



UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES
ET DES SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION



Mémoire

*En vue d'obtention du Diplôme de Master en sciences de gestion,
Option : Finance d'entreprise*

Thème

*La contribution du contrôle de gestion à
l'amélioration de la performance de l'entreprise :
Cas de Cosider Carrières*

Etudié par:

M^{elle} MEDJBOUR Melissa

M^{elle} MEDMER Fahima

Encadré par :

M^{me} MAHOUCHE Yamina

Devant le jury composé de :

Président/examineur : Mr Hadjou Abdelaziz MAA

Rapporteur : M^{me} Mahouche Yamina MAA

Examinatrice : M^{me} Koudache Lynda MAA

Promotion : 2016/2017

Remerciements

Avant tout :

nous remercions le Dieu tout puissant de nous avoir permis de marcher sur le chemin de la science, et aujourd'hui d'effectuer ce travail.

Avant tous le monde :

nous remercions notre chère enseignante et directrice du mémoire M^{me} MAHOUCHE Y. d'avoir accepté notre encadrement, et de nous avoir assistées durant cette période, en nous accordant toute l'attention et le temps qu'il faut.

nous remercions la responsable de la direction de contrôle de gestion et système d'information M^{me} CHEIKH N.

nous tenons à remercier messieurs les membres du jury d'avoir accepté d'évaluer notre travail.

nos remerciements s'adressent également à l'équipe pédagogique de la faculté des sciences de gestion et des sciences économiques et des sciences commerciales de l'Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou d'avoir assurée la partie théorique de notre formation.

Enfin, à tous ceux qui de près ou de loin ont contribué moralement ou matériellement à l'aboutissement de ce travail.

nous disons merci.

DEDICACES

Je dédie ce travail

A ma grand-mère

***A celui qui a toujours été la source, et qui l'est toujours, de mon
courage, de ma détermination et de mon espoir dans la vie,***

Celui qui ma toujours gâté

...Merci papa

***A celle qui a insérée le gout de la vie en moi et le sens de la
responsabilité, celle qui a sacrifiée toute sa vie pour mes frères, ma sœur
et moi***

...Merci maman

***A ma très chère sœurs Kamilia et mes frères Sofiane, Adlene et mon
adorable Nadir***

A mon cousin maternel Lyes

***A mon très chère Nacer qui sans son aide, ce travail n'aura jamais vu le
jour***

A toute ma famille de plus petit au plus grand

A ma binôme Fahima

Melissa qui vous aime tant

DEDICACES

Je dédie ce travail

A la mémoire de mon père

***A celle qui a insérée le gout de la vie en moi et le sens de la responsabilité,
celle qui a sacrifiée toute sa vie pour mon frère, ma sœur et moi.***

...Merci maman

A mon frère adorable Samir et ma très chère sœur Sabrina

***Mon cher fiancé qui sans son encouragement ce travail n'aura jamais vu
le jour***

***A tous mes amies, en témoignage de l'amitié sincère qui nous a liées et des
bons moments passés. Je vous dédie ce travail en vous souhaitant un avenir
radieux***

A toute ma famille du plus petit au plus grand

A ma binôme Melissa

Fahima qui vous aime tant

Sommaire

Introduction générale.....	1
Chapitre 1 : Le contrôle de gestion	
Section1 : Le contrôle de gestion	5
Section2 :l'organisation du contrôle de gestion	14
Section 3 : Les outils du contrôle de gestion.....	25
Chapitre 2 : La notion de performance dans l'organisation	
Section1 : Définition, critères et caractéristiques de la performance	49
Section2: Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance de l'entreprise.....	55
Section 3 : La mesure de la performance dans l'entreprise.....	58
Chapitre 3 : Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières	
Section1 : La méthodologie de recherche	67
Section2 : Présentation de l'entreprise Cosider Groupe et sa filiale Cosider Carrière.....	69
Section3 : Résultat de l'enquête	80
Conclusion générale	88

Liste des abréviations

ABM : Management Par Activité

ADL : Logement Location Vente

ALREM : Algérienne de Révolution, d'Entretien et de Maintenance

BTPH : Bâtiments Travaux Publics et Hydrauliques

CM : Consommables

EBE : Excédent Brut d'Exploitation

EVA : Economic Value Added

FG : Frais Généraux

FS : Frais de Siège

ISO : Organisation Internationale de Normalisation

GRH : Gestion des Ressources Humaines

LPA : Logement Promotionnel Aidé

LPL : Logement Public Locatif

ML : Matériels

MO : Main d'Œuvre

PME : Petite et Moyenne Entreprise

ROI: *Return On Investment*

ROE: *Return On Equity*

R&D : la Recherche et Développement

QHSE : Qualité Hygiène Sécurité Environnemental

SNS : Société Nationale De Sidérurgie

SPA : Société Par Actions

T : Tonnes

TP : Travaux Public

Liste des abréviations

Introduction générale

Introduction générale

L'entreprise est une organisation créée dans la perspective de produire et de fournir des biens et/ou des services. Elle doit rassembler toutes les données nécessaires pour pouvoir définir la stratégie de développement qui lui permet d'utiliser aux mieux les ressources qui lui procurent et lui retournent de la valeur.

L'entreprise doit s'adapter de plus en plus aux conditions de l'environnement car celle-ci ne cesse d'évoluer dans un environnement en perpétuel changement. Ainsi, pour s'adapter à ce changement qui dépend de plusieurs critères et maîtriser des situations de plus en plus complexe, l'entreprise doit disposer d'un système de contrôle de gestion rigoureux qui assure sa pérennité et l'amélioration de sa performance.

Le contrôle de gestion est le processus qui permet d'atteindre les objectifs de l'organisation en optimisant l'allocation des ressources et cela à travers divers outils de contrôle tels que la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et les tableaux de bord.

Le manager doit développer une capacité d'anticipation, d'adaptation et de réaction rapides lui permettant de maîtriser à tout instant les conséquences des décisions prises quotidiennement.

Cependant, le tableau de bord reste l'outil le plus indiqué car il permet aux responsables d'être informé de la performance passée et présente des activités qui entrent dans son champ de responsabilité, et des événements qui peuvent influencer cette performance dans le futur et sa grâce au différents indicateurs choisis et conçus par l'entreprise.

Le tableau de bord est un outil de contrôle de gestion qui favorise une analyse en temps réel des performances de l'entreprise. Il permet de suivre les événements qui sont à leurs origines, il est simple de consultation et ses données revêtent un caractère synthétique.

Celui-ci permet à l'entreprise le dialogue, aide à la prise de décision et il contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise en montrant les différentes anomalies qui existent et sa par des indicateurs fixées par l'entreprise et ainsi prendre des décisions et cela pour pouvoir porter des actions correctives.

Introduction générale

La pertinence de l'entreprise est le fait d'atteindre de manière pertinente l'objectif fixé. C'est à la fois l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

À l'égard, de la place du secteur de Bâtiments, Travaux Publics et Hydrauliques (BTPH) qui ne cesse de s'accroître et de l'importance qu'accordent les entreprises au contrôle de gestion et au tableau de bord. Le choix est porté sur le cas d'une entreprise Algérienne, qui est l'entreprise Cosider Carrières filiale de l'entreprise Cosider Groupe. Il s'agit d'une entreprise qui évolue dans le secteur de BTPH. Nous allons essayer de voir la façon par laquelle elle parvient ou pas à améliorer sa performance en s'appuyant sur le contrôle de gestion et quels sont ces causes de réussite ou d'échec.

1-Problématique

Au vu de tout ce qui précède, la question principale à la quelle nous tenterons de répondre à travers cette étude est la suivante :

Le contrôle de gestion contribue-t-il à l'amélioration de la performance de l'entreprise ?

De cette problématique découle les questions secondaires suivantes :

- Qu'est ce que le contrôle de gestion et quels sont ses outils ?
- Que veut dire la performance de l'entreprise et quels sont ses indicateurs?
- Quels sont les apports des outils du contrôle de gestion pour les entreprises ?

2-Choix et intérêt de sujet

Le choix de sujet est justifié par l'importance de la présence d'un système de contrôle de gestion à chaque entreprise, du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises ainsi le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il motive et incite les responsables à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs. Et cela par la vérification de la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance au sein de l'entreprise Cosider Carrières d'Alger.

L'intérêt de notre sujet est de montrer que le contrôle de gestion est un système de gestion de l'entreprise qui contribue à l'amélioration de sa performance d'une part. D'autre

Introduction générale

part, grâce au tableau de bord sur lequel il se base, montrer que le contrôle de gestion constitue à la fois un outil de décision, d'action et un outil de dialogue et de communication entre les membres de l'entreprise de Cosier Carrières.

3-Méthodologie de recherche

Dans le cadre de préparation de notre mémoire de fin d'étude, qui porte essentiellement sur le contrôle de gestion, à travers l'entreprise « Cosider Carrières » nous avons suivi une méthodologie de recherche théorique et empirique.

Théorique, basée sur la recherche documentaire auprès des bibliothèques de recherche qui nous ont permis de consulter plusieurs ouvrages afin de définir les concepts théoriques sur le sujet de notre recherche.

Empirique, basée sur l'analyse des documents mis à notre disposition par « Cosider Carrières » suivi par un guide d'entretien adressé à la responsable de la direction contrôle de gestion et système d'information.

4-La structure du mémoire

Pour présenter notre travail, nous avons scindé notre mémoire en trois chapitres. Les deux premiers chapitres sont consacrés aux fondements théoriques du contrôle de gestion et de la performance de l'entreprise. Le troisième chapitre traite le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières.

Introduction du chapitre1

Toute entreprise cherche à maximiser son profit et cela par la production des biens et/ou des services à moindre coût. Mais cela ne suffit pas car l'entreprise se situe dans un environnement concurrentiel où seules les entreprises bien organisées peuvent résister et s'accaparer une bonne part de marché ainsi elle doit disposer d'un contrôle de gestion rigoureux par lequel elle arrivera à atteindre sa rentabilité.

Le contrôle de gestion ne se résume pas seulement à contrôler dans le sens de vérifier, mais sa mission est plus étendue, elle consiste à fournir aux responsables les moyens de piloter et prendre des décisions, souvent, la compréhension du contrôle de gestion est limité à une signification restrictive, celle de vérification et de surveillance dans un but de sanction, alors qu'il renvoie beaucoup plus à la notion de maîtrise.

D'où ce premier chapitre qui sera divisé en trois sections, la première section présente des généralités sur le contrôle de gestion, la seconde portera sur l'organisation du contrôle de gestion dans l'entreprise et la dernière porte sur les outils du contrôle de gestion.

Section1 : généralités sur le contrôle de gestion

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

1-Evolution du contrôle de gestion

Apparu dans les années 1920 au sein de quelques entreprises industrielles américaines avec l'accroissement de la taille des unités de production de celles-ci et leurs diversifications, il devient nécessaire de déléguer des tâches de responsabilité tout en exerçant un contrôle sur les exécutants. Autrement dit, le contrôle de gestion est né avec la révolution industrielle avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges des structures et les choix de *Général Motors* (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par décisions. Le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi.

Dans sa forme initiale le contrôle de gestion a un caractère quantitatif basé sur le contrôle budgétaire, la comptabilité analytique et le reporting. Ce modèle a été adopté par les entreprises américaines (*Dupont de Nemours* ; *General Motors*), européennes et internationales, approche dite classique.¹

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler la gestion et mesurer les écarts, c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort, du contrôle budgétaire.

Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux Etats-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises.

Ensuite, avec le développement des produits et services dans une conjoncture de 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.

¹BOISVERT H., le renouvellement de la comptabilité de gestion, édition 1989, p 155.

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

- Un processus de planification, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant de long terme au court terme ;
- 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).

Au milieu de la décennie 80, une nouvelle approche cybernétique du contrôle de gestion (avec l'association des sciences informatiques et de télécommunication) est apparue que Hugues BOISVERT qualifie de « contrôle de gestion renouvelé ». Elle tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelle. Elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval et du coût de revient classique au coût de revient par activité.

Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Aussi, le contrôle de gestion implique une complémentarité permanente entre gestion stratégique et gestion opérationnelle.

Le tableau ci-dessous nous donne une comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion :

Tableau n°01 : Comparaison entre le contrôle de gestion traditionnel et le contrôle de gestion renouvelé

Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion renouvelé
· Surveiller	· Motiver
· Programmer	· Orienter
· A posteriori	· A priori
· Passif	· Actif
· Méfiance	· Confiance
· Exécutants	· Décideurs
· Subalternes	· Collègues
· Directif	· Participatif
· Flux descendant	· Flux ascendant
· Indicateurs financiers	· Indicateurs physiques
· Normes internes	· Cibles externes
· Système fermé	· Système ouvert
· Plus opérationnel	· Plus stratégique
· Activité de transformation	· Activité de cycle de vie

Source : BOISEVERT H., op. cit. P 258.

2- le contrôle de gestion : concepts clés

Face aux turbulences de l'environnement et pour maîtriser son fonctionnement, une entreprise doit être contrôlée. Dans sa conception moderne le contrôle de gestion d'une entreprise ne doit pas être compris au sens de vérification et de surveillance mais plutôt au

sens de maîtrise et de pilotage. Le pilotage d'une entreprise consiste à collecter et à analyser des informations sur ses activités afin de donner des directives permettant d'optimiser sa gestion et d'améliorer son fonctionnement. Dans cette optique le contrôle de gestion vise à orienter l'entreprise dans un sens qui favorise l'amélioration de sa performance et la correction et l'ajustement de ses activités et ses décisions.

Avant de bien élargir dans les objectifs visé par le contrôle de gestion nous allons définir les deux notions contrôle et gestion et les déférentes définitions retenues par quelques auteurs.

2-1-Définitions du contrôle de gestion

Avant de définir le contrôle de gestion nous allons définir les concepts contrôle et gestion.

2-1-1-Définition des concepts contrôle et gestion

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer, il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle et gestion.

- Contrôle : veut dire la maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.
- Gestion : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

Partant de ce qui précède, « la fonction du contrôle de gestion peut être définie comme un ensemble de tâches permettant d'apprécier des résultats des centres de gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance ».²

2-1-2-Définitions retenues par quelques auteurs

Le contrôle de gestion apparaissait comme le garant de l'utilisation rationnelle des ressources allouée ou mise à la disposition de manager. Plusieurs auteurs ont tenté de donner une définition claire et complète au contrôle de gestion.

² MEKKAOU M., précis de contrôle de gestion, édition 2007, p 9.

2-1-2-1-Définition 1

Selon Anthony (1965), « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».³

Efficacité représente la capacité à atteindre un résultat (un objectif).

L'efficacité représente la capacité à minimiser les moyens mis en œuvre pour atteindre ce résultat. Elle se mesure généralement à l'aide d'un ratio (un rapport entre deux grandeurs).⁴

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

2-1-2-2-Définition 2

« Le contrôle de gestion est un processus d'aide à la décision dans une organisation, permettant une intervention avant, pendant et après l'action. Il doit être positionné par rapport au contrôle stratégique, sachant que le programme porte fondamentalement sur le contrôle opérationnel. Il convient alors d'aborder le pilotage de l'organisation non seulement dans une approche fonctionnelle mais aussi dans une approche globale ».⁵

2-1-2-3-Définition3

La définition de Khemakhem A. est la suivante :

« 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 ».⁶

³ ARNOUD H., le contrôle de gestion...en action, édition Liasons, 2001, page 8.

⁴ BOISSELIER P., contrôle de gestion, édition Vuibert, 2013, page 11.

⁵ LENARD C., VERUGH C., organisation et gestion de l'entreprise, édition Dunod, 1993, page 8.

⁶ Ibid., Page 9.

2-1-2-4-Définition 4

JEAN MEUNIER a défini le contrôle de gestion comme suit :

« Le Contrôle de Gestion recouvre l'ensemble des techniques quantitatives susceptibles d'être utilisées, pour faciliter et améliorer la prise de décision à savoir, comptabilité générale, comptabilité industrielle, statistiques, ratios, tableaux de bord et bien entendu, gestion budgétaire ».

2-1-2-5-Définition 5

JEAN ORSINI a défini le contrôle de gestion comme suit :

« Penser l'entreprise en termes systématiques, c'est employer tous les outils de contrôle de gestion, pour faire coïncider les résultats effectifs avec le futur désiré ».

2-1-2-6-Définition 6

BOURDIN J. a défini le contrôle de gestion comme suit:

« Le Contrôle de Gestion est un système d'évaluation des responsabilités et des voies par lesquelles la rentabilité de l'entreprise peut être améliorée ».

2-1-2-7-Définition 7

J.L. ARDOUIN a défini le contrôle de gestion comme suit :

« Le Contrôle de Gestion est un système qui permet d'aider les opérationnels à faire de la gestion prévisionnelle et de suivre les réalisations pour essayer d'atteindre leurs objectifs ».

2-1-2-8-Définition 8

ELIEL SAARINEN a défini le contrôle de gestion comme suit :

« Le Contrôle de Gestion est un ensemble de moyens et de méthodes de toutes natures, permettant de garder la maîtrise de la marche de l'entreprise ».

2-1-2-9-Définition 9

DAVID ANDERSON a défini le contrôle de gestion comme suit :

« Le Contrôle de Gestion doit veiller à garder efficiente et économique chaque partie de la structure, compliquée et grandissante de l'organisation ».

Mettre en évidence clairement la segmentation de l'entreprise dans ses différentes activités, dans le but d'une planification intelligente de la gestion.

2-1-2-10-Définition 10

JEAN LOUP ARDOIN - DANIEL MICHEL et JEAN SCHMIDT ont défini le contrôle de gestion comme suit :

« Le Contrôle de Gestion constitue un ensemble d'actions, procédures et documents visant à aider la direction générale et les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion, pour atteindre les objectifs de l'entreprise ».

De notre point de vue, le contrôle de gestion est le processus par lequel l'entreprise s'assure que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés à l'avance et cela par les outils d'aide à la décisions à savoir, la comptabilité, la gestion budgétaire, le tableau de bord etc.

2-2-Objectifs 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.

Le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place le système d'information destiné à guider le comportement des employés et managers, et à leur permettre d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré comme un outil de pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficacité et l'efficacité des actions et des moyens (l'économie des ressources) pour réaliser les objectifs de l'organisation.

2-2-1-Le contrôle de gestion comme outil de pilotage

Le processus de pilotage de l'organisation doit assurer plusieurs tâches : la prévision (la planification), le conseil (la mesure), le contrôle, et la mise au point des procédures (la modélisation).

Le contrôle de gestion concourt d'abord, à **la définition des objectifs** issus des buts organisationnels de la firme et à la détermination des plans d'actions correspondent au cycle de planification. « La planification consiste à définir les objectifs de l'organisation, calculer les résultats prévisionnels que l'on peut attendre en fonction des différentes hypothèses et décider comment les atteindre ». ⁷

Il conçoit ensuite le **système de mesure**. Cette phase correspond à la mise en place d'une partie conséquente du système d'information, dont l'architecture constituera une véritable représentation de la réalité perçue de la firme. Il s'agit donc d'une étape extrêmement importante, il intègre naturellement le troisième cycle correspondant à la **partie contrôle**, au sens restreint, qui permet de juger si l'on se dirige bien vers les objectifs fixés. ⁸

Il participe enfin, au cycle de **modélisation** permettant d'anticiper les résultats possibles et leurs conséquences. ⁹

2-2-2-La mise en place du système d'information (SI)

Le pilotage repose avant tout sur l'existence de système d'information solide. A cette fin, il est nécessaire de prévoir la mise en place – ou le diagnostic si celui-ci existe déjà –, d'un système de traitement des informations en amont et en aval de toute décision.

Selon Rey, « le système d'information peut être défini comme le dispositif de production et de circulation des données quantitatives et qualitatives qui caractérisent tous les aspects de la vie de l'organisation » ¹⁰.

A partir de cette définition, il ressort que la fonction essentielle de système d'information est de produire de l'information pour tous les niveaux de la structure.

⁷BOISSELIER P., op.cit., page 16.

⁸Ibid., page 16.

⁹Ibid., page 17.

¹⁰REY, (Pierre J.), Le contrôle de gestion dans les services publics communaux, Dunod, Paris, 1997, P 15.

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

- **Système d'information stratégique pour les décideurs :** Celui-ci peut prendre la forme d'outils classiques de planification et de tableaux de bord stratégiques. Il peut également prendre la forme plus sophistiquée de système de veille stratégique, destinés à permettre l'anticipation des tendances technologiques, économiques, sociologiques des marchés.
- **Système d'information pour les responsables opérationnels :** Il se traduit par la mise en place d'instruments de prévision budgétaire, mais aussi de tableaux de bord, afin de les aider à élaborer leurs propres objectifs, définir les moyens nécessaires et tester des hypothèses de travail.
- **Système d'information pour les opérationnels :** destiné à leur permettre de suivre de manière permanente leurs performances et d'infléchir éventuellement leur action grâce à l'analyse d'écarts.¹¹

Au terme de cette section, nous avons présenté les généralités sur le contrôle de gestion, afin de bien comprendre l'évolution de contrôle de gestion, sa définition et ces objectifs.

Dans le chapitre suivant, on va traiter l'organisation du contrôle de gestion, c'est-à-dire son implantation au sein de l'entreprise et son champ d'application.

¹¹BOISSELIER P., op.cit. Page 17.

Section02 : l'organisation du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion apparait sous des formes plus ou moins élaborées selon la nature ou la structure de l'organisation et suscite des remises en causes plus ou moins importantes dans sa conception comme dans son implantation.

1-L'implantation du contrôle de gestion dans l'entreprise

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quelque soient leur secteur 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. Cependant, la place et l'exercice du contrôle de gestion dans l'entreprise dépendent de plusieurs facteurs tels que la taille, le type et la spécificité de chaque entreprise.

1-1-Le contrôle de gestion dans les différentes entreprises

La mise en place des outils et des procédures de contrôle de gestion varie selon la taille de l'entreprise. Nous allons traiter dans ce qui suit les spécificités de chaque entreprise et la position de contrôle de gestion dans les grandes entreprises, les petites et moyens entreprises et les groupes internationaux.

1-1-1-Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises

Nous allons présenter dans ce qui suit les spécificités des grandes entreprises et la position de contrôle de gestion au sein de ces entreprises.

1-1-1-1-Caractéristiques des grandes entreprises

La grande entreprise se caractérise par :

- Une structure complexe, le plus souvent répartie géographiquement.
- Une organisation décentralisée.
- Un système d'information complexe, utilisant un grand nombre de données et de procédures.
- Des systèmes de décisions formalisées.
- Une séparation assez fréquente entre l'économique et le financier.

- Les décisions économiques relevant des opérationnels (directeur commercial, directeur de production).
- Les décisions financières relevant des fonctionnels (directeur financier, directeur comptable).

1-1-1-2-Position du contrôle de gestion dans les grandes entreprises

Le contrôle de gestion doit aider les responsables fonctionnels « aide à la prise de décision » et opérationnels « contrôle de l'action ». Le système d'information du contrôle de gestion utilise la structure de l'entreprise. De ce fait, sa place et celle du contrôleur varient selon les structures adoptées par les organisations.

Dans la plupart des grandes entreprises le choix de la position du contrôle de gestion se fait entre deux possibilités :

- Une position fonctionnelle : soit le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière, soit il est indépendant si l'entreprise est très grande. Il est donc une fonction comme une autre rattaché à la direction générale.
- Une position de conseil : directement rattaché à la direction générale, le service contrôle de gestion, décentralisé, travaille à tous les niveaux de la structure puis centralise les informations.

1-1-2-Le contrôle de gestion dans les groupes internationaux

Sous l'impulsion de la globalisation des marchés, de nombreuses entreprises choisissent de localiser des activités à l'étranger. La période récente est marquée par l'internalisation des activités de production et de recherche et développement (R&D), et l'accroissement des investissements dans les pays émergents. Le phénomène touche les grands groupes mais aussi les entreprises de plus petite taille qui cherchent également à saisir des opportunités de croissance sur le marché mondial.

1-1-2-1-Caractéristiques des groupes internationaux

Les entreprises ont recours à différentes formes d'internalisation pour développer leurs activités sur les marchés étrangers. Selon le degré d'engagement de l'entreprise, trois catégories principales peuvent être distinguées :

- Les activités d'exportation,
- Les coopérations avec des partenaires étrangers,
- Les filiales étrangères contrôlées par l'entreprise.¹²

A- Les activités d'exportations

L'exportation peut être définie comme étant la vente des biens et/ou des services à l'étranger. Selon la nature du contrôle que souhaite exercer sur la commercialisation de ces produits ou services, elle peut opter pour l'exportation indirecte (la vente est confiée à des intermédiaires de pays d'origine, limitant ainsi le contrôle sur les ventes internationales) et l'exportation directe (l'entreprise gère des relations commerciales avec des clients étrangers).

B- Les coopérations avec les partenaires étrangers

Dans le cadre de son développement international, l'entreprise peut choisir de s'engager dans une coopération formalisée avec des partenaires étrangers.

Les coopérations permettent aux partenaires associés de mettre en commun des ressources et de partager les coûts et les risques associés aux projets envisagés, tout en préservant leur indépendance. Elles autorisent une plus grande flexibilité que les filiales dans la mesure où l'engagement est souvent limité dans le temps. Toutefois, la complexité de la gestion dans cette forme organisationnelle rend la mise en place d'un système plus difficile. En effet, le contrôle doit être partagé avec le partenaire dont les objectifs et les pratiques managériales peuvent être différents.

C- Les filiales contrôlées par l'entreprise

Lorsque l'entreprise choisit de mettre en place des filiales dont elle détient une participation majoritaire ou 100% du capital, elle a la possibilité d'exercer un contrôle étroit sur l'entité concernée. Si la création d'une filiale requiert des ressources plus importantes que les activités d'exportation et les accords de coopération, elle permet une meilleure maîtrise des opérations internationales.

Nous allons montrer la place du contrôle de gestion dans différents types d'entreprises et la relation de contrôle de gestion avec les fonctions de l'entreprise.

¹²MAYRHOFFER U., URBAN S., Management international : Des pratiques en mutation, pearson, 2011.

1-1-3-Le contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises (PME)

Nous allons présenter dans ce qui suit les spécificités des PME et la position de contrôle de gestion au sein des PME.

1-1-3-1-Les caractéristiques des PME

Un grand nombre des petites et très petites entreprises (PTPE) n'ont pas de véritable système ou service de contrôle de gestion. Cependant, certaines ont parfois franchi le pas, non sans difficulté. En effet, parmi ces dernières, une majorité de leurs dirigeants ne semble pas toujours très contentes des services de leur contrôleur de gestion, et lui reproche notamment¹³:

- L'absence ou inefficacité des outils d'aide à la décision proposés ;
- Une disponibilité insuffisante pour des études ponctuelles urgentes ;
- Un rôle de conseil et d'alerte insuffisant ou inexistant, que ce soit auprès des dirigeants où des responsables opérationnels. Or, l'origine de ce constat vient souvent du fait que le rôle du contrôleur de gestion au sein des PTPE n'est pas toujours clairement établi.

Parallèlement, de plus en plus les contrôleurs de gestion des petites entreprises se plaignent de ne plus faire véritablement leur métier et d'être submergés par des responsabilités comptables et administratives de plus en plus lourdes, et qui n'ont pas de lien direct avec leurs compétences.

Une des principales raisons de cette situation, provient du fait que les dirigeants de PTPE ont souvent une vision erronée ou déformée de ce qu'est réellement le contrôle de gestion.

Ce qui explique une incompréhension logique et légitime entre dirigeants et contrôleurs de gestion, qui s'avère désastreuse pour la pérennité des entreprises.¹⁴

1-1-3-2-Position de contrôle de gestion dans l'organigramme de PME

Le rôle du contrôle de gestion dans une PME est identique et tout aussi important dans une entreprise plus grande. Les outils et les procédures du contrôle de gestion lui sont applicables en respectant les spécificités de chaque entreprise, mais la pratique montre que le

¹³ MAURIN H., le contrôle de gestion facile, édition Afnor, 2008, page 2.

¹⁴ Ibid.

contrôle de gestion est peu formalisé et consiste seulement à agir lorsque des difficultés spécifiques apparaissent. C'est une gestion par exception des opérations courantes.

La position dans l'organigramme sera fonction du nombre de personnes et des services mis en place :

- Ce peut être le comptable chargé de la comptabilité générale et analytique, qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle.
- Ce peut être le dirigeant, si l'entité est petite ou s'il souhaite coordonner et suivre lui-même les activités.

2-Champ d'application du contrôle de gestion et sa mise en place

Nous allons montrer la mise en place de contrôle de gestion au sein de l'entreprise et son champ d'application.

2-1-Champ d'application du contrôle de gestion

La maîtrise de la performance nécessite de nombreuses interactions entre les différentes fonctions dans l'entreprise telles que la direction générale, la direction commerciale, la direction financière et la direction des ressources humaines. Toutefois, il est utile de comprendre comment et pourquoi les autres disciplines s'articulent avec le contrôle de gestion.

2-2-1-Contrôle de gestion et stratégie

La stratégie est déterminée par la direction générale. Cette dernière précise vers quelle direction l'entreprise doit se diriger à long terme. L'internationalisation, la spécialisation et la croissance interne sont des exemples de stratégies adoptées par de nombreux groupes industriels et commerciaux. La formulation d'une stratégie est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion.

Le rôle du contrôle de gestion dans la stratégie est sensible à deux niveaux :¹⁵

- D'abord en tant qu'outil de pilotage : il intervient au moment du diagnostic stratégique dans le recensement des forces et faiblesses de l'entreprise, notamment sur le plan de

¹⁵BOISSELIER P., op.cit., p 22.

son système d'information. Il contribue ensuite à l'élaboration de plan d'action et à sa mise en œuvre, jouant son rôle d'outil d'aide à la décision, il intervient également lors du déroulement du plan stratégique. Il contribue à mettre en place les boucles de rétroaction nécessaire à la surveillance et à la réalisation du programme.

- Par ailleurs, la comptabilité de gestion, outil de contrôle, est impliquée dans le processus de décision stratégique au moment du choix des investissements ou du calcul du coût de revient sur longue période (coût cible, par exemple). Dès lors, le contrôle de gestion, en intégrant le calcul stratégique, devient à son tour un instrument de la prise de décision stratégique. Cet ensemble de contraintes explique pourquoi la connaissance des outils de la stratégie devient nécessaire dans le travail du contrôleur.

2-1-2-Le contrôle de gestion et finance

Il est difficile d'évaluer une entreprise sans prendre en considération son aspect financier. La fonction finance permet d'assurer aux décideurs qu'ils auront bien les fonds nécessaires à l'instant T pour financer telle ou telle activité. Les financiers cherchent des financements à moindre coûts et des investissements créateurs de valeur pour les actionnaires. Les exigences des actionnaires en matière de performance influencent le système de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion et la finance sont deux disciplines non seulement tournées vers le passé mais également vers l'avenir. En particulier l'étude de la rentabilité des investissements de toute nature est menée conjointement par le contrôle de gestion. La première fonction sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer (valeur actuelle ; taux interne de rentabilité...) tandis que la seconde fonction assiste les opérationnels pour la prévision et la sélection des données pertinentes. Enfin, l'ensemble de la démarche prévisionnelle (plans stratégique et opérationnel, budget) réalisée par le contrôle de gestion a un impact non négligeable en matière de communication financière de l'entreprise.¹⁶

2-1-3- Le contrôle de gestion et marketing

Le contrôle de gestion est l'ensemble des institutions et des processus visant à créer, communiquer, délivrer et échanger les offres qui ont de la valeur pour les clients, les consommateurs, les partenaires et la société au sens large.

¹⁶ ALAIN B., LANGLOIS G., BRINGER M., BONNIER, C., Contrôle de gestion, édition Foucher, p 19.

Le marketing détermine sa politique de prix par référence au prix moyen observé sur le marché ou par référence au coût estimé par les services de contrôle de gestion. Le prix quelque soit son mode de détermination, a un impact sur les volumes demandés par les consommateurs. Le contrôle de gestion permet de mesurer l'efficacité des actions de marketing en fournissant régulièrement des informations sur les ventes exprimées en volume et en valeur et sur les marges par produits ou par circuit de distribution. Outre le suivi de ces indicateurs de marketing, le contrôle de gestion aide les responsables de la fonction marketing à améliorer leur performance en les assistant dans l'élaboration de leur budget et leurs plans d'action.¹⁷

2-1-4-Le contrôle de gestion et GRH

Le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement quant à l'organisation de l'entreprise et à la rémunération du personnel. En effet, le contrôle de gestion intervient dans le découpage de l'entreprise en entités plus ou moins autonomes. Il mesure la performance des activités de l'entreprise et aussi celle des responsables de ces activités. L'évaluation de la performance des responsables doit être, en théorie, associée à la réalisation d'un objectif préalablement assigné et négocié. Toutefois, en pratique, le respect du budget est souvent utilisé pour apprécier cette performance.

Le contrôle de gestion fournit également des indicateurs pour le pilotage des ressources humaines (taux de rotation, pourcentage de personnel intérimaires) et de l'évolution de la masse salariale.¹⁸

2-2-La mise en place du contrôle de gestion

Nous allons traiter dans ce qui suit les phases, le processus et les niveaux de contrôle de gestion.

2-2-1-Phases de mise en place du contrôle de gestion

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

¹⁷ ALAIN B., LANGLOIS G., BRINGER M., BONNIER, C., op.cit. p 21.22.

¹⁸ Ibid., p 22.

- Finaliser : définir les buts, les chiffres et prévoir les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie, clarifier les responsabilités et définir les critères de performance en clarifiant les notions d'efficacité et d'efficience.
- Piloter : observer le déroulement en cours, faire le point sur la situation présente, anticiper l'avenir pour évaluer ce qu'il reste à parcourir afin de prendre les décisions correctives qui peuvent être nécessaires : soit à l'ajustement des moyens aux situations nouvelles ou soit à la remise en cause des objectifs initialement définis.
- Post-évaluer : mesurer les performances atteintes et faire progresser l'ensemble du système par apprentissage (ne pas répéter les erreurs et capitaliser les points forts).

2-2-2-Processus du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une « boucle » qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressifs.

Philippe LORINO a défini la notion de processus comme : « Un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'informations ou de matières significatifs, et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini »¹⁹.

Un processus est alors un ensemble d'actions ou d'activités interdépendantes dans le temps et dans l'espace quant à leurs coûts ou leurs conséquences et débouchant sur un résultat commun identifiable: le **produit**.

On distingue alors dans l'**entreprise**, le processus de facturation, le processus de vente, le processus de **développement**, le processus de **fabrication**, etc. Il faut retenir alors que:

- Les processus sont constitués d'activités;
- Les processus sont des ensembles de flux matériels ou informationnels;
- Les processus regroupent les activités selon une logique d'objectifs et de résultats.²⁰

L'approche classique distingue quatre grandes étapes dans le processus du contrôle de gestion à savoir la planification, la mesure, le contrôle et la modélisation.²¹

¹⁹ LORINO P., 1997, p 83.84.

²⁰ Ibid.

2-2-2-1-Le cycle de planification

Ce cycle doit permettre de passer des finalités à des objectifs précis et opérationnels en élaborant les plans d'action qui doivent permettre de les atteindre.

Finalités → plans d'action → objectifs

2-2-2-2-Le cycle de mesure

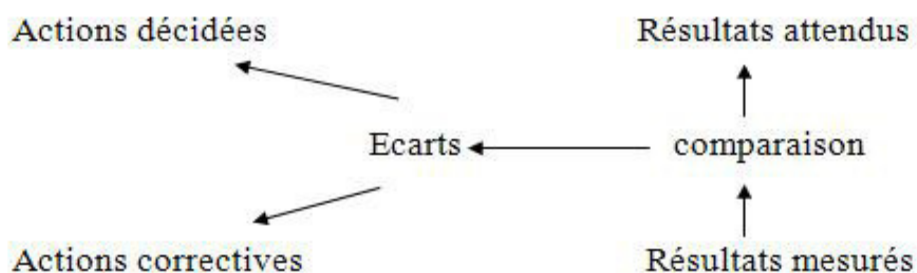
Est constitué par l'ensemble des indicateurs retenus pour interpréter la réalité. Sa construction suppose une réflexion sur les facteurs clés de la gestion exprimés sous forme de variables parmi lesquelles on distingue les variables de commande sur lesquels l'entreprise peut agir et les variables d'état non maîtrisables par l'organisation mais ont un impact décisif sur les performances.

Actions → résultats → système de mesure → résultats mesurés

2-2-2-3-Le cycle de contrôle

Son objectif est de confronter périodiquement les résultats mesurés aux résultats attendus, analyser les écarts et mener les actions correctives.

Figure n° 1: La boucle de contrôle



source: BESCOS P.L., op.cit. P 26.

²¹BESCOS P.L., contrôle de gestion et management, 1995, p 23.27

2-2-2-4-Le cycle de modélisation

Ce cycle détermine la nature des relations de causes à effets utilisées pour élaborer les plans d'actions initiaux ou correctifs. Ces différents cycles s'articulent entre eux pour constituer le **processus** complet de **contrôle de gestion**.

L'approche classique associe le contrôle de gestion à une démarche, un processus permettant de s'assurer régulièrement que les objectifs vont être atteints, d'autre part, cette approche fait apparaître trois éléments clés d'un processus de contrôle de gestion: les objectifs, les moyens et les résultats. Le contrôle de gestion constitue un processus qui met en œuvre des moyens afin d'obtenir des résultats cohérents avec les objectifs.²²

2-2-3-Les niveaux du contrôle de gestion

Il y'a trois niveaux du contrôle de gestion :

2-2-3-1-le contrôle stratégique

Qui concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence.

2-2-3-2-le contrôle de gestion

Qui s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs. C'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée.

2-2-3-3-le contrôle opérationnel

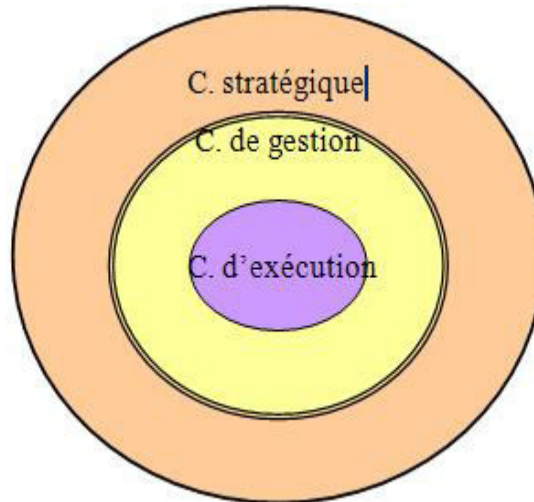
Qui est un suivi quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations. Il touche essentiellement le personnel d'exécution et il est en grande partie automatisé.²³

²²BESCOS P.L., op. cit., p 30.

²³LONING H., le contrôle de gestion, DUNOD, 2008, p 8.

Les trois niveaux de contrôle de gestion sont représenté dans le schéma suivant :

Figure n°2 : Les niveaux de contrôle organisationnel



Source : H. Bouquin, *le contrôle de gestion*, 1986, p 54.

La place de la fonction de contrôle de gestion dépend de la taille, de types et de la spécificité de chaque entreprise. La fonction de contrôle de gestion dans les grandes entreprises peut être rattachée soit à la direction financière (position fonctionnelle) soit à la direction générale (position de conseil). Part contre dans les PME, c'est le comptable ou le dirigeant qui est chargé d'exécuter les techniques de contrôle.

Le contrôle de gestion se fait selon trois phases : formalisation, pilotage et post-évaluer et son processus a quatre étapes qui sont la planification, la mesure, le contrôle et la modélisation. Le contrôle de gestion à plusieurs interactions avec les déférentes fonctions de l'entreprise tels que : la fonction marketing, la fonction financière.

Dans le chapitre suivant, nous allons présenter les outils du contrôle de gestion suivants : la comptabilité, la gestion budgétaire, le tableau de bord.

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 prise de décision. Pour mieux appréhender les outils de contrôle de gestion il faut d'abord les définir.

1-Définition

L'outil de contrôle de gestion peut être défini comme étant : « ... ensemble de raisonnements et de connaissances reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l'organisation, qu'il s'agisse de quantités, de prix, de niveaux de qualité ou de tout autre paramètre, et destiné à instruire les divers actes classiques de la gestion, que l'on peut regrouper dans les termes de la trilogie classique : prévoir, décider, contrôler ». ²⁴

Nous allons présenter dans ce qui suit, les outils destinés au contrôleur de gestion pour bien mener sa mission :

- La comptabilité générale,
- La comptabilité analytique,
- La gestion budgétaire,
- Les tableaux de bord.

2-La présentation des différents outils de contrôle de gestion

La comptabilité générale et la comptabilité analytique d'exploitation sont deux composantes de système d'information comptable qui constitue un système d'analyse pour la mise en œuvre de contrôle de gestion, l'inconvénient majeur de ces deux sources d'informations est que les informations qu'il fournissent sont d'ordre (à postériori), et donc l'insuffisance pour l'orientation de l'action.

Parmi les outils et techniques de contrôle de gestion les plus utilisés la méthode budgétaire et le tableau de bord qui occupent une place prédominante, car ils permettent de faciliter et d'améliorer la prise de décision à l'intérieur de l'entreprise.

²⁴ CLAUDE J., MOISDON, 1997, p 7.

2-1-La comptabilité

La comptabilité est une discipline pratique permettant de fournir de manière continue et en temps réel un état de la situation financière de l'entreprise.

2-1-1-La comptabilité générale

La comptabilité générale est une représentation de la situation financière de l'entreprise et de sa situation à un moment donné.

Elle rend compte des résultats d'une période (Tableau de Comptes de Résultats) et la situation du patrimoine en fin de période (Bilan). Elle a la particularité d'être confuse pour les opérationnels, exhaustive et complexe puisqu'elle est tenue par la législation économique et fiscale, ce qui la rend lourde et tardive, mais régulière et sincère.²⁵

2-1-2-La comptabilité analytique

Elle analyse les résultats et fait apparaître les techniques de contrôle de rendement et rentabilité pour la gestion, elle détaille les comptes et met en évidence les performances internes, aussi des bases pour établir les prévisions des charges et des produits.

La comptabilité analytique, comme la comptabilité générale elle publie ses comptes très tardivement.²⁶

2-2-La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est « un mode de gestion constituant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables ». ²⁷

La gestion budgétaire consiste à établir des **budgets** et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Elle permet :

- De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction.
- De coordonner les différentes actions de l'entreprise.

²⁵ GERVAIS M., Contrôle de gestion, Economica, 1997, p 27.

²⁶ Ibid., P 86.

²⁷ DORIATH B., Le contrôle de gestion en 20 fiches, édition Dunod, Paris, 2008, p 1.

- De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production).
- De faire des choix entre plusieurs hypothèses.

2-2-1-Le budget

Nous allons présenter dans ce qui suit la définition du budget et ces différents types.

2-2-1-1-Définition de budget

Le budget peut être défini comme « un plan à court terme chiffré, comportant l'affectation de ressources et assignation de responsabilités »²⁸.

2-2-1-2-Les différents types de budget

L'application des techniques budgétaires concerne les divers niveaux d'activité. On peut distinguer :

- budget des ventes
- budget de production
- budget d'approvisionnement
- budget d'équipement
- budget de trésorerie²⁹.

A- Le budget des ventes

Le budget des ventes permet de répondre aux questions suivantes : quels produits vendre ? En quelles quantités ? A quels prix ? Et dans quelles conditions découlement ?

Les réponses à ces questions mettent en jeu, plusieurs éléments, notamment :

- L'exploitation rationnelle des analyses faites en utilisant la comptabilité à postériori, c'est-à-dire en examinant le mouvement des ventes, les modes de distribution, la nature des clients, etc.
- L'utilisation des données statistiques concernant le marché actuel et potentiel à savoir statistique démographique, répartition du revenu national, importance des crédits

²⁸ GERVAIS M., Contrôle de gestion et stratégie, Economica, 1991, p17.

²⁹ LAUZEL P., TELLER R., Le contrôle de gestion et budget, édition Sirey, 1980, p 245.248.

budgétaire de l'Etat ou des collectivités locales qui pourront être consacrés à des commandes, etc.

- Les échanges de vues qui doivent intervenir entre les chefs d'entreprise de la même branche et leurs organisations syndicales.
- On reconnaît l'importance de l'étude des marchés mais on sait aussi que l'entreprise petite ou moyenne peut difficilement pratiquer une telle étude si elle doit se limiter à ses propres ressources, d'où l'intérêt de la coopération dans ce domaine.
- Enfin, en n'oubliant pas de signaler l'importance de la distinction entre vente sur le marché intérieur et vente à l'exportation. Il s'agit de deux marchés dont les caractéristiques sont très différentes et qui peuvent exiger des modes de prospection donc des frais spécifiques.

B- Budget de production

Les provisions de production sont faites en fonction des prévisions de vente et compte tenu de l'état des stocks des produits finis. Il importe de faire les calculs de manière à éviter l'accumulation de stocks excessifs. A partir des prévisions globales de production, on établit le planning des ateliers en s'efforçant d'équilibrer leurs charges de telle sorte qu'il n'existe pas de goulots d'étranglement susceptibles de ralentir le flux des sorties. Ce point est particulièrement important, les ateliers sont indépendant, il faut éviter qu'un atelier suivant qu'à 100% de sa capacité normale n'aliment l'atelier suivant qu'à concurrence de 60% par exemple de sa capacité normale.

Le calcul de l'équilibrage rationnel de travail conduira peut être à réviser les hypothèses de prévision de ventes. On tiendra compte de l'incidence des charges fixes sur le coût unitaire de production.

L'avantage de l'installation d'un matériel permettant de supprimer des heures supplémentaires sera mis en balance avec la charge d'amortissement, compte tenu du taux d'emploi de la capacité de production.

Les coûts résultants d'un travail à double ou triple équipe seront comparés aux coûts résultants d'un travail à simple équipe.

Les entreprises qui tiennent leur comptabilité par sections homogènes évaluent les frais budgétaires par département (ou division groupant un nombre variable de sections)

section par section. Il est recommandé de distinguer toujours les frais qui varient avec le volume de la production et ceux qui restent fixes durant la période considérée.

C- Le budget d'approvisionnements

Ce budget est fait, en même temps que le budget de production. Après avoir chiffré le flux des quantités des matières utiles pour alimenter le flux de production, il faudra prévoir la répartition des commandes dans le temps, de manière à ne pas entamer dangereusement le stock de sécurité tout en évitant les gonflements qui entament la rentabilité des capitaux.

D- Les budgets d'investissements

Ce budget est évidemment établi sur une période plus longue que celle qui sert de base au budget d'exploitation et tient compte de l'évolution prévisionnelle des ventes à long terme.

De ce fait, il comporte une grande part d'aléas. Il est particulièrement incertain en cas de variation de la conjoncture ou de changement dans la politique du crédit.

La nécessité de faire des prévisions sur la durée de vie des produits explique que le chef d'entreprise doit faire appel à une documentation professionnelle soigneusement tenue à jour.

E- Le budget de trésorerie

Toute entreprise sait bien qu'elle doit faire des provisions de trésorerie pour assurer convenablement ses échéances, mais ces prévisions ne sont pas pour autant systématiquement organisées.

La bonne règle consiste à établir le budget de trésorerie en transportant dans le temps le budget d'exploitation, et le budget d'équipement.

Pour établir le budget de trésorerie-exploitation, on part du compte prévisionnel d'exploitation établi mensuellement. On note les décaissements correspondant aux charges prévues et les encaissements correspondant aux ventes prévues, ceci, compte tenu des crédits accordés aux clients.

Pour établir le budget de trésorerie-équipements on part du programme d'équipement et on met en place dans le temps les dépenses qui seront couvertes par l'autofinancement ou par les recours au crédit.

2-2-2-Le contrôle budgétaire

M.GERVAIS définit le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- De chercher la (ou les) cause(s) d'écarts.
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques.
- De prendre les mesures correctrices éventuellement.
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires ».

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de définir les **centres de responsabilités** en évitant de privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise.

De plus, il se doit également organiser les échanges internes entre centres en définissant des **prix de cessions** qui doivent permettre le respect de l'efficacité de l'entreprise, la maîtrise et l'évaluation de l'efficacité de chaque centre, tout en garantissant le respect de l'autonomie déléguée au responsable.

2-2-3- Les centres de responsabilité

Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, qui doit nécessairement correspondre à l'organigramme de structure, est un élément du contrôle de gestion pour suivre l'activité d'un responsable.

2-2-3-1- Définition

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné³⁰.

L'entreprise est alors scindée en sous-ensembles qui reçoivent une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs négociés avec la hiérarchie. Donc un centre de responsabilité est une partie de l'entreprise, base de calcul pour les performances du gestionnaire responsable.

³⁰ ALAZARD C., SEPARI S., DCG11 Contrôle de gestion, édition DUNOD, p 362.

2-2-3-2- Typologie de centres de responsabilité

De manière générale, on distingue cinq types de centres de responsabilité³¹ en fonction des missions qui sont assignées.

A- Centre de coûts

L'unité concernée doit réaliser le produit qu'elle fabrique au moindre coût, avec la meilleure qualité possible.

Plusieurs indicateurs peuvent être élaborés par le contrôle de gestion pour mesurer les performances de ces centres : quantité produite, coût unitaire des produits, qualité (taux de rebut, taux de panne, critère de qualité) et délai (délai de réponse à la demande).

B- Centre de dépenses discrétionnaires

Pour les services fonctionnels dont la mission est d'aider une activité opérationnelle, un centre de coûts discrétionnaire est créé avec un budget fixé pour gérer au mieux l'opération.

A la différence des centres de coûts, cette solution est utilisée quand il n'est pas possible de rattacher le service directement à un produit. Le contrôle du centre se fait alors sur la capacité à respecter une dotation budgétaire.

Pour mesurer la performance de ce centre, on utilise les indicateurs suivants : coût total du centre, qualité du service en termes de taux de réclamation, etc.

C- Centre de recettes

L'unité doit maximiser le chiffre d'affaires du produit ou de l'activité visée. Les performances des responsables peuvent être évaluées avec deux optiques différentes :

- Dans une vision de contrôle-sanction : l'indicateur de gestion sera le volume de ventes réalisées.

³¹ ALAZARD C., SEPARI S., op.cit. Page 362, 363.

- Avec une dimension supplémentaire de conseil et d'expérience : des indicateurs sur les variables influençant les ventes sont possible tels que le taux de remise consenti au client, le délai de paiement accordé, etc.

D- Centre de profit

Le service doit dégager la marge maximale en améliorant les recettes des produits vendus et en minimisant les coûts de ces produits.

Les vrais centres de profit sont peu nombreux car la marge d'autonomie des responsables couvre rarement la gestion des ressources et la gestion des recettes.

Les critères de performance et de gestion sont nombreux puisque tous les domaines influencent plus ou moins directement le profit : résultat net, soldes intermédiaires, taux de marge, profit/chiffre d'affaires, ratio de rentabilité du capital investi.

E- Centre d'investissement

Le service concerné doit dégager la meilleure rentabilité possible des capitaux investi tout en réalisant un profit.

Les centres d'investissement, à l'inverse des centres de profit qui ne recherchent trop souvent que des bénéfices à court terme, ont une vision à long terme et ils se situent généralement au plus haut niveau hiérarchique.

Les indicateurs de gestion sont les critères de rentabilité classique des capitaux investis : ratio de rendement des actifs : bénéfice /actif, taux interne de rentabilité, valeur actuelle nette, niveau de cash flow, ratio d'endettement, etc.

2-2-4-La détermination des prix de cession interne

Les échanges internes entre centres de responsabilité posent le problème de l'évaluation du prix de cession entre la division acheteuse et la division vendeuse.

2-2-4-1-Définition

Le prix de cession interne permet la valorisation des transferts entre unités productives. Il est alors possible d'établir un compte de résultat où les produits sont constitués par le chiffre d'affaires extérieur (avec les clients finals) et le chiffre d'affaires interne (avec les centres acheteurs de l'entreprise). Or, la performance d'un centre est influencée par l'existence des cessions internes puisque ce qui est un coût pour le centre acheteur est une recette pour le centre vendeur.

Un prix de cession interne est défini soit par rapport au coût, soit par rapport au marché mais quel que soit son niveau, il est neutre sur le résultat global de l'entreprise. Sa définition n'influence que le niveau des résultats partiels de chaque centre.³²

2-2-5-Importance de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par³³ :

- Une meilleure connaissance de ses potentiels et de son environnement.
- Une volonté de déterminer la place qu'elle occupera dans les années futures en définissant ses objectifs et les différents moyens de les atteindre.
- Une planification et une coordination des actions à mener pour atteindre ces objectifs.
- L'implication de tous les responsables opérationnels qu'elle engage.

2-2-6- Limites de la gestion budgétaire

Plusieurs limites ont été adressées à la gestion budgétaire :

- Le centre de responsabilité doit disposer d'une réelle autonomie de décision. Quelle serait la responsabilité d'un responsable d'un centre s'il n'a aucune maîtrise dans la fixation de son budget ?
- La mise en place du contrôle budgétaire est souvent mal vécue, car perçue comme une sanction par le personnel de l'entreprise.
- La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels.

³² ALAZARD C., SEPARI S., op.cit. P 366.

³³ HUTIN H., toute la finance d'entreprise, édition d'organisation, 2002, p 387.

- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète.
- La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

2-3-Le tableau de bord

Les informations produites par la comptabilité répondent aux préoccupations économiques (telles que les coûts, la productivité, les ventes ou la rentabilité etc.) de l'entreprise, mais elle ne prend pas en considération les préoccupations sociales (telles que : la sécurité, la qualité ou la dimension humaine)

Pour répondre aux préoccupations sociales de contrôle de gestion il est souvent nécessaire de compléter le système comptable par un outil qui fourni plus rapidement et plus fréquemment les informations nécessaire au contrôle. Cet outil, c'est le tableau de bord.

2-3-1-Définition du tableau de bord

2-3-1-1-Définition1

« C'est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il doit aussi donner un langage commun aux différents membres de l'entreprise »³⁴.

2-3-1-2-Définition2

« Un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de la gestion et destiné à un responsable désigné en vu de l'aider au pilotage de son action »³⁵.

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.

2-3-2-Les caractéristiques du tableau de bord

Les caractéristiques du tableau de bord de gestion sont les suivantes³⁶

³⁴ GUEDJI N., le contrôle de gestion, édition d'organisation, 2000, p 285.

³⁵ BOISSELIER P., Op. cit, p 70.

³⁶ SAULOUJ Y., le tableau de bord, édition d'organisation, 1982, p 40.

- Un tableau de bord efficace, doit s'étaler sur toute la structure hiérarchique de l'entreprise, vu l'interdépendance et l'influence directe et indirecte des différentes fonctions sur la rentabilité financière des produits, les objectifs stratégiques et l'image de marque de l'entreprise.
- Le tableau de bord doit être élaboré pour un seul homme (le responsable) dans un système et à un certain moment. L'outil est, essentiellement, fonction de la personnalité du décideur et de son style de direction. Si l'un de ces éléments change (le responsable, ses fonctions ou les objectifs qui lui sont confiés) la configuration du tableau de bord doit changer également.
- Le tableau de bord est un outil d'agrégation synoptique car, d'un côté, il synthétise une panoplie d'informations en une grandeur globale afin de représenter la réalité complexe du système par un schéma simplifié, et de l'autre côté, il doit contenir un nombre limité d'indicateurs offrant ainsi la possibilité, à son utilisateur, de le lire rapidement pour se prononcer sur l'état de marche du système.
- C'est un outil d'aide à la décision, en effet, la batterie d'indicateurs qu'il contient, permet d'avoir une vue d'ensemble du système et de déceler les perturbations pour prendre les décisions d'orientation de la gestion.
- C'est également, un outil d'aide à la prévision, il ne représente pas uniquement, la situation actuelle et la situation passée, mais aussi la situation envisageable en fonction de l'historique des indicateurs, mais aussi un instrument de contrôle, ce n'est pas le contrôle dans le sens de vérifier pour sanctionner, c'est dans le sens de surveiller.

2-3-3- La conception et les instruments du tableau de bord

Le contenu du tableau de bord est variable selon les responsables concernés, leur niveau hiérarchique. Pourtant, dans tous les tableaux de bord des points communs existent dans la conception générale et ses instruments.

2-3-3-1-La conception du tableau de bord

La maquette d'un tableau de bord type fait apparaître quatre zones qui sont :³⁷

- La zone « paramètre économiques »
- La zone « des résultats réels »
- La zone « objectifs »
- La zone « écart »

³⁷ ALAZARD C., SEPARI S., DECF contrôle de gestion, 5^{ème} édition DUNOD, p 595.

- A-** La zone « paramètres économiques » comprend des différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau. Chaque rubrique devrait correspondre à un interlocuteur et présenter un poids économique significatif.
- B-** La zone « résultats réels » ces résultats peuvent être présentés par période ou/et cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité par exemple : nombre d'articles fabriqués, quantités de matières consommées, heures machine, effectifs, etc.
- C-** La zone « Objectifs » dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée. Ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats (objectif du mois seul ou cumulé).
- D-** La zone « écarts » ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative ce sont ceux du contrôle budgétaire mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

Figure n°3 : La maquette d'un tableau de bord

Tableau de bord du centre			
	Résultats	Objectifs	Ecart
Rubrique 1			
· Indicateur A			
· Indicateur B			
·			
·			
Rubrique 2			

Source : ALAZRD C., SEPARI S., op.cit. 524.

2-3-3-2-Les instruments du tableau de bord

Les instruments les plus utilisés du tableau de bord sont : les valeurs brutes et les écarts, les ratios, les graphes, les clignotants et les tableaux.

A- Les valeurs brutes et les écarts

Les valeurs brutes sont essentielles pour que le responsable puisse avoir une vision réaliste de son action, c'est-à-dire à la mesure des grandeurs sur lesquelles il travaille. Des écarts peuvent être calculés sur certaines valeurs. Ceux-ci constituent un outil de pilotage essentiel, puisqu'ils facilitent le constat des dérives éventuelles par rapport aux prévisions.

Les écarts apparaissent dans le tableau de bord doivent cependant être peu nombreux mais ciblés sur les besoins du responsable³⁸.

Exemple :

Un directeur commercial ne sera pas intéressé par un écart de rendement d'un atelier alors qu'il désire des informations sur des écarts sur les ventes (par familles de produits).

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.³⁹

B- Les ratios

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise⁴⁰.

En règle générale un ratio respecte les principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans l'espace qui est 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.

³⁸ BOISSELIER P., op.cit. P 628.

³⁹ ALAZAD C., SEPARI S., op.cit. P 641.

⁴⁰ Ibid.

C- 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, Ce sont des limites unilatérales ou bilatérales.

D- Les graphiques

Les graphiques sont des instruments privilégiés des tableaux de bord parce qu'ils présentent l'information d'une façon parlante. Leur intérêt est de visualiser rapidement et directement les évolutions et de mieux appréhender les changements de rythme ou de tendance. Parmi les graphiques les plus utilisés, nous citons : les courbes, les histogrammes et le camembert.

E- Les tableaux

Les tableaux sont en règle générale conçus sur un modèle permettant de mettre en évidence les écarts entre des objectifs ou des prévisions et des réalisations.⁴¹

2-3-4-Principes et objectifs du contrôle de gestion

- Identifier le responsable auquel s'adresse le tableau de bord.
- Le tableau de bord doit être conçu le plus rapidement possible. Il est primordial de réduire au maximum les délais d'obtention des données. Les indicateurs n'ont ainsi pas forcément besoin d'être définitifs ou exactes.
- Les tableaux de bord doivent être organisés autour d'un modèle conforme à celui que se fait l'utilisateur du fonctionnement de son outil puisqu'ils ont pour vocation à l'amener à entreprendre des actions correctives rapides et efficaces.
- Enfin, le tableau de bord ne doit pas être un simple document complété pour satisfaire une hiérarchie : sa vocation est de servir à corriger, le plus rapidement possibles, les dérives constatées et comprendre les raisons de ces dernières. Il s'agit avant tout d'un outil d'aide à la décision⁴².

⁴¹BOISSELIER P., op.cit. P 631.

⁴²Ibid, p 626.

2-3-5-Les types de tableau de bord

Nous allons présenter dans ce qui suit deux types de tableau de bord :

- Le tableau de bord prospectif
- Le tableau de bord de gestion

2-3-5-1-Balanced Scorecard (le tableau de bord prospectif ou tableau de bord équilibré)**A- Définition et origine du tableau de bord équilibré**

Le tableau de bord équilibré (ou *balanced scorecard*) exprime la vocation et la stratégie de l'organisation par un ensemble complet d'indicateurs de performance. Il fournit le cadre de la mise en œuvre de la stratégie⁴³. Il ne s'intéresse pas seulement à la réalisation d'objectifs financiers. Il éclaire aussi les objectifs non financiers qu'une organisation doit atteindre afin de réaliser ses objectifs financiers. Il mesure la performance de l'organisation sur 4 axes fondamentaux : le financement, les clients, les processus internes et l'apprentissage et l'innovation. La stratégie de l'entreprise se répercute sur les indicateurs figurant dans chacun de ces axes.

Le tableau de bord tire son nom de la recherche d'un équilibre entre les indicateurs financiers et non financiers pour évaluer la performance sur le court et le long terme dans un unique document de synthèse.⁴⁴

Le *balanced scorecard* a été conçu en 1992 par un universitaire et un consultant américains : Kaplan et Norton. Ces derniers, ont voulu réagir contre la pratique américaine d'évaluer les performances de l'entreprise sur la base d'indicateurs exclusivement financiers qui privilégient le court terme aux dépens de la stratégie à long terme.

Les seules informations qui remontent des filiales ou centres de responsabilités jusqu'aux dirigeants étaient financières, tels que le retour sur investissements qui correspond aux taux de rendement des capitaux investis.

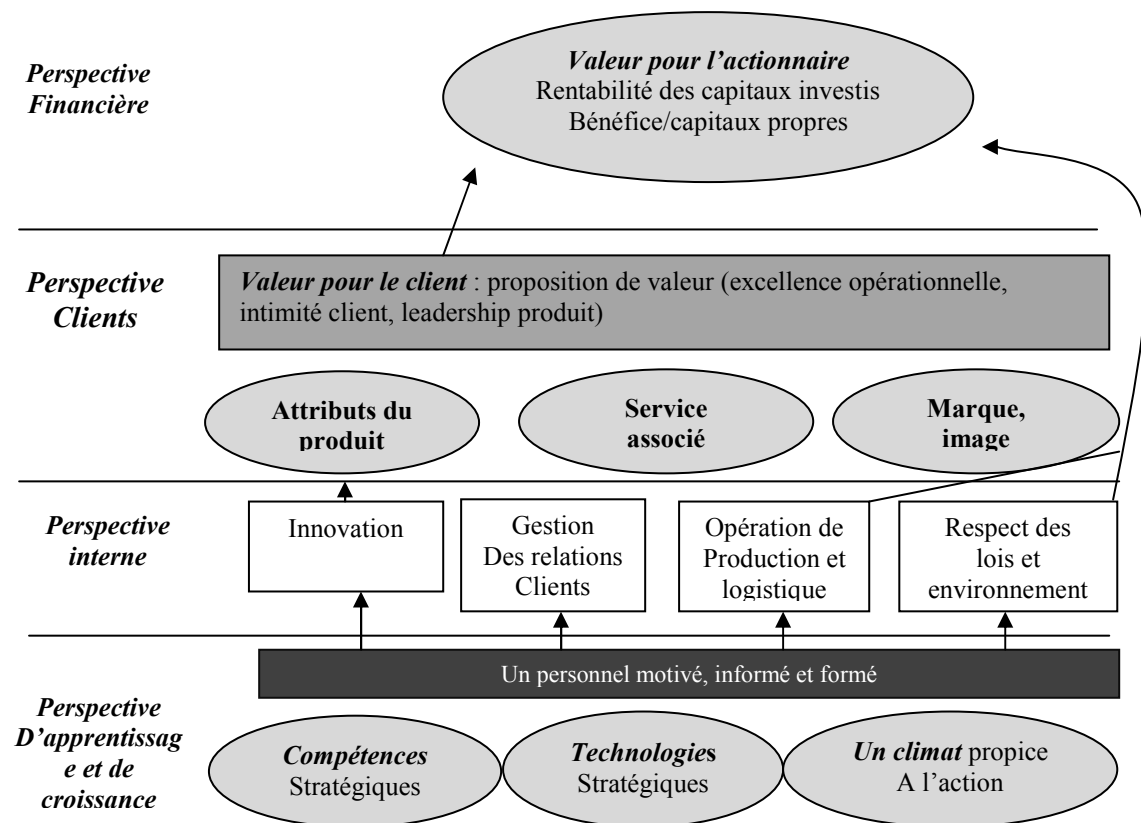
⁴³ KAPLAN et NORTON, 1996.

⁴⁴ HORNGRE C., BHIMANI A., DATAR S., FOSTER G., contrôle de gestion et gestion budgétaire, person, 2006. P27.

B- La structure du tableau de bord équilibré

Le *balanced scorecard* repose sur la définition de quatre axes stratégiques tels qu'illustre le schéma suivant :

Figure n° 4: la structure de tableau de bord équilibré



Source : Bouquin H., op.cit. p522

Le modèle *balanced scorecard* s'appuie sur quatre perspectives (axes) qui sont les suivants : les résultats financiers, le perspectif client, le perspectif processus interne et le perspectif apprentissage organisationnel.⁴⁵

- a) **Les résultats financiers** : Les auteurs du *balanced scorecard* affirment que « l'axe financier sert de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du *balanced scorecard* ». Trois axes stratégiques financiers sont proposés, qui croisés avec la situation des marchés de l'entreprise (croissance, maintien, maturité/récolte) fournissent une gamme d'indicateurs.

⁴⁵ NOELLE M., HIRISCH D., le grand livre du contrôle de gestion, groupe Eyrolle, 2013, p 312.

- b) **Le perspectif client** : Cinq mesures génériques sont identifiées, qui sont autant de domaines d'indicateurs : part de marché, conservation de clientèle, acquisition de nouveaux clients, satisfaction des clients et rentabilité par segment.

Ces cinq domaines sont liés entre eux par des relations de cause à effet : la satisfaction de la clientèle permet tout à la fois de conserver les clients existants, d'assurer la rentabilité par segment et d'acquérir de nouveaux clients, le maintien des clients existant et le développement de nouveaux marchés conditionnent la rentabilité et la part de marché.

- c) **Le perspectif processus interne** : L'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes, et en particulier l'innovation, la production et le service après-vente. Concernant le processus d'innovation, une première étape consiste à cerner le marché en identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients.

- d) **Le perspectif apprentissage organisationnel** : Cet axe est celui des moyens permettant d'atteindre les objectifs de performance définis dans les trois axes précédents. Ces moyens se déclinent en trois composantes :

- Le potentiel des salariés (satisfaction, fidélité, productivité),
- Les capacités du système d'information,
- Le climat, c'est-à-dire la motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés.

C- Avantages et inconvénients du *balanced scorecard*

Le tableau de bord équilibré présente des avantages et des inconvénients.

a)Caractéristiques d'un bon *balanced scorecard*

Un *balanced scorecard* bien conçu doit présenter les caractéristiques suivantes⁴⁶ :

⁴⁶HORNGRE C., BHIMANI A., DATAR S., FOSTER G., contrôle de gestion et gestion budgétaire, person, 2006, p87.

- Il raconte l'histoire de la stratégie d'une entreprise en exprimant une suite de relations causales. Chaque indicateur est un maillon de la chaîne causale qui part de l'apprentissage-innovation et aboutit aux résultats financiers.
- Il fait connaître la stratégie à tous les membres de l'organisation en l'exprimant sous la forme d'un ensemble cohérent d'objectifs opérationnels coordonnés, compréhensibles et mesurables.
- Il insiste sur les objectifs et les indicateurs financiers (sauf dans les organisations sans but lucratif). Les dirigeants tendent parfois à considérer l'innovation, la qualité et la satisfaction du client comme des fins en soi même si elles ne rapportent pas réellement d'argent. Les indicateurs non financiers ne figurent dans le tableau qu'en tant qu'éléments d'un projet devant aboutir à la réalisation de profits. Quand tous les indicateurs sont convenablement coordonnés, les indicateurs sont les prémisses des résultats financiers.
- Il se borne à présenter les indicateurs essentiels pour ne pas disperser l'attention des dirigeants. Ces derniers se concentrent ainsi sur les indicateurs qui sont déterminants pour la mise en œuvre de la stratégie.
- mesures portant sur les processus internes, et enfin les compétences humaines.

Le *balanced scorecard* est donc une démarche de direction générale qui cherche à déployer sa stratégie tout au long des lignes hiérarchiques, du « haut » vers le « bas ». On rend « visibles » à l'ensemble des niveaux hiérarchiques les indicateurs « importants » au regard de la stratégie (« *You get what you measure* ») et on associe l'atteinte des objectifs sur ces indicateurs à la performance individuelle, c'est-à-dire à la rémunération, aux promotions, etc. On s'assure ainsi que les managers, à tous les niveaux de l'entreprise, s'approprient la stratégie définie au plus haut niveau. Par ailleurs, le *balanced scorecard* est un produit de conseil, mis en place par des consultants américains : relativement standardisé. Il doit rester assez simple pour être communiqué et vendu, quitte à sacrifier parfois en rigueur de la méthode. Il repose ainsi sur quatre dimensions faciles à identifier et à rendre opérationnelles, la performance financière, les mesures relatives à la relation avec le client, les mesures portant sur les processus internes, et enfin les compétences humaines mais il a un certains nombres de pièges.⁴⁷

⁴⁷LONING H., Le contrôle de gestion, DUNOD, 2008, P 163.

b) Pièges du *balanced scorecard*

Certains pièges⁴⁸ sont à éviter dans le *balanced scorecard*, à savoir:

- Il ne faut pas s'imaginer que les relations causales soient rigoureuses. Ce sont seulement des hypothèses. Le défi est de déterminer l'intensité et la rapidité de ces relations entre les indicateurs non financiers et les indicateurs financiers. C'est pourquoi les organisations doivent recueillir la preuve de la stabilité de ces relations.
- Il ne faut pas fixer comme objectif de maximiser tous les indicateurs à tout moment. Il faut en effet arbitrer entre les différents objectifs stratégiques.
- Le tableau de bord ne doit pas seulement comprendre des indicateurs objectifs (le résultat d'exploitation du à la domination par les coûts, la part de marché) mais aussi des indicateurs subjectifs (indice de satisfaction des clients et des salariés).
- Il ne faut pas oublier de prendre en compte aussi bien les coûts que les avantages d'action concrète comme la dépense en techniques de l'information et en recherche et développement, avant de faire figurer ces objectifs dans le tableau.
- Il ne faut pas négliger les indicateurs non financiers quand on évalue les dirigeants et les salariés. Les dirigeants ont tendance à se préoccuper avant tout de ce qui mesure leur performance. Exclure les indicateurs non financiers de l'évaluation de leur performance diminuerait la signification et l'intérêt qu'ils accordent à ces indicateurs.

2-3-5-2-Le tableau de bord de gestion (TBG)

Alors que le *balanced scorecard* est récent (Kaplan et Norton, 1992), les tableaux de bord de gestion à la française (TBG) sont des instruments de gestion très utilisés en France depuis des décennies, y compris par les filiales françaises de groupes américaines (IBM France). Ils sont mentionnés dans des manuels dès 1932⁴⁹.

-Les points communs de TBG et de *balanced scorecard*⁵⁰

Les TBG et le *balanced scorecard* ont plusieurs points communs tels que :

- La plupart des TBG ne sont pas moins « équilibrés » que leur émule américain. Dès les années 1930, les indicateurs financiers y sont complétés par des informations non financières concernant, par exemple, la gestion du personnel : stabilité, niveau

⁴⁸HORNGRE C., BHIMANI A., DATAR S., FOSTER G., contrôle de gestion et gestion budgétaire, person, 2006, p87.

⁴⁹SATET et VORAZ, 1932, cité par Malo, 1995.

⁵⁰HORNGRE C., BHIMANI A., DATAR S., op.cit., p 96.

d'instruction, avancement hygiène, etc.⁵¹ L'accent est mis sur des indicateurs structurés, surtout non financiers, avec de nombreux graphiques et éventuellement les commentaires écrits⁵². Les TBG comprennent en outre souvent des renseignements externes et généraux sur l'environnement de l'entreprise (axe oublié par *balanced scorecard*).

- Les TBG sont tous aussi prospectifs que le *balanced scorecard*. Les indicateurs physiques alertent et déclenchent les actions correctives.
- le souci de sélectionner un petit nombre d'indicateurs est commun aux tableaux de bord français et américains.

⁵¹ MALO, 1995, cité par bourguignon et al., 2002.

⁵² Voir Cossu, 1996, cité par Malo, 1995.

Tableau n° 2: Comparaison entre *balanced scorecard* et le tableau de bord de gestion

<i>Balanced scorecard</i>	Tableau de bord de gestion
Points communs	
Combinaison d'information financière et non financière. Recherche d'indicateurs ne se contentant pas de constater les résultats a posteriori mais permettant de prendre les décisions à temps. Limitation du nombre d'indicateurs pour ne pas disperser l'attention.	
Différences	
-Modèle reposant sur des facteurs de performance et des relations causales prédéfinis. -Démarche « top down ». Les objectifs et les cibles sont déclinés et imposés du niveau supérieur au niveau inférieur. -Objectif majeur : calcul des rémunérations.	-Aucun modèle préétabli. Chaque responsable effectue les analyses nécessaires pour découvrir les facteurs de succès qui lui sont pertinents. -Démarche à la fois «top down » et « bottom up », concertation et négociation. Les responsables déterminent eux-mêmes les variables à mesurer dans leur domaine pour atteindre les objectifs fixés par l'échelon supérieur. -Objectif majeur : apprentissage.
Sous-jacents culturels	
-Logique de contrat (le modèle causal explicite et clarifie les termes du contrat) -Statut social fondé sur les résultats obtenus (la mesure des performances du manager doit être juste et fiable. -Pragmatisme (préférence pour des outils prêts à l'emploi) -Faible protection sociale (le salarié a besoin de certitudes sur les objectifs de l'entreprise et sa contribution à leur réalisation.	-Logique de castes et d'honneur, propre à chaque caste (imposer un modèle d'analyse et de comportement à un responsable revient à nier son sens de l'honneur. -Statut social fondé sur les diplômés et le cursus scolaire (faible besoin d'un système de mesure de la performance et d'intéressement). -Intellectualisme (importance accordée au processus de construction du tableau de bord. Forte protection sociale (faible besoin de sécurisation par rapport à la direction de l'entreprise).

Source : D'après BOURGUIGNON A., MALLERET V., NORREKIT H., 2002.

Pour planifier et suivre la performance de l'entreprise, le contrôle de gestion intervient par le biais des outils indispensables qui sont : la comptabilité, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

La comptabilité est une discipline qui fournit un état de la situation financière de l'entreprise.

En effet, les possibilités ouvertes par la gestion budgétaire pour planifier les activités de l'entreprise ont conduit la direction générale par l'aide de contrôle de gestion à mettre en place des structures décentralisées appelées « centres de responsabilités » et à organiser les échanges entre eux en définissant les prix de cessions.

Enfin, le tableau de bord doit fournir des informations nécessaires pour le pilotage de la performance parce qu'il joue plusieurs rôles comme un outil de : contrôle, dialogue, communication, aide à la prise de décision et de prévision. Il utilise un ensemble d'instruments tels que les valeurs brutes et les écarts, les ratios etc.

Conclusion du chapitre1

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 et il cherche à concevoir et à mettre en place le système d'information destiné à guider le comportement des employés et managers.

La place de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'organisation diffère d'une entreprise à l'autre surtout en fonction de la taille, le type et la spécificité de chaque entreprise.

Le contrôle de gestion se fait suivant trois phases qui sont : la formalisation, le pilotage et post-évaluation. Son processus contient quatre étapes : La planification, La budgétisation, L'action et le suivi de réalisation.

Pour piloter et prendre des décisions à long et à court terme l'entreprise utilise le contrôle de gestion avec ces outils d'aide à la prise de décision tels que : la comptabilité, la gestion budgétaire, les tableaux de bord. La gestion budgétaire et le tableau de bord sont les deux outils les plus utilisés par les entreprises.

Introduction du chapitre II

Chaque entreprise cherche à atteindre ses objectifs, ses finalités qui sont fixées par ses managers et cela d'une manière efficace et efficiente. Derrière ces deux concepts se cache un autre concept qui les exprime qui est la performance.

La notion de performance au sein de l'entreprise est une notion ambiguë, difficile à définir, à se comprendre, à se mesurer, et surtout à l'atteindre.

Dans ce présent chapitre, nous essaierons d'éclairer la notion de la performance, et cela en trois sections répartis comme suit :

- La première section porte sur la définition, les critères, les caractéristiques ainsi que les typologies de la performance.
- La deuxième section traite les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance de l'entreprise.
- Et enfin la troisième section montre la mesure de la performance.

Section 1 : Définition, critères, caractéristiques et dimensions de la performance

Certains concepts sont des «mots valises » ou chacun trouve ce qu'il a pu amener. La performance fait partie de ces concepts à propos il est possible de dire tout et son contraire. La raison principale est que le concept de performance ne prend sens que dans le contexte de son utilisation.

1- Définition de la performance

Le concept de performance renvoie à l'idée d'accomplir une action. Il s'agit avant tout d'entreprendre et de terminer cette action, sans qu'aucun à priori ne soit explicité sur la nature ou le niveau du résultat à obtenir. Dans le langage courant, la performance est précisément le fait d'obtenir un résultat, ce qui sous-entend que ce résultat doit être bon.

Selon LORINO la performance est définie comme étant « l'ensemble des éléments qui contribue à la création de la valeur de l'entreprise. En plus exactement, à l'amélioration de la valeur nette de cette dernière par la contribution de chaque individu ou groupe d'individu».⁵³

Elle fait référence, non seulement à un jugement sur un résultat, mais également à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des conditions et des objectifs de réalisation. Il recouvre alors deux aspects distincts, en l'occurrence, l'efficacité et l'efficience car on peut bien être efficace sans être efficient et inversement. On peut évoquer également le concept de pertinence pour ce qui concerne le choix des objectifs en fonction des moyens et des caractéristiques de l'environnement.

Ainsi, la performance c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé. Autrement dit, c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience.

D'où, l'efficacité c'est l'atteinte des objectifs fixés et l'efficience c'est la maximisation de l'atteinte des objectifs en minimisant les coûts

2-Les critères de la performance

Une entreprise performante doit être à la fois efficace, efficiente et pertinente d'où la nécessité des critères de la performance :

⁵³ LORINO P., méthodes et pratique de la performance, édition d'organisation, 1998, p18.

2-1-Critère d'efficacité

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 ?". Donc l'efficacité examine le rapport entre l'effort et la performance.

Ainsi, l'efficacité est la capacité d'une organisation à atteindre le but qu'elle s'est fixé. Elle peut être quantifiable et mesurable (ex : le but de profit, de croissance...) mais peut aussi parfois, s'apprécier de façon uniquement qualitative (réussite ou échec d'un lancement d'un produit).

2-2-Critère d'efficience

Par efficience, on entend le rapport entre les biens ou les services produits, d'une part et les ressources utilisées pour les produire, d'autre part.

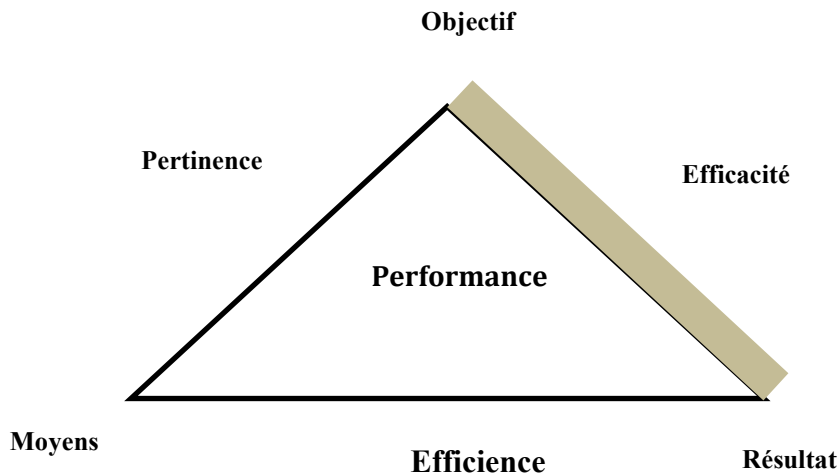
Ainsi, l'efficience « maximise la quantité obtenue à partir d'une quantité donnée de ressources ou minimise la quantité de ressources consommées pour une production donnée ». ⁵⁴

Dans une opération basée sur l'efficience, pour ensemble de ressources utilisées le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et quantité donnée de produits ou de services, c'est-à-dire que l'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.

2-3-Critère 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 d'une manière efficiente l'objectif fixé.

⁵⁴ MALO J.L., MATHE J.C., l'essentiel du contrôle de gestion, édition d'Organisation, 2000, p 106.

Figure n°4 : le triangle de la performance

Source : Hubault, 1998

Nous distinguons trois axes :

-L'axe objectifs-résultats : définit l'efficacité comme étant relative à l'utilisation des moyens pour obtenir des résultats donnés dans le cadre des objectifs fixés, c'est-à-dire l'atteinte des objectifs.

-L'axe résultats-moyens : définit l'efficience comme étant le rapport entre l'effort produit et les moyens totaux déployés dans une activité, c'est-à-dire l'atteinte des objectifs avec le moindre coût.

L'axe moyens-objectifs : définit la pertinence comme étant le rapport entre les moyens déployés et les objectifs à atteindre, c'est-à-dire la bonne allocation des ressources.

2-4-Critères d'économie

Par économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources humaines et matérielles. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

On peut ajouter que la performance oblige à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains,

physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit donc rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation. Il s'agit de ce fait des niveaux suivants :

- Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité.
- Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ou la différence valeur-coût.
- Pour la finance, c'est la rentabilité, et qui peut être définie de plusieurs manières.

3-Les caractéristiques de la performance

Il existe différentes caractéristiques de la performance dont, nous distinguons :

- Elle se mesure, d'où la nécessité de construire ou d'utiliser les 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/ou dans l'espace (à partir des valeurs des indicateurs d'organisations comparable lorsqu'ils sont disponibles).
- Elle s'explique par des facteurs internes (liés aux acteurs) ou externes (liés aux fluctuations de l'environnement).

4-Les dimensions de la performance

Il existe plusieurs dimensions et une multitude d'indicateurs de performance. Dont nous distinguons :

4-1-La performance économique

La performance économique s'entend comme la rentabilité de l'entreprise, elle réside dans la survie de l'entreprise et sa capacité à atteindre les objectifs fixes, elle peut être mesurée à partir de la variation de l'activité et de la rentabilité des investissements et des ventes. La compréhension de la performance économique peut aussi provenir d'une analyse éclairée du compte de résultat, en effet le bénéfice net (ou la perte nette) est une mesure finale de la rentabilité de l'entreprise qui permet aux actionnaires et aux analystes financiers d'apprécier la performance d'une firme.

4-2-La performance financière

La performance financière est étroitement liée à la performance économique, elle est mesurée à partir des résultats d'une part et de la richesse produite d'autre part.

4-3-La performance managériale:

La performance managériale est définie comme la capacité du manager et de l'équipe dirigeante à atteindre les objectifs fixés. Un certain nombre de critères peuvent être utilisés pour évaluer la performance managériale⁵⁵ à savoir:

- *L'entrepreneurship* : efficacité, efficience, pro activité, utilisation diagnostic des concepts.
- *Le leadership* : confiance en soi, communication, logique de raisonnement, capacité de conceptualisation.
- Gestion des ressources humaines : utilisation sociale du pouvoir, gestion des processus et des groupes.
- Direction des subordonnés : développement, aide, support des autres, autorité, spontanéité.
- Autre compétences : contrôle de soi, objectivité relative, énergie et capacité d'adaptation...

La performance managériale peut aussi être appréhendée à travers la capacité du manager à répartir son temps et à coordonner les trois éléments suivants ⁵⁶ :

- L'esprit de conception : orientation et ouverture d'horizon.
- L'habileté d'exécution : application pure et simple.
- La doigtée d'arrangement : conciliation et gestion des contradictions.

4-4-La performance organisationnelle

La performance organisationnelle est définie comme « les mesures portant directement sur la structure organisationnelle et non pas sur ses conséquences éventuelle de nature sociale ou économique »⁵⁷.

⁵⁵ PAYETTE A., l'efficacité des gestionnaires et des organisations, Presses de l'Université du Québec, 1988, p154.

⁵⁶ FROUI M., Cours de Politique Générale et Stratégie de l'entreprise, DEA Management, FSEG Tunis, 2001.

⁵⁷ KALIKA M., structure de l'entreprise, réalité, déterminant, performance, édition Economica, 1995, P 436.

« Ces indicateurs sont intéressants dans la mesure où ils permettent de discerner les difficultés organisationnelles à travers de leur première manifestation, avant que les effets induits par celles-ci ne soient ressentis d'un point de vue économique ». ⁵⁸

Il existe en effet quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle qui sont :

- Le respect de la structure formelle : le non-respect de la structure annoncée par la direction, peut traduire un dysfonctionnement au sein de l'organisation.
- Les relations entre les services : la recherche de la minimisation des conflits reflète un besoin de coordination nécessaire à l'efficacité.
- La qualité de la circulation de l'information : l'organisation doit développer des systèmes d'information permettant l'obtention des informations fiables et exhaustives, indispensables au bon fonctionnement de l'organisation.
- La flexibilité de la structure : l'aptitude de celle-ci à changer est un facteur déterminant d'adaptation aux contraintes de l'environnement.

La performance est le degré d'accomplissement des objectifs avec efficacité et efficience. Nous avons pu voir dans cette section la définition de la performance, ses critères, ses caractéristiques et enfin ses dimensions.

Nous allons voir dans ce qui suit les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance de l'entreprise.

⁵⁸ KALIKA M., op.cit, p 340.

Section2:Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance de l'entreprise

Face aux turbulences de l'environnement qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en danger, le contrôle de gestion constitue une réponse jugée essentielle à un moment donné pour piloter l'organisation.

1- les réponses utilisables dans tous les contextes

Le pilotage de la performance est atteint à partir des calculs des coûts et des budgets de l'organisation en se limitant aux variables d'action classiques : quantité, prix, productivité, pour mieux piloter l'efficacité et l'efficience les managers s'efforcent d'intégrer d'autres variables qualitatives et non financières.

Le contrôle de gestion a instauré une nouvelle technique en proposant des tableaux de bords pour aider à la gestion et l'amélioration des processus, ces tableaux de bord sont souples et modulables et permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion pour le niveau opérationnel comme pour le niveau stratégique⁵⁹.

Les indicateurs peuvent être changés à n'importe quel moment car ils sont construits en fonction des besoins des contraintes du contexte.

En plus de la méthode de calculs des coûts et des budgets qui se base sur une analyse quantitative et financière, le contrôle de gestion donne lieu à des indicateurs qui peuvent aider au pilotage des processus de la qualité, de l'amélioration du management de l'ensemble de l'organisation.

Les tableaux de bord compris comme un reporting financier existent depuis longtemps dans les différentes entreprises mondiales. En revanche et quel que soit le contexte, ils sont construits et utilisés comme un diagnostic permanent rassemblant plusieurs variables diversifiées. Le *ballanced scorecard* proposé par Kaplan et Norton en est une illustration.

⁵⁹CLAUDE A., SABINE S., op.cit. P 137.

2- Les réponses face aux tendances récentes

On peut piloter la performance à travers la création des outils de gestion qui vont gérer des variables stratégiques et organisationnelles en intégrant la valeur, le temps et les acteurs de l'organisation.

2-1-Pour mieux piloter la valeur

Pour piloter la valeur il est nécessaire de prendre en considération certain parties prenants (clients, concurrents, actionnaires et société civil).

2-1-1-Piloter la valeur pour les différentes parties prenantes

Les indicateurs de gestion doivent être développés afin de piloter les ressources humaines. Il faut donner des informations aux clients sur les produits et services, aux actionnaires sur les résultats financiers et à la société civile sur la responsabilité sociale de l'entreprise. Ce développement des indicateurs peut aider les responsables à gérer de manière efficace et efficiente les activités de l'entreprise, par exemple le développement des tableaux sociaux entraine une naissance du contrôle de gestion sociale, ce qui permet d'une meilleure gestion des effectifs et des rémunérations dans un contexte instable et incertain.

Au-delà des indicateurs « classiques » de l'activité économique et financière de l'entreprise, il est nécessaire de mettre en œuvre des baromètres qualitatifs fluctuants en fonction de l'instabilité interne et/ou externe pour s'adapter aux variables à piloter.

2-1-2-Piloter la valeur perçue par le client

La gestion de qualité devient plus difficile avec l'importance des alliances, de la logistique, de la gestion des flux dans et hors l'organisation car l'instabilité des frontières et des réseaux crée de l'incertitude. Donc il est préférable de piloter et internaliser la qualité (délai, service, disponibilité). Pour que tous les acteurs de la chaîne soient gagnants il est nécessaire de calculer et de suivre plusieurs paramètres de manière transversale à plusieurs organisations.

2-1-3-Piloter la valeur en se différenciant des concurrents

Les responsables doivent chercher en permanence à gérer les caractéristiques, les forces de la structure et des capacités organisationnelles pour appuyer des stratégies. Il faut alors améliorer les processus organisationnels pour se différencier des concurrents, dans ce cas les méthodes "ABM" (Management par activité) et du *'target costing'* peuvent constituer une aide pour ce pilotage.

Dans un contexte instable, il s'agit de prévoir les risques qui peuvent influencer la structure et prévoir les changements organisationnels. Dans ce sens, le contrôle de gestion peut proposer des indicateurs d'efficacité de la structure et de capacité de changement organisationnel.

2-2-Pour mieux piloter l'organisation : le temps et les acteurs

Il est nécessaire de prendre en considération le temps et les acteurs pour mieux piloter l'organisation :

2-2-1-Prendre en compte l'accélération du temps en actualisant des indicateurs

Pour l'analyse de la procédure de fonctionnement et donner des solutions au dysfonctionnement, la plupart des entreprises utilisent l'audit organisationnel et le contrôle interne, il apparaît que l'instabilité de contexte rend obsolète les paramètres de pilotage, alors il s'agit de réactualiser plus souvent les indicateurs, de réfléchir à leur sens et d'améliorer la collecte des informations pour les renseigner.

Il s'agit de piloter en temps réel et d'utiliser des simulations qui permettent de modifier les paramètres par rapport à l'évolution interne ou externe pour aider à la prise de décision.

2-2-2-Piloter le comportement des acteurs interne

A cause de l'évolution de l'environnement et les attitudes des acteurs au sein de l'organisation. Il est nécessaire de piloter les ressources humaines dans leur motivation, leur confiance, leur participation aux activités de l'entreprise. Donc il faut développer des indicateurs personnels et collectifs pour gérer l'effectif, la masse salariale, le système de rémunération dans son ensemble.

Au-delà de la responsabilité liée à l'outil budgétaire, il semble nécessaire aujourd'hui de développer d'autres outils du contrôle de gestion pour « canaliser » le comportement des acteurs.

Pour piloter l'entreprise il faut piloter les différentes parties prenantes. Nous avons pût voir a travers cette section le pilotage de la performance en prenant compte des différentes parties prenantes (les actionnaires, les clients, les concurrents, les facteurs internes et externes et enfin prendre compte de l'accélération du temps.)

Nous allons voir dans ce qui suit comment mesurer la performance.

Section 3 : la mesure de la performance dans l'entreprise

La performance est une notion complexe, dont la définition se caractérise non seulement par une diversité des dimensions, mais dont le paramétrage est fortement influencé par l'environnement et les forces en présence. Intrinsèquement liée à l'évaluation, qui en est la traduction opérationnelle, la complexité du concept de performance prend forme à travers la recherche de modèles d'évaluation et système de mesure.

1-La mesure de la performance

La mesure est une évaluation d'une grandeur par comparaison avec une grandeur constante de même espèce prise comme référence (unité, étalon). La mesure de la performance est alors l'évaluation du réalisé par rapport à un référentiel préalablement fixé.

Elle « permet avant tout d'objectiver la nature de la performance recherchée, ce qui favorise une représentation commune de cette performance au sein de l'entreprise, point de départ incontournable pour assurer la convergence des efforts engagés et des actions entreprises ». ⁶⁰

En effet, la mesure de la performance peut être :

1-1-La performance comme un couple valeur-coût : est fondée sur le couple valeur/cout, dont les deux, termes sont indissociables mais fondamentalement distincts d'où le :

⁶⁰ GIRAUD F., SAULPIC O., NAULLEAU G., DELMOND M.H., BESCOS P.L., Contrôle de Gestion et Pilotage de la performance, Gualino éditeur, 2002, p 21.

- **Le coût** est la mesure monétaire d'une consommation de ressources qui intervient généralement dans le cadre d'un processus destiné à fournir un résultat bien défini.
- **La valeur** est jugement porté par la société (notamment le marché et les clients potentiels) des prestations offertes par l'entreprise comme réponses à des besoins sur l'utilité des prestations offertes par l'entreprise comme réponses à des besoins. Ce jugement se concrétise par le prix de vente, des quantités vendues, des parts de marché, des revenus, image de qualité, une réputation...⁶¹

1-2-La mesure Financière

Elle est exprimée en unités monétaires ou reliée à un aspect financier (ex : profit, croissance des ventes).

1-3-La mesure non financière

Elle est exprimée en unités autres que financière et ne provenant pas de transformations ayant comme origine des unités monétaires (ex : nombre de réclamation, taux de satisfaction des clients, taux d'absentéisme).

La performance peut également se mesurer :

1-4-La mesure posteriori

Il s'agit de mesurer la performance passée qui porte le plus souvent sur des éléments financiers (ventes, profit, part de marché, etc.).

1-5-La mesure à priori

Ce sont des mesures qui sont le plus souvent non financières (qualité de service, nombres d'écritures comptable erronées, délai de traitement d'une opération, etc.), ou des actions visant à atteindre les objectifs de performance (amélioration de la qualité de service, satisfaction des clients, réduction des coûts, etc.), et qui reflètent en temps réel l'impact des actions entreprises aujourd'hui sur la performance future (tendance des parts de marché

⁶¹LORINO P., op.cit, p 496.507.

gagnée, le niveau de réponse des produits proposés aux attentes et aux besoins de la clientèle, le montant des créances douteuses, la qualification du personnel, etc.).

En réalité, le choix d'une mesure n'est pas aussi simple, car les différentes mesures n'appréhendent toujours la performance que d'une façon incomplète.

Cette difficulté concerne aussi bien les mesures non financières que les mesures financières de la performance, sauf que le degré de la difficulté pour ces dernières est moindre.

En outre, la mesure de la performance peut être délicate, car la performance finale s'inscrit dans la durée et on ne peut apprécier que des résultats intermédiaires, ponctuels, ne s'exprimant pas nécessairement dans mêmes termes que la performance finale.

Par exemple, on ne peut mesurer le bénéfice final d'une entité, mais uniquement une suite de résultats annuels, or, le bénéfice dégagé à une date donnée reflète de façon imparfaite la performance obtenue, car un certain nombre d'actions engagées n'ont pas encore produit leurs résultats qui ne se traduisent pas encore en termes de bénéfice. Ainsi, une bonne performance à un instant donné pourra cacher des problèmes concernant la performance future.

Pour cette raison, il est nécessaire d'accompagner la mesure, traditionnellement financière, extrêmement synthétique, par des indicateurs prédictifs rendant compte des tendances sur un certain nombre de facteurs critiques pour la performance à moyen et à long terme. Il s'agit d'indicateurs non financiers de la performance traduisant par exemple, la satisfaction des clients, les tendances des parts de marchés, la qualification du personnel.

En réalité, ce sont, entre autre facteurs :

- Les mutations de l'environnement économique de l'entreprise.
- L'intensification de la concurrence impliquant que le prix ne constitue plus le seul avantage concurrentiel mais également la qualité, les délais et la personnalisation des produits.
- Le raccourcissement des cycles de conception des produits et services et de leur mise sur le marché.

- La nécessité de répondre aux besoins des clients et de leurs demandes de plus en plus variés, qui ont nécessité d'accorder une importance accrue aux inducteurs non financiers de la performance et d'assurer leur suivi.

2-Les indicateurs d'évaluation de performance

Nous allons voir dans ce qui suit la définition des indicateurs, leurs typologies et enfin les causes de la mise en place de ces derniers.

2-1-Définitions

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

La mise en place d'indicateurs touche toutes les entreprises à différents niveaux, ils sont un moyen d'analyse et fournissent à l'analyste dans la plupart du temps les clés de démonstration et du savoir. L'analyse des variables incite l'analyste à travailler dans des domaines de recherche et de sondage d'avenir. Ceci lui permettra de régler et de maîtriser toutes les situations probables.

2-2-Typologie d'indicateurs

En réalité, il existe une multitude d'indicateurs divers et variés. Il est possible de les regrouper comme suit :

2-2-1-Les indicateurs d'activité

Regroupent (la production, la valeur ajoutée et le chiffre d'affaire...)

2-2-2-Les indicateurs de résultats

Qui eux même mesurent les résultats produits par les actions de l'entreprise. Il peut s'agir, par exemple de l'excédent brut d'exploitation (EBE), le résultat d'exploitation (opérationnel), le résultat net...

2-2-3-Les indicateurs de rentabilité

Ce sont des ratios qui expliquent une relation mathématique entre deux variables ayant un sens et une explication.

2-3-Caractéristiques des indicateurs

Les indicateurs de performance peuvent être⁶² :

-Réalistes : cela indique que nous disposons de vérification (disponibilité des données, délai raisonnables, etc.), et que les indicateurs soient réalisables et faciles à l'utilisation ;

-Pertinents : cela signifie que la relation entre l'indicateur et l'objectif recherche est clair et peut être simplement démontée ;

-Quantitatifs : la plupart des indicateurs portent sur des éléments qui peuvent être des valeurs numériques (chiffres) comme par exemple : nombre, ratio, pourcentage, effectif, etc. Mais tous les indicateurs ne sont pas forcément quantifiables ;

-Qualitatifs : les indicateurs qualitatifs décrivent la qualité du résultat, c'est-à-dire sont descriptifs et se basent sur le jugement comme par exemple l'aptitude à la prise de décisions, le changement d'attitude ou de comportement ;

-Assortis de délais ; cela signifie que le résultat ou l'effet mesuré se réfère à une date donnée. Le projet doit atteindre ses objectifs dans un délai prédéterminé.

2-4-Les causes de la mise en place des indicateurs

La mise en place d'indicateurs de performance poursuit plusieurs objectifs qui sont :

-donner de la visibilité au dirigeant aujourd'hui, un dirigeant ne peut plus se permettre de piloter son entreprise à l'aveugle et d'évoluer dans le brouillard. En cause, la vitesse du marché, les changements très rapides de comportement des consommateurs, en raison notamment de l'explosion des nouvelles technologies.

⁶² GENDER M., *A practical guide for development Policy Markers and practitioners*, édition DFID, 2002. pp28-29.

-augmenter la productivité le fait de suivre des indicateurs permet de donner des objectifs chiffré aux équipes, de mesure et donc d'augmenter la productivité à terme et plus globalement les performances des équipes et de l'entreprise.

-« Harmoniser » le comportement des équipes sur la stratégie de l'entreprise définie par son dirigeant. Une entreprise ressemble à un bateau d'aviron : ce n'est pas l'équipe la plus puissante qui gagne, mais celle qui est mieux synchronisée.

L'élaboration des indicateurs de performance consiste à créer une liste d'indicateurs correspondant aux objectifs spécifiques afin d'indiquer à tous les collaborateurs ce qu'ils doivent faire pour participer à la réalisation de la stratégie générale. Une personne qui n'a aucune connaissance dans la stratégie de l'entreprise doit être en mesure de la déduire de l'ensemble des indicateurs. C'est un cadre de travail, un moyen de communiquer la mission et la stratégie de l'entreprise pour canaliser les énergies, les compétences et le savoir-faire de tous les acteurs vers la réalisation des objectifs à long terme. Certains des indicateurs sont financiers comme les indicateurs de résultat.

3-Objectifs de mesure de la performance

Avant toute chose, la question se pose sur les motivations qui amènent les gestionnaires positionné sur la notion de performance, et surtout à la mesurer, c'est-à-dire à prendre la responsabilité de « noter » leurs méthodes de travail. On pourrait justifier cette attitude par la tendance contemporaine à la multiplication de l'information, par le désir de toujours tout quantifier, ou encore par la nécessité de développer une dynamique de responsabilité sociétale au sein de l'organisation.⁶³

3-1-Mesurer pour améliorer

L'introduction de la performance doit permettre d'identifier les facteurs internes ou externes à l'organisation qui influencent son activité, et les systèmes de mesurer doivent permettre de mettre en lumière les zones critiques d'opportunités et de menaces, d'identifier les leviers d'amélioration. La démarche de mesure de la performance, et la mise en place

⁶³ MONVOISIN C., L'évaluation de la performance dans les organisations culturelles non lucrative, *Rouen Business school*, 2012, ppp 18, 19,20.

d'une batterie d'indicateurs, aussi pertinents soient-ils pour la phase d'évaluation, ne représentent donc que la première étape d'un processus plus large de pilotage de l'activité.

3-2-Mesurer pour apprendre et innover

D'autre part, on mesure la performance, apprendre, dans le but de développer maîtrise des processus et de capitaliser un avantage compétitif durable. En effet, en apprenant à identifier les menaces et les opportunités par la mesure, les managers ont davantage de perspectives pour agir, et apprendre à réduire les premières pour exploiter les secondes. La mise en place de règles de bonnes pratiques fondées sur l'expérience constitue une source d'une source d'apprentissage riche pour l'organisation et le secteur.

3-3-Mesurer pour communiquer

Enfin, la performance est le sceau du contrat qui lie les différents acteurs de l'organisation entre eux. C'est essentiellement en des termes qui traduisent cette notion que ceux-ci échangent entre eux, aussi la mesure de la performance à pour objectif de leur fournir des outils d'aide à la décision pour renouveler, ou rompre, leur engagement auprès de la structure. On perçoit donc la dimension politique des systèmes élaborés, qui ont pour enjeu de préserver l'intégrité de l'organisation en assurant la permanence de l'implication des parties prenantes, qui détiennent les sources de financement (les actionnaires et investisseurs), et pilotent les dispositifs de régulation (les pouvoirs publics). Le dispositif d'évaluation de la performance doit permettre d'utiliser un langage commun aux parties prenantes à qui il s'adresse pour simplifier les interactions entre celles-ci.

3-3-1-Différents niveaux de mesure de la performance

Il existe donc différentes entrées pour appréhender la notion de performance, chacune correspondant à des ambitions, des préoccupations et des principes différents. Mais lorsqu'il s'agit de recueillir l'information qui va servir à former les mesures, à quel niveau doit-on se positionner ? Considère-t-on l'organisation comme une entité intègre et impossible à scinder ? Ou au contraire, que la performance de l'ensemble est la somme des performances individuelles ? On déduit que la performance de l'entreprise n'est pas le fruit brut de celle de ses individus. Il peut cependant être intéressant de mesurer la performance à une échelle

individuelle, et à l'échelle d'un service, pour enrichir la mesure faite à l'échelle de l'organisation toute entière.⁶⁴

La mesure de la performance se fait par différentes mesures et cela selon les attentes des parties prenantes. A travers cette section nous avons vu les mesures de la performance (ex-post, financière, non financière, a posteriori, a priori) ainsi que les indicateurs et leurs objectifs ainsi que les causes de mise en place de ses derniers et enfin les objectifs de la mesure de la performance.

Conclusion du chapitre II

Dans une entreprise, la performance exprime le degré de réalisation des objectifs poursuivis. Elle est performante lorsqu'elle est efficace et efficiente à la fois. Elle est efficace lorsqu'elle atteint les objectifs qu'elle s'est fixée. Elle est efficiente lorsqu'elle minimise les moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs qu'elle s'est fixée.

La mesure des performances de l'entreprise, en fournissant des informations sur les actions d'entreprises, en incitant et en aidant à s'ajuster, suscite le progrès et l'amélioration des résultats de ces dernières, assure la cohérence et organise la convergence de leurs actions vers les choix stratégiques.

⁶⁴ MONVOISIN C., OP. Cit. p 21.

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

Introduction au chapitre 3

Le secteur de BTPH est devenu d'une importance économique et financière considérable. La construction constitue l'une des préoccupations de l'Etat puisqu'elle permet d'offrir des logements aux habitants et qu'il contribue à l'allègement du poids du chômage en créant des emplois.

C'est dans ce cadre que le gouvernement Algérien avait accordé toutes les facilités aux entrepreneurs Algériens pour investir dans ce domaine. Ainsi, on a vu naître et se développer une infrastructure de construction partout en Algérie.

La wilaya d'Alger offre une infrastructure correspondant à plusieurs directions générales de COSIDER dont la direction de Cosider Carrières qui fait l'objet de cette étude. La direction générale de Cosider Carrières a été construite en 1995. L'entreprise Cosider Carrières a pour objet de produire, de transformer, de commercialiser et de développer des matériaux de carrières (sables, graviers, etc.).

Pour atteindre les objectifs de rentabilité souhaités et s'accaparer une part du marché Cosider Carrières a mis en place un contrôle de gestion rigoureux et sa on fixant ces outils ainsi que les indicateurs qui lui permet un suivi, c'est pour cela qu'elle se base sur le tableau de bord qui lui permet de déceler les forces et les faiblesses de la stratégie de l'entreprise. Les anomalies (faiblesse) détecté par les indicateurs de tableau de bord doivent être suivies par des actions correctives afin de les améliorer ainsi amélioré la performance d'entreprise.

Dans ce chapitre nous allons essayer de présenter Cosider Groupe et sa filiale Cosider Carrières et d'éclairer les procédures mise en ouvre pour améliorer sa performance et pour cela nous avons décidé de répartir notre travail en trois sections réparti comme suit :

La première section présente la méthodologie de recherche

La seconde section porte sur la présentation de Cosider Groupe et sa filiale Cosider Carrières.

Et enfin la troisième section porte sur l'analyse des résultats de l'enquête.

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

Section 1 : La méthodologie de l'étude de cas

A travers notre stage pratique, au sein de Cosider Carrières, nous allons essayer de montrer la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise pour mettre en pratique ce que nous avons développé dans la partie théorique. Et cela afin de cerner notre problématique et d'apporter des éléments de réponses à un certains nombre de questions posées au début de ce travail.

1-La démarche suivie pour notre étude de cas

Pour répondre à notre problématique nous avons utilisé les méthodes et techniques suivantes :

-La technique documentaire ; qui nous a permis de définir les concepts théoriques sur le sujet de notre recherche. Nous avons utilisés des documents internes à l'entreprise.

-Une technique d'interview ; qui est un guide d'entretien avec la responsable de la direction du contrôle de gestion.

-Méthode analytique ; en utilisant l'analyse des données des tableaux de bords.

2-L'intérêt du choix de l'entreprise

Vue l'importance accordée au secteur BTPH. Cosider Carrières est parmi les plus grandes entreprises en Algérie qui est spécialisé dans ce domaine qui permet d'offrir des logements, de construire des barrages et des autoroutes et de produire des carrières d'agrégats et sa on disposant de neufs (9) filiales qui parmi elle la direction de Cosider Carrières. Elle permet de produire, et de commercialiser des produits sensibles et de qualité nécessaire pour la construction car cette dernière si elle ne produit pas il y'aura rupture dans les projets de constructions et de bâtiments et si ces produits ne sont pas de bonne qualité il y'aura un risque sur la vie des habitants, ce qui nous as incité à choisir cette entreprise pour faire notre stage et ainsi avoir des réponses a notre problématique d'une part. Et d'autre part Cette entreprise n'as jamais été choisi et sa nous as permis de ramener un nouveau cas et ainsi ouvrir la voie de recherches aux autres masterants.

Nous avons choisi une seule unité parce que après avoir consulté les documents de l'entreprise (tableaux de bords) de toutes les unités nous avons constaté que c'est l'unité qui

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

représente tous les cas possibles (résultat négatif et positif, indicateurs dans les normes et qui dépasse les seuils limites) ce qui nous a permis de faire l'analyse pour déceler les forces et les faiblesses de cette dernière ainsi que les recommandations possible.

3-Guide d'entretien

Durant notre stage de courte durée à l'entreprise Cosider Carrières, nous nous sommes aussitôt mis à l'exploration du fonds documentaire interne à l'entreprise tel que le tableau de bord mis à notre disposition par la responsable du contrôle de gestion et nous avons posé quelques questions pour mieux cerner notre thème de recherche. Les différentes questions portent sur le contrôle de gestion, ces outils et la manière dont le contrôle de gestion contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise.

4-Objectif de notre enquête

L'objectif de notre stage de courte durée à Cosider Carrières était d'élargir et d'actualiser notre champ de recherche. Au terme de ce stage nous estimons que cet objectif est en grande partie atteint.

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

Section 2 : Présentation de l'entreprise Cosider Groupe et sa filiale Cosider Carrières

Pour présenter notre cas pratique il est nécessaire de présenter Cosider Groupe ainsi que sa filiale Cosider Carrières qui fait l'objet de notre étude.

1-Présentation de l'entreprise Cosider Groupe SPA

Cosider Groupe est une entreprise algérienne du secteur de BTPH. Elle se situe à la wilaya d'Alger (Hidra).

1-1-Historique de Cosider Groupe SPA

Sous forme de société d'économie mixte, Cosider a été créée le 1^{er} janvier 1979 par la société nationale de sidérurgie (S.N.S) et le groupe Danois Christiani et Nielsen.

En 1982, Cosider devient filiale à 100% de la S.N.S suite au rachat par cette dernière des actions du partenaire Danois.

Dans le cadre de la restructuration organique des entreprises publiques décidé par les autorités algériennes, Cosider est transformée en 1984 en entreprise nationale placée sous tutelle du Ministère de l'Industrie Lourde.

A la faveur de l'application des lois et des réformes économiques, dont notamment celles relatives à l'autonomie des entreprises publiques en 1988, Cosider fut transformée en société par actions en octobre 1989.

Cosider a su créer et exploiter divers opportunités qui lui ont permis de développer et d'élargir son domaine d'intervention vers d'autres activités ne relevant pas uniquement de la branche du bâtiment et des travaux publics. Contrairement à ses concurrents présents sur le marché local, favorisée en cela par sa stabilité et sa volonté d'entreprendre, Cosider s'est engagée à diversifier en l'espace d'une décennie, ses portefeuilles d'activités et de clients.

Une évaluation continue, par croissance interne, a fait de Cosider le plus grand groupe Algérien de B.T.P.H. Aujourd'hui, Cosider Groupe SPA au capital social de **17 800 000 000 DA**, est organisé en un groupe de sociétés détenant 100% du capital de neuf (9) filiales.

Le Groupe occupe la première place du BTPH et la onzième en Afrique.

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

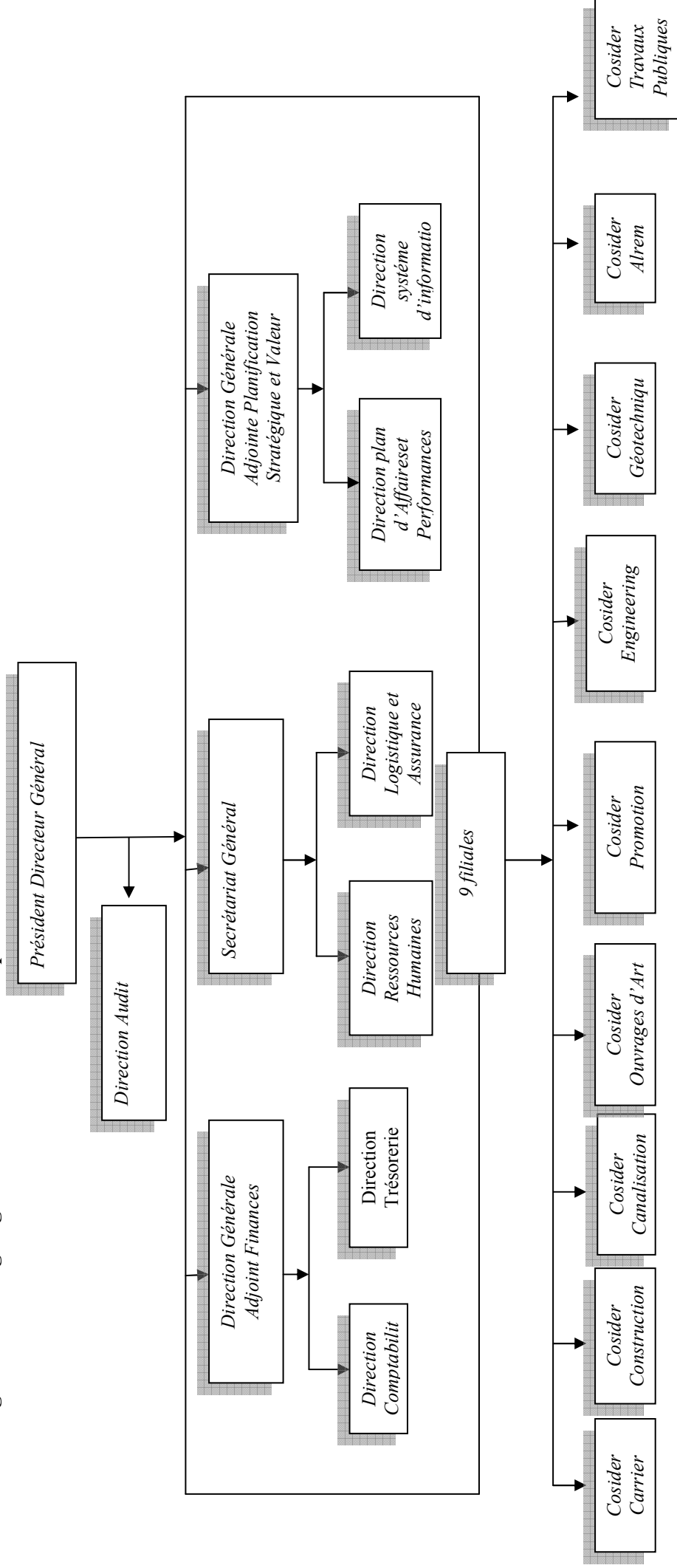
Ces performances sont le résultat d'un sens aigu de l'organisation et de la rigueur, c'est également le résultat d'une culture d'entreprise forte qui a permis de réunir les meilleurs talents pour constituer des équipes de collaborateurs fortement motivés.

1-2-Les filiales de Cosider Groupe

Cosider Groupe à neufs (09) filiales qui sont les suivantes :

- Cosider Carrières,
- Cosider Construction,
- Cosider Canalisation,
- Cosider Ouvrages d'Art,
- Cosider Promotion,
- Cosider Engineering,
- Cosider Géotechnique,
- Cosider Alrem,
- Cosider Travaux Publiques.

Figure n°5 : l'organigramme de Cosider Groupe



Source : Document interne à l'entreprise

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

Nous allons présenter les neufs (9) filiales de Cosider Groupe sous forme d'un tableau.

Tableau n^o3 : La présentation des neufs filiales de Cosider Groupe

Libellé	Création	Capital social	Domaine d'activité	Effectif
Cosider Carrières	1995	745500000	Production et commercialisation des granulats provenant de gisement massif ou de concession de oueds (enrochements, graves concassées, gravillons, sable, tout venant carrière...etc.)	891
Cosider Construction	1995	3279000000	*Activité bâtiment : c'est tous ce qui est logement exemple : LPL, LPA, ADL. *Activité génie civil : réalisation des hôpitaux, d'usines...etc.	22000
Cosider Canalisation	1995	4000000000	La pose de 6906 de canalisations respectivement pour les secteurs de l'énergie et de l'hydraulique	23000
Cosider Ouvrage d'Art	2005	1200000000	Les Ouvrages d'Art (les fondations spéciale, les traitements, les terrains par injections.	15000
Cosider Promotion	1995	6000000000	La réalisation et la vente des logements individuels, collectifs et semi-collectifs. La réalisation des villages touristiques intégrés etc.	1000
Cosider Engineering	2011	100000000	Etude technique, maîtrise d'œuvre, maîtrise d'ouvrage délégué.	700
Cosider Géotechnique	2006	6000000000	Reconnaissance géotechnique et auscultation (sondage et reconnaissance, installation de piézomètres etc.), fondation spéciale pour BTPH (pieux de diamètres 500 à 1500 mm) et forage et injection (béton projeté)	120
Cosider ALREM	2005	305000000	Maintenance et rénovation d'engins de travaux publics et transport. Formation de personnel de conduite et de maintenance des engins de travaux publics.	600
Cosider Travaux publics	2006	4000000000	La construction des grands ouvrages d'infrastructures publique.	700

Source : Document interne à l'entreprise

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

Ainsi, nous avons présenter en générale les neufs (9) filiales de Cosider Groupe et nous allons présenter Cosider Carrières qui fait l'objet de notre étude.

2-Présentation de l'entreprise Cosider Carrières SPA

Pour présenter Cosider Carrières il faut tout d'abord la définir, de citer sa date de création et enfin son domaine d'activité.

2-1-Cosider Carrières : définition, création et domaine d'activité

Cosider Carrières est une entreprise du groupe COSIDER. Elle est crée en 30 Avril 1995 et son siège se trouve à la zone d'activité de Dar El Beida. Elle a pour objet de produire, de transformer, de commercialiser et de développer des matériaux de carrières (sables, enrochement, graves concassées, gravillons, etc.). Elle intervient dans le domaine de la production et de la commercialisation des granulats provenant des gisements massifs ou de concessions d'Oueds utilisés principalement dans les domaines suivants :

- Routes,
- Hydrauliques,
- Travaux ferroviaires.

2-2-Identité de Cosider Carrières

Cosider Carrières dispose dans son patrimoine de dix sept (17) stations de concassage et trois (03) broyeurs à sable opérationnels répartis à travers le territoire national, d'une capacité théorique de production supérieure à 6 000 000 T/an. L 'effectif de Cosider Carrières au 30 Juin 2017 est de 891 (huit cent quatre vingt et onze) employés répartis par catégorie socioprofessionnelle comme suit :

Tableau n^o4 : le tableau des effectifs de Cosider Carrières

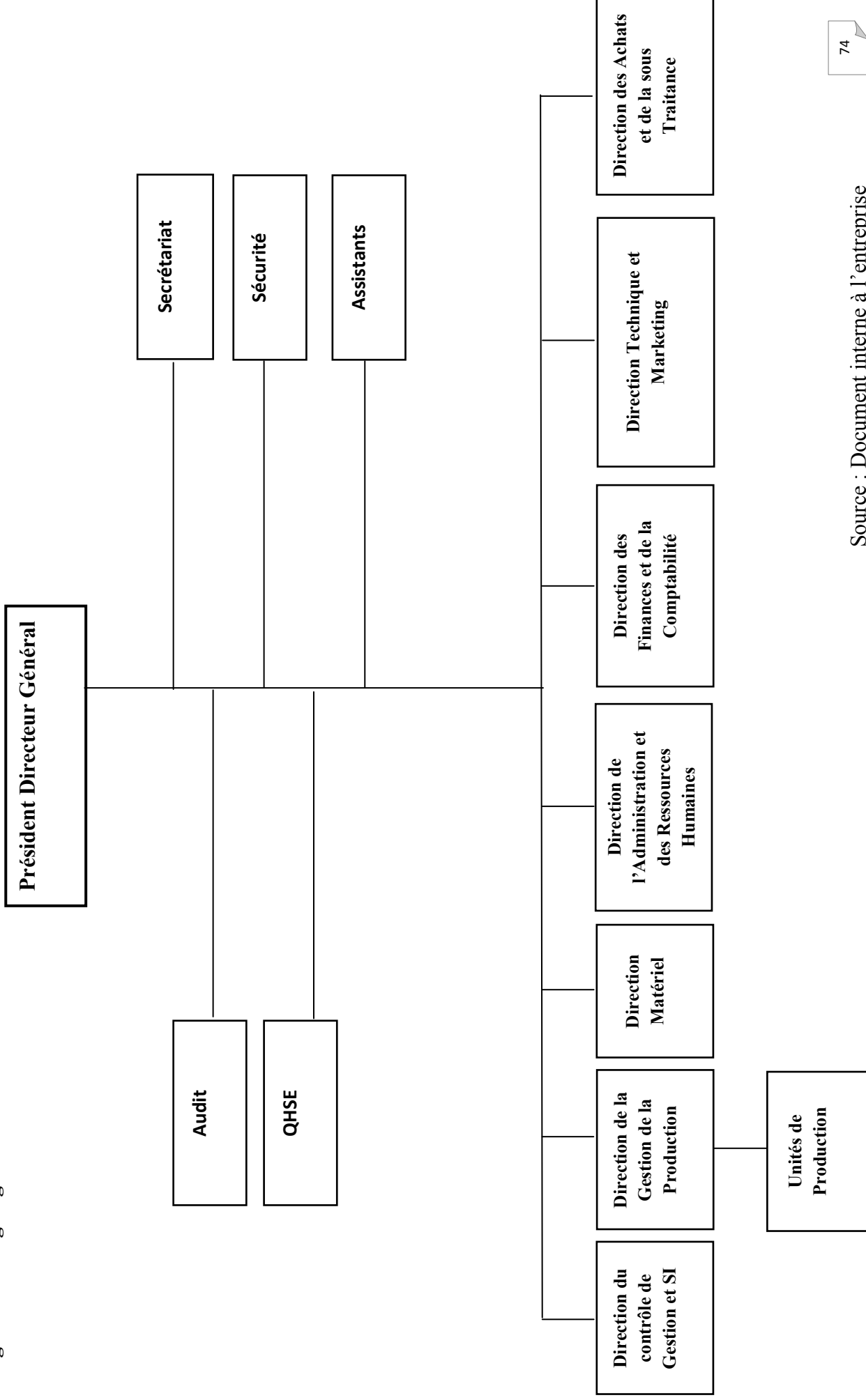
Effectifs	Employées	Cadres	Maitrises	Exécutants	Total
	Nombres	192	330	369	891

Source : Document interne à l'entreprise

2-3-Organigramme de Cosider Carrières

Le schéma ci-dessous représente l'organisation de l'entreprise Cosider Carrières.

Figure n°6 : Organigramme de Cosider Carrières



Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

2-4-Rôle des différentes directions de l'entreprise Cosider Carrières

Nous présentons dans ce qui suit les rôles des différentes directions de l'entreprise Cosider Carrières en se basant d'avantage sur la direction de contrôle de gestion et systèmes informatiques (SI).

2-4-1-Direction du Contrôle de Gestion et Système informatiques

Le contrôle de gestion au niveau de l'entreprise Cosider Carrière est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisé avec efficacité et efficience pour réaliser leurs objectifs. Cette entreprise à mis en place un système d'information complexe utilisant un grand nombre de données et de procédures collecté des différentes directions de l'entreprise. Au sein de l'entreprise Cosider Carrières, il y'a un seul responsable chargé de contrôle de gestion et système informatique. Et celui-ci apporte à l'équipe de direction et au service des informations (étude, analyse des coûts, indicateurs et tableaux de bord de projet) visant à éclairer les décisions dans l'objectif d'optimiser la gestion et la performance de l'entreprise, il en outre le relie entre la direction générale et les autres directions de l'entreprise.

- Mettre en place et suivre le dispositif de contrôle de gestion.
- Compare le réalisé par rapport au prévu.
- Construire et mettre en place des outils d'analyse ou de pilotage : indicateurs, tableaux de bord.
- S'assure au moyen de la veille organisationnelle et informatique, de la mise à jour et de l'adaptation des systèmes au développement de l'entreprise.
- Participe à l'élaboration des budgets et des plans de développement.

2-4-2-Direction de la Gestion de la Production

- organise la production selon les données techniques et prévisionnelles.
- traite les écarts éventuels.
- Coordonne entre les unités et assure le suivi des unités en projets.

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

- rationalise l'utilisation des unités matérielles.

2-4-3-Direction du matériel

- s'assure de la mise à disposition des moyens matériels.
- se charge de l'entretien et de la maintenance.
- veille à l'optimisation des unités matérielles.

2-4-4-Direction de l'Administration et des Ressources Humaines

- s'assure de la mobilisation de la ressource humaine compétente et motivée.
- établit la paie et veille sur le système de rémunération et gère les moyens généraux.
- Elabore les plans de développement et de perfectionnement de la ressource humaine.

2-4-5-Direction des Finances et de la Comptabilité

- coordonne et anime les activités de la direction des finances et de la comptabilité.
- participe à l'élaboration du plan de développement de l'entreprise et d'investissement.
- assure le suivi de la gestion des inventaires et le traitement des écarts.
- se charge de la facturation, du recouvrement et de la gestion des marchés.

2-4-6-Direction des Achats et de la Sous Traitance

- participe à l'élaboration des cahiers des charges.
- engage le processus d'achat et sous traitance en conformité avec les procédures en vigueur.
- optimise le budget achat et suit l'exécution des contrats.
- développe les relations avec les fournisseurs

2-4-7-Cellule d'audit

- veille au respect des dispositions législatives et réglementaires.

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

- effectue des audits internes périodiques.
- élabore les rapports d'audits.

2-4-8- Qualité Hygiène Sécurité Environnement (QHSE)

- veille au respect et à la diffusion des normes ISO 9001 V 2008 (management de qualité), ISO 14001 V 2004 (management environnementale) et OHSAS 18001 V 2004 (management de la sécurité et de la santé au travail).
- veille au respect et à la diffusion des exigences légales et réglementaires.
- s'assure par des actions au respect de l'hygiène, la sécurité et l'environnement.

2-4-9-Sécurité

- veille à la protection des personnes et des biens de l'entreprise.
- élabore un plan de sûreté interne de l'entreprise.
- veille au respect des exigences réglementaires en vigueur.
- représente l'entreprise auprès des organismes et autorités pour ce volet.

2-5-Les unités (gisements) de Cosider Carrières

L'entreprise détient dans son portefeuille vingt trois gisements dont :

- 20 gisements de calcaires (12 en exploitation et 08 en projets)
- 01 gisement de gypse.
- 02 sablières.

2-5-1- Gisements de calcaires

Il est subdivisé en gisements de calcaires en exploitation et gisements de calcaires en projet.

2-5-1-1-Gisements de calcaires en exploitation

- Sidi R'ghis wilaya d'Oum el Bouaghi région de l'Est.

- Ain Touta wilaya de Batna.
- Ain Smara wilaya de Constantine.
- El Euch wilaya de Bordj Bou Arreridj.
- FedjBourenane wilaya de khenchla.
- Oued El Aneb wilaya d' Aanaaba.
- Cerou El Djoua wilaya de Bouira région du centre.
- Oued El Berdi wilaya de Bouira.
- Bouzegza wilaya de Boumerdes.
- Sidi M'hamed Benaouda wilaya de Ghilazane region de l'ouest.
- G'dyel wilaya d'oran.
- Chebka wilaya de Tiaret.

2-5-1-2- Gisements de calcaires en projets

- Ma El Biad wilaya de Tbesa région de l'Est.
- Malagra wilaya de Biskra.
- Hemmam Essoukhna M'Sila.
- M'Hir wilaya de B.B.A.
- Keddara wilaya de Boumerdes région du centre.
- Terni wilaya de Tlemcan région de l'Ouest.
- Souiga wilaya de Naama.
- Carrière de Reggane wilaya d'Adrar région du Sud.

2-5-2 Gisement de Gypse

L'entreprise dispose d'un seul Gisement de Gypse localisé à El Hassi dans la Wilaya de M'Sila.

2-5-3-Concessions d'Oueds

- El Hamiz wilaya de Boumerdes région du centre.
- Caroubier wilaya d'Alger (station de recyclage de produits issus des Oueds).

Au terme de cette section, nous avons à présent une idée de la configuration dans laquelle s'est déroulé notre stage. En effet, il nous a permis de faire un point sur la présentation de Cosider Groupe ainsi que Cosider carrières, leurs historiques, les filiales dont

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

disposent Cosider Groupe, leurs organigrammes, les rôles et les missions des différentes directions de Cosider Carrières et enfin les ressources dont elle dispose pour assurer son bon fonctionnement et ainsi atteindre ses objectifs.

Nous allons à présent prendre connaissance des différentes tâches effectuées au cours de notre stage.

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

Section3 : Analyse des résultats de l'enquête

Le contrôle de gestion est important pour l'entreprise Cosider Carrières vu sa taille. Il fournit des outils tels que le tableau de bord qu'il se présente dans les réunions avec ces différents indicateurs pour faire ressortir les anomalies afin de les corrigés. Et cela pour atteindre les objectifs fixés.

1-Présentation de tableau de bord à Cosider Carrières et ses éléments constitutifs

Nous allons présenter dans ce qui suit la structure et les éléments constitutifs de tableau de bord.

1-1-La structure de tableau de bord

Figure n⁰7 : le schéma de tableau de bord

Libellé	Activité		CHARGES														Résultat
	Globale		MO	%	Consom mable	%	ML	%	FG	%	FS	%	Autres Taxes	%	Total	%	
Janvier																	
Prévu Mois		%		%		%		%		%		%		%		%	%
Réalisé Mois				%		%		%		%		%		%		%	%

Source : Document interne à l'entreprise

1-2-Les éléments constitutifs du tableau de bord

La direction générale à mis en place un ensemble d'indicateurs (batterie d'indicateurs) afin de lui permettre de suivre l'activité de l'entreprise. Ces indicateurs, et d'autres informations sont présentés dans un tableau unique. Qui est le tableau de bord présenté ci-dessus.

1-2-1-Les indicateurs de tableau de bord

Les indicateurs représentent l'activité, l'ensemble des charges et les ratios qui peuvent être définies comme suit :

1-2-1-1-L'activité : c'est tous ce qui est produit par l'entreprise tels que :

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

- Sables.
- Sable de carrière.
- Cailloux et graviers.
- Graviers triés.
- Gravillons et ballast de pierre à macadam.
- Gravillons et ballast de pierre.
- Cailloux enrobés.
- Agrégats pour bâtiments et construction (matériel de construction pour ports, rivières et canaux)

1-2-1-2-Les charges

Ce sont l'ensemble des coûts supportés pendant l'exercice. Il s'agit des charges suivantes :

- A- Main d'Ouvre (MO) :** frais de personnel qui représentent les salaires et les charges y afférents (hébergement, restauration, frais de mission).
- B- Consommable (CM) :** C'est toutes les consommations en matière et fournitures (exemple : gasoil, lubrifiant et pièces de rechange).
- C- Matériel (ML) :** C'est le matériel loué par l'entreprise de l'externe.
- D- Frais Généraux (FG) :** ceux sont les frais de gestion tels que : l'eau, l'électricité, le gaz, téléphone et la location de logement pour les ouvriers.
- E- Frais de Siège (FS) :** les frais de fonctionnement de la direction générale.
- F- Autres Taxes :** ceux sont les taxes liées à l'activité minière (provision d'extraction et/ou la remise en état des lieux).
- G- Sous traitance et prestation :** il représente ce que coûte la sous traitance et les frais de transport.

1-2-1-3-Résultat

C'est la différence entre l'activité et l'ensemble des charges

Résultat=Activité - Charges

1-2-1-4-Les ratios

C'est un rapport entre deux valeurs. Il existe 10 (dix) ratios dans le tableau de bord de Cosider Carrières. Les ratios se calculent comme suit :

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

Indicateur/Activité (c'est le rapport entre l'indicateur et le Activité)

Par exemple : le ratio MO=MO/Activité.

1-2-3-Les limites utilisés par Cosider Carrières (clignotants)

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. L'entreprise choisi ces indicateurs car ils donnent une information pertinente parmi les informations disponibles. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

- **La main d'œuvre < 22% de l'activité.**
- **Consommable <15% de l'activité.**
- **Matériel < 31% de l'activité.**
- **Frais Génereux < 4% de l'activité.**

1-3-L'analyse des résultats de l'enquête

L'entreprise Cosider Carrières à vingt trois (23) unités de production qui exploite des gisements nous allons présenter dans ce qui suit le tableau de bord d'une unité. Le tableau de bord permet à la première lecture de montrer les anomalies et d'alerter on cas de défaillance. Il ouvre un débat dans les réunions entre les déférents directeur (directeur de la production, directeur des ressources humais, directeur des finances etc.) et le PDG pour évaluer chaque unité. C'est réunions peuvent être mensuels ou trimestriels

1-3-1-Présentation de tableau de bord

Nous allons présenter le tableau de bord de l'unité C20 Cerrou El Djoua Wilaya de Bouira région de centre pour deux exercices 2015 et 2016.

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

1-3-1-1-Présentation de tableau de bord de l'unité C20 Cerrou El Djoua 2015

Tableau n° 5: le tableau de bord de l'unité C20 Cerrou El Djoua pour l'année 2015 (voir annexe)

A- Commentaires

Nous synthétisons dans le tableau ci-après la synthèse des résultats trimestriels.

Tableau n°5 : le tableau des réalisations et des prévisions de l'unité C20 Cerrou El Djoua pour l'année 2015.

Trimestres Résultat	premier	Deuxième	Troisième	Quatrième	Total	%
Prévu	20870	29260	23790	17030	90950	29%
Réalisé	-942	18728	15841	7831	41458	20%

Source : réalisé par nous-mêmes sur la base des rapports annuels de l'entreprise.

Nous remarquons de ce tableau que le résultat annuelle de cette unité est positif qui est de 41458 par rapport à un prévu de 90950. Le réalisé de premier trimestre est négatif (-942) cela est dû au déficit marqué pendant les mois de janvier, février et mars.

Nous allons traiter un seul mois qui est le mois de janvier (voir annexe) le réalisé de ce mois est de (-361) cela peut être expliqué par le fait que les charges sont supérieures aux produits.

Ce résultat négatif présente une alerte pour le PDG pour qu'il réagisse. Quant le PDG remarque le déficit il fait recourir aux ratios (qui se trouvent au tableau de bord mensuel, voir annexe) pour pouvoir détecter les anomalies suivantes :

Le ratio MO est de 24% supérieurs à la norme de 22% qui est le seuil limite.

Le ratio ML est de 33% supérieurs à la norme de 31%.

Le ratio FG est de 6% qui sont supérieurs à la norme 4%.

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

Le ratio CM est de 18% alors que la norme est de 15%.

B- Causes et recommandations des anomalies qui se trouvent dans le tableau de bord

L'anomalie qu'ils ont détectés on ce qui concerne la main d'œuvre c'est le fait d'envoyer leurs personnel en missions et leurs séjour à l'hôtel leurs a coûté plus chère car celui-ci offre des services de luxe c'est ce qui a fait l'augmentation du clignotant de la MO à 24% par rapport à la norme qui est de 22%.

On ce qui concerne le ML c'est le fait qu'ils n'ont pas rentabilisé leurs matériels (laisser les machines tourner à vide). C'est ce qui a laissé le ratio de ML augmenté à 33% par rapport à la norme qui est défini au préalable à 31%.

Et pour le FG la cause qui a laissé son ratio augmenter c'est par rapport à la période hivernale (utiliser plus de gaz) c'est pourquoi qu'ils ont dépassé le seuil limite de 4% à 6%.

Mais pour le 2ème trimestre le résultat c'est amélioré. Cela veut dire que le tableau de bord a montré les anomalies et ces anomalies ont été suivies par des actions correctives (recommandations) qui sont comme suit :

Envoyer leurs personnels à des hôtels moins coûteux. Et sa permettra de diminuer les charges de la MO.

La création d'une équipe brigade (ramener une nouvelle équipe qui reprend le travail d'est lors que la première équipe termine son travail) ce qui permettra la rentabilisation des machines et cela fera diminuer le ratio de ML.

Ainsi le tableau de bord permet le dialogue entre les différents dirigeants et c'est à partir de celui-ci que les anomalies sont détectés, elles sont corrigées vu que le résultat c'est amélioré pour les trimestres suivants. C'est l'as ou le contrôle de gestion montre son efficacité et ainsi contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise et sa par l'amélioration des indicateurs (les ratios). Et qui dit performance dit le degré d'accomplissement des objectifs avec efficacité et efficience et vu que le résultat s'améliore de plus en plus et sa en minimisant les moyens (MO, ML, FG) mis en œuvre ainsi le tableau de bord reste l'outil le plus précis et le plus pertinent qui influence sur la prise de décision et sa pour améliorer la performance de l'entreprise, d'où la réponse a notre problématique.

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

1-3-1-2-Présentation de tableau de bord de l'unité C20 Cerrou el Djoua 2016

Tableau n^o5 : le tableau de bord de l'unité C20 Cerrou El Djoua pour l'année 2016 (voir annexe)

A- Commentaires

Nous synthétisons dans le tableau ci-après la synthèse des résultats trimestriels.

Tableau n^o6 : le tableau des réalisations et des prévisions de l'unité C20 Cerrou El Djoua pour l'année 2016

Trimestres Résultat	premier	deuxième	Troisième	Quatrième	Total	%
Prévu	21632	26378	25466	25396	98872	31%
Réalisé	27165	36108	14920	11936	90129	32%

Source : réalisé par nous-mêmes sur la base des rapports annuels de l'entreprise.

Nous remarquons de ce tableau que le résultat annuelle de 2016 est de 90129 alors que le résultat de l'année 2015 est de 41458 donc il y'a une amélioration.

B- Le taux d'atteinte des objectifs

Dans ce cas l'entreprise utilise un taux d'atteinte des objectifs pour savoir si elle arrive à atteindre ces objectifs fixés.

Taux d'atteinte des objectifs = résultat réalisé/résultat prévu

Nous allons présenter un tableau qui nous donne le taux de réalisation des objectifs pour les deux années.

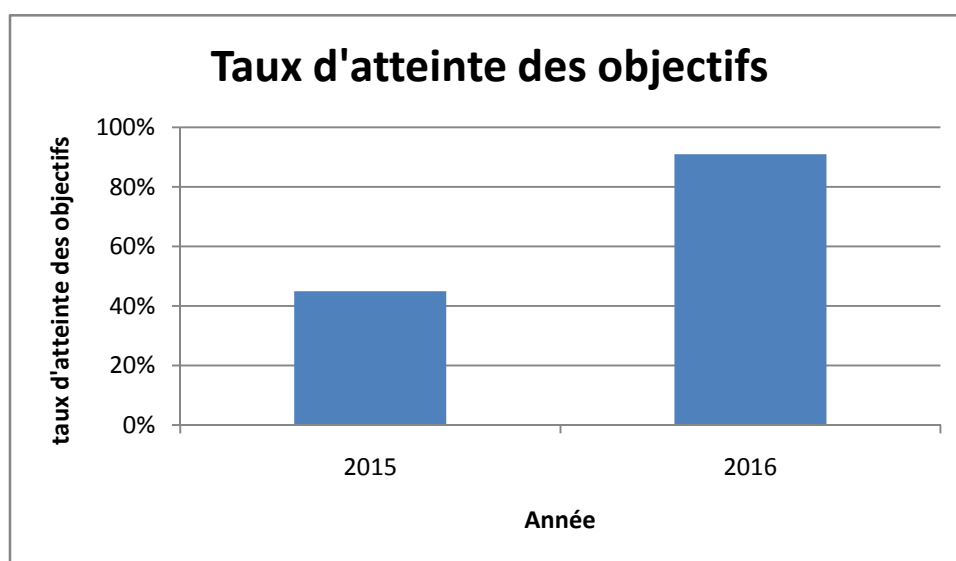
Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

Tableau n°7 : le tableau qui représente le taux d'atteinte des objectifs pour 2015 et 2016

Années	2015	2016
Taux d'atteinte des objectifs	45%	91%

Source : réalisé par nous-mêmes sur la base des rapports annuels de l'entreprise.

Figure n° 8: Présentation graphique de taux d'atteinte des objectifs



Source : réalisé par nous-mêmes sur la base des rapports annuels de l'entreprise.

Le taux d'atteinte des objectifs pour cette unité a passé de 45% à 91% cela veut dire que cette entreprise est en amélioration d'une année à l'autre et cela est dû au suivi des anomalies détectées pendant l'année 2015 par des actions correctives.

La présente section nous a permis d'évaluer la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise et sa par l'analyse de l'outil de contrôle de gestion qui est le tableau de bord. Il ressort de tout cela un taux d'atteinte des objectifs qui augmente de 45% à 91% et qui dit le taux d'atteinte des objectifs dit le degré d'accomplissement de ces derniers et cela signifie une amélioration de la performance.

Chapitre 3 Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières

Conclusion du chapitre3

L'entreprise Cosider Carrières SPA est une filiale de Cosider Groupe qui est spécialisée dans la production et la commercialisation des produits (sables, enrochement etc.) destiné au secteur de bâtiment, travaux publics et hydrauliques (BTPH).

Le contrôle connaît du succès dans toutes les entreprises compte tenu de son importance et de sa pertinence. Cosider Carrières à l'instar des grandes entreprises à mis en place un dispositif de contrôle de gestion en vue d'assurer la bonne continuité de ses activités.

Le contrôle de gestion fournit des outils d'aide à la prise de décision. Le tableau de bord est parmi ces outils, il est composé d'un ensemble d'indicateurs qui servent à la détection des faiblesses afin de les corriger. Et cela à travers notre stage pratique à Cosider Carrières que nous avons pu constater que le contrôle de gestion contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise et sa à travers leurs tableau de bord qui leur permet de détecter toute anomalie et de donner un signal immédiat sur toutes les défaillances.

Conclusion générale

Devenu une nécessité dans la vie de toute entreprise, le contrôle de gestion n'a cessé de connaître des évolutions. Des champs de compétences élargis, des méthodes innovantes et des outils performants renforcent la crédibilité des contrôleurs de gestion. L'on est passé d'un contrôle axé sur les déterminants financiers à de profondes transformations de la fonction d'où désormais un rôle de plus en plus stratégique.

Cependant La place de la fonction du contrôle de gestion dépend de la taille de l'entreprise, du statut et de la spécificité de chaque entreprise ainsi, le contrôle de gestion dans les grandes entreprises est intégré soit à la direction financière (position fonctionnelle), soit à la direction générale (position de conseil). Par contre dans les PME, c'est le comptable ou le dirigeant qui exécute les techniques de contrôle.

Ainsi, ce thème de mémoire qui fait l'objet de notre étude, nous a permis, d'une part d'examiner les différents concepts inhérents au contrôle de gestion et d'autre part de comprendre comment fonctionne le système de contrôle de gestion au sein d'une société publique, Cosider Carrières.

En effet le contrôle de gestion n'est autre qu'une veille au contrôle de toute l'activité de l'organisation et au respect des procédures mises en œuvre pour garantir la bonne gestion de l'entreprise et la réalisation des objectifs fixés au moindre coût. Cela, par des outils de gestion qui aide à l'amélioration de la performance de l'entreprise dont le tableau de bord qui est l'outil le plus important utilisé à Cosider Carrières. Car ce dernier, permet de détecter rapidement tout écart significatif ou exceptionnel et d'avertir le PDG, afin de pouvoir mener les actions correctives à temps, ce qui contribue à l'aide de la prise de décision.

Mais, ça reste que le développement du système de contrôle de gestion reste encore une étape à franchir pour les entreprises et pour ces secteurs afin d'atteindre un niveau de performance satisfaisant.

• **Ouvrages**

1. BOISVERT H., le renouvellement de la comptabilité de gestion, édition 1989.
2. MEKKAOUI M., précis de contrôle de gestion, édition 2007.
3. ARNOUD H., le contrôle de gestion...en action, édition Liasons, 2001.
4. BOISSELIER P., contrôle de gestion, édition Vuibert 2013.
5. LENARD C. et VERUGH C., organisation et gestion de l'entreprise, édition Dunod, 1993.
6. REY, (Pierre J.), Le contrôle de gestion dans les services publics communaux, Dunod, Paris, 1997.
7. MAYRHOFFER U., URBAN S., Management international : Des pratiques en mutation, pearson, 2011.
8. MAURIN H., le contrôle de gestion facile, édition AFNOR, 2008.
9. BESCOS P.L., contrôle de gestion et management, 1995.
10. LONING H., le contrôle de gestion, DUNOD, 2008.
11. ALAIN B., LANGLOIS G., BRINGER M., BONNIER, C., Contrôle de gestion, édition Foucher.
12. CLAUDE J., MOISDON, 1997.
13. GERVAIS M., Contrôle de gestion, Economica, 1997, P 27.
14. DORIATH B., Le contrôle de gestion en 20 fiches, édition Dunod, Paris, 2008.
15. GERVAIS M., Contrôle de gestion et stratégie, Economica, 1991, p 17.
16. LAUZEL P., TELLER R., Le contrôle de gestion et budget, édition Sirey, 1980.
17. ALAZARD C., SEPARI S., DCG11 Contrôle de gestion, édition DUNOD.
18. HUTIN H., toute la finance d'entreprise, édition d'organisation, 2002.
19. GUEDJI N., le contrôle de gestion, édition d'organisation, 2000.
20. SAULOUJ Y., le tableau de bord, édition d'organisation, 1982.
21. ALAZARD C., SEPARI S., DECF contrôle de gestion, 5^{ème} édition DUNOD.
22. LORINO P., méthodes et pratique de la performance, édition d'organisation, 1998.
23. MALO J.L., et MATHE J.C., L'essentiel du contrôle de gestion Edition d'Organisation, 2000.
24. PAYETTE A., l'efficacité des gestionnaires et des organisations, Presses de l'Université du Québec, 1988.
25. FRIQUI M., Cours de Politique Générale et Stratégie de l'entreprise, DEA Management, FSEG Tunis, 2001.

26. KALIKA M., structure de l'entreprise, réalité, déterminant, performance, édition Economica, 1995.
27. GIRAUD F., SAULPIC O., NAULLEAU G., DELMOND M.H., BESCOS P.L., Contrôle de Gestion et Pilotage de la performance , Gualino éditeur, 2002, p21.
28. GENDER M., *A pratical guide for developement Policy Markers and practitioners*, édition DFID, 2002.
29. MONVOISIN C., L'évaluation de la performance dans les organisations culturelles non lucrative, *Rouen Busness school*, 2012.
30. Kaplan et Norton, 1996.
31. NOELLE M., HIRISCH D., le grand livre du contrôle de gestion, groupe Eyrolle, 2013.
32. LONING H., Le contrôle de gestion, DUNOD, 2008.
33. HORNGRE C., Bhimani A., Datar S., Foster G., contrôle de gestion et gestion budgétaire, person, 2006.

- **Mémoire et thèses**

Kisempa M., appréciation de la performance d'une entreprise privée à travers sa structure financière cas de CILU, Mémoire L2 Gestion Financières, FASEG, UNIKIN, 2008-2009.

Poyet M., le contrôle de l'entreprise publique : essai sur le cas français, thèse de doctorat en droit, Université de Saint Etienne, 2001.

- **Cours**

FIOUI Mohamed, Cours de Politique Générale et Stratégie de l'entreprise », DEA Management, FSEG Tunis, 2001.

Liste des figures

Figure n°1 : La boucle de contrôle

Figure n°2 : Les niveaux de contrôle de gestion

Figure n°3 : La maquette d'un tableau de bord

Figure n°4 : La structure de tableau de bord équilibré

Figure n°5 : Organigramme de Cosider Groupe

Figure n°6 : Organigramme de Cosider Carrières

Figure n°7 : Le schéma de tableau de bord

Figure n°8 : Le taux d'atteinte des objectifs pour 2015 et 2016

Liste des tableaux

Tableau n^o1 : Comparaison entre le contrôle de gestion traditionnel et le contrôle de gestion renouvelé

Tableau n^o2 : Comparaison entre *balanced scorecard* et le tableau de bord de gestion

Tableau n^o3 : La présentation des neufs filiales de Cosider Groupe

Tableau n^o4 : Le tableau des effectifs de Cosider Carrières

Tableau n^o5 : Le tableau des réalisations et des prévisions de l'unité C20 Cerou El Djoua pour l'année 2015

Tableau n^o6 : Le tableau des réalisations et des prévisions de l'unité C20 Cerou El Djoua pour l'année 2016

Tableau n^o7 : Le tableau qui représente le taux d'atteinte des objectifs

Résumé :

L'entreprise est une organisation créée dans la perspective de produire et de fournir des biens et/ou services. Celle-ci ne cesse d'évoluer dans un environnement en perpétuel changement ce qui la pousse à s'adapter de plus en plus au changement de ce dernier.

Ainsi, pour s'adapter à ce changement, l'entreprise doit disposer d'un système de contrôle de gestion rigoureux. Le contrôle de gestion est le processus par lequel l'entreprise s'assure que les ressources sont utilisées d'une manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs et cela par des outils d'aide à la prise de décision tels que la comptabilité, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

Cependant, le tableau de bord reste l'outil le plus indiqué car il permet aux responsables d'être informé de la performance passée et présente des activités qui entrent dans son champ de responsabilité, et des événements qui peuvent influencer cette performance dans le futur et sa grâce au différents indicateurs choisis et conçues par l'entreprise.

Celui-ci permet à l'entreprise le dialogue, aide à la prise de décision et il contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise en montrant les différentes anomalies qui existent et sa par des indicateurs fixées par l'entreprise et ainsi prendre des décisions et cela pour pouvoir porter des actions correctives.

Notre choix est porté sur le cas d'une entreprise Algérienne Cosider Carrières filiale de l'entreprise Cosider Groupe. Il s'agit d'une entreprise qui évolue dans le secteur de BTPH. Nous avons essayé de voir la façon par laquelle elle parvient à améliorer la performance en s'appuyant sur le contrôle de gestion et son outil le plus important qui est le tableau de bord.

Mots clés :

L'entreprise, le contrôle de gestion, les outils de contrôle de gestion, le tableau de bord, la performance de l'entreprise.

Annexe n°1 : le tableau de bord de l'unité C20 Cerou El Djoua pour l'année 2015

Libellé	Activité		CHARGES												Résultat			
	Globale		MO	%	Consomma ble	%	ML	%	FG	%	FS	%	Autres Taxes	%	Total	%		
Janvier																		
Prévu Mois	22920	60%	2300	10%	3 300	14%	6813		1518	7%	2580	11%	550	2%	17060	74%	5 860	26%
Réalisé Mois	13760		3256	24%	2 448	18%	4483		856	6%	1833	13%	1245	9%	14121	103%	- 361	-3%
Février																		
Prévu Mois	24300	56%	2400	10%	3 500	14%	7000		1580	7%	2700	11%	600	2%	17780	73%	6 520	27%
Réalisé Mois	13544		2603	19%	2 372	18%	4727		937	7%	2200	16%	1000	7%	13839	102%	- 295	-2%
Mars																		
Prévu Mois	27300	44%	2500	9%	3 700	14%	7188		1643	6%	3000	11%	780	3%	18810	69%	8 490	31%
Réalisé Mois	12121		2519	21%	2 298	19%	4398		827	7%	1317	11%	1047	9%	12406	102%	- 285	-2%
Avril																		
Prévu Mois	28800	63%	2550	9%	3 750	13%	7375		1705	6%	3150	11%	800	3%	19330	67%	9 470	33%
Réalisé Mois	18093		2652	15%	3 122	17%	4420		835	5%	1877	10%	1647	9%	14552	80%	3 541	20%
Mai																		
Prévu Mois	30300	82%	2600	9%	3 800	13%	8125		1955	6%	3300	11%	900	3%	20680	68%	9 620	32%
Réalisé Mois	24935		2755	11%	2 432	10%	5974		1353	5%	2528	10%	913	8%	16954	68%	7 981	32%
Juin																		
Prévu Mois	33300	64%	2650	8%	3 900	12%	9 625		2 455	7%	3 600	11%	900	3%	23 130	69%	10 170	31%
Réalisé Mois	21 333		2881	14%	2 210	10%	5061		1048	5%	1601	8%	1326	6%	14 127	66%	7 206	34%
Juillet																		
Prévu Mois	28 800	67%	1 200	4%	3 800	13%	8 125		1 955	7%	2 800	10%	850	3%	18 730	65%	10 070	35%
Réalisé Mois	19 355		2 615	14%	2 172	11%	3 845		643	3%	895	5%	1 066	6%	11 236	58%	8 119	42%

Suite de l'Annexel

Août																									
Prévu Mois	19 200	91%		1 250	7%	3 050	16%	5 875	31%	1 205	6%	1 920	10%	300	2%	13 600	71%	5 600	29%						
Réalisé Mois	17 555			2 843	16%	2 276	13%	3 802	22%	629	4%	1 356	8%	1 071	6%	11 976	68%	5 579	32%						
Septembre																									
Prévu Mois	27 000	53%		2 550	9%	3 750	14%	7 375	27%	1 705	6%	2 700	10%	800	3%	18 880	70%	8 120	30%						
Réalisé Mois	14 226			2 400	17%	2 168	15%	3 800	27%	628	4%	1 581	11%	1 506	11%	12 083	85%	2 143	15%						
Octobre																									
Prévu Mois	25 500	68%		2 500	10%	3 700	15%	7 188	28%	1 643	6%	2 250	9%	780	3%	18 060	71%	7 440	29%						
Réalisé Mois	17 313			2 609	15%	2 774	16%	3 773	22%	619	4%	1 807	10%	1 598	9%	13 180	76%	4 134	24%						
Novembre																									
Prévu Mois	22 500	66%		2 400	11%	3 500	16%	7 000	31%	1 580	7%	2 250	10%	600	3%	17 330	77%	5 170	23%						
Réalisé Mois	14 916			3 320	22%	3 070	21%	3 946	26%	677	5%	1 492	10%	1 663	11%	14 167	95%	749	5%						
Décembre																									
Prévu Mois	21 000	86%		2 300	11%	3 300	16%	6 813	32%	1 518	7%	2 100	10%	550	3%	16 580	79%	4 420	21%						
Réalisé Mois	18 064			3 381	19%	3 004	17%	4 223	23%	769	4%	1 964	11%	1 775	10%	15 116	84%	2 948	16%						
Total Exercice																									
Prévu Mois	310 920	66%		27 200	9%	43 050	14%	88 500	28%	20 460	7%	32 350	10%	8 410	3%	219 970	71%	90 950	29%						
Réalisé Mois	205 215			33 834	16%	30 346	15%	52 450	26%	9 819	5%	20 451	10%	16 857	8%	163 757	80%	41 458	20%						

Source : Document interne à l’entreprise

Annexe n°2 : le tableau de bord de l'unité C20 Cerou El Djoua pour l'année 2016

Libellé	Activité		CHARGES													Résultat		
	Globale		MO	%	Consommab le	%	ML	%	FG	%	FS	%	Autres Taxes	%	Total			%
Janvier																		
Prévu Mois	24955	94%	3050	12%	3240	13%	6100	24%	1280	5%	2737	11%	1650	7%	18057	72%	6898	28%
Réalisé Mois	23452		2779	12%	3317	14%	4593	20%	778	3%	2235	10%	2068	9%	15770	67%	7682	33%
Février																		
Prévu Mois	24955	94%	3050	12%	3240	13%	6100	24%	1280	5%	2496	10%	1650	7%	17816	71%	7140	29%
Réalisé Mois	23452		3374	14%	3121	13%	4466	19%	735	3%	2073	9%	1897	8%	15666	67%	7786	33%
Mars																		
Prévu Mois	25760	103%	3060	12%	3340	13%	6175	24%	1305	5%	2576	10%	1710	7%	18166	71%	7594	29%
Réalisé Mois	26500		3598	14%	3010	11%	4572	17%	771	3%	1528	6%	1325	5%	14803	56%	11697	44%
Avril																		
Prévu Mois	28980	86%	3060	11%	3760	13%	6625	23%	1455	5%	2990	10%	1920	7%	19810	68%	9170	32%
Réalisé Mois	25000		3214	13%	2513	10%	4575	18%	772	3%	1359	5%	1315	5%	13748	55%	11252	45%
Mai																		
Prévu Mois	30590	85%	3060	10%	3970	13%	6925	23%	1555	5%	3059	10%	2020	7%	20589	67%	10001	33%
Réalisé Mois	26000		3026	12%	3272	13%	4380	17%	707	3%	2230	9%	2361	9%	15976	61%	10024	39%
Juin																		
Prévu Mois	24955	102%	3040	12%	3240	13%	6100	24%	1280	5%	2438	10%	1650	7%	17748	71%	7207	29%
Réalisé Mois	25438		2844	11%	3608	14%	4969	20%	903	4%	2467	10%	1815	7%	16606	65%	8832	35%
Juillet																		
Prévu Mois	25760	78%	3020	12%	3340	13%	6175	24%	1305	5%	2530	10%	1710	7%	18080	70%	7680	30%
Réalisé Mois	20000		3072	15%	1351	7%	3922	20%	554	3%	641	3%	615	3%	10155	51%	9845	49%

Suite de l'annexe n° 2

Août																			
Prévu Mois	25 760	61%		2 865	11%	3 340	13%	6 175	24%	1 305	5%	2 530	10%	1 710	7%	17 925	70%	7 835	30%
Réalisé Mois	15 680			4 057	26%	3 417	22%	3 852	25%	531	3%	795	5%	1 338	9%	13 989	89%	1 691	11%
Septembre																			
Prévu Mois	30 590	56%		2 995	10%	3 970	13%	6 925	23%	1 555	5%	3 174	10%	2 020	7%	20 639	67%	9 951	33%
Réalisé Mois	17 178			2 706	16%	2 603	15%	5 049	29%	930	5%	1 190	7%	1 317	8%	13 794	80%	3 384	20%
Octobre																			
Prévu Mois	28 980	55%		3 005	10%	3 760	13%	6 625	23%	1 455	5%	3 174	11%	1 920	7%	19 939	69%	9 041	31%
Réalisé Mois	16 000			2 958	18%	1 653	10%	4 368	27%	703	4%	1 151	7%	1 456	9%	12 288	77%	3 712	23%
Novembre																			
Prévu Mois	27 760	61%		3 015	11%	3 340	12%	6 175	22%	1 305	5%	2 760	10%	1 710	6%	18 305	66%	9 455	34%
Réalisé Mois	17 000			3 169	19%	3 316	20%	4 319	25%	686	4%	803	5%	1 657	10%	13 950	82%	3 050	18%
Décembre																			
Prévu Mois	24 955	96%		3 025	12%	3 240	13%	6 100	24%	1 280	5%	2 760	11%	1 650	7%	18 055	72%	6 900	28%
Réalisé Mois	23 869			3 755	16%	5 210	22%	5 069	21%	936	4%	1 535	6%	2 190	9%	18 695	78%	5 174	22%
Total Exercice																			
Prévu Mois	324 000	80%		36 245	11%	41 780	13%	76 200	24%	16 360	5%	33 224	10%	21 320	7%	225 129	69%	98 872	31%
Réalisé Mois	259 567			38 552	15%	36 391	14%	54 132	21%	9 004	3%	18 005	7%	19 354	7%	175 438	68%	84 129	32%

Source : Document interne à l'entreprise

Annexe n° 3 : Guide d'entretien

Cet entretien avec la responsable de la direction contrôle de gestion et système d'information afin de renforcer nos connaissances et d'en savoir plus de notre cas étudié. Les questions abordées sont les suivantes :

Cette entreprise possède-t-elle un système de contrôle de gestion ?

Est-ce-que le système de contrôle de gestion est important au niveau de Cosider Carrière et pourquoi ?

Quelle est la définition attribuée au « contrôle de gestion » et au « performance » ?

Quels est l'outil le plus important au niveau de votre entreprise ?

Comment vous définissiez le tableau de bord ?

Que vous dire un indicateurs ?

Quels sont les indicateurs du tableau de bord, comment ils sont choisis et pourquoi?

Comment le contrôleur de gestion fait l'analyse ?

Quels sont les mesures (les actions correctives) que l'entreprise prenne en cas de dépassement des clignotants ?

Les actions correctives sont prises par qui ?

A ce que le contrôleur de gestion arrive à atteindre les objectifs de l'entreprise ?

Quels sont les objectifs de contrôle de gestion ?

A ce que le contrôleur de gestion participe à mettre en place la stratégie ?

Quel est le positionnement de contrôleur de gestion au sein de l'entreprise Cosider ?

Comment vous analysiez votre tableau de bord?

Table des matières

Remerciements	I
Dédicaces	II
Liste des abréviations.....	III
Introduction générale.....	.1
Chapitre 1 : Le contrôle de gestion	
Introduction au chapitre	4
Section1 : Le contrôle de gestion	5
1-Evolution du contrôle de gestion	5
2-Le contrôle de gestion : concepts clés.....	7
2-1-Définition du contrôle de gestion	8
2-1-1-Définition des concepts contrôle et gestion.....	8
2-1-2-Définitions retenues par quelques auteurs.....	8
2-1-2-1-Définition	9
2-1-2-2-Définition	9
2-1-2-3-Définition	9
2-1-2-4-Définition 4	10
2-1-2-5-Définition 5	10
2-1-2-6-Définition 6	10
2-1-2-7-Définition 7	10
2-1-2-8-Définition 8	10
2-1-2-9-Définition 9	11
2-1-2-10-Définition 10	11
2-2-Objectifs du contrôle de gestion	11
2-2-1-Le contrôle de gestion comme outil de pilotage	12
2-2-2-La mise en place de système d'information	12
Section2 :l'organisation du contrôle de gestion	14
1-L'implantation du contrôle de gestion dans l'entreprise.....	14
1-1-Le contrôle de gestion dans les différentes entreprises	14
1-1-1-Le contrôle de gestion dans grandes entreprises	14
1-1-1-1-Caractéristiques des grandes entreprises.....	14
1-1-1-2-Position de contrôle de gestion dans les grandes entreprises.....	15
1-1-2- Le contrôle de gestion dans les groupes internationaux.....	15
1-1-2-1-Les caractéristiques des groupes internationaux	15
A- Les activités d'exportation	16

Table des matières

B- Les coopérations avec les partenaires étrangers.....	16
C- Les filiales contrôlées par l'entreprise	16
1-1-3-Le contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises.....	17
1-1-3-1-Caractéristiques des PME	17
1-1-3-2-Position de contrôle de gestion dans les PME	17
2-Champ d'application du contrôle de gestion et sa mise en place	18
2-1-Champ d'application du contrôle de gestion	18
2-1-1-Le contrôle de gestion et stratégie.....	18
2-1-2-Le contrôle de gestion et finance.....	19
2-1-3-Le contrôle de gestion et marketing	19
2-1-4-Le contrôle de gestion et GRH	20
2-2-La mise en place de contrôle de gestion	20
2-2-1-Phases de mise en place de contrôle de gestion	20
2-2-2-Processus du contrôle de gestion.....	21
2-2-1-1-Le cycle de planification	22
2-2-1-2-Le cycle de mesure.....	22
2-2-1-3-Le cycle de contrôle	22
2-2-1-4-Le cycle de modélisation	23
2-2-3-Les niveaux du contrôle de gestion	23
2-2-3-1-Le contrôle stratégique.....	23
2-2-3-2-Le contrôle de gestion	23
2-2-3-3-Le contrôle opérationnel	23
Section 3 : Les outils du contrôle de gestion.....	25
1-Définition	25
2-La présentation des différents outils de contrôle de gestion	25
2-1-La comptabilité	26
2-1-1-La comptabilité générale	26
2-1-2-La comptabilité analytique	26
2-2-La gestion budgétaire.....	26
2-2-1-Le budget	27
2-2-1-1-Définition	27
2-2-1-2-Les différents types de budget	27
A- Le budget des ventes	27
B- Le budget de production.....	28

Table des matières

C- Le budget d'approvisionnement.....	29
D- Le budget d'équipement.....	29
E- Le budget de trésorerie.....	29
2-2-2-Le contrôle budgétaire.....	30
2-2-3-Les centres de responsabilités	30
2-2-3-1-Définition	30
2-2-3-2-Typologies de centres de responsabilité.....	31
A- Centre de coût.....	31
B- Centre de dépenses discrétionnaires.....	31
C- Centre de recette.....	31
D- Centre de profit.....	32
E- Centre d'investissement	32
2-2-4-La détermination des prix de cession interne	32
2-2-4-1-Définition	33
2-2-5-Importance de la gestion budgétaire.....	33
2-2-6-Limites de la gestion budgétaire.....	33
2-3-Le tableau de bord	34
2-3-1-Définition	34
2-3-1-1-Définition1	34
2-3-1-2-Définition2	34
2-3-2-Les caractéristiques du tableau de bord.....	34
2-3-3-La conception et les instruments du tableau de bord	35
2-3-3-1-La conception du tableau de bord	35
2-3-3-2-Les instruments de tableau de bord.....	36
A- Les valeurs brutes.....	37
B- Les ratios	37
C- les clignotants.....	38
D- Les graphiques.....	38
E- Les tableaux.....	38
2-3-4-Principes et objectifs	38
2-3-5-Les types de tableau de bord	39
2-3-5-1-Le tableau de bord prospectif.....	39
A- Définition et origine du tableau de bord équilibré	39
B- La structure du tableau de bord équilibré.....	40

Table des matières

C- Avantages et inconvénients du <i>balanced scorecard</i>	41
2-3-5-2-Le tableau de bord de gestion (TBG).....	43
Conclusion du chapitre I.....	46
Chapitre 2 : La notion de performance dans l'organisation	
Introduction au chapitre II.....	48
Section1 : Définition, critères et caractéristiques de la performance	49
1- Définition de la performance	49
2-les critères de la performance	49
2-1-Critère d'efficacité.....	50
2-2-Critère d'efficience.....	50
2-3-Critère de pertinence.....	50
2-4-Critères d'économie.....	51
3-Les caractéristiques de la performance	52
4-Les dimensions de la performance.....	52
4-1-La performance économique	52
4-2-La performance financière.....	53
4-3-La performance managériale	53
4-4-La performance organisationnelle	53
Section2: Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance de l'entreprise.....	55
1-Les réponses utilisables dans tous les contextes	55
2-Les réponses face aux tendances récentes.....	56
2-1-Pour mieux piloter la valeur	56
2-1-1-Piloter la valeur pour les différentes parties prenantes	56
2-1-2-Piloter la valeur perçue par le client.....	56
2-1-3-Piloter la valeur en se différenciant des concurrents.....	57
2-2-Pour mieux piloter l'organisation : le temps et les acteurs	57
2-2-1-Prendre en compte l'accélération du temps en actualisant des Indicateurs	57
2-2-2-Piloter le comportement des acteurs interne.....	57
Section 3 : La mesure de la performance dans l'entreprise.....	58
1-La mesure de la performance	58
1-1-La performance comme un couple valeur-coût	59
1-2-La mesure Financière.....	59
1-3-La mesure Non financière.....	59
1-4-LA mesure posteriori	59

Table des matières

1-5-La mesure A priori.....	59
2-Les indicateurs d'évaluation de performance	61
2-1-Définitions	61
2-2-Typologie d'indicateurs	61
2-2-1-Les indicateurs d'activité	61
2-2-2-Les indicateurs de résultats.....	61
2-2-3-Les indicateurs de rentabilité.....	62
2-3-Caractéristiques des indicateurs.....	62
2-4-Les causes de la mise en place des indicateurs.....	62
3-objectifs de mesure de la performance.....	63
3-1-Mesurer pour améliorer	63
3-2-Mesurer pour apprendre et innover.....	64
3-3-Mesurer pour communiquer	64
3-3-1-Différents niveaux de mesure de la performance.....	64
Conclusion du chapitre II	65
Chapitre 3 : Le contrôle de gestion et ses outils à Cosider Carrières	
Introduction au chapitre III	66
Section1 : La méthodologie de recherche	67
1-La démarche suivie durant notre stage.....	67
2-L'intérêt du choix de l'entreprise	67
3-Guide d'entretien	68
4-Objectif de notre stage	68
Section2 : Présentation de l'entreprise Cosider Groupe et sa filiale Cosider Carrière.....	69
1-Présentation de l'entreprise Cosider Groupe	69
1-1-Historique de contrôle de gestion	69
1-2-Les filiales de Cosider Groupe	70
2-Présentation de l'entreprise Cosider Carrières.....	73
2-1-Cosider Carrières : définition, création et domaine d'activité.....	73
2-2-Identité de Cosider Carrières	73
2-3-Organigramme du Cosider Carrières	73
2-4-Rôles des différentes directions de Cosider Carrières	75
2-4-1-Direction du contrôle de gestion et système d'information	75
2-4-3-Direction de matériel	76
2-4-4-Direction de l'administration et des ressources humaines	76

Table des matières

2-4-5-Direction des finances et de la comptabilité.....	76
2-4-6-Direction des achats et de la sous-traitance.....	76
2-4-7-Cellule d'audit	76
2-4-8-Qualité Hygiène Sécurité Environnementale (QHSE)	77
2-4-9-Sécurité.....	77
2-5-Les unités (gisements) de Cosider Carrières	77
2-5-1-Gisements de calcaires	77
2-5-1-1-Gisements de calcaires en exploitation	77
2-5-1-2-Gisements de calcaires en projet.....	78
2-5-2-Gisements de Gypse	78
2-5-3-Concessions d'oueds	78
Section3 : Résultat de l'enquête	80
1-Présentation de tableau de bord de Cosider Carrières et ses éléments constitutifs.....	80
1-1-La structure de tableau de bord.....	80
1-2-Les éléments constitutifs de tableau de bord	80
1-2-1-Les indicateurs de tableau de bord	80
1-2-1-1-L'activité	80
1-2-1-2-Les charges.....	81
A- La main d'œuvre	81
B- Le consommable	81
C- Le matériel.....	81
D- Les frais généraux	81
E- Les frais de siège	81
F- Autres taxes	81
G- La sous traitance et prestation	81
1-2-1-3-Résultat	81
1-2-1-4-Les ratios	81
1-2-3-Les limites utilisés par Cosider Carrières	82
1-3-L'analyse de l'enquête.....	82
1-3-1-Présentation de tableau de bord.....	82
1-3-1-1-Présentation de tableau de bord de l'unité C20 Cerou El Djoua 2015	83
A- Commentaires.....	83
B- Causes et recommandation des anomalies qui ce trouvent dans le tableau de bord	84
1-3-1-2-Présentation de tableau de bord de l'unité C20 Cerou El Djoua 2016	85

Table des matières

A- Commentaires.....	85
C- Le taux d'atteindre des objectifs	85
Conclusion du chapitre III	87
Conclusion générale	88
Références bibliographiques	i
Liste des schémas.....	ii
Liste des tableaux	iii
Annexes1	iii
Annexe2	iiii
Annexe3	iiii