

MINISTRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEURE ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE MOULOU D MAMMERI TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCE DE GESTION



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Science de Gestion

OPTION : Finance D'entreprise

Thème

**Contribution du contrôle de gestion à la
performance d'entreprise**

Cas : Electro-Industries d'AZAZGA

Réalisé par :

- CHATBI Assia
- ZORELI Nora

Encadré par :

M^r : HAMDAD Toufik

Devant le jury composé de :

Pésident : Mr Oualiken Selim Professeur

Rapporteur : Mr Hamdad Toufik MAA

Examineur : Mr Hadjou Abdelaziz MAA

Promotion: 2018 - 2019

REMERCIEMENTS

Nous remercions dieu tout puissant de nous avoir donné la force, le courage et la patience pour achever ce modeste travail.

Nos remerciements s'adressent, particulièrement, à notre encadreur Mr « HAMDAD Toufik » d'avoir accepté de diriger ce travail, ainsi pour l'aide et le temps qu'il a bien voulu nous consacrer, son soutien, sa patience et sa disponibilité.

Nous tenons également à remercier M^{me} « SADOUNE Hayat » assistante de la direction générale chargée de contrôle de gestion au niveau de l'entreprise Electro-Industries d'AZAZGA pour toutes ses orientations, ses précieux conseils et ses multiples encouragements, ainsi que les informations qu'elle nous a fournies.

Nos remerciements s'adressent également aux membres de jury d'avoir accepté à examiner notre travail.

Ainsi que notre entourage familial qui nous a soutenus et supportés au quotidien pendant toute cette période, pour leurs appuis et leur soutien moral, qu'ils trouvent ici toute notre reconnaissance.

DÉDICACES

Je dédie ce modeste travail :

A mes très chers parents qui m'ont offert la vie et orienté mes pas, et qui continuent à me guider vers le chemin de la réussite.

A mes sœurs Kenza et Lyna.

A mon frère Rabah.

A mon fiancé Amine qui m'a tant soutenu et aidé.

A tous mes oncles et à toute ma famille.

A ma binôme Nora et sa famille

A toute la promotion FE 2018/2019 en particulier : Sabrina, Amel, Lylia, Amina, Wassila, Lynda.

A tous ce qui me connaissent.

Assia

DÉDICACES

Je dédie ce modeste travail :

A mes très chers parents qui m'ont offert la vie et orienté mes pas, et qui continuent à me guider vers le chemin de la réussite.

A mes sœurs Chafea, Nassima, Fatima, Sarah, Milia

A tous mes oncles et à toute ma famille.

A ma binôme Assia et sa famille

*A toute la promotion FE 2018/2019 en particulier :
Amina, Kenza, Lylia, Sabrina, Amel.*

A tous ce qui me connaissent.

Nora

Liste des abréviations

Abréviations	Significations
BFR	Besoin en Fond de Roulement
CA	Chiffre d'affaire
DCT	Dettes à court terme
DG	Direction Générale
E / M	Ecart sur marge
E / P	Ecart sur prix
E / Q	Ecart sur quantité
E / R	Ecart sur résultat
E / T	Ecart sur temps
E / TH	Ecart sur taux horaire
EBE	Excédent Brut d'Exploitation
EI	Electro-Industries
FRN	Fond de roulement net
IBS	Impôts sur le bénéfice des sociétés
IRG	Impôts sur le revenu global
KDA	Kilo dinar
KM	Kilomètre
KVA	Kilo volt ampère
MOD	Main d'œuvre directe
MP	Matière première
OCDE	Organisation de Coordination et de Développement Européen
PDG	Président directeur général
RCAI	Résultat courant avant impôts
RE	Résultat d'exploitation
RN	Résultat net
ROE (Return on Equity)	Rentabilité financière
ROI (Return on Investment)	Rentabilité économique
SIG	Soldes intermédiaires de gestion
SPA	Société par actions
TN	Trésorerie Nette
UMAGE	Unité moteurs électriques, alternateurs, groupe électrogènes
UPT	Unité prestations techniques
UTF	Unité transformateurs de distribution
VA	Valeur Ajouté
VD	Valeurs Disponibles
VR	Valeurs Résiduelle

Sommaire

Introduction générale	01
Chapitre I : Concepts fondamentaux du contrôle de gestion	
Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion	05
Section 2 : Les caractéristiques du contrôle de gestion.....	10
Section 3 : Les outils du contrôle de gestion	17
Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise	
Section 1 : Pratique du contrôle budgétaire.....	28
Section 2 : La notion de la performance d'entreprise.....	37
Section 3 : L'évaluation de la performance d'entreprise	45
Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance au niveau de l'entreprise Electro-Industrie	
Section 1 : Présentation générale de l'entreprise Electro-Industrie.....	56
Section 2 : La fonction de contrôle de gestion au sein d'Electro-Industrie.....	68
Section 3 : Etude de cas sur l'évaluation de la performance par des opérations du contrôle de gestion au sein de l'entreprise Electro-Industrie	73
Conclusion générale	90

L'entreprise est considérée comme une cellule économique, cela implique qu'elle a des relations d'échange avec le monde qui lui est extérieur. Qu'elle soit privée ou publique, elle vise à atteindre ses objectifs entre autre : la création continue de la richesse, la croissance, la maximisation de la production... qui demandent des efforts considérables.

Pour atteindre ses objectifs, chaque dirigeant doit mettre à la disposition de l'entreprise tous les moyens dont cette dernière aura besoin, il s'agit des moyens humains, matériels et financiers ; et afin d'assurer une meilleure utilisation de ses ressources, il faut mettre en place une meilleure stratégie et un système de gestion parfait pour prendre dans le temps un certain nombre de décisions.

Au-delà des outils traditionnels d'aide à la prise de décision : La comptabilité générale, la comptabilité analytique, la gestion financière... Il apparaît de plus en plus impérieux de pouvoir trouver une technique de gestion capable de permettre aux collaborateurs d'avoir en temps réel une vue d'ensemble sur tous les compartiments de la vie de la société. Le contrôle de gestion est considéré depuis longtemps comme une valeur stratégique en raison de son importance et il est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprise.

Le contrôle de gestion peut être perçu comme une démarche qui s'intéresse à l'amélioration de la performance de l'entreprise, il constitue un outil permettant de parvenir à l'efficacité lorsque les objectifs tracés sont atteints, et l'efficience lorsque les quantités obtenues sont maximisées en utilisant le minimum possible de moyens, et doit être meilleure que ses concurrents tant dans sa stratégie que dans son organisation, autrement dit, être performante.

La recherche de cette performance impose une rigueur de gestion à laquelle toutes les composantes telle que la fonction du contrôle de gestion doivent se soumettre, puisque l'amélioration des performances des entreprises étant devenue une préoccupation constante pour les dirigeants, le bon fonctionnement du contrôle de gestion est donc nécessaire, indispensable voire déterminant pour la prise de décisions.

Le contrôle budgétaire a été conçu pour aider la gestion des différentes fonctions de l'entreprise en termes financiers et humains. La gestion prévisionnelle consiste à établir des prévisions et à comparer périodiquement les réalisations avec les données prévisionnelles afin de mettre en évidence des écarts qui doivent susciter des actions correctives si nécessaire. La

pertinence de la méthode repose sur la qualité des informations recensées dans les budgets et sur leur capacité à anticiper correctement l'avenir de l'entreprise car, dans cette approche, ce sont les éléments du budget qui servent de référence aux ajustements du pilotage.

Afin de concrétiser tout ce qui précède, nous avons effectué une étude de cas au sein de l'entreprise publique économique Electro-Industries qui est une Société Par Action (SPA), spécialisé dans la conception, la fabrication et la commercialisation des transformateurs de distribution, moteurs électriques, alternateurs et des groupes électrogènes.

Problématique

De nos jours, avec un environnement économique instable et incertain, chaque entreprise essaie d'utiliser un contrôle et une gestion efficace pour assurer son développement et sa pérennité ainsi que la mesure, l'évaluation et le suivi de sa performance.

Ainsi, notre travail tentera de répondre à la problématique suivante :

Comment le contrôle de gestion contribue-t-il à l'évaluation de la performance de l'entreprise Electro-Industries ?

De cette question principale, nous pouvons poser d'autres questions secondaires :

- Qu'est-ce qu'un contrôle de gestion d'une entreprise ?
- En quoi consiste-t-il le contrôle budgétaire ?
- Qu'est-ce qu'une performance d'une entreprise et comment peut-on l'évaluer ?
- Comment Electro-Industries utilise le contrôle de gestion pour mesurer sa performance ?

Dans le cadre de notre recherche nous formulons les hypothèses de travail suivantes :

- **Hypothèse 1** : L'existence de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'entreprise permet de bien mener sa performance.
- **Hypothèse 2** : Le contrôle budgétaire comme étant un outil de contrôle de gestion, permet à l'entreprise Electro-Industrie de mesurer le niveau de réalisation de ses objectifs.

Intérêt et objectif

L'intérêt de ce travail se situe à des différents niveaux :

- Pour nous-mêmes puisque cette étude sera pour nous l'occasion d'appliquer sur le terrain les enseignements théoriques reçus au cours de notre formation, d'approfondir nos connaissances sur la fonction du contrôle de gestion et de la performance de l'entreprise ;

- Cette étude permettrait pour les lecteurs d'une part, d'élucider la notion du contrôle de gestion et d'autres parts, la performance d'une entreprise ;
- Cette étude permettrait au contrôle de gestion dans une entreprise de prendre conscience des forces et faiblesses liées au système de l'entreprise et des efforts d'amélioration à réaliser afin que l'entreprise soit performante.

Méthodologie de travail

- Dans un premier temps, nous avons eu recours à de nombreux ouvrages et dictionnaires, mémoires et thèse et sites internet qui font référence à notre sujet, à savoir le contrôle de gestion et la performance d'entreprise ;
- En deuxième lieu, nous avons mené une étude basée sur des questions au service de contrôleur de gestion au sein de l'entreprise Electro-Industries et au cours de laquelle nous avons collecté des informations nécessaires à notre thème.

Plan de mémoire

Notre travail de recherche est structuré en trois chapitres :

- Le premier chapitre est consacré à la présentation de concepts fondamentaux du contrôle de gestion, il aborde en premier lieu son historique, ainsi que les différentes définitions qui lui ont été attribuées, en deuxième lieu, nous allons déterminer les caractéristiques du contrôle de gestion et en dernier lieu, nous allons présenter ses différents outils qui peuvent être utilisés par cette dernière ;
- Le deuxième chapitre porte sur le contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise, qui traite d'abord le principe de contrôle budgétaire ainsi que la performance d'entreprise puis nous allons présenter l'ensemble des indicateurs qui permettent sa mesure ;
- Le troisième chapitre qui est illustré par un cas pratique dans lequel nous allons faire en premier lieu, une description de l'entreprise Electro-Industries, et en deuxième lieu nous allons traiter la fonction de contrôle de gestion au sein de cette entreprise et en dernier lieu nous allons présenter une étude de cas sur l'évaluation de la performance par des opérations du contrôle gestion au sein de l'entreprise.

Introduction au chapitre I

L'entreprise dispose de plusieurs disciplines et outils qui permettent le suivi de sa stratégie. Parmi lesquels, le contrôle de gestion qui est le moyen le plus efficace pour vérifier si les objectifs ont été atteints à travers l'examen des différents comptes, qui expriment la situation réelle de l'entreprise au moment où s'effectue le contrôle, et pour que l'entreprise souhaite améliorer ses performances, elle devra s'assurer régulièrement qu'elle se rapproche petit à petit de ses objectifs.

Le contrôle de gestion prend une grande place au sein de l'entreprise. Il joue un rôle très important comme un outil d'aide à la prise de décision. Il évalue l'efficacité et l'efficacités de la mise en œuvre des ressources de l'entreprise.

Dans ce premier chapitre nous essayerons de mettre en évidence les concepts fondamentaux du contrôle de gestion en trois sections principales :

- Dans la première section, nous allons traiter des généralités sur le contrôle de gestion à savoir son évolution, et les différentes définitions retenues par certains auteurs ainsi que les formes de cette discipline ;
- Dans la deuxième section, nous allons présenter les caractéristiques du contrôle de gestion à travers ses missions et ses objectifs, ainsi que les tâches du contrôleur de gestion au sein d'une entreprise ;
- Dans la troisième section, nous allons décrire les différents outils du contrôle de gestion utilisés pour atteindre les objectifs des entreprises et qui servent comme un système d'informations.

Section1 : Généralités sur le contrôle de gestion

Pour cerner la notion du contrôle de gestion, nous allons entamer cette présente section par l'évolution du contrôle de gestion au fil du temps et ses définitions les plus courantes des grands auteurs, ainsi que ses formes.

1. Historique du contrôle de gestion

Le terme de contrôle de gestion a connu la même évolution de celle de la comptabilité de gestion. Autrement dit, nous ne pouvons pas effectuer un contrôle de gestion sans la maîtrise de la comptabilité de gestion. La notion de contrôle de gestion est née avec la révolution industrielle. Elle est imposée dans l'entreprise lors de l'application de la division du travail et de la répartition des tâches. La mise en place systématique d'un système de contrôle des activités de chaque fonction s'est avérée indispensable pour piloter l'entreprise à atteindre les objectifs prévus.

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIXe siècle et surtout du début du XXe siècle.

- Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelait pas encore ainsi ;
- Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants ;
- Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux États-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises ;
- Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure. Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises qui ont introduit un contrôle de gestion ont reproduit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines :

- Un processus de planification, de gestion budgétaire et de contrôle budgétaire ;
- Dans une structure hiérarchique découpée verticalement en centres de responsabilité ;
- Avec un système de pilotage par le couple objectifs-moyens (*c'est-à-dire des informations sur des résultats qui permettent de réguler les actions*).¹

2. Définitions du contrôle de gestion

Avant de faire le point sur la conception du contrôle de gestion, il est nécessaire de s'interroger au préalable sur les notions "Contrôle" et "Gestion".

2.1. Définitions de contrôle

Il existe plusieurs définitions du contrôle nous allons proposer ces deux définitions :

*« Le mot contrôle est souvent associé à celui de vérification. Lorsque, au cours d'une vérification, il apparaît que les règles ne sont pas respectées, il s'ensuit généralement une sanction. Limiter le terme « contrôle » à un processus de vérification- sanction conduirait à réduire considérablement le champ de cette discipline ».*²

*« Le contrôle est un concept qui veut dire : vérifier, surveiller, évaluer et maîtriser. Il vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ses résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence ».*³

Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence.

Avec l'évolution des comportements et les besoins des entreprises, la notion du contrôle s'est élargie au sens conseil et suivie de performance.

2.2. Définitions de gestion

Parmi les définitions de gestion nous trouvons celles-ci :

- **La gestion :** *« Est l'ensemble des activités de planification de direction et de contrôle nécessaires pour que l'entité atteigne ses objectifs ».*⁴

¹ ALAZARD C., SEPARI S., « *Contrôle de gestion* », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2010, P.5-6.

² LANGLOIS L., BONNIER C., BRINGER M., « *Contrôle de gestion* », Berti Edition, Alger, 2008, P.11.

³ ALAZARD C., SEPARI S., « *Contrôle de gestion* », édition Dunod, Paris, 2004, P.7.

⁴ MENARD L., et collaborateurs, « *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière* », 2^{ème} édition Québec, Paris, 2004, P.725.

Autrement dit :

- **Gestion** : « Est un ensemble des procédures, des pratiques et des politiques mises en œuvre dans les entreprises et qui visent à assurer un fonctionnement satisfaisant ».¹

2.3. Définitions du contrôle de gestion

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion chacune développe un aspect particulier, parmi ces définitions :

ANTHONY R. N., définit le contrôle de gestion en 1965 de la manière suivante : « *Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisations* ».²

En 1988, il ajoute une autre définition : « *Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies* ».³

Selon **KHEMAKHEM A.**, « *Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité* ».⁴

Selon **BOURDIN E.J.**, « *Le contrôle de gestion est un système d'évaluation des responsabilités et des voies par lesquelles la rentabilité de l'entreprise peut être améliorée* ».⁵

GERVAIS M., propose la définition suivante en ajoutant la notion de pertinence :

« *Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficience et pertinence conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie* ».⁶

D'après ces auteurs, le contrôle de gestion est le garant de non gaspillage des ressources. Il met en relation trois notions importantes liées à ce domaine du contrôle de gestion, l'efficacité, efficience et pertinence.

¹ MENARD L., *Op.cit.*P.740.

²ALAZARD C., SEPARI S., *Op.cit.*, P.9.

³ARNOUD H., « *Le contrôle de gestion... en action* », édition Liasons, 2001, P.8.

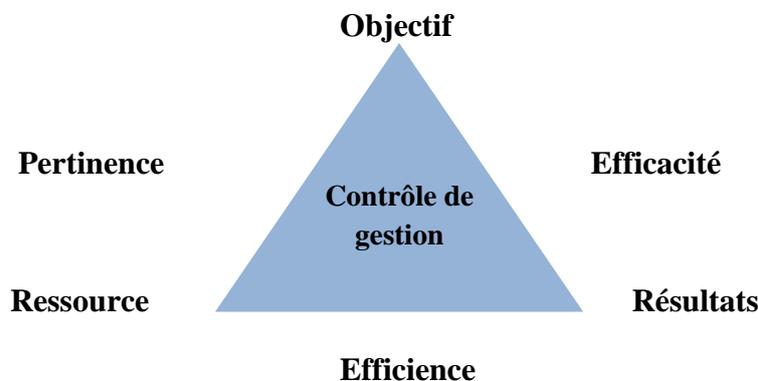
⁴ KHEMAKHEM A., « *Introduction au contrôle de gestion* », édition Bordas, Paris, P.10.

⁵ ALAZARD C., SEPARI S., « *Contrôle de gestion, manuel et application* », 4^{ème} éd Dunond, Paris, 1998, P.643.

⁶ GERVAIS M., « *Contrôle de gestion* », Economica, Paris, 2005, P.12.

La relation entre ces trois concepts est donnée par le schéma suivant :

Schéma N°01 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : MICHEL D., SOLE A., « *Le contrôle de gestion, organisations, outils et pratiques* », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2008, P.06.

D'après ce schéma :

- **La pertinence** (*des moyens mis en œuvre par apports aux objectifs*).
- **L'efficacité** (*la capacité à atteindre l'objectif*).
- **L'efficience** (*la mise en œuvre de minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu*).

Nous pouvons définir le contrôle de gestion d'une manière générale comme étant un ensemble de techniques qui visent à maîtriser et à vérifier la cohérence entre l'activité opérationnelle et les stratégies définies par les dirigeants, tout en assurant une meilleure utilisation des ressources et à moindre coût.

3. Les formes du contrôle de gestion

Dans ce point, nous traiterons certaines notions liées à la discipline du contrôle de gestion dont : Le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne.

3.1. Le contrôle organisationnel

Pour piloter la performance, le gestionnaire ne peut se contenter de réguler les actions et leurs résultats ; il doit aussi surveiller la fiabilité et la qualité du fonctionnement de l'organisation, c'est-à-dire ses processus décisionnels.

L'entreprise dispose des ressources internes propres qui doivent être contrôlables pour être en permanence opérationnelles et tournées vers l'objectif à atteindre.

Selon GAUTIER F., PEZET A., « *Le contrôle organisationnel est un processus de maîtrise et d'influence du comportement des individus membres d'une organisation formelle afin qu'ils réalisent les buts de cette dernière* ». ¹

Le contrôle organisationnel doit assurer en temps réel le suivi et la qualité des processus décisionnels. Il existe trois types de méthodes utilisées par le contrôle organisationnel :

- La planification ;
- La fixation des règles et des procédures ;
- L'évaluation des résultats et de la performance.

Encore, le contrôle organisationnel comprend des dispositifs à la fois formel (*procédures, lois, normes...*) et informels (*système de valeurs, culture d'entreprise...*).

3.2. Le contrôle interne

« *Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :*

- La réalisation et l'optimisation des opérations ;*
- La fiabilité des informations financières ;*
- La conformité aux lois et aux réglementations en vigueur* ». ²

L'idée du contrôle interne est celle de maîtrise des activités dans un but d'amélioration des performances qui est semblable à celle du contrôle de gestion, mais cette dernière est plus large que le contrôle interne puisque pour certains auteurs :

- Le contrôle interne ne remplit pas une fonction de finalisation et de post évaluation qu'assure le contrôle de gestion et son rôle coïncide avec celui du contrôle de gestion uniquement en phase de pilotage ;
- Le contrôle interne porte sur la maîtrise des activités et processus, c'est-à-dire, l'activité du contrôle interne est pratiquement technique à la différence de celle du contrôle de gestion qui est à la fois technique et humaine dans le sens où un contrôleur de gestion est censé de gérer les hommes et les groupes, animer la structure.

3.3. L'audit interne

Le terme « *audit* » est actuellement largement répandu dans les entreprises, c'est pour cela, que l'audit doit permettre de :

¹ GAUTIER F., PEZET A., « *Contrôle de gestion* », édition Darellos et Pearson éducation, Paris, 2006, P. 28.

² DANJOU P., « *Qualité de l'audit* », édition De Boek, Belgique, 2011, P.28-29.

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'informations comptables et financiers existants ;
- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

Alors que le terme « *interne* » précise que le contrôleur fait partie de l'entreprise, selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes : « *L'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants* ». ¹

Section 2 : Les caractéristiques du contrôle de gestion

Après la présentation des différentes définitions retenues par quelques auteurs et les formes du contrôle de gestion nous allons présenter les caractéristiques de cette discipline à travers ses objectifs, ses missions et les tâches du contrôleur de gestion.

1. Les objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises et quelle que soient leurs secteurs et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible.

1.1. La performance de l'entreprise

Dans l'environnement complexe et incertain, l'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions. Le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. On demande alors au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment.

Le contrôle de gestion doit optimiser la qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus, les outils de gestion de la qualité.... Le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance sociale demandée par les parties prenantes.

1.2. L'amélioration permanente de l'organisation

Pour utiliser au mieux les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique.

¹ALAZARD C., SEPARI S., « *Contrôle de gestion : manuel et application* », édition Dunond, Paris, 2007, P.11.

La structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentable.

Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajoutée.

1.3. La prise en compte des risques

Dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables et il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liées.¹

2. Missions du contrôle de gestion

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

Dans ce cadre, le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la conception, l'organisation et la stratégie.

- Sous l'angle de la conception, le contrôle de gestion est chargé de mettre en place des mécanismes de suivi de l'activité de l'entreprise (budget, tableau de bord...) et tous les outils qui permettent de raccorder l'activité des hommes et performance de l'entreprise aux yeux de la direction générale ;
- La mission d'organisation du contrôle de gestion a pour but de définir, de proposer et de mettre en place des évolutions de fonctionnement de l'entreprise propres à favoriser une meilleure performance ;
- Les missions stratégiques du contrôle de gestion concernent les prises de décisions à long terme, qui sont essentiellement du ressort de la direction générale.

Les missions stratégiques les plus fréquemment rencontrées dans les entreprises sont :

- Sélection des investissements productifs ;
- Planification ;
- Gestion des ressources humaines dans l'entreprise ;
- La maîtrise et insertion des nouvelles technologies...

¹ALAZARD C., SEPARI S., *Op.cit*, P 20-21.

Enfin, la mission principale de cette discipline pourrait se définir comme la contribution active au pilotage global de l'organisation dans une perspective d'amélioration de la performance économique.

3. Le processus du contrôle de gestion

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management : prévision, action, évaluation et apprentissage.¹

3.1. La phase de prévision

Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme ;

3.2. La phase d'exécution

Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action.

Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées ;

3.3. La phase d'évaluation

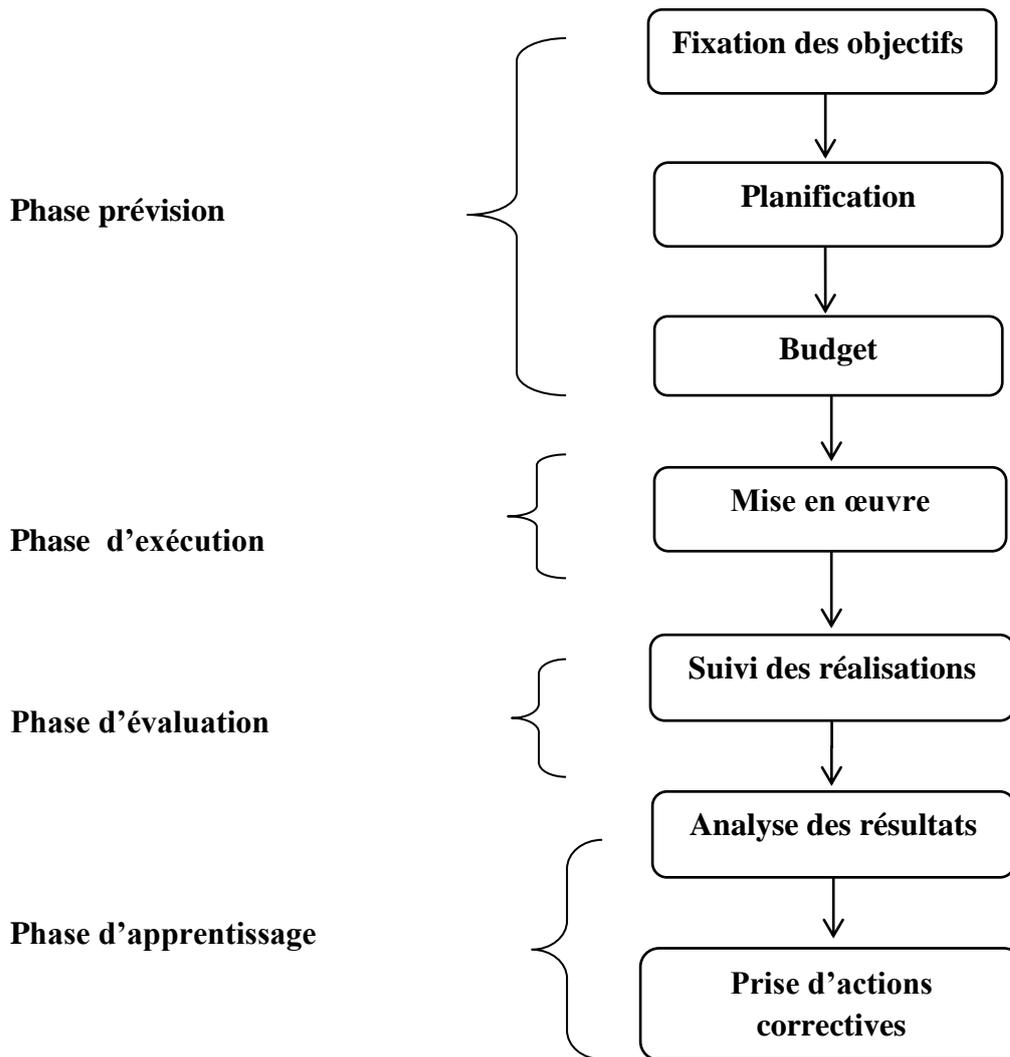
Cette phase vise à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

3.4. La phase d'apprentissage

Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision par apprentissage. Des facteurs de compétitivité peuvent être découverts ainsi que d'éventuelles faiblesses. Une base de données est constituée pour être utilisée en vue des futures prévisions.

¹ LANGLOI L., BONNIER C., BRINGER M., « Contrôle de gestion », éditions Focher, Paris, 2006, p.18.

Schéma N°2 : Les phases du processus de contrôle de gestion



Source : LONING H., PESQUEUX Y., « *Le Contrôle de Gestion : Organisation et mise en œuvre* », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2003, P.3.

4. Les tâches du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise

La fonction du contrôle de gestion est attribuée à une personne désignée le contrôleur de gestion qui doit assurer un ensemble de tâches visant généralement le suivi du fonctionnement de l'organisation et l'aide à la prise de décision.

4.1. Définition du contrôleur de gestion

« *Le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toute autre organisation, pour créer, animer et faire évoluer les méthodes et les outils du contrôle de gestion et non pas pour contrôler lui-même la gestion des responsables de centres de résultat* ». ¹

¹ GUERNY J., GUIRIEC J C., « *Contrôle de gestion et choix stratégique* », édition Delmas, Paris, 1998, P.197.

4.2. Métier du contrôleur de gestion

D'une fonction technique traditionnelle qui consiste à concevoir, à interpréter les outils de gestion et évaluer les performances des centres de responsabilité et de leurs responsables, le métier du contrôleur de gestion a évolué vers des fonctions de conseil et de communication. Pour lui permettre d'exercer ses nouvelles fonctions, la situation du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise a changé ainsi que son profil.

4.3. Le rôle du contrôleur de gestion

Les contrôleurs de gestion « *apportent aux dirigeants de l'entreprise les différents moyens d'accomplir leur tâches, en animant et coordonnant l'ensemble des systèmes de contrôle mis en œuvre* ». ¹

Selon le point de vue de **CHIAPILLO E.**, les huit(08) rôles principaux du contrôleur de gestion sont les suivants :

- Conseil et aide à la décision auprès de la direction générale ;
- Conseil et aide à la décision auprès des opérationnels ;
- Incitation des opérationnels à penser au futur ;
- Aide à l'évaluation des performances individuelles ;
- Supervision technique du fonctionnement des outils ;
- Amélioration de la fiabilité des données ;
- Analyse des coûts, des résultats ;
- Diagnostique des besoins, création d'outils.

4.4. Niveaux du contrôleur de gestion

Dans une entreprise de grande taille, la fonction du contrôle de gestion est généralement décentralisée. Le contrôleur de gestion assiste la direction générale dans la formalisation de la stratégie à travers le processus de planification.

Le contrôleur de gestion assiste les directeurs opérationnels dans l'élaboration de leurs budgets, de leurs plans d'investissements et de leurs tableaux de bord. Il contribue également à la rédaction des rapports analysant les causes d'écarts entre les prévisions et les réalisations.

¹ LONING H., MALLERET V., MERIC J., PESQUEUX Y., CHIAPILLO E., MICHEL D., SOLE A.,
« *Le contrôle de gestion, outils et pratiques* », édition Dunod, Paris, 2008, P.52.

Le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion division peut différer suivant les entreprises :

- Il peut dépendre hiérarchiquement du contrôleur de gestion central. Cependant ce type de structure ne favorise pas l'intégration du contrôleur de gestion au sein de la division. Il sera certainement perçu comme un messenger, voire comme un espion de la direction générale ;
- Il peut être sous l'autorité du directeur de division. Dans ce cas, son intégration ne sera pas problématique mais la Direction générale pourra douter de son indépendance.

Quel que soit son rattachement hiérarchique, le contrôleur de gestion doit constamment légitimer sa position et doit, par conséquent, présenter un certain nombre de qualités particulières.¹

4.5. Le profil du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un professionnel de la comptabilité et de la gestion. Dans les petites structures, le contrôleur de gestion peut également être amené à gérer le service administratif, comptable ainsi que le personnel. Le contrôleur de gestion maîtrise les outils informatiques propres à la gestion comptable des entreprises. Outre sa rigueur, le contrôleur de gestion possède :

- Le sens de l'observation ;
- Le goût des chiffres et de l'analyse financière ;
- Le sens de l'organisation ;
- Un esprit de synthèse et d'analyse ;
- Le sens de la communication et du contact.

Le contrôleur de gestion doit présenter les qualités suivantes :

- **Savoir aller à l'ensemble et oublier les problèmes mineurs** : Trop de contrôle nuira à l'entreprise, coûtera beaucoup d'argent et risque d'aboutir à peu de résultats ;
- **Savoir communiquer** : Il doit savoir dialoguer avec les opérationnels de façon à obtenir la meilleure information possible, être en mesure d'apprécier les difficultés de chacun et en tenir compte, éviter de froisser les susceptibilités lorsqu'il donne des avis, ou un mot de son comportement doit être diplomatique ;
- **Savoir convaincre** : La diplomatie n'exclue pas une certaine fermeté et il lui en faudra pour faire respecter la convergence des buts, veillera la mise en application de certaines décisions.

¹ LANGLOIS G, BONNIER C, BRINGER M, *Op.cit.* P. 30.

Les qualités du contrôleur de gestion sont résumées dans le tableau suivant :

Tableau N°1: Les qualités du contrôleur de gestion

Qualités techniques	Qualités humaines
<ul style="list-style-type: none"> - Rigoureux, méthodique, organisé ; - Fiable, claire ; - Cohérent ; - Capacité de synthèse ; - Faisant circuler l'information sélectionnée ; - Maîtrisant les délais ; - Connaissant les outils. 	<ul style="list-style-type: none"> - Morale : honnêteté, humilité ; - Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion ; - Mentales : ouverture, critique, créativité ; - Collectives : écoute, accompagnement implication ; - Sociales : gestion des conflits.

Source : ALAZARD C., SEPARI S., « *Contrôle de gestion manuel et applications* », édition Dunond, Paris, 2007, P. 34.

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

Section 3 : Les outils du contrôle de gestion

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. Dans ce cadre le contrôle de gestion propose des outils prévisionnels et des outils de suivi de la réalisation.

1. Les outils prévisionnels

Les outils prévisionnels sont les outils qui étudient le future en matière des opportunités de l'environnement et de son savoir-faire. Ils ont pour objectifs d'orienter le choix des axes stratégiques de l'entreprise, ses objectifs généraux et la détermination des hypothèses économiques.

Les instruments prévisionnels sont :

1.1. Le plan

Le plan (*la planification*) consiste en la prévision et l'organisation des actions et des ressources allouées, pour diriger l'activité et cela en fonction des objectifs fixés ; bien entendu, la direction pourrait modifier éventuellement les orientations prises, au fur et à mesure du déroulement de l'activité.

La planification s'organise comme un ensemble d'informations prévisionnelles, regroupées dans des plans à horizon de plus en plus restreint. Elle est orientée vers le pilotage à moyen et long terme. Elle permet de passer d'une réflexion générale sur les métiers et les stratégies, à une formalisation des objectifs et des actions. Nous distinguons généralement :

1.1.1. Le plan stratégique

*« Le plan stratégique recense les objectifs poursuivis par l'entreprise sur le long terme (entre cinq et sept ans) et les grandes options envisageables compte tenu de l'évolution de l'environnement ».*¹

Un plan stratégique est un document synthétique et confidentiel qui représente la suite logique d'un plan d'affaire. Il résume en quelques pages, de façon claire les choix de l'entreprise à long terme. Il sert à définir les finalités, les missions, et à formaliser la vocation et retracer les différentes étapes souhaitées par l'entreprise.

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

¹ BURLAUD A., TELLER R., CATELAIN-PONROY S., MIGNON S., WALLISERE E., « *Contrôle de gestion* », édition Vuibert, Paris, 2004, P.58.

1.1.2. Le plan opérationnel

« *Le plan opérationnel correspond à la programmation et à la coordination des actions à mener pour réaliser la stratégie choisie* ». ¹

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

- Une planification des actions et une définition des responsabilités ;
- Une allocation de moyens financiers, humains et techniques.

Il conduit à envisager le futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, sa rentabilité et de son financement, c'est pourquoi il se subdivise, parfois, en plusieurs plans partiels :

- Le plan d'investissement (*le programme des investissements techniques commerciaux ou financiers*) ;
- Le plan de financement (*les modes de financement retenus pour compléter l'autofinancement*) ;
- Document de synthèse prévisionnel ;
- Plan de ressources humaines.

1.2. Le budget

Le budget est un outil de pilotage de l'entreprise qui permet de faciliter l'estimation des risques prévisibles et de préparer les décisions opérationnelles.

Il se présente sous forme d'un état prévisionnel des recettes et des dépenses de l'organisation pour une période donnée généralement annuels comme il peut être mensuel, trimestriel ou semestriel dans certaine entreprise.

1.2.1. Définition du budget

Selon **MEYER J.**, « *Un budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme. Il en couvre les aspects tant financiers ou non financiers* ». ²

Le budget est un système d'appréciation de la performance dans la mesure où il intègre à la fois l'économie, l'efficience et l'efficacité. Il permet de faire un rapprochement comparatif des résultats obtenus grâce à l'activité avec les objectifs fixés au départ. L'analyse

¹ GERVAIS M., « *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise* », 3^{ème} éd Economica, Paris, 1989, P.304.

²MEYER J, « *Gestion budgétaire* », édition Dunod, Paris, 1970, P.27.

périodique des écarts entre les réalisations et les prévisions de trésorerie permet de prendre certaines décisions opérationnelles.

Les budgets financiers sont l'expression monétaire des attentes de la direction, concernant le chiffre d'affaire, la situation financière et les flux monétaire.

Les budgets non financiers indiquent par exemple, le volume à produire, le volume prévisionnel des ventes ou l'effectif du personnel à employer.

1.2.2. Objectifs de budget

La construction de programme de budget répond à plusieurs objectifs :

- Le budget donne aux dirigeants une vision de l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités, et permet d'anticiper les problèmes ;
- Le budget est un outil de pilotage de l'entreprise puisqu'il permet de repérer à court terme les contraintes externes ou internes, et les opportunités. Il assure la cohérence des décisions et des actions des différents centres de responsabilisées en référence aux objectifs de l'entreprise ;
- Le budget est un outil de communication, de responsabilisation, et de motivation parce qu'il assure l'information des responsables sur les objectifs de l'entreprise ;
- Le budget est un outil de contrôle puisqu'il permet le contrôle de gestion par la détermination des écarts entre les réalisations et les prévisions.

1.2.3. Les principaux budgets

Il existe de différents budgets qui correspondent généralement aux principales fonctions de l'entreprise :

1.2.3.1. Budget des ventes (*Chiffre d'affaires prévisionnel*)

Le budget des ventes consiste à évaluer les ventes futures en quantité et en valeur, sources de recettes indispensables au fonctionnement de l'entreprise.

1.2.3.2. Budget de production

Le budget du service production doit assurer la réalisation du programme de ventes. Le calcul du niveau de production demandée se déduit du programme de ventes et de l'état des stocks de produits fini.

1.2.3.3. Budget d'approvisionnement

Ce budget est fait en même temps que le budget de production. Le programme des approvisionnements présente un calendrier des commandes et des livraisons. Il résulte des

choix de gestion des stocks et des approvisionnements. Ce budget repose sur la politique d'approvisionnement et les techniques de gestion des stocks.

1.2.3.4. Budget de trésorerie

Le budget de trésorerie peut être défini comme une méthode analytique de prévision consistant en un découpage dans le temps (mois, trimestre, semestre ou années) des encaissements et des décaissements, c'est-à-dire des entrées et des sorties d'argent sur les charges et les produits générés par les différents budgets étudiés précédemment.

1.2.3.5. Tableaux des comptes de résultat prévisionnel

C'est là où sont reportées les charges et les produits prévus, il représente un document de synthèse essentiel au niveau de la prévision, car c'est par ce compte que l'on détermine le résultat prévisionnel.

1.2.3.6. Le bilan prévisionnel

Le bilan prévisionnel se présente comme un bilan traditionnel, et permet de cerner l'influence des actions projetées au cours du prochain exercice sur la structure financière de l'entreprise. Il ne peut être établi qu'une fois connu le budget de trésorerie et ou le résultat prévisionnel

Il permet de présenter la structure financière de l'entreprise, notamment le taux de l'endettement à la fin de l'exécution des budgets.

2. Les outils de suivi de la réalisation

Ces outils permettent de comparer les résultats aux objectifs, d'interpréter les écarts et de prendre des mesures correctives pour mesurer et analyser les performances à posteriori. Plusieurs instruments peuvent être utilisés :

2.1. La comptabilité générale

La comptabilité générale appelée actuellement « *comptabilité financière* » : « *Est un système d'information se présentant sous la forme d'un ensemble de documents. Son but premier est de décrire les opérations de l'entreprise à l'intention des divers utilisateurs intéressés (associés, fournisseurs, clients, salariés, établissements financiers, Etat, organismes sociaux, ...)* ». ¹

La comptabilité générale est une technique quantitative de traitement de l'information qui a principalement pour vocation de calculer périodiquement le patrimoine de l'entreprise et

¹ DEFFAINS C., RAPSKY C., « *Comptabilité générale* », 4^{ème} édition Bréal, Paris, 2006, P.8.

d'en mesurer les variations. C'est une discipline pratique permettant de fournir de manière continue, et en temps réel, un état de la situation financière de l'entreprise.

Parmi les objectifs de la comptabilité générale :

- La détermination de sa situation patrimoniale ;
- Etablissement des résultats ;
- La fourniture de toutes les informations à usage externe ;
- C'est un outil de contrôle de gestion orienté vers les aspects financiers, fiscaux, patrimoniaux.

2.2. La comptabilité analytique

« La comptabilité analytique peut être définie comme un système d'information qui permet d'évaluer au stade prévisionnel, et de constater, en cours de réalisation, les coûts, les recettes et la rentabilité des activités (produits, services...) ainsi que l'efficacité de l'action des responsables. La comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.

Les objectifs de la comptabilité analytique diffèrent suivant les besoins des dirigeants.

En général, elle permet de :

- *Déterminer et analyser les différents coûts de l'entreprise : coûts d'achat des matières premières, coût de production et de revient des produits finis ;*
- *Evaluer et gérer les différents stocks de l'entreprise (marchandises, matières premières, produits finis,...), ainsi d'expliquer et analyser les résultats (par produits, services,...) ;*
- *Connaitre le seuil de rentabilité de l'entreprise (en chiffre d'affaires, en date,...) ;*
- *Prendre des décisions de gestion de l'entreprise (choisir les produits les plus rentables, fixer les prix de vente, les quantités à produire, les objectifs de marges et de rentabilité, trouver des solutions pour réduire les coûts de certains produits...) et d'établir des prévisions de charges et produits courants (coûts préétablis et budget d'exploitation...) ».¹*

La comptabilité générale constitue une source d'information pour la comptabilité analytique. En effet, l'analyse des coûts se base sur les charges de la comptabilité générale qu'elle retrace pour les exploiter en comptabilité analytique. Cette dernière exige moins de précision et de rigueur que la comptabilité générale.

¹ CIBERT A., « *Comptabilité analytique de gestion* », 4^{ème} édition Dunod, Paris, 1987, P.4.

Nous résumons ces deux outils de suivi de réalisation sous forme d'un tableau comparatif :

Tableau N°2: Tableau de comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

Comptabilité générale	Comptabilité analytique
Recherche d'un résultat global (Comptabilité de situation à but juridique et financier).	Recherche des coûts et résultat analytique (Comptabilité de rendement à but économique).
Comptabilité de synthèse juridiquement obligatoire. Comptabilité destinée à des utilisateurs internes (Dirigeants,...) et externes (Etat, banque,...).	Comptabilité analytique juridiquement facultative. Comptabilité interne destinée à améliorer l'information des dirigeants sur le fonctionnement de l'entreprise et sur ses performances.
Comptabilité basée sur la notion d'exercice comptable annuel. Classement des charges et des produits par nature. Comptabilité retenant la totalité des charges et des produits. Exactitude totale et rapidité relative des résultats.	Comptabilité fournissant des informations à intervalles de temps très rapprochés (chaque mois ; par exemple). Classement des charges et des produits par fonction. Comptabilité retenant pour calcul des coûts et des résultats ; uniquement les charges et des produits courant. Possibilité d'approximations des calculs et rapidité des résultats.
La comptabilité générale exploite des données constatées au cours de l'exercice (ou des exercices passés).	La comptabilité analytique exploite des données constatées au cours de la période présente et à venir.

Source : Réalisé par nos soins à partir des ouvrages de comptabilité générale et analytique.

2.3. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est considéré comme étant un outil très important dans l'orientation des actions des entreprises, puisque il permet de détecter toute déviation des réalisations par rapport aux prévisions.

La démarche budgétaire est complète lorsqu'elle s'achève par un contrôle budgétaire qui permet à la direction de vérifier si les budgets ont été respectés par les centres de responsabilité.

Le contrôle budgétaire est une procédure qui compare a posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité.

Cette procédure :

- Dégage les écarts entre les montants réalisés et les montants budgétés (*ou montants préétablis*) ;
- Comporte une phase d'identification des causes d'écarts ;

- Est à la base d'actions correctives ;
- Est mise en œuvre au niveau de chaque centre de responsabilité.

2.4. Le tableau de bord

Pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les managers ou les décideurs ont besoin des indicateurs synthétiques qui sont regroupés sous forme de tableau de bord.

Selon **GERVAIS M.**, un tableau de bord peut être défini comme : « *Système d'information qui focalise l'attention des responsables sur les points clés à surveiller pour garder la maîtrise de l'action* ». ¹

Le tableau de bord est donc 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.

En effet, grâce au tableau de bord le responsable peut ainsi comparer ses performances réelles à ses objectifs et ainsi réagir en conséquence à son niveau.

Un tableau de bord de gestion a les objectifs suivants :

- Permet d'apprécier les résultats d'actions correctives ;
- Permet d'identifier les points faibles de l'entreprise, et constitue une base de prise de décisions ;
- Permet aux responsables d'agir là où il faut et au moment voulu ;
- Permet aux responsables d'évaluer la performance de leurs subordonnée ;
- Assure la nécessaire solidarité inter-centre, une mission peut faire l'objet d'une responsabilité partagée entre différents départements.
- Favorise la communication entre les différents dirigeants ;
- Outil de pilotage qui synthétise les informations propres à chaque responsable.

Les instruments les plus fréquents du tableau de bord sont les écarts, les ratios, les graphes et les clignotants.

A. Les écarts

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente (nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.

En règle générale, un tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir.

¹ GERVAIS M., *Op.cit.*, 2005, P.70.

B. Les ratios

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise.

En règle générale un ratio respect les principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans l'espace qui significative ;
- Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

C. Les graphes

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être :

- Histogramme.
- Graphique en "camembert".

D. Les clignotants

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

E. Les tableaux

Les tableaux sont généralement conçus sur un modèle permettant de mettre en évidence les écarts entre des objectifs ou des prévisions et des réalisations.

Tableau N°3 : Modèle générale de tableau de bord

Indicateur	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
	Réalisé en M	Réalisé en M-1	Réalisé en MN-1	Réalisé fin M cumulé	Objectif en M	Objectif à fin cumuler M	Objectif fin N	A/E	D/F	D/G
Indicateur 1										
Indicateur 2										
Indicateur 3										
Indicateur 4										

Source: ROUACH., NAULEAU G., « *Le contrôle de gestion bancaire et financier* », banque éditeur, 3^{ème} édition, Paris, 1998, P. 279.

- **M** : le mois considéré.
- **M-1** : le mois précédent.
- **N** : l'année en cours.
- **MN-1** : le mois correspondant de l'année précédente.

2.5. Le reporting

Le reporting (*La communication de données*) désigne : « *Le processus de remontée de mesures des entités vers la direction générale, pour les besoins de l'analyse de gestion, il contient des mesures du chiffre d'affaires, du résultat, des éléments de bilan, ainsi que des ratios financiers clés, selon une périodicité généralement mensuelle. Dans certains cas, un système de mesure unique sera utilisé pour les deux fonctions, la consolidation comptable d'une part, la remontée d'informations de gestion vers la direction d'autre part. Il peut être enrichi d'analyses complémentaires issues de la comptabilité de gestion* ». ¹

Le reporting est un outil de contrôle qui permet de rendre compte des activités déléguées et de faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie.

Il focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués à leurs subordonnés. Ce a leur permet de vérifier le degré de leur réalisation et d'évaluer la performance des responsables.

Le reporting a pour mission principale l'information de la hiérarchie sur l'état et l'évolution des activités des unités décentralisées. Il permet de rendre compte des résultats des activités déléguées. Il fait partie du système d'information de la Direction générale Il doit contenir toutes les informations permettant à la direction générale d'une part : de suivre certaines données essentielles pour le pilotage et d'autre part : de mesurer les performances des unités.

¹ GIRAUD F., SAULPIC O., NAULLEAU O., DELMOND M-H., BESCOS P-L., « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^{ème} édition Gualino, Paris, 2004, P.144.

Conclusion au chapitre I

Ce chapitre nous a permis de bien comprendre l'indispensabilité du contrôle de gestion pour un bon fonctionnement de l'organisation que ce soit publique ou privée, du fait qu'il représente un outil permettant d'accomplir plusieurs tâches à savoir : la mesure de la pertinence des informations et leur circulation entre les différents niveaux hiérarchiques de l'entité, la sélection des éléments nécessaires à porter à la connaissance des partenaires (*salariés, clients, fournisseurs, actionnaires...*).

Le plus essentiel c'est qu'il permet d'estimer l'avenir de l'entreprise et l'évolution de sa situation à travers le temps, afin de dégager les opportunités et les contraintes qu'elle peut rencontrer dans le futur, et prendre les décisions convenables pour être bien armée à tout moment et à toute confrontation. Ceci implique que le contrôle de gestion est une fonction qui occupe une place très importante dans l'organisation, et elle doit être assignée à une personne qualifiée pour avoir la capacité d'exercer les tâches qui lui sont attribuées en faisant recours à plusieurs outils qu'on a étudié précédemment dans ce chapitre et assurer le pilotage de la performance.

L'objectif ultime étant de ressortir le lien entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise, c'est l'objet de deuxième chapitre.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

Introduction au chapitre II

Chaque entreprise cherche à atteindre ses objectifs et ses finalités qui sont fixées par ses managers, et cela d'une manière efficace et efficiente. La démarche de la performance est un dispositif de pilotage, dont l'objectif est l'amélioration de l'efficacité de l'organisation de gestion vers l'atteinte des résultats dans le cadre des moyens prédéterminés.

En effet pour la mesure de la performance plusieurs indicateurs sont mis en place par l'entreprise, ce qui permettra aux contrôleurs de gestion de comparer les réalisations aux objectifs et de suivre les activités de son entreprise afin de prendre des décisions correctives.

De ce fait, dans ce deuxième chapitre, nous essayerons de traiter le contrôle budgétaire comme un outil de pilotage de la performance d'entreprise, pour cela nous avons élaboré trois sections :

- La première section présente les différents aspects du contrôle budgétaire comme un outil du contrôle de gestion servant à comparer les prévisions aux réalisations ;
- La deuxième section traite la notion de la performance d'entreprise à travers sa définition, ses critères, caractéristiques ainsi que les typologies de ces derniers ;
- Enfin, la troisième section montre la mesure de la performance d'entreprise.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

Section1 : Pratique du contrôle budgétaire

Dans cette section nous allons présenter des généralités sur le contrôle budgétaire ainsi que l'analyse des écarts.

1. Généralités sur le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire constitue la raison de mener toute la procédure budgétaire, il permet de s'assurer que les objectifs fixés sont atteints, en comparant les prévisions aux réalisations.

1.1. Définition du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est un instrument essentiel de la gestion budgétaire qui consiste en « *La comparaison permanente des résultats réels et des prévisions différés figurant aux budgets afin de :*

- *Rechercher le (ou les) causes(s) d'écarts ;*
- *D'informer les différents niveaux hiérarchiques ;*
- *De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;*
- *D'apprécier l'activité des responsables ».*¹

Par ailleurs le contrôle budgétaire signifie tout simplement "comparaison entre prévisions et réalisations", et s'exprime dans l'équation suivante :

$$\text{Réalizations} - \text{Prévisions} = - /+ \text{Ecart}$$

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions. Il pourrait être pleinement perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion. Il incitera au dialogue et à la communication. Il permet d'évaluer la performance des acteurs et de procéder aux régularisations nécessaires.

1.2. Objectifs du contrôle budgétaire

Les systèmes de contrôle sont utilisés pour de multiples objectifs : suivi, apprentissage, signal, contrainte, surveillance, motivation et autres. Le contrôle budgétaire de son côté a pour objectif de :²

- Permettre la comparaison des réalisations avec les prévisions ;

¹ Gervais M., *Op.cit.*, P 20.

² ANTHONY R, « *Management et contrôle de gestion* », édition Dunod, paris, 2008, P. 36.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

- Dégager les écarts significatifs, les analyser et prendre les mesures correctives qui regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion ;
- Permettre la vérification de la performance des différents centres de responsabilités.

1.3. Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire

Pour qu'un contrôle budgétaire soit efficace, le contrôle de gestion se doit de :

- Définir les centres des responsabilités en évitant les chevauchements d'autorités ou les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- Servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilités, en particulier en définissant clairement les modalités de cession entre centres ;
- Décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme ;
- Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

Sous ces conditions, le contrôle budgétaire pourra pleinement être perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion.

1.4. Les caractéristiques du contrôle budgétaire

Les caractéristiques du contrôle budgétaire sont :¹

- **Le contrôle budgétaire est une composante du contrôle de gestion :** Il participe au système d'information du contrôle de gestion en faisant apparaître les écarts entre les prévisions et les réalisations et en identifiant les causes de ces écarts. Dans certaines organisations, le contrôle de gestion se limite au contrôle budgétaire ;
- **Le contrôle budgétaire est un contrôle rétrospectif :** Il s'intéresse à la période passée en comparant les réalisations aux prévisions traduites dans les budgets et en analysant les causes des écarts ;
- **Le contrôle budgétaire a une dominante financière :** Il s'appuie sur une approche comptable de l'organisation et fournit des indicateurs financiers (*exprimés en unités monétaires*) ;

¹ Brigitte Doriath., Christiane Goujet., «Gestion prévisionnelles et mesure de la performance », édition Dunod, Paris, 2008, P. 199.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

- **Le contrôle budgétaire informe les responsables sur le degré de réalisation des budgets**

Il permet ainsi :

- D'évaluer la performance des acteurs ;
- Il favorise une gestion par exception en ne s'intéressant qu'aux écarts les plus significatifs. Ainsi, le contrôle budgétaire participe à la maîtrise de la performance au moyen d'un pilotage par les écarts.

1.5. Utilités du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs utilités suivantes :

- Il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne ;
- Il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;
- Il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion ;
- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;
- Il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

1.6. Les limites du contrôle budgétaire

Plusieurs limites ont été adressées au contrôle budgétaire :

- Risque de non application par les opérationnels qui n'utilisent pas les informations fournies par le système pour les actions correctives ;
- Importance du nombre d'écarts limitant les possibilités de contrôle ;
- Incertitude des prévisions ;
- Le centre de responsabilité ne dispose pas d'une réelle autonomie dans ses décisions.

2. Présentation des écarts budgétaires

Le principe du contrôle budgétaire consiste en la détection des écarts permettant d'évaluer le niveau de réalisation des objectifs préalablement fixés.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

2.1. Définition d'un écart

« Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée qui est en général la valeur réelle, et la valeur de référence qui peut être une valeur budgétée standard ou prévisionnelle de cette même donnée ». ¹

2.2. Elaboration des écarts budgétaires

Le contrôle budgétaire signifie une comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations. En pratique, il ne peut y avoir de gestion budgétaire sans contrôle budgétaire. Au sens comptable, cette comparaison dégage trois types d'écarts :

- Ecart positif ;
- Ecart nul ;
- Ecart négatif.

Il s'agit donc d'examiner les écarts significatifs dont la valeur est supérieure à 5% par rapport au budget, et de tenter d'expliquer la raison de leur existence et ce que l'on peut faire pour remédier à la situation. Les écarts sont souvent qualifiés de « favorables » ou de « défavorables ».

Un écart **favorable** est constaté :

- Lorsque les produits réels sont supérieurs aux produits budgétés ;
- Lorsque les dépenses réelles sont inférieures à dépenses budgétées.

Un écart **défavorable** est constaté :

- lorsque les produits réels sont inférieurs aux produits budgétés ;
- lorsque les dépenses réelles dépassent les dépenses budgétées.

2.3. Analyse des écarts

Dans la pratique du contrôle budgétaire, l'analyse des écarts constitue un des instruments de base utilisés par les entreprises pour vérifier si les prévisions ont été respectées, les écarts sont calculés par la différence entre les éléments réels et les éléments budgétés. Elle permet de constater un écart favorable ou défavorable pour l'entreprise.

L'analyse des écarts s'articule autour de trois étapes importantes ci-après ;

A. Constatation des écarts : qui permet de contrôler la gestion en ce qu'elle :

- Joue un rôle d'alerte ;
- Déclenche l'analyse corrective de manière à replacer l'entreprise sur la trajectoire conduisant aux objectifs.

¹ COSSUS C, « *Ecart et contrôle budgétaire* », édition Vuibert, Paris, 1989, P.21.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

L'écart peut mettre en évidence :

- L'amélioration des performances : écart inférieur à zéro = écart favorable ;
- La détérioration des performances : écart supérieur à zéro = écart défavorable.

B. Ventilation des écarts : les écarts ont pour objectif de fournir aux responsables, une information exploitable, donc sélective et significative.

C. Exploitation des écarts : détermination des causes des écarts :

D'où la nécessité de calculer les écarts de deux manières :

- En valeur absolue :

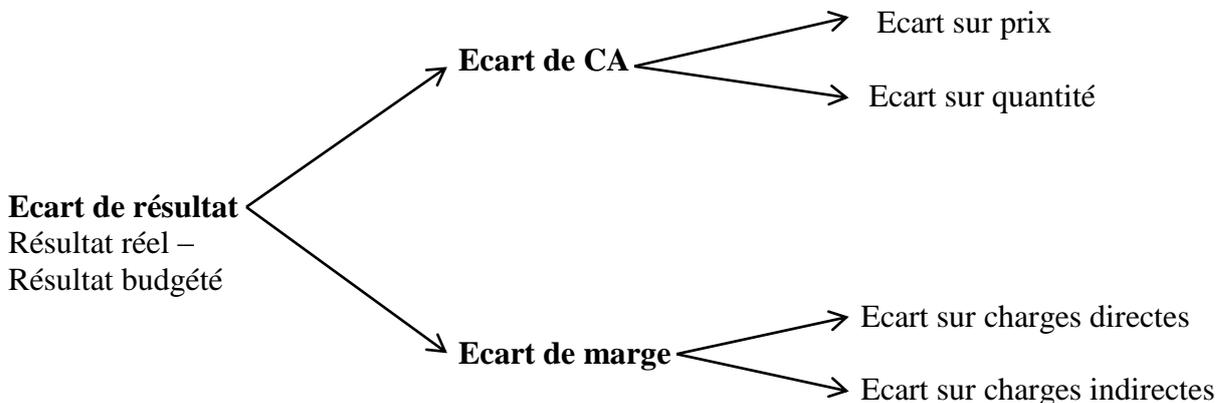
$$\text{Ecart} = \text{Réalizations} - \text{Prévisions}$$

- En valeur relative ou en pourcentage :

$$\text{Ecart} = \frac{\text{Réalizations} - \text{Prévisions}}{\text{Prévisions}}$$

Le schéma suivant présente une articulation des analyses des écarts :

Schéma N°3 : Articulation des analyses des écarts



Source : DORIATHB B., « Contrôle de gestion », 5^{ème} édition Dunod, Paris, 2008, P. 74.

2.4. Calcul des écarts

Le calcul des écarts consiste à dégager les différences qui existent entre les données prévisionnelles et les données réelles, afin de rechercher leurs causes et mesurer leurs impacts, d'identifier les responsabilités et informer les acteurs pour qu'ils prennent les mesures

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

correctives nécessaires. Seuls les écarts significatifs, c'est-à-dire ceux qui dépassent le seuil de tolérance fixé par l'entreprise, doivent faire l'objet d'une analyse.

L'analyse des écarts comporte ainsi deux phases : la détermination des écarts significatifs ainsi que leur interprétation.

2.4.1. Ecart sur chiffre d'affaires

L'écart sur chiffre d'affaires est la différence entre le chiffre d'affaires réel et le chiffre d'affaires préétabli.

$$\mathbf{E/CA = CA\ réel - CA\ prévu}$$

Lorsque l'écart sur chiffre d'affaires est positif (favorable), cela signifie que le chiffre d'affaires réalisé est supérieur à celui prévu. Par contre, lorsqu'il est négatif (défavorable) signifie que le chiffre d'affaires réalisé est inférieur à celui prévu par l'entreprise. Une étude pertinente des causes des écarts est menée en décomposant cet écart global en un écart sur prix et un écart sur quantité.

L'analyse de l'écart sur CA permet de le décomposer de 2 sous écarts :

$$\mathbf{E/P = (prix\ réel - prix\ budgété) \times quantité\ réelle}$$

$$\mathbf{E/Q = (quantité\ réelle - quantité\ prévisionnelle) \times prix\ budgété}$$

L'écart sur le chiffre d'affaire peut être justifié par rapport aux causes suivantes :

- Délai de livraison trop long ;
- Démarrage des nouveaux produits plus rapide ou plus lent que prévu ;
- Capacité de production saturée ;
- Apparition de nouveaux concurrents ;
- Evolution du taux de change.¹

2.4.2. Ecart sur marge

Le calcul des écarts sur marge consiste à comparer les marges réelles et les marges prévues pour mettre en évidence des écarts significatifs.

$$\mathbf{E/M = Marge\ réelle - Marge\ préétabli}$$

Lorsque un écart sur marge est positif (*favorable*), cela signifie que la marge réalisée est supérieur à celle budgétée. Par contre, lorsqu'il est négatif (*défavorable*), signifie que la

¹ SELMER C., « *Construire et défendre son budget* », édition Dunod, Paris, 1979, P.210.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

la marge réelle est inférieure à celle prévue. Il s'agit de mesurer l'impact financier dû d'une part à la hausse du volume des ventes (*écart sur quantité*) et d'autre part à la baisse du prix (*écart sur prix*) :

▪ **Ecart sur quantités**

L'écart sur quantité (E/Q) mesure l'impact financier de l'écart des ventes en volume. Il se calcule de la façon suivante :

$$E/Q = (\text{quantité réelle} - \text{quantité prévue}) \times \text{marge prévue}$$

▪ **Ecart sur prix**

L'écart sur prix (E/P) évalue l'impact financier des variations de prix sur le marché par rapport aux prévisions. Il se calcule de la façon suivante :

$$E/P = (\text{marge réelle} - \text{marge prévue}) \times \text{quantité réelle}$$

2.4.3. Ecart sur charges directes

Pour les charges directes, il s'agit essentiellement des matières premières (MP) et la main d'œuvre directe (MOD).

L'écart global est déterminé par la différence entre le coût constaté et le coût préétabli de la production réelle. Cet écart s'analyse en déterminant deux sous écarts :

▪ **Ecart sur matières premières**

L'écart sur matières premières se décompose en deux sous écarts :

$$\begin{aligned} E/C &= (\text{coût réel} - \text{coût prévu}) \times \text{quantités réelle} \\ E/Q &= (\text{quantités réelles} - \text{quantités prévues}) \times \text{coût prévu} \end{aligned}$$

L'écart sur quantité peut être dû aux raisons suivantes :

- Un défaut de qualité ;
- Non-conformité des livraisons ;
- Commande oublié ou mal passées ;
- Modification du programme des ventes ou de production ce qui engendre une consommation réelle différente à la consommation prévue.¹

Les causes possibles d'un écart sur prix :

¹ SELEMER C., *Op.cit.* P. 210.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

- Variation des prix imprévus ou d'une politique d'approvisionnement ;
- Inflation ;
- Ecart de prix d'achat : pénurie MP, baisse conjoncturelle, promotion des fournisseurs...¹

▪ Ecart sur main d'œuvre directe

Les écarts sur main d'œuvre directe peuvent être des écarts sur temps (ou quantité) et écarts sur taux (ou coût).

$$\begin{aligned} E/T &= (\text{temps réel} - \text{temps préétabli}) \times \text{taux horaire préétabli} \\ E/TH &= (\text{taux horaire réel} - \text{taux horaire préétabli}) \times \text{temps réel} \\ \text{Ecart global sur main d'œuvre (EG/MO)} &= E/T + E/TH \end{aligned}$$

Les causes possibles d'un écart sur main d'œuvre

- Qualité médiocre entraîne des rebuts ou excellente qualité entraîne une hausse des rendements ;
- Machine mal réglées ;
- Emploi de personnel insuffisamment qualifié ;
- Maladies, grèves, démissions et remplacement ;
- Recours plus ou moins fréquent aux heures supplémentaires et au personnel intérimaire.²

2.4.4. Ecart sur charges indirectes

L'écart sur coût du centre d'analyse peut être décomposé en écart de rendement, écart de budget et écart d'activité :

▪ L'écart sur rendement

L'écart sur rendement est un écart sur quantités. Il exprime la plus ou moins bonne utilisation des facteurs de production mis en œuvre dans le centre d'analyse. Il se calcule de la façon suivante :

$$\begin{aligned} \text{Ecart sur rendement} &= \\ &(\text{Quantité réelle} - \text{Quantité prévue}) \times \text{Coût d'une unité d'œuvre prévu} \end{aligned}$$

▪ L'écart sur budget

Cet écart exprime la différence entre le montant des charges indirectes réellement constaté pour le centre d'analyse et le coût préétabli à l'activité réelle.

¹ SELEMER C., *Op.cit.* P. 210.

² *Idem* P.211.

$$\text{Ecart sur budget} = \text{coût réel} - \text{coût budgété pour l'activité réelle}$$

▪ **L'écart sur activité**

Cet écart exprime la différence entre les charges fixes budgétées et les charges imputées à la production réelle pour le niveau d'activité réelle.

$$\text{Ecart sur budget} = \text{Coût réel} - \text{Coût budgété pour l'activité réelle}$$

2.4.5. Ecart sur résultat

L'écart sur résultat est la différence entre le résultat réel et le résultat budgété.

$$\text{E/R} = \text{Résultat réel} - \text{Résultat prévu}$$

Les écarts doivent être qualifiés (*favorable ou défavorable*) selon qu'ils traduisent un impact positif ou négatif sur la performance de l'entreprise.

Section 2 : La notion de la performance d'entreprise

Dans cette section, nous représenterons la notion de la performance d'entreprise à travers sa signification, ses critères, caractéristiques, ainsi que ses typologies.

1. Définitions de la performance de l'entreprise

La performance peut être définie de plusieurs manières. A cet effet, nous retrouvons plusieurs interprétations selon les auteurs.

Pour **KHEMAKHEM A.**, dans son ouvrage « *dynamique de contrôle de gestion* » a expliqué la notion de performance de la manière suivante : « *la performance est un mot qui n'existe pas en français classique. Il provoque beaucoup de confusion. La racine de ce mot est latine, mais c'est l'anglais qui lui a donné sa signification. Les mots les plus proches de performance sont « performer » en latin, « to perform » et « performance » en anglais* ».

Le rappel de ces mots suffira à préciser le sens donné à la performance en contrôle de gestion :

- **Performance signifie** : donner entièrement forme à quelque chose. La performance du personnel d'une organisation consiste à donner forme et réalité au système de normes projeté et planifié par les dirigeants ;
- **To perform signifie** : une tâche avec régularité, méthodes et application, l'exécuter, la mener à son accomplissement d'une manière plus convenable plus particulièrement, c'est donner effet à une obligation, réaliser une promesse, exécuter les clauses d'un contrat ou d'une commande.¹

« Le terme performance désigne dans le champ de la gestion de multiples significations qui s'articule autour des trois sens primaires ci-dessous :

- La performance est succès : La performance n'existe pas en soi, elle est fonction des présentations de la réussite, variable selon les entreprises, selon les auteurs ;
- La performance est résultat de l'action : Dans cette acceptation, la performance est mesurée en comparant un résultat obtenu à l'objectif fixé ;
- La performance est une action : Dans ce sens la performance est la mise en actes d'une compétence qui n'est qu'une potentialité, c'est-à-dire, elle est appréhendée à partir des moyens, des compétences et des qualités mise en œuvre pour attendre des résultats».²

¹ KHEMAKHEM A., « *La dynamique du contrôle de gestion* », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 1976, P.6.

² FERISELLI A. N., SIRE B., « *Performance et ressources humaines* », édition Economica, Paris, 1996, P.19.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

« Le concept de performance fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation ».¹

Ainsi, pour **LORINO P.**, « Est performant dans l'entreprise tout ce qui et seulement ce qui contribue à améliorer le couple **valeur/coût** c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur »².

Selon **MACHESNAY**, « La performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché ».³

Nous résumons la notion de performance dans le domaine de la gestion comme le résultat essentiel de l'ensemble des efforts d'une entreprise ou d'une organisation. Ces efforts consistent à faire les bonnes choses, de la bonne façon, rapidement, au bon moment, au moindre coût, pour produire les bons résultats répondant aux besoins et aux attentes des clients, leur donner satisfaction et atteindre les objectifs fixés par l'organisation.

2. Les critères de la performance d'entreprise

La performance d'entreprise peut être appréciée suivant un certain nombre de critères. Mais il n'existe pas de critères uniques, ni une liste exhaustive répertoriant les différents critères de performance, nous citons :

2.1. La notion d'efficacité

L'efficacité est définie comme : « Le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés. De ce fait, plus les résultats sont proches des objectifs visés, plus le système est efficace. On s'exprimera donc par degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système ».⁴

L'efficacité est la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire, à atteindre un résultat conforme à l'objectif en répondant à la question suivante : est-ce que l'objectif est atteint ? Une nouvelle question vient d'apparaître : existe-t-il une autre alternative plus efficace, pour atteindre les mêmes résultats ?

D'une manière plus brève, l'efficacité est résumée dans la formule suivante :

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

¹ DORIATH B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} édition Dunod, Paris, P.129.

² LORINO P., « Méthode et pratique de la performance », éditions d'Organisations, Paris, 2003, P.5.

³ MACHESNAY., « Economie d'entreprise », Eyrolles, 1991, p.38.

⁴ BOISLANDELLE D., « Dictionnaire de gestion : vocabulaire, concepts et outils », éd Economica, Paris, 1988, P.84.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

2.2. La notion d'efficience

« L'efficience, quant à elle, maximise la quantité obtenue à partir d'une quantité donnée de ressources ou minimise la quantité de ressources consommées pour une production donnée ».¹

En somme, « L'efficience est le rapport entre le résultat obtenu et les ressources utilisées. L'exigence d'efficience correspond ainsi à l'atteinte du résultat, avec un minimum de ressources mobilisées (temps minimal, efforts limités, économie de moyens) »².

Nous entendons alors par efficience, le rapport entre les biens ou les services produits, d'une part, et les ressources utilisées pour les produits, d'autre part. L'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens et des capacités en relation avec les résultats. L'efficience est l'utilisation rationnelle des ressources ou des moyens, c'est d'atteindre un objectif par un minimum de ressources.

Le ratio suivant permet de mesurer l'efficience :

$$\text{Efficience} = \text{Résultat atteint} / \text{Moyens mise en œuvre}$$

2.3. La notion de pertinence

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

2.4. La notion d'économie

« L'économie étudie la manière dont les individus, les groupes, les sociétés utilisent des ressources rares en vue de satisfaire au mieux leurs besoins ».³

Autrement dit, la notion d'économie consiste à acquérir des ressources financières, humaines et matérielles, d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

3. Les objectifs de la performance d'entreprise

La mesure de la performance des entreprises ne peut constituer une fin en soi.

¹ MALO J-L., MATHE J-C., « L'essentiel du contrôle de gestion », 2^{ème} éd d'Organisation, Paris, 2000, P.106.

² MEIER O., « Dico du manager », édition Dunod, Paris, P.70.

³ CAPUL J-Y., GARNIER O., « Dictionnaire d'économie et de sciences sociales », éd Hatier, Paris, 2005, P.145.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

Elle vise en effet une multitude d'objectifs et de buts qui se regroupent comme suit :

- La recherche du profit maximum ;
- La survie de l'entreprise ;
- L'augmentation du chiffre d'affaire ;
- L'atteinte des objectifs fixés ;
- Développer des produits innovants, créativité du personnel et les parts de marché ;
- Récompenser les performances individuelles ;
- Améliorer les processus de fabrication ;
- Renforcer et améliorer la sécurité au travail ;
- Améliorer la rentabilité ;
- Réduire les coûts de fabrication ;
- Lancer de nouveaux produits et respecter les délais de livraison ;
- Identifier et évaluer les compétences-clés ;
- Consolider et développer les savoir-faire ;
- Fidéliser la clientèle et anticiper leur besoin.¹

4. Les caractéristiques de la performance d'entreprise

La performance d'entreprise regroupe un ensemble de caractéristiques qui peuvent être énumérées dans les points suivants :

4.1. La performance est un support à des jugements

Elle implique un jugement de valeurs des effets de l'organisation sur son environnement. Ce concept possède, en tant que construit social, autant de significations qu'il existe des individus ou de groupes qui l'utilisent.

Alors la performance reste une affaire de perception. Pour un dirigeant, elle pourra être la rentabilité ou la compétitivité de l'entreprise ; pour un employé, elle pourra être le climat du travail, et pour un client la qualité des services rendus.

4.2. Les composants de la performance évoluent dans le temps

Les critères d'évaluation internes et ceux définis par l'environnement se modifient. Ainsi, des facteurs qui conditionnent le succès de l'entreprise pendant une phase d'innovation peuvent se révéler incompatible avec ceux exigés pendant une phase de développement. Il

¹ CAILLAT A., « *Management des entreprises* », édition HACHETTE LIVRE, 2008, P. 38.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

faut admettre qu'il existe des combinaisons des facteurs humains, techniques, financiers, organisationnels, qu'ils sont efficace dans un contexte donné et qui ne le sont plus dans l'autre. Ces combinaisons sont multiples, et changent au cours du temps.

4.3. La performance comme indicateur de pilotage

La performance se pilote. De nombreux auteurs proposent aux dirigeants une grille de lecture de l'entreprise comprenant des indicateurs qui se complètent et s'éclairent mutuellement et qui sont reliés à des objectifs multiples.

Par la suite, la performance à un effet rétroactif sur l'organisation. Elle agit sur le comportement des dirigeants. Si les résultats sont en dessous des objectifs, les responsables vont reconsidérer les choix stratégiques.

Nous résumons les caractéristiques de la performance d'entreprise comme suit :

- Elle se mesure, d'où la nécessité de construire ou d'utiliser des indicateurs qualitatifs ou quantitatifs adaptés ;
- Elle s'apprécie, en s'appuyant sur des comparaisons dans le temps (*évolution de la valeur des indicateurs de l'organisation sur plusieurs années*) et dans l'espace (*à partir des valeurs des indicateurs d'organisation comparables lorsqu'ils sont disponibles*) ;
- Elle s'explique par des facteurs internes (*liés aux acteurs*) ou externes (*liés aux fluctuations de l'environnement*).

5. L'amélioration de performance d'entreprise

« L'amélioration de performance d'entreprise est une décision stratégique qui nécessite à recourir à plusieurs techniques, notamment de :

- *Privilégier le recours à une stratégie pour faire face aux concurrents en analysant l'évolution et les caractéristiques du marché ;*
- *Accorder plus d'importance à l'évolution des compétences grâce au développement, à la diffusion des technologies, à l'amélioration du savoir-faire. Ces facteurs contribuent à faire hisser l'entreprise à un niveau plus performant que celui de la concurrence ;*
- *Contrôler l'ensemble des aspects de l'entreprise pour mieux atteindre les objectifs et résister aux aléas de la concurrence et du marché ;*
- *Assurer une meilleure gestion des ressources humaines pour atteindre un niveau de production, de ventes et de résultats supérieur à celui de la concurrence sur le plan quantitatif ou qualitatif ;*

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

- Favoriser un changement permanent adapté aux évolutions du marché et de l'environnement ». ¹

6. Typologies de la performance l'entreprise

A travers le temps et avec le développement du monde économique des entreprises, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire.

La performance de l'entreprise résulte aussi de sa capacité à être intégrée dans un environnement concurrentiel instable, à comprendre et maîtriser les règles du jeu. Nous pouvons distinguer quatre (4) types de performance.

6.1. La performance organisationnelle

La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre.

Selon **KALIKAM**, « *La performance organisationnelle porte sur la structure organisationnelle de l'entreprise et pas sur sa nature économique ou sociale* » ².

Il propose quatre aspects de l'efficacité de la performance organisationnelle :

- Le respect de la structure formelle de l'entreprise qui correspond à la structure officiellement définie par la Direction ;
- Les relations entre les services (*intégration organisationnelle*) : la recherche de la minimisation des conflits reflète un besoin de coordination nécessaire à l'efficacité ;
- La qualité de la circulation de l'information entre les services de l'entreprise et entre la Direction de l'entreprise et différents niveaux de la hiérarchie ;
- La flexibilité de la structure qu'il s'agit de l'aptitude de la structure organisationnelle à se changer elle-même pour s'adapter aux contraintes de l'environnement ou pour les anticiper en intégrant par exemple une modification de la structure de l'entreprise.

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquelles déterminent à leur tour les requis professionnels. Dans cette théorie, la performance a eu assez spontanément tendance à

¹ LAKHLEF B., « *Création et gestion d'entreprise* », éd Grands-Alger-Livres, Alger, 2008, P.166-167.

² KALIKA M., « *Structure d'entreprise : réalité, déterminants, performance* », éd Economica, Paris, 1995, P.340

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

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

6.2. La performance stratégique

La performance stratégique est définie comme le maintien d'une certaine distance avec les concurrents, à travers une logique de développement à long terme entretenue par une forte motivation de tous les membres de l'organisation.

La performance stratégique est associée à :

- La capacité à remettre en cause les avantages stratégiques acquis ;
- La définition d'un système de volontés visant le long terme ;
- La capacité de l'entreprise à développer un avantage compétitif durable ;
- La capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge ;
- L'excellence à tous les niveaux de l'entreprise.

Pour **PORTER M.**, « *La recherche de performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voir à s'approprier, les règles du jeu concurrentiel dans un secteur* ». ¹

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

6.3. La performance humaine

La performance humaine de l'entreprise ne dépend pas seulement des savoirs faire des dirigeants mais aussi de son utilisation. Elle est définie comme un ensemble de connaissances théoriques, méthodologiques et pratiques par les responsables de l'entreprise à ses différents niveaux. ²

La question de la performance humaine est une préoccupation fondamentale de tous les acteurs de l'entreprise aujourd'hui. Elle est perçue, aussi bien du côté des dirigeants d'entreprises que du côté des salariés, comme le facteur essentiel contribuant à la performance économique de l'entreprise.

¹ PORTER M., « *L'avantage concurrentiel* », Ed inter Edition, Paris, 1992, P.15.

² BOSQUET R., « *Fondement de la performance humaine dans l'entreprise* », éd d'Organisation, Paris, 1989, P.9.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

Pour **LEBAS M.**, « 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 leur sens de l'initiative pour faire face aux aléas du travail. La performance humaine est alors définie comme une question de potentiel de réalisation. Par conséquent, la performance est un concept qui a trait au futur et non au passé ».¹

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

6.4. La performance sociale

« Au niveau de l'organisation, la performance sociale est souvent définie comme le rapport entre son effort social et l'attitude de ses 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'organisation. Ou encore l'intensité avec laquelle chaque individu adhère et collabore aux propos et aux moyens de l'organisation. Certains critères présentent le climat social et la satisfaction du personnel comme principaux indicateurs de la performance sociale. Afin d'évaluer cette performance, les critères suivants peuvent être utilisés :

- La nature des relations sociales et la qualité des prises de décisions collectives ;
- Le niveau de satisfaction des salariés mesurés par les sondages et les enquêtes d'opinion ;
- Le degré d'importance des conflits et des crises sociales (grèves, absentéisme) ;
- La rémunération moyenne du personnel ».²

¹ LEBAS M., « Performance : mesure et management », Groupe HEG, Paris, 1998.

² BAYED M., « Performance sociale et performance économique dans les PME industrielle », Annales du Management, 1992, P.381.

Section 3 : La mesure de la performance d'entreprise

La mesure de la performance d'entreprise est un mécanisme de contrôle qui sert à attirer l'attention des responsables de l'entreprise sur les éléments de la situation qui ont été contrôlés. Elle sert à mobiliser les membres de l'entreprises afin d'atteindre les objectifs fixés.

1. Les indicateurs de la performance d'entreprise

Les indicateurs de la performance d'une entreprise sont des grandeurs financière qui permettent de mesure la performance des entreprises en valeurs monétaire. Ces indicateurs sont multiples et dépendent d'une organisation à une autre.

1.1. Définition d'un indicateur de performance

Selon **VOYER P.**, un indicateur de performance est défini comme « *Une mesure liée à une valeur ajoutée, au rendement, aux réalisations et à l'atteinte des objectifs, aux résultats d'impact et aux retombées* ». ¹

1.2. Elaboration des indicateurs de performance

La mise en place des indicateurs de performance visant à apprécier les résultats d'une unité ou d'un responsable suppose le respect de certains principes sous peine d'entacher le climat social de l'entreprise par une incompréhension voir un refus des critères retenus. Imprégnés de ces règles, le contrôleur de gestion peut alors procéder à l'identification des indicateurs. Parmi ses principes de base :

1.2.1. Principe d'exhaustivité

Des lors que l'on introduit une mesure de performance, elle doit porter sur tous les éléments d'activité qui peuvent être contrôlés. Si des activités restent non éclairées par les indicateurs choisis, elles seront naturellement délaissées par les acteurs au profit de celles mesurées .

1.2.2. Principe d'indépendance

La mesure de performance du centre de responsabilité doit être faite indépendamment de celles des autres centres. Les résultats d'un acteur doivent pouvoir être isolés des actions et des décisions d'autres membres de l'entité afin d'éviter des transferts de performance de centre à centre.

¹VOYER P., « *Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance* », 2^{ème} édition, 2002, P. 64.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

1.2.3. Principe de contrôlabilité

La mesure de la performance ne doit porter que sur des éléments sur lesquels le responsable peut agir.

Il doit maîtriser l'ensemble des variables à l'origine de couple coût/performance.

1.2.4. Principe de permanence des indicateurs

Un tableau de bord doit présenter des indicateurs faisant l'objet de mesure périodiques, mais qui s'inscrivent dans une certaine longévité autorisant un suivi et une interprétation des évolutions constatées.

1.2.5. Principe de cohérence organisationnelle

La mesure de la performance réalisée doit permettre l'attribution des responsabilités aux acteurs, cette possibilité est obtenue grâce à une superposition des périmètres de l'organigramme et des tableaux de bord.

1.3. Les caractéristiques d'un bon indicateur

Les caractéristiques d'un bon indicateur ou de tout autre instrument de mesure sont les mêmes, nous cherchons à respecter plusieurs critères regroupent en quatre volets que sont :

1.3.1. La pertinence

L'indicateur doit permettre de mesurer, il doit être spécifique au contexte étudié et avoir une signification pour l'utilisateur et pour l'objet.

1.3.2. La qualité et la précision de mesure

L'indicateur doit être précis, claire et bien formulé. En outre il doit faire ressortir toute variation significative de l'objet de mesure dans le temps et dans l'espace.

1.3.3. La faisabilité ou disponibilité des données

Cela signifie qu'on doit avoir les informations nécessaires pour produire l'indicateur, et il doit être facile à déterminer et au moindre coût.

1.3.4. La convivialité

Elle représente la possibilité opérationnelle, visuelle et cognitive d'utiliser correctement et confortablement l'indicateur. C'est-à-dire simple, clair, et bien illustré.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

2. Les indicateurs de mesure de la performance d'entreprise

Pour la mesure de la performance plusieurs indicateurs sont mis en place par l'entreprise, ce qui permettra au contrôleur de gestion de suivre les activités de son entreprise et de prendre des décisions correctives.

2.1. Les indicateurs de mesure de la performance commerciale

« La mesure de la performance commerciale est d'effectuer une analyse approfondie du :

- **Produits** : Il faut calculer le chiffre d'affaires par produit fabriqué par l'entreprise et étudier son évolution sur plusieurs années ;
- **Marché** : L'évolution du marché pour chaque produit est tout aussi fondamentale, il représente la part des ventes d'une entreprise comparée aux ventes totales de tous les offreurs du marché ;
- **Concurrence** : L'évaluation de la concurrence est un indicateur important de la performance commerciale. Elle permet de calculer la/ou les parts de marché de l'entreprise et leurs évaluations dans le temps ;
- **Clientèle** : Il faut connaître le comportement du consommateur par une analyse qualitative (analyse des besoins, les goûts, les comportements de la clientèle) et la structure de la clientèle puisque certains clients occupent une place très significative dans les débouchés de l'entreprise et peuvent donc exercer un pouvoir ;
- **Action commerciale** : C'est la mise en œuvre par la force de vente (représentants, vendeurs). Elle consiste en la promotion du ou des produits, la distribution, la connaissance du marché et de la clientèle ».¹

La finalité de l'entreprise est de maximiser son profit en vendant ses produits. Dans ce cas l'entreprise doit être performante commercialement.

2.2. Les indicateurs de mesure de la performance financière

La mesure et l'amélioration de la performance financière d'entreprise s'effectue par l'analyse des documents comptables et financiers telle que le bilan financier et les ratios.

2.2.1. L'analyse du bilan financier

Le bilan financier présente la situation financière à la date de l'arrêté comptable.

Il permet de dégager les équilibres financiers suivant :

¹ RIVET A., « Gestion financière », édition Ellipses, Paris, 2003, P.12-16.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

2.2.1.1. Fonds de Roulement Net (FRN)

« Le FRN correspond à des ressources permanentes et a pour objectif de contribuer à financer les actifs circulants que sont les stocks, les actifs réalisables et disponibles. Le FRN constitue une marge de sécurité pour assurer le fonctionnement et l'exploitation de l'entreprise ».¹

Le FRN est calculé de deux manières :

$$\begin{aligned} \text{FRN} &= \text{Les capitaux permanents} - \text{Les immobilisations nettes} ; \\ \text{FRN} &= \text{Actif circulant} - \text{Dettes à court terme} ; \end{aligned}$$

2.2.1.2. Le Besoin en Fond de Roulement (BFR)

« Le BFR est le besoin de financement qu'entraîne essentiellement le déroulement permanent du cycle achats, production, ventes ».²

$$\text{Le BFR} = \text{Actif circulant} - \text{Passif circulant}$$

2.2.1.3. La Trésorerie Nette (BFR)

« La TN est l'excédent (ou l'insuffisance) du fond de roulement par rapport au besoin en fond de roulement que résulte la trésorerie positive (ou négative). La TN est une fonction d'équilibrage, elle permet d'équilibrer le total des ressources et des emplois ».³

La TN peut être calculée de deux manières :

$$\begin{aligned} \text{TN} &= \text{Les disponibilités} - \text{Les dettes financières à court terme} ; \\ \text{TN} &= \text{FRN} - \text{BFR} \end{aligned}$$

2.2.2. L'analyse des ratios

L'analyse de certains ratios permet de suivre et de mesurer l'évolution des performances économique et financière ainsi de porter un jugement très rapide sur l'entreprise.

« Un ratio exprime le rapport entre deux valeurs. Les ratios sont utilisés pour effectuer des comparaisons dans le temps et dans l'espace ».⁴

Il existe un nombre important de ratios. Nous allons :

¹ GAUGAIN M., SAUVEE-CRAMBERT R., « Gestion de trésorerie », 2^{ème} éd Economica, Paris, 2007, P.10.

² ROUSSELOT P., VERDIE J-F., « La gestion de trésorerie », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2004, P. 16.

³ SELMER C., « Toute la fonction finance », édition Dunod, Paris, 2006, P.102.

⁴ BUISSART C., « Analyse financière », édition FOUCHER, Paris, 1999, P. 75.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

2.2.2.1. Le ratio d'endettement global

Le taux d'endettement net est un ratio qui met en évidence le poids de l'endettement d'une entreprise par rapport à ses capitaux propres. Il indique la proportion dans laquelle une entreprise se finance : sources extérieures (*emprunts et dettes financières*) versus sources intérieures (*associés et actionnaires*).

$$\text{Ratio d'endettement global} = \text{Dettes} / \text{Fonds propres}$$

2.2.2.2. Les ratios de liquidité

La liquidité du bilan traduit la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à court terme à l'aide des actifs de même nature.

Trois ratios de liquidité sont à utiliser dans l'analyse de la liquidité d'une entreprise :

-Le ratio de liquidité générale

Ce ratio mesure le degré de couverture du passif à court terme par les actifs à court terme.

$$\text{Ratio de liquidité générale} = \text{Actif circulant} / \text{DCT}$$

-Le ratio de liquidité réduite

Il est égal au rapport de l'actif circulant (à moins d'un an) hors stocks au passif exigible à court terme, il exprime la liquidité de l'entreprise en excluant les stocks car leur liquidité peut être incertaine.

$$\text{Ratio de liquidité limitée} = (\text{VR} + \text{VD}) / \text{DCT}$$

-Le ratio de liquidité immédiate

Ce ratio exprime la couverture des dettes à court terme par les disponibilités.

$$\text{Ratio de liquidité immédiate} = \text{Disponibilités} / \text{DCT}$$

2.2.2.3. Les ratios de solvabilité

La solvabilité exprime la capacité de l'entreprise à rembourser l'intégralité de ses dettes par la vente de tous ses actifs, elle est appréciée dans l'optique d'une liquidation de l'entreprise.

$$\text{Ratio de solvabilité} = \text{Capitaux propres} / \text{Total passif}$$

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

2.2.2.4. Le ratio d'autonomie financière

D'après la norme, les capitaux propres doivent couvrir au minimum un tiers des dettes. Plus le ratio est élevé, plus l'autonomie financière de l'entreprise est grande.

$$\text{Ratio d'autonomie financière} = \text{capitaux propres} / \text{total des}$$

2.2.2.5. Ratio de rentabilité financière ROE (Return On Equity)

Le ratio rentabilité financière permet de comparer les performances de l'entreprise à la rentabilité attendue par les actionnaires. Il s'exprime par le rapport entre le résultat net et les capitaux propres.

$$\text{ROE} = \text{Résultat net} / \text{Capitaux propres}$$

2.2.2.6. Ratio de rentabilité économique ROI (Return On Investment)

« Le ratio de rentabilité économique mesure la rentabilité générée par l'entreprise sur ses investissements ».¹

$$\text{ROI} = \text{Résultat net} / \text{Capitaux investis}$$

2.3. Les indicateurs de mesure de la performance économique

La performance économique correspond aux résultats présentés par la comptabilité. Elle réside dans la suivie de l'entreprise et sa capacité à atteindre les objectifs fixés avec un moindre coût. Il s'agit principalement des soldes intermédiaires de gestion.

2.3.1. L'analyse du tableau des soldes intermédiaires de gestion (SIG)

Le tableau des soldes intermédiaires de gestion comprend sept soldes successifs obtenus par différences entre certains produits et certaines charges.

Les deux premiers soldes sont destinés à l'analyse de l'activité de l'entreprise, alors que les cinq suivants sont consacrés à l'analyse du résultat.

¹ MELYON G., « *Gestion financière* », 4^{ème} édition Bréal, Paris, 2007, P. 166.

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

2.3.1.1. La marge commerciale

La marge commerciale ne peut être calculée que dans les entreprises commerciales ou dans les entreprises industrielles qui assurent une activité de négoce.

$$\text{Marge commerciale} = \text{vente des marchandises} - \text{coût d'achat des marchandises}$$

2.3.1.2. La production de l'exercice

Ce solde est l'indicateur qui mesure le mieux le niveau d'activité de transformation de l'entreprise, quel que soit le sort des produits de cette activité (*vente, stockage, immobilisation*).

$$\text{Production de l'exercice} = \text{Production vendue} + \text{Production stockée} + \text{Production Immobilisée}$$

2.3.1.3. La valeur ajoutée (VA)

La VA mesure le surplus de richesse créé par l'entreprise dans l'exercice de son activité. La VA est partagée entre les différents partenaires de l'entreprise : salariés, Etat, banque, actionnaires, entreprise elle-même.

$$\text{VA} = \text{Production} - \text{Achats réalisés auprès des tiers}$$

2.3.1.4. L'excédent brut d'exploitation (EBE)

L'excédent brut d'exploitation est un solde particulier qui représente le surplus créé par l'exploitation. Il est créé par l'entreprise après rémunération du facteur de production et des impôts liés à la production.

$$\text{E.B.E} = \text{VA} + \text{subventions d'exploitation} - \text{impôts, taxes et versements assimilés} - \text{Charges du personnel}$$

2.3.1.5. Le résultat d'exploitation

Le résultat d'exploitation mesure la performance de l'entreprise sur le plan commercial et industriel. C'est le résultat de l'entreprise calculé après la prise en compte de la politique d'amortissement et de provisions mais avant les charges et produit financiers et exceptionnels.

$$\text{R.E} = \text{EBE} + \text{reprise sur charges d'exploitation} + \text{autre produit de gestion} - \text{dotation aux amortissements et provision d'exploitation} - \text{autre charge de gestion}$$

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

2.3.1.6. Le résultat courant avant impôt

Il permet à la fois de mesurer la rentabilité économique et financière de l'entreprise.

$$\text{RCAI} = \text{Résultat d'exploitation} + \text{produits financiers} - \text{charges}$$

2.3.1.6. Le résultat exceptionnel

Le résultat exceptionnel est le solde net des produits et des charges exceptionnelles.

$$\text{Résultat exceptionnel} = \text{produits exceptionnels} - \text{charges}$$

2.3.1.7. Le résultat Net de l'exercice (RN)

C'est le résultat de l'entreprise après la prise en compte de l'ensemble des produits et de l'ensemble des charges de l'exercice, de la participation des salariés et de l'impôt sur les bénéfices. Il s'agit du poste le plus souvent étudié pour déterminer la rentabilité de l'entreprise.

$$\text{RN} = \text{résultat courant avant impôt} + \text{résultat exceptionnel} - \text{participation de} \\ \text{salaries} - \text{IBS}$$

Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise

Tableau N°4 : Tableau des soldes intermédiaires de gestion

Rubriques	Exercice n	Exercice n-1
Ventes de marchandises -Coût d'achat des marchandises vendues		
Marge commerciale		
Production vendue + /-Production stockée +Production immobilisée		
Production de l'exercice		
Marge commerciale +Production de l'exercice -Consommation en provenance des tiers		
La VA		
La VA +Subventions d'exploitation -Impôts, taxes et versements assimilés -Charge de personnel		
Excédent brut ou insuffisance brut d'exploitation (EBE/IBE)		
EBE/IBE+Reprises sur amortissements et provisions et transferts de charges d'exploitation +Autres produits d'exploitation -Dotations aux amortissements et provisions d'exploitation -Autres charges d'exploitation		
Résultat d'exploitation		
Résultat d'exploitation +Produits financiers +/-Quote-part des opérations faites en commun -Charges financiers		
Résultat courant avant impôt		
Produits exceptionnel -Charges exceptionnel		
Résultat exceptionnel		
Résultat courant avant impôts +/-Résultat exceptionnel -Participation des salariés aux résultats -Impôt sur les bénéfices		
RN de l'exercice		

Source : ACH Y-A., DANIEL C., « Finance d'entreprise », édition Hachette, Paris, 2004, P. 2.

Conclusion au chapitre II

Au terme de ce chapitre, nous avons pu comprendre que la performance est une notion très difficile à cerner qui constitue la première préoccupation de toute entreprise par ce que pour une meilleure gestion il y'a nécessité de mesurer la performance, ce qui permet aux dirigeants de l'entreprise de suivre son évolution et de détecter les difficultés de gestion pour mettre en place les actions correctives sur les causes de dysfonctionnements.

Le contrôle de gestion propose ses outils principalement le contrôle budgétaire pour permettre une mesure ainsi un pilotage actif de la performance, pour prendre l'entreprise vers la réalisation de ses objectifs tout en évitant toute dérive possible.

En effet, durant tout un exercice, le manager fait recours à différents outils de contrôle qui leur permettant de préciser la situation de son entreprise d'un côté et d'un autre côté être capable de la gérer dans le sens voulu et donc garder sa performance.

Le contrôle budgétaire permet une mesure, ainsi qu'un pilotage actif de la performance d'entreprise. C'est un instrument qui a pour but de décliner dans les différents centres de responsabilité, la stratégie et les différents objectifs de l'entreprise, ainsi que d'aider à leurs réalisations par les opérationnels.

Et pour mieux comprendre l'appréciation de la performance de l'entreprise à travers l'un des outils du contrôle de gestion qui est le contrôle budgétaire, on a consacré un troisième chapitre qui constitue un cas pratique au sein de l'entreprise Electro-Industries.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

Introduction au chapitre III

Dans l'objectif d'expliquer la nécessité et l'apport du contrôle de gestion sur la performance, nous avons effectué un stage pratique dans une entreprise publique économique Electro-Industries d'Azazga qui est spécialisée dans la conception, la fabrication et la commercialisation des transformateurs de distribution, moteurs électriques, alternateurs et comme activité secondaire la fabrication des groupes électrogènes.

A cet effet, ce troisième chapitre est organisé autour de trois sections :

- Dans la première section, nous présenterons l'entreprise publique algérienne en générale et l'Electro-Industries en particulier à travers son historique ainsi que son domaine d'activité, ses ressources humaines, la structure de cette entreprise et son environnement ;
- Dans la deuxième section, nous allons présenter la fonction du contrôleur de gestion dans l'entreprise Electro-Industries ;
- Dans la troisième section, nous développerons un cas pratique par lequel nous présenterons des exercices du contrôle de gestion, mais aussi une étude des indicateurs de mesure de la performance de l'entreprise Electro-Industries.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil d'Electro-Industries

Avant d'entamer cette section, il est nécessaire de faire l'accent sur la spécificité de l'entreprise publique algérienne, puis nous allons présenter l'entreprise Electro-Industries à travers son historique sa création mais aussi son activité, ses ressources humaines, sa structure ainsi que son environnement.

1. Présentation des entreprises publiques algériennes

Le secteur public présente certaines spécificités par rapport au secteur privé, ce qui rend son mode de gestion ainsi différent.

1.1. Définition des entreprises publiques algériennes

L'expression « *entreprises publiques* » désigne, dans le système normalisé de l'OCDE, « *Les entreprises sur lesquelles l'Etat exerce un contrôle significatif, qu'il soit l'actionnaire unique, qu'il détienne une participation majoritaire ou une participation minoritaire mais significative* ». ¹

Les entreprises publiques constituent des outils de défense de l'intérêt général, de protection des citoyens et de justice sociale. Exerçant des activités commerciales et industrielles, ces entreprises sont détenues majoritairement par l'Etat. Légalement constituées, elles ont une double obligation : atteindre les objectifs d'une politique économique nationale et être rentable.

Les entreprises publiques algériennes sont le produit d'une stratégie de développement adoptée par l'Algérie, au lendemain de l'indépendance. C'est une stratégie qui est qualifiée par socialiste basée sur le système de planification, qui se construisait progressivement et qui se voulait un modèle socialiste idéal pour insérer un développement économique et promouvoir l'efficacité de l'appareil productif par l'insertion d'une stratégie des industries industrialisantes.

L'option socialiste des entreprises publiques se manifestait par² :

- L'Etat qui en est le propriétaire ;
- Le directeur qui est un haut fonctionnaire désigné par l'autorité de tutelle ;
- Une partie des bénéfices est versée au Trésor public ;
- Une autre partie de ces bénéfices est affectée aux travailleurs ;

¹ REDJEM N., « *L'entreprise publique algérienne* », édition OPU, 1987, P. 17.

² BELAIBOUD M., « *Gestion stratégique de l'entreprise algérienne* », édition Office Des Publications Universitaires, Alger, P. 30.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

- L'autofinancement est interdit car la décision de l'investissement est considérée du ressort des pouvoirs publics ;
- Elle ne peut librement contracter ou accorder des prêts ;
- Son capital est en principe constitué par une dotation de l'Etat.

A sa création, l'entreprise publique algérienne se définissait comme une entreprise exerçant sous des contraintes techniques, financières et sociales. Elle a pour mission l'exécution des plans de développement, mis en place par l'Etat, et pour but de satisfaction de l'intérêt général. Son but économique n'est pas forcément de réaliser un profit optimal, mais un but précis.

1.2. Les objectifs des entreprises publiques

Les objectifs attribués aux entreprises publiques (*industrielle et commerciale*) sont de deux ordres :³

1.2.1. Les objectifs d'ordre politique

- Le rééquilibrage des rapports travail / capital ;
- La sauvegarde du contrôle de la nation sur certains secteurs-clés, voire l'établissement d'une véritable démocratie industrielle.

1.2.2. Les objectifs d'ordre économiques

- La production qualitative et quantitative pour concurrencer et faire entrer leur produit dans la compétitivité des autres produits, et aussi satisfaire les besoins des masses ;
- Augmenter son chiffre d'affaire pour cela il faudra avoir plus de rentabilité et du bénéfice.

1.3. Le contrôle de gestion dans les entreprises publiques économiques algériennes

Les entreprises publiques économiques sont des entreprises régies par le code de commerce au titre de leurs concurrents privés, mais leur mode de gestion présente des particularités très déterminantes. Delà, leur système de contrôle de gestion présente des spécificités, il est considéré comme étant un système d'aide à la décision, doté de deux objectifs. Le premier réside dans l'évaluation de la performance, le second vise à réduire les dysfonctionnements éventuels, responsables des résultats jugés non satisfaisants. En ce sens les différents niveaux du contrôle de gestion au sein des EPE se présentent comme suit :

³ BOUCHIKHI A., BENDIABDELLAH A., « *Gouvernance des entreprises publiques* », Université de Tlemcen, P. 3.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

1.3.1. Le contrôle stratégique

Le contrôle stratégique est un ensemble des contributions apporté par divers secteurs aux objectifs et plans nationaux. Ce contrôle est applicable dans les EPE et il porte sur leur processus de finalisation. Les missions des EPE sont essentiellement la contribution au développement de l'économie nationale et la réalisation des objectifs sociopolitiques. Par conséquent, la marge d'autonomie dans la finalisation des programmes de développement stratégique est très rattachée aux programmes de développement du gouvernement.

1.3.2. Le contrôle de gestion

La fonction chargé du contrôle de gestion dans les EPE présente généralement un rôle de conseil et d'orientation sans pouvoir manageriel, qui se limite à la vérification des comptes de gestions, et dans certains cas le contrôleur de gestion joue aussi le rôle d'auditeur financier.

Dans ce sens, le contrôleur de gestion ne peut pas influencer le processus décisionnel, par conséquent l'information produite par le contrôleur de gestion est généralement ascendante, elle porte sur les éléments quantitatifs résultants de la comparaison entre les objectifs et les réalisations des différents centres de responsabilité.

1.3.3. Le contrôle opérationnel

Le contrôle opérationnel suit une logique de procédures budgétaire dont son but est l'adaptation des capacités de production aux moyens humains et matériels à la croissance des ventes. Dans ce sens, le contrôle d'exécution est appliqué essentiellement dans les unités de production. De ce fait, les performances commerciales, les coûts de distribution, les frais de recherche et développement, les frais généraux échappent pratiquement à ce contrôle.

En définitive, le système de contrôle de gestion des EPE est généralement lié au budget pour trois raisons. La première, est que le contrôle stratégique est très influencé par le contrôle des pouvoirs publics. La deuxième, est l'identification des éléments constituant le budget (*aide d'Etat, subvention...*) et sa répartition à l'intérieur de l'entreprise. La dernière est relative aux méthodes de suivi et d'évaluation des budgets, restées classiques.⁴

⁴ MAHMOUDIA M., « *L'applicabilité d'un système de contrôle de gestion fondé sur le tableau de bord prospectif dans l'entreprise publique algérienne : cas d'ALFEL filiale du G.I. FONDAL* », Thèse de Magister en Sciences Economique, UMMTO, 2012, P. 173-174.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

1.4. La mesure de la performance dans les entreprises publiques économiques algériennes

Dans le secteur privé, la mesure de la performance d'entreprise s'articule autour des questions d'efficacité et d'efficience.

Concernant le secteur public, il demeure impossible pour des raisons techniques de juger la performance d'une entreprise publique en faisant recours à des critères simples (*quantitativement mesurables et objectivement partagés*).

En effet les EPE algériennes se trouvent entre deux situations, elles ne sont pas des entreprises privées et n'assurent pas un service public. Par conséquent, l'appréhension de leur performance est forcément particulière.

La performance recherchée par les EPE est composée de deux variables ; d'un côté, une performance institutionnelle expliquée par la raison d'être de ces EPE et leur mode de financement public et donc de contrôle. D'un autre côté, la performance entreprise exigée aux EPE lord de leur activité publique marchande vu la règle de commercialité imposée aux celles-ci depuis leur autonomie.⁵

2. Présentation de l'entreprise Electro-Industrie

Dans ce point nous allons présenter l'entreprise à travers plusieurs critères.

2.1. Historique de l'entreprise Electro-Industries

Electro-industrie est l'une des unités de production de SONELEC, qui a été l'une des plus importantes entreprises du pays. Cette entreprise, possède plusieurs unités de production réparties à travers le territoire, est créée en 1969. Celle-ci a existé jusqu'à la restructuration des secteurs industriels en plusieurs entreprises juridiquement indépendantes composées d'unités commerciales et de production en 1983.⁶

L'ENEL est l'une de ces entreprises qui a occupé une place dans le secteur industriel. Créée en 1985 par une convention qui est signée entre SONELEC et les patrimoines Allemands en l'occurrence :

- SIMENS pour les produits alternateurs, générateurs et les groupes électrogènes ;
- TRAFU-UNION pour le produit transformateur ;
- FRITZ-WERNER pour la partie engineering du projet ;

⁵ MAHMOUDIA M, *Op.cit.* P.175.

⁶ Document interne de l'entreprise EI.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

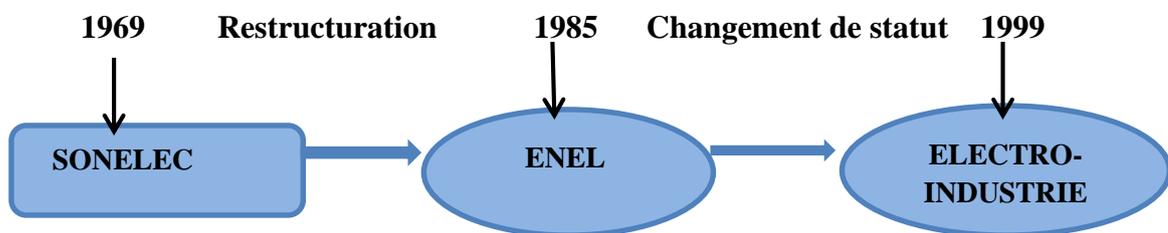
- La construction et l'infrastructure sont réalisées par les entreprises algériennes telles qu'ECOTEC, COSIDER et BATIMETAL.

L'ENEL a deux secteurs de productions essentiels. Le premier est le secteur des transformateurs, qui a commencé la production à la même année de création 1985. Le deuxième est le secteur des moteurs/alternateurs qui a commencé la production en 1986. Ces produits sont fabriqués sous la licence SIEMENS jusqu'en 1992.

En 1991 une extension de ses capacités de production de transformateur de 1500 à 5000 unités/an, développement de la gamme de moteurs monophasés, développement de l'activité de groupes électrogènes, développement de moteurs destinés à la climatisation, extension verticale de la gamme de transformateurs (2000 KVA) et l'extension horizontale de la gamme du moteur en types et variantes.

L'ENEL a connu une autre restructuration en 1999. Elle a changé de statut pour devenir une entreprise autonome **Electro-Industrie**. Cette dernière est spécialisée dans la fabrication et la commercialisation des transformateurs, moteurs électriques et la commercialisation des groupes électrogènes (*activité insignifiante*).

Schéma N°4: Evolution de l'Electro-Industrie



Source : réalisé par nos soins à partir des documents internes de l'entreprise.

En effet, les produits fabriqués par l'entreprise sont réalisés et contrôlés en suivant les normes DIN/VDE (institut allemande des normes/ groupe allemand d'électricité). Ses produits sont destinés essentiellement au marché algérien, avec une part de marché qui dépasse les 70%.⁷

2.2. La situation géographique et la superficie de l'entreprise

L'Electro-Industries est située à mi-chemin entre les deux localités de Fréha et d'Azazga à 30 KM du chef-lieu de la wilaya de Tizi-Ouzou, et à 08KM du chef-lieu de la

⁷ Document interne de l'EI intitulé, « *Présentation d'Electro-Industries* ».

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

daira d'Azazga. Elle occupe une superficie de 35 hectares dont 7 hectares sont bâtis, et sur lesquels se trouvent les unités de production ainsi que la direction générale.

2.3. Le statut juridique et le capital social

Conformément à la loi de 88/01 du 13/01/1988 qui adopte plusieurs règles pour la création des EPE, Electro-Industries est une entreprise publique économique, Société Par Action (*EPE-SPA*) avec un capitale social de quatre milliards sept cent cinquante-trois millions de dinars (4 753 000 000 DA) détenus totalement par le Groupe ELEC EL DJAZAIR pour le compte de l'Etat. Cette entreprise a été créée dans le cadre du « *projet de l'industrie-industrialisant* » dont l'objectif est de réduire la dépendance extérieure.

2.4. Le domaine d'activités de l'entreprise

Electro-Industries est leader national et continentale dans le domaine de l'industrie électronique. Son activité principale étant la conception, la fabrication et la commercialisation des transformateurs de distribution, moteurs électriques, alternateurs et des groupes électrogènes. On peut les scinder en deux catégories comme le montre le tableau suivant :

Tableau N°5: Activités principales et secondaires d'Electro-Industries

Activité principale	Activité secondaire
Conception, fabrication et commercialisation des : <ul style="list-style-type: none">- Transformateurs de distribution.- Moteurs électriques.	<ul style="list-style-type: none">- Fabrication des groupes électrogènes.- Maintenance des équipements de production.- Rénovation et réparation des moyens de fabrication.- Contrôle et vérification des matières- Activités de sous-traitance : laboratoire physique et chimie, moulage sous-pression des pièces en aluminium, découpage des pièces en tôles d'acier, fabrication des pièces d'usinage spécifiques, métrologie.

Source : Document interne d'EI.

Depuis 2016 Electro-Industries est composée de trois unités, toutes situées sur un même site :

2.4.1. Unité de fabrication de transformateurs de distribution (UTR)

Elle prend en charge la production des transformateurs de distribution (*moyenne tension/ basse tension*), c'est l'unité qui génère plus de rentabilité pour l'entreprise.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

L'unité transformateur a une gamme de production très diversifiée qui ont une puissance allant de 50 à 2000 Kilo Volt Ampère (KVA), avec une tension usuelle en moyenne tension de 5.5, 10 et 30 Kilo Volt (KV), et une tension usuelle en basse tension de 0.4 KV. Les transformateurs fabriqués par EI sont des transformateurs abaisseurs et non élévateurs de tension.

La capacité théorique de production des transformateurs est de 5000 unités /an, elle réalise 90% du chiffre d'affaires et répond à 70% de la demande du marché. Alors que la capacité réelle de production est de 3 455 unités en 2017, soit un taux réel de 69%.

Le tableau suivant montre l'évolution de la production de l'unité Transformateurs pour les trois années (2015,2016, 2017) et sa comparaison à la capacité théorique.

Tableau N°6: Evolution de la production de l'unité Transformateurs pour les années 2015, 2016,2017

U = pièces					
2015		2016		2017	
Production	Taux %	Production	Taux %	Production	Taux %
4 585	92%	3 920	78%	3 455	69%

Source : document interne de l'entreprise.

Nous constatons à travers ce tableau que la production des transformateurs est en baisse d'année en année. En effet en 2015 l'unité produisait presque à pleine capacité 92%, mais pour les deux années suivantes la production a baissé, soit à 78% en 2016 et à 69% en 2017 ; cela est dû à la perte du plus grand client de l'entreprise à savoir la SONELGAZ, et donc pour éviter un sur-stockage, l'entreprise a dû ralentir sa production.

2.4.2. Unité de fabrication des moteurs électriques, alternateurs, groupes électrogènes (UMAGE)

Cette unité se positionne en seconde place dans l'activité de l'entreprise, et occupe la plus grande surface dans cette dernière.

Elle se spécialise dans la fabrication des moteurs électriques destinés à être montés dans différentes machines telles que les pompes à eau, les broyeuses, les cintreuses ; Elle fabrique aussi des groupes électrogènes et des alternateurs qui sont nécessaires à leur montage. La puissance de ces produits est de :

- Puissance des moteurs électriques : de 0.25 à 400 KVA ;

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

- Puissance des alternateurs : de 17.5 à 200 KV ;
- Puissance des groupes électrogènes : de 100 à 200 KVA.

La capacité théorique de production des moteurs est de 40 000 unités /an (dont 2000 pour les alternateurs), alors que la capacité réelle de production est de 11058 unités /an pour l'année 2017 soit à peine 28%.

Le tableau suivant montre l'évolution de la production de l'unité Moteurs électriques pour ces trois années et sa comparaison à la capacité théorique.

Tableau N°7: Evolution de la production des moteurs, alternateurs et groupes électrogènes pour les années 2015, 2016,2017

2015		2016		2017	
Production	Taux %	Production	Taux %	Production	Taux %
12 966	32%	11 970	30%	11 058	28%

Source : Document interne de l'entreprise intitulé, « *Présentation de l'entreprise Electro-Industries* ».

Le tableau ci-dessus montre que l'unité moteurs électriques a un faible rendement par rapport à sa capacité théorique de production car elle ne dépasse pas réellement les 32%. Ce faible taux s'explique par le fait que l'entreprise concentre ses efforts sur l'unité transformateurs et délaisse l'unité moteurs électriques.

2.4.3. Unité de prestations techniques (UPT)

Pour maintenir ses équipements et installations, l'entreprise dispose de sa propre unité de prestation technique pour les deux unités de production (UTR et UIMAGE).

2.5. Ressources humaines de l'entreprise

Electro-Industrie emploie actuellement un effectif de 836 travailleurs répartis en trois catégories : cadre, maîtrise, et exécution comme le montre le tableau suivant :

Tableau N°8 : Répartition de l'effectif d'Electro-Industries par catégorie socioprofessionnelle et par unité

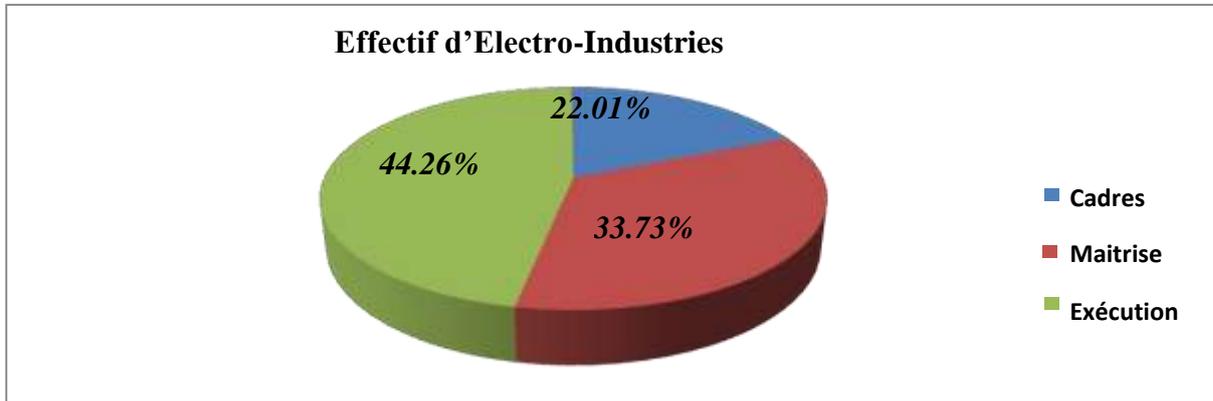
Unités Catégories	UT		UME		UPT		DG		Total	
	Nombre	%								
Cadre	26	8.75	32	14.95	36	32.43	90	42.06	184	22.01
Maîtrise	99	33.33	88	41.12	49	44.15	46	21.49	282	33.73
Exécution	172	57.92	94	43.93	26	23.42	78	36.45	370	44.26
Total	297	100	214	100	111	100	214	100	836	100

Source : Document interne de l'Electro-Industries.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

A travers ce tableau nous constatons que la catégorie exécution compte le plus grand nombre de salariés soit 44.26%, suivie par les agents de maîtrise avec 33.73% et enfin les cadres qui forment 22.01% du nombre total des travailleurs.

Schéma N°5 : Présentation de l'effectif d'Electro-Industries



Source : réalisé par nos soins à partir des documents internes de l'entreprise.

D'un autre côté la composition par unité donne les résultats suivants :

- Unité Transformateurs 35.53 % ;
- Unité Moteurs électriques 25.6 % ;
- La direction générale avec un taux de 25.6 %,
- Unité Prestations techniques avec 13.28 %.

Ces résultats indiquent que l'unité Transformateurs a une importance stratégique au sein de l'entreprise.

2.6. Les ressources technologiques d'Electro-Industries

Grâce à ces ressources, Electro-Industries a connu divers développements et améliorations qu'on peut résumer comme suit :

- **Augmentation de la capacité théorique de production :**
 - De 3000 à 5000 unités pour les transformateurs ;
 - De 40 000 à 50 000 unités pour les moteurs électriques.
 - Projet de développement des transformateurs de type sec enrobé, en plus de ceux qui sont fabriqués actuellement et qui sont à bain d'huile respirant et à remplissage intégral. Ce projet résulte d'un contrat signé avec Schneider Electric Algérie en janvier 2018.
- Le développement de la gamme de moteurs monophasés, en plus des moteurs triphasés, le développement de moteurs destinés à la climatisation, l'extension verticale de la gamme de

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

transformateurs (2000KVA), ainsi que l'extension horizontale de la gamme du moteur en types et variantes.

3. Les structures organisationnelles d'Electro-Industries

Les structures organisationnelles de l'EI sont représentées par l'organigramme suivant (voir page 66) Cet organigramme est de type fonctionnel avec domination des liens hiérarchiques verticaux.

Nous retrouvons trois niveaux de structure :

3.1. Les structures gérées par des assistants

Elles sont au nombre de six et se composent du : Contrôle de gestion, secrétariat, l'audit interne, la sécurité interne, la qualité hygiène sécurité environnement et la communication.

3.2. Les structures gérées par des directeurs

Il existe cinq directions qui sont en relation avec : Les ressources humaines et organisation, la fonction commerciale et marketing, les achats et approvisionnement, la finance et la Comptabilité, le développement industriel et partenariat.

Les structures gérées par les assistants ainsi que les directions sont liées aux processus de management et support, indispensables au fonctionnement des activités de production.

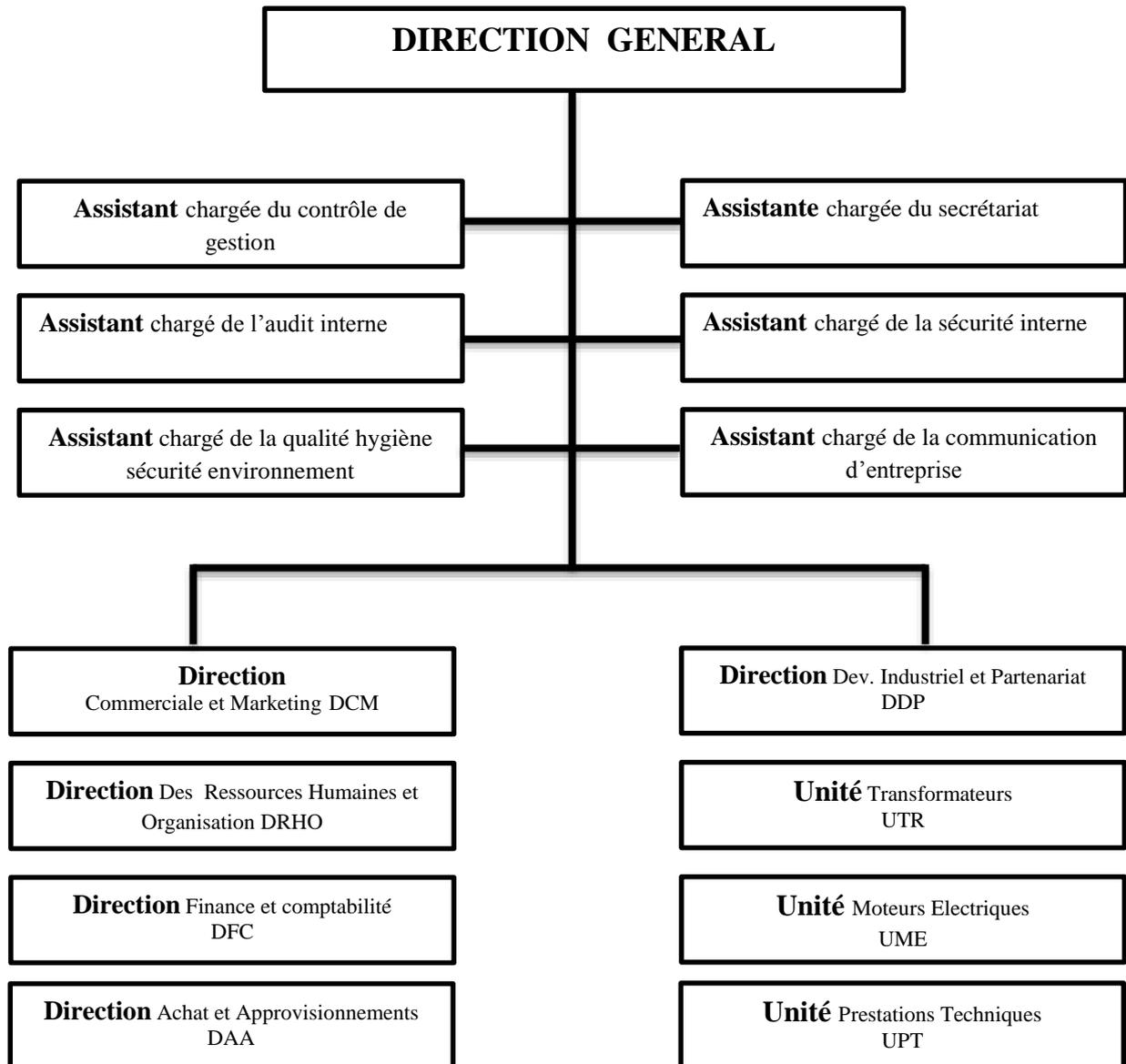
3.3. Les structures représentant les unités opérationnelles

On trouve trois unités au sein de l'EI qui sont : L'unité transformatrice, l'unité moteurs électriques et l'unité prestations techniques au sein desquelles se réalisent les activités de développement, de production, de contrôle, des produits finis et des outillages.

Ces structures sont toutes rattachées à la direction générale qui a pour mission d'assurer la coordination de l'ensemble des activités.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

Schéma N°6: Organigramme d'Electro-Industries



Source : document interne de l'Electro-Industries.

4. L'environnement d'Electro-Industries

L'environnement est un ensemble de facteurs externes qui ont une incidence sur les décisions de l'entreprise et sur l'évolution de son activité, parmi lesquels, nous pouvons citer :

4.1. Les clients potentiels de l'entreprise

Les principaux clients de l'entreprise sont SONELGAZ, KAHRIF et leurs filiales pour le produit transformateur, et pour le moteur électrique on trouve PONAL, ERID, ENMTP et divers opérateurs publics et privés ainsi que les particuliers.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

Les distributeurs et les intermédiaires sont des entreprises privées ou des agents agréés revendeurs principalement pour les entreprises nationales.

4.2. Les fournisseurs de l'entreprise

Les principaux fournisseurs locaux sont SIDER, NAFTAL et les divers opérateurs publics et privés. L'entreprise Electro-Industries travaille aussi avec des fournisseurs étrangers qui sont principalement des entreprises françaises SOOFILIS, PROCELIS et MATELEC ainsi que l'entreprise portugaise ASEMETAL.

4.3. Les concurrents de l'entreprise

Les principaux concurrents nationaux d'Electro-Industries sont SWEIDY sis à Ain-Defla et l'entreprise NUCON sis à Sor-El-Ghozlane. L'entreprise est concurrencée par des sociétés étrangères principalement l'entreprise allemande SIMENS et deux entreprises Portugaises LEPOYSOMMER et EFACEC.

4.4. Les services de l'Etat

Electro-Industries est en relation avec les divers services de l'Etat tels que :

- **Les banques** : la BEA et la BDL qui contribuent au financement de ses projets ;
- **Les assurances** : la CAAT et la SAA pour une assurance tout risque humain et matériel ;
- **Les transports** : AIR ALGERIE, la CNAN pour assurer ses importations et ses exportations ;
- **La douane** : qui assure le dédouanement de la marchandise et de la matière première dans le cadre de l'importation et de l'exportation ;
- **Les services des impôts** : pour assurer le règlement de ses différents impôts et taxes dus à payer à la recette des impôts tels que la TVA, la TAP, l'IBS et l'IRG/salaire ;
- **Les services sociaux** : tels que la CNAS et la CASNOS.

Section 2 : La fonction du contrôle de gestion au sein d'Electro-Industries

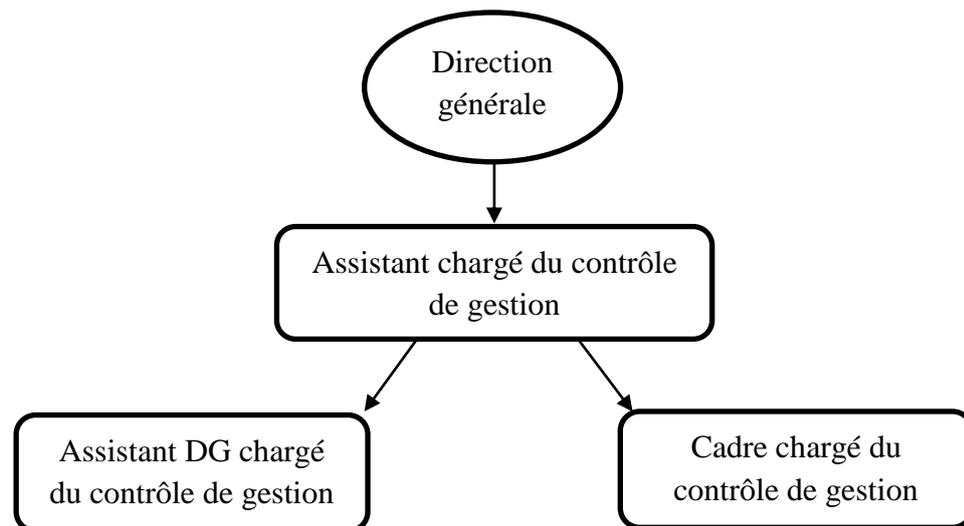
Dans cette section nous allons présenter la place du contrôle de gestion au sein d'Electro-Industrie, ensuite nous traiterons les missions attribuées au contrôle de gestion, ainsi que les instruments utilisés.

1. La place de la fonction contrôle de gestion au sein d'Electro-Industries

La fonction contrôle de gestion est implantée au sein d'Electro-Industries en 1985. Malgré la grande taille de l'entreprise avec ses trois unités opérationnelles, le contrôle de gestion est centralisé. Il est lié directement à la Direction générale. Cette fonction n'a pas été décentralisée au niveau de chaque unité.

Le schéma suivant nous montre la place attribuée par les dirigeants de l'Electro-Industries pour le contrôle de gestion.

Schéma N°7 : La place de la fonction contrôle de gestion au sein d'Electro-Industries.



Source : Organigramme de l'Electro-Industries.

Cette fonction est assurée par deux personnes à savoir :

- Un assistant de la DG chargé du contrôle de gestion. Il dépend directement du Président Directeur Général (PDG). Il a une autorité hiérarchique directe sur le cadre chargé du contrôle de gestion.
- Un cadre chargé du contrôle de gestion, qui dépend directement de l'assistant de la DG chargé du contrôle de gestion. Il a pour mission de seconder ce dernier.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

2. Les formations des contrôleurs de gestion de l'Electro-Industries

Pour que la fonction contrôle de gestion soit efficace, il faut un personnel qualifié, expérimenté et compétent. Pour ce faire, l'Electro-Industries a défini les conditions nécessaires pour occuper les postes d'assistant de la DG chargé du contrôle de gestion, et cadre chargé du contrôle de gestion.

Les conditions exigées pour occuper ces postes sont détaillées dans le tableau suivant :

Tableau N°9: Les formations requises pour les contrôleurs de gestion de l'Electro-Industries

Assistant chargé du contrôle de gestion	Cadre chargé du contrôle de gestion
<p style="text-align: center;">Obligatoires :</p> <ul style="list-style-type: none">- Magister ou licence en sciences de gestion option : management/finance ;- Licence en sciences économiques option : économie et gestion des entreprises ;-Ingénieur d'Etat en statistique/planification. <p style="text-align: center;">Spécifique, complémentaire et obligatoires :</p> <ul style="list-style-type: none">- Formation en contrôle de gestion ;- Formation sur le nouveau système comptable (IAS/IFRS) ;- Formation en management général ;- Formation sur les normes de management ISO 9001/14001/18001 (spécifique et complémentaire).	<p style="text-align: center;">Obligatoires :</p> <ul style="list-style-type: none">- Magister ou licence en sciences de gestion/économiques/commerciales ; <p style="text-align: center;">Spécifique, complémentaire et obligatoires :</p> <ul style="list-style-type: none">- Formation sur les normes de management ISO 9001/14001/18001 ;- Formation en contrôle de gestion (spécifique et complémentaire) ;- Formation sur le nouveau système comptable « NSC ».

Source : Documents internes intitulés : « Définition de fonction. Poste : assistant DG charge du contrôle de gestion », « Définition de fonction. Poste : cadre chargé du contrôle de gestion ».

Les formations requises pour les contrôleurs de gestion leur permettent d'appréhender, d'analyser aussi bien l'environnement interne que l'environnement externe de l'Electro-Industries.

2.3. Les missions du contrôle de gestion au sein d'Electro-Industries

La fonction contrôle de gestion exprime un besoin permanent de conduire efficacement et de maîtriser les activités de l'entreprise, devient de fait un processus d'aide au pilotage et à la prise de décision. En effet il fournit aux dirigeants, à travers les différents outils de connaissance des coûts, des indicateurs de performance, des informations qui

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

facilitent la prise de décisions adéquates dans la mise en place de la stratégie d'entreprise dans le suivi de sa réalisation, ou dans sa réorientation.

De plus, le contrôle de gestion assiste et aide les responsables opérationnels, en se basant sur les outils de suivi de la réalisation, pour faire des recommandations qui améliorent la performance et le fonctionnement de l'entreprise d'une manière générale.

Au niveau d'Electro-Industries, la fonction contrôle de gestion assure les missions de suivi et de pilotage de la performance globale de l'entreprise à l'aide de différents outils du contrôle de gestion.

Les objectifs ainsi que les tâches attribués au contrôle de gestion de l'Electro-Industries sont présentés comme suit :

- Etablir des prévisions à court, moyen et long terme justifiées et révisables ;
- Collecter et mettre en forme les données des prévisions à long terme, suivre et analyser les réalisations par rapport aux prévisions pour orienter l'évolution de l'entreprise ;
- Envisager les modalités financières de son développement, analyser ses performances, préparer le choix des investissements en moyens techniques et humains.

4. Les outils du contrôle de gestion au sein de l'Electro-Industries

Pour effectuer les tâches précédemment citées, mesurer la performance et d'être un outil d'aide à la prise de décisions, la fonction contrôle de gestion mobilise des outils qui sont : les budgets, le contrôle budgétaire, les tableaux de bord de gestion et les tableaux de bord de pilotage. Dans ce point nous allons présenter les outils utilisés par le contrôleur de gestion :

4.1. Les budgets

Le budget peut être défini comme un plan annuel des activités futures établi sur la base d'hypothèses d'exploitation. Il est exprimé principalement en termes financiers (prévisions), mais il incorpore souvent beaucoup de mesures quantitatives non financières.

Le contrôleur de gestion d'Electro-Industries est chargé d'élaborer les budgets prévisionnels pour chaque direction. Ces budgets représentent non seulement les prévisions des principales fonctions de l'entreprise, mais encore conduit à des documents de synthèses budgétaire, tel que : le tableau de compte de résultat, le budget de trésorerie et le bilan prévisionnel.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

On peut distinguer quatre principaux buts du budget au sein d'EI :

- Il est un outil de prévision et de projection dans l'avenir et un moyen de définition des objectifs ;
- C'est un instrument de coordination, car il permet d'assurer un fonctionnement cohérent de diverses activités de l'entreprise ;
- C'est un outil de mesure qui permet d'évaluer mois par mois si les réalisations sont conformes aux attentes ;
- Il représente également une excellente mesure de contrôle afin d'évaluer les performances grâce à l'analyse des écarts.

Le but du budget d'une entreprise est donc d'aider à piloter l'activité, à anticiper les risques, et à prendre les bonnes décisions stratégiques en conséquence.

4.2. Le contrôle budgétaire

L'entreprise Electro-Industries exécute un contrôle budgétaire afin de comparer des réalisations par rapport aux prévisions, en interprétant les écarts dans le but est de prendre les décisions nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise. Le contrôle budgétaire reste également à être élaborer par le contrôleur de gestion.

Il s'agit d'un outil de pilotage permettant de repérer les anomalies, afin d'aider à choisir les actions correctives appropriées.

L'analyse des écarts consiste à :

- Déterminer les coûts souhaités (*norme et objectifs à atteindre*) ;
- Comparer les coûts souhaités aux coûts constatés ;
- Mettre en évidence les écarts ;
- Valoriser les écarts élémentaires et procéder à leur interprétation ;
- Identifier les responsabilités.

L'analyse des écarts est réalisée en mettant en évidence la différence entre un budget exécuté et un budget prévisionnel.

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

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

4.3. Le tableau de bord de gestion

Le tableau de bord de gestion (*portant également le nom de tableau de bord budgétaire*) est généralement mensuel dans l'entreprise EI, il présente un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles permettant d'avoir une vue d'ensemble pour mieux contrôler et comparer les résultats réalisés par rapport aux objectifs, a pour objectif de mettre en évidence les écarts entre les prévisions et la réalité. Son objectif est financier mais il doit également permettre d'analyser les causes de ces écarts et ce afin de mettre en place des actions correctives en temps réel.

Un tableau de bord budgétaire est établi de manière assez régulière, c'est-à-dire toutes les semaines ou tous les mois pour permettre une réactivité à toute épreuve. Il s'agit d'un outil de pilotage à moyen terme.

Le tableau de bord financier est donc une extension du tableau de bord budgétaire.

4.4. Le tableau de bord de pilotage

Le tableau de bord de pilotage est un instrument de mesure de la performance et facilitant le pilotage "pro-actif" d'une ou plusieurs activités dans le cadre d'une démarche de progrès.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

Section 3 : Evaluation de la performance de l'entreprise Électro-Industries par les opérations du contrôle de gestion

Dans cette dernière section nous allons essayer d'éclairer le rôle du contrôle de gestion dans l'évaluation et l'amélioration de la performance d'EI, à travers le calcul des écarts entre les réalisations et les prévisions budgétaires des exercices de 2015 et 2016 (Nous limitons dans notre étude seulement sur ses deux années pour des raisons de confidentialité).

1. Programme des ventes pour l'année 2015 et 2016

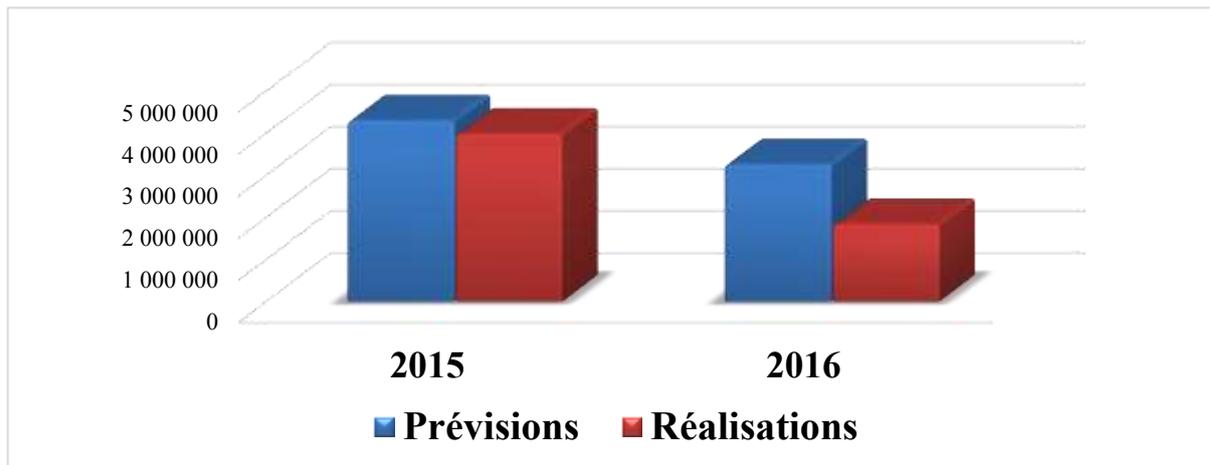
Dans ce qui suit, nous allons présenter un tableau comportant les prévisions et les réalisations des ventes des produits d'EI pendant les deux exercices 2015 et 2016, qui va nous permettre de dégager des écarts à interpréter par la suite.

Tableau N°10 : Etat comparatif entre les prévisions et les réalisations de programme de vente pour l'année 2015 et 2016 (Unité = KDA)

	Prévisions		Réalizations		Ecart	
	2016	2015	2016	2015	2016	2015
Moteur	395 278	380 015	275 970	308 182	-119 308	-71 833
Transformateur	2 862 048	3 918 449	1 559 134	3 673 652	-1 302 914	-244 797
Total	3 257 326	4 298 464	1 835 104	3 981 834	-1 422 222	-316 630

Source : Elaboré par nos soins à partir des documents internes d'EI.

Graphe N° 1 : Budget prévisionnel et réalisations des ventes d'EI durant 2015-2016



Calculs et interprétation des écarts

$$\text{Ecart} = \text{Réalisation} - \text{Prévisions}$$

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

▪ Unité moteur

Ecart des ventes₂₀₁₅ = 308 182 – 380 015 = - 71 833 KDA

Ecart des ventes₂₀₁₆ = 275 970 – 395 278 = - 119 308 KDA

Interprétation

Nous constatons que EI dégage un écart défavorable des ventes entre les réalisations et les prévisions de **-71 833KDA** en 2015 et de **- 119 308KDA** en 2016, qui est dû à la faible demande, ce qui a entraîné des pertes pour l'entreprise.

▪ Unité transformateur

Ecart des ventes₂₀₁₅ = 3 673 652 – 3 918 49 = - 244 797 KDA.

Ecart des ventes₂₀₁₆ = 1 559 134 – 2 862 048 = -1 302 914 KDA.

Interprétation

Les réalisations des ventes sont inférieures par rapport aux prévisions fixées par l'entreprise, on constate :

- un écart défavorable de **- 244 797 KDA** en 2015 due aux retards des deux derniers enlèvements du contrat signé en 2015 avec SONELGAZ (*reportés sur 2016*) ;
- un écart défavorables de **-1 302914 KDA** en 2016, Cela est due principalement à une mévente (non renouvellement du contrat de vente avec le principal client de l'entreprise « SONELGAZ »).

Ce qui implique que l'entreprise n'a pas atteint son objectif en termes de chiffre d'affaires.

2. Les indicateurs de mesure de la performance

A travers les indicateurs utilisés, les responsables d'EI peuvent découvrir les améliorations et les points faibles de l'entreprise. Donc l'entreprise vise à atteindre une performance globale, en essayant de trouver un équilibre entre toutes les dimensions de la performance en choisissant des indicateurs pertinents.

2.1. Les indicateurs de performance économiques

Dans ce qui suit, nous présenterons un tableau comparatif entre les prévisions et les réalisations des soldes intermédiaires de gestion pour les l'exercice 2015 et 2016 afin de dégager des écarts, qui serviront de base de notre étude sur la mesure de la performance d'EI.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

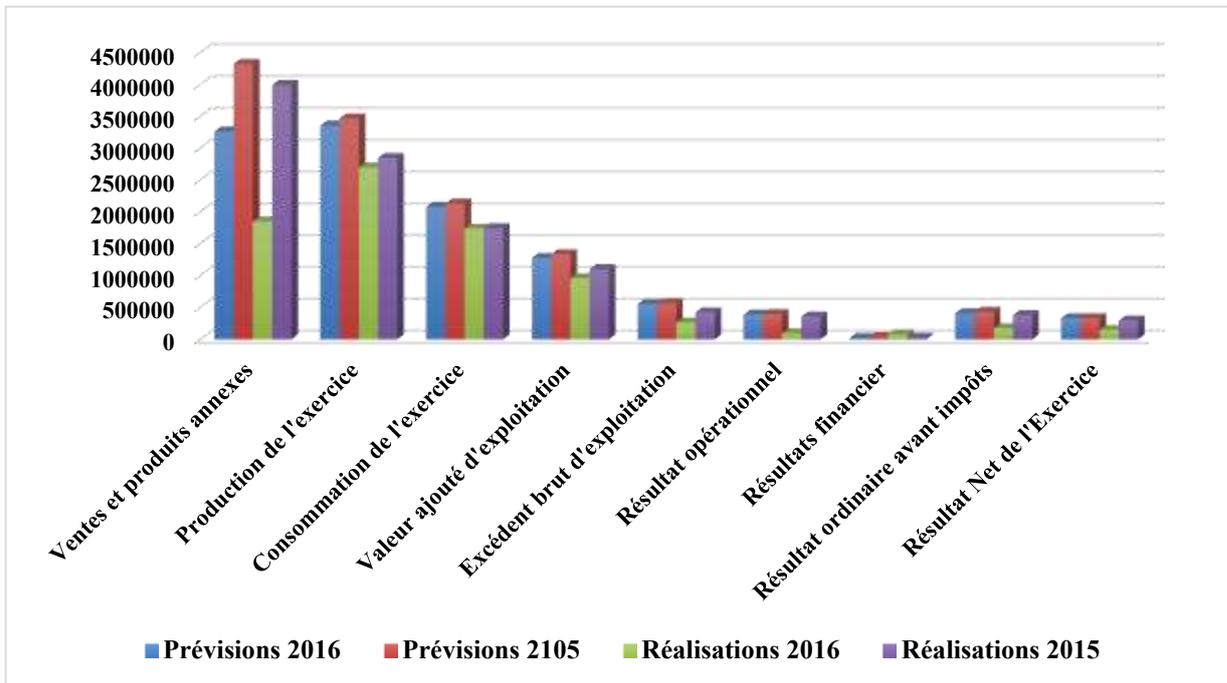
Tableau N°11 : Etat comparatif des prévisions et réalisations des soldes intermédiaires de gestion d'EI pour l'année 2015 et 2016 Unité = KDA

	Prévisions		Réalizations		Ecart	
	2016	2015	2016	2015	2016	2015
Ventes & produits annexes (1)	3 264 027	4 323 463	1 847 492	3 990 608	-1 416 535	-332 855
Variation stock prdts finis et encours (2)	93 326	-856384	847864	-1145539	754538	-289155
Production immobilisée (3)	0	0	1655	0	1655	0
Subvention d'exploitation (4)	0	0	0	420	0	420
Production de l'exercice (5) =1+2+3+4	3 357 353	3467079	2697011	2845489	-660342	-621590
Achats consommés (6)	2 014 412	2080247	1687793	1683118	-326619	-397129
Services extérieurs & autres consommations (7)	65 000	50000	49552	60632	-15448	10632
Consommation de l'exercice (8) = 6+7	2 079 412	2130247	1737345	1743750	-342067	-386497
Valeur ajoutée d'exploitation (9) = 5 -8	1 277 941	1336832	959666	1101739	-318275	-235093
Charges de personnel (10)	687 293	709191	676235	626550	-11058	-82641
Impôts et taxes assimilées (11)	34 618	62528	19943	52811	-14675	-9717
Excédent brut d'exploitation (12)= 9-10-11	556 030	565112	263488	422378	-292542	-142734
Autre produits opérationnels (13)	4 854	13000	9566	12827	4712	-173
Autres charges opérationnelles (14)	3 461	2000	4774	3215	1313	1215
Dotations aux amortis et provisions (15)	170 000	180000	181485	183904	11485	3904
Reprises sur pertes de valeur et prov (16)	0	0	6198	108615	6198	-108615
Résultat opérationnel (17) =12+13-14-15+16	387 423	396112	92993	356701	-294430	-39411
Produits financiers (18)	49 750	37500	82229	49163	32479	11663
Charges financières (19)	30 000	2000	2858	24975	-27142	22975
Résultat financier (20) = 18-19	19 750	35500	79371	24188	59621	-11312
Résultat ordinaire avant impôts(21) =17+20	407 173	431612	172364	380889	-234809	-50723
Impôts exigible sur résultat (23%) (22)	77 363	992710	11508	66625	-65855	-926085
Impôts différés sur résultat ordinaire(23)	0	0	13069	19525	13069	-19525
Résultat Net de l'Exercice (24) = 21-22-23	329 810	332341	147787	294739	-182023	-37602

Source : établie par nos soins à partir des documents internes de l'entreprise EI.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

Graphe N°02 : Etat comparatif des prévisions et réalisations des soldes intermédiaires de gestion d'EI pour l'année 2015 et 2016



▪ Interprétations des écarts

Écart = Réalisations - Prévisions

1.2.1. Le chiffre d'affaire (CA)

Un écart défavorable entre les réalisations et les prévisions du CA, de **-332855 KDA** en 2015 et de **-1 416535 KDA** en 2016, qui est expliqué par une insuffisance des ventes, tout en remarquant que l'écart détecté en 2016 est plus important que celui de l'année 2015 suite au départ du principal client de l'entreprise « *SONELGAZ* » en 2016.

1.2.2. Production de l'exercice

Un écart défavorable entre les réalisations et les prévisions de production de **-621590 KDA** en 2015 et de **-660342 KDA** en 2016, qui revient essentiellement à l'existence d'un écart défavorable entre les ventes prévus et celles réalisées pour les deux exercices.

1.2.3. Consommation intermédiaires de l'exercice

Un écart favorable entre les prévisions et les réalisations de la consommation de **-386497 KDA** en 2015 et **-342067 KDA** en 2016, qui dû aux achats consommés qui ont marqué un écart favorable de **-397129 KDA** en 2015 et de **-326619 KDA** en 2016 suite à la baisse des programmes de production en 2016 et même en 2015.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

1.2.4. La valeur ajoutée

Un écart défavorable de la VA entre les prévisions et les réalisations de **-235093 KDA** en 2015 et de **-318275 KDA** en 2016, qui est expliqué par un écart défavorable du CA et de la valeur de production entre les prévisions et les réalisations des deux exercices, ceci signifie que l'entreprise n'a pas pu atteindre sa richesse prévue au cours de ces deux années.

1.2.5. L'excédent brut d'exploitation

Un écart défavorable de l'EBE en 2015 de **-142734 KDA** et de **-292542 KDA** en 2016 qui est expliqué par l'écart défavorables de la VA accompagnée de l'importance de la marge absorbée réellement par les charges de personnels de cette dernière par rapport aux prévisions. Cet indicateur signifie que la VA réalisée n'arrive que difficilement à couvrir ces deux charges et extraire un excédent qui est l'EBE, malgré l'existence des écarts favorables concernant les charges de personnel et les impôts et taxes pour les deux années.

1.2.6. Le résultat opérationnel

Un écart défavorable du résultat opérationnel de **-39411 KDA** en 2015 et de **-294430 KDA** en 2016 qui est dû essentiellement à l'existence d'un écart négatif de l'EBE et des écarts défavorables concernant les charges opérationnels (un écart de 1215 KDA en 2015 et 1313 KDA en 2016 pour les autres charges, 1215 KDA en 2015 et 11485 KDA en 2016 pour les DAAP). Cet indicateur signifie que l'exploitation réalisé n'a pas contribué à l'enrichissement de l'entreprise mais à l'appauvrissement de cette dernière.

1.2.7. Le résultat financier

Un écart défavorable du résultat financier de **-11312 KDA** en 2015 entre les prévisions et les réalisations, qui est expliqué par l'existence d'un écart défavorable important des charges financières, et un écart favorable de ce résultat de **59621 KDA** en 2016, qui est dû à la détection d'un écart favorable pour les charges financières de **-27 142KDA** ainsi que les produit financiers **32 479 KDA** suite aux placement des emprunts obligataires en 2016 en comparant les réalisations aux prévisions.

1.2.8. Le résultat ordinaire

Un écart défavorable du résultat ordinaire avant impôt de **-50723 KDA** en 2015 et de **-234809 KDA** en 2016, suite aux écarts défavorables du résultat opérationnel des deux exercices réalisé par l'entreprise.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

1.2.9. Le résultat net

Un écart défavorable de Résultat Net entre les réalisations et les prévisions de **-37 602 KDA** en 2015 et de **-182023** en 2016, qui s'explique par les écarts défavorables des différents résultats précédents.

A partir des soldes intermédiaires de gestion, nous pouvons ainsi établir un tableau qui contient les écarts existants entre les prévisions et les réalisations concernant l'ensemble des ratios de gestion. Ce tableau est présenté comme suit :

Tableau N°12 : Etat comparatif entre les prévisions et les réalisations des différents ratios de gestion d'EI pour l'année 2015 et 2016

Ratios	Prévisions		Réalizations		Ecart	
	2016	2015	2016	2015	2016	2015
Consommations intermédiaires / Production	61,94%	61,44%	64,42%	61,28%	2,48	-0,16
Consommations intermédiaires / CA	63,71%	49,271%	94,04%	43,70%	30,33	-5,58
Valeur ajoutée / CA	39,15%	30,92%	51,94%	27,61%	12,79	-3,31
Frais du personnel / Valeur ajoutée	53,78%	53,05%	70,47%	56,87%	16,68	3,82
EBE / CA	17,04%	13,07%	14,26%	10,58%	-2,77	-2,49
Résultat ordinaire / CA	12,47%	9,98%	9,33%	9,54%	-3,14	-0,44
Résultat Net / CA	10,10%	7,69%	8%	7,39%	-2,11	-0,30
Cash-Flow = RN + dotations aux amortissements	499 810	512341	329272	478643	-170 538	-33698

Source : établie par nos soins à partir des documents internes de l'entreprise EI.

▪ Consommation / production

Le ratio **consommation / production** a connu un écart favorable pour l'année 2015 (-0,16) en comparant les réalisations aux prévisions, sachant qu'une valorisation de production aux prix de vente publics diminué de 30% a été appliquée par l'entreprise en 2015.

En 2016, l'entreprise réalise un écart défavorable de 2,48 concernant le même ratio. Cet écart est dû essentiellement à la valorisation de la production aux couts réels appliqués par l'entreprise au 31.12.2016.

▪ Consommations intermédiaires / CA

Le ratio **Consommations intermédiaires / CA**, marque un écart favorable en terme de prévisions et réalisations pour l'année 2015, cela signifie que l'entreprise a réalisé le niveau

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

souhaité dans ses consommations et chiffre d'affaire, ce dernier lui permettra de couvrir pleinement les consommations et dégager un supplément représentant la Valeur Ajoutée.

Tandis qu'en 2016, le même ratio a connu un écart explicitement défavorable de 30.33%, cela est dû à un écart défavorable en termes de chiffre d'affaire en comparant les prévisions aux réalisations.

▪ **Valeur ajoutée / CA**

Ce ratio a connu un écart défavorable de -3,31% en 2015 qui revient essentiellement à la détection d'un écart défavorable en termes de chiffre d'affaire entre les réalisations et les prévisions.

En 2016, ce même ratio a connu un écart favorable 12,79% en apparence et défavorable en explication en comparant les réalisations aux prévisions. L'existence de cet écart s'explique par la diminution importante du chiffre d'affaires réalisé par rapport au prévu qui a permis l'augmentation du rapport VA / CA.

▪ **Frais du personnel / Valeur ajoutée**

En termes de ce ratio, on marque un écart défavorable de 3,82% en 2015, c'est-à-dire que la marge absorbée par les frais du personnel du montant de la valeur ajoutée a augmenté en partant des prévisions aux réalisations. En 2016 ce même ratio a connu un écart défavorable important de 16,68%, cela signifie qu'une grande part de la VA est destinée à couvrir les charges du personnel, ce cas est dû à une baisse importante de la VA réalisée durant cette année par rapport à ce qui est prévu.

▪ **EBE / CA**

L'entreprise a réalisé un écart défavorable durant ces deux exercices (-2,77% en 2016 et -2,49% en 2015), cet écart s'explique par l'augmentation de la part absorbée des frais de personnel du montant de la VA en comparant les réalisations aux prévisions.

▪ **Résultat ordinaire / CA**

Ce ratio a dégagé un écart défavorable en 2015 de -0,44% et en 2016 -3,14% en comparant les réalisations aux prévisions. Cet écart s'introduit suite à la détection des écarts défavorables concernant :

- L'EBE, le résultat opérationnel et le résultat financier en 2015 ;
- L'EBE et le résultat opérationnel en 2016.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

▪ **Résultat Net / CA (taux de profitabilité)**

Le ratio RN/CA a réalisé un écart défavorable en 2015 de - 0,30% et en 2016 de 2,11% tout en remarquant que l'écart détecté en 2016 est plus important que celui de 2015, ce qui s'explique par l'existence d'un écart défavorable significatif en termes de résultat ordinaire. Malgré l'écart défavorable durant les deux exercices, le taux de profitabilité reste acceptable pour l'entreprise en 2015 et même en 2016.

▪ **Cash-Flow**

Ce ratio suit la même évolution de RN en termes de ses réalisations et prévisions, on remarque donc un écart défavorable de -33 698 en 2015, et de -170 538 en 2016.

En calculant ces différents ratios nous constatons que le CA réalisé influence toute richesse créée par l'entreprise, c'est ce qui apparaît clairement durant l'exercice 2016 dont l'EI a réalisé un écart défavorable très important en terme de son CA réalisé, ce qui a engendré des écarts défavorables concernant les résultats qui le suit.

Après la confrontation des réalisations aux prévisions des indicateurs de l'entreprise durant les deux exercices, nous remarquons que cette entreprise n'arrive pas à atteindre ses objectifs, est donc, nous pouvons dire que :

- Soit les objectifs fixés par l'entreprise sont sur estimés ;
- Soit l'entreprise n'arrive pas à maîtriser et être en mesure avec les mutations de son environnement.

2.2. Les indicateurs de performance financiers

Les entreprises utilisent généralement des indicateurs fiables, faciles à calculer et susceptibles d'être retenus pour évaluer la performance.

2.2.1. L'analyse du bilan financier

Les deux tableaux suivants présentent les réalisations et les prévisions du l'Actif et du Passif d'EI durant les deux exercices 2015 et 2016, qui vont nous permettre de calculer les principaux ratios de performance financière.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

Tableau N°13 : Actif du bilan d'Electro-Industries pour l'année 2015 et 2016

Désignation	Prévisions		Réalizations	
	2016	2015	2016	2015
Actif immob.Non Courant	3 238 210	3 744 650	4 006 070	3 005 710
Immobilisations incorporelles	4 537	5 068	4 537	5 068
Immobilisations corporelles	2 381 123	2 589 342	1 956 639	2 091 239
Immobilisations encours	2 550	240	1 110	2 550
Immobilisations financières	850 000	1 150 000	2 000 000	850 000
Impôts différés actif	0	0	43 784	56 853
Actif Courant	5 128 706	4 570 530	3 878 515	5 131 135
Stocks et encours	1 148 771	1 359 797	2 718 023	1 995 237
Créances et emplois assimilés	1 851 788	2 089 254	967 207	1 476 194
Disponibilités et assimilés	2 128 147	1 121 479	193 285	1 659 704
Total Actif	8 366 916	8 315 180	7 884 585	8136845

Source : établie par nous même à partir des documents internes de l'entreprise EI.

Tableau N°14 : Passif du bilan d'EI pour l'année 2015 et 2016

Désignation	Prévisions		Réalizations	
	2016	2015	2016	2015
Fonds propres	7 031 601	6 914 435	6 996 796	6 996 529
Capital émis	4 753 000	4 753 000	4 753 000	4 753 000
Primes et réserves	1 948 791	1 829 094	2 096 009	1 948 791
Résultat net	329 810	332 341	147 787	294 738
Passif non courant	791 299	965 205	530 490	558 799
Emprunts et dettes financières	537 207	670 349	310 540	304 707
Prov. et pdts compte d'avance	254 092	294 856	219 950	254 092
Passif courant	544 016	435 540	357 299	581 517
Fournis et comptes rattachés	337 509	247 276	240 926	375 010
Impôts	53 400	22 233	1 753	53 400
Autres dettes	153 107	166 031	114 620	153 107
Total Passif	8 366 916	8 315 180	7884585	8136845

Source : établie par nous même à partir des documents internes de l'entreprise EI.

Dans le tableau qui suit nous allons rassembler les principaux indicateurs de mesure de la performance financière adoptés par l'EI concernant les deux années de notre étude.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

Tableau N°15 : Etat comparatif entre les prévisions et les réalisations des indicateurs du bilan financier d'EI pour l'année 2015 et 2016

Rubriques	Prévisions		Réalizations		Ecart	
	2016	2015	2016	2015	2016	2015
Capitaux permanents (1)	7 822 900	7879640	7527286	7 555 328	-295614	-324312
Immobilisations nettes (2)	3238210	3744650	4006070	3005710	767860	-738940
FRN (3) = (1) - (2)	4 584 690	4134990	3521216	4 549 618	-1063474	414628
Actif circulant (4)	5128706	4570530	3878515	5131135	-558176	1252620
Passif circulant (5)	544016	435540	357299	581517	-108 476	224 218
BFR (6) = (4) - (5)	4584690	4134990	3521216	4549618	-1063474	414628
Disponibilité (7)	2128147	1121479	193285	1659704	-1 006 668	1 466 419
Dettes à CT (8)	0	0	0	0	0	0
TN (9) = (7) - (8)	2128147	1121479	193285	1659704	-1 006 668	-2 666 372

Source : établie par nous même à partir des documents internes de l'entreprise EI.

Interprétations

▪ **Fond de roulement (FR)**

L'entreprise a réalisé un écart défavorable du FRN en 2016, qui est de **-1 063 474 KDA**, malgré l'équilibre à long terme de l'entreprise mais elle a connu une dégradation en termes de ses capitaux permanents réalisés par rapport aux prévisions. Cette dégradation est due principalement d'un écart favorable entre les réalisations et les prévisions des emprunts et dettes financières suite à la diminution de la production réelle par rapport à ce qui est prévu, ce qui a nécessité moins de ressources de financements des approvisionnements, en contrepartie, on remarque aussi une augmentation du montant réel des immobilisations par rapport à ce qui est prévu.

En 2015, l'entreprise a réalisé un écart favorable de **414 628KDA** en terme de FR réalisé par rapport aux prévisions, cet écart est un facteur de stabilité de l'entreprise et un élément favorable dans l'appréciation de financement de cette dernière puisque les capitaux permanents ont permis d'acquérir non seulement l'actif immobilisé mais aussi une partie de l'exploitation.

▪ **Besoins en fond de roulement (BFR)**

Le BFR réalisé en 2016 est inférieur au BFR prévisionnel ce qui se traduit par un écart favorable en apparence mais défavorable en explication qui est estimé à **-1 063 474 KDA** suite à la diminution de la part du l'actif et du passif circulant réalisé. Cette diminution est liée étroitement à :

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

- La baisse massive des ventes que l'EI a connu durant cette année, ainsi cette mévente a engendrée un écart négatif des créances, des dettes fournisseurs entre les prévisions et les réalisations ;
- L'existence d'un écart défavorable en termes de disponibilités entre les prévisions et les réalisations suite à l'émission des emprunts obligataires.

Par contre en 2015 nous constatons un écart défavorable du BFR qui est de **414 628 KDA**, expliqué essentiellement par l'augmentation de l'actif et de passif circulant réalisé durant cet exercice.

▪ Trésorerie Nette (TN)

Réalisé un écart défavorable de TN de **-1 934 862 KDA** en 2016 est expliqué par la diminution de la disponibilité réalisé par rapport à celle prévue suite à l'émission des emprunts obligataires, par contre en 2015 l'entreprise a réalisé un écart favorable de **538 225 KDA** puisque les disponibilités réalisés sont supérieurs aux prévisions du fait que l'entreprise n'a pas procédé à l'émission des emprunts obligataires.

2.2.2. L'analyse des ratios

L'étude de certains ratios permet de suivre et de mesurer l'évolution des performances économique et financière ainsi de porter un jugement très rapide sur l'entreprise.

2.2.2.1. Ratio de solvabilité

Les ratios de solvabilité mesurent la capacité de l'entreprise à payer ces dettes à long terme, il s'agit de mesurer le poids de l'endettement par rapport au total du bilan.

$$\text{Ratio de solvabilité} = \frac{\text{Capitaux propres}}{\text{total passif}}$$

Le tableau ci-dessus représente le ratio de solvabilité d'EI durant les deux exercices (2015,2016).

Tableau N°16 : Le ratio de solvabilité

Rubriques	Prévisions		Réalizations		Ecart	
	2016	2015	2016	2015	2016	2015
Capitaux propres (1)	7031601	6914435	6996796	6996529	-34805	82094
Total passif (2)	8366916	8315180	7884585	8136845	-482331	-178335
Solvabilité (3) = (1)/(2)	0,84	0,83	0,89	0,86	0,05	0,03

Source: élaborer par nos soins à partir des documents internes d'EI.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

Interprétation

Le ratio de solvabilité réalisé dans les deux exercices 2015 et 2016 est supérieur au prévu, ce qui signifie que l'entreprise réalise un niveau de ressources propres par l'augmentation des capitaux propres réalisés.

2.2.2.2. Ratio d'autonomie financière

Cet indicateur est utilisé pour déterminer le niveau de dépendance d'une entreprise vis-à-vis des financements extérieurs, notamment les emprunts bancaires.

$$\text{Ratio d'autonomie financière} = \text{Capitaux propres} / \text{Total des dettes}$$

Le tableau ci-dessus représente le ratio d'autonomie financière d'EI durant les deux exercices (2015,2016).

Tableau N°17: Le ratio d'autonomie financière

Rubriques	Prévisions		Réalizations		Ecart	
	2016	2015	2016	2015	2016	2015
Capitaux propres (1)	7031601	6914435	6996796	6996529	-34805	82094
Total des dettes (2)	1 335 315	887 789	1 400 745	1 140 316	65 430	2527
Autonomie financière (3) = (1) / (2)	5,27	7,88	4,94	6,14	-0,33	-1,75

Source: élaborer par nos soins à partir des documents internes d'EI.

Interprétation

Le ratio d'autonomie financière réalisé dans les deux exercices 2015 et 2016 est inférieur au prévu, cela signifie que l'entreprise a perdu une certaine autonomie financière (-1,75 en 2015 et -0,33 en 2016) qui est dû essentiellement à l'augmentation de la part des dettes réelles.

2.2.2.3. Ratio de liquidité

Les ratios de liquidité mesurent l'aptitude de l'entreprise à transformer ses actifs circulants en liquidité afin de faire face aux dettes à court terme. Il existe trois ratios de liquidité qui sont :

- **Ratio de liquidité générale**

Ce ratio mesure le degré de couverture du passif à court terme par les actifs à court terme.

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

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

- Ratio de liquidité réduite

Ce ratio fluctue en fonction du montant des crédits accordés aux clients et des crédits obtenus des fournisseurs.

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

- Ratio de liquidité immédiate

Ce ratio exprime la couverture des dettes à court terme par les disponibilités.

$$\text{Ratio de liquidité immédiate} = \text{Disponibilité} / \text{Dettes à court terme}$$

Le tableau ci-dessus représente les ratios de liquidité d'EI pour les deux exercices (2015, 2016).

Tableau N°18: Les ratios de liquidité

Rubriques	Prévisions		Réalizations		Ecart	
	2016	2015	2016	2015	2016	2015
Actif circulant (1)	5128706	4570530	3878515	5131135	-1250191	560605
Créances (2)	1851788	2089254	967207	1476194	-884581	-613060
Disponibilité (3)	2128147	1121479	193285	1659704	-1934862	538225
Dettes à court terme (4)	544016	435540	357299	581517	-186717	145977
Liquidité générale (5) = (1) / (4)	9,43	10,49	10,86	8,82	1,43	-1,67
Liquidité réduite (6) = (2)+(3) / (4)	7,31	7,37	3,25	5,39	-4,07	-1,98
Liquidité immédiate (7) = (3) / (4)	3,91	2,57	0,54	2,85	-3,37	0,28

Source: élaborer par nos soins à partir des documents internes d'EI.

Interprétation

▪ Ratio de liquidité générale

Le ratio de liquidité générale réalisé en 2015 est inférieur à la prévision de - 4,34 qui est dû principalement à une augmentation des dettes à court terme, mais en 2016 ce ratio réalisé est supérieur au prévu de 2,40 ce qui traduit que EI à partir des valeurs circulantes est capable de payer ou de rembourser toutes ses dettes à court terme.

▪ Ratio de liquidité réduite

Le ratio de liquidité réduite réalisé en 2015 est inférieur au prévisionnel de -1,98 qui est dû toujours à une augmentation des dettes à court terme et une diminution des créances, cela veut dire que l'EI a perdu une certaine capacité de rembourser ses dettes à court terme en

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

utilisant ses créances et disponibilités. En 2016, le ratio réalisé est inférieur au prévisionnel de - 4,07 suite à une diminution marquée au niveau des créances et disponibilités réelles par rapport au prévisionnelles.

▪ Ratio de liquidité immédiate

Le ratio de liquidité immédiate réalisé est supérieur au prévu de 2,31 et supérieur à 1 qui signifie que EI en 2015 dispose d'un niveau de trésorerie important qui lui permettra de rembourser ses dettes à court terme, mais en 2016 ce ratio est inférieur au prévu de -1,34, et inférieur à 1 qui est dû à diminution importante des disponibilités réalisées par rapport aux prévisions.

2.2.2.4. Ratios de rentabilité

Les ratios de rentabilité exprime le rendement obtenu du capital investi, elle de de types :

▪ La rentabilité financière

Ce ratio permet de mesurer la capacité des capitaux investis par les actionnaires et associés (*capitaux propres*) à dégager un certain niveau de profit.

$$\text{ROE} = \text{Résultat net} / \text{Capitaux propres de l'entreprise}$$

▪ La rentabilité économique

Ce ratio mesure la capacité de l'entreprise à rentabiliser les fonds apportés par les associés et les prêteurs.

$$\text{ROI} = \text{Résultat net} / \text{Capitaux investis}$$

Le tableau ci-dessus représente les ratios de rentabilité d'EI pour les deux exercices (2015, 2016).

Tableau N°19: Les ratios de rentabilité

Rubriques	Prévisions		Réalizations		Ecart	
	2016	2015	2016	2015	2016	2015
Résultat Net (1)	329810	332341	147787	294739	-182023	-37602
Capitaux propres (2)	7031601	6914435	6996796	6996529	-34805	82094
Capitaux investis (3)	7 822 900	7879640	7527286	7 555 328	-295614	-324312
ROE (1) / (2)	0,05	0,05	0,02	0,04	-0,03	-0,01
ROI (1) / (3)	0,042	0,04	0,02	0,04	-0,02	-0,003

Source: élaborer par nos soins à partir des documents internes d'EI.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

Interprétation

- **La rentabilité financière**

La rentabilité financière en 2015 a connu une légère diminution (**-0,01**) en comparant ses prévisions aux réalisations, qui est dû à une baisse en terme du Résultat Net. Tandis que ce même indicateur a marqué une diminution plus importante de **-0,03** qui s'explique aussi par une grande baisse de Résultat Net en termes de prévisions et réalisation.

- **La rentabilité économique**

La rentabilité économique en 2015 a connu une légère diminution de **-0,003** en comparant ses prévisions aux réalisations. Tandis que ce même indicateur a marqué une diminution plus importante de **-0,02** qui s'explique aussi par une grande baisse de Résultat Net en terme de prévisions et réalisation.

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise Electro-Industries

Conclusion au chapitre III

Nous tenons à souligner que ce stage effectué au niveau de l'Electro-Industries d'Azazga, nous a permis de prendre connaissances sur la mise en place du contrôle de gestion pour la mesure de la performance qui nécessite des outils et techniques ainsi des indicateurs utilisés par le contrôleur de gestion de cette entreprise.

Les outils du contrôle de gestion pour la mesure de la performance les plus fréquents dans cette entreprise se basent essentiellement sur la gestion budgétaire, qui est une démarche permettant à Electro-Industries de suivre les réalisations par rapport aux prévisions (les objectifs) qui dégage des écarts avec des constatations sommaires non détaillées ainsi que l'utilisation des indicateurs de performance.

Cette étude nous a permis de constater que :

- Durant l'exercice 2015, EI a enregistré certains écarts défavorables en comparant les réalisations aux prévisions, ces écarts restent insignifiants par-ce-que l'entreprise reste proche de ses objectifs et elle dégage quelques autres indicateurs favorable tels que la solvabilité et le FR.
- Durant l'année 2016 et après la comparaison des réalisations aux prévisions, nous constatons que l'EI a dégagé un ensemble des écarts défavorables significants, et malgré les résultats positifs obtenus à la fin de l'exercice elle reste loin de ses objectifs fixés préalablement.

Cette situation s'introduisait suite à un manque de visibilité, en effet, l'objet de l'année 2016 est élaboré sur la base d'un CA prévisionnel en prenant en compte un contrat qui sera signé avec la SONELGEZ, mais en réalité aucun contrat n'a été signé, dans ce cas-là l'entreprise a dû faire une actualisation de ses objectifs pour éviter les écarts importants constatés en 2016.

D'une manière générale, malgré les écarts défavorables dégagés durant les deux exercices, mais l'entreprise reste toujours performante en se basant sur ses résultats positifs obtenus et quelques indicateurs favorables.

En conclusion à notre travail de recherche, nous pouvons confirmer que le contrôle de gestion constitue un outil indispensable dans la mesure et l'amélioration de la performance d'entreprise, surtout dans un environnement de plus en plus changeant et instable, dont l'entreprise se trouve toujours dans l'obligation de s'assurer de son bon fonctionnement.

Le contrôle de gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive. Le bon contrôle d'une organisation ou d'un système est la condition fondamentale de son efficacité et de sa survie, cependant les entités économiques ne peuvent se gérer efficacement sans un ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions, de certains indicateurs permettant d'identifier le niveau des réalisations et les causes d'écart pour pouvoir agir et prendre des décisions correctives.

L'objectif principal de notre travail consiste à savoir comment le contrôle de gestion contribue à la performance de l'entreprise, pour vérifier cette problématique nous avons mené une étude de cas au niveau de l'entreprise Electro-Industrie, basée sur l'un des outils de contrôle de gestion à savoir le contrôle budgétaire qui consiste en la comparaison des réalisations par rapport aux objectifs fixés ainsi que le calcul des écarts pour détecter les points forts et les points faibles d'EI.

D'après notre stage pratique, nous avons constaté que le service de contrôle de gestion occupe une place très importante. Ainsi que le contrôle de gestion s'est vu attribuer de plus en plus de responsabilité en participant de plus en plus à la prise de décision, donc nous pouvons confirmer notre première hypothèse.

D'après notre stage pratique, nous avons constaté que l'entreprise EI est dotée d'un service du contrôle de gestion rattaché directement à la direction générale, ce service participe en premier lieu, dans le processus décisionnel et la fixation des objectifs de l'entreprise, et il permet par la suite un suivi permanent de déroulement de son activité en comparant le niveau des réalisations aux objectifs préalablement fixés, afin de détecter tout dysfonctionnement possible et enfin mener des décisions correctives pour rééquilibrer l'activité de l'entreprise, à cet effet nous pouvons donc confirmer notre première hypothèse qui porte sur le rôle du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance.

Le contrôleur de gestion s'appuie sur plusieurs outils essentiellement la gestion budgétaire afin de traduire les objectifs de l'entreprise sous forme de budget, qui feront par la suite l'objet d'un contrôle budgétaire en faisant une étude comparative entre les réalisations et les prévisions de l'entreprise. Après la construction de ces écarts, le contrôleur de gestion apporte des mesures correctives pour corriger la trajectoire, ce qui confirmera l'efficacité du contrôle de gestion au niveau de l'entreprise en question. Le contrôle budgétaire est un outil de pilotage de la performance, qui mesure le degré de réalisation d'un objectif, de mise en œuvre d'une stratégie ou d'accomplissement d'un travail ou d'une activité et permet d'avoir une idée globale à priori sur les réalisations futures et proches, donc nous pouvons ainsi confirmer notre deuxième hypothèse.

Le rôle du contrôle de gestion ne se limite pas uniquement dans l'évaluation des réalisations par rapport aux prévisions, afin de dégager les écarts et leurs causes, mais aussi de fournir des actions correctives pour aboutir à l'amélioration de la performance d'EI. En ce sens nous pouvons proposer les suggestions suivantes :

Si l'entreprise continue à réaliser pendant trois années les mêmes résultats que ceux des deux exercices 2015 et 2016, elle se trouvera dans le risque de :

- Perdre sa performance ;
- Perdre sa liquidité ;
- Perdre sa flexibilité devant les fluctuations de son environnement.

Et afin d'éviter ces risques, EI doit :

- Faire une étude de marché ;
- Maitriser les coûts de productions pour avoir des prix de vente concurrentiels ;
- Adopter une politique de publicité, pour permettre à la clientèle de connaître ses produits ;
- Diversifier sa clientèle ;
- Ouvrir des centres de ventes propres à l'entreprise.

Référence bibliographies

Ouvrages

1. ACH Y-A., DANIEL C., « *Finance d'entreprise* », édition Hachette, Paris, 2004.
2. ALAZARD C., SEPARI S., « *Contrôle de gestion* », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2010.
3. ALAZARD C., SEPARI S., « *Contrôle de gestion : manuel et application* », édition Dunod, Paris, 2007.
4. ALAZARD C., SEPARI S., « *Contrôle de gestion, manuel et application* », 4^{ème} édition Dunod, Paris, 1998.
5. ALAZARD C., SEPARI S., « *Contrôle de gestion* », édition Dunod, Paris, 2004.
6. ANTHONY R., « *Management et contrôle de gestion* », édition Dunod, Paris, 2008.
7. BAYED M., « *Performance sociale et performance économique dans les PME industrielle* », Annales du Management, 1992.
8. BELAIBOUD M., « *Gestion stratégique de l'entreprise algérienne* », édition Office Des Publications Universitaires, Alger.
9. BENHORIA T., « *L'économie de l'Algérie* », édition Maspero, Paris, 1980.
10. BOSQUET R., « *Fondement de la performance humaine dans l'entreprise* », édition d'Organisation, Paris, 1989.
11. BUISSART C., « *Analyse financière* », édition FOUCHER, Paris, 1999.
12. BURLAUD A., TELLER R., CATELAIN-PONROY S., MIGNON S., WALLISERE E., « *Contrôle de gestion* », édition Vuibert, Paris, 2004.
13. CAILLAT A., « *Management des entreprises* », édition HACHETTE LIVRE, 2008.
14. CIBERT A., « *Comptabilité analytique de gestion* », 4^{ème} édition Dunod, Paris, 1987.
15. COSSUS C., « *Ecart et contrôle budgétaire* », édition Vuibert, Paris, 1989.
16. DANJOU P., « *Qualité de l'audit* », édition De Boek, Belgique, 2011.
17. DEFFAINS C., RAPSKY C., « *Comptabilité générale* », 4^{ème} édition Bréal, Paris, 2006.
18. DORIATH B., « *Contrôle de gestion en 20 fiches* », 5^{ème} édition Dunod, Paris.
19. DORIATH B., « *Contrôle de gestion* », 5^{ème} édition Dunod, Paris, 2008.
20. FERISELLI A. N., SIRE B., « *Performance et ressources humaines* », édition Economica, Paris, 1996.
21. GAUGAIN M., SAUVEE-CRAMBERT R., « *Gestion de trésorerie* », 2^{ème} édition Economica, Paris, 2007.
22. GAUTIER F., PEZET A., « *Contrôle de gestion* », Darellos et Pearson éducation, Paris, 2006.
23. GAUTIER F., PEZET A., « *Contrôle de gestion* », Darellos et Pearson éducation, Paris, 2006.
24. GERVAIS M., « *Contrôle de gestion* », édition Economica, Paris, 2005.
25. GERVAIS M., « *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise* », 3^{ème} édition Economica, Tome 2, Paris, 1989.
26. GIRAUD F., SAULPIC O., NAULLEAU O., DELMOND M-H., BESCOS P-L., « *Contrôle de gestion et pilotage de la performance* », 2^{ème} édition Gualino, Paris, 2004.

27. GUERNY J., GUIRIEC J C., « *Contrôle de gestion et choix stratégique* », Delmas, Paris, 1998.
28. HAFSI T., « *Entreprise publique et politique industrielle* », édition Mc Graw-Hill, Paris, 1984.
29. KALIKA M., « *Structure d'entreprise : réalité, déterminants, performance* », édition Economica, Paris, 1995.
30. KHEMAKHEM A., « *Introduction au contrôle de gestion* », édition Bordas, Paris.
31. KHEMAKHEM A., « *La dynamique du contrôle de gestion* », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 1976.
32. LAKHLEF B., « *Création et gestion d'entreprise* », édition Grands-Alger-Livres, Alger, 2008.
33. LANGLOIS L., BONNIER C., BRINGER M., « *Contrôle de gestion* », éditions Focher, paris, 2006.
34. LANGLOIS L., BONNIER C., BRINGER M., « *Contrôle de gestion*», Berti Edition, Alger, 2008.
35. LEBAS M., « *Performance : mesure et management* », Groupe HEG, Paris, 1998.
36. LORINO P., « *Méthode et pratique de la performance* », éditions d'Organisations, Paris, 2003.
37. MACHESNAY., « *Economie d'entreprise* », Eyrolles, 1991.
38. MALO J-L., MATHE J-C., « *L'essentiel du contrôle de gestion* », 2^{ème} édition d'Organisation, Paris, 2000.
39. MEIER O., « *Dico du manager* », édition Dunod, Paris.
40. MELYON G., « *Gestion financière* », 4^{ème} édition Bréal, Paris, 2007.
41. MEYER J., « *Gestion budgétaire* », édition Dunod, Paris, 1970.
42. PORTER M., « *L'avantage concurrentiel* », Ed inter Edition, Paris, 1992.
43. RIVET A., « *Gestion financière* », édition Ellipses, Paris, 2003.
44. ROUSSELOT P., VERDIE J-F., « *La gestion de trésorerie* », 2^{ème} édition Dunod, Paris, 2004.
45. SELMER C., « *Construire et défendre son budget* », édition Dunod, Paris, 1979.
46. SELMER C., « *Toute la fonction finance* », édition Dunod, Paris, 2006.
47. VOYER P., « *Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance* », 2^{ème} édition, 2002.

Dictionnaires

1. BOISLANDELLE D., « *Dictionnaire de gestion : vocabulaire, concepts et outils* », édition Economica, Paris, 1988.
2. CAPUL J-Y., GARNIER O., « *Dictionnaire d'économie et de sciences sociales* », édition Hatier, Paris, 2005.
3. MENARD L., et collaborateurs, « *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière* », 2^{ème} édition Québec, Paris, 2004.

Thèses et mémoires

1. MAHMOUDIA M., « *L'applicabilité d'un système de contrôle de gestion fondé sur le tableau de bord prospectif dans l'entreprise publique algérienne : cas d'ALFEL filiale du G.I. FONDAL* », Thèse de Magister en Sciences Economique, UMMTO, 2012.
2. FALLI A., « *Evaluation de la performance financière d'une entreprise : cas SAR* », mémoire de master en gestion professionnel en comptabilité et gestion financières, 2011, 2013, mémoire en ligne.

Sites internet

1. -[http: //www.memoireonline.com](http://www.memoireonline.com).
2. -[https : //www.electro-industries.com](https://www.electro-industries.com).

Liste des tableaux

Tableau N°	Titres	Pages
Tableau N°1	Les qualités du contrôleur de gestion.	16
Tableau N°2	Tableau de comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.	22
Tableau N°3	Modèle générale de tableau de bord.	24
Tableau N°4	Tableau des soldes intermédiaires de gestion.	53
Tableau N°5	Activités principales et secondaires d'Electro-Industries.	61
Tableau N°6	Evolution de la production de l'unité Transformateurs.	62
Tableau N°7	Evolution de la production des moteurs, alternateurs et groupes électrogènes.	63
Tableau N°8	Répartition de l'effectif d'Electro-Industries par catégorie socioprofessionnelle et par unité.	63
Tableau N°9	Les formations requises pour les contrôleurs de gestion de l'Electro-Industries.	69
Tableau N°10	Etat comparatif entre les prévisions et les réalisations de programme de vente pour l'année 2015 et 2016.	73
Tableau N°11	Etat comparatif des prévisions et réalisations des soldes intermédiaires de gestion d'EI pour l'année 2015 et 2016.	75
Tableau N°12	Etat comparatif entre les prévisions et les réalisations des différents ratios de gestion d'EI pour l'année 2015 et 2016.	78
Tableau N°13	Actif du bilan d'Electro-Industries pour l'année 2015 et 2016.	81
Tableau N°14	Passif du bilan d'Electro-Industries pour l'année 2015 et 2016.	81
Tableau N°15	Etat comparatif entre les prévisions et les réalisations des indicateurs du bilan financier d'EI pour l'année 2015 et 2016.	82
Tableau N°16	Le ratio de solvabilité.	83
Tableau N°17	Le ratio d'autonomie financière.	84
Tableau N°18	Les ratios de liquidité.	85
Tableau N°19	Les ratios de rentabilité	87

Liste des Schémas

Schéma N°	Titres	Pages
Schéma N°1	Le triangle du contrôle de gestion	08
Schéma N°2	Les phases du processus de contrôle de gestion	13
Schéma N°3	Articulation des analyses des écarts	32
Schéma N°4	Evolution de l'Electro-Industrie	60
Schéma N°5	Présentation de l'effectif d'Electro-Industries	64
Schéma N°6	Organigramme d'Electro-Industries	66
Schéma N°7	La place de la fonction contrôle de gestion au sein d'Electro-Industries	68

Liste des graphes

Grappe N°	Titres	Pages
Grappe N°1	Budget prévisionnel et réalisations des ventes d'EI durant 2015-2016	73
Grappe N°2	Etat comparatif des prévisions et réalisations des soldes intermédiaires de gestion d'EI pour l'année 2015 et 2016	76

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

Désignation	Montant				Variation	
	Exercice 2015	Indice	Exercice 2014	Indice	En Valeur	En %
Ventes et produits annexes (1)	3 990 608	100%	1 695 824	100%	2 294 784	135%
Variation stocks produits fini et encours (2)	-1 145 539	-	1 060 254	-	-2 205 793	-
Production immobilisée(4)	0	-	331	-	-331	-
Subvention d'exploitation(5)	420				420	
Production de l'exercice (4) = (1) + (2) + (3)	2 845 489	71%	2 756 409	163%	89 080	3%
Achats consommés (5)	1 683 118	-	1 612 096	-	71 022	-
Services extérieurs et autres consom (6)	60 632	-	42 785	-	17 847	-
Consommation de l'exercice (7) = (5) + (6)	1 743 750	44%	1 654 881	98%	88 869	5%
Valeur Ajoutée (8) = (4)-(7)	1 101 739	28%	1 101 528	65%	211	0%
Taux de Valeur Ajoutée (VA / PROD)	39%	-	40%	-	-1%	-
Valeur Ajoutée (8)	1 101 739	-	1 101 528	-	211	-
Charges de personnel (9)	626 550	-	608 204	-	18 346	-
Impôts et taxes assimilés (10)	52 811	-	26 491	-	26 320	-
EBE (11) = (8)-(9)-(10)	422 378	11%	466 833	28%	-44 455	-10%
Taux d'EBE = (EBE / PROD)	15%	-	17%	-	-2%	-
Autres produits operationels (12)	12 827	-	16 901	-	-4 074	-
Autres charges operationelles (13)	3 215	-	1 742	-	1 473	-
Dotations/ amortissements et prov. (14)	183 904	-	294 263	-	-110 359	-
Reprise sur pertes de valeurs et prov (15)	108 615	-	21 793	-	86 822	-
Résultat operationnel. (16)=(11)+(12)-(13)-(14)+(15)	356 701	9%	209 522	12%	147 179	70%
Produits financiers (17)	49 163	-	60 728	-	-11 565	-
Charges financieres (18)	24 975	-	3 965	-	21 010	-
Résultat financier. (19)=(17) - (18)	24 188	1%	56 763	3%	-32 575	-57%
Résultat ordinaire avant impots (20) = (16) + (19)	380 889	10%	266 285	16%	114 604	43%
Impôts exigibles sur resultats (IBS) (21)	66 625	-	54 823	-	11 802	-
Impôts différés sur resultats ordinaires	19 525	-	9 525	-	10 000	-
Total des produits des activités ordinaires (22)	3 016 094	-	2 855 831	-	160 263	-
Total des charges des activités ordinaires (23)	2 721 355	-	2 634 844	-	86 511	-
Résultat Net de l'Exercice (24) = (22) - (23)	294 739	7%	220 987	13%	73 752	33%

Table des matières

Remerciement.

Dédicaces.

Sommaire.

Liste des abréviations.

Introduction générale..... 01

Chapitre I : Concepts fondamentaux du contrôle de gestion 04

Introduction au chapitre I 04

Section 1 : Généralités sur le contrôle de gestion..... 05

1. Historique du contrôle de gestion..... 05

2. Définitions du contrôle de gestion 06

2.1. Définitions de contrôle 06

2.2. Définitions de gestion..... 06

2.3. Définitions du contrôle de gestion 07

3. Les formes du contrôle de gestion..... 08

3.1. Le contrôle organisationnel 08

3.2. Le contrôle interne..... 09

3.3. L’audit interne 09

Section 2 : Les caractéristiques du contrôle de gestion 10

1. Les objectifs du contrôle de gestion 10

1.1. La performance de l’entreprise 10

1.2. L’amélioration permanente de l’organisation 10

1.3. La prise en compte des risques 11

2. Missions du contrôle de gestion 11

3. Le processus du contrôle de gestion..... 12

3.1. La phase de prévision 12

3.2. La phase d’exécution..... 12

3.3. La phase d’évaluation..... 12

3.4. La phase d’apprentissage 12

4. Les tâches du contrôleur de gestion au sein de l’entreprise 13

4.1. Définition du contrôleur de gestion..... 13

4.2. Métier du contrôleur de gestion 14

4.3. Le rôle du contrôleur de gestion..... 14

4.4. Niveaux du contrôleur de gestion.....	14
4.5. Le profil du contrôleur de gestion	15
Section 3 : Les outils du contrôle de gestion	17
1. Les outils prévisionnels	17
1.1. Le plan.....	17
1.1.1. Le plan stratégique	17
1.1.2. Le plan opérationnel.....	18
1.2. Le budget.....	18
1.2.1. Définition du budget.....	18
1.2.2. Objectifs de budget.....	19
1.2.3. Les principaux budgets.....	19
1.2.3.1. Budget des ventes (Chiffre d'affaires prévisionnel)	19
1.2.3.2. Budget de production	19
1.2.3.3. Budget d'approvisionnement	19
1.2.3.4. Budget de trésorerie	20
1.2.3.5. Tableaux des comptes de résultat prévisionnel	20
1.2.3.6. Le bilan prévisionnel.....	20
2. Les outils de suivi de la réalisation	20
2.1. La comptabilité générale	20
2.2. La comptabilité analytique	21
2.3. Le contrôle budgétaire.....	22
2.4. Le tableau de bord.....	23
2.5. Le reporting	25
Conclusion du chapitre I	26
Chapitre II : Contrôle budgétaire au service d'évaluation de la performance d'entreprise	27
Introduction du chapitre	27
Section 1 : Pratique du contrôle budgétaire	28
1. Généralités sur le contrôle budgétaire	28
1.1. Définition du contrôle budgétaire.....	28
1.2. Objectifs du contrôle budgétaire	28
1.3. Les conditions d'efficacité du contrôle budgétaire	29
1.4. Les caractéristiques du contrôle budgétaire	29
1.5. Utilités du contrôle budgétaire	30

1.6. Les limite du contrôle budgétaire	30
2. Présentation des écarts budgétaires	30
2.1. Définition d'un écart	31
2.2. Elaboration des écarts budgétaires	31
2.3. Analyse des écarts	31
2.4. Calcul des écarts	32
2.4.1. Ecart sur chiffre d'affaires.....	33
2.4.2. Ecart sur marge.....	33
2.4.3. Ecarts sur charges directes	34
2.4.4. Ecarts sur charges indirectes	35
2.4.5. Ecart sur résultat.....	36
Section 2 : La notion de la performance d'entreprise.....	37
1. Définitions de la performance de l'entreprise	37
2. Les critères de la performance d'entreprise	38
2.1. La notion d'efficacité	38
2.2. La notion d'efficience	39
2.3. La notion de pertinence	39
2.4. La notion d'économie.....	39
3. Les objectifs de la performance d'entreprise	39
4. Les caractéristiques de la performance d'entreprise	40
4.1. La performance est un support à des jugements.....	40
4.2. Les composants de la performance évoluent dans le temps.....	40
4.3. La performance comme indicateur de pilotage	41
5. L'amélioration de performance d'entreprise.....	41
6. Typologies de la performance l'entreprise.....	42
6.1. La performance organisationnelle	42
6.2. La performance stratégique	43
6.3. La performance humaine.....	43
6.4. La performance sociale	44
Section 3 : La mesure de la performance d'entreprise	45
1. Les indicateurs de la performance d'entreprise.....	45
1.1. Définition d'un indicateur de performance	45
1.2. Elaboration des indicateurs de performance	45
1.2.1. Principe d'exhaustivité.....	45

1.2.2. Principe d'indépendance	45
1.2.3. Principe de contrôlabilité	46
1.2.4. Principe de permanence des indicateurs.....	46
1.2.5. Principe de cohérence organisationnelle	46
1.3. Les caractéristiques d'un bon indicateur	46
1.3.1. La pertinence	46
1.3.2. La qualité et la précision de mesure	46
1.3.3. La faisabilité ou disponibilité des données	46
1.3.4. La convivialité.....	46
2. Les indicateurs de mesure de la performance d'entreprise	47
2.1. Les indicateurs de mesure de la performance commerciale.....	47
2.2. Les indicateurs de mesure de la performance financière	47
2.2.1. L'analyse du bilan financier	47
2.2.1.1. Fonds de Roulement Net (FRN).....	48
2.2.1.2. Le Besoin en Fond de Roulement (BFR).....	48
2.2.1.3. La Trésorerie Nette (TN).....	48
2.2.2. L'analyse des ratios	48
2.2.2.1. Le ratio d'endettement global.....	49
2.2.2.2. Les ratios de liquidité	49
2.2.2.3. Les ratios de solvabilité.....	49
2.2.2.4. Le ratio d'autonomie financière	50
2.2.2.5. Ratio de rentabilité financière ROE (Return On Equity)	50
2.2.2.6. Ratio de rentabilité économique ROI (Return On Investment).....	50
2.3. Les indicateurs de mesure de la performance économique.....	51
2.3.1. L'analyse du tableau des soldes intermédiaires de gestion	51
2.3.1.1. La marge commerciale	51
2.3.1.2. La production de l'exercice.....	51
2.3.1.3. La valeur ajoutée (VA).....	51
2.3.1.4. L'excédent brut d'exploitation (EBE).....	51
2.3.1.5. Le résultat d'exploitation	52
2.3.1.6. Le résultat courant avant impôt.....	52
2.3.1.7. Le résultat exceptionnel	52
2.3.1.8. Le résultat Net de l'exercice (RN)	52
Conclusion au chapitre II	54

Chapitre III : L'impact du contrôle de gestion sur la performance au niveau de l'entreprise Electro-Industries	55
Introduction au chapitre III	55
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil d'Electro-Industries.....	56
1. Présentation des entreprises publique algériennes	56
1.1. Définition des entreprises publiques algériennes.....	56
1.2. Les objectifs des entreprises publiques	57
1.3. Le contrôle de gestion dans les entreprises publiques économiques algériennes ...	57
1.3.1. Le contrôle stratégique	58
1.3.2. Le contrôle de gestion	58
1.3.3. Le contrôle opérationnel.....	58
1.4. La mesure de la performance dans les entreprises publiques économiques algériennes.....	59
2. Présentation de l'entreprise Electro-Industrie	59
2.1. Historique de l'entreprise Electro-Industries	59
2.2. La situation géographique et la superficie de l'entreprise.....	60
2.3. Le statut juridique et le capital social.....	61
2.4. Le domaine d'activités de l'entreprise	61
2.4.1. Unité de fabrication de transformateurs de distribution (UTR).....	61
2.4.2. Unité de fabrication des moteurs électriques, alternateurs, groupes électrogènes (UMAGE).....	62
2.4.3. Unité de prestations techniques (UPT).....	63
2.5. Ressources humaines de l'entreprise.....	63
2.6. Les ressources technologiques d'Electro-Industries	64
3. Les structures organisationnelles d'Electro-Industries	65
3.1. Les structures gérées par des assistants.....	65
3.2. Les structures gérées par des directeurs	65
3.3. Les structures représentant les unités opérationnelles.....	65
4. L'environnement d'Electro-Industries	66
4.1. Les clients potentiels de l'entreprise	66
4.2. Les fournisseurs de l'entreprise.....	67
4.3. Les concurrents de l'entreprise	67
4.4. Les services de l'Etat.....	67
Section 2 : La fonction du contrôle de gestion au sein d'Electro-Industries.....	68

1. La place de la fonction contrôle de gestion au sein d'Electro-Industries.....	68
2. Les formations des contrôleurs de gestion de l'Electro-Industries	69
2.3. Les missions du contrôle de gestion au sein d'Electro-Industries	69
4. Les outils du contrôle de gestion au sein de l'Electro-Industries.....	70
4.1. Les budgets.....	70
4.2. Le contrôle budgétaire.....	71
4.3. Le tableau de bord de gestion.....	72
4.4. Le tableau de bord de pilotage	72
Section 3 : Evaluation de la performance de l'entreprise Électro-Industries par les opérations	
du contrôle de gestion	73
1. Programme des ventes pour l'année 2015 et 2016.....	73
2. Les indicateurs de mesure de la performance	74
2.1. Les indicateurs de performance économiques.....	74
1.2.1. Le chiffre d'affaire (CA)	76
1.2.2. Production de l'exercice.....	76
1.2.3. Consommation intermédiaires de l'exercice	76
1.2.4. La valeur ajoutée	77
1.2.5. L'excédent brut d'exploitation	77
1.2.6. Le résultat opérationnel	77
1.2.7. Le résultat financier.....	77
1.2.8. Le résultat ordinaire	77
1.2.9. Le résultat net	78
2.2. Les indicateurs de performance financiers	80
2.2.1. L'analyse du bilan financier	80
2.2.2. L'analyse des ratios.....	83
2.2.2.1. Ratio de solvabilité.....	83
2.2.2.2. Ratio d'autonomie financière	84
2.2.2.3. Ratio de liquidité	84
2.2.2.4. Ratios de rentabilité.....	86
Conclusion au chapitre III.....	88

Conclusion générale	90
Bibliographie.....	91
Liste des tableaux, schémas et graphes	94
Annexes	97
Table des matières.	