sur un travail enquête pour évaluer sa validité. Ce modèle globale semble le plus intéressant, car il intègre largement les ressources humaines dans une logique de gestion durable.

4.5 Evaluation et comparaison des modèles

A l'aide des résultats fournis par l'auteur **Emilio Boulianne** nous avons pu conclure par une évaluation des modèles étudiés auparavant avec un effort personnel consacré pour l'évaluation du modèle d'Edvinsson et Malone (Modèle de Skandia)¹³².

Tableau N°2.5 : critères de performance répertoriés à travers les six modèles de performance retenus.

Critère de performance	Lynch et Cross	Fitzgerald et al	Kaplan et Norton	Atkinson et al	Edvinsson et Malone	Morin et al
Mobilité du personnel		*	*	*	*	*
Moral du personnel			*	*	*	*
Rendement des employés	*		*	*		*

¹³⁰ Emilio Boulianne, op Cit, P 27 ;

¹³¹ Youssef Errami, les systèmes de contrôle de gestion traditionnels et modernes : articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises, «Comptabilité et environnement», Mai 2007, France, pp.cd-rom.<halshs-00543115>

¹³² Pour le modèle d'Edvinsson et Malone, on a pris les critères cités par Gregory Wegmann, comparaison balanced scorecard-Navigator. Bouton (O) et Chernet (D), indicateurs et tableaux de bord, Afnor Editions, 2008, P 1-2 ChapitreVII-10-13.

Développement des employés		*	*	*	*	*
Economie des ressources	*	*	*			*
Productivité	*	*	*	*		*
Satisfaction des bailleurs de fonds	*	*	*	*	*	*
Satisfaction de la clientèle	*	*	*	*	*	*
Satisfaction des organismes régulateurs						*
Satisfaction de la communauté			*	*		*
Qualité de produits/services	*	*	*	*	*	*
Rentabilité financière	*	*	*	*	*	*
Compétitivité	*	*			*	*
Flexibilité	*	*				*
Livraison	*		*			*
Innovation		*	*		*	
Recherche et Développement					*	

Source : Emilio Boulianne : Vers une validation du construit la performance organisationnelle, op. Cit, P 42.
(Sauf le modèle d'Edvinsson et Malone).

Conclusion

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

L'entreprise est performante lorsqu'elle est efficace et efficiente au même temps, elle est efficace lorsqu'elle atteint ses objectifs et elle est efficiente lorsqu'elle atteint ses objectifs avec un minimum de coût.

Nous avons vu la performance globale, qui se traduit par la performance financière, sociale et environnementale. Le redéploiement des organisations remet en cause la pertinence de certains modèles et outils dans le but de répondre au mieux aux nouvelles exigences afin de réaliser une performance globale pertinente.

Au-delà de leurs configurations différentes, ces outils ont pour but de mesurer la performance globale à travers la coordination des actions, l'alignement des opérationnels sur la stratégie, et l'encouragement d'apprentissage à travers l'animation de la réflexion collective sur la performance et en compte multidimensionnel de la performance. Car d'aucuns pourront néanmoins considérer que le navigateur de Skandia, le balanced scorecard, Sustainability balanced scorecard, total balanced scorecard ou le Monteur des Actifs Intangible constituent des avantages souligne Christophe Germain¹³³. Mais tous ces outils souffrent de limites inhérentes à la prise en compte partielle des logiques présidant au pilotage de la performance, ainsi que d'un caractère pas trop standard et normatif mal adapté au phénomène des outils de contrôle de gestion.

Finalement, pour mieux comprendre le rôle du contrôle de gestion dans la mesure de la performance globale, nous avons effectué un stage pratique au sein de TONIC INDUSTRIE à travers duquel nous avons obtenu des résultats qui nous ont permis de mieux apprécier et d'éclaircir les notions de contrôle de gestion et de la performance globale.

¹³³ Christophe GERMAIN et Stéphane TREBUCQ, *Intégration des dimensions sociétales dans le pilotage de la performance de l'entreprise : problématique et conjectures*, France, 2003, P 25-33.

Chapitre III :
**Le rôle de contrôle de gestion dans la
mesure de la performance global au sein
de l'entreprise TONIC INDUSTRIE**

Introduction

Les deux premiers chapitres nous ont permis de couvrir l'aspect théorique de notre thème, nous avons pu assimiler des connaissances sur le contrôle de gestion et la performance globale. A travers ce dernier chapitre nous allons présenter notre cas pratique qui s'est déroulé au sein de l'entreprise 'TONIC INDUSTRIE' pour une durée de trois mois.

Le plan de ce chapitre sera organisé comme suit :

- La présentation de l'entreprise TONIC INDUSTRIE ;
- Description de la fonction de contrôle d gestions au sien de TONIC INDUSTRIE en évoquant sa place organique, ses outils ainsi la mesure de la performance globale ;
- discussions du modèle proposé relative à l'utilisation de Sustainability balanced scorecard comme étant un outil innovateur de mesure de la performance globale au sein TONIC INDUSTRIE.

Sommaire

Section n°01 : Présentation de l'organisme d'accueil ;

Section n°02 : Le contrôle de gestion au sien de "TONIC INDUSTRIE" ;

**Section n°03 : présentation le modèle proposé pour "TONIC INDUSTRIE".
«Sustainability balanced Scorecard : un outil innovateur de contrôle de gestion de mesure de la performance globale.**

Section N°01 : Présentation de l'organisme d'accueil

Dans cette section nous ferons une présentation sur de l'entreprise 'TONIC INDUSTRIER', en évoquant les points suivantes : son historique, son métier, ses activités ainsi que son organisation.

1. Historique ¹³⁴

Suite à la nouvelle politique économique adoptée par l'Algérie et qui encourage les investissements dans l'industrie, plusieurs entreprises privées sont nées, parmi ces entreprises TONIC EMBALLAGE., a été créé en 1996, opérant dans le secteur de la papeterie et de l'emballage et transférées par le trésor public. Son statut juridique est celui d'une EPE/SPA(2011) avec un capital social de 30.000.000.000 DA, dont la totalité est détenue pour le compte de l'État, par la société de gestion des participations "SGP-GHEPHAC".

L'entreprise est située à Bou Ismail (Wilaya de Tipaza) et est implantée sur deux sites, abritant chacun plusieurs unités. C'est le plus grand fabricant d'emballage en Afrique. Sa production couvre 60 % du marché national dans le secteur de la papeterie. L'entreprise Compte 14 unités de production indépendantes l'une de l'autre.

Tonic a opté pour la multiplication des investissements orientée essentiellement vers la production du carton ondule grâce aux succès engrangés de cette expérience industrielle, Tonic s'est lancée sans délai dans la diversification de sa gamme en s'attaquant aux emballages de plus en plus complexes et innovants.

Les années 2000 seront particulièrement déterminantes pour le devenir de l'entreprise qui prend désormais un envol irréversible. Tonic s'équipe en outils de production de la dernière génération.

En 2004, Tonic a investi avec succès le marché de l'exportation. En 2005, elle escompte réaliser un chiffre de 36 millions d'euros.

En 2007, l'entreprise a connu un déficit budgétaire, à cause d'une mauvaise gestion (absence d'un organigramme qui détermine les emplois et les postes de travail, absence d'un système de gestion du personnel, les moyens de production traditionnels...).

En 2011, l'Etat intervenait en dernière minute pour l'aider. Tonic est aujourd'hui un véritable complexe d'emballage et des arts graphiques.

2. Présentation de l'entreprise

2.1 Fiche signalétique

¹³⁴Document interne de l'entreprise.

Figure N°3.1 : Fiche signalétique

<ul style="list-style-type: none">• Raison sociale : EPE TONIC INDUSTRIE.• Forme juridique : Société par Actions à capitaux publics.• Capital social actuel : 30 000 000 000 dinars algériens.• Activité : Production, transformation et commercialisation du papier• Actionnariat : SGP-GEPHAC (100%)• président du CA : Mr MERZOUK MUSTAPHA.• Directeur Général : Mr MERZOUK MUSTAPHA.• Commissaires aux comptes : Mr FARES ALI et Mr HEDOU M Mohand larbi.• Localisation : Zone Industrielle de Bou-Ismaïl(W.TIPAZA).• Superficie : 36,8 ha.
--

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

L'entreprise TONIC INDUSTRIE est créée le 14/04/2011 suite à la résolution°6/109 du 06/01/2011, opérant dans le secteur de la papeterie et de l'emballage. Elle est organisée en la forme d'une EPE/SPA avec un capital social de 30.000.000.000 DA, dont la totalité est détenue pour le compte de l'État par la Société de gestion des Participations « SGP- GHEPHAC ».

TONIC INDISTRIE spa à deux zones de production, la première (zone d'activité de Bou-Ismaïl (wilaya de Tipaza)).contienne les unités de production des produits finaux qui sont :

- L'unité carton ondulé ;
- L'unité sacherie ;
- L'unité impression héliogravure, flexographie et numérique ;
- L'unité de production façonnage (ramette, pots et gobelets).

Et la deuxième zone de Chaïba (wilaya de Tipaza). Pour la récupération et le recyclage de papiers : Unité récupération du papier, unité liner, unité mandrin, unité converting, Unité de fabrication et de transformation des papiers ouate, de plus un parc très important des moyens logistiques et transportation entre les unités.

2.2 Les Domaines de compétences

Les domaines de compétences sont chargés des activités suivantes :

- **L'activité de production**
 - Fabrication de papiers ouate (tissu) ;
 - Fabrication de papiers pour carton ondulé (liner) ;
 - Fabrication de cellulose moulée (Alvéoles).
- **L'activité de Transformation**
 - Fabrication de caisses en carton ondulé ;

- Fabrication de sacs de petite et moyenne contenance standards et personnalisés ;
- Fabrication de mandrins en carton gris –gris ;
- Fabrication de boîtes en carton compact (emballage pour pâtisserie, fromage, étuis pharmaceutiques, pochettes à CD etc...) ;
- Fabrication de gobelets (pour café et d'autres boissons) ;
- Fabrication de pots en plastique ;
- Fabrication d'enveloppes et de rames et de ramettes en papier ;
- Fabrication d'emballage souple de conditionnement de produits alimentaires ;
- Transformation papier tissu (serviettes en papier, papier Hygiénique....).

- **l'activité récupération de papier et carton**

L'entreprise assure une activité de récupération de papiers et cartons pour les besoins de ses unités de production.

- **L'activité prestations de service**

- Impression numérique grand format sur tout support (habillage, véhicule, support ;
- Location de moyens de transport, de levage et de manutention.

- **Autres éléments clés**

- TONIC INDUSTRIE a pu nouer des relations de confiance avec des entreprises publiques et privées, grâce notamment à la qualité de ses produits ;
- Parmi ses clients figurent : ENAD-WAFA-HENKEL-MDN-CONDOR-SIM-ENIEM ;
- Elle dispose de 11 unités de production ;
- Elle dispose d'une large gamme de produits ;
- Son outil de production est de technologie relativement récente ;
- Situation géographique ;
- À 40 km du port d'Alger ;
- À 50km de l'aéroport international d'Alger ;
- À 03 km de l'autoroute est-ouest ;
- Population jeune : 60% des effectifs au moins de 38ans.

2.3 Sites d'activité de 'TONIC INDUSTIER'

L'EPE Tonic Industrie spa est érigée sur deux sites dans la wilaya de Tipaza :

2.3.1 1^{er} site

D'une superficie de **12,2 ha** situé dans la zone industrielle de Bou Ismail n'est pas clôturé. Dans cette zone se trouvent les structures administratives et techniques (DG, DRH, DAG, DFC, DAC, DPCGI, les structures commerciales, le magasin central, le magasin de produits semis finis, les ateliers de fabrication de carton ondulé, d'emballage souple, d'alvéoles, de boîtes

pliantes, d'enveloppes, de sacs, de gobelets, de pots en plastique, l'imprimerie sur support et les pompier.

À proximité se trouve aussi le magasin de stock de matières premières. Ces ateliers et bureaux sont situés de part et d'autres des voies d'accès à la zone industrielle occasionnant ainsi des gênes à la production et des surcoûts importants pour assurer la sécurité.

2.3.2 2^{ème} site

D'une superficie de **24,6 ha** situé dans la zone de Chaiba à environ 5 km du 1er site. Sur ce terrain clôturé et sécurisé sont implantés :

- L'unité de récupération et de tri de déchets de papier ;
- L'unité de fabrication de papier tissu (papier ouate) ;
- L'unité de fabrication de papier liner ;
- L'unité de transformation de papier tissu ;
- L'unité logistique ;
- Le parc sous douane ;
- Les réservoirs d'eau ;
- La station d'épuration des eaux ;
- Un poste de pompier.

Il faut signaler que :

- Les différents ateliers de production ne sont pas disposés de façon à constituer une chaîne continue de production ;
- Les produits semi-finis sont ainsi transportés d'une unité à l'autre par des chariots élévateurs ou par des camions en fonction de la distance entre les deux unités de production. Ce qui génère des surcoûts importants de manutention et des pertes de produits semi-finis lors des différentes opérations de manutention.

2.4 Domaines d'activité

L'entreprise est principalement spécialisée dans la Fabrication, la Transformation et la vente de papiers et accessoires dans la location externe de moyens matériels excédentaires. Pour ce faire, le potentiel de Tonic Industrie Spa est organisé en 14 unités de fabrication, de transformation et d'impression sur papier et carton.

- **Unité Récupération** : Cette unité est chargée de récupérer des déchets de papier et cartons destinés aux unités de fabrication. Parmi eux, on peut citer le papier blanc, le papier journal, le carton, le carton net, le papier kraft, le papier d'archive, les confettis, les livres, etc. Dispose d'une capacité d'approvisionnement de 60 000 T/an.
- **Unité Alvéoles** : Cette unité qui produit à partir du déchet de papier journal des plateaux d'alvéoles pour les œufs. Dispose d'une capacité de production de 10 000 T/an.

- **Unité Liner** : D'une capacité théorique de 140.000 tonnes, l'unité Liner fabrique à partir de déchet de papier carton, carton net et kraft du papier liner de différentes catégories tels que papier pour ondulé, papier cannelure (fluting), papier couverture (test liner), papier d'emballage et le papier gris pour fabrication de mandrins.
- **Unité Ouate** : Cette unité fabrique à partir du déchet de papier blanc, des bobines de papier ouates ou papier tissu destiné principalement aux unités de transformation. Sa capacité de production est de 22 000 T/an.
- **Unité Mandrins** : Cette unité transforme le papier liner en tubes en carton appelée mandrins de diamètre variant de 30 mm à 273 mm La capacité de production est de 2 600 T/an.
- **Unité Caisses en carton ondulé** : Cette unité produit à partir du papier liner des caisses en carton de différentes dimensions destinées à l'emballage des produits industriels et alimentaires tels frigidaire, cuisinières, climatiseurs et des caisses pour l'emballage de produits laitiers (yaourt, fromage etc..). Sa capacité de production est de 90 000 T/an.
- **Unité Boites pliante (KBA)** : Unité d'impression et de transformation de carton compact. Elle fabrique des produits standards tels que les boites de fromage, pizza, gâteaux, pâtisserie, barquettes de frites, assiettes, blocs-notes, cahiers scolaires etc. Elle fabrique aussi des produits personnalisés tels les étuis, assiettes alimentaires personnalisées, étiquettes, notices pharmaceutiques, pochette à CD, revues, calendriers à spirale etc. Cette unité dispose d'une capacité de production de 13 000 T/an.
- **Unité Sacherie** : Cette unité produit des sacs de petite et de moyenne contenance de formes et dimensions multiples tels sacs standards pour les croissants, poulets rôtis, zlabias, sandwichs, à pain, pharmacie, sacs shopping et autres sacs pour l'industrie agroalimentaire. La capacité de production est de 8 000 T/an.
- **Unité Converting** : Cette unité transforme le papier tissu en rouleaux de papier hygiénique, en papier essuie-tout, en serviettes de table et en papier mouchoir. Ces produits peuvent être personnalisés ou standards. Cette unité dispose d'une capacité de production de 13 000 T/an.
- **Unité Gobelets** : Cette unité produit des gobelets à café, à boisson, à glaces et réalise des prestations d'habillage des pots en plastique. La capacité de production est de 1 300 T/an.

- **Unité Pots** : Cette unité produit des pots en plastique avec couvercles de différentes capacités (0.5 kg, 0.55 kg et 1kg). La capacité de production est de 9 000 000 u/an.
- **Unité Complexage** : Cette unité produit des rames de papier, des enveloppes, du papier nappé et assure la prestation de Complexage pour la fabrication des gobelets etc. Sa capacité de production est de 12 000 T/an.
- **Unité Hélios / Flexographie** : Cette unité produit différents types d'emballage souple à base de papier et film en plastique des produits alimentaires tels tablettes de chocolat, cornets de glace, gaufrettes, biscuits etc. Sa capacité de production est de 8 000 T/an.
- **Unité Blaze** : Spécialisée dans l'impression numérique grand format sur tout type de support (habillage de véhicules, supports publicitaires). Sa capacité de production est de 250 000 m²/an.

2.5 L'organisation de l'entreprise

Nous allons présenter dans cette partie l'organigramme de chaque direction et ses missions et ses objectifs.

2.5.1 L'organigramme

L'organigramme se présente comme suit : (voir annexe)

2.5.2 L'organisation de l'entreprise

L'organisation héritée est de type « unité » où tout est cristallisé au tour du « patron », il n'y a aucune décentralisation ou déconcentration ou délégation de pouvoirs auxquelles il faut ajouter l'absence d'échelons de coordination intermédiaires.

C'est ainsi qu'une première organisation transitoire a été mise en place basée sur cinq divisions, sept directions centrales, cinq assistants et quatorze (14) unités de production.

Les principales directions au sein de TONIC Industrie :

2.5.2.1 La direction générale

La direction générale est responsable de conduire la politique générale de l'entreprise à court, moyen et long terme.

La direction générale est chargée des missions suivantes :

- Elle doit mettre en charge à l'entreprise de définir les objectifs avec une rentabilité croissante et durable ;
- De plus l'amélioration et la protection de son image et son positionnement sur le marché ;

- Elle doit garantir aux ressources humaines des conditions de travail satisfaisantes avec la possibilité d'évolution des carrières, et le plus important la rémunération au moins conforme aux pratiques de la profession ;
- Une satisfaction durable des besoins de ses clients par la bonne qualité des produits et services.

2.5.2.2 Direction commerciale

Elle est responsable de l'ensemble des activités de ventes, marketing, de communication et de publicité. Elle a comme missions :

- Assurer l'image de la société sur le marché par le lancement d'opération de marketing pour redorer l'image de l'entreprise ;
- Diversifier la clientèle ;
- La récupération de l'ancien client perdu (par TONIC Emballage). Participer au choix des axes de développement et de la stratégie commerciale de l'entreprise concernant les activités. Produits et marchés ;
- L'Augmentation de la part de marché ;
- Augmenter la satisfaction des produits Ouate de 30 à 70% par une meilleure disponibilité de la matière première (vieux papier et pâte de papier) ;
- Mise en place d'une veille commerciale à même de permettre une réactivité immédiate et efficace face à la concurrence ;
- Mise en place d'une politique de prix adaptée au contexte concurrentiel, notamment pour est produits spécifiques dont le niveau de commercialisation est très faible (Goblet, enveloppe, ramettes etc.) ;
- Amélioration de la disponibilité et de la qualité de production de L'EPE TONIC par le renforcement du système de contrôle qualité ;
- Superviser l'administration des ventes au niveau des sociétés de groupe.

2.5.2.3 Direction d'exploitation

Ces missions présentent comme suit :

- Diriger et coordonner les activités de production et développement technique de l'entreprise ;
- Optimiser le rapport (délais-qualité)/cout de fabrication des produits ;
- Suivre l'évolution technologique des équipements et des processus de fabrication.

2.5.2.4 Direction étude et développement

C'est la direction qui étudie tous les projets de l'entreprise, veillée sur le suivi de plan de développement de l'entreprise et son exécution et les maintenances des machines et la réalisation des petits travaux d'aménagements.

Sa mission consiste à permettre à l'entreprise d'adapter en permanence ses produits et d'en créer de nouveau pour répondre aux besoins du marché. Elle est la mécanique de la politique d'innovation, clé de la compétitivité de l'entreprise.

2.5.2.5 Direction management de qualité et l'environnement

Principales missions de la direction de management de la qualité et l'environnement présentent comme suit :

- Garantir la politique qualité et l'environnement de l'organisation ;
- Animer la démarche de management qualité et environnement au sein de l'organisme ;
- Être interlocuteur des organismes de certification et d'accréditation ;
- Assurer l'application du système de qualité intégrée et conduire les audits internes ;
- Recherche à concilier les impératifs de qualité, la maîtrise des coûts de revient et l'amélioration des performances environnementales ;
- Contribuer l'esprit de «Qualité» et «Développement durable» à l'ensemble de personnel de l'organisme.

2.5.2.6 La direction contrôle de gestion et organisation

Cette direction est chargée des missions principales suivantes :

- Projeter, pour chaque étape, le développement de l'entreprise et en contrôler l'activité pour prévenir les déséquilibres ;
- Étudier l'organisation de l'entreprise et son fonctionnement pour mettre en adéquation permanente, les structures et les objectifs ;
- Diriger l'élaboration des systèmes et procédures de gestion et veiller à leur mise en œuvre une fois adoptés (pour les systèmes) et validés (pour les procédures).

Organigramme de La Direction Contrôle de Gestion & organisation (voir l'annexe 02).

2.5.2.7 La direction Approvisionnement

Les missions principales c'est de reconstituer les stocks de matières premières de bonne qualité à fin de permettre à la société d'atteindre ses objectifs, 60 à 65% du chiffre d'affaires de l'entreprise provient de la fonction achat. La direction a comme missions :

- Veiller à la fiabilité des sources d'approvisionnement sur le plan des délais, de la qualité, des quantités et des prix ;
- Mise en place d'un programme de consommation des stocks dormants accumulés antérieurement ;
- Assurer la couverture des besoins en approvisionnement de l'entreprise (matière première, pièces de rechange...), régulier et moindre coût ;
- Optimiser le rapport Qualité/Cout des produits et équipements achetés compte rendue des normes de qualité, des procédures de fabrication et mise en œuvre et des quantités nécessaires ;

- Poursuite des actions d'harmonisation des relations avec les fournisseurs de pièce de rechange, en litige avec l'entreprise suit au processus de faillite des ex SARL TONIC ;
- Mise en place d'une stratégie de mobilisation maximum des fibres recyclées.

2.5.2.8 Direction finance et comptabilité

a. Les missions de département finances & budget

- Analyser tous les mouvements financiers avec synthèse ;
- Centraliser tous les besoins budgétaires et objectifs des structures ;
- Suivi le plan de la trésorerie et les écarts budgétaires ;
- Vérification des conformités de la constitution du dossier de paiement suivant les procédures de gestion interne de l'entreprise ;
- Étudier les relations bancaires et suivre tous les mouvements de débit et crédit ;
- Le chargé de la gestion des engagements ;
- Le chargé d'étude de la caisse, enregistrer les recettes et les dépenses ;
- Contrôler les caisses.

b. Les missions du département de la comptabilité

La comptabilité est tenue selon les normes du nouveau système comptable et financier SCF applicables dans l'entreprise TONIC INDUSTRIE spa. Elle est tenue d'un logiciel comptable appelé «PC-COMPTA» la mission et les attributions de responsable de la structure.

- Réception des pièces justificatives : Le comptable reçoit les pièces justificatives après son enregistrement dans un registre particulier ;
- Imputation comptable des pièces : Le comptable traite les pièces justificatives selon le journal comptable ouvert, elles sont imputées, traitées et classées ;
- Saisie des pièces justificatives : Les pièces imputées(Annexe) sont saisies au jour le jour par le comptable dans le logiciel existant ;
- Edition des états : à la fin des traitements, tous les états sont imprimables. Arrêter les états financiers de l'exercice considère ; Bilan Actif/ Passif, Compte de résultat, Tableau de flux de trésorerie, Tableau de variation des capitaux propres...

Section N°02 : L'état du système du contrôle de gestion au sien de "TONIC INDUSTRIE"

Après avoir présenté les concepts de base du système de contrôle de gestion et sa relation avec la mesure de la performance d'une organisation. On va tenter à travers ce présente section d'analyser le cas de l'entreprise TONIC INDUSTRIE en présentant sa direction de contrôle de gestion à travers les points suivants : positionnement de CDG, missions et taches de contrôleur de gestion et les différents outils traditionnels et innovateurs de CDG existants au niveau de TONIC INDUSTRIE ainsi les méthodes adoptés afin de mesurer la performance globale.

1. Positionnement du service contrôle de gestion

La position de contrôle de gestion au sien de TONIC INDUSTRIE est le même avec la position des autres services (comptabilité et finance, ressources humaines, approvisionnements...etc.), c'est-à-dire au-dessous de la direction générale (annexe N°01) cette position facilite au contrôleur de gestion de faire des échanges avec les autres services ainsi lui permet de mieux gérer les différents données et être plus pertinent.

2. Missions et taches du contrôleur de gestion

Au début, le travail de contrôleur de gestion au sein de l'entreprise 'TONIC INDUSTRIE' se limite d'un rapport mensuel. Ensuite, il s'est vu attribuer de nouvelle mission tell que l'aide à la prise de décision et l'analyse des failles qui peuvent surgir au sein de l'entreprise.

Pour que le service contrôle de gestion atteindre son objectif le contrôleur de gestion doit accomplir les missions et les taches suivantes :

2.1 Les missions du contrôleur de gestion

- Le contrôleur de gestion aide la direction à définir la stratégie, à partir d'outils de pilotage qu'il met en place. Il établit des prévisions d'activité et fait des préconisations pour améliorer la performance et la compétitivité de l'entreprise ;
- Concevoir et mettre en œuvre des méthodes et outils de gestion permettant de garantir l'utilisation efficiente des ressources de l'établissement et l'exercice des fonctions de pilotage et de contrôle par le management ;
- Il contrôle, mesure et analyse en permanence l'activité de l'entreprise.¹³⁵

2.2 Les tâches du contrôleur de gestion

- Participer à la fixation des objectifs de la Direction et Élaboration du budget et business plan de l'unité ;

¹³⁵ Document interne de l'entreprise

- Vérifier à tout moment, que les efforts de l'entité concourent vers la réalisation de ces objectifs ;
- Mesurer les résultats réels et les comparer aux objectifs et aux réalisations des périodes antérieures ;
- Mise en place d'un système de suivi et contrôle budgétaire et analyse des écarts afin de prendre des décisions correctives ;
- Définir et documenter l'organisation, les outils et les procédures de contrôle de gestion ;
- Mise en place et élaboration des différents tableaux de bord d'aide à la prise de décision et rédaction de synthèses explicatives ;
 - Mise en place d'un nouveau système d'information ;
 - Suivi périodique (journalier, hebdomadaire, mensuel, trimestriel, semestriel et annuel) de la production physique et valorisée, des stocks produits finis, matières premières et des consommations, des frais généraux, des principaux agrégats de gestion (Chiffre d'affaires, prestations, consommations intermédiaires, valeur ajoutée, les frais du personnel, l'E.B.E, les résultats opérationnel et net, l'effectif) ;
 - Élaboration et mise en place des canevas mensuels de suivi des rebuts et contrôle qualité, parc machine, capacité de production théorique et réelle, manque à produire et manque à gagner...Etc.
- Suivi permanent du processus de fabrication et des normes de fabrication et de consommation ;
- Participer à des inventaires périodiques (mensuel, trimestriel, semestriel et annuel) des biens de l'unité ou la structure ;
- Elaboration et suivi périodique des principaux agrégats de gestion et ratios financiers.
- Transmission des informations reliant toute l'activité de l'unité par un système de réseau interne en collaboration avec la structure informatique ;
- Suivi périodique (journalier, hebdomadaire, mensuel, trimestriel, semestriel et annuel) du chiffre d'affaires, recettes et créances par structure par agent commercial et par agent recouvrement ;
- Analyse et diagnostic des unités et par famille de produits (force, faiblesse, opportunités, menaces) ;
- Suivi permanent de l'activité de toutes les structures opérationnelles et fonctionnelles : (approvisionnement, administration générale, juridique, ressources humaines...etc.) ;
- Suivi permanent de l'état d'avancement des investissements et de réhabilitation ;
- Sensibilisation du personnel sur l'importance de la fiabilité des informations transmises, la maîtrise des consommations et les coûts de production ainsi que le manque à produire ;
- Calcul de la part de marché mensuel et annuel ;
- Contrôle des coûts de production et coût de revient ;

- La veille sur l'application des procédures internes de gestion.¹³⁶

3. Outils de contrôle de gestion au sien de TONIC INDUSTRIE

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. Concernant le service de contrôle de gestion du TONIC INDUSTRIE, il se base sur les outils suivants : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord, Benchmarking et le Reporting.

3.1 La comptabilité analytique

La comptabilité analytique permet au contrôleur de gestion d'avoir des connaissances sur les coûts des produits achetés, fabriqués ou vendus. Pour cela le contrôleur de gestion de TONIC INDUSTRIE utilisé une comptabilité analytique basée sur la méthode de coût complet.

3.1.1 La méthode de coût complet

C'est une méthode axée sur une analyse par produit ou service. Elle propose, à partir d'un découpage des charges directes et indirectes, une affectation et une imputation de tous les coûts sur les produits, selon des clefs ou des d'œuvre.

L'application de la méthode comporte les étapes suivantes :

3.1.1.1 Affectation des charges directes aux produits

Affecter les charges directes aux produits permet de déterminer un coût direct. Cette affectation s'effectue pour une part sur la base de document de la comptabilité générale (par exemple, facture de sous-traitance) et, pour l'essentiel, sur la base des documents spécifiques au système d'information analytique, destinés à saisir des consommations.

3.1.1.2 Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse

Il s'agit d'abord de découper l'entreprise en centre d'analyse. Ce découpage repose sur l'étude du cycle d'exploitation et permet de regrouper dans un même centre des activités homogènes. On distingue trois types de centres d'analyse :

- **Centres principaux** : ils correspondent aux fonctions opérationnelles principales (approvisionnement, production, distribution). On peut aisément définir une relation entre leur activité et les produits obtenus ;
- **Centres auxiliaires** : ils correspondent à des fonctions opérationnelles secondaires (entretien, transport...).il est difficile d'établir une relation entre leur activité et les produits obtenus, par contre leur activité dépend des centres opérationnels principaux car ils leur fournissent un certain volume de prestations.

3.1.1.3 Du coût du centre principal au coût complet des produits

¹³⁶ Document interne de l'entreprise

Il s'agit d'imputer le coût des centres principaux au coût des produits. Cela se fait grâce à l'utilisation de l'unité d'œuvre. Rappelons que l'unité d'œuvre a une triple fonction :

- C'est l'unité de mesure de l'activité d'un centre d'analyse de ressources, et donc les variations de coûts d'un centre ;
- C'est la variable qui explique le mieux la consommation de ressources, et donc les variations de coûts d'un centre ;
- C'est l'unité qui, par son coût, permet d'imputer les coûts d'un centre aux différents produits.

Chaque centre d'analyse opérationnel principal produit une activité quantifiable par un nombre d'UO. Chaque produit consomme pour sa réalisation un certain nombre d'UO dans chacun des centres.

Connaissant le coût total des centres principaux, ainsi que le nombre total d'unités d'œuvre produites, on peut déterminer le coût d'une UO (unité d'œuvre) par le rapport :

$$\text{Coût de l'unité d'œuvre} = (\text{coût total du centre} / \text{Nombre d'unités d'œuvre produites})$$

Dernière étape, la valorisation du nombre d'unités d'œuvre « consommées » par chaque produit par le coût de l'unité d'œuvre de chacun des centres permet l'imputation des charges indirectes au coût des produits.

Après avoir d'une part affecté les charges directes aux produits et d'autre part imputé les charges indirectes via le « transit » dans les centres d'analyse, on détermine le coût de revient complet d'un produit.

Le résultat définitif est présenté sous la forme d'une fiche de calcul du coût complet. En plus de la distinction entre charges directes et charges indirectes, cette fiche peut faire apparaître, dans le souci d'une meilleure information de gestion, la ventilation des charges en fonction ; de leur niveau dans le cycle d'exploitation (approvisionnement, production, distribution...) et de leur niveau de variabilité (charges directes variables et fixes, charges indirectes variables et fixes).

3.2 La gestion budgétaire

Le budget pour TONIC INDUSTRIE est un document récapitulatif des recettes et des dépenses prévisionnelles des centres budgétaire.

Le contrôleur de gestion de TONIC INDUSTRIE est donc chargé de l'élaboration de budget, le suivi de son exécution, l'analyse des écarts.

3.2.1 Elaboration de budget

L'élaboration du budget dans TONIC INDUSTRIE se comme suit ;

- Fixation des objectifs à atteindre pour l'exercice de l'année prochaine par la direction générale en collaboration avec le contrôle de gestion ;

- La direction commerciale étudie la possibilité d'atteindre les objectifs fixés par la direction générale ;
- La détermination des ressources et les besoins nécessaires dans chaque centre par les responsables ;
- Élaborations des budgets.

3.2.2 Le contrôle budgétaire

Pour bien mesurer la performance des différents centres budgétaires, le contrôleur de gestion de TONIC INDUSTRIE utilise le contrôle budgétaire, ce dernier pour TONIC INDUSTRIE est une démarche qui consiste à comparer les prévisions figurant dans le budget aux résultats réels effectués afin de rechercher les causes des écarts et déclencher des actions correctives en augmentant les causes qui mènent au bon résultat.

Pour bien suivre et contrôler les réalisations dans l'organisation, le CG doit :

- Comparer les prévisions avec les résultats réels ;
- Analyser les écarts budgétaires ;
- Déterminer les causes des écarts budgétaires ;
- Informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- Déclencher les actions correctives.

3.3 Reporting

Reporting outil de communication : il permet de remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au le sommet hiérarchie. Il est construit par le contrôleur de gestion pour informer la hiérarchie telle que le conseil d'administration, la direction générale de TONIC INDUSTRIE sur la performance de l'entreprise. Les Reporting transmis au niveau de l'entreprise sont :

3.3.1 Rapport de gestion

Le contrôleur de gestion de TONIC INDUSTRIE doit établir un rapport chaque fin d'exercice, pour informer le ministre d'industrie, la direction générale et le conseil d'administration sur la situation de l'entreprise. Le CG doit indiquer dans rapport les informations suivantes :

- Des informations sur la production de l'entreprise (le contrôleur de gestion établit un tableau de comparaison, il détermine le taux d'évolution de la production pour des durées de plus de deux ans) ;
- Des informations sur la situation financière de l'entreprise (agrégat financier, indicateurs sur la performance financières) ;
- Des informations sur la consommation de l'entreprise (le CG compare les consommations réelles avec les consommations prévisionnelles et il cherche les causes des écarts) ;
- Des informations sur l'efficacité des machines ;

- Des informations sur l'effectif de l'organisation, leur évolution en comparant avec les périodes précédentes, leurs réparations dans chaque centre de l'organisation.

3.3.2 Rapport d'activité

Le contrôleur de gestion de TONIC INDUSTRIE devrait établir un rapport périodique (mensuel, trimestriel, et semestriel) pour récapituler les activités de l'entreprise notamment sa situation au cours de l'exercice écoulé. Il doit indiquer les indicateurs de performance, les informations relatives à l'environnement de l'entreprise.

3.4 Benchmarking

Le contrôleur de gestion de TONIC INDUSTRIE détermine à la fin de chaque mois les points clés de comparaison entre les autres entreprises produisant les mêmes produits. Cet outil qui s'appelle Benchmarking, ce dernier est un outil de contrôle de gestion aide l'entreprise à être compétitif et de prendre un bon positionnement dans la marché, il permet aussi d'améliorer la performance de l'entreprise.

3.5 Tableau de bord

Le tableau de bord au sein de l'entreprise 'TONIC INDUSTRIE' est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivi par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer. Les tableaux de bord élaboré au sien de TONIC INDUSTRIE sont des tableaux de bord de gestion, contiennent quelques indicateurs financiers.

3.5.1 Elaboration de tableau de bord

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

- À la fin de chaque mois, le contrôleur de gestion de TONIC INDUSTRIE sera communiqué par le responsable de chaque direction afin de collecter les données nécessaires de l'activité de l'entreprise, ces données sont considérées comme des indicateurs de performance correspondent les objectifs spécifiques de l'entreprise ;
- La deuxième étape consiste à traiter et analyser les données reçues étape président ;
- Dans la troisième étape, le contrôleur de gestion commence à mettre en place le tableau.

4. Mesure de performance au sein de TONIC INDUSTRIE

Au cours de notre stage au sein du service de contrôle de gestion de l'entreprise TONIC INDUSTRIE, il nous a paru que la mesure de performance se base sur un ensembles des

indicateurs qui touchent deux aspects « Financière et sociale » en utilisant les différents outils qu'on a parlé auparavant. Ces indicateurs se présentent comme suit :

4.1 La mesure de la performance économique au sein de 'TONIC INDUSTRIE'

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

4.1.1 La performance de la production

La production réalisée par l'exercice 2017 présenté dans le tableau suivant :

Tableau N°3.1 : production réalisée par unité

U.M : Tonne

Réalisation Exercice 2017 en TONNE							
Unité de production	Réalisation 2016	Budget 2017	Réalisation 2017	TRO	Evolution 2016-2017	Taux d'évolution 2017/2016	Taux par rapport à la production globale 2017
<i>Production de base</i>							
Récupération	21 631	40 000	23 020	58%	1 389	6%	57%
Papier pour ondulé (Liner)	10 069	18 879	5 674	30%	-4 395	-44%	20%
Fabrication Papier ouate	9 095	13 086	7 979	61%	-1 116	-12%	29%
Transformation papier ouate	1 700	2 608	1 292	50%	-408	-24%	5%
Cellulose moulée	1 898	3 711	981	26%	-917	-48%	4%
Sous total (1)	22 762	38 284	15 926	42%	-6 836	-30%	57%
<i>TRANSFORMATION</i>							
Carton Ondulé	10 411	18 879	8 524	45%	-1 887	-18%	31%
Complexage papier	1 830	3 000	476	16%	-1 354	-74%	2%

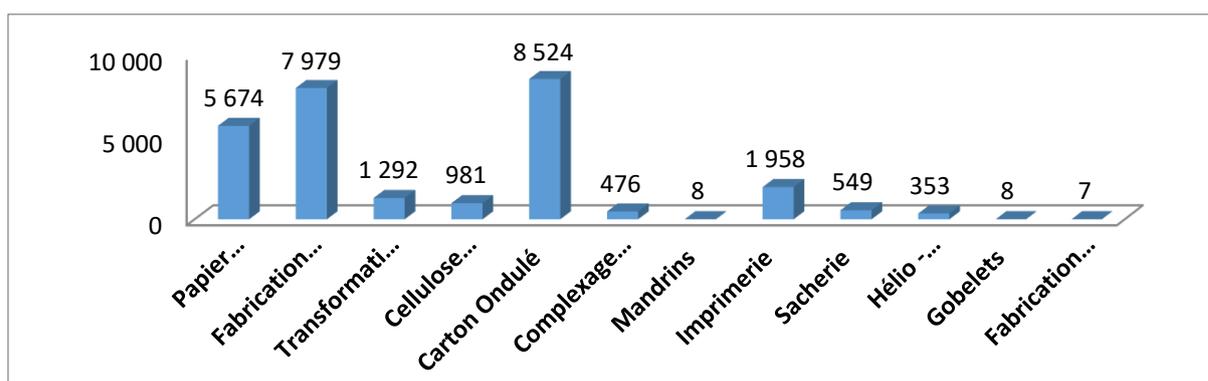
Mandrins	50	624	8	1%	-42	-84%	0%
Imprimerie	2 168	4 276	1 958	46%	-210	-10%	7%
Sacherie	460	1 979	549	28%	89	19%	2%
Hélio – flexographie	348	726	353	49%	5	1%	1%
Gobelets	33	208	8	4%	-25	-76%	0%
Fabrication pots	18	42	7	17%	-11	-61%	0%
Sous total (2)	15 319	29 734	11 883	40%	-3 435	-22%	43%
Total Général Hors Récupération	38 081	68 018	27 809	41%	-10 271	-27%	100%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l’entreprise.

Commentaire :

À partir de ce tableau, nous comprenons que ‘TONIC INDUSTRIE’ a dégagé, durant l’année 2017 une production est de 27 809 Tonnes (hors unité récupération dont la production réalisée est de 23 020 tonnes). Soit un taux de réalisation des objectifs de 41%. Comparativement, à l’exercice 2016, il est enregistré une baisse de 10 271 tonnes soit un taux de 27%.

Figure N°3.2 : Production réalisée par unité (Tonne)



Source : élaboré sur la base des documents interne de l’entreprise.

D’après des informations, nous remarquons que l’unité « Carton Ondulé » a réalisé une production de 8 524 Tonnes, représentant un taux de réalisation de **31%** par rapport à la production globale de l’Entreprise, suivi par l’unité « fabrication papier ouate » qui a enregistré un taux de réalisation de **29%** et de l’unité « fabrication papier pour ondulée » avec **20%** de la production globale de l’Entreprise.

La production de base (papiers pour ondulé et papiers ouate) est de 22 762 tonnes représentant un taux de réalisation de 57% de la production globale, soit un taux d'évolution de -30% par rapport à l'exercice précédent.

La production de l'unité récupération est de 23 020 tonnes représentant un taux de réalisation de 58% par rapport aux objectifs, soit une augmentation de +6% par rapport à l'exercice 2016.

L'activité de transformation est de 11 883 tonnes représentant un taux de 43% de la production globale et une baisse de -22% par rapport à l'exercice 2016.

- **Analyse des pertes de potentiel**

Les pertes de potentiel sont présentées dans le tableau suivant :

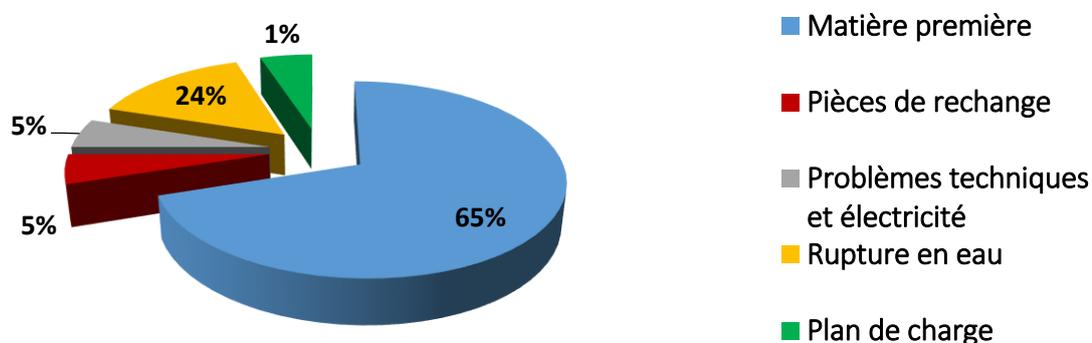
Tableau N° 3.2 : les pertes potentielles

MDA

Désignation	Manque à gagner	Taux
Rupture de stock de matières premières	1 223	65%
Coupures d'eau	451	24%
Arrêts maintenance	98	5%
Manque de pièces de rechange	90	5%
Absence de plan de charge (Cellulose Moulée)	17	1%
Total	1 879	100%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

Figure N°3.3 : présentation des pertes potentielles



Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

D'après ces informations nous trouvons que :

- **Matières premières**

Durant l'exercice 2017, l'entreprise a souffert de la rupture des stocks matières premières au niveau des unités :

- Carton ondulé (indisponibilité des papiers pour onduler sur le marché international)
- Hélio-Flexographie ;
- Pots et Gobelet ;
- Sacherie (papiers Kraft).

- **Coupures d'eau**

Des perturbations importantes ont été enregistrées en termes d'alimentation en eau par la SEAAL des unités de production, notamment les unités fabrication papier pour carton ondulé et Fabrication papier tissue, qui ont enregistré un arrêt franc de trois (03) mois.

- **Problèmes maintenance**

Des contraintes techniques ont été enregistrées au niveau de l'unité fabrication papier pour ondulé et l'unité carton ondulé, ainsi que des problèmes de coupures répétitives de l'énergie électrique qui ont perturbé énormément les installations et les équipements de production.

- **Plan de charge**

La baisse de production dans l'unité cellulose moulée s'explique essentiellement par la mévente de ses produits due à une concurrence rude surtout durant le 1^{er} semestre 2017, ce qui a contraint l'entreprise à s'aligner sur les prix de la concurrence

4.1.2 La performance commerciale

Nous présentons dans cette rubrique, le chiffre d'affaire globale, par unité et son variation.

- **Chiffre d'Affaires Global**

Les tableaux et les figures suivent présentent les informations suivent : le chiffre d'affaires réel et prévisionnel et sa variation.

Tableau N° 3.3 : variation de chiffre d'affaires

2 354 MDA

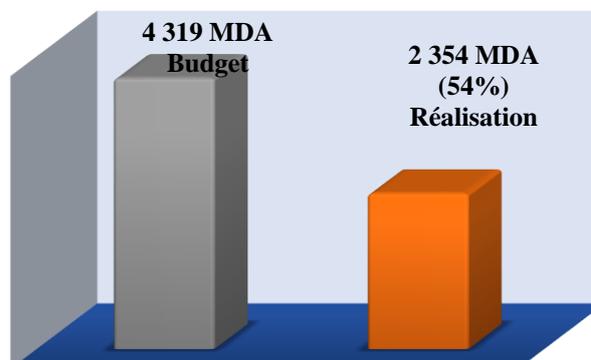
Agrégat de gestion	Réalisation 2016	Budget 2017	Réalisation 2017	TRO	Variation Exercice 2017/2016	Taux de Variation
Le chiffre d'affaires en MDA/HT	2461	4 319	2 353	54%	-108	- 4%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

**Figure N° 3.4 : Chiffre d’Affaires
2016 - 2017**



**Figure N 3.5 : Chiffre d’Affaires
2017 (Budget et Réalisation)**



Source : élaboré sur la base des documents interne de l’entreprise.

Commentaire

Le chiffre d’affaires réalisé par l’entreprise durant l’exercice 2017, en hors taxes est de 2 353 MDA dont 268 MDA de prestations (location), soit un taux de réalisation de 54%. Comparativement, aux réalisations de l’exercice 2016 le chiffre d’affaires est en baisse de 4 %

- **Le chiffre d'affaires par produit**
 - **Produit : caisse en carton ondulé/emballages souples et papier liner**

Tableau N°3.4 : variation de chiffre de d'affaires 793 MDA

Produits	Réalisation 2016	Budget 2017	Réalisation 2017	TRO	Variation Exercice 2017/2016	Taux de Variation
Produits Caisses en carton ondulé /Emballages souples et Papier Liner	890	1545	793	51%	-97	11%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l’entreprise.

Commentaire

Le chiffre d’affaires de 793 MDA représentant 11% du budget de l’exercice 2017, connait un taux de réalisation de 34% par rapport au chiffre d’affaires global 2017.

- **Produits standards et personnalisés**

Tableau N°3.5 : variation de chiffre d'affaires

1 293 MDA

Produits	Réalisation 2016	Budget 2017	Réalisation 2017	TRO	Variation exercice 2017/2016	Taux de Variation
Produits standards et personnalisés	1 447	2574	1293	50%	-154	-11%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

Commentaire

Le chiffre d'affaires d'un montant de 1 293 MDA connaît un taux de réalisation de 50 % par rapport au budget 2017, et un taux de 56% par rapport au chiffre d'affaires global de 2017.

➤ Prestation

Tableau N° 3.6 : présentation de chiffre d'affaires réel et prévisionnel

	Réalisation 2016	Budget 2017	Réalisation 2017	TRO	Variation exercice 2015/2016	Taux de Variation
Prestations	124	200	268	134%	/	/

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

Commentaire

Le chiffre d'affaires est de 268 MDA soit un taux de réalisation de 134 % par rapport au budget 2017.

4.1.3 La performance financière

Nous s'intéressent dans notre étude à mesurer la performance financière de cette entreprise. Cette étude a pour objet d'évaluer l'entreprise pour :

- Estimer la valeur de l'entreprise ;
- Evaluer la solvabilité de l'entreprise ;
- Formuler une appréciation relative à la situation de l'entreprise.

4.1.3.1 analyses du bilan (voir l'annexe N°03)

- **Ratios de structure financière en MDA**

Taux d'endettement = (Dettes totales ×100)/Total Actif = (8 913 ×100)/ 32 093

Taux d'endettement = 28%

- **Autonomie financière**

Autonomie financière = Capitaux propres / Dettes totales = 23 180 / 8 913

Autonomie financière = 2.6

- **Ratio d'activité**

- Ratio = (Valeur ajoutée × 100) / Production globale = 1 055 / 2 649

Ratio d'activité = 40 %

Le taux le mieux apprécié doit être supérieur à 40%

- Charges Personnel / Valeur ajoutée = 1 761 / 1 055 = 1.669

- **Fonds de Roulement**

FDR = Capitaux permanents – Valeur immobilisée = 29 170 – 26 069

FR = 3 101 MDA

- **Besoins de Fonds de Roulement**

BFDR = (Valeur d'exploitation + valeur réalisable) – (dettes à court terme, sauf Trésorerie passif) = 5 909 – 2 641

BFR = 3 268 MDA

Le besoin en fonds de roulement dégagé au titre de l'exercice 2017 est positif de 3 268 MDA.

- **Trésorerie Nette**

TN = Fond de Roulement – besoins de fond de Roulement

TN = 3 101 MDA – 3 268 MDA.

TN = (-) 167 MDA

Commentaire

À travers ces informations, nous lisons que les fonds de roulement sont suffisants et positifs. Ainsi, le principe de l'équilibre financier minimum a été respecté par 'TONIC INDUSTRIE'. Ce principe veut que les capitaux permanents soient financés les valeurs immobilisées. Pour cette entreprise, ceci constitue déjà un bon signe qui traduit une bonne structure financière.

Nous lisons aussi que le BFR est positif. Cela veut dire que les besoins de financement du cycle d'exploitation de 'TONIC INDUSTRIE' sont supérieurs aux ressources de

financement, ce qui est défavorable pour cette dernière. D'autre part nous trouvons que le fonds de roulement est inférieur de besoin en fonds de roulement qui implique une trésorerie négative.

4.1.3.2 Analyse du compte de résultat (voir l'annexe N°04)

- **Chiffre d'affaires**

Le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise durant l'exercice 2017, en hors taxes est de 2 353 MDA dont 268 MDA de prestations, soit un taux de réalisation de 54%. Comparativement, aux réalisations de l'exercice 2016 le chiffre d'affaires est en baisse de 4%. UM : MDA.

Tableau N°3.7 : variation de chiffre d'affaires 2016/2017

Agrégat de gestion	Réalisation 2016	Budget 2017	Réalisation 2017	TRO	Variation Exercice 2017/2016	Taux de Variation 
Le chiffre d'affaires en MDA/HT	2 461	4 319	2 353	54%	-108	-4%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

- **Production de l'exercice**

Elle se monte à 2 649 MDA et représente un taux de réalisation de 60%, soit une augmentation de 7 % par rapport aux réalisations de l'exercice 2016.

Tableau N°3.8 : présentation de production de l'exercice.

Agrégat de gestion	Réalisation 2016	Objectif 2017	Réalisation 2017	TRO	Variation Exercice 2017/2016	Taux de Variation 
Production de l'Exercice	2 479	4 381	2 649	60%	170	7%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

- **Consommations intermédiaires**

Le niveau des consommations de l'exercice 2017 d'un montant de e 1 594 MDA, a connu un taux de réalisation de 60 % et une réduction de 4% par rapport à l'exercice 2016.

Tableau N°3.9 : présentation des Consommations intermédiaires

Agrégat de gestion	Réalisation 2016	Objectif 2017	Réalisation 2017	TRO	Variation Exercice 2017/2016	Taux de Variation 2016/2017 
Consommation intermédiaire	1 659	2 639	1 594	60%	-64	4%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

- **Valeur ajoutée**

La valeur ajoutée générée au cours de l'exercice 2017 d'un montant de 1 055MDA, représentant 45% du chiffre d'affaires, a connu une progression de 29% par rapport à l'exercice écoulé, soit un taux de réalisation de 61% par rapport aux objectifs.

Tableau N°3.10 : La variation de la valeur ajoutée 2016-2017

Agrégat de gestion	Réalisation 2016	Objectif 2017	Réalisation 2017	TRO	Variation Exercice 2017/2016	Taux de Variation
Valeur Ajoutée	820	1 742	1 055	61%	235	29% 

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

- **Charges du personnel**

Les frais du personnel pour l'année 2017 sont de 1 761 MDA soit une baisse de 3% par rapport à l'exercice précédent et un taux de réalisation de 111% par rapport au budget de la période.

Tableau N°3.11 : La variation des Charges du personnel

Agrégat de gestion	Réalisation 2016	Budget 2017	Réalisation 2017	TRO	Variation Exercice 2017/2016	Taux de Variation
Les Charges du Personnel	1 806	1 581	1 761	111%	45	3% 

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

- **L'Insuffisance Brute d'Exploitation (IBE)**

Bien que, l'Excédent Brut d'Exploitation est négatif, au titre de l'exercice 2017, il est relevé une amélioration par rapport à 2016. Il passe de - 1020 MDA à - 731 MDA, soit une progression positive de 28%.

Tableau N°3.12 : Présentation de l'IBE 2016-2017

Agrégat de gestion	Réalisation 2016	Budget 2017	Réalisation 2017	TRO	Variation Exercice 2017/2016	Taux de Variation
I.B.E	-1020	118	- 731	/	289	(28%) 

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

- **Résultat Net de l'Exercice 2017**

Le Résultat Net négatif émerge pour 1 707 MDA et enregistre une évolution positive de 580 MDA, soit un taux d'amélioration de (25%).

Tableau N°3.13 : La variation du Résultat Net de l'Exercice 2017

Agrégat de gestion	Réalisation 2016	Budget 2017	Réalisation 2017	TRO	Variation Exercice 2017/2016	Taux de Variation
Le Résultat Net	-2 287	-478	-1 707	357%	- 580	(26%) 

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

D'après les tableaux précédents, nous résumons ces informations dans un tableau afin de comparer tous les indicateurs du TR de l'année 2017 par rapport de 2016, et les objectifs de 2017 avec les réalisations.

Tableau N°3.14 : Présentation de tous les indicateurs du TR

Indicateurs	2016	2017	
		Objectifs	Réalisations
Chiffres d'Affaires	2 461	4 319	2 353
Valeur Ajoutée	820	1 742	1 055
Insuffisance Brut d'Exploitation	-1 020	118	-731
Résultat Opérationnel	-2 247	-473	-1 655
Résultat Net	-2 287	-478	-1 707
Total charges	5 221	4 960	5 057
Poids des charges du CA	212%	115%	215%
Achats consommées / total charges	27%	44%	28%
Frais personnel / charges totales	35%	32%	35%
VA /CA	33%	40%	45%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

4.1.4 Approvisionnements

Le tableau suivant présente le montant global des approvisionnements dans les années 2016- 2017 et sa variation.

Tableau N°3.15 : l'évolution des approvisionnements

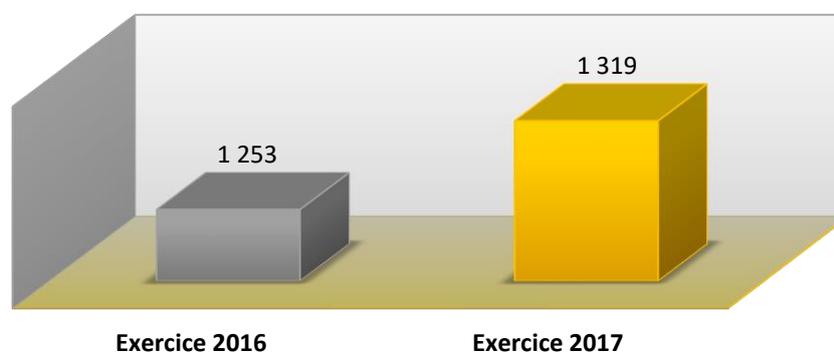
U.M : MDA

Désignation	Exercice 2016	Exercice 2017	Ecart 2016-2017	Taux d'évolution 2016/2017 (%)
Approvisionnements	1253	1319	66	5,26%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

Les approvisionnements dans leur ensemble au titre de l'exercice 2017 se montent à 1319 MDA dont 711 MDA représentent les importations, et 608 MDA Algérie. Il est enregistré une augmentation de 5% par rapport à l'exercice 2016.

Figure N° 3.6 : Le montant global des approvisionnements



Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise

Les approvisionnements pour l'exercice 2017 sont répartis comme suit :

- **Importations**

Tableau N°3.16 : Evolution des importations

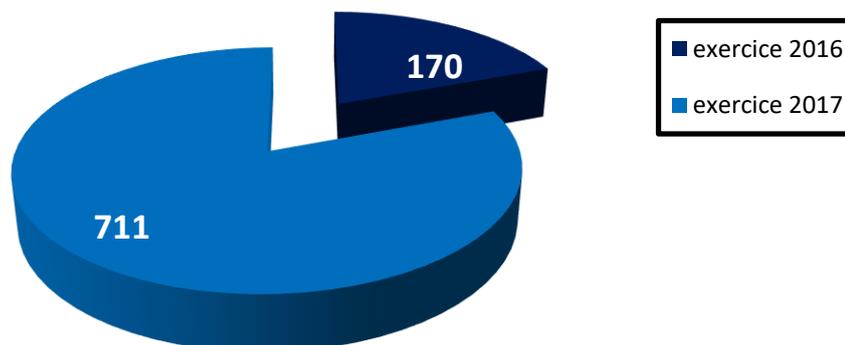
U.M : MDA

Désignation	exercice 2016	exercice 2017	Ecart 2016-2017	Taux d'évolution 2016/2017 (%)
Importations	170	711	541	318%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise

Les importations sont d'un montant de **711 MDA** soit **54%** par rapport aux Approvisionnements globaux, ils représentent une hausse de **318%** par rapport à l'exercice 2016.

Figure N° 3.7 : les importations de 2016-2017



Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise

• **Locaux**

Tableau N° 3.17 : Evolution des approvisionnements locaux

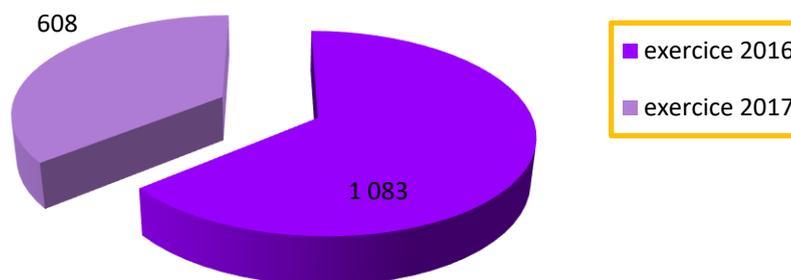
U.M : MDA

Désignation	exercice 2016	exercice 2017	Ecart 2016-2017	Taux d'évolution 2016/2017 (%)
Locaux	1 083	608	-475	-44%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise

Les approvisionnements locaux sont d'un montant de 608 MDA soit 46% des approvisionnements globaux, soit une régression de 44% par rapport à l'exercice 2016.

Figure N° 3.8 : Les approvisionnements locaux de 2016-2017



Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise

D'après les tableaux et les figures précédents, nous résumons ces informations dans un tableau afin de comparer tous les approvisionnements de l'année 2017 par détails.

Tableau N° 3.18 : présentation les totaux des approvisionnements

Désignation	Montant en H.T/KDA	Taux
1- total des achats locaux	607 781	
Dont : déchets papiers	414 629	

(*) Autres achats locaux	193 152	46%
2- total des importations	711 124	54%
Dont : papier	413 241	
Total Général	1 318 905	100%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise

4.2 La mesure de la performance sociale au sein de 'TONIC INDUSTRIE'

4.2.1 Effectif global de 'TONIC INDUSTRIE'

Le tableau suivants présenté l'effectif global de cette entreprise :

Tableau N° 3.19 : Effectif global de l'EPE Tonic Industrie

	Effectif au 31/12/2016	Effectif au 31/12/2017	Ecart 2016-2017	Taux d'évolution 2016/2017 (%)
Effectif avec apprentis	2 400	2 378	-22	-1%
Effectif sans apprentis	2 374	2 299	-75	-3%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise

L'effectif à la fin de l'exercice 2017 est de 2 299 agents, 79 apprentis sont également pris en charge par l'entreprise. Les effectifs durant l'exercice 2017 ont chuté de 3% soit 75 agents de l'exercice 2016.

4.2.2 Effectifs par catégorie socioprofessionnelle et par genre

Tableau N° 3.20 : Effectif global de l'EPE Tonic Industrie

	Femme	Homme	Total
Cadre	56	159	215
Maitrise	64	360	424
Exécution	60	1 600	1660
Total (Sans Apprentis)	180	2119	2 299
Total avec Apprentis		79	2 378

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise

Tableau N° 3.21 : Effectifs par genre

	Femme	Homme	Total	% /global
CDD	19	75	94	4%
CDI	161	2044	2205	96%
Total	180	2119	2 299	100%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise

La répartition des effectifs par genre comme suit :

- Effectif Féminin : 180 Femmes soit 8 % de l'effectif global.
- Effectif Masculin : 2 119 Hommes soit 92 % de l'effectif global.

4.2.3 Masse Salariale

D'après les informations dans le tableau suivant, nous lisons que les frais du personnel pour l'année 2017 sont de 1 761 MDA soit une baisse de 3% par rapport à l'exercice précédent et un taux de réalisation de 112% par rapport au budget de la période.

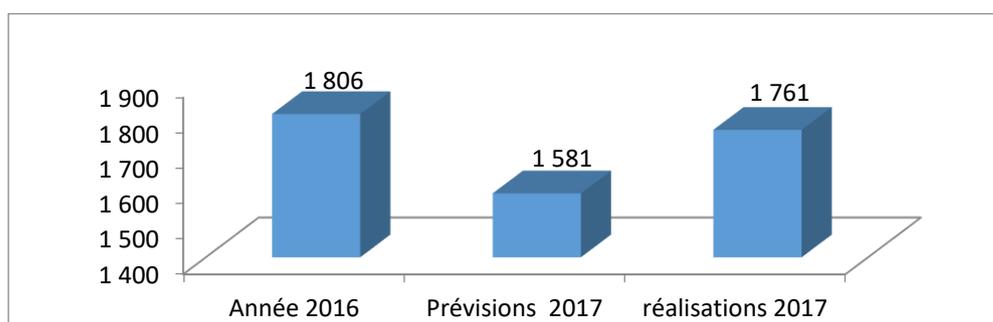
Tableau N° 3.22 : présentation de masse salariale entre 2016-2017

U.M : MDA

	U.M	Année 2016	Prévisions 2017	réalisations 2017	Ecart	Taux de Réalisation/ Prévisions
					(2016-2017)%	
Effectifs	Agent	2 374	2 146	2 299	-3,16%	101%
Masse Salariale	MDA	1 806	1 581	1 761	3%	112%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise

Figure N° 3.9 : Evolution de la masse salariale 2016-2017/UM : MDA



Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise

4.2.4 Les formations

Dans cette rubrique, nous avons présenté le montant global de la Formation prévu et réalisé pour l'année 2017 :

Tableau N° 3.23 : Montant global de la Formation pour 2017

Nombre de Cadre	Nombre de Maitrise	Nombre d'Exécutions	total	Montant Global de la Formation 2017
50	00	60	110	3406000,00 DA
Effectif prévu Cadre	Effectif prévu maitrise	Effectif prévu Exécution	total	Montant Global de la Formation prévue 2017
119	123	321	563	15474972,85 DA

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise

4.2.5 Autres indicateurs de mesure de performance sociale

- **Taux de participation à la formation**

= montant des dépenses consacrées à la formation/ la masse salariale
 = 3406000,00 DA/ 1 761 MDA

Taux de participation à la formation = 0,00193

- **Masse salariale**

= charges personnel / CA HT
 = 1 761/2 353

Masse salariale =0.74 MDA

5. Nos observations et nos commentaires

L'analyse du service du contrôle de gestion de TONIC INDUSTRIE nous fait apparaitre les ponts suivants :

- L'état du système de contrôle de gestion est encore dans une phase primitive, le contrôleur de gestion se base sur des outils traditionnels .De ce fait, nous recommandons de moderniser la boite à outil de contrôleur de gestion ;
- La mesure de la performance globale n'est pas renforcer dans cette entreprise, ils s'appuient sur la notion de performance de chaque unité en se basant sur des indicateurs et ils ne prennent pas en considération les liens entre eux, ainsi leurs valeurs dans une réalisation d'un objectif global bien précisé ;
- Le manque d'un objectif à atteindre pour chaque indicateur, et ceci pour évaluer les écarts, et prévoir des actions correctives ;
- Les indicateurs utilisés dans la mesure de performance financière et sociale sont tous quantitatifs. De ce fait, il est souhaitable de mettre quelques indicateurs qualitatifs qui reflètent la satisfaction des clients par exemple, leurs réclamations ou la motivation des salariés... Etc. ;

- A travers nos entretiens avec le responsable de service de contrôle de gestion, nous avons constaté l'absence totale de la mesure de performance environnementale. De ce fait, nous recommandons la mise en place des indicateurs pour mesurer et suivre la performance environnementale, afin de permettre aux dirigeants de disposer d'informations pertinentes ;
- La mesure de performance sociale au sein de 'TONIC INDUSTRIE' est présentée par la description des ressources humaines et des indicateurs quantitatifs en plus presque inexistant, cette présentation ne donne pas des informations claires et pertinentes. Ce qui implique une mauvaise influence sur la prise des décisions ;
- Notre proposition sera la mise en place d'un Sustainability balanced scorecard « un outil innovateur de contrôle de gestion dans l'objectifs de mesurer la performance globale dans tous les aspects .Ce modèle, on va tenter de l'élaborer dans la section qui suit en prendre en considération nos observations au cours de notre stage.

Section N°03 : présentation le modèle proposé pour "TONIC INDUSTRIE". «Sustainability balanced Scorecard : un outil innovateur de contrôle de gestion de mesure de la performance globale.

Après avoir exposé les différents résultats de notre étude, on présente dans cette section une proposition d'un modèle, qui est relatif à la mise en place de Sustainability balanced Scorecard comme un nouvel outil de mesure de la performance globale et qu'on le voit adéquat aux caractéristiques de "TONIC INDUSTRIE". Ainsi les conditions préalables et favorables à l'introduction de ce modèle.

1. Présentation de notre modèle

Lors de notre expérience du terrain provenant de notre entretien avec les différents interlocuteurs, TONIC INDUSTRIE ne possède pas un outil pour la mesure de performance globale, sauf un ensemble les outils et des rapports pour décrire la situation actuelle, la mesure de performance financière et non financière dans une phase très primitive. À partir de cela, notre suggestion à TONIC INDUSTRIE se représente dans la mise en place d'un nouvel outil de mesure de performance globale, et le modèle qui sera proposé, est exceptionnel dans la mesure où il est propre aux caractères de cette entreprise. Ce modèle qu'on a choisi, est la dernière méthode innovatrice de contrôle de gestion qui est le "**Sustainability balanced Scorecard**".

Les raisons d'être choisi cette méthode sont les suivantes :

- L'amélioration de la performance est liée toujours à la notion de pilotage stratégique, et le Sustainability balanced Scorecard est un ensemble d'indicateurs variés financiers et non financiers, à court terme et à long terme qui aide les dirigeants dans leurs prises de décisions stratégiques ;
- Le SBSC, un instrument du contrôle de gestion stratégique qui propose une vision globale et multidimensionnelle de la performance ;
- Le SBSC clarifie la stratégie et favoriser à un consensus sur ses orientations ;

- Le SBSC fournit aux responsables une vision claire de leurs activités, facilite communication et unifie le langage afin de comprendre les objectifs stratégiques à tous les niveaux.

2. Les conditions préalables et favorables à l'introduction de ce modèle

- Il faut une véritable volonté de la part des responsables qui chapeautent la fonction de la présidence au sein de TONIC INDUSTRIE. Cette volonté s'interprète par leurs aspirations et ambitions personnelles ;
- Il faut une équipe des dirigeants compétents au niveau de la direction générale qui est capable de fixer les objectifs et de les traduire selon les différentes structures dans les différents modes d'action ;
- La mise en place de ce modèle exige une clarification d'un mode de fonctionnement de l'organisation, ses objectifs et ses facteurs clés de succès ou l'échec. Cette représentation simplifiée est appelée différemment : ils l'appellent soit modèle, soit carte ou encore mapping, cette carte doit être avalisée par la hiérarchie ;
- Il faut unifier le langage de l'entreprise en renforçant l'idée de communication et le dialogue en gestion, et cela ne peut pas se réaliser qu'avec l'implantation des nouveaux outils de gestion et informatique et des nouveaux logiciels afin de faciliter le travail et gagner beaucoup de temps.

3. Les étapes d'élaboration de notre modèle de Sustainability Balanced Scorecard

Afin d'élaborer et mettre en place un SBSC, on a suivi les étapes suivantes :

3.1 La définition des objectifs et des missions globaux

Au cours de notre stage a TONIC INDUSTRIE, on s'est renseigné auprès de ces différents responsables sur son objectif global stratégique. Le résultat était un consensus de ces représentants sur deux objectifs principaux qui sont :

- Améliorer la compétitivité (qualité des produits, optimisation des ressources) ;
- Améliorer les résultats économiques de l'entreprise.

3.2 La définition des objectifs pour chaque axe

Afin de mettre en place un Sustainability Balanced Scorecard et construire la carte stratégique, chaque entreprise doit définir ses objectifs à tous les niveaux (objectifs commerciaux, financiers, marketing, etc.). Elle doit se fixer des buts pour l'ensemble de l'entreprise, puis pour chaque domaine d'activité stratégique.

3.2.1 Les objectifs de l'axe client

Pour l'axe client, les objectifs se résument en quatre points :

- Acquérir de nouvelles parts de marché ;
- L'améliorer la satisfaction tous les besoins clients ;

- Améliorer l'offre pour couvrir aux besoins de marché ;
- Fidéliser les clients.

3.2.2 Les objectifs de l'axe finance

Les objectifs de TONIC INDUSTRIE dans cet axe sont :

- Améliorer la rentabilité ;
- Augmenter le chiffre d'affaires.

3.2.3 Les objectifs de l'axe de processus interne

Pour l'axe de processus interne, les objectifs se résument en quatre points :

3.2.3.1 Pour l'excellence opérationnelle

On a deux objectifs :

- Améliorer la qualité des produits finis ;
- Diversifier la gamme des produits.

3.2.3.2 Pour la gestion de la relation clients

On a aussi deux objectifs principaux :

- Veiller au respect des engagements envers les clients ;
- Améliorer le contact clients.

3.2.4 Les objectifs de l'axe apprentissage organisationnel

Les objectifs de l'axe apprentissage organisationnel sont :

3.2.4.1 Pour la compétence

On a trois objectifs :

- Responsabiliser le personnel ;
- La spécialisation du personnel ;
- Épanouissement du personnel.

3.2.4.2 Pour la technologie

Deux objectifs sont parus :

- Développer le système d'information ;
- Mise en place de nouveaux outils informatiques.

3.2.4.3 Motivation du personnel

On a seul objectif :

- Améliorer les services qui s'occupent les préoccupations des clients

3.2.5 Les objectifs de l'axe sociétal (environnemental/ sociale)

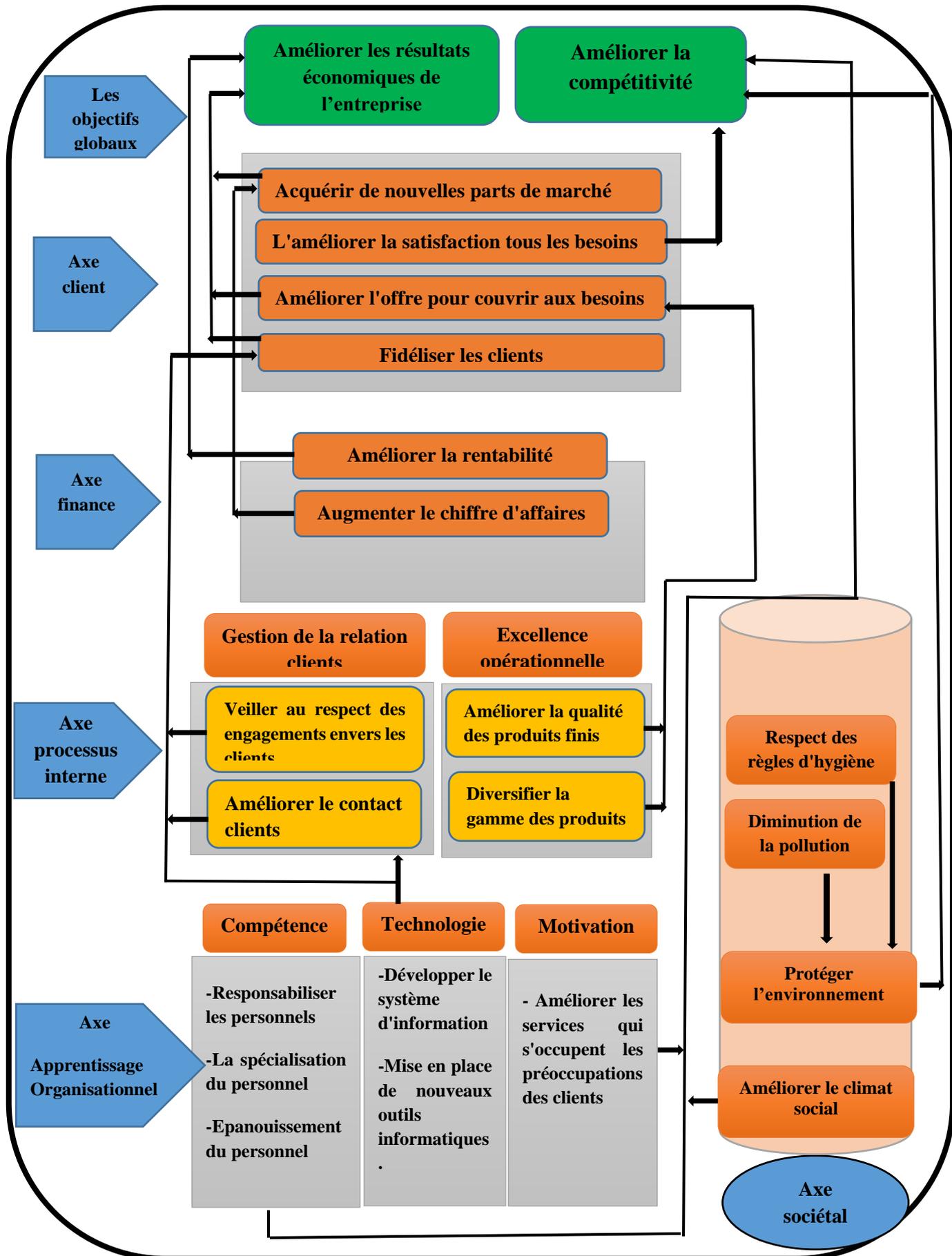
Enfin et pour cet axe, les objectifs sont :

- Protéger l'environnement et se conformer à la réglementation en vigueur ;
- Diminution de la pollution ;
- Respect des règles d'hygiène ;
- Améliorer le climat social.

3.3 Carte stratégique et les relations de cause à effet

En reliant les objectifs précédents entre eux, nous pouvons maintenant construire la carte stratégique de TONIC INDUSTRIE. La figure N°3.10 résume la carte stratégique que nous avons fait figurer dessus les différents liens de causalités.

Figure N°3.10 : La carte stratégique de TONIC INDUSTRIE



Source : élaboré par nos propres soins.

3.4 Choix et définition des indicateurs stratégiques

Pour mesurer les objectifs stratégiques, il faut attribuer à chacun un ou plusieurs indicateurs qui permettent de mesurer et lui donner une valeur significative à atteindre (une cible).

3.4.1 Les indicateurs choisis

À partir des intentions stratégiques de la direction de TONIC INDUSTRIE et avec la collaboration d'un responsable de la direction de contrôle de gestion, nous avons défini des indicateurs pour chaque axe du Sustainability Balanced Scorecard.

3.4.1.1 les indicateurs de l'axe clients

Les indicateurs clients pour TONIC INDUSTRIE sont :

- Part de marché ;
- Taux de satisfaction des clients ;
- Taux de clients récurrents ou d'achats répétés ;
- Taux de fidélisation ;
- Augmentation du nombre des clients.

3.4.1.2 les indicateurs de l'axe finance

Les indicateurs financiers pour TONIC INDUSTRIE sont :

- Évolution du chiffre d'affaires ;
- Taux de rendement des capitaux investis ;
- Évolution de ratio d'activité ;
- Taux de rentabilité économique ;
- Taux de rentabilité financière.

3.4.1.3 les indicateurs de l'axe processus interne

Les indicateurs processus interne pour TONIC INDUSTRIE sont :

- L'évolution de production ;
- L'évolution d'effectifs ;
- le délai moyen de traitement de dossiers des clients.

3.4.1.4 Les indicateurs de l'axe apprentissage organisationnel

Les indicateurs apprentissage organisationnel pour TONIC INDUSTRIE sont :

- Sécurité d'information ;
- Taux de personnel formé ;
- Productivité individuelle.

3.4.1.5 Les indicateurs de l'axe sociétal

Les indicateurs sociétaux pour TONIC INDUSTRIE sont :

- Niveau de production des déchets ;
- Participations aux activités sociales.

3.4.2 Définition des indicateurs

3.4.2.1 Les indicateurs de l'axe clients

Étant donné que l'axe clients constitue un fil conducteur pour les autres axes, les quatre axes suivants ont été retenus parce qu'ils permettent de mieux suivre et améliorer la performance globale de TONIC INDUSTRIE. Ils se répartissent entre les objectifs stratégiques de cet axe.

- **La part de marché**

TONIC INDUSTRIE tient une position de leader de quelques produits dans le secteur de la production et la transformation de papier et carton d'emballage, avec une part de marché estimé à plus de **15 %** du marché local. Selon des statistiques de la direction de marketing au sein de TONIC INDUSTRIE en septembre 2016.

Tableau N° 3.24 : La part de marché de deux produits leader

Catégorie de produit	Part de marché
Alvéoles	70%
Bobine ouate	40%
La part globale	15 %

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

- **Taux de satisfaction des clients**

La satisfaction des clients est un élément indispensable pour la pérennité des activités de toute entreprise, car une entreprise sans clients n'existe pas. Pour mesure la satisfaction de ses clients, TONIC INDUSTRIE profite des questionnaires pour chaque année les étudiants qui viennent faire des stages dans le cadre de leurs études. Cette action n'est pas suffisante, car TONIC INDUSTRIE doit faire elle-même un questionnaire de façon périodique et non pas attendre que les étudiants le font sa place.

Pour satisfaire les besoins de ses clients et afin de garder ou améliorer sa position sur le marché, vous devez d'abord commencer par vous intéresser à eux. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle la satisfaction client repose sur la connaissance client.

- **Taux de clients récurrents ou d'achat répétés**

Le taux de clients récurrents ou d'achats répétés est la pièce maitresse du marketing de fidélisation ce taux représente le pourcentage de clients qui achètent de nouveau suit à leur

achat initial. Il se révèle très utile pour évaluer l'efficacité et la performance de votre stratégie de fidélisation.

Le calcul du taux de client récurrent est très simple et ne nécessite que deux données :

- Nombre des clients ayant effectué plus d'un achat ;
- Nombre des clients unique.

Une fois ces deux données en main, il vous suffira de diviser le nombre de clients ayant effectué plus d'un achat par le nombre des clients unique.

Taux des clients récurrents = Nombre des clients ayant Effectué plus un achat / Nombre des clients uniques

$$= 400 / 320$$

$$= 1,25$$

Le taux de clients récurrents ou d'achats répétés de TONIC INDUSTRIE supérieur de 1 qui implique la maîtrise de la fidélisation de ces clients.

- **Augmentation du nombre des clients**

Augmentation du nombre des clients influence directement sur le CA donc, c'est indicateur très important pour mesurer l'activité commerciale de TONIC INDUSTRIE.

Tableau N°3.25 : l'évolution de nombre des clients

Année	2015	2016	2017
Nombre du client	650	680	720
Taux de croissance	-	4,62%	5,88%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

3.4.2.2 Les indicateurs de l'axe finance

Nous avons choisi quatre mesures-clés de la performance concernant l'axe clients. Ces mesures se répartissent entre les objectifs stratégiques de cet axe.

- **Evolution du chiffre d'affaires**

Le tableau suivant montre l'évolution du chiffre d'affaires de TONIC INDUSTRIE depuis 2015.

Tableau N° 3.26 : Evolution du chiffre d'affaires

MDA

Années	2015	2016	2017
Prévision	2 976	3 689	4 319
Réalisation	2 658	2 461	2 353
Taux de réalisation	-	67 %	54%
Variation	-	-197	-108
Taux de variation	-	-7%	-4%
Taux de croissance	-	-7,4%	-4,4%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

D'après ce tableau l'entreprise durant l'année 2016 a généré un chiffre d'affaires de 2461 MDA, et un taux d'atteinte des objectifs est de 67%. Comparativement aux réalisations de l'exercice 2015, le chiffre d'affaires est en diminution de 7% avec un taux de croissance négative de -7,4%. En 2017, on remarque une diminution de taux de variation de 3%, et d'autre partie le taux de croissance de 2017 avec celui de l'année précédente, nous pouvons dire que TONIC INDUSTRIE a enregistré un taux de croissance du chiffre d'affaires supérieur de 3% par rapport de l'année précédente, ce qui est une bonne performance mais le taux de croissance est toujours négatif.

- **Taux de rendement des capitaux investis (ROI)**

Cet indicateur est généralement connu sous le nom de taux de rendement comptable, il synthétise en une seule valeur numérique les principaux ingrédients de la rentabilité. Sa formule de calcul est suivante :

$$\text{ROI} = \text{Résultat} / \text{capitaux investis}$$

Le tableau suivant montre l'évolution de ce ratio à TONIC INDUSTRIE.

Tableau N° 3.27 : Taux de rendement des capitaux investis (ROI)

MDA

Années	2015	2016	2017
Résultat	-1 543	-1 927	-1 707
Actif total	35 492	34 064	32 093
ROI	-4,35%	-5,56%	-5,32%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

D'après le tableau on voit que la rentabilité de ses capitaux investis était négative dans les trois années, donc TONIC INDUSTRIE n'a pas rentabilisé ses capitaux investis. Donc pour

améliorer ce ratio, les dirigeants doivent savoir en premier lieu les coûts à travers la pratique de la comptabilité analytique, qui fournira des informations sur le niveau des coûts, leurs évolutions et sur les centres des coûts à compresser.

- **Ratio d'activité**

Le ratio d'activité calculé comme suit :

$$\text{Ratio d'activité} = \text{valeur ajoutée} / \text{production globale}$$

Le taux le mieux apprécié doit être supérieur à 40%.

Tableau N° 3.28 : Ratio d'activité

MDA

Années	2015	2016	2017
Valeur ajoutée	403	820	1 055
Production globale	2 548	2 479	2 649
Ratio d'activité	15,82%	33,08%	40%

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

D'après le tableau on voit que TONIC INDUSTRIE améliore de mieux l'activité, le ratio d'activité était de 15,82% en 2015 est devenu 33,08% en 2016 mais dans des deux années ce ratio est toujours inférieur à la cible (40%), jusqu'à l'année 2017.

- **Taux de rentabilité économique**

Le taux de rentabilité économique mesure la capacité de l'entreprise de dégager un résultat en utilisant l'ensemble des moyens. Sa formule de calcul est suivante :

$$\begin{aligned} \text{Taux de rentabilité économique} &= (\text{Résultat} / \text{CA}) * (\text{CA} / \text{total Actif}) \\ &= \text{Résultat} / \text{total Actif} = -1707\text{MDA} / 32\ 093\ \text{MDA} \end{aligned}$$

$$= -5,32 \%$$

Le taux de rentabilité économique en 2017 négatif (-5,32 %), donc l'entreprise doit améliorer sa rentabilité économique à travers deux manières :

- Soit, à volume de ventes constant, en augmentant la marge réalisée sur chaque produit ;
- Soit, à marge constante, en augmentant le montant des ventes, c'est-à-dire la rotation.

- **Taux de rentabilité financière (TRF)**

Le taux de rentabilité financière mesure la capacité de l'entreprise de rémunérer les associés. Sa formule de calcul est suivante :

$$\begin{aligned}
 \text{TRF} &= \text{Taux de rentabilité économique} * \text{de structure passif} \\
 &= (\text{Résultat} / \text{Total Actif}) * (\text{Total Passif} / \text{Capitaux Propres}) \\
 &= \text{Résultat} / \text{Capitaux Propres} \\
 &= -1707\text{MDA} / 32\ 180\ \text{MDA} \\
 &= \mathbf{-7,36\ \%}
 \end{aligned}$$

Le taux de rentabilité financière négatif en 2017, donc l'entreprise doit améliorer sa rentabilité financière service aux associés de deux manières :

- Soit, en améliorant la rentabilité économique dégager par l'utilisation de l'actif ;
- Soit, en modifiant la composition du passif dans le sens du recours plus grand aux moyens financiers empruntés et une limitation relative des ressources risquées par les associés.

3.4.2.3 les indicateurs de l'axe processus interne

- **L'évolution de la production**

Du tableau N°3.8 (section 02, P88) nous avons vu que la production en 2017 est de 2649 MDA et représente un taux de réalisation de 60% soit une augmentation de 7% par rapport de l'exercice 2016, ce qui se traduit par la défaillance dans le processus de production.

- **Evolution des effectifs**

A partir des informations dans le rapport de gestion de 2016 et 2017 de TONIC INDUSTRIE, il est possible de suivre l'évolution de l'effectif :

Tableau N° 3.29 : L'évolution de l'effectif

Année	2016		2017		Evolution
	Effectif	%	Effectif	%	
Cadre	198	8,35%	215	9,35%	1%
Maitrise	416	17,53%	424	18,44%	0,91%
Exécutant	1 760	74,14	1 660	72,21%	-1,93%
total	2 374	100%	2 299	100%	

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

D'après le tableau en remarque que l'effectif de l'entreprise est diminué de 75 employés par rapport l'année 2016, cela s'explique par :

- Le départ en retraite ;
- Conversion d'un poste permanent à un poste temporaire ;

➤ La fin de contrat.

- **Le délai moyen de traitement de dossiers des clients**

Le délai moyen de traitement est le temps moyen que vous mettez pour prendre en charge et traiter un contact client.

Quand nous discutons avec des managers de service clients de TONIC INDUSTRIE, nous constatant que monitorer de délai et la durée moyenne de traitement est avant tout pour eux un moyen de s'assurer que leur entreprise respecte les engagements de délai de traitement annoncés à leurs clients : réponse garantie dans les 12 heures pour un e-mail dans les trois jours pour un courrier.

3.4.2.4 Les indicateurs de l'axe apprentissage organisationnel

- **Sécurité d'information**

La sécurité de l'information est un processus vison à protéger des données contre l'accès, l'utilisation la diffusion ou la modification non autorisée. Cet indicateur consiste à mesurer le risque de diffusion des informations internes de l'entreprise par exemple le membre de diffusion des informations confidentielles avant leur publication officielle actuellement la plus part des attaques viennent de l'interne sur ce point TONIC INUSTRIE est très attentive, elle ce pris quelques mesures comme le contrôle d'accès à certaines données, la demande du mot de passe, surveillance de système d'information, serveurs PFSENES Firewall, serveurs DNS. Etc. afin de protéger notre environnement informatique des menaces internes et externes.

- **Taux du personnel formé**

Vu l'importance stratégique de la formation à assurer le bon fonctionnement de l'entreprise, au niveau de la direction de ressources humaines il existe toute une unité chargée de cette formation pour atteindre les objectifs tracés par l'entreprise, TONIC INDUSTRIE Cette mise en place un plan de formation structuré. Ce plan s'étale sur plusieurs années par exemple durant l'année 2017, TONIC INDUSTRIE a procédé à la formation de 110 de ses agents avec un objectif de formé 563 répartis entre catégories professionnelle : cadre, maîtrise et exécution pour faire face à la concurrence et assurer l'efficacité de son personnel, il faut que la direction de ressources humaines de TONIC INDUSTRIE arrive à couvrir 100% du besoin en formation de l'entreprise.

- **Productivité individuelle**

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

$$\text{Productivité individuel (PI)} = \text{CA/Effectif moyen}$$

Ce ratio présent la contribution des employés dans la réalisation du chiffre d'affaires de l'entreprise le tableau suivent montre l'évolution de la productivité du personnel de TONIC INDUSTRIE pour trois années.

Tableau N° 3.30 : La productivité du personnel

MDA

Années	2015	2016	2017
CA	2 548	2 479	2 649
Effectif	2 509	2 374	2 299
PI	1,02	1,05	1,15

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

D'après le tableau nous remarquons que la productivité du personnel connaît une augmentation faible et continue, elle c'était de 1,02 MDA en 2015 et de 1,15 MDA en 2017, ce qui équivaut une amélioration de 13% entre ces deux années.

Afin d'améliorer encore mieux la productivité du personnel, les responsables doivent revoir la politique interne de l'entreprise en incluant chez le personnel la culture de la sensibilité, la responsabilisation et la spécialisation, pour avoir un bon rendement de la masse salariale.

3.4.2.5 Les indicateurs de l'axe sociétal

- **Les participations aux activités sociales**

Ce critère consiste à apprécier la présence de l'entreprise dans les différentes manifestations à caractère culturel et le degré de ces derniers à lui donner l'image de l'entreprise citoyenne. Sur ce point TONIC INDUETRIE a procédé à différentes actions qui l'engagent dans l'action sociale et humanitaire par exemple :

- Conception et impression des Chemises à rabat pour le ministère de l'Environnement
- Fourniture de produits (nappes, serviette de table, essuie-tout) pour la Fondation Nass El kheir, à l'occasion du mois du Ramadhan ;
- Fourniture de produits (serviette de table, essuie-tout) pour l'association nationale de la Solidarité et la lutte contre les problèmes sociaux ;
- Action de mécénat pour le mois du Ramadhan au profit du Groupe El Hilal (APC Fouka).

- **la production des déchets**

Le tableau qui montre l'évolution de niveau moyen annuel des déchets générés par tonne à TONIC INDUSTRIEL :

Tableau N 3.31 : Niveau de production des déchets**Tonne**

Année	2014	2015	2016	2017
Production des déchets	6,11	5,76	5,45	4,6

Source : élaboré sur la base des documents interne de l'entreprise.

D'après les informations de la direction d'hygiène, sécurité et enfermement nous avons présentes d'un niveau de 6,11 Tonnes comme moyenne annuelle, l'entreprise a pu diminuer ces niveaux pour atteindre 4,6 tonnes c'est-à-dire une variation de (-43%), au lieu de (-24,3%) qui était fixée comme Um objectif de l'année 2016 en prenant l'année 2010 comme point de départ.

Cette variation reflète l'efficacité du système de la production écologique dans le site, et cette mène ce la performance économique et environnementale.

3.5 Synthèse du Sustainability Balanced Scorecard

Après l'explication du choix des indicateurs nous pouvons récapituler dans le tableau suivant. Sustainability Balanced Scorecard qui peut être implanté à TONIC INDUETRIE

Tableau N° 3.32 : Sustainability Balanced Scorecard

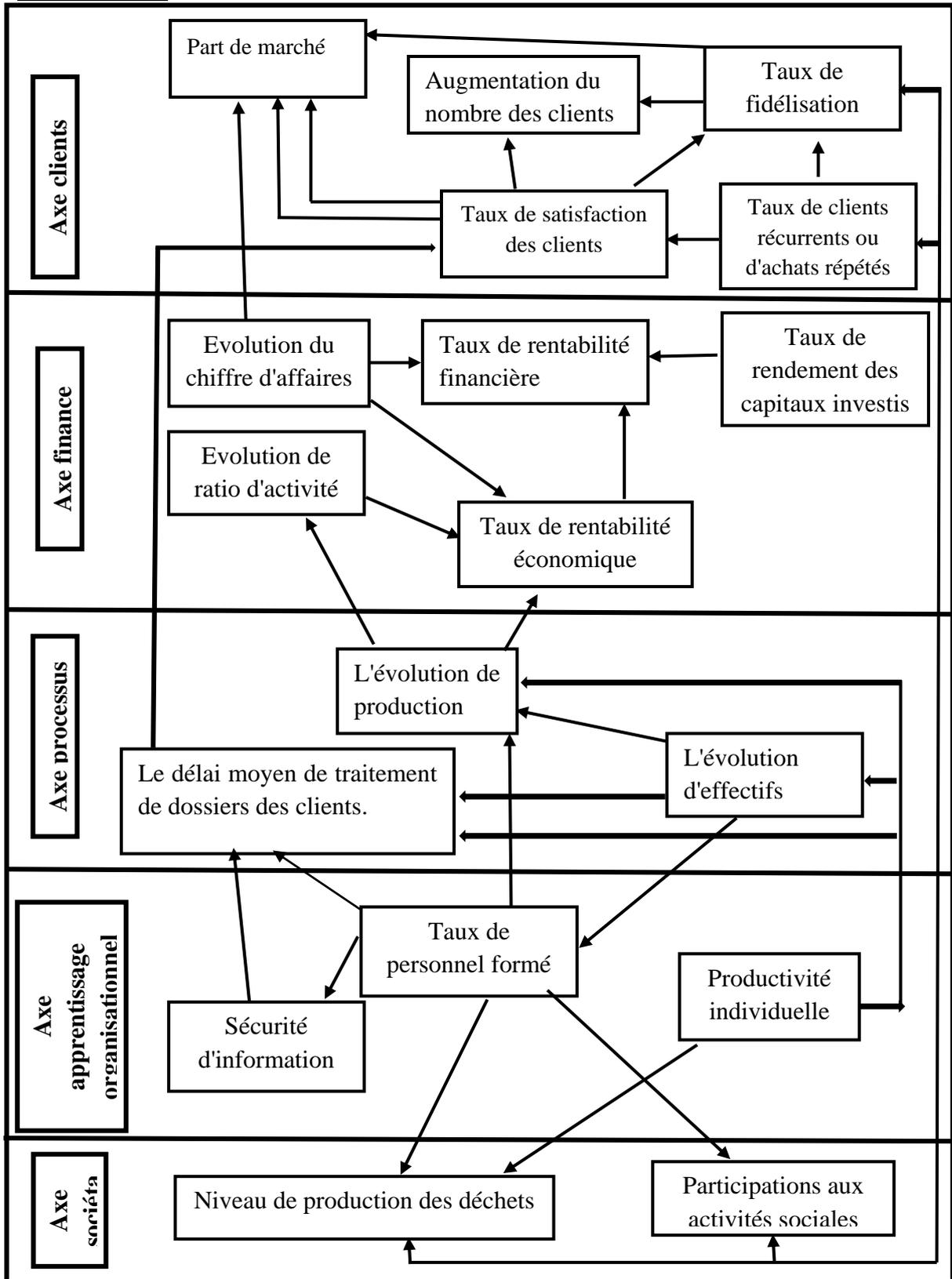
Axe	Objectifs	Indicateurs
Axe clients	<ul style="list-style-type: none"> -Acquérir de nouvelles parts de marché -L'améliorer la satisfaction tous les besoins clients -Améliorer l'offre pour couvrir aux besoins de marché -Fidéliser les clients. 	Part de marché
		Taux de satisfaction
		Taux de fidélisation
		Taux des clients ou d'achats répétés
		Augmentation du nombre des clients
Axe finance	<ul style="list-style-type: none"> -Améliorer la rentabilité -Augmenter le chiffre d'affaires 	Taux de rendement des capitaux investis
		Evolution de ratio d'activité
		Taux de rentabilité économique
		Taux de rentabilité financière Evolution du CA
Axe processus	<ul style="list-style-type: none"> -Améliorer la qualité des produits finis -Diversifier la gamme des produits. -Veiller au respect des engagements envers les clients - Améliorer le contact clients 	L'évolution de production
		L'évolution d'effectif
		Le délai moyen de traitement des dossiers des clients
Axe apprentissage organisationnel	<ul style="list-style-type: none"> -Responsabiliser les personnels -la spécialisation et l'épanouissement du personnel -Développer le système d'information -Mise en place de nouveaux outils informatiques -Améliorer les services qui s'occupent les préoccupations des clients 	Sécurité d'informations
		Taux du personnel formé
		Productivité individuelle
Axe sociétal	<ul style="list-style-type: none"> -Protéger l'environnement et se conformer à la réglementation en vigueur -Diminution de la pollution -Respect des règles d'hygiène -Améliorer le climat social. 	Niveau de production de déchet
		Participation aux activités sociales

Source : élaboré par nos propres soins

Après la conception de la carte stratégique et du SBSC, en reliant les 18 indicateurs entre eux, nous pouvons alors construire la chaîne de causalité liant les cinq axes «voir figure N°3.11».

3.6 Présentation de lien de causalité

Figure N°3.11 : liens de causalité entre les indicateurs



Source : élaboré par nos propres soins.

Conclusion

À travers cette étude de cas, il parait bien que la fonction de contrôle de gestion au sien de TONIC INDUSTRIE est une fonction évolutive compte tenu de la diversité des activités réalisées, et de la multiplicité des outils de suivi.

Au cours de cette analyse au sien de TONIC INDUSTRIE nous avons remarqué que la mesure de la performance globale n'est pas renforcée dans cette entreprise, ils s'appuient sur la notion de performance de chaque unité en se basant sur des indicateurs, en utilisant des outils de contrôle de gestion traductionnel.

Afin de mesurer la performance globale de TONIC INDUSTRIE, notre choix relatif au contrôle de gestion a été le modèle de Sustainability Balanced Scorecard. Comme étant un outil innovateur de contrôle de gestion, touche les trois dimensions de la performance globale (économique, social, environnemental). On a essayé à travers ce travail d'élaborer ce modèle en suivant les différentes étapes qu'on a développé en partie théorique. Ce modèle reste une simple proposition en vue de le valider afin d'évaluer ces résultats et corriger ces inconvénients.

Conclusion générale

Conclusion générale

Aujourd'hui, l'activité de l'entreprise est devenue beaucoup plus complexe et subit des changements qui sont le résultat d'une mondialisation, concurrence accrue et l'augmentation des exigences des clients, où seules les entreprises bien organisées peuvent assurer leur continuité.

En fait, pour faire face aux différentes contraintes, l'entreprise se voit dans l'obligation d'adapter les nouvelles pratiques managériales. Le Contrôle de gestion permet à l'entreprise de mesurer, piloter et améliorer sa performance globale à travers ces outils traditionnels comme la comptabilité analytique et la gestion budgétaire et ces nouveaux outils comme le tableau de bord.

Le travail que nous avons effectué, quel que soit sa qualité n'est que le résultat des connaissances accumulées durant notre cursus universitaire, et le fruit d'une réflexion sur la problématique posée à savoir le thème.

Voyant l'importance donnée à la fonction de contrôle de gestion et au terme de notre travail qui a pour but de voir le rôle de contrôle de gestion dans la mesure de la performance globale, nous avons établi une démarche qui consiste dans un premier temps d'effectuer une recherche bibliographique et dans un second temps nous avons réalisé une étude pratique d'une durée de trois mois au sein de l'entreprise TONIC INDUSTRIE qui s'impose sur le secteur de recyclage dans la wilaya de Tipaza. Ainsi, pour orienter notre travail nous nous sommes référés à un ensemble d'hypothèses, que nous avons pu confirmer ou infirmer comme suit :

Notre premier chapitre nous a clarifié que le contrôle de gestion est un système qui aide à gérer l'entreprise, par ce qu'il touche tous les niveaux de l'entreprise, et donne une image globale sur le fonctionnement de celle-ci. **Ce constat nous conduit à Confirmer notre première hypothèse.**

D'autre part l'analyse du chapitre deux a donné un aperçu que la performance globale englobe la performance économique, sociale et environnementale. Car l'agrégation de ces trois dimensions de la performance (économique, sociale et environnementale) constitue ce qu'on appelle la performance globale de l'entreprise. Donc, on déduit par résultat que l'hypothèse numéro deux est **confirmée**.

Sustainability Balanced Scorecard « SBSC » se considère aujourd'hui comme l'outil innovateur de contrôle de gestion qui permet de mesurer la performance globale dans tous les aspects. C'est le développement du Tableau de bord prospectif « BSC » en ajoutant l'axe sociétal. Ce qu'on déduit finalement que notre troisième hypothèse est **infirmer**.

Les limites de la recherche

Au terme d'élaboration de ce présent mémoire, quelques limites et contraintes qui peuvent se mentionner :

-
- nous avons rencontré des difficultés sur le plan théorique notamment, le manque d'ouvrages qui traitent ce sujet. Ce qui nous mène par résultat de focaliser davantage sur les articles et les rapports, lors de notre recherche bibliographique ;
 - la forte confidentialité qu'exige l'entreprise et cela revient à la nature des données que le contrôleur de gestion manipule ;
 - La difficulté de disposer des informations nécessaires sur certains indicateurs au niveau de l'entreprise d'accueil ;
 - La contrainte de temps exigée par l'école mentionnée dans la convention du stage.

Les pistes pour des recherches futures

Vu l'importance de la thématique développée précédemment, nous ouvrons quelques pistes de recherches futures :

- Le rôle de contrôle de gestion au sein d'une entreprise dans la mesure de la performance environnementale ;
- Le NPM et la mise en place des nouveaux outils de contrôle de gestion au sein des entreprises publiques algériennes.

Pour conclure, nous tenons à préciser que nous n'avons pas la prétention de confirmer que les recherches effectuées lors de l'élaboration de notre mémoire de fin de cycle soient complètes, néanmoins nous espérons que notre travail inspirera d'autres recherches à l'avenir.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrage

- ALAZARD C et SEPARI S, le contrôle de gestion : manuel et application, Paris, Edition DUNOD, 2010 ;
- ALAZARD C et SEPARI S, « DCG 11 contrôle de gestion manuel et application », Paris, 2007 ;
- ALAZARD C, SEPARI S, DCG 11 contrôle de gestion manuel et application, Ed Dunod, 3^{ème} édition, paris, 2013 ;
- Alazard C et Separi S, contrôle de gestion : manuel et application, 6^{ème} Edition, MUNOD, 2004 ;
- ANTHONY. « La fonction contrôle de gestion », publication, 1993 ;
- BERLNAD N et SIMON F.X, le contrôle de gestion en mouvement : Etats de l'art et meilleurs pratiques, Edition Eyrolles, Paris, 2010 ;
- BERLAND N et DURONG Y, contrôle de gestion perspectives stratégiques et managériales, 2^{ème} Edition, édition Pearson, Paris, 2013 ;
- BERLAND (N) et DERONGE (Y), contrôle de gestion : perspective stratégique et managériale, édition PEARSON, Paris, 2010 ;
- BOISSEELIER P, contrôle de gestion : cours et application, 2^{ème} Édition VUIBERT, Paris, 2001 ;
- BOUIN, XAVIER, SIMON, XAVIER F, les nouveaux visages du contrôle de gestion, Édition, Dunod, paris, 2000 ;
- BOIX (D) et FEMINIER (B), le tableau de bord facile, 2^{ème} Edition, Edition d'organisation, Paris, 2004 ;
- Bollecker M, les contrôleurs de gestion : l'histoire et les conditions d'exercice de la profession, Harmattan ;
- Bouquin H, les grands auteurs en contrôle de gestion, Edition EMS, 2005, P 07. Cité par Modibo (T), «les concepts du contrôle : The controller : a mythical executive ? » 2005 ;
- Bouquin H, « Contrôle et stratégie », in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et Audit, Edition Economica, (2009) ;
- BOUQUIN H, le contrôle de gestion, Ed PUF, édition, paris, 2010 ;
- BOUQUIN H, le contrôle de gestion, édition PUF, 3^{ème} édition, paris, 1997 ;
- BURLAUD A et autres, **contrôle de gestion : manuel et application**, édition Foucher, Paris, 2009 ;
- CAPPELLETTI (L), BARON (P), DESMAISON (G), XAVIER (F), Ribiollet, contrôle de gestion, Edition DUNOD, Paris, 2000 ;
- CAPRON (M) et QUAIREL-LANOIZELEE (F), la responsabilité sociale d'entreprise, Edition la découverte, Paris, 2007 ;
- CHANDLER (A), organisation et performance des entreprises, édition de L'ORGANISATION, 1992 ;

Bibliographie

- DAYAN A, Manuel de gestion volume1, édition ELLIPSES, Paris, 2009 ;
- DIDIER (L), l'essentiel de la comptabilité analytique, édition d'organisation, paris, 2011 ;
- DORIATH B et LOZATO M, comptabilité et gestion des organisations, 6^{ème} Edition Dunod, paris, 2008 ;
- DORITH (B) et GAUJET (C), contrôle prévisionnel et mesure de la performance, Edition Dunaux, Paris, 2007 ;
- DORIATH B, contrôle de gestion en 20 fiches, Ed DUNOD, 5^{ème} édition paris, 2008 ;
- DUMAS G et LARUE D, « contrôle de gestion DCG11 », 3eme Edition, Litec, Paris, 2008 ;
- DUMAS G et LARUE D, contrôle de gestion (DCG11), 3^{ème} Edition, Litec, Paris, 2008
- Bouin (X) et Simon F-X, les nouveaux visages du contrôle de gestion : outils et comportements, 2^{ème} Edition, DUNOD, 2004 ;
- DENIS J.P, MARTINET A.C et SILEM A, Lexique de gestion et de management, 9^{ème}Edition DUNOD, Paris, 2016 ;
- DJERBI Z, DURAND X, KUSZLA C, contrôle de gestion, paris, édition Dunod, 2014 ;
- FABRE (P) et THOMAS (C), mangement et contrôle de gestion, DSCG 3, Dunod, 2007 ;
- GAIES(M), Le contrôle de gestion prévisionnelle, Economica, 2003 ;
- GERVAIS M, contrôle de gestion, 7^{ème} édition, Economica, paris, 2000 ;
- GERVAIS M, le contrôle de gestion, Edition Economica, Paris, 2005 ;
- GERMAIN C et TREBUCQ S, Intégration des dimensions sociétales dans le pilotage de la performance de l'entreprise : problématique et conjectures, France, 2003 ;
- GIRAUD F, et Alii, contrôle de gestion et pilotage de performance, 2^{ème} édition, Gualino éditeur, EJA, Paris, 2004 ;
- GILBERT (P), le contrôle de gestion dans les organisations publiques, paris, édition d'organisation, 1980 ;
- GIRAUD (F), SAULPIC (o), NAULLEAU (G), DELMOND (M-H) et BESCOS (P-L), contrôle de gestion et pilotage de la performance, Edition MONTCHERSTIEN, Paris, 2002 ;
- GUEDI N, le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2000 ;
- JAULANT P et QUARES M-A, pilotez vos performance, édition AFNOR, 2006 ;
- JAULANT P et QUARES M-A, Méthode de gestion : comment les intégrer, Edition organisation, 2004 ;
- KALIKA (M), structure realite, determinant performance, edition Economica 1988 ;
- Kaplan et Norton, «le tableau de bord prospectif», éditions d'Organisation, Paris 2005 ;
- Kaplan (R) et Norton (D), «le tableau de bord prospectif», éditions d'Organisation, Paris, 2003, P 14 ;
- KEISER A, contrôle de gestion, Edition ESKA, 1999 ;
- KEISER A, contrôle de gestion, 2^{ème} édition, Edition ESKA, paris, 2000

Bibliographie

- KERVILLER I et KERVILLER L, le contrôle de gestion : à la portée de tous, 3^{ème} édition ECONOMICA, 2006 ;
- KERVILLER I et KERVILLER L « le contrôle de gestion à la portée de tous », 4^{ème} Edition 2006 ;
- KHEMAKHEMA, introduction au contrôle de gestion, Edition DUNOD, Paris-Montréal, 1971 ;
- KHEMAKHEM (A), la dynamique du contrôle de gestion, Edition Dunod, 1992 ;
- KOTLER (P) et DUBOIS (B), marketing management, 10^{ème} Edition, Paris, 2000 ;
- JAULANT P et QUARES M-A, Méthode de gestion : comment les intégrer, Edition organisation, 2004 ;
- Lambert C et Sponem S, « la fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie », comptabilité Contrôle Audit, 2009 ;
- LEDRUC (M), capital-compétence dans l'entreprise, édition ESF, Paris, 2007 ;
- LEROY M0, initiation au contrôle de gestion, édition pierre Dubois, paris, 1993 ;
- LONING H et Autres, contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre, 2^{ème} Edition, Dunod, Paris, 2003 ;
- LONING (Hélène) «le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre», 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008 ;
- LORINO P, le contrôle de gestion : la gestion par activités, Dunod, 1991 ;
- LORINO (P), méthodes et pratiques de la performance, Edition d'organisation, paris, 1990 ;
- Lorino (P), le balanced scorecard revisité, édition DUNOD, Paris, 2001 ;
- LYNCH (R-L) et CROSS (K-K), mesure Up, Yard stick for Continuous Improvement, Cambridge, Blackwell business, 1994 ;
- MALO (J-L) et MATHE (J-C), l'essentiel du contrôle de gestion, Edition d'organisation, Paris, 2000 ;
- MANGOTTEAU (E), contrôle de gestion, DECF, U.V.7, 2001 ;
- MENDOZA (C) et autres, tableaux de bord pour managers, édition groupe revue fiduciaire SA, Paris, 1999 ;
- MARTORY(B), contrôle de gestion, performance sociale, Ed Vuibert, 2^{ème} édition, paris, 1999 ;
- MESSIER (S), mesure et analyse de performance, Hachette technique, 2006
- MICHEL R et GARARD N, contrôle de gestion bancaire, Ed RB, 6^{ème} Édition, Paris, 2012 ;
- MILKOFF R et JACKOT T, comptabilité de gestion, paris, Ed Darios et pearson, 2007 ;
- NORBERT G, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, éditions d'organisation, 2001 ;
- NOONE (J), à propos de la performance humaine en entreprise : pour une philosophie de l'action et une philosophie d'action, Gregor, paris, 1999 ;
- PALLENS (G), Gestion financière de l'entreprise, 8^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 1983 ;
- PATUREL (R), la comptabilité analytique système d'information pour le diagnostic et la prise de décision, Edition EYROLLES, paris, 1987 ;
- PINTO (P), La performance durable, édition DUNOD, paris 2013 ;

Bibliographie

- PLAUCHU (V), mesure et amélioration de la performance industrielle, université pierre mendés, France, 2005 ;
- REIX R, système d'information et management des organisations, 5^{ème} Edition, édition Eyrolles, Paris, 2004 ;
- RENAUD (A) et BERLAND (N), mesure de performance globale des entreprises : comptabilité et environnement, France, May 2007 ;
- SELMER C, la Boîte à outils du contrôle de gestion, édition DUNOD, 2014 ;
- SELMER (C), concevoir le tableau de bord, Edition DUNOD, Paris, 1998 ;
- WOOT (P), la dynamique de l'entreprise performante, édition Marabout, paris, 1974 ;
- TEZNAS du Moncel, cité par MOHAMED Bayed, performance sociale et performance économique dans les PME industrielles, Annales du management, 1992, P 17 ;
- Renaud Angèle et Nicolas Berland, Mesure de la performance globale des entreprises "comptabilité et environnement", Mai 2007.

Articles et revues

- ANDRE S, **Evaluation de la performance non financière des entreprises : Apport des méthodes multicritère d'aide à la décision**, thèse de doctorat, Université Paris IX DAUPHINE, 03 Juin 2009 ;
- BARRETTE (J), BERARD (J), gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations, revue internationale de gestion, volume 24, numéro 4, hiver 2000 ;
- BOULIANNE E, Vers une validation du construit performance organisationnelle, Thèse en vue de l'obtention du grade de philosophe Docteur en administration, Université de Montréal, 2000 ;
- Capron et Quairel-Lanoizelee, «Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale», Revue de l'Organisation Responsable, édition ESKA, 2005, N°01 ;
- CORHAY (A) et MAPAPA (M), Fondements de gestion financière, 2^{ème} Edition, Revue et corrigée, Université de Liège, 2007 ;
- CRUTZEN Nathalie et VAN CAILLIE Didier, «le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise» quelques pistes d'adaptation des outils existants, Humanisme et Entreprise, 2010/2 n°297 ;
- Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat Française, «Guide du contrôle de gestion dans les administrations : Eléments de méthodologie», 2003 ;
- DIANE P, **les effets de la syndicalisation sur la performance financière, organisationnelle et sociale des entreprises**, thèse doctorat en gestion de projet, Université du Québec, 2008 ;
- HARRABOU Anas, le pilotage de la performance globale entre logique de conformation et logique d'innovation : une approche par les systèmes ago-antagonistes –cas de deux entreprises pionniers au Maroc-, thèse, Université CADI AYYAD, Maroc, 13 décembre 2011 ;
- KANIT (A), Elaboration d'un tableau de bord prospectif, magistère, université de Batna, 2002 ;

Bibliographie

- LYNCH et GROSS, 1991. Cité par Emilio Boulianne, Vers une validation du construit performance organisationnelle, Thèse en vue de l'obtention du grade de philosophe Docteur en administration, Université de Montréal, 2000
- MARC B, «vers des systèmes de mesure des performances sociétales» l'apport des conventions, Revue française de gestion, 2007/11 n° 180
- MARC A, la mesure et la responsabilité sociale et sociétale, Humanisme et Entreprise, 2010/2 n° 297 ;
- SCHINDLER A, vers la multi-performance des organisations : conception et pilotage par les valeurs du centre de recherche intégré MIRCen du CEA, thèse de doctorat, Ecole des Arts et Manufactures, Paris, 06 juillet 2009 ;
- TREMBLAY et Auderbland, productivité et performance : enjeux et défis dans l'économie de savoir, Université de Québec, 2003 ;
- Sveiby 1998. Cité par Tremblay et Auderbland, productivité et performance : enjeux et défis dans l'économie de savoir, Université Québec, 2003 ;
- VOYER (P), Tableau de bord de gestion et indicateur de performance, 2^{ème} édition, presse de l'université de Québec, Québec, 1999 ;
- WIGMAN G ; Bouton (O) et Chernet (D), Comparaison Balanced Scorecard -Navigator : indicateurs et tableaux de bord, Edition Afnor, 2008 ;
- Youssef Errami, les systèmes de contrôle de gestion traditionnels et modernes : articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises, «Comptabilité et environnement», Mai 2007, France, pp.cd-rom.chalshs-00543115».

Séminaire et colloque

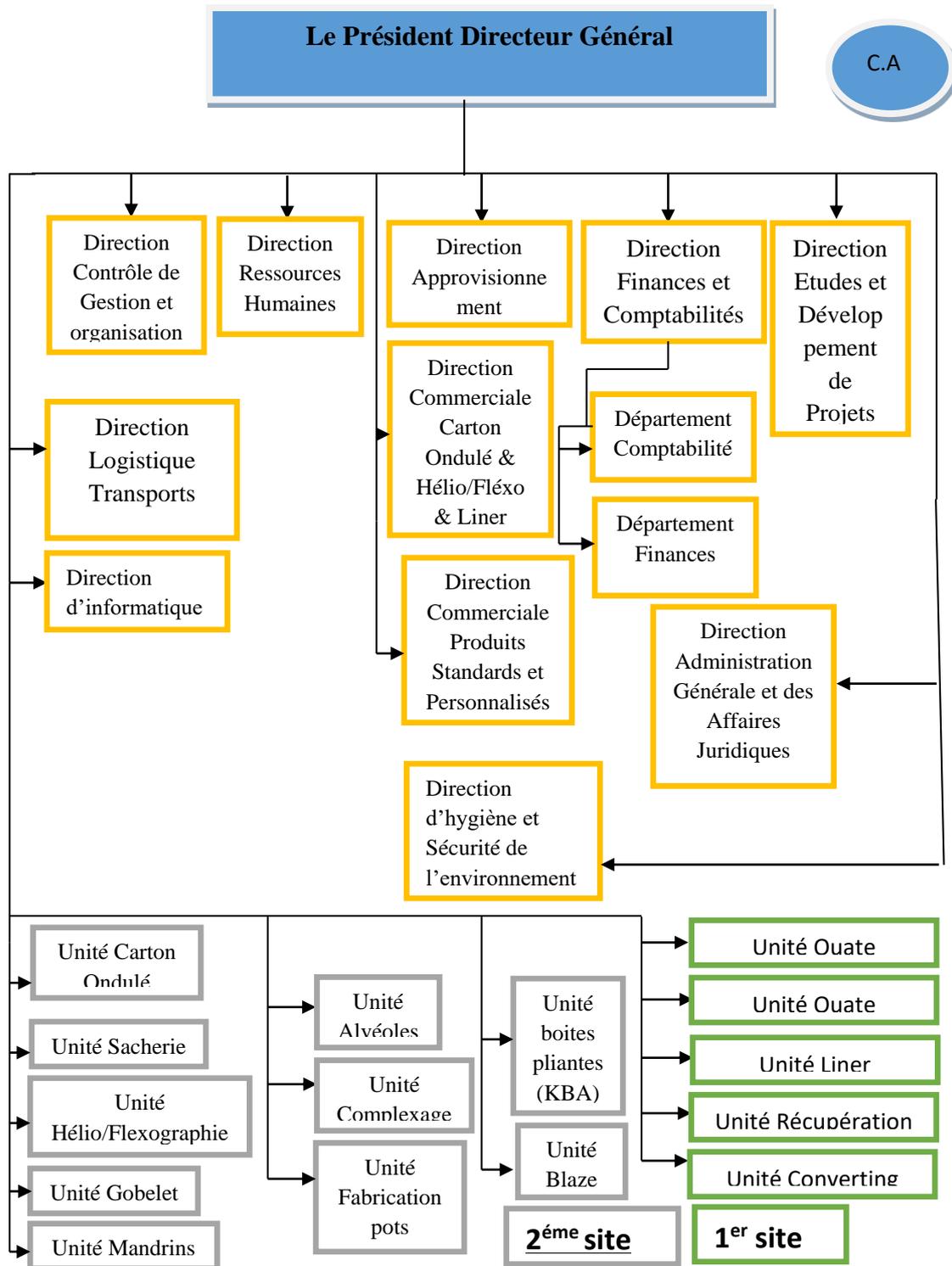
- Cheffi (W) et BOURCHANI, L'intégration du capital humain dans un outil de pilotage de la performance : le cas du tableau de bord stratégique. 16^{ème} conférence de l'AGRH, Paris Dauphine, 15 et 16 septembre 2005.

Site internet

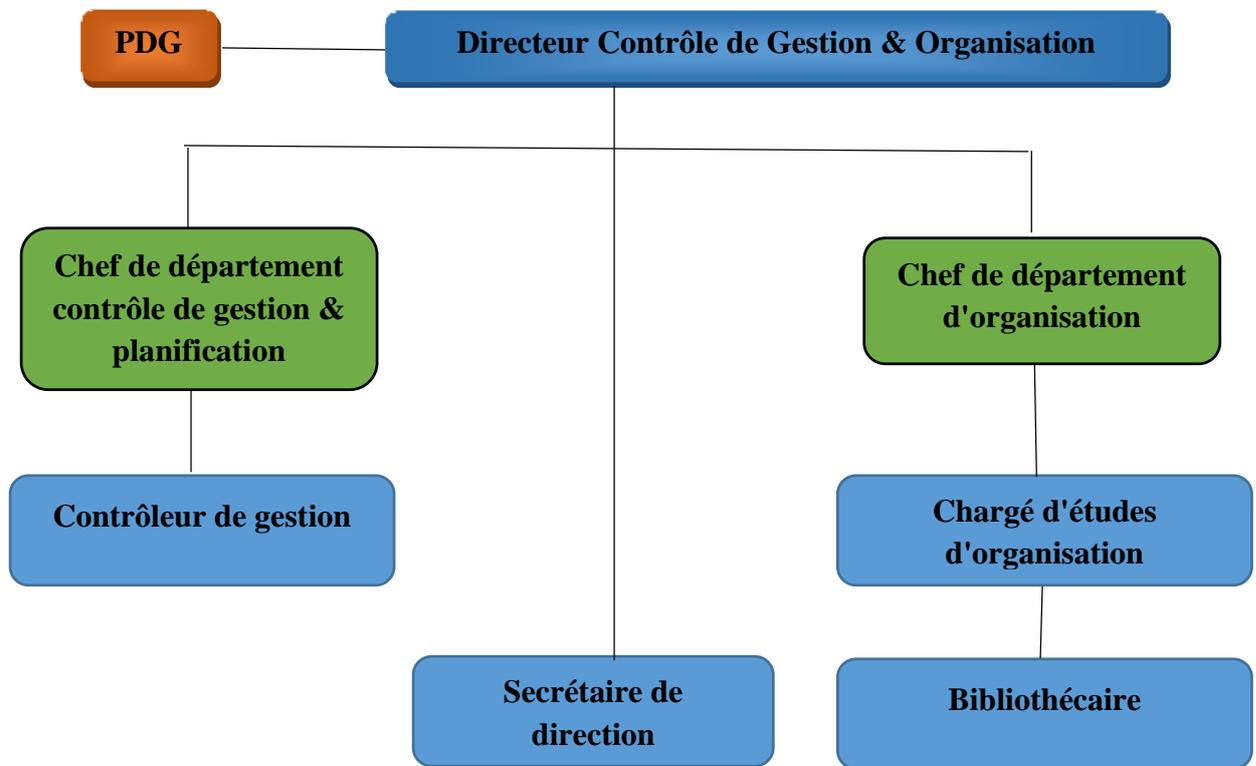
http://www.performancepublique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/performance/aprofondir/controlegestion/guide_controle_gestion.pdf. Consulté Le 13/04/2018.

Annexes

Annexe N°01 : organigramme générale de TONIC INDUSTRIE montrant le positionnement de contrôle de gestion



Annexes N°02 : Organigramme de la direction contrôle de gestion de TONIC INDUSTRIE



Annexe N°03 : Bilan de clôture de 2017

Actif

Actif	Brut (N)	Amor / Prov. (N)	NET (N)	NET (N-1)
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	9 000 935,16	4 642 240,03	4 358 695,13	5 105 756,53
Immobilisations corporelles				
Terrains	5 786 296 000,00		5 786 296 000,00	5 786 296 000,00
Bâtiments	4 586 494 664,78	1 102 991 876,36	3 483 502 788,42	3 618 798 928,04
Autres immobilisations corporelles	30 335 711 866,55	20 463 961 685,11	9 871 750 181,44	9 452 576 169,52
Immobilisations Excédentaires	3 136 734 338,73		3 136 734 338,73	3 176 476 265,65
Immobilisations en cours	90 071 746,49		90 071 746,49	928 764 802,26
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	20 961 645,80		20 961 645,80	18 355 390,70
Impôts différés actif	3 675 484 434,88		3 675 484 434,88	3 675 484 434,88
Compte de liaison Actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	47 640 755 632,39	21 571 595 801,50	26 069 159 830,89	26 661 857 747,58
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	2 281 600 480,72	220 648 639,43	2 060 951 841,29	2 023 494 131,80
Créances et emplois assimilés				
Clients	3 077 630 894,60	1 281 884 377,91	1 795 746 516,69	1 986 609 589,00
Autres débiteurs	876 799 617,37		876 799 617,37	805 306 448,76
Impôts et assimilés	1 175 608 672,54		1 175 608 672,54	2 218 453 935,54
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	115 088 767,56		115 088 767,56	368 232 055,48
TOTAL ACTIF COURANT	7 526 728 432,79	1 502 533 017,34	6 024 195 415,45	7 402 096 160,58
TOTAL GENERAL ACTIF	55 167 484 065,18	23 074 128 818,84	32 093 355 246,34	34 063 953 908,16

Passif

Libelle	Montant Période (N)	Montant Période (N-1)
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	30 000 000 000,00	30 000 000 000,00
Capital non appelé	10 613 509 419,73	10 613 509 419,73
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	-1 707 099 695,14	-2 287 242 848,38
Autres capitaux propres - Report à nouveau	-15 726 475 211,33	-13 422 386 422,99
Compte de liaison Passif		
Part de la société consolidant (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	23 179 934 513,26	24 903 880 148,36
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	4 703 331 645,46	3 871 777 722,14
Impôts (différés et provisionnés)	368 042 041,47	368 042 041,47
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	918 654 035,97	767 506 611,82
TOTAL II	5 990 027 722,90	5 007 326 375,43
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	2 032 403 759,02	1 921 810 093,00
Impôts	32 350 352,54	907 601 716,56
Autres dettes	577 399 148,67	839 438 390,81
Trésorerie passif	281 239 749,95	483 897 184,00
TOTAL III	2 923 393 010,18	4 152 747 384,37
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	32 093 355 246,34	34 063 953 908,16

Annexe N°04 : Compte de résultat 2017

Code	Libelle	Montant Période (N)	Montant Période (N - 1)
70	Ventes et produits annexes	2 353 097 205,08	2 461 296 192,18
72	Variation stocks produits finis et en cours	295 929 080,31	17 691 352,76
73	Production immobilisée		
74	Subventions d'exploitation		
	I – Production de l'exercice	2 649 026 285,39	2 478 987 544,94
60	Achats consommés	-1 434 224 448,27	-1 417 349 030,08
61	Services extérieurs et autres consommations	-160 104 075,08	-241 469 713,33
	II – Consommation de l'exercice	-1 594 328 523,35	-1 658 818 743,41
	III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	1 054 697 762,04	820 168 801,53
63	Charges de personnel	-1 760 702 184,20	-1 806 324 386,40
64	Impôts et taxe et versement assimilés	-24 946 507,82	-33 619 166,47
	I INSUFFISANCE BRUT D'EXPLOITATION	-730 950 929,98	-1 019 774 751,34
75	Autres Produits opérationnels	572 012 931,44	445 757 384,67
65	Autres charges opérationnelles	-340 975 781,83	-384 597 069,08
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes	-1 282 334 261,42	-1 288 707 998,10
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions	126 800 010,70	16 521,66
18	Flux Inter-Unité (Produits)	469 309 844,49	983 479 133,09
18	Flux Inter-Unité (Charges)	-469 309 844,49	-983 479 133,09
	V RESULTAT OPERATIONNEL	-1 655 448 031,09	-2 247 305 912,19
76	Produits financiers	1 600 215,90	8 554 253,58
66	Charges financières	-53 251 879,95	-48 491 189,77
	VI RESULTAT FINANCIER	-51 651 664,05	-39 936 936,19
	VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	-1 707 099 695,14	-2 287 242 848,38
695	Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
692	Impôts différés (Variation) sur résultats ordinaires		
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORSDINAIRES	3 349 439 443,43	2 933 315 704,85
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-5 056 539 138,57	-5 220 558 553,23
	VIII RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES	-1 707 099 695,14	-2 287 242 848,38

Annexes

77	Eléments extraordinaires (Produits) (A préciser)		
67	Eléments extraordinaires (charges) (A préciser)		
	IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
	X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-1 707 099 695,14	-2 287 242 848,38

Table des matières

Table des matières

Remerciement	
Dédicaces	
La liste des tableaux	II
La liste des figures.....	IV
La liste des annexes.....	VI
La liste des abréviations	VII
Résumé.....	IX
Sommaire.....	XI
Introduction générale	A
Chapitre I : cadre théorique de contrôle de gestion	1
Introduction	2
Section N°01 : généralité sur le contrôle de gestion	3
1. Apparition et évolution de contrôle de gestion	3
2. Définition de contrôle de gestion.....	6
2.1 Le contrôle	6
2.2 La gestion	6
2.3 Les définitions du contrôle de gestion	6
3. Les objectifs de contrôle de gestion	7
3.1 Maîtrise de la gestion	8
3.2 Maîtrise de l'activité	8
3.3 Maîtrise de la rentabilité	8
3.4 Maîtriser l'évolution de l'entreprise.....	8
4. Processus de contrôle de gestion	9
Section N°02 : Identification de la fonction contrôle de gestion et le contrôleur de gestion	9
1. La place de contrôle de gestion dans les entreprises	9
1.1 Le contrôle de gestion dans les PME	10
1.2 Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises.....	11
2. Le contexte de la fonction contrôle de gestion	12
2.1 Les missions de contrôle de gestion	12

Table des matières

2.1.1	Maîtrise de la gestion et amélioration des performances.....	12
2.1.2	Concevoir et gérer un système d'information orienté vers la décision	13
2.1.3	Garantir la médiation entre la stratégie et opérations	13
2.1.3.1	Au niveau stratégique.....	14
2.1.3.2	Au niveau de la gestion des opérations	14
2.2	Les activités du contrôle de gestion	14
2.2.1	La prévision budgétaire	14
2.2.2	L'analyse des écarts	14
2.2.3	Le reporting	15
2.2.4	La mise au point des procédures	15
3.	Le contrôleur de gestion	15
3.1	le rôle de contrôleur de gestion.....	15
3.2	les qualités de contrôleur de gestion.....	16
3.3	les compétences de contrôleurs de gestion	16
4.	Les limites de la fonction de contrôle de gestion	17
Section N°03 : les outils de contrôle de gestion		17
1.	Planification stratégique et opérationnelle.....	18
1.1	Plan stratégique	18
1.2	Le plan opérationnel.....	18
1.3	Le plan d'action annuel	19
2.	La gestion budgétaire.....	19
2.1	La budgétisation	19
2.1.1	Définition du budget	19
2.1.2	Principes et procédures d'élaboration du budget.....	19
2.1.2.1	les principes budgétaires	19
2.1.2.2	les procédures budgétaires	19
2.1.3	L'articulation budgétaire.....	20
2.2	Le contrôle budgétaire	21
2.2.1	Définition de contrôle budgétaire	21
2.2.2	Le rôle de contrôle budgétaire	21
2.2.3	Les limites de contrôle budgétaire	23
3.	Segmentation des activités.....	23
3.1	L'approche par les centres de responsabilité	23
3.2	L'approche par les activités	23
4.	Analyse des coûts.....	25
4.1	Concept de coût.....	25
4.1.1	Cout variable et cout fixe	25
4.1.2	Coût direct et Coût indirect.....	25
4.2	Les méthodes d'analyse des Coûts.....	25
4.2.1	La méthode de Coût complet	25
4.2.2	La méthode de coût partie.....	26

Table des matières

4.2.2.1 La méthode de coût variable ou direct costing.....	26
4.2.2.2 La méthode de variable évoluée (coût spécifique)	26
4.2.2.3 La méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes	26
4.2.2.4 La méthode du coût marginal.....	26
4.2.3 La comptabilité par activité.....	26
5. Tableau de bord et Reporting.....	27
5.1 Tableau de bord.....	28
5.1.1 Définition du tableau de bord	28
5.1.2 Les objectifs de tableau de bord	28
5.1.3 Les caractéristiques du tableau de bord	29
5.1.4 La construction de tableau de bord.....	29
5.1.5 Les limites de tableau de bord.....	29
5.2 Reporting	30
5.2.1 Définition du reporting	30
5.2.2 Les principes du reporting	30
5.2.3 Objectifs du reporting	30
5.2.3.1. Instrument de contrôle	31
5.2.3.2. Instrument de dialogue.....	31
5.2.3.3. Instrument d'aide de décision.....	31
5.2.4 Le rôle de reporting	31
6. Système d'information	31
6.1 Définition du système d'information.....	31
6.2 Les fonctions et les niveaux principaux du système d'information	32
6.3 Le rapport « système d'information-contrôle de gestion» : les ERP.....	33
Conclusion	34
CHAPITRE II : Cadre théorique de la performance globale	35
Introduction	36
Section N°01 : le concept de la performance dans une entreprise	37
1. Bref historique sur la notion de la performance	37
2. Définition de la performance	37
3. Les critères de la performance	
3.1 L'efficacité.....	38
3.2 L'efficience	38
3.3 La pertinence.....	39
4. Dimensions de la performance	39
5. Typologie de la performance	39
5.1 Performance organisationnelle.....	39
5.2 Performance humaine	40
5.3 Performance stratégique.....	40
6. Les caractéristiques d'une entreprise performante	40
6.1 Adaptation rapide à l'évolution.....	40
6.2 Ouverture au progrès	40

Table des matières

6.3 Développement de la gestion	40
6.4 Flexibilité des structures	40
6.5 Direction participative et développement des hommes	41
6.6 Développement et justification du pouvoir de l'action.....	41
7. Niveaux de la performance	41
7.1 La performance externe	41
7.2 La performance interne	41
8. Les déterminants de la performance d'une entreprise	42
8.1 La compétitivité pour pilier de marché	42
8.2 La vitalité pour pilier des valeurs.....	42
8.3 La productivité pour pilier de personnel	42
8.4 La rentabilité pour piliers de métier.....	43
Section N°02 : généralité sur la performance globale	43
1. Définition de performance globale	43
2. la mesure de performance globale	44
2.1 Définition de la mesure de performance globale	44
2.2 Objectif de mesure de la performance globale	45
2.3 Les principes de mesure de performance globale	45
2.3.1 Principe de pertinence.....	45
2.3.2 Principe de contrôlabilité	45
2.3.3 Autres principes	45
2.3.3.1 le principe de fiabilité	45
2.3.3.2 le principe de simplicité et lisibilité	46
2.3.3.3 le principe de sélectivité	46
3. les fondements de la performance globale	46
3.1 Le concept de RSE	46
3.1.1 Les composantes de la RSE	46
3.2 Le concept de développement durable	47
4. les indicateurs de performance globale	48
4.1 Indicateurs de la performance financière	48
4.1 1 Les indicateurs de l'équilibre financier	48
4.1 2 Indicateur d'activité et de production	49
4.1 3 Indicateur de résultats	50
4.1 4 Autres indicateur de performance financière	50
4.2 Indicateurs de la performance environnementale	52
4.3 Indicateurs de la performance sociale	52
4.3.1 Les indicateurs de mobilité	53
4.3.2 Les indicateurs d'intégration	53
4.3.3 Les indicateurs liés au risque professionnel	53
4.3.4 Les indicateurs d'absentéisme	53
4.3.5 Les indicateurs démographiques.....	53
4.3.6 Les indicateurs liés aux rémunérations	54

Table des matières

4.3.7 Les indicateurs de la formation professionnelle	54
Section N°03 : les nouveaux outils de mesure de la performance globale	54
1. Le tableau de bord prospectif (équilibré) ou balanced scorecard (BSC)	54
1.1 Les fondements de BSC	54
1.2 La structure de tableau de bord prospectif	55
1.2.1 L'axe financier	55
1.2.2 L'axe client	56
1.2.3 L'axe processus internes	56
1.2.4 L'axe d'apprentissage organisationnel	57
1.3 Les limites du tableau de bord prospectif	57
2. Les évolutions du tableau de bord prospectif	57
2.1 Le Sustainability balanced scorecard	58
2.2 Le total balanced scorecard	60
3. Les modèles orientés capital intellectuel	60
3.1 Le monteur des actifs intangibles de Sveiby	60
3.2 Le navigateur Skandia	61
4. Les modèles de suivi et de pilotage de la performance	62
4.1 La pyramide de la performance de Lynch et Gross	62
4.2 La matrice des déterminants et des résultats de Fitzgerald et Al	63
4.3 Le modèle d'Atkinson et al	64
4.4 Le modèle de l'efficacité organisationnelle de Morin et al	66
4.5 Evaluation et comparaison des modèles	66
Conclusion	68
Chapitre III : Le rôle de contrôle de gestion dans la mesure de la performance global au sein de l'entreprise TONIC INDUSTRIE	69
Introduction	70
Section N°01 : Présentation de l'organisme d'accueil	71
1. Historique	71
2. Présentation de l'entreprise	71
2.1 Fiche signalétique	71
2.2 Les Domaines de compétences	72
2.3 Sites d'activité de 'TONIC INDUSTIER'	73
3.2.1 1 ^{er} site	73
3.2.2 2 ^{ème} site	74
2.4 Domaines d'activité	74
2.5 L'organisation de l'entreprise	76
2.5.1 L'organisation de l'entreprise	76
2.5.2.1 La direction générale	76
2.5.2.2 Direction commercial	77

Table des matières

2.5.2.3 Direction d'exploitation	77
2.5.2.4 Direction étude et développement	77
2.5.2.5 Direction management de qualité et l'environnement	78
2.5.2.6 La direction contrôle de gestion et organisation	78
2.5.2.7 La direction Approvisionnement	78
2.5.2.8 Direction finance et comptabilité	79
Section N°02 : L'état du système du contrôle de gestion au sien de "TONIC INDUSTRIE"	80
1. Positionnement de service contrôle de gestion	80
2. Missions et taches de contrôleur de gestion	80
2.1 Les missions du contrôleur de gestion	80
2.2 Les tâches du contrôleur de gestion	80
3. Outils de contrôle de gestion au sien de TONIC INDUSTRIE	81
3.1 La comptabilité analytique	82
3.1.1 La méthode de coût complet	82
3.1.1.1 Affectation des charges directes aux produits.....	82
3.1.1.2 Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse ...	82
3.1.1.3 Du coût du centre principal au coût complet des produits	82
3.2 La gestion budgétaire	83
3.2.1 Elaboration de budget	83
3.2.2 Le contrôle budgétaire	84
3.3 Reporting	84
3.3.1 Rapport de gestion	84
3.3.2 Rapport d'activité.....	85
3.4 Benchmarking.....	85
3.5 Tableau de bord	85
3.5.1 Elaboration de tableau de bord	85
4. Mesure de performance globale	85
4.1 Mesure de la performance économique au sein de 'TONIC INDUSTRIE'	86
4.1.1 La performance de la production	86
4.1.2 La performance commerciale	89
4.1.3 La performance financière	91
4.1.3.1 Analyses du bilan	91
4.1.3.2 Analyse du compte de résultat	93
4.1.4 La performance de service d'approvisionnements	95
4.2 La mesure de la performance sociale au sein de 'TONIC INDUSTRIE'	98
4.2.1 Effectif global de 'TONIC INDUSTRIE'	98
4.2.2 Effectifs par catégorie socioprofessionnelle et par genre	98
4.2.3 Masse Salariale	99
4.2.4 Les formations	99
4.2.5 Autres indicateurs de mesure de performance sociale	100

Table des matières

5. Nos observations et nos commentaires	100
Section N°03 : présentation le modèle proposé pour "TONIC INDUSTRIE". «Sustainability balanced Scorecard : un outil innovateur de contrôle de gestion de mesure de la performance globale	101
1. Présentation de notre modèle	101
2. Les conditions préalables et favorables à l'introduction de ce modèle	102
3. Les étapes d'élaboration de notre modèle de Sustainability Balanced Scorecard	102
3.1 La définition des objectifs et des missions globaux	102
3.2 La définition des objectifs pour chaque axe	102
3.2.1 Les objectifs de l'axe client	102
3.2.2 Les objectifs de l'axe finance	103
3.2.3 Les objectifs de l'axe de processus interne	103
3.2.3.1 Pour l'excellence opérationnelle	103
3.2.3.2 Pour la gestion de la relation clients	103
3.2.4 Les objectifs de l'axe apprentissage organisationnel	103
3.2.4.1 Pour la compétence	103
3.2.4.2 Pour la technologie	103
3.2.4.3 Motivation du personnel	103
3.2.5 Les objectifs de l'axe sociétal (environnemental/ sociale)	104
3.3 Carte stratégique et les relations de cause à effet	104
3.4 Choix et définition des indicateurs stratégiques	106
3.4.1 Les indicateurs choisis	106
3.4.1.1 les indicateurs de l'axe clients	106
3.4.1.2 les indicateurs de l'axe finance	106
3.4.1.3 les indicateurs de l'axe processus interne	106
3.4.1.4 Les indicateurs de l'axe apprentissage organisationnel	106
3.4.1.5 Les indicateurs de l'axe sociétal	107
3.4.2 Définition des indicateurs	107
3.2.4.1 les indicateurs de l'axe clients	107
3.2.4.2 les indicateurs de l'axe finance	108
3.2.4.3 les indicateurs de l'axe processus interne	111
3.2.4.4 Les indicateurs de l'axe apprentissage organisationnel	112
3.2.4.5 Les indicateurs de l'axe sociétal	113
3.5 Synthèse du Sustainability Balanced Scorecard	114
3.6 Présentation de lien de causalité	116
Conclusion	117
Conclusion générale	118
Bibliographie	
Annexes	

