



# Université Mouloud Mammeri - Tizi-Ouzou

Faculté des Sciences économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences de Gestion  
Filière des Sciences Financières et Comptabilité

## Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master  
Spécialité : Audit & Contrôle de Gestion

**Intitulé du mémoire :**

**Contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale :**

**Cas d'Electro-Industries d'AZAZGA**

**Réalisé par :**  
DJEHBAR Hadjer  
HADDADI Karima

**Encadrée par :**  
Mr. GUEDECHE Khaled

### Membres du Jury :

**Président :** Mme. RACHEDI Akila

**Examineur :** Mr. MAHTOUT Idir

**Examineur :** Mr. AMIAR Habib

**Promotion : 2019/2020**

## **REMERCIEMENTS**

Nous remercions Dieu pour nous avoir donné la volonté et le plaisir de réaliser ce travail.

Nos sincères remerciements s'adressent à notre encadreur Mr. GUEDECHE Khaled pour son encadrement, sa patience, sa disponibilité, ses précieux conseils et ses orientations, qui nous ont permis de mener à bien ce travail.

Aussi un grand remerciement à l'entreprise ENEL pour nous avoir donné la chance d'effectuer notre stage pratique et spécialement Mme. SADOUN qui nous a beaucoup aidés et à toute l'équipe pour leur soutien et leur patience tout au long de notre travail.

Nous remercions également les membres de jury qui ont accepté d'examiner et de juger ce travail.

En outre, nous remercions toutes les personnes ayant contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

## **Dédicace**

Je dédie ce modeste travail à :

Mes parents en particulier qui m'ont aidé et soutenu afin de me voir réussir,

Mon frère et mes sœurs,

A toute ma famille,

Tous mes amis.

DJEBBAR Hadjer

Je dédie ce modeste travail à :

Mes parents en particulier qui m'ont aidé et soutenu afin de me voir réussir,

Mes frères et mes sœurs,

A toute ma famille,

Tous mes amis.

HADDADI Karima

## **SOMMAIRE**

Introduction générale.....	01
Chapitre I : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale.....	05
Introduction du chapitre I.....	05
Section 01 : Le pilotage de la force de vente.....	07
Section 02 : Le pilotage des résultats.....	21
Conclusion du chapitre I.....	33
Chapitre II : Contrôle de gestion et mesure de la performance.....	34
Introduction du chapitre II.....	35
Section 01 : Concept de performance et contrôle de gestion.....	35
Section 02 : Les indicateurs de la performance commerciale.....	48
Conclusion du chapitre II.....	62
Chapitre III : Les outils du contrôle de gestion.....	63
Introduction du chapitre III.....	64
Section 01 : Le tableau de bord.....	64
Section 02 : La gestion budgétaire.....	78
Conclusion de chapitre III.....	91
Chapitre IV : Le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique Electro/Industrie.....	92
Introduction du chapitre IV.....	93
Section 01 : Présentation générale de l'entreprise Electro/Industrie.....	93
Section 02 : Le tableau de bord et les indicateurs d'évaluation de la performance commerciale à Electro/Industrie.....	105

Conclusion du chapitre IV.....	125
Conclusion générale.....	126

## **ABREVIATIONS**

<b>Abréviations</b>	<b>Signification</b>
CA	Chiffre d'affaires
VA	Valeur ajoutée
CRM	Customer Relationship Management
TB	Tableau de bord
PAC	Plan d'Action Commercial
SWOT	Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats
EH	Efficacité humaine
RH	Ressources humaines
CG	Contrôle de gestion
DG	Direction Générale
DC	Direction commerciale
eNPS	Employee Net Promoter Score
EBE	Entreprise publique économique
EI	Electro Industrie
Pc	Prix constatés
Pp	Prix prévisionnel
Qc	Quantité constatée
Qp	Quantité prévisionnelle
DN	Distribution numérique
DV	Distribution en valeur
BFR	Besoin de fonds de roulement
FR	Fond de roulement
TN	Trésorerie nette
SR	Seuil de rentabilité
KDA	Kilo Dinar
UME	Unité Moteurs et Electriques
TM	Taux de marge
EBE	Excédent brut d'exploitation
RP	Ratio personnel

## Liste des illustrations

### Liste des tableaux :

Tableau 01 : Mix produit par vendeur.....	13
Tableau 02 : Exemple d'accélérateur d'un système de commission.....	17
Tableau 03 : Tableau définitive de plan d'action commerciale.....	25
Tableau 04 : Illustration d'un tableau de bord.....	70
Tableau 05 : Evolution de la production de l'unité transformateur « Exercice 2017-2018 ».....	99
Tableau 06 : Evolution de la comparaison des moteurs et groupe électrogènes.....	101
Tableau 07 : Tableau de bord journaliser de production « 31-12-2018 ».....	105
Tableau 08 : Tableau de bord journalier de vente de chiffres d'affaires « 31-12-2018 ».....	107
Tableau 09 : Écarts comparatif des tableaux de bord 2017-2018.....	110
Tableau 10 : La structure synthétique de compte de gestion .....	111
Tableau 11 : Taux de marge de l'exercice 2017-2018.....	113
Tableau 12 : Taux de valeur ajoutée de l'exercice 2017-2018.....	114
Tableau 13 : Taux de l'excédent brut d'exploitation de l'exercice 2017-2018.....	115
Tableau 14 : Ratio de personnel de l'exercice 2017-2018.....	116
Tableau 15 : Chiffre d'affaires par effectif de l'exercice 2017-2018.....	116
Tableau 16 : Seuil de rentabilité de l'exercice 2017-2018.....	119
Tableau 17 : Point mort de l'exercice 2017-2018.....	120
Tableau 18 : Rotation des créances de l'exercice 2017-2017.....	120
Tableau 19 : Taux de marge commerciale de l'exercice 2017-2018.....	121
Tableau 20 : Les indicateurs de l'équilibre financière de l'exercice 2017-2018.....	123

Tableau 21 : La rentabilité économique et financière de l'exercice 2017-2018.....	123
---	-----

## **Listes des figures**

Figure 01 : Lien entre performance et commissions versée.....	16
Figure 02 : Décomposition de l'écart sur chiffre d'affaires.....	19
Figure 03 : Décomposition de l'écart sur marges.....	21
Figure 04 : Processus de construction du PAC.....	28
Figure 05 : Illustration de la performance .....	38
Figure 06 : Les formes des graphes d'un tableau de bord.....	74
Figure 07 : Illustration de la gestion budgétaire.....	80
Figure08 : Organigramme de l'EI.....	96
Figure 09 : Lien entre direction commerciale et contrôle de gestion selon EI.....	104

## **Table des matières**

Introduction générale.....	01
Chapitre I : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale.....	05
Introduction du chapitre I.....	06
Section 01 : Le pilotage de la force de vente.....	07
I- Management de vendeur.....	07
1- Analyse du temps commerciale.....	08
2- Segmentation des comptes clients.....	08
2-1- Outil de revue des comptes clients.....	09
2-2- Outils de construction du plan de vente de la force de vente.....	09
II- Mesure des résultats financiers.....	11
1- Reporting des ventes par vendeur.....	11
1-1-Prévision des ventes.....	13
1-2- Comparaison des ventes par famille de produits entre vendeurs.....	13
2- Productivité par vendeur.....	14
2-1- Performance d'un nouveau vendeur.....	14
2-2- Compte de résultat par vendeur.....	15
3- Mesure de l'efficacité du système de commission.....	15
3-1- Corrélation entre performance des ventes et performances des commissions.....	16
3-2- Rentabilité financière du système de commission.....	16
III- Les différentes analyses des ventes par le contrôleur de gestion.....	17
1- L'analyse des ventes d'un produit unique.....	17

2- L'analyse des ventes multi produits.....	18
2-1- L'analyse du chiffre d'affaires.....	18
2-2- L'analyse des marges.....	20
Section 02 : Le pilotage des résultats.....	21
I- La construction du plan d'action commerciale.....	18
1- Le contenu de PAC.....	22
2- Processus de construction de PAC.....	22
2-1- Mener son analyse du passe récent de la situation actuelle.....	23
2-2- Etablir son diagnostic.....	23
2-2-1- Formaliser ou mettre à jour sa vision.....	24
2-2-2- Formaliser le plan d'action.....	24
2-3- Communiquer le plan d'action.....	25
2-4- Suivre la mise en œuvre.....	26
2-5- Remettre en cause le plan d'action.....	26
II- La mesure des résultats.....	27
1- La performance est relative.....	28
2- La performance est qualitative.....	29
2-1- La performance doit être finalisée.....	30
III- L'analyse des écarts.....	30
1- Les écarts sur chiffre d'affaires.....	31
2- La composition des ventes.....	31
Conclusion du chapitre I.....	33
Chapitre II : Contrôle de gestion et mesure de la performance.....	34

Introduction du chapitre II.....	35
Section 01 : Concept de performance et le contrôle de gestion.....	35
I- Notion de la performance et corrélation avec le contrôle de gestion .....	36
1- La performance.....	36
1-1- L'efficacité.....	36
1-2- L'efficience.....	37
1-3- L'effectivité.....	38
2- Lien entre contrôle de gestion et la performance.....	39
3- Analyse de la performance d'un processus.....	41
II- La typologie de la performance.....	42
1- La performance organisationnel.....	42
2- La performance stratégique et concurrentielle.....	43
3- La performance humaine.....	43
III- La mesure et le pilotage de la performance.....	45
1- La mesure de la performance.....	45
1-1- Les objectifs de la mesure de la performance.....	45
1-2- Mesurer la performance commerciale.....	47
2- La performance comme indicateur de pilotage.....	47
Section 02 : Indicateurs de la performance commerciale.....	48
I- Evaluer la performance de l'entreprise.....	49
1- Le diagnostic SWOT.....	49
2- La performance commerciale de l'entreprise par rapport aux autres entreprises.....	49
3- La performance financière.....	50

II- Indicateurs de performance commerciale.....	50
1- Nécessite d'une évaluation.....	51
1-1- Rôle de l'évaluation.....	51
1-2- Modes d'évaluation de la performance commerciale.....	51
2- Déterminants et indicateurs de la performance commerciale.....	52
2-1- Les déterminants de la performance commerciale.....	52
2-2- La qualité de service.....	52
2-3- La capacité financière de revendeuse.....	52
2-4- La qualité de l'offre.....	52
2-5- La diversité de l'offre.....	52
3- L'utilité des indicateurs.....	53
3-1- Les indicateurs quantitatifs.....	53
3-1-1- Les indicateurs liés à la vente.....	53
3-1-2- Indicateur de profitabilité.....	55
3-2- Les indicateurs qualitatifs.....	56
3-2-1- Satisfaction du client.....	56
3-2-2- L'image de l'entreprise.....	57
3-2-3- La capacité d'adaptation.....	57
III- Les indicateurs des ressources humaines et financières.....	57
1- Les indicateurs de performance des ressources humaines.....	57
1-1- Employee Net Promoter Score (eNPS).....	57
1-2- Taux de rotation du personnel.....	58
1-3- Turnover des nouveaux collaborateurs.....	58

1-4- Taux d'absentéisme.....	58
1-5- Satisfaction des collaborateurs.....	59
1-6- Chiffre d'affaires par collaborateur.....	59
1-7- Taux de productivité des collaborateurs.....	59
2- Les indicateurs financiers.....	59
2-1- Besoin de fond de roulement.....	60
2-2- Fond de roulement.....	60
2-3- Trésorerie nette.....	60
2-4- Le point mort et le seuil de rentabilité.....	60
2-5- Marge brute.....	61
2-6- La rentabilité.....	61
2-7- La profitabilité.....	61
Conclusion du chapitre II.....	62
Chapitre III : Les outils du contrôle de gestion.....	63
Introduction du chapitre III.....	64
Section 01 : Le tableau de bord.....	64
I- Notion de tableau de bord.....	65
1- Définition de tableau de bord.....	65
2- Rôle d'un tableau de bord.....	67
2-1- Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison.....	67
2-2- Le tableau de bord est un outil de dialogue et communication.....	67
2-3- Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision.....	67
2-4- Le tableau de bord de comparaison et d'amélioration.....	68

2-5- Le tableau de bord est un outil de pilotage et de management.....	68
3-Différents types des tableaux de bord.....	69
3-1- Tableau de bord de gestion.....	69
3-2- Tableau de bord stratégique.....	69
3-3- Tableau de bord opérationnel.....	69
II- Les indicateurs de tableau de bord.....	70
1- La conception générale.....	70
2- La forme des indicateurs utilisés.....	72
2-1- Les écarts.....	72
2-2- Les graphes.....	73
2-3- Les clignotants.....	73
III- Les indicateurs de la mesure de la performance des entreprises.....	74
1- Définition.....	74
2- Les indicateurs financiers.....	75
3- Les indicateurs non financiers.....	76
3-1- Définition de balancedscorecard (tableau de bord perspectif).....	76
3-2- Les axes de balancedscorecard.....	77
Section 02 : La gestion budgétaire.....	78
I- Notion de gestion budgétaire.....	79
1- Définition de gestion budgétaire.....	79
2- Acteurs impliqué dans la gestion budgétaire.....	80
2-1- Direction générale.....	80
2-2- Contrôleur de gestion.....	81

3- Responsable des centre de responsabilité.....	81
4- Les objectifs de la gestion budgétaire.....	83
5- Les rôles de la gestion budgétaire.....	83
II- La démarche budgétaire.....	83
1- Les différentes phases de la gestion budgétaire.....	84
1-1- La prévision.....	84
1-2- Fixation des objectifs de l'entreprise.....	84
2- Les différents techniques de prévision.....	85
2-1- Les prévisions des ventes.....	85
2-2- Les prévisions de production.....	86
2-3- Les prévisions d'approvisionnement.....	86
3- La budgétisation.....	87
4-Le contrôle budgétaire.....	88
4-1- Définition de contrôle budgétaire.....	88
4-2- Les conditions d'efficacités de contrôle budgétaire.....	89
4-3-Le rôle de contrôle budgétaire.....	89
III- Intérêts et limites de la gestion budgétaire.....	90
1- Intérêt de la gestion budgétaire.....	90
2- Limites de la gestion budgétaire.....	90
Conclusion du chapitre III.....	91
Chapitre IV : Le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique Electro-Industrie.....	92
Introduction du chapitre IV.....	93

Section 01 : Présentation générale de l'entreprise Electro-Industrie.....	93
I- Présentation de l'Electro-Industrie.....	94
1- L'évolution et capacité de production.....	94
2- Les structures organisationnelles de l'EI.....	95
3- Activité de l'EI.....	97
3-1- Unité de fabrication des transformateurs.....	97
3-2- Unité de fabrication des moteurs électriques.....	97
3-3- Unité prestation technique.....	98
II- Gamme de production.....	98
1- Pour les transformateurs.....	98
2- Pour les moteurs.....	101
3- Les clients et fournisseurs de l'EI.....	101
3-1- Les clients.....	101
3-2- Les fournisseurs.....	102
III- La direction commerciale et marketing.....	103
1- Les missions de la direction commerciales et commerciale.....	103
2- Comment fixer un objet commercial.....	104
3- Lien entre la direction commerciale et le contrôle de gestion.....	104
Section 02 : Le tableau de bord et les indicateurs d'évaluation de la performance commerciale à Electro-Industrie.....	105
I- Tableau de bord.....	105
1- Interprétation de tableau de bord de production.....	106
2- Interprétation de tableau de bord journalier de vente et chiffre d'affaires.....	107

3- Tableau des écarts comparatif des deux tableaux de bord précédents.....	110
II- Indicateurs de performance commerciale au sein de l'EI.....	111
1- Le tableau de compte de résultats 2018.....	111
III- Analyse de performance commerciale à travers le calcul des indicateurs au sien d'EI..	113
1- Indicateurs de gestion.....	113
1-1- Taux de marge.....	113
1-2- Taux de valeur ajouté.....	114
1-3- Taux de l'excédent brut.....	115
1-4- Ratio personnel.....	115
1-5- Le chiffre d'affaires par effectif.....	116
2- Autres indicateurs.....	117
2-1- Seuil de rentabilité.....	117
2-2- Le point mort.....	119
2-3- Rotation des créances.....	120
2-4- Marge commerciale.....	121
2-5- Les indicateurs de l'équilibre financière.....	121
2-6- La rentabilité économique et financière.....	123
Conclusion du chapitre IV.....	125
Conclusion générale.....	126

## Bibliographie

## Annexes

## **Introduction Générale**

## **Introduction générale**

---

### **Introduction générale :**

Face aux contraintes et menaces de l'environnement des entreprises, face à la mondialisation des marchés et à la nouvelle économie, les systèmes de contrôle de gestion ne doivent plus assurer la régulation interne de l'entreprise uniquement, mais doivent s'intéresser aussi à l'adaptation de l'entreprise aux fluctuations de son environnement, ainsi les systèmes de contrôle de gestion ont été contraint de changer dans leur conception, leur outils, leurs missions et leurs rôles.

En effet, de l'évolution des conceptions du contrôle de gestion, nous constatons que ce dernier joue beaucoup plus un rôle actif quant à la réalisation de la stratégie définie par l'organisation. Deux points importants sont mis en évidence avec d'une part la nécessaire relation entre stratégie et le contrôle de gestion et d'autre part, le fait que le contrôle ne se limite pas au processus de comparaison des résultats avec les objectifs. Nous passons donc d'une vision mécaniste à une vision où l'influence des acteurs est importante.

Le renouveau du contrôle de gestion est passé par une réflexion stratégique pour mieux prendre en compte les souhaits des clients entraînant une remise en cause de l'organisation et des systèmes de pilotage. Des indicateurs physiques ou opérationnels ont été introduits à côté des indicateurs financiers ou comptables.

Un système de contrôle de gestion doit être adapté à la configuration spécifique de chaque entreprise, si bien que sa construction exige en général une approche sur mesure.

**Contrôler** signifie : « piloter la performance » ce dernier est un processus dynamique qui comprend deux grandes étapes : la planification et l'analyse, cette dynamique assure deux fonctions : la régulation et l'apprentissage.

Le processus de contrôle exige que soit préalablement clarifiée la nature de la performance poursuivie par l'organisation. Le choix de système de mesure joue un rôle central dans cette perspective.

Le contrôle de gestion constitue désormais dans les entreprises et les organisations, qu'elles soient petites ou grandes, une fonction tant stratégique qu'opérationnelle. Que l'entreprise soit en plein développement ou qu'elle traverse des difficultés passagères, le contrôle de gestion est un des outils permettant de consolider les acquis et/ou d'anticiper les problèmes.

## **Introduction générale**

---

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage de la performance de l'entreprise. Il vise à atteindre les objectifs que l'entreprise s'est fixés d'après une stratégie déterminée, tout en cherchant à optimiser les moyens mis en œuvre.

Un système de contrôle de gestion efficace doit s'adapter aux spécificités d'entreprise telle que l'activité, structure, culture, environnement, économique, technologique, et transformation numérique. Il nécessite l'implication de l'ensemble des responsables quel que soit leur niveau hiérarchique.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion fait appel à des modes de gestion qui utilisent des outils de prévision, de mesure de la performance et de pilotage pour confronter les prévisions aux réalisations, le contrôle de gestion utilise les données de la comptabilité générale et de la comptabilité de gestion.

Le contrôle de gestion concerne la direction, les managers et les activités de l'entreprise. Il vise ainsi à organiser l'environnement des managers. Il interagit également avec les différentes fonctions de l'entreprise telles que la fonction de production, logistique et commerciale.

La fonction commerciale qui est l'une des fonctions de l'entreprise, elle englobe toutes les activités ayant trait au commerce cela permettant de mettre en avant un produit ou de réaliser un acte de vente. Elle est parmi le centre de recettes dans l'entreprise. Elle est une fonction vitale et occupe une place primordiale au sein de chaque entreprise. Cette fonction a pour principale mission de répondre aux besoins et exigences externes en offrant les produits demandés au meilleur prix, avec la qualité requise et dans les délais convenus afin de satisfaire les besoins des clients et assurer le suivi du recouvrement.

La relation entre le contrôle de gestion et la fonction commerciale fait l'objet de débats qui portent à la fois sur la mesure et le pilotage de la performance commerciale. En terme de pilotage, le contrôleur utilise des outils qui sont parfois vécus par la fonction commerciale comme des outils de contrôle et non pas de management.

La volonté de l'entreprise de mettre en adéquation stratégie et performance demande à chaque collaborateur impliqué dans la fonction commerciale de comprendre et de maîtriser les chiffres de son activité. Pour cela, il devra être capable de procéder à des analyses de rentabilité, d'élaborer et de suivre les budgets, de rechercher en permanence des améliorations possibles.

### **La problématique de recherche :**

Le contrôle de gestion se base sur des principes fondamentaux, lui permettant d'assurer la pérennité des entreprises et sa forte efficacité constitue un facteur d'amélioration pour le développement de la gestion, des différentes fonctions au sein de l'entreprise, et d'accélérateur de la performance de la fonction commerciale autour laquelle notre travail est axé.

De ce fait, nous avons posé la problématique suivante : **Comment exploiter le contrôle de gestion pour piloter la fonction commerciale ?**

**Et quels sont les outils de contrôle de gestion qu'il faut mettre en œuvre ?**

Pour répondre à cette problématique, nous allons essayer d'éclairer l'acheminement par les hypothèses suivantes :

**Hypothèse 1 :** le contrôle de gestion est considéré comme un outil de pilotage de performance de la fonction commerciale.

**Hypothèse 2 :** le contrôleur de gestion recommande des solutions sur les contraintes liées aux différents écarts.

**Hypothèse 3 :** le tableau de bord, un outil d'amélioration de la performance de l'entreprise.

La démarche méthodologique suivie pour la réalisation de ce travail s'articule sur deux axes:

D'une part la recherche documentaire a permis de comprendre les différentes notions et étapes à suivre pour comprendre les notions de contrôle de gestion et de la performance commerciale. Et parmi les sources documentaires nous trouvons des ouvrages, des articles scientifiques ;

Et d'autre part, le travail de terrain, nous permet de suivre et de comprendre le système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise " ELECTRO / INDUSTRIE AZAZGA", et aussi de collecter les données et les informations nécessaires pour la réalisation de notre travail de

## Introduction générale

---

recherche. Dans ce travail, nous essayerons de répondre selon l'enchaînement et la cohérence du plan du travail et selon la documentation dont nous disposons.

Pour mener bien et éclairer notre étude, nous avons jugé utile de diviser notre plan de travail en quatre chapitres.

- le premier chapitre, intitulé « le contrôle de gestion outil de pilotage de la fonction commerciale », qui porte sur deux sections, la première sur le pilotage de la vente, et la deuxième section portera sur le pilotage des résultats.
- Le deuxième chapitre, intitulé « Contrôle de gestion et mesure de la performance », dans ce chapitre, nous allons développer les différents concepts et notions sur la performance et ensuite, la seconde sera consacrée aux indicateurs de mesure de performance commerciale.
- Le troisième chapitre intitulé « les outils de contrôle de gestion » s'étalera sur les deux outils le tableau de bord et la gestion budgétaire.
- Et en fin, le quatrième chapitre, qui est consacré pour « l'application au sien de l'entreprise "ELECTRO / INDUSTRIE AZAZGA " », ce chapitre permet d'appliquer les développements théoriques précédents, analyse les résultats et atteindre l'objectif de notre recherche.

**Chapitre I :**

**Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction  
commerciale**

# **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

## **Introduction**

La situation concurrentielle des dernières années a confronté les entreprises à des problèmes économiques. En conséquence, le management a dû réagir en mettant en œuvre de nouvelles stratégies et assurer parallèlement un pilotage de l'entreprise en adéquation avec les nouveaux objectifs. Dès lors que le manager dispose d'un volant d'autonomie et qu'il est responsable des performances produites par ses activités, il doit pouvoir disposer d'outils de pilotage.

Le contrôle de gestion et le pilotage de l'entreprise visent à assurer la mise en œuvre de la stratégie et à travailler à l'amélioration des processus d'efficacité afin de créer de la valeur. En tant qu'ensemble de procédures représentant l'ensemble de fonctionnement de l'organisation, le contrôle de gestion peut être une aide permanente au pilotage, fournissant des indicateurs de performance en temps réel pour guider les décisions stratégiques.

Dans ce cadre, le contrôle de gestion n'est plus seulement considéré aujourd'hui comme un ensemble de techniques pour mesurer, comparer des activités, mais comme un outil de pilotage permanent de variable de toute nature.

D'une manière générale, l'objectif du pilotage commercial est de permettre au manager de prendre les décisions qui visent à améliorer la performance de son équipe, et ce, quasiment « en temps réel ».

Dans ce premier chapitre, nous allons essayer d'expliquer comment utiliser le contrôle de gestion pour piloter la fonction commerciale.

A cet effet, la première section de chapitre sera consacrée au pilotage de force de vente par le contrôleur de gestion, par la suite, nous allons voir dans la deuxième section le pilotage des résultats.

# **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

## **Section 01 :Le pilotage de la force de vente**

La fonction commerciale regroupe toutes les activités liées directement ou non à la fonction de ses biens ou ses services. Elle intègre dans l'acte de vente proprement dit, la distribution, les activités d'analyse des marchés, d'études des comportements des consommateurs, de prévision des ventes, de communication et promotion, avec la réaffirmation de la souveraineté du client.

La force de vente occupe une place primordiale dans le fonctionnement général de l'entreprise dont elle est indissociable de son politique marketing, puisqu'elle est inscrite dans le but d'atteindre les objectifs commerciaux de l'entreprise.

Si piloter une force de vente consiste d'abord à la contrôler, c'est aussi lui faire réaliser les objectifs de l'entreprise.

### **I. Management de vendeur**

Le contrôleur de gestion est parfois amené à développer et gérer des outils dans la gestion d'une force de vente. Les entreprises ne possèdent pas toutes des outils sophistiqués type CRM (Customer Relationship Management), il est donc souvent sollicité pour pallier ce manque.

#### **➤ Le management commercial**

Le management commercial est le fait de diriger l'équipe commerciale et l'adapter aux objectifs de l'entreprise et ce à travers le coaching de l'équipe commerciale. Le management commercial est l'ensemble des techniques qui visent à orienter la politique de vente. Il établit le lien entre la force de vente et les autres fonctions de l'entreprise. Ses attentes sont particulièrement fortes. Elles comprennent le plus souvent une exigence de visibilité sur les activités et la performance réalisée, une capacité de prévision des ventes (qui sert à planifier l'ensemble des activités de l'entreprise) et l'utilisation des outils informatiques internes de CRM/SFA (Customer Relationship Management/Sales Force Automation).<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> LANGUE Manuel, MOUTOT Jean-Michel, « Mesurer la performance de la fonction commerciale »éd. Groupe Eyrolles, Paris, 2008. P.143.

# **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

## **1. Analyse du temps commerciale**

Le coût d'une force de vente est élevé. Aussi, l'entreprise doit s'assurer en permanence que les vendeurs passent leur temps sur les bonnes priorités. En l'absence d'outils CRM, le contrôleur de gestion peut être amené à développer un outil de suivi des temps vendeurs. On s'attachera à distinguer :

- ✓ Le temps réel passé avec les clients en tenant compte de la segmentation client (voir plus loin). Le vendeur se focalise-t-il sur les clients qui comptent réellement ?
- ✓ Le temps de préparation des réunions clients et offres commerciales ;
- ✓ Le temps de transport qui peut être important suivant la taille du secteur du vendeur ;
- ✓ Le temps dit administratif qui peut être éventuellement subdivisé :  
Note de frais, formation en ligne obligatoire, congés, suivi des commandes, facturations et éventuellement règlement client.<sup>2</sup>

On sera souvent surpris du résultat et notamment du peu de temps que le vendeur passe physiquement avec ses clients. Il est donc d'autant plus important que le vendeur soit bien préparé et qu'il ait des objectifs clairs à chaque visite client. Là encore, le contrôleur de gestion peut être en support de ce processus.

Le calcul de coûts désigne l'ensemble des processus de contrôle de gestion mis en place pour estimer au mieux les coûts des marchandises ou services produits par l'entreprise ou d'un service en particulier. Il permet d'affecter précisément à chaque service ou produit les dépenses exactes dont il est responsable, afin de connaître les rentabilités de chaque produit et de prendre les meilleures décisions pour le développement de l'entreprise.

## **2. Segmentation des comptes clients**

Les coûts d'une force de vente sont en générale élevés, aussi, il convient de s'assurer que les vendeurs focalisent leurs efforts sur les comptes clients qui ont le plus de potentiel. La segmentation des comptes clients devient donc essentielle.

En l'absence d'outil CRM, le contrôleur de gestion peut être amené à développer des outils afin de mettre en place cette segmentation qui a en générale deux volets :

---

<sup>2</sup> CAPPELLETTI Laurent, BARON Philippe, DESMAISON Gérard, RIBIOLLET François-Xavier, « Toute la fonction contrôle de gestion » éd. Dunod, Paris, 2014.P.110.

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

- ✓ La segmentation quantitative : qui classe les clients en fonction de leur potentiel, des ventes et de la part de marché de l'entreprise dans le compte ;
- ✓ La segmentation qualitative : qui s'attachera à catégoriser les clients en fonction de leur mode de décision d'achat : le prix, la qualité des produits, le service après-vente, etc.<sup>3</sup>

### **2-1- Outil de revue des comptes clients**

Le vendeur revoit en général avec son manager son emploi du temps de façon hebdomadaire. Mais le processus le plus critique qui permet de s'assurer que le vendeur se focalise sur les bonnes priorités est celui de la revue mensuelle ou trimestrielle des comptes clients. En l'absence d'outil CRM, le contrôleur de gestion peut être amené à développer un fichier Excel de suivi des comptes clients. Cet outil reprendra en générale les éléments clé suivants :

- ✓ Compte client ;
  - ✓ Segmentation ;
  - ✓ Potentiel ;
  - ✓ Part de marché et environnement concurrentiel sur le compte ;
  - ✓ Budget de vente pour l'année ;
  - ✓ Réalisé à fin de période ;
  - ✓ Éventuellement, prévision sur la base du réalisé avec écarts par rapport au budget ;
  - ✓ Détail de grandes familles de produits vendus ;
- Plan d'actions pour le mois ou le trimestre avec échéances précises ;<sup>4</sup>

### **2-2- Outils de construction du plan de vente de la force de vente**

En début d'année, le responsable commercial établit les objectifs de ventes pour chacun de ses commerciaux. Le contrôleur de gestion intervient encore dans ce processus pour développer un ou des outils facilitant ce travail mais aussi pour être le garant de la cohérence entre le budget commercial du pays et les plans individuels des commerciaux. En clair, la

---

<sup>3</sup> Cappelletti L, Baron Ph, Desmaison G, Ribiollet F, op, cit, p.126-127

<sup>4</sup> Cappelletti L, Baron Ph, Desmaison G, Ribiollet F, idem, p.111.

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

somme des plans des commerciaux doit au minimum être égale au budget de ventes du pays approuvé par la direction, ce qui nous amène d'ailleurs à distinguer deux approches :

- **Approche descendante :**

Le responsable commercial dispose de son propre objectif commercial et doit par la suite le faire assumer et réaliser par chacun de ses commerciaux. Afin de répartir équitablement cet objectif financier, le responsable commercial s'attachera aux critères suivants :

- ✓ Objectif de croissances des ventes de la zone de responsable commercial ;
- ✓ Croissance du marché du secteur (si elle est connue) : l'objectif de croissance des ventes tiendra compte de la croissance intrinsèque du marché ;
- ✓ Potentiel et part du marché du secteur : le commercial qui a une faible part de marché aura en générale un objectif plus agressif que celui qui à déjà une part de marché supérieure à la moyenne du pays ou de la région ;
- ✓ Taille du secteur en valeur : pour des raisons de profitabilité, un commercial sur un secteur de taille relativement plus petite aura un objectif plus agressif. L'objectif à terme est que chaque secteur soit profitable. Il convient donc d'atteindre le plus rapidement possible ce seuil de vente au-delà duquel le secteur devient profitable ;

Situation particulière des comptes : dans les industries où le commercial sert peu de comptes clients mais ce sont de grands comptes, on s'attachera à la situation individuelle de chacun de ses comptes. En effet, le commercial peut avoir perdu un marché pour une période donnée sur un compte majeur de son secteur.<sup>5</sup>

Le rôle du contrôleur de gestion est de consolider ces résultats, de vérifier leur cohérence, de challenger le responsable commercial par rapport aux critères ci-dessus énumérés et la plupart du temps de proposer une mensualisation de chacun de ces objectifs individuels.

---

<sup>5</sup> Cappelletti L, Baron Ph, Desmaison G, Ribiollet F, op, cit, p.112.

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

- **Approche ascendante :**

Le responsable commercial peut être amené à demander à ses commerciaux de faire une proposition de plan annuel de ventes. Il demandera alors à chacun de ses commerciaux d'élaborer un plan de vente pour chaque client et éventuellement chaque grande gamme de produits.

Ce processus qui peut s'avérer fastidieux a le mérite de créer une base de dialogue venant du commercial lui-même. Le responsable commercial peut alors entamer un dialogue avec son vendeur pour éventuellement le challenger sur certaines de ses hypothèses. Une fois un accord conclu, le commercial s'appropriera plus facilement cet objectif que par la méthode purement descendante.

Dans la réalité, une combinaison des deux approches permet d'avoir des objectifs individuels commerciaux solides, crédibles et documentés.

À noter enfin qu'il arrive que le responsable commercial puisse être amené à donner à ses commerciaux des objectifs individuels dont la somme est supérieure à son propre objectifs. Ce procédé se justifie par :

- ✓ Soit la volonté de se prémunir contre un risque sur un ou plusieurs secteurs ;
- ✓ Soit parce que le responsable commercial pense qu'il peut faire mieux que son propre objectif. Cela arrive notamment lorsqu'il a fini son année N-1 à un niveau de vente supérieur à celui qu'il a utilisé lors de la négociation du budget.

## **II. Mesure des résultats financiers**

### **1. Reporting des ventes par vendeur**

C'est la base du suivi de la performance vendeur. Le vendeur dispose d'un plan de vente mensualisé qui suivant l'industrie peut être détaillé par compte client et par grande famille de produit.

Dans les industries à cycle de vente court, le premier rapport est le rapport des ventes quotidiennes. Il a d'ailleurs un double rôle de stimulateur au sein d'une équipe commerciale

## Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale

---

car en générale, chaque commercial a accès aux résultats de ses collègues et peut ainsi se comparer.

Il est conseillé d'envoyer ce rapport (si possible tôt le matin pour que le commercial connaisse son chiffre d'affaires de la veille) et de ne pas le fournir à un serveur auquel les utilisateurs peuvent accéder (push vers pull) afin de développer son utilisation et que cela soit un réflexe pour l'organisation commerciale de le revoir tous les matins.

Ce rapport reprend en général les éléments suivants :

- ✓ Ventes en valeur par vendeur ;
- ✓ Comparaison par rapport au budget, à l'année N-1 et éventuellement au mois précédent ;
- ✓ Ventes en unités pour les produits clés ;
- ✓ Vente moyenne journalière (en valeur ou en unité) par vendeur et comparaison par rapport au même ratio du budget, de l'année N-1 et éventuellement du mois précédent ;

Calcul du niveau de vente moyenne journalière à réaliser pour faire le budget en fonction des ventes à date.<sup>6</sup>

Ce reporting peut être décliné de façon hebdomadaire ou mensuelle suivant la longueur du cycle de vente du produit. Le reporting mensuel sera plus détaillé car il fera l'objet d'une analyse plus poussée par la force de vente.

- **Le reporting hebdomadaires** : S'attache à observer et contrôler si le niveau d'activité est suffisant pour réaliser les objectifs du PAC et de la lettre de mission. Il s'agit la plupart du temps d'indicateurs de performance : nombre de rendez-vous, chiffre d'affaires et/ou marge, évolution du chiffre total du portefeuille d'affaires. Pour que l'utilisation soit pertinente, on veillera notamment à vérifier si les prévisions annoncées se réalisent d'une semaine sur l'autre.

---

<sup>6</sup>Cappelletti L, Baron Ph, Desmaison G, Ribiollet F, op, cit, p.113-114.

## Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale

---

- **Le reporting mensuel** : Concerne les données agrégées par type d'activité : ventes par gamme de produits, gains/pertes de client, chiffre d'affaires par type de clients, informations liées au PAC... Le suivi de ces résultats nécessite pour chaque commercial de faire remonter individuellement les informations en les saisissant ou diffusant lui-même, pour constater, analyser les écarts et mettre en œuvre des actions correctives le cas échéant.<sup>7</sup>

### 1-1- Prévision des ventes

Suivant les industries, le commercial peut être amené à fournir une prévision de vente pour le mois en cours sur ses comptes clés toutes les semaines. Cela pousse le commercial à s'engager sur des chiffres et à rendre compte en cas d'écarts significatifs.

### 1-2- Comparaison des ventes par famille de produits entre vendeurs

Afin d'identifier des opportunités de croissance des ventes, le contrôleur de gestion sera amené à comparer les vendeurs entre eux sur notamment le chiffre d'affaires (volume et prix) réalisé sur chaque famille de produit. Le tableau suivant montre la proportion de chaque franchise dans les ventes totales de chaque vendeur.<sup>8</sup>

**Tableau 01 : Mix produit par vendeur**

Famille de produits	Moyenne de la région	Vendeur 1	Vendeur 2
A	50%	40%	60%
B	30%	40%	10%
C	10%	20%	20%
D	10%	00%	10%
Total	100%	100%	100%

Source : Laurent C, Philippe B, Gérard D, François-Xavier R, « Toute la fonction contrôle de gestion » éd. Dunod, Paris, 2008.p.116.

---

<sup>7</sup> Manuel L, Moutot J, op, cit, p.124.

<sup>8</sup> Cappelletti L, Baron Ph, Desmaison G, Ribiollet F, op, cit, p.116.

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

Sur cette analyse, le responsable commercial s'interrogera avec son vendeur 1 pourquoi il ne réalise aucune vente sur la famille de produits D. De la même façon, il peut essayer de comprendre ce qui fait le succès du vendeur 2 dans la famille de produits A et voir s'il peut transposer cette bonne pratique à ses autres vendeurs.

### **2. Productivité par vendeur**

Dans la gestion et l'optimisation d'une force de vente, la notion de productivité par vendeur est essentielle. Le rôle du contrôleur de gestion est de faire des comparaisons au sein de l'entreprise mais aussi avec d'autres unités opérationnelles de l'entreprise voir même avec d'autres sociétés afin de s'assurer d'un bon niveau de productivité. Ce niveau est très dépendant de chaque secteur d'activité mais il recouvre systématiquement :

- ✓ Le chiffre d'affaires par vendeur ;
- ✓ Le nombre de comptes clients couverts par vendeur

L'analyse de ce type de ratios est souvent un préalable au redécoupage des territoires au sein d'une région ou d'un pays.

#### **2-1- Performance d'un nouveau vendeur**

La mesure de la performance d'un nouveau commercial n'est pas facile car cela augmente souvent le nombre de commerciaux sur une région ou un pays ce qui donne lieu à un redécoupage des secteurs.

Aussi, ce nouveau vendeur hérite de comptes clients qui ont pu être travaillés par un autre commercial. D'autre part, ajouter un nouveau vendeur sur une même région ou pays revient à diminuer le territoire des autres commerciaux qui vont donc pouvoir passer plus de temps avec les clients restant à servir. On peut donc s'attendre à ce que leur chiffre d'affaires puisse aussi bénéficier indirectement de l'apport de ce nouveau vendeur.<sup>9</sup>

En conséquence, la mesure de la performance pourra se faire à deux niveaux :

- ✓ Sur le nouveau territoire :

---

<sup>9</sup> Cappelletti L, Baron Ph, Desmaison G, Ribiollet F, op, cit, p117.

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

- Prendre un point zéro : en général, date à laquelle le nouveau vendeur arrivé ;
  - Calculer la croissance moyenne mensuelle des ventes sur 12 mois roulant avant le point zéro ;
  - Faire le même calcul après le point zéro et le comparer au chiffre précédent. La différence pourra être attribuée à la performance du nouveau vendeur ;
- ✓ Sur la région ou pays pour tenir compte de l'impact indirect du nouveau vendeur sur les autres secteurs commerciaux :
- On effectuera le même calcul que celui précédemment décrit.

### **2-2- Compte de résultat par vendeur**

C'est la notion la plus complète pour analyser la rentabilité d'un secteur commercial car il tiendra compte :

- ✓ De la performance commerciale pure ;
- ✓ De la gestion des prix et du mix produits au travers de la marge brute ;
- ✓ Des coûts directs de commercialisation (distribution et coût du coût directs) ;
- ✓ Éventuellement d'une allocation de coûts indirects si l'on cherche à avoir une notion de coûts complets.

### **3. Mesure de l'efficacité du système de commissions**

La plupart des commerciaux ont une partie de leur rémunération qui est variable et qui dépend de leur performance par rapport à un plan de ventes prédéfini pour l'année. On ne rentrera pas dans le détail des multiples possibilités de structure de plan de commission.

On s'attachera en revanche à identifier les indicateurs qui permettent d'en mesurer l'efficacité.

## Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale

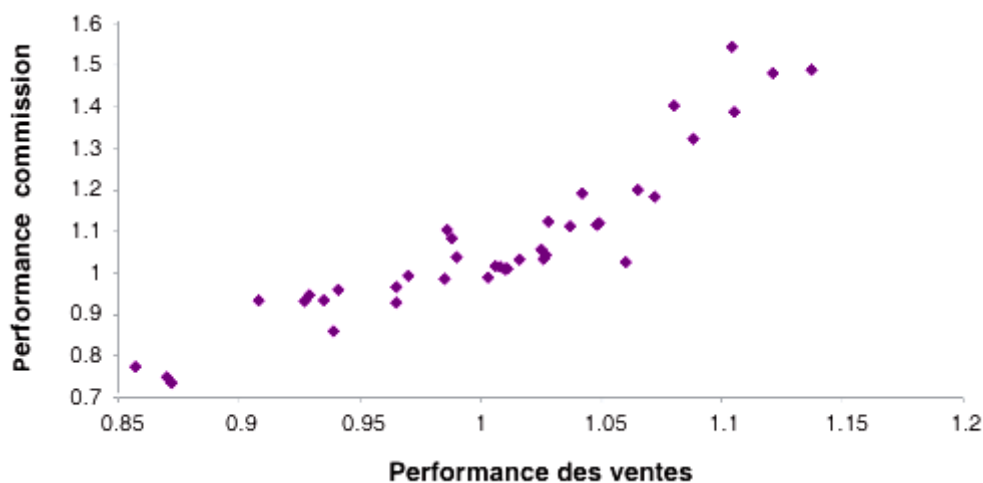
---

### 3-1- Corrélation entre performance des ventes et performance des commissions

La plupart des structures de plan de commission rémunère en fonction de l'atteinte d'un plan de vente. Il est important de vérifier qu'il y a corrélation entre l'atteinte du plan de ventes et les commissions versées.

Pour cela, un simple graphique comme ci-dessous qui reprend la force de vente sous forme d'un nuage de point en fonction de l'atteinte du plan de vente et de l'atteinte du plan de commissions permet de voir visuellement si les vendeurs les plus performants sont aussi ceux qui reçoivent le plus de commission.<sup>10</sup>

**Figure 01 : Lien entre performance des ventes et commissions versée :**



Source : Laurent C, Philippe B, Gérard D, François-Xavier R, « Toute la fonction contrôle de gestion » éd. Dunod, Paris, 2008.p.119.

### 3-2- Rentabilité financière du système de commission

En général, les systèmes de commission rémunèrent plus fortement les ventes que le commercial fait au-delà de son objectif mensuel grâce à un système d'accélérateur.

---

<sup>10</sup>Cappelletti L, Baron Ph, Desmaison G, Ribiollet F, op, cit, p.118-119.

## Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale

---

**Tableau 02 : Exemple d'accélérateur d'un système de commission**

Taux de réalisation du plan de vente	Taux de réalisation des commissions
90 à 100%	90 à 100%
101 à 105%	102 à 110%(multiplicateur de 2)
106 à 120%	118 à 160%( multiplicateur de 3)

Source : Laurent C, Philippe B, Gérard D, François-Xavier R, « Toute la fonction contrôle de gestion » éd. Dunod, Paris, 2008.p.120

Dans ce cas, un vendeur réalisant 108% (soit 108 000 euros) de son plan de vente touchera 124% de ses commissions. Si son objectif du mois est de faire 100 000 euros de vente pour un variable mensuel de 3000 euros, il touchera  $3000 \times 124\%$  à savoir 3720 euros (soit 720 euros de plus).

Avec ce système de commission, il convient de s'assurer que les commissions versées au-delà de 100% ne constituent pas une dépense démesurée par rapport aux ventes réalisées au-delà de 100%.

### III. Les différentes analyses des ventes par le contrôleur de gestion

#### 1. L'analyse des ventes d'un produit unique

Si l'entreprise vend un seul produit, et cela par l'intermédiaire d'un canal de distribution unique, l'analyse pourra consister dans le calcul et l'analyse des marges coûts préétablis :

$$\text{Marge sur coûts préétablis} = \text{Chiffre d'affaires} - \text{Coûts préétablis des ventes}$$

La première étape réside dans le calcul de l'écart entre la marge constatée sur coûts préétablis (Chiffre d'affaire constaté – coût préétabli des ventes constatées) et la marge prévisionnelle sur coût préétablis (Chiffre d'affaire prévu – coût préétabli des ventes prévues).

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

L'analyse se limitera alors à la décomposition de cet écart en un « écart sur quantités » valorisé aux moyens de la marge préétablie et en un « écart sur marges » appliqué aux quantités vendues constatées.

$E/Q = \text{Marge préétablie sur les ventes constatées} - \text{Marge préétablis sur les ventes prévues}$

$E/M \text{ unitaire} = (\text{Marge unitaire constaté} - \text{Marge unitaire prévu}) * \text{Quantités constatées.}^{11}$

### **2. L'analyse de ventes multi produits**

Dès que l'entreprise vend plusieurs produits et/ou passe par des canaux de distribution différents, en effet de malformation peut se produire, effet tel que les objectifs de chiffre d'affaires sont atteints mais pas ceux de rentabilité.

Cet effet traduit simplement que la composition des ventes n'a pas été celle qui était prévue pour les divers produits et que des produits à faible marge ont été vendus dans des proportions plus importantes que celles prévues par rapport aux produits présentant une marge plus élevée. Dans un tel cas, il faut analyser la structure des ventes en liaison avec l'importance des produits par catégorie de marge sur coûts variables.

L'écart de chiffre d'affaires peut provenir de variations de prix ou de quantités vendues, mais il peut également provenir de la composition des ventes entre les différents produits

Dans le cas le plus fréquent, la distribution des différents produits n'est pas indépendante : les équipes de ventes, les canaux de distribution, etc., sont intriqués, il est donc nécessaire de mettre en évidence la malformation au niveau de l'analyse des écarts dues à la réalité de la composition des ventes.

#### **2-1- L'analyse du chiffre d'affaires**

Le chiffre d'affaires prévisionnel est obtenu à partir du budget des ventes, lui-même établi sur la base des objectifs de vente. Il indique en effet les quantités prévisionnelles de produits que l'entreprise souhaite vendre et les prix de vente prévisionnels liés.

---

<sup>11</sup> COUCOUREAUX Michel, CUYAUBERE Thierry, « Contrôle de gestion » éd. Nathan, Paris, 2017.P.273.

## Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale

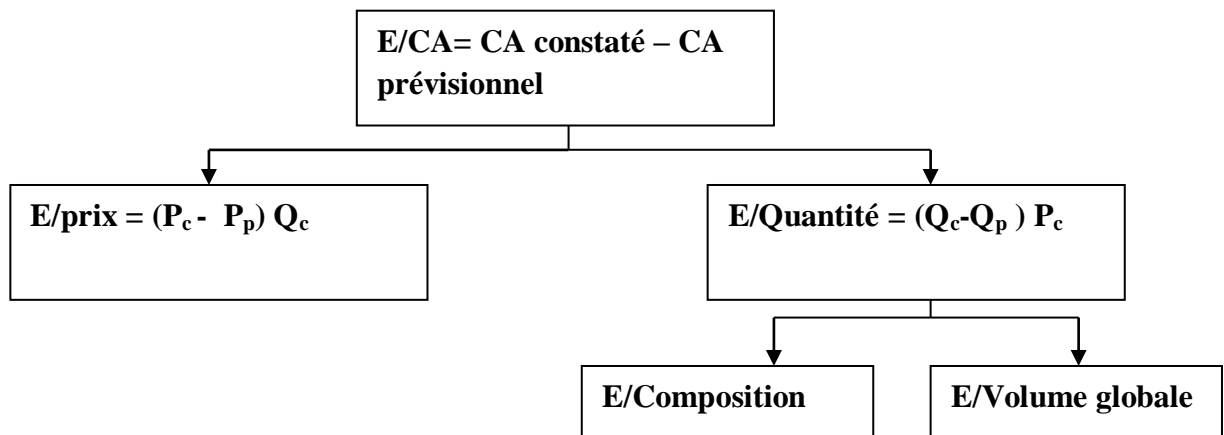
Les réalisations fournissent en général le chiffre d'affaires constaté et les quantités vendues. Il est alors aisé de retrouver les prix de vente unitaires et de calculer un écart sur chiffre d'affaires (E/CA) :

$$E/CA = CA \text{ constaté} - CA \text{ budgété}$$

L'analyse de cet écart n'est pas normalisée. En l'absence de directive, plusieurs procédés sont envisageables pour décomposer cet écart. Nous présentons ici la méthode qui correspond aux annales récentes du DCG.<sup>12</sup>

Dans cette optique, le schéma d'analyse est le suivant :

**Figure 02 : Décomposition de l'écart sur chiffre d'affaires :**



Source : Michel C, Thierry C, « Contrôle de gestion » éd. Nathan, Paris, 2017. P.274

- Premier niveau d'analyse : les écarts sur CA vont être analysés en écart sur prix et en écart sur quantités.
- Second niveau d'analyse : l'écart sur quantité va être décomposé en un écart sur composition des ventes et un écart sur volume vendu.

L'écart sur composition des ventes : cet écart permet de comparer les ventes constatées avec ce que l'on aurait dû vendre si la répartition prévisionnelle des ventes entre les différents produits avait été respectée.

<sup>12</sup>Coucoureux M, Cuyaubère T, idem, p.274

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

Si nous appelons  $Q_m$  les quantités qui auraient été vendues si la composition des ventes n'avait pas changé, l'écart de composition se calcule ainsi :

$$\text{Écart de composition} = (Q_c - Q_m) P_p$$

Avec  $Q_c$  = Quantité constatée et  $P_p$  = Le prix prévisionnel.

Le calcul de  $Q_m$  peut s'effectuer de différentes façons. La méthode la plus simple :

$$Q_m = \text{Proportion de ventes prévus d'un produit} * \text{Ventes totales constatées.}^{13}$$

L'écart sur volume vendu : Cet écart traduit le fait que l'entreprise a vendu plus ou moins que prévu en quantités. Il peut se calculer centre par centre de la façon suivante :

$$\text{Écart sur volume par centre} = (Q_m - Q_p) P_p$$

En réalité, cet écart n'a de véritable signification que globale puisque c'est le volume global (somme des ventes, tous produits confondus) qui est la cause de l'écart. Il est donc préférable de calculer directement pour la totalité du chiffre d'affaires.

### **2-2- L'analyse des marges**

Il est également possible d'analyser la structure des ventes par catégorie de marge sur coûts variables.

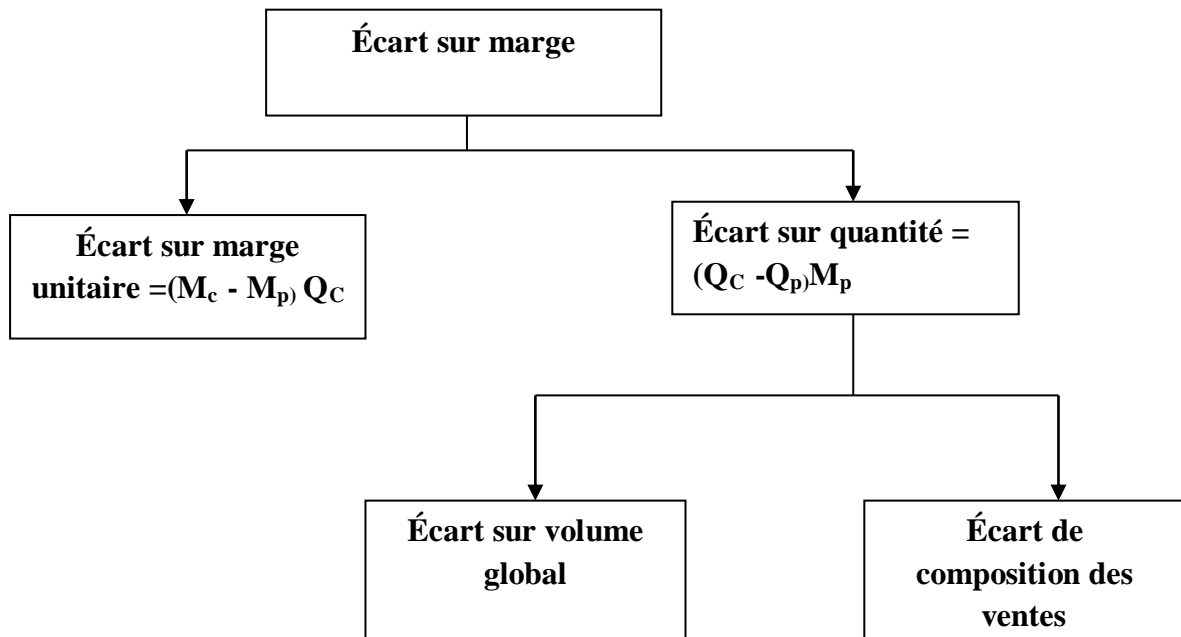
L'écart sur marge totale peut, comme dans le cas précédent, provenir de variations de prix ou de quantités vendues, mais il peut également avoir pour origine de la composition des ventes au regard des différents produits.

Comme pour le chiffre d'affaires, l'analyse peut être effectués en décomposant l'écart sur quantités en deux sous-écarts : un « écart sur volume global » et un « écart sur composition ».

---

<sup>13</sup>Coucoureux M, Cuyaubère T, op, cit, p.275-276.

Figure 03 : Décomposition de l'écart sur marges



Source : Michel C, Thierry C, « Contrôle de gestion » éd. Nathan, Paris, 2017. P.276.

Il convient de souligner également que le plan d'action commerciale est le volet opérationnel pour le département vente, ce PAC sert à fixer des objectifs ciblés afin de construire des résultats. Et c'est ce qui nous a conduits à traiter le pilotage des résultats dans la deuxième section.

### **Section 02 : Le pilotage des résultats**

Le résultat est un important facteur de la performance, d'où l'intérêt de le piloter. Il est peut être difficilement piloté puisqu'il est la conséquence de ce que l'on a fait antérieurement, sa mesure permettra de mettre en place des plans d'actions.

Pour permettre un pilotage construit des résultats, il faut au préalable fixer des objectifs qui apparaîtront par le biais du « plan d'action commercial » ou PAC qui devra être régulièrement suivi. Ce pilotage des résultats va passer par un suivi du chiffre d'affaires ou des volumes ainsi que par la marge.

## Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale

---

### I. la construction du « Plan d'Action Commercial »

Le plan d'action commercial ou PAC est en principe la traduction opérationnelle de la stratégie commerciale de l'entreprise. C'est le document qui permet d'avoir une vue sur l'ensemble des actions commerciales qui seront nécessaires, afin d'atteindre les objectifs ciblés. Les caractéristiques du PAC dépendent bien sûr des produits et services vendus, des types de clients concernés et du type de vente.

Pour construire ce PAC, il faut dans un premier temps étudier son contenu pour ensuite voir son processus de construction.

#### 1. Le contenu du PAC

Pour construire ce PAC, on va s'appuyer sur les sept rubriques proposées par Frédéric Buchet et Nicolas Caron dans l'œuvre « Les tableaux de bord de la fonction commerciale : Gérer le combien, manager le comment, vendre le pourquoi », rubriques qui ne sont pas toutes indispensables mais qui permettront d'éclairer sa construction.

- **Analyse** : ce qui permet de préparer le diagnostic et aussi aborder différents points tels que la croissance de la concurrence, l'évolution du « business pipeline » ou encore l'évolution des marges, des volumes et du chiffre d'affaires de l'entreprise et du secteur.
- **Diagnostic** : faire apparaître son opinion grâce à la rubrique précédente de l'analyse. Il va alors falloir interpréter les chiffres, se demander s'ils sont suffisants, etc.
- **Intention** : L'intention reprend l'idée principale du plan d'action qui doit pouvoir résumée en une seule phrase.
- **Planning des actions** : Cette rubrique permet de programmer précisément le plan d'action et l'on fera apparaître les échéances, la personne qui devra assurer l'action programmée et tout autre point concernant sa mise en œuvre. Ce planning peut être repris dans un tableau avec les colonnes Quoi ? Qui ? Comment ? Quand ? Etc. Pour représenter ce planning, il est également possible de créer un schéma chronologique qui permettra essentiellement de voir au premier coup d'œil les échéances clés puisque ce schéma se basera sur une ligne continuum temps présentant les grandes dates jalonnant l'action.

## Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale

---

- **Objectifs** : Les objectifs seront déterminés en fonction du plan d'action sur différentes périodes plus ou moins proches (généralement le mois) afin de pouvoir suivre et piloter l'atteinte ou non des objectifs fixés. Ces objectifs seront reliés aux incitations et à la rémunération.
- **Moyens** : Il faut, dans cette rubrique, se demander comment aider le commercial à atteindre les objectifs, de quels moyens il dispose en dehors de ses moyens habituels.
- **Incitation et rémunération** : Cette rubrique permet de préciser les critères sur lesquels seront récompensés les commerciaux, quelle sera cette récompense en cas d'atteinte totale ou partielle des objectifs. Il ne faut pas oublier de préciser la raison du choix des critères en question afin de favoriser la compréhension et l'appropriation des priorités commerciales stratégiques par les commerciaux. Une fois que l'on a défini ce que l'on veut voir apparaître dans le PAC, certaines règles vont permettre de le bâtir, de le communiquer et de le suivre en toute simplicité.

### 2. Processus de construction de PAC

C'est une étape cyclique, le plan d'action déterminé est généralement sur un an, il faudra donc recommencer cette démarche à la fin de chaque période.

Pour avoir une démarche structurée de construction du PAC on reprend la encore les préconisations de Frédéric Buchet et Nicolas Caron, qui proposent un processus de sept étapes.<sup>14</sup>

#### 2-1- Mener son analyse du passé récent et de la situation actuelle

Il s'agit de découper le résultat global en tronçons plus petits, qui sont plus facile à comprendre. L'angle d'analyse choisi joue un rôle majeur dans la compréhension des facteurs explicatifs.

Dans cette première étape, l'important est de disposer des éléments factuels qui vont orienter le plan d'action. Ces éléments s'appuient sur une analyse du passé et de la situation actuelle. Plusieurs types d'analyse sont possibles, en fonction de cadre retenu pour le plan d'action :

---

<sup>14</sup> MASSON Samuel, « Les tableaux de bord de la fonction commerciale » éd.ESC Chambéry Savoie, paris,2011. p68-69.

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

- Un cadre peut être « serré », on peut prévoir un plan d'action mensuel ou trimestriel, l'analyse portera notamment sur l'évolution du CA, de la marge et des stocks.
- Un cadre peut être plus « large », tels que l'analyse des forces et faiblesses, menaces et opportunités de l'entreprise sur son secteur sur plusieurs années.

Ces deux types d'analyses sont importants, permettons de définir un plan d'ensemble (vision) ainsi dans les détails de son exécution.

### **2-2- Etablir son diagnostic**

Le diagnostic est l'interprétation du manager commercial, a ce moment qu'il doit développer les réussites, ce dont il est fier et pourquoi, ainsi les échecs et les raisons. Cette étape est importante tout simplement parce qu'elle est une occasion pour le manager d'exercer son leadership, par exemple le fait d'annoncer à son équipe, lors d'une réunion une certaine baisse de marge en donnant un facteur explicatif à cette baisse ce qui permet de réduire l'incertitude au sein de son équipe.

#### **2-2-1- Formaliser ou mettre à jour sa vision**

Avant de parler des objectifs, le manager doit d'abord chercher à formaliser sa vision, sans cela, le PAC ressemble à un catalogue d'objectifs échéances. En effet le PAC doit avoir du sens pour l'équipe mais avant tout pour le manager tenant compte de la réalité des entreprises.

Pour construire sa vision, il se base sur deux axes, la vision de l'équipe et celle des clients.

- La vision de l'équipe : il faut s'interroger sur ce que sera l'équipe dans deux ans, quel seront les membres, quel fonctionnement, quelle sera-t-elle capable de faire, comment attirer les candidats, ce que diront les concurrents de l'équipe et les autres membres interne, etc.
- La vision des clients : en demandons quels seront les clients, ce qu'ils diront de leur interlocuteur, ce qu'ils achèteront, comment faudra-t-il travailler avec eux et avec quelle marge, etc.

## Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale

La vision est vraiment très importante, à la fois pour communiquer sur le cap, le but, le sens mais aussi pour encadrer, orienter, communiquer le plan d'action, qui doit évidemment être en cohérence. Elle se construit tout au long de l'année, mais le PAC est un moment critique où il est nécessaire de faire le point.<sup>15</sup>

### 2-2-2- Formaliser le plan d'action

Une fois les étapes précédentes réalisées, il faut maintenant définir les actions à mettre en œuvre. Pour suivre ces différentes actions il est possible de s'appuyer sur un tableau de type

**Tableau 3 : Tableau de plan d'action commerciale**

Objectif	Augmenter la marge sur le produit x			
Actions	Qui ?	Echéances	Objectif qualitatif	Objectif quantitatif
Se procurer un tableau avec la marge et le chiffre d'affaires par client pour le produit x	Le contrôle de gestion	Début décembre		
Entretien individuel avec chaque commercial pour fixer un objectif réaliste	Manager et commerciaux	Fin décembre	Les commerciaux doivent adhérer à leurs objectifs qui doivent tenir compte du contexte spécifique aux portefeuilles	Identifier un potentiel de gain susceptible de faire atteindre l'objectif
RDV du commercial avec les clients ciblés	Commercial x	Fin février	Préparation du rendez-vous avec le manager	Atteinte de l'objectif fixé en entretien individuel

Source : Tableau inspiré de BUCHET Frédéric et CARON Nicolas, Les Tableaux de bord de la fonction commerciale : Gérer le combien, Manager le comment, Vendre le pourquoi, 2010.

<sup>15</sup> BUCHET Frédéric, CARON Nicolas, « les tableaux de bord de la fonction commerciale, Gérer le combien, Manager le comment, Vendre le pourquoi » 2<sup>éd.</sup> DUNOD, Paris, 2010.p14-17.

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

Pour définir les échéances et le niveau des objectifs, Il s'agit d'être réaliste et ambitieux... mais de faire preuve de discernement. Mais comment faire pour être ambitieux et réaliste ? Chaque fois qu'une action est demandée aux commerciaux, il est conseillé de se demander :

- Quelles sont les compétences nécessaires pour cette action, est-elle déjà acquise ou pas ;
- Quelles sont les résistances éventuelles pour le faire ;
- Quelle expérience sur des actions comparables déjà entreprises ; et quelles sont les résultats déjà obtenus dans le domaine. En résumé, il s'agit d'évaluer le niveau de difficulté sans complaisance.

### **2-3- Communiquer le plan d'action :**

À cette étape, le manager doit communiquer son plan d'action à son équipe. Il y a plusieurs niveaux d'objectifs. Il s'agit de faire en sorte :

- Que les commerciaux comprennent clairement ce qu'ils ont à faire (dans la globalité, et aussi dans le détail) ;
- D'obtenir leur adhésion, leur engagement ;
- De leur donner envie de le faire, de la motivation.

Pour être efficace, le plan d'action doit être suivi.<sup>16</sup>

### **2-4-Suivre les mises en œuvre**

Ce suivi va être permis par les indicateurs et compteurs de suivi qui vont permettre d'accompagner les commerciaux dans la réussite des actions demandées.

Ce suivi consiste à faire un point régulièrement avec les commerciaux afin de les orienter, les conseiller, les encourager, les féliciter ou les recadrer.

La situation et le contexte peuvent évoluer en cours d'année, d'où l'intérêt de remettre en cause ce plan d'action.

### **2-5- Remettre en cause le plan d'action**

---

<sup>16</sup> Buchet F, Caron N, op, cit, p20.

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

Le PAC contient des objectifs et des actions à mener qui s'appuient sur une analyse et un diagnostic.

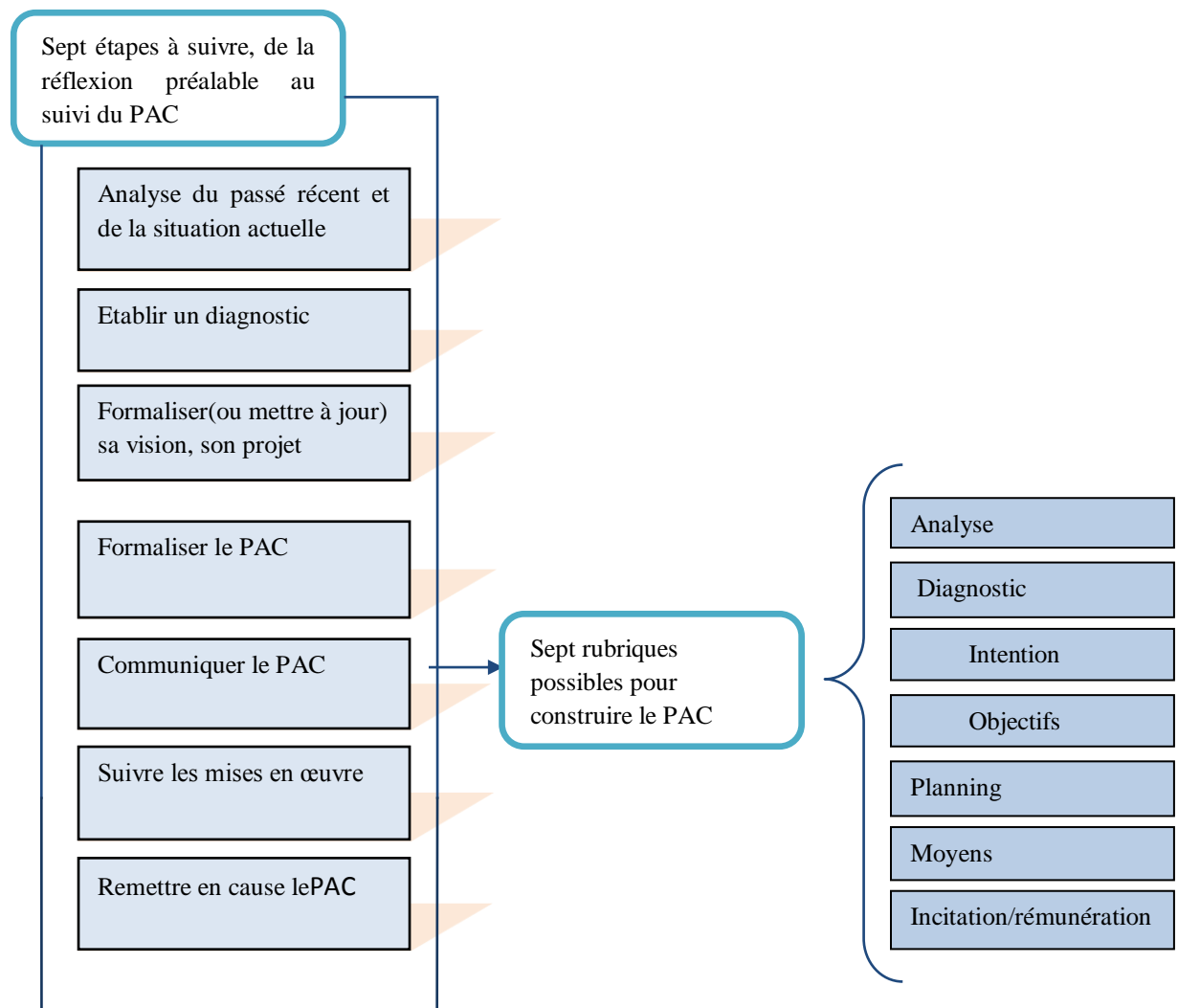
Avec cette remise en cause, on va notamment se demander sur quelles hypothèses reposait le plan d'action initial, si l'analyse et le diagnostic préalables reposaient sur des éléments pertinents et quels éléments nouveaux sont venus modifier les hypothèses initiales. Il s'agit en fait d'identifier les facteurs qui expliquent l'écart.

Certains éléments sont totalement imprévisibles et peuvent venir perturber la bonne exécution du PAC et c'est à ce moment-là que l'on voit tout l'intérêt de cette remise en cause. L'erreur à éviter est celle de persister dans le plan initial même si cela peut paraître difficile de se désengager après communication du PAC.

Pour résumer cette partie consacrée à la construction du plan d'action commercial, je vais reprendre le schéma de Frédéric Buchet et Nicolas Caron dans « Les Tableaux de bord de la fonction commerciale : gérer le Combien, manager le comment, vendre le pourquoi » qui est :

**Figure 04 :Processus de construction du PAC :**

# Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale



Source : BUCHET Frédéric, CARON Nicolas, Les Tableaux de bord de la fonction commerciale : Gérer le combien, Manager le comment, Vendre le pourquoi, 2<sup>ème</sup> édition, paris : DUNOD, 2010.

Les résultats sur lesquels vont se baser les managers pour suivre le plan d'action doivent cependant être mesurés précisément et c'est pourquoi nous devons faire un focus sur la mesure des résultats.

## II-La mesure des résultats

Pour un manager, il est rassurant de suivre l'activité commerciale sur des résultats chiffrés pour renforcer le sentiment contrôle.

Si la mesure des résultats peut paraître simple ou que du moins la difficulté réside dans la conception et le déploiement d'un bon système d'information commerciale, appelé gestion

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

de relation client (GRC) ou Customer Relationship Management (CRM), il faut tout de même se demander si les résultats mesurés sont les bons.

Pour certains managers, la performance sera basée uniquement sur l'atteinte des objectifs alors que pour d'autres, d'autres facteurs sont à prendre en considération comme la configuration du secteur par exemple.

Pour orienter la réflexion sur la définition de la performance, il est recommandé de partir de trois postulats qui sont que :

- La performance est relative ;
- La performance est également qualitative ;
- Performance doit être finalisée.

### **1- La performance est relative**

La performance est un rapport entre un résultat et les moyens mis en œuvre pour l'atteindre. Si la mesure des résultats semble simple, celle des moyens paraît plus complexe.

Par moyens, il faut inclure toutes les ressources investies dont les clients (portefeuille, historique, difficultés), le temps passé (temps en clientèle, temps dans les transports, temps à rédiger des propositions commerciales, temps administratif, etc.), les ressources humaines (marketing, supports aux ventes, service après-vente, etc.) ainsi que les ressources matérielles (points de vente, moyens informatiques, repas et événement avec les clients, etc.).

En dehors de cette relativité de la performance, il ne faut pas oublier que la performance n'est pas uniquement quantitative mais qu'elle se compose aussi d'une part de qualitatif.

### **2- La performance est qualitative**

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

L'appréciation des résultats quantitatifs est plus aisée (chiffre d'affaires, marge brute, nombre d'ouvertures de compte, etc.) mais la différence se fait également sur la qualité des moyens mis en œuvre (qualité des visites, de l'accueil téléphonique, des propositions, de documents transmis au client, etc.) et sur la qualité des résultats et notamment de la satisfaction du client.

Pour illustrer ces propos, prenons l'exemple d'un rendez-vous en clientèle car un rendez-vous qualitatif sera celui avec le bon interlocuteur et au bon moment.

### **2-1- La performance doit être finalisée**

Pour certaines entreprises disposant de systèmes d'information à la pointe, elles sont capables de fournir aux managers commerciaux en temps réel de très nombreux indicateurs et tableaux de bord utiles à l'activité.

Dans ce cas, il devient compliqué d'avoir un réel suivi car les managers seront vite débordés par le nombre d'indicateurs à piloter et ne savent plus lesquels prioriser.

Une solution est alors de sélectionner les indicateurs qui servent les objectifs, c'est-à-dire qu'il faut éliminer ceux qui ne sont pas finalisés.

Pour un pilotage commercial encore plus performance, il est recommandé aux dirigeants d'orienter ponctuellement leurs managers à piloter un indicateur particulier, par exemple pendant deux semaines, les managers doivent faire le point avec leurs équipes sur les types de clients visités et ainsi orienter les visites des commerciaux vers les clients et prospects ayant un potentiel de développement encourageant.

Lorsque les résultats sont mesurés, il faut les mettre en corrélation avec ce qui a été défini dans le PAC et en analyser les écarts.

### **III- L'analyse des écarts**

Afin que les managers commerciaux puissent effectuer un bon pilotage de leurs équipes, il ne suffit pas de constater un écart, il faut en connaître la cause.

Comme nous l'avons vu précédemment, le PAC se concrétise régulièrement par un objectif en volume ou chiffre d'affaires ainsi que par un objectif en marges.

Le contrôle budgétaire va consister à comparer les résultats réels d'activité aux prévisions chiffrées figurant dans le PAC sur lequel le budget est construit. Cette analyse va chercher

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

les causes d'écarts pour pouvoir en informer les différents niveaux hiérarchiques afin de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires.

L'analyse des écarts est différente selon le critère observé et c'est pour cela qu'il faut ici étudier :

- Les écarts sur chiffre d'affaires ;
- Les écarts sur marge ;
- L'analyse des écarts.<sup>17</sup>

### **1- Les écarts sur chiffre d'affaires**

Le contrôle budgétaire du chiffre d'affaires, c'est-à-dire le suivi de l'écart entre le chiffre d'affaires prévu et le chiffre d'affaires réalisé, s'intéresse à la performance des services commerciaux.

Ces écarts ont été mentionnés et traités en détails dans la section précédente.

### **2- La composition des ventes**

Représente le poids de chaque produit dans le chiffre d'affaires total. En effet, la répartition effective peut être différente de celle prévue. Il convient alors de calculer l'écart global puis de l'analyser pour mettre en évidence l'écart dû à la composition des ventes. Ce dernier mesure le respect de la proportion prévue des ventes entre les différents produits, et ainsi d'analyser l'écart sur chiffre d'affaires selon le prix et la quantité.

L'analyse de la variation du chiffre d'affaires doit être complétée par celle de la marge, qui permettra une explication plus étendue des résultats commerciaux.

L'ensemble de ces composants, on les a déjà pris en détails par formules et schémas dans la section précédente.

#### **➤ Analyse des écarts**

---

<sup>17</sup>Masson S, op, cit, p72-75.

## Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale

---

Peu importe les résultats, pour analyser ces écarts commerciaux, il faut connaître l'entreprise et son environnement et c'est cette connaissance qui permettra d'expliquer ces chiffres, et d'identifier les causes des variations des chiffres d'affaires et des marges.

L'étude des écarts peut résumer quatre possibilités de variations tels que :

- ✓ Écart positif  $EG > 0$  (favorable) est susceptible d'être suspicieux, et entraîne de la méfiance ;
- ✓ Écart négatif  $EG < 0$  (défavorable) est inquiétant et financièrement sanctionné ;
- ✓ Écart inexpliqué ou mal expliqué est pire pour l'entreprise, il entraîne de la méfiance et évoque un management non maîtrisé, il est catastrophique pour le contrôleur de gestion ;
- ✓ Écart nul  $EG = 0$ .

Le contrôleur de gestion doit détecter, expliquer les écarts, et piloter les résultats, une fois évaluée son importance, il convient de mesurer les causes racines de ces écarts (les analyser). Il doit savoir pourquoi l'entreprise n'a pas des résultats conformes aux objectifs, c'est sa valeur ajoutée dans l'organisation.

La crédibilité d'un contrôleur de gestion repose non seulement sur ses analyses pertinentes, mais aussi sur sa capacité à transformer des écarts en décisions managériales. Il est préconisé d'annoncer ce genre de diagnostic en avant-première au responsable concerné, puis de provoquer une réunion avec les parties prenantes concernées (direction commerciale, DRH, DAF...). Dans un deuxième temps, il convient de savoir comment utiliser les écarts, analyses et avis d'expert que le contrôleur de gestion a déterminés, et de proposer des solutions, recommandations en s'appuyant sur le management par les preuves (Evidence Based Management ou EBM), ce dernier qui permet l'élaboration de connaissances nouvelles en contrôle de gestion à partir d'une observation rigoureuse des faits, utiles pour améliorer l'efficacité et l'efficience des décisions managériales.

## **Chapitre 01 : Contrôle de gestion outil de pilotage de fonction commerciale**

---

### **Conclusion au chapitre**

En guise de conclusion, ce chapitre nous a permis de comprendre que le contrôle de gestion est un processus de pilotage intervenant dans le cadre de la fonction commerciale d'une entreprise et cela dans le but d'évaluer et d'analyser les résultats ainsi que l'orientation des responsables dans l'atteinte des objectifs fixés et des ajustements des erreurs (écarts significatifs). L'objectif est de permettre la prise des décisions visant l'amélioration de la performance de l'entreprise et de son équipe commerciale.

Dans ce chapitre nous avons présenté d'un part le pilotage de la force de vente et d'autre part le pilotage des résultats, par ailleurs, dans le chapitre suivant nous irons à décrire le contrôle de gestion et la mesure de performance.

**Chapitre II :**

**Contrôle de gestion et mesure de la performance**

## **Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance**

---

### **Introduction :**

La rude concurrence qui s'oppose les entreprises sur le marché est à la base de leurs perfectionnements.

Le premier objectif du gestionnaire étant de rendre son entreprise compétitive, performante et pérenne vis-à-vis des concurrents et du marché. Les entreprises de nos jours investissent énormément dans les recherches et développements, dont le but est de gagner en performance.

Dans l'environnement économique actuel, le manager est censé prendre des décisions plus rapidement que jamais. Ces décisions doivent être basées sur des données significatives et précises. Afin d'y parvenir, il est incontournable pour l'équipe de direction de mesurer la performance de leur entreprise régulièrement et prendre des actions basées sur les conclusions tirées. Or, plusieurs entreprises utilisent un système de mesure de la performance dans l'élaboration de leur plan stratégique pour améliorer d'une part leur planification, et d'autre part, pour mesurer l'atteinte des objectifs stratégiques poursuivis.

Dans ce chapitre nous allons tenter d'expliquer dans la première section le concept de la performance, et le lien existant entre le contrôle de gestion et la performance, et dans la deuxième section on parlera sur les différents indicateurs de la performance.

### **Section 01 : Concept de performance et le contrôle de gestion**

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

### **I. Notion de la performance et corrélation avec le contrôle de gestion**

#### **1. La performance**

La performance est à la fois accroissement du chiffre d'affaires, de la part de marché, des bénéfices ; elle est une innovation, une variation de la gamme de produits ; dans l'entreprise, elle répondre à un certain nombre d'atouts qui vont des qualités du coup d'œil de l'innovateur à la capacité de mobilisation des moyens financiers, à l'arbitrage judicieux de la combinaison des facteurs, du succès d'une insertion commerciale et à la pérennité de l'unité de la production dans la concurrence, etc.

Ainsi, pour LORINO Philippe (1998), « la performance dans l'entreprise est tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût (contrairement, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément). Elle est également tout ce qui, est seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques ». <sup>18</sup>

De ce fait, un service, un département ou une entreprise ne seront qualifiés de performants que s'ils atteignent les résultats escomptés (c'est-à-dire les objectifs fixés) tout en respectant une contrainte de coût souvent matérialisée par une enveloppe budgétaire.

Le concept de performance fait référence, non seulement à un jugement sur le résultat, mais également à la façon dont le 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 ; aspect distincts, car on peut bien être efficace sans être efficient et inversement.

#### **1-1- L'efficacité**

L'efficacité traduit l'aptitude à atteindre les objectifs. Elle est donc 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 quantitative (ex. réussite ou échec du lancement d'un produit).

Plus simplement nous pouvons définir l'efficacité « Comme le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés. De ce fait, plus les résultats seront proches des

---

<sup>18</sup> LORINO Philippe, « Méthode et pratique de la performance » éd. Organisation, Paris, 1998. P.18-20.

## Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance

---

objectifs visés, plus le système sera efficace. On s'exprime donc degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un systèmes ». <sup>19</sup>

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

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

### 1-2- L'efficience

Dans le cadre de l'évaluation des performances d'un système, quelle que soit sa nature (unité de production, service de livraison, etc.) nous considérons que « L'efficience exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre ». <sup>20</sup>

En d'autres termes, l'efficience s'intéresse à la qualité des factures utilisées pour atteindre les objectifs (nombres d'heures machine, nombre d'heures de travail, coûts des consommations intermédiaires entrant dans la production, etc.).

Donc nous pouvons simplifier la mesure de l'efficience dans la formule suivante :

$$\text{Efficience} = \text{Résultats visé} / \text{Moyens mis en œuvre}$$

Michel Kalika : Considère que l'efficience est mesurée par la quantité de ressources utilisées pour produire une unité donnée de production, tandis que l'efficacité caractérise le degré d'atteinte des objectifs spécifiques que s'est fixé l'entreprise et serait donc une notion plus large que celle d'efficience. <sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> HENRI. Mahé de Boislandelle, « Dictionnaire des gestions, vocabulaire, concepts, outils » éd. Économica, Paris, 2008. P.139.

<sup>20</sup> H.M. Boislandelle, idem, P.140.

<sup>21</sup> Michel Kalika, « Structure d'entreprise, réalité, déterminantes, performances » éd. Économica, 1998.P211.

### 1-3- L'effectivité

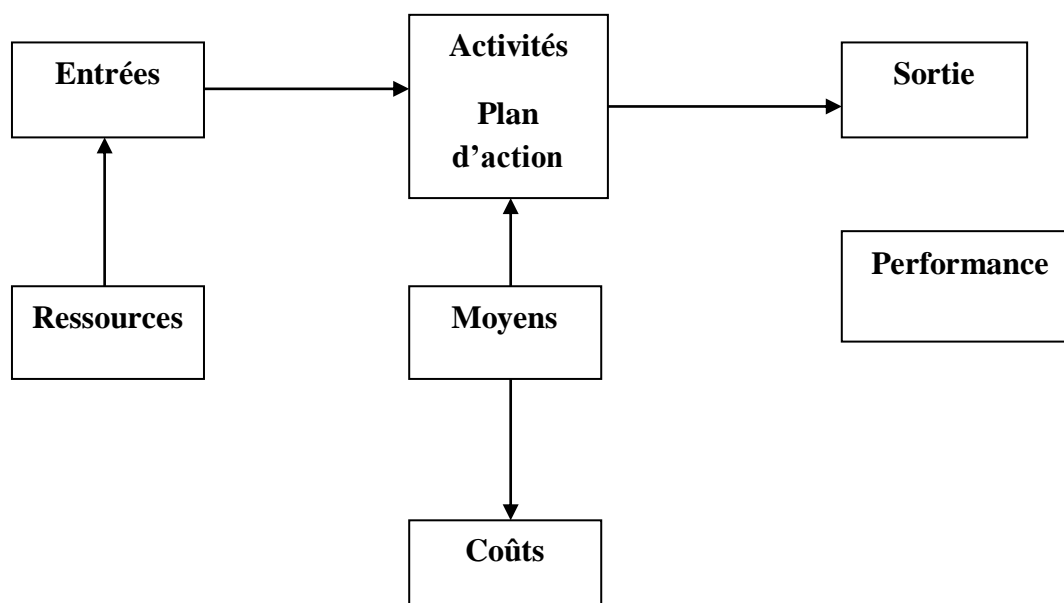
L'effectivité va plus loin encore dans l'évaluation en se prononçant sur le triptyque « Objectifs / Moyens / Résultats ». C'est-à-dire en remontant jusqu'aux finalités qui sont à l'origine même de l'activité dont on cherche à juger la performance.

Selon une formulation de Jean Loris Moigne « Il s'agit alors de vérifier si l'on fait effectivement ce que l'on veut faire ».<sup>22</sup>

Pour cela nous pouvons conclure que le concept d'effectivité est fortement lié à la satisfaction vis-à-vis des résultats obtenus. Il est donc facile de le résumer dans la formule suivante :

$$\text{Effectivité} = \text{Niveau de satisfaction obtenu} / \text{Résultats obtenus}$$

Figure 05 : Illustration de la performance :



Efficacité : « Sortie »

Efficience : « Coût /Sortie »

Source :Selmer Caroline, « Concevoir le tableau de bord » éd. Dunod, Paris, 1998. P.41

<sup>22</sup> Jean Loris Le Migne, L'évaluation des systèmes complexes, in « Système de mesure de la performance », Harvard expansion.1999. P.203

## **Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance**

---

Différentes approches et différentes conceptions de la performance se sont succédées, et se mettent encore en concurrence pour définir et expliciter la performance avec des conséquences importantes sur la mise en œuvre des dispositifs de mesure des indicateurs, tableaux de bord, etc.

Ainsi, par exemple, la réduction des coûts pendant longtemps a été le seul vecteur de performance pris en compte. Aujourd'hui, et avec l'avènement du marketing et le développement de stratégies de différenciation, les conditions de succès et de réussite sur les marchés ont évolué et la variable prix (alignée aux coûts) ne prend parfois qu'une place secondaire comme c'est le cas par exemple de l'industrie des produits de luxe.

La création de valeur pour le client, condition de réalisation du chiffre d'affaires, et la maîtrise des consommations nécessaires à l'activité constituent dès lors les deux principales composantes de la performance.

Ces deux dimensions ne sont pas nécessairement alignées, elles peuvent même être contradictoires : par exemple, la pénétration de nouveaux marchés, la création de nouveaux produits en vue de satisfaire le client se traduisent en générale par un surcoût et si l'on essaye de réduire les coûts, on pourra nuire à la performance qui peut se voir détériorée ; c'est la raison pour laquelle aucune entreprise ne peut échapper à la nécessité de clarification de la performance qu'elle poursuit ; par exemple si l'entreprise se fixe comme objectif d'accroître sa part de marché dans les années à venir, cela ne lui suffit pas pour expliciter la performance recherché ; il faut d'abord la formalisé : préciser le marché visé, l'échéance et le taux de croissance ( ex.30 pourcent en deux ans), pour pouvoir ensuite apprécier le niveau de performance atteint en s'appuyant sur cette , cela ne lui suffit pas pour expliciter la performance recherché ; il faut d'abord la formalisé : préciser le marché visé, l'échéance et le taux de croissance ( ex.30 pourcent en deux ans), pour pouvoir ensuite apprécier le niveau de performance atteint en s'appuyant sur cette formalisation..

### **2. Lien entre contrôle de gestion et la performance**

Piloter la performance exige cependant de préciser le type de performance visé. En effet, la performance peut prendre des formes très différentes d'un contexte à l'autre.

Piloter consiste donc à tenter d'atteindre des objectifs de performance dont on définit clairement les termes. Cette démarche s'inscrit dans le temps, elle est progressive, c'est pourquoi on parle d'un processus de contrôle.

## Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance

---

Le pilotage est donc impossible sans un travail préalable de discernement et de hiérarchisation des axes de performance recherchés. C'est une des raisons pour lesquelles un système de contrôle de gestion doit nécessairement être construit de façon spécifique à chaque entreprise. De même que les règles et les objectifs peuvent être différents, le système de contrôle d'une entreprise doit être cohérent avec la performance globale recherchée, qui dépend d'un choix spécifique à chaque entreprise<sup>23</sup>.

Le contrôle de gestion est un outil du pilotage de la performance de l'entreprise, en effet, avec son action de participation à l'élaboration et à la déclinaison des stratégies, il a pour objectif de permettre à l'organisation d'atteindre ses objectifs et être ainsi efficace et efficiente.

De ce fait, il utilise ses différents outils pour s'assurer de la performance des autres fonctions et ainsi de la performance globale de l'organisation.

- **La planification :** Le contrôle de gestion travaille en concert avec le sommet stratégique pour mettre en place des objectifs à moyen ou long terme et y associer les moyens nécessaires pour leur atteinte. La planification permet ainsi d'atteindre la performance espérée grâce à l'atteinte des objectifs.
- **Le tableau de bord (TB) :** Le contrôle de gestion met en place des indicateurs de performance pour évaluer l'action de chaque fonction de l'entreprise et l'atteinte de ses objectifs de manière périodique ou permanente, ainsi mettre en relief des éventuels relâchements dans l'activité et de corriger les erreurs.
- **Le budget :** L'élaboration des budgets permet à l'organisation de réguler son activité en fonction de ses besoins et ses investissements futurs. Le respect du budget permet à l'organisation d'être plus performante en termes d'utilisation des ressources et de respect des prévisions.

---

<sup>23</sup> GIRAUD François, SAULPIC Olivier, BONNIER Carole, FOURAGE François « Contrôle de gestion et pilotage de la performance » 2<sup>e</sup> éd. Gualino éditeur, Paris, 2004.P.24.

### **3. Analyse de la performance d'un processus**

L'analyse de la performance économique d'un processus peut-être envisagé de trois manières différentes :

- Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs : il faut identifier les objectifs précis quantitatifs et ou qualitatifs pour le processus, en déduire les indicateurs nécessaires pour chacun, les mesures et les suivre périodiquement pour vérifier l'atteinte des objectifs. Chaque processus est identifié par des objectifs spécifiques et cette méthode a besoin de choisir préalablement des indicateurs pour qu'elle s'applique à tous les processus ;
- Par calcul des ressources dépensées par le processus : il s'agit de calculer et d'analyser la structure des coûts de tout le processus qui consomme des ressources dont il faut évaluer les coûts. Donc une analyse de chaque processus permet d'optimiser l'utilisation de ces ressources afin de réduire les coûts. Cette démarche se focalise sur les coûts intrinsèques du processus, en dehors de tout autre critère ou valeur produite ;
- Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite : il faut calculer la valeur du résultat (si c'est possible) et la comparer au coût du processus pour en déduire la marge opérationnelle dégagée par le processus. Cette notion de rentabilité d'un processus permet de faire des comparaisons et des améliorations sur certains processus, mais il peut être difficile d'évaluer objectivement et exhaustivement ce qu'apporte le résultat d'un processus.

Pratiquement ces trois méthodes sont plus ou moins adaptés selon le type de processus, ainsi pour :

- ✓ Les processus opérationnels avec des clients externes à l'entreprise : la performance économique de ces processus se mesure par le chiffre d'affaires ce qui conduit à privilégier la méthode de la valeur produite et des coûts pour mieux agir sur les différents paramètres ;

## **Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance**

---

- ✓ Les processus opérationnels avec des clients internes : il conditionne le prix de cession interne et il est donc nécessaire de bien connaître les coûts de ces processus ; la méthode des coûts peut permettre un meilleur pilotage ;

Les processus supports : il s'agit d'analyser le service rendu par ces processus ; ainsi l'analyse en terme d'objectifs semble pertinente de même que l'analyse des coûts<sup>24</sup>.

### **II. La typologie de la performance**

Depuis plusieurs années, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles du jeu. Ainsi, on peut distinguer trois types de performance.

#### **1. La performance organisationnelle**

Selon les études de TAYLOR et de FAYOL, la performance organisationnelle (c'est le tableau de bord prospectif) concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. M.KALIKA, (1988), propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- Le respect de la structure formelle ;
- Les relations entre les composants de l'organisation (logique d'intégration organisationnelle) ;
- La qualité de la circulation d'information ;
- La flexibilité de la structure.<sup>25</sup>

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte dans la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est celle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquels déterminent à leur tour les requis professionnels. Dans cette théorie, la performance a eu assez spontanément tendance à se version (réductrice) de productivité apparente du travail (Quantité produite / Nombre d'heures travaillées).

---

<sup>24</sup> CLAUDE Alazard, SABINE Separi, DCG11, « Contrôle de gestion » éd. Dunod, Paris, 2004.P145.

<sup>25</sup> KALIKA Michel, « Structures d'entreprise »éd. Economica, Paris, 1988.P.33.

### **2. La performance stratégique et concurrentielle**

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines entreprises ont tout misé sur la performance à long terme, garante de leur pérennité. « Les sociétés qui sont arrivées à un leadership global au cours des vingt dernières années ont toutes débuté avec des ambitions qui étaient sans proportion avec leurs ressources et capacités. Mais elles ont utilisé une obsession de gagner à tous les niveaux d'organisation et elles ont entretenu cette obsession dans les dix ou vingt ans au cours desquelles elles ont conquis ce leadership global. » G.Hamel et C. Prahalad(1989)<sup>26</sup>.

La performance est alors celle de maintien d'une « distance » avec les concurrents au travers d'une logique de développement à long terme entretenue par une forte motivation (base du système de récompense) de tous les membres de l'organisation.

La performance à long terme est donc associée à la capacité à remettre en cause des avantages acquis pour éviter l'échec d'un bon concept, à la définition d'un système de volonté visant le long terme et à la capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge.

Pour Michael Porter « la recherche de la performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voir à s'approprier les règles du jeu concurrentiel dans un secteur »<sup>27</sup>.

### **3. La performance humaine**

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

En 1985, reprenant à son compte la célèbre formule d'Einstein,  $E = MC^2$ , J.M. Descarpentries (1968), alors président-directeur générale du groupe Carnot, suggérait de considérer l'efficacité humaine (Eh) comme résultat toujours du rassemblement de :

---

<sup>26</sup>[WWW.Creg.ac-versailles.fr/spip.php](http://WWW.Creg.ac-versailles.fr/spip.php), Article282, consulté le 02/06/2021 à 16 :09.

<sup>27</sup>[WWW.Creg.ac-versailles.fr/spip.php](http://WWW.Creg.ac-versailles.fr/spip.php), Article282, consulté le 02/06/2021 à 16 :11.

## Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance

---

- Motive ;
- Compétents ;
- Communiquent bien entre eux par le moyen d'une langue et de valeurs communes.

L'efficacité humaine est susceptible d'être libérée par un groupe humaine s'exprimera donc par : **Eh = M.C.C**

**M** : motivation à volonté d'agir et de réussir, adhésion dynamique de chacun.

**C** : compétence, professionnalisme, savoir et savoir-faire (c'est la condition de l'efficacité individuelle).

**C** : culture, langage commun, valeur partagée, reconnaissance mutuelles (c'est la condition de l'efficacité collective).

Depuis 1985, de nombreux travaux de recherches ont été réalisés pour mieux cerner cette notion de l'efficacité ou de performance par les hommes. Ces divers travaux, mettent en évidence que la compétence, son acquisition, son développement, sa gestion, s'impose désormais comme un facteur décisif pour obtention de l'efficacité humaine, quelle qu'en soit la forme.

Réfléchissant sur l'obtention de la performance dans une organisation, S.Michel et M.Ledru (1991), considèrent que « si la compétence est toujours une source de performance, elles ne suffisent pas à elles seuls à déterminer le niveau »<sup>28</sup>.

A compétence égale, les performances peuvent être différentes. C'est que si la compétence est un savoir-faire, la performance présuppose toujours l'existence d'un vouloir-faire ou motivation. Cette motivation (c'est –à-dire c'est qui va conduire l'acteur à s'engager effectivement dans l'action qui lui proposé par l'entreprise) déterminé les stratégies d'action choisir par l'acteur, stratégie soumis aux données de l'environnement de travail qui rendent plus ou moins possible la réalisation de l'action (pouvoir-faire). Cet environnement peut lui-même être caractérisé par des données d'organisation (rôles prescrit, injonction, moyen,...) et de données de culture (représentation dominante).

---

<sup>28</sup> MICHEL Sandra, MICHEL Ledru, « Capital compétences dans l'entreprise » éd. Esf, Paris, 1991.P.41.

### III. La mesure et le pilotage de la performance

Au fil des années, la question de la performance des entreprises, est donc de sa mesure, est devenu un thème récurrent. Il est vrai que dans un monde hyper concurrentiel, il est prudent de s'évaluer très régulièrement afin d'assurer que l'on va dans la bonne direction et que l'on suit le bon rythme. A condition bien entendu d'avoir pris soin de mettre en œuvre de bonnes actions et de déposer de moyens adéquats pour atteindre les objectifs fixés.

#### 1. La mesure de la performance

La mesure de la performance est une évaluation d'une grandeur par comparaison avec une grandeur constante de même espèce pris comme référence (unité, étalon.). La mesure de la performance est alors l'évaluation du réalisée par rapport à une référentiel préalablement fixé. Elle permet avant tout d'objectiver la nature de la performance recherchée, c'est 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.

En effet, la mesure de la performance peut être :

- **Financière** : exprimée en unités monétaires ou reliée à un aspect financier (ex. profit, croissance de ventes) ;
- **Non financière** : exprimée en unités autres que financière et ne provenant pas de transformations ayant comme origine des unités monétaires (ex. nombre de réclamations, taux de satisfaction des clients, taux d'absentéisme) ;
- **A posteriori** : il s'agit de mesurer la performance passée qui porte le plus souvent sur des éléments financiers (ex. ventes, profit, part de marché, etc.).

#### 1-1- Les objectifs de la mesure de la performance

Pour mesurer la performance, on a recours à un critère ou un indice. Celui-ci sert à exprimer à la fois les objectifs et les résultats de l'entreprise. Ce critère est une expression quantifiable des objectifs et des résultats. Ainsi, il remplit plusieurs fonctions, entre autres :

## **Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance**

---

- ✓ Il sert de point de départ à la planification et de la prévision dans l'entreprise ;
- ✓ Il aide à la formulation des stratégies, des méthodes et des pratiques de gestion, dans la perspective de réaliser les objectifs pour lesquels l'entreprise a été créée ;
- ✓ Il fournit une base pour l'évaluation de la performance (résultats, production, rendement, productivité...) de l'entreprise et pour porter un jugement objectif sur l'efficacité et l'efficacités avec lesquelles l'entreprise accomplit ces tâches ;
  
- ✓ Il permet de vérifier le bien-fondé des décisions prises au niveau de l'entreprise. S'agissant des décisions à long terme, parfois, il permet même de remettre en cause le projet de l'entreprise, autrement dit ses choix stratégiques ;
- ✓ Il constitue un régulateur de l'alimentation de l'entreprise : plus le degré de réalisation de l'indice de performance est élevé, plus élevées seront les primes distribuées au personnel et plus élevée sera la possibilité pour l'entreprise de se procurer davantage de moyens. Le niveau de performance se répercute en effet sur le montant des fonds de développement de l'entreprise ;
- ✓ Il constitue ainsi, une base au système de motivation et de stimulation du personnel de l'entreprise.

La mesure de la performance est donc un mécanisme de contrôle qui sert à attirer l'attention des responsables de l'entreprise sur les éléments de la situation qui ont été contrôlés. Elle sert à mobiliser les membres de l'entreprise afin d'atteindre les objectifs fixés, le système d'évaluation devient ainsi un facteur de performance et de motivation pour l'entreprise et son personnel. L'indice de performance est considéré comme un champ de réception des événements et des informations. Il joue le rôle de trait d'union entre l'entreprise et les partenaires de son environnement.

### 1-2- Mesurer la performance commerciale

La performance se mesure d'abord en comparant le résultat obtenu par un indicateur donné avec l'objectif que l'on s'était fixé ou en comparant avec les résultats des années antérieures ou encore en le comparant avec les résultats d'autre organisation ayant des caractéristiques similaires. Cette comparaison pourrait permettre aux responsables de connaître des façons de faire susceptibles de faciliter son travail, d'améliorer le service aux contribuables et de diminuer ses coûts.

L'évaluation des performances peut porter sur la capacité du responsable à atteindre les objectifs qui lui ont été attribués. Et à travers l'évaluation se surgit la question suivante :

C'est quoi une mauvaise performance ? Une mauvaise performance peut parvenir :

- ✓ D'une dégradation de chiffre d'affaires total (cahute en volume total, prix) ;
- ✓ D'un dérapage en niveau des coûts de l'entreprise, augmentation des coûts, des ressources consommées ou inefficience dans la consommation ;
- ✓ D'une mauvaise qualité des prévisions qui ont présidé à l'établissement des budgets, des fluctuations des changes ;
- ✓ D'une modification fondamentale des conditions de l'économie, due de chocs extérieurs de nature différente<sup>29</sup>.

### 2. La performance comme indicateur de pilotage

La performance se pilote ; Prônant une approche globale de la performance, de nombreux auteurs proposent aux dirigeants une grille de lecture de l'entreprise comprenant des indicateurs qui se complètent et s'éclairent mutuellement et qui sont reliés à des objectifs multiples. « Les seuls critères financiers viennent compléter les premiers, ils sont le moteur de la réussite future, ils fournissent aux pilotes une indispensable vision globale de la performance dans plusieurs domaines simultanément »<sup>30</sup>. Par la suite, la performance à un effet rétroactif sur l'organisation, elle agit sur le comportement des dirigeants ; si les résultats sont en deçà des objectifs, les responsables vont reconsidérer les choix stratégiques.

---

<sup>29</sup>LANGUE Manuel, MOUTOT Jean-Michel, AUTISSIER David, « Mesure la performance commerciale » éd. Organisation, Paris, 2015. P.39.

<sup>30</sup>Saulquin (J, Y) « Gestion des ressources humaines et performance des services », Revue gestion des ressources humaines, n°36, Juin, 2011.P.21.

## **Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance**

---

La performance est riche de composantes antinomiques, « Elle se présente comme un ensemble de paramètres complémentaires et parfois contradictoires »<sup>31</sup>. Cela se vérifie quand le dirigeant cherche à minimiser les coûts, tout en veillant à améliorer la qualité des produits et à maintenir le moral des salariés. Ces critères imposent donc des arbitrages permanents.

Toutes les composantes n'ont pas la même importance.

De la nature des choses, tout élément de la performance est soit complété ou influencé par un autre élément interne ou externe à son acquisition, car les activités de l'entreprise sont indissociables. Pour cela, la citation des principaux facteurs influençant la performance les suivants : Si la dimension économique reste dominante, une entreprise peut à un stade particulier de son évolution ou en fonction de la personnalité de son dirigeant, donner la priorité à telle dimension (ressources humaines, satisfaction des groupes externes...).

Dans les conditions économiques actuelles, la performance se présente comme une notion fondamentale pour établir la compétitivité des firmes. Et sa mesure devient incontournable, d'où le besoin d'indicateurs de performance, et pour cela on les traite dans la deuxième section.

### **Section 02 : Indicateurs de la performance commerciale**

La pérennité d'une unité commerciale est principalement liée à ses performances commerciales, lui permettant d'atteindre ses objectifs en termes de chiffre d'affaires et de bénéfice. Savoir piloter l'action commerciale à partir d'indicateurs de performances afin d'optimiser les ressources engagées et orienter efficacement les efforts des commerciaux.

#### **➤ Définition de base d'un indicateur :**

Un indicateur signifie : « un élément ou un ensemble d'éléments d'informations significatives, un indice représentatif, une statistique ciblée et conceptualisée selon une

---

<sup>31</sup> Lebas (M) « Qu'il faut définir la performance », Revue française de comptabilité, n°269, Juillet. Août, 1995. P.139.

## **Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance**

---

préoccupation de mesure, résultant de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation ».<sup>32</sup>

### **➤ Les indicateurs de performance :**

Mesurent le degré d'atteinte des objectifs : ils s'expriment dans la même unité que les objectifs, ou en pourcentage de l'objectif. Ils permettent de constater au fur et à mesure dans quelle proportion l'objectif est atteint. S'agissant d'un projet on parle d'indicateurs d'avancement.<sup>33</sup>

## **I. Evaluer la performance de l'entreprise**

L'entreprise doit tout d'abord réaliser un diagnostic SWOT afin d'évaluer sa position sur son marché, puis elle va analyser sa performance commerciale et financière.

### **1. Le diagnostic SWOT**

Le modèle SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats) est un outil d'analyse stratégique. Il s'agit de réaliser dans un premier temps un diagnostic interne en étudiant les forces et les faiblesses de l'entreprise puis de faire un diagnostic externe en analysant les opportunités et les menaces du marché.

### **2. La performance commerciale de l'entreprise par rapport aux autres entreprises**

On évalue la performance commerciale de l'entreprise en étudiant par exemple la présence de ses produits dans les circuits de distribution : on peut alors calculer la distribution numérique de l'entreprise, ou sa distribution de valeur. De même la notoriété associée à l'entreprise est un indicateur de performance : on va la comparer avec celle d'autres entreprises en calculant par exemple le taux de notoriété.

---

<sup>32</sup> VOYER Pierre, « Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance » 2<sup>éd</sup>. Presses de l'université du Québec, Canada, 2009.P.61.

<sup>33</sup> PLAUCHU Vincent, « Mesure et amélioration des performances des entreprises industriels » 2<sup>éd</sup>. Campus ouvert, Paris, 2013. P.14.

## Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance

---

- **Calcul de la distribution numérique (DN) :**

**DN**= Nombre de produits de l'entrepriseprésent dans le circuit de distributionnombre total de produits toutes entreprises confondues vendus dans le circuit de distribution×**100**

- **Calcul de la distribution en valeur (DV)**

**DV**= Chiffre d'affaires réalisé par le produit de l'entreprise dans le circuit de distributionchiffre d'affaires total toutes entreprises confondues réalisé dans le circuit de distribution×**100**

### 3. La performance financière

La performance financière de l'entreprise peut s'analyser à travers le bénéfice généré par le produit ou la gamme de produits (seuil de rentabilité ou point mort) ce qui peut l'amener à abandonner le produit, et d'autres ratios financiers vont être également pris en compte, comme les soldes intermédiaires de gestion (SIG), le retour sur investissement...etc., qui permettront de déterminer la rentabilité de l'entreprise<sup>34</sup>.

## II. Indicateurs de performance commerciale

Le tableau de bord permet de suivre l'évolution de l'action commerciale mais pour une lecture facilitée, encore faut-il choisir les bons indicateurs de performance commerciale cette dernière qui représente la capacité de l'entreprise à satisfaire sa clientèle, pour mesurer cette performance il est nécessaire de mettre en place un suivi, à l'aide d'un tableau de bord commercial bien conçu, permettront de maîtriser le développement de l'activité en suivant les écarts entre le prévisionnel et la réalité.

Les indicateurs de performance commerciale constituent de véritables clignotants pour le pilotage de l'unité commerciale, influant sur les actions à y engager. Pour être facilement exploitable les indicateurs doivent être : fidèles, fiables, homogènes, rapidement calculables, et immédiatement compréhensibles.

---

<sup>34</sup> LAVORATA Laure, NTOKO Pierre, ANKRI Guine, LANNE Pascal, « Mercatique, Terminale STG » éd. Bréal, Paris, 2007.P41-42.

### **1. Nécessité d'une évaluation**

#### **1-1- Rôle de l'évaluation**

L'évaluation de la performance commerciale présente un double intérêt :

- Sur le plan scientifique, il s'agit de vérifier si les objectifs ont été atteints ;
- Sur le plan opératoire, l'intérêt premier est de fournir des informations nouvelles qui ont entraîné la variation des résultats. En bref, elle permet à l'entreprise d'orienter ses actions et surtout réactiver le processus en cas de problème.

L'évaluation permet surtout à l'entreprise de dialoguer avec son environnement, en recueillant des informations sur l'évolution du marché, les stratégies des concurrents et autres.

#### **1-2- Modes d'évaluation de la performance commerciale**

Il existe en général deux méthodes pour évaluer la performance commerciale.

##### **➤ L'évaluation à partir d'un indicateur**

Les indicateurs trouvent leur importance dans une évaluation, en ce sens qu'ils apportent des informations précises pour le gestionnaire. Néanmoins, cette technique d'évaluation par des indicateurs présente des limites pour son utilisation ; car certains indicateurs ne donnent pas suffisamment d'informations pour une prise de décision.

Il est donc nécessaire pour le responsable de regrouper les indicateurs qui se complètent pour une évaluation, ce qui en fait un tableau de bord.

##### **➤ L'évaluation à travers le tableau de bord**

Le tableau de bord est un guide, permettant au responsable de contrôler l'évolution des activités. Pour le responsable des ventes, il permet de déterminer le niveau des ventes en un moment précis et de contrôler les résultats des actions commerciales. C'est l'outil le plus approprié pour une évaluation. Il est structuré d'une grille d'indicateurs, permettant de mesurer le niveau d'efficacité de toutes les activités à une période précise.

## **Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance**

---

### **2. Déterminants et indicateurs de la performance commerciale**

#### **2-1- Les déterminants de la performance commerciale**

Plusieurs facteurs peuvent concourir à la performance commerciale, on les regroupe en trois grands postes :

- Les parties prenantes à savoir, les consommateurs et fournisseurs ;
- Les ressources : il s'agit des ressources humaines, logistiques et financières ;
- L'organisation c'est à dire la structure de l'entreprise et sa politique interne.

Cependant les composantes ayant une influence directe sur la performance commerciale sont les suivants :

#### **2-2- La qualité de service**

Le produit ou service constitue le premier élément du mix et par ailleurs sa qualité à un impact direct sur la satisfaction des clients.

#### **2-3- La capacité financière des revendeurs**

C'est l'ensemble des moyens financiers que disposent les revendeurs pour assurer le bon fonctionnement de ses activités. C'est l'élément indispensable pour l'acquisition de la logistique.

#### **2-4- La quantité de l'offre**

Il s'agit ici de la quantité de produit offerte par l'entreprise pendant une période donnée. Elle a une grande influence sur la performance commerciale.

Les ruptures de stock handicapent la performance commerciale.

#### **2-5- La diversité de l'offre**

La multiplicité des gammes à la disposition du consommateur a une influence sur le volume des ventes.

### 3. L'utilité des indicateurs

- ✓ Les indicateurs de performance sont également utiles pour la planification stratégique et la conception des projets ;
- ✓ Les indicateurs servent à mesurer et contrôler l'avancement des résultats escomptés, et établissent la « réussite » de notre action ;
- ✓ Les indicateurs de performance (IP) fournissent des données de comparaison entre plusieurs projets et servent de base à l'élaboration d'indices de référence.

Les indicateurs de la performance commerciale sont des outils de mesure ou un critère d'appréciation de la performance commerciale à un moment donné. Les indicateurs de la performance peuvent être regroupés en deux catégories : les indicateurs quantitatifs et les indicateurs qualitatifs.

#### 3-1- Les indicateurs quantitatifs

Il s'agit des chiffres concrets sur les réalisations des intermédiaires, afin de vérifier que la productivité commerciale progresse. On trouve :

- les indicateurs liés à la vente ;
- les indicateurs de profitabilité.

##### 3-1-1- Les indicateurs liés à la vente

Nous distinguons deux catégories :

- indicateurs de volume en quantité (volume des ventes) ;
- indicateurs de volume en valeur (chiffre d'affaires).

- **Volume des ventes :**

C'est le nombre total de produits vendus à un prix donné, au cours d'une période donnée. En effet, dans ce cas la différence entre les prévisions et les réalisations est utilisée pour évaluer la performance commerciale dans l'entreprise. Si les prévisions sont supérieures aux réalisations, l'entreprise n'a pas atteint ses objectifs. Dans le cas contraire, on parlera d'une évolution des ventes et par conséquent d'une bonne performance commerciale.

## Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance

---

La performance est comme suit :

$$\text{Performance (P)} = \text{Réalizations} - \text{Prévisions}$$

$P=0$ , implique que les réalisations et les prévisions sont est égaux ;

$P>0$ , signifie une bonne performance ;

$P<0$ , présente que c'est une mauvaise performance.

- **Le chiffre d'affaires :**

C'est le montant global des ventes de produits et services mesurés par le prix de cession sur une période. Le chiffre d'affaires est un bon indicateur pour évaluer les performances des ventes des entreprises (réalisations) par rapport à l'objectif estimé (prévisions). Il est un indicateur clé de gestion ainsi considéré comme le plus important témoin de la dynamique d'activité de l'entreprise.

- **La part du marché :**

Il est considéré comme étant un indicateur de l'environnement concurrentiel. La mesure de la part du marché donne une idée générale de la place qu'elle occupe l'entreprise sur le marché (position) et par rapport à ses concurrents. Il représente la part en termes de nombre de clients et de chiffre d'affaires sur une période donnée. L'augmentation de la part du marché permet de mener les opérations de l'entreprise à plus grande échelle et d'améliorer sa rentabilité. Les investisseurs suivent avec attention les hausses et les baisses des parts du marché des entreprises car elles peuvent révéler la compétitivité des produits et services.

$$\text{Part du marché} = \frac{\text{vente de l'unité}}{\text{vente totale des unités présente}}$$

**Unité :** produit ou entreprise.

## Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance

---

- **La marge commerciale :**

La marge commerciale est un indicateur financier important, c'est la différence entre les ventes et les achats ; autrement c'est le montant que l'entreprise ajoute au coût d'achat de ses produits pour obtenir le prix de vente. Elle sert à l'entreprise à payer ses charges et à dégager un bénéfice.<sup>35</sup>

**Marge commerciale = vente de produits - coût d'achat des produits**

### 3-1-2-Indicateur de profitabilité

- **Le profit :**

Un profit est le gain (bénéfice) réalisé dans l'exercice de l'entreprise, il est l'objectif le plus important à atteindre. Cet objectif reste premier parce que le profit indique à quel degré les ressources mises en œuvre sont utilisées efficacement pour fournir plus que ce qu'elles coûtent. Non seulement il est nécessaire à la survie de l'entreprise, mais il est aussi le meilleur indicateur de sa performance.

**Profit = recette totale – dépense totale**

**profit > 0**, une bonne performance ;

**profit < 0**, une mauvaise performance (pertes) ;

**profit = 0**, les recettes et les dépenses sont égaux.

- **Les rendements des capitaux investis :**

L'activité de l'entreprise nécessite préalablement une réalisation de certains investissements dans le stockage, transport, production ou d'autres aspects. Ce capital investi doit être rentable, sinon il n'y aura pas de performance. Le rendement des capitaux investis peut servir à la création de valeur.

---

<sup>35</sup> DHENIN Jean François, « Gestion de la relation commerciale » éd. Bréal, Paris, 2004.P.212.

## **Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance**

---

### **3-2- Les indicateurs qualitatifs**

Les indicateurs quantitatifs ne sont pas suffisants pour appréhender la fonction commerciale. Les indicateurs qualitatifs peuvent aider à déceler les insuffisances invisibles.

D'un point de vue qualitatif on distingue les indicateurs suivants :

- ✓ la satisfaction du client ;
- ✓ l'image de l'entreprise ;
- ✓ la capacité d'adaptation.

#### **3-2-1- Satisfaction du client**

La satisfaction client d'un optique consommateur est désignée comme étant l'intervalle entre les attentes des clients (ce que le consommateur considère devoir être le service ou le bien offert par l'entreprise) et leurs perceptions de la performance des prestataires de ce service.

La satisfaction du client est la première mission de toutes les entreprises, et cela pour trois raisons principales : fidéliser, être recommandé, optimiser la valeur client.

- Fidéliser les clients : sans client, pas d'entreprise, et pour retenir un client il faut le satisfaire (l'entreprise doit répondre à ses attentes et ses besoins), il est donc fondamental pour toute organisations de savoir conserver son portefeuille client ;
- Encourager la recommandation : les clients satisfaits sont de formidables ambassadeurs de la marque des produits ou services, tandis qu'un client insatisfait risque d'apporter une mauvaise publicité sur l'entrepris ;
- Optimiser la valeur client : il est plus facile de garder les clients existants que d'en acquérir de nouveaux, générer de la satisfaction constitue un enjeu majeur pour l'entreprise.

Un dispositif de mesure régulier du niveau de satisfaction client doit être déployé et constamment surveillé. Ce baromètre client est un indicateur très important, plus la satisfaction client est élevée plus l'entreprise est performante et rentable.

#### **3-2-2- L'image de l'entreprise**

## **Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance**

---

Les objectifs de l'entreprise sont de se faire créer une forte identité, de donner une bonne image d'elle-même et de ses produits et de faire montrer ses valeurs et ses performances et cela en créant une certaine cohérence à l'image entre l'interne et l'externe.

L'image de l'entreprise dépend de l'image diffusée par ceux qui travaillent en son sein (la puissance de donner une image favorable par le personnel) et l'amélioration de l'image de marque auprès des parties prenantes. Une entreprise qui maîtrise son image c'est aussi faire reconnaître sa performance.

### **3-2-3-La capacité d'adaptation**

La capacité de l'entreprise de s'adapter, d'évaluer et de réagir dans des rôles, des changements et évolutions des environnements de plus en plus complexes est un indicateur de succès important et un déterminant de performance.

## **III. Les indicateurs des ressources humaines et financières**

### **1. Les indicateurs de performance des ressources humaines**

Elles sont considérées comme essentielles en ce qu'elles permettent de faire ressortir de précieuses informations sur une organisation et ses effectifs, permettant un pilotage plus fin et plus efficace.

Comprennent entre autres le taux d'absentéisme, le taux d'accidents de travail, les couts de production, la capacité de production. Ils sont indispensables pour mesurer les marges de progression des différents services de l'entreprise.

On propose quelques indicateurs de performance pour une meilleure évaluation :

#### **1-1- Employee Net Promoter Score (eNPS)**

Est un indicateur utilisé pour mesurer la satisfaction des collaborateurs, il peut également être utilisé pour déterminer leur niveau d'engagement. Pour l'obtenir il est nécessaire de fournir un questionnaire aux employés, il s'agit d'évaluer en anonyme la probabilité qu'ils recommandent l'entreprise à leur entourage sur une échelle de 0 à 10. Une fois le sondage est effectué et les résultats sont repartis par catégories il reste de déterminer l'eNPS comme suit :

$$\text{eNPS} = \% \text{ de promoteurs} - \% \text{ de détracteurs}$$

Il est un excellent indicateur utilisé pour fixer les objectifs et ainsi améliorer l'engagement des collaborateurs.

### 1-2- Taux de rotation du personnel (Turnover)

C'est l'indicateur RH le plus couramment utilisé, il indique le nombre ou le pourcentage de collaborateurs qui démissionnent au cours d'une période donnée. Il est utile pour évaluer la culture de l'entreprise sa stratégie de recrutement.

$$\text{Taux de turnover} = (\text{nombre de départs} / \text{effectif moyen}) \times 100$$

### 1-3- Turnover des nouveaux collaborateurs

Est le nombre ou pourcentage d'employés qui démissionnent au cours de leur première année dans l'entreprise. Cet indicateur important est mesuré :

$$\text{Taux de turnover des nouveaux collaborateurs} = (\text{nombre de collaborateurs qui quittent l'entreprise après moins d'un an} / \text{nombre de départ sur la même période}) \times 100$$

### 1-4- Taux d'absentéisme

Ils mesurent la fréquence à laquelle les employés ne se présentent pas au travail. Il est calculé comme suit :

$$\text{Taux d'absentéisme} = (\text{nombre de jours d'absence} / \text{nombre de jours ouvrables}) \times 100$$

### Satisfaction des collaborateurs

## **Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance**

---

Les collaborateurs satisfaits sont aussi les plus productifs et moins susceptibles de quitter l'entreprise, réduisant le taux de turnover et les dépenses de recrutement. L'eNPS est une façon de mesurer cette satisfaction ainsi d'autres sondages.

### **1-5- Chiffre d'affaires par collaborateur**

Le chiffre d'affaires par employé peut aider à déterminer si l'effectif de l'entreprise est optimal pour le calculer par an :

**Chiffre d'affaires par collaborateur annuel = chiffre d'affaire annuel / nombre de collaborateurs**

### **1-6- Taux de productivité des collaborateurs**

La fixation des objectifs de rendements individuels dépend de la productivité des collaborateurs, et même pour les objectifs à atteindre par les équipes ou les départements.

La notion d'indicateur RH répond à la nécessité de présenter la fonction RH comme génératrice de valeur ajoutée et comme levier de performance dans l'entreprise.<sup>36</sup>

**Taux de productivité = nombre totale de ventes au cours d'une certaine période / nombre d'employés dans l'entreprise**

## **2. Les indicateurs financiers**

Il s'agit d'un ensemble de ratios utilisés pour connaître la santé financière de l'entreprise.

---

<sup>36</sup> Hamza Fadla, « Indicateur de performance », disponible sur <https://fr.scribd.com/presentation/279419179/PPT-Indicateurs-de-performance/>, Consulté le 06/07/2021 à 18 :20.

## Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance

---

### 2-1- Besoin de fonds de roulement BFR

Il représente les ressources financières dont doit disposer l'entreprise et est dû au décalage des encaissements et ses décaissements.

$$\text{BFR} = \text{actif circulant} - \text{passif circulant}$$

### 2-2- Fonds de roulement FR

Il constitue la partie des capitaux permanents qui ne finance pas les immobilisations, et reste donc disponible pour les besoins d'exploitation.

$$\text{FR} = \text{capitaux permanents} - \text{actifs immobilisés}$$

### 2-3- Trésorerie nette TN

La trésorerie de l'entreprise correspond à la différence entre ses besoins et ses ressources.

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

### 2-4- Le point mort et le seuil de rentabilité

Le seuil de rentabilité est le chiffre d'affaires à réaliser pour que l'entreprise couvre au moins l'ensemble de ses charges (fixes et variables).

$$\text{Seuil de rentabilité} = \frac{\text{charge fixe}}{[(\text{chiffre d'affaire HT} - \text{charges variable}) / \text{chiffre d'affaires HT}] \times 100}$$

$$\text{Point mort} = (\text{seuil de rentabilité} / \text{chiffre d'affaires HT}) \times 360$$

### 2-5- Marge brute

Est le prix de service rendu par le commerçant, elle lui permet d'acquitter ses charges et ses frais généraux.

$$\text{Marge brute} = \text{prix de vente HT} - \text{cout de revient}$$

### 2-6- La rentabilité

Le taux de rentabilité économique traduit l'efficacité de l'entreprise à générer des profits en utilisant l'ensemble des capitaux mise a sa disposition.

$$\text{Taux de rentabilité économique} = \left( \frac{\text{résultat d'exploitation}}{\text{capitaux permanents}} \right) \times 100$$

Le taux de rentabilité financière mesure la rentabilité des capitaux propre, elle intéresse aux actionnaires.

$$\text{Taux de rentabilité financière} = \left( \frac{\text{résultat net comptable}}{\text{capitaux propres}} \right) \times 100$$

### 2-7- La profitabilité

Ce ratio permet de mesurer la profitabilité d'une entreprise en fonction de son volume d'activité.<sup>37</sup>

$$\text{Taux de profitabilité} = \left( \frac{\text{résultat net comptable}}{\text{chiffre d'affaires}} \right) \times 100$$

---

<sup>37</sup> Guillaume Vigneron, « 14 indicateurs de performance RH indispensables », disponible sur <https://inbound.lasuperagence.com/blog/Kpi-indicateurs-rh-recrutement/>, Consulté le 21/07/2021 à 15 :23.

## **Chapitre 02 : Contrôle de gestion et mesure de la performance**

---

### **Conclusion au chapitre**

Ce deuxième chapitre nous a permis de comprendre que le contrôle de gestion est une démarche ou discipline qui assure la performance et sa mesure aussi.

La performance de l'entreprise désigne le degré d'atteint des objectifs et en quelle façon. Tandis que la mesure de performance se fait avec des critères (indicateurs) quantitatifs mais aussi qualitatifs, la patience des indicateurs est essentielle car les indicateurs inappropriés peuvent entraîner une mauvaise analyse des résultats.

Dans le cadre du prochain chapitre que nous avons intitulé « outils de contrôle de gestion », nous allons se penché à l'étude des différents instruments de contrôle de gestion utilisés par les entreprises.

**Chapitre III :**

**Les outils du contrôle de gestion**

## **Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion**

---

### **Introduction :**

Un système de contrôle de gestion est un processus de collecte et d'utilisation de l'information. Il contribue à la réalisation et à la coordination des prévisions et des prises de décisions dans les différentes sections de l'organisation, il agit sur le comportement des personnels.

Ainsi l'objectif principal du contrôle de gestion est de piloter la performance d'une entreprise. Il mesure, analyse les résultats et s'assure qu'ils sont en adéquation avec les objectifs stratégiques et opérationnels de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est l'un des modes de contrôle des organisations qui a évolué en même temps que ces derniers, qui mobilise un certain nombre d'outils et qui peut répondre à des finalités multiples tout en conservant son identité et ses particularités irréductibles qui permettent de l'identifier, il est donc nécessaire qu'il soit équipé d'outils puissants et fiables de collecte et de traitement de l'information.

Dans ce chapitre, nous allons présenter les deux outils du contrôle de gestion, en commençant par le tableau de bord comme premier outil, Ensuite, dans la seconde section, nous allons parler sur la gestion budgétaire.

### **Section 01 : Le tableau de bord**

Le tableau de bord n'est pas une démarche nouvelle. Les entreprises ont l'habitude de mesurer la performance en termes de coût et de productivité ; mais jusqu'aux années 90, dans une approche taylorienne de l'organisation, l'établissement d'un tableau de bord consistait à constater, à échéances fixes, les résultats financiers filtrés par la comptabilité.

Aujourd'hui, les décideurs cherchent à piloter leurs unités, leurs équipes, leurs tâches sur un temps réel, au pilotage de toutes les dimensions de la performance.

### I. Notion de tableau de bord

#### 1. Définition de tableau de bord

Le contrôle et le pilotage du système « entreprise » reposent sur des informations récentes, de toute nature, relatives à toutes les dimensions de la performance de l'entreprise. Or les systèmes d'information comptables ne répondent pas forcément à ces exigences.

La comptabilité financière produit de nombreuses informations sur les réalisations mais les règles comptables présentent des insuffisances qui réduisent la portée des informations :

- Aucun critère d'importance n'est pris en compte ;
- La durée du traitement de l'information (au mieux J+ 30 et souvent plus) interdit des réactions rapides ;
- La présentation des documents ne permet pas une localisation des responsabilités et des performances de chacun ;
- L'information traitée reste essentiellement monétaire et relative aux flux externes.

La comptabilité de gestion permet de juger des performances et d'identifier les responsabilités puisqu'elle traite des flux internes mais elle présente le même défaut de lenteur dans la présentation des résultats du fait de sa forte imprégnation comptable.

C'est pourquoi le contrôle de gestion éprouve le besoin de construire un outil qui réponde mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives : c'est **le tableau de bord**.<sup>38</sup>

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions de tableau de bord, on cite parmi :

Selon ALAZARD Claude et SEPARI Sabine (2004), « Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service.

Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer ». <sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, DCG11 « Contrôle de gestion » 2<sup>éd.</sup> Dunod, Paris, 2010.P551.552.

## Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion

---

Selon EL GADI Abdelhamid « Le tableau de bord est constitué par un ensemble de renseignements judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée ». <sup>40</sup>

Selon BOIX Daniel « un tableau de bord est un outil de pilotage à la disposition d'un responsable et de son équipe, pour prendre des décisions et agir en vue d'atteindre un but qui concourt la réalisation d'objectifs stratégiques, il est composé d'un support d'information et de documentation qui permet de l'exploiter. Il est pour le responsable un outil d'aide au management en trois dimensions :

- Piloter : Définir et donner les orientations d'actions compte tenu des évolutions internes et externes de l'unité de gestion ;
- Animer : Faire partager et suivre les orientations définies par l'équipe dont il a la responsabilité ;
- Organiser : Par son effet miroir, le tableau de bord est un reflet du niveau de performance d'un service. Les indicateurs alertent le responsable sur les domaines problématiques, et peut réfléchir sur les actions qui vont permettre d'atteindre les objectifs de l'entreprise. »<sup>41</sup>

En synthétisant ces définitions, nous pouvons dire que le tableau de bord est un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives.

---

<sup>39</sup> ALAZARD C, SEPARI S, op, cit, P.591.

<sup>40</sup> EL GADI Abdelhamid, « Audit et contrôle de gestion » 2éd. Dunod, Paris, 1996.P.32.

<sup>41</sup> BOIX Daniel, « Le tableau de bord, un dispositif de management »éd. D'organisation, Paris, 2005. P.04-05.

## **Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion**

---

### **2. Rôles d'un tableau de bord**

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

#### **2-1- Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison**

Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord a pour mission de :

- ✓ permettre de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire ;
- ✓ attirer l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnements prévues ;
- ✓ permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

#### **2-2- Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication**

Le tableau de bord utilise des outils de dialogue et de communication pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise parmi ces outils :

- ✓ le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques ;
- ✓ il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises ;
- ✓ le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.
- ✓ en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

#### **2-3- Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision**

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des

## Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion

---

systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influencent sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions. Sa définition relève de la mission du contrôleur de gestion qui devra le négocier avec l'utilisateur. Il répond donc à une triple question :

- l'état du système et son évolution constatée sont-ils normaux, par référence à l'état et à l'évolution souhaitée ?
- les délégations s'exercent-elles dans les conditions d'efficacité désirées ?
- cela va-t-il durer ?

A ce propos (M. LEROY, 2001), souligne que « le tableau de bord constitue le pivot de la gestion prévisionnelle et contrôlée ».

### 2-4- Le tableau de bord est un instrument de comparaison et d'amélioration

Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord doit offrir à son utilisateur la possibilité de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire. C'est un déclencheur d'enquête et de comparaison. En attirant l'attention sur les points importants de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues. Il permet au gestionnaire d'identifier les écarts et prendre ainsi les actions correctives adéquates.

### 2-5- Le tableau de bord est un outil de pilotage et de management

Le tableau de bord est un outil de pilotage puisqu'il permet de définir les actions par rapport aux réalisations et aux objectifs fixés. C'est un instrument d'aide à la réflexion, qui permet d'obtenir une approche globale d'un système, du fait qu'il soit à la base une représentation réduite. C'est un outil de management car il permet de suivre son action en permanence pour pouvoir informer le responsable et son équipe. *Détecter* les points forts et les points faibles et *interpréter les* écarts (Car connaître ses problèmes, c'est aussi, s'engager à les résoudre), et *d'organiser* : c'est-à-dire ; rechercher la meilleure combinaison possible des ressources techniques et humaines. (Opportunités d'amélioration.)<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> ALAZARD C, SEPARI S, op, cit, p.552-553.

### **3. Différents types des tableaux de bord**

En réalité, il existe divers types de tableaux de bord selon le domaine dans lequel on se trouve et qu'on peut ajuster aux différents projets ou services de l'organisation /de l'entreprise. Un tableau de bord peut être ajusté à diverses situations et adapté à plusieurs environnements. Cependant, avant d'établir l'un de ces tableaux, il faut préalablement déterminer les objectifs assignés par l'entreprise et concevoir la méthodologie adéquate pour son élaboration.

Aussi, nous allons présenter les différents types de tableau de bord proposés par les spécialistes de la discipline :

#### **3-1- Tableaux de bord de gestion**

Ce type de tableau affiche les principaux indicateurs que le manager doit savoir maîtriser et lui permettent de piloter l'activité de l'entreprise. L'élaboration de ce document se fait par le chef d'entreprise, le chef de projet ou le directeur administratif et financier.

#### **3-2- Tableaux de bord stratégique**

Outil de pilotage à long terme, également appelé par certains auteurs (Tableau de bord prospectif), ou tableau de bord équilibré (en anglais, Balanced Scorecard ou BSC). Ce type de tableau a pour objectif de traduire le ou les projets du chef d'entreprise en un ensemble cohérent d'indicateurs de performance et de pilotage.

#### **3-3- Tableaux de bord opérationnel**

Outil de pilotage à court terme, il permet de suivre l'avancement des plans d'actions mis en place par le responsable opérationnel, pour atteindre les objectifs de l'entreprise, et de prendre les mesures correctives essentielles.

Ce type de tableau de bord permet de mettre l'opérationnel au service de la stratégie, et ainsi de valider et d'ajuster la stratégie. Dans ce type de tableau, l'indicateur décrit une

## Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion

situation de type qualitatif pour constater des résultats qualitatifs par rapport à des valeurs de référence établies. La collecte des données se fait par simple mesure et comptage.<sup>43</sup>

Parmi ces tableaux de bord de pilotage, nous avons le Tableau de bord budgétaire, le Tableau de bord commercial, le Tableau de bord ressources humaines(social)...etc.

Cependant, il est nécessaire de souligner qu'il n'existe pas de tableau de bord type, mais tous s'appuient sur différents indicateurs. Malgré leurs différences, tous ces tableaux ont pour objectif de suivre la réalisation des objectifs et de prendre des décisions adaptées. A ce propos, (B. FEMINIER .B & D. BOIX, 2003) déclarent dans leurs ouvrages, que le tableau de bord est «un outil destiné au responsable pour lui permettre grâce à des indicateurs présents de manière synthétique de contrôler le fonctionnement de son système en analysant les écarts significatifs afin de prévoir et de décider pour agir ».<sup>44</sup>

### II. Les indicateurs du tableau de bord

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

#### 1. La conception générale

La maquette d'un tableau de bord type fait apparaître quatre zones. Voir tableau n°04.

**Tableau 04 : Illustration d'un tableau de bord**

Tableau de bord du centre			
Paramètres économiques	Résultats	Objectifs	Écarts
Rubrique 1 - Indicateur A - Indicateur B			
Rubrique 2			

Source : Claude Alazard, Sabine Separi « Contrôle de gestion » éd. Dunod, Paris, 2004.P.595.

<sup>43</sup> CLUSIF (Club de la Sécurité des Systèmes d'Information Français), « Démarche de conception d'un tableau de bord qualité appliqué à la sécurité », Juin 1997.P.09.

<sup>44</sup> FEMINIER Bernard, BOIX Daniel, « Le tableau de ord facile, Manager d'équipe »2éd. D'Organisation, Paris, 2003.P.03.

Zone « paramètres économiques » Zone « résultats » Zone « objectifs » Zone « écarts »

- 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 ;
- La zone « résultats réels » : Ces résultats peuvent être présentés par période ou/et cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité :
  - Nombre d'article fabriqués ;
  - Quantités de matières consommées ;
  - Heurs machines ;
  - Effectifs, etc.

Mais aussi des éléments de nature plus quantitative :

- Taux de rebus ;
- Nombre de retours clients ;
- Taux d'individus, etc.

A côté de ces informations sur l'activité figurent souvent des éléments sur les performances financières du centre de responsabilité :

- Des marges et des contributions par produit pour les centres de chiffre d'affaires ;
  - Des montants de charges ou de produits pour le centre de dépenses ;
  - Des résultats intermédiaires (valeur ajoutée, capacité d'autofinancement) pour les centres de profits.
- 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) ;
  - 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.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> ALAZARD C, SEPARI S, op, cit, P.557

### 2. La forme des indicateurs utilisés

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

#### 2-1- Les écarts

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

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

##### ➤ Définition de l'écart

« Différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemple : écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée... » (PCG 1982).  
PCG : Plan Comptable Général.

La comparaison entre les prévisions budgétaires et les réalisations, dégage trois (03) types d'écarts qui sont :

- Écart positif ;
- Écart nul ;
- Écart négatif.

Le contrôle budgétaire tente d'expliquer la raison d'existence de l'écart et ce que l'on peut faire pour remédier à la situation. Les écarts sont souvent qualifiés de favorables (ce qui est généralement une bonne situation) ou de défavorable (ce qui est une mauvaise situation).

Un écart favorable est constaté quand :

- Les produits réels sont supérieurs aux produits budgétés ;
- Les dépenses réelles sont dépassées les dépenses budgétisées.

Un écart défavorable est constaté quand :

- Les produits réels sont inférieurs aux produits budgétés ;

## **Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion**

---

- Les dépenses réelles sont dépassées les dépenses budgétisées.

Le contrôle budgétaire est une comparaison permanente des réels aux prévisions afin de :

- Dégager les écarts et rechercher leurs causes (internes ou externes) et de prendre des actions correctives ;
- Informer les différents niveaux hiérarchiques et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

### **2-2- Les ratios**

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

En règle générale, un ratio respecte les principes suivants :

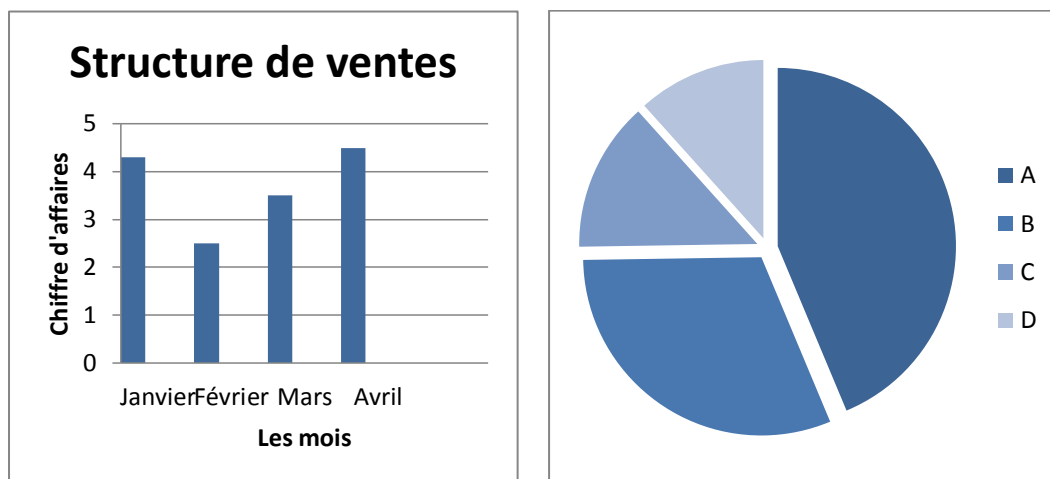
- Un ratio seul n'a pas de signification : C'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;
- Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

La nature des ratios varie selon la dentinaire et son niveau hiérarchique.

### **2-3- Les graphes**

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

Figure 06: Les formes des graphes d'un tableau de bord



A) Histogramme : Structure de ventes des ventes par famille

B) Graphique en « camembert » nature

Source : Claude Alazard, Sabine Separi « Contrôle de gestion » éd. Dunod, Paris, 2010.P.559.

### 2-4- Les clignotants

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

Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs.

Toutes la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

## III. Les indicateurs de la mesure de la performance des entreprises

Les indicateurs ont cherché à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissement la performance à des mesures non financières.

### 1. Définition

Un indicateur est une formation, ou un regroupement d'informations, précis, utile, pertinent pour le gestionnaire, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités divers.

Les fonctions des indicateurs sont multiples :

- Suivi d'une action, d'une activité, d'un processus ;
- Évaluation d'une action ;
- Diagnostic d'une situation, d'un problème ;
- Veille et surveillance d'environnement et de changements.

Les champs d'analyse des indicateurs sont multiples puisque tous les domaines peuvent être mesurés en fonctions des besoins des utilisateurs par des paramètres qui portent sur toutes les variables d'action : rendement, temps, qualité, flux, productivité, taux de marge, stock, sécurité, service, complexité, etc.<sup>46</sup>

### 2. Les indicateurs financiers

La performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (Return On Investment, chiffre d'affaires, résultat...). Le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires. Les données financières et comptables sont alors considérées comme des indicateurs avancés de la performance boursière.

Le tableau de bord financier se rencontre très fréquemment dans les groupes. Il s'inscrit généralement dans le cadre d'un « reporting de gestion » adossé à la structure opérationnel du groupe. Ces tableaux de bord financiers présentent les qualités suivantes :

- Ils sont cohérents avec la pression financière à laquelle sont soumis de nombreux groupe, tenus de publier leurs résultats sur une base trimestrielle;
- Les indicateurs financiers permettent la circulation d'informations standardisées au sein du groupe, ce qui facilite les comparaisons entre filiales.

---

<sup>46</sup> ALAZARD C, SEPARI S, op, cit, P.558\_559.

Mais le tableau de bord financier présente également de sérieuses faiblesses qui sont :

- Un sous dimensionnement du pilotage opérationnel : en effet, le tableau de bord financier sert les besoins d'informations de la direction générale, au déterminent des entités locales. Or il devrait avoir dans une entreprise, autant outils de pilotage que de niveaux de responsabilité ;
- Une absence de déclinaison des indicateurs globaux ;
- Une information tardive et peu ciblée.

### 3. Les indicateurs non financiers

Les indicateurs financiers étant sujets à critiquer et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposés de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers. Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le balancedscorecard.

#### 3-1- Définition de balancedscorecard (Tableau de bord perspectif)

Le balancedscorecard revendique une nouvelle philosophie de pilotage, dépassant les seuls indicateurs financiers pour mettre véritablement en ligne le contrôle de gestion avec la stratégie d'une part et l'opérationnel d'autre part. Un bon système de pilotage, devrait faire apparaître les axes stratégiques et sélectionner les axes et les indicateurs les plus pertinents en faisant une large place à la qualité, aux délais, à la valeur perçue par le client, à l'amélioration des processus internes.<sup>47</sup>

La méthode de confection du balancedscorecard diverge de celle du tableau de bord classique. Là où le tableau de bord classique laisse une place prépondérante à l'adaptation aux conditions particulières de l'entreprise, le balancedscorecard prescrit quatre axes majeurs d'analyse.

Selon (Kaplan R, Norton D) ont souligné également que le BSC est « une méthode éprouvée qui s'inscrit au-delà des modes pour traduire les choix stratégiques de manière claire et cohérente pour tous ». Le (BSC) est un système de mesure de la performance équilibré : entre indicateurs financiers et non financiers ; entre court terme et long terme et entre indicateurs intermédiaires et mesures des résultats.

---

<sup>47</sup> BERLAND Nicolas, « Mesurer et piloter la performance »2009, E-book, [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr), consulté le 25/06/2021 à 19 :05.

### 3-2- Les axes de balancedscorecard

Le balancedscorecard repose sur la définition de quatre axes stratégiques tels qu'illustre :

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

- **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 ;
- **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) ;

## **Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion**

---

- 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.

Le tableau de bord est un outil qui répondre aux besoins d'un pilotage rapide et qui aide aux décisions de l'entreprise, et pour préparer cette dernière à exploiter les atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontrera à l'avenir dont on a besoin d'un autre outil qui est la gestion budgétaire qu'on va traiter dans la prochaine section.

### **Section 02 : La gestion budgétaire**

Il est important pour l'efficacité de l'entreprise et la qualité de sa gestion, de trouver la meilleure complémentarité et cohérence entre les outils utilisés pour faciliter le pilotage de sa performance. La gestion budgétaire qui est au centre de la fonction du contrôle de gestion, est un outil de gestion qui sert à planifier les activités de l'entreprise, elle présente la traduction annuelle chiffrée des décisions prises par les dirigeants. Malgré les critiques dont elle fait l'objet, la gestion budgétaire constitue toujours la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par l'entreprise.

Avant d'entamer dans la présentation de l'outil de contrôle de gestion « la gestion budgétaire » il est nécessaire de définir la notion de « budget ».

#### **➤ Le budget :**

C'est une estimation de tous les revenus et dépenses à un an, établi avant le début de l'exercice (à la fin de l'année précédente). Un budget sert à anticiper, déléguer, contrôler. Il traduit l'engagement d'un responsable à atteindre des objectifs avec les moyens mis à sa disposition.<sup>48</sup>

Il est au cœur de l'entreprise, c'est un exercice qui demande des compétences en négociation. L'objectif du budget est d'obliger chacun à réfléchir à l'avenir de son centre et à l'avenir de l'entreprise.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> HONORAT Philippe, « Le budget facile pour les managers », 2<sup>éd.</sup> Groupe Eyrolles, Paris, 2005-2009.P.01

<sup>49</sup> HONORAT Ph, idem, P.18

### I. Notion de gestion budgétaire

#### 1. Définition de gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un mode de pilotage à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées majoritairement financiers : les budgets. Périodiquement, les réalisations sont confrontées aux prévisions et permettent la mise en évidence d'écarts qui conduisent à des actions correctives qui doivent permettre de modifier le réel pour qu'il soit conforme aux prévisions.<sup>50</sup>

La gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programme d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables » (PCG 1982).

Cette modalité de gestion prévisionnelle se traduit par :

- La définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;
- une organisation permettant la prévision, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- la participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception).<sup>51</sup>

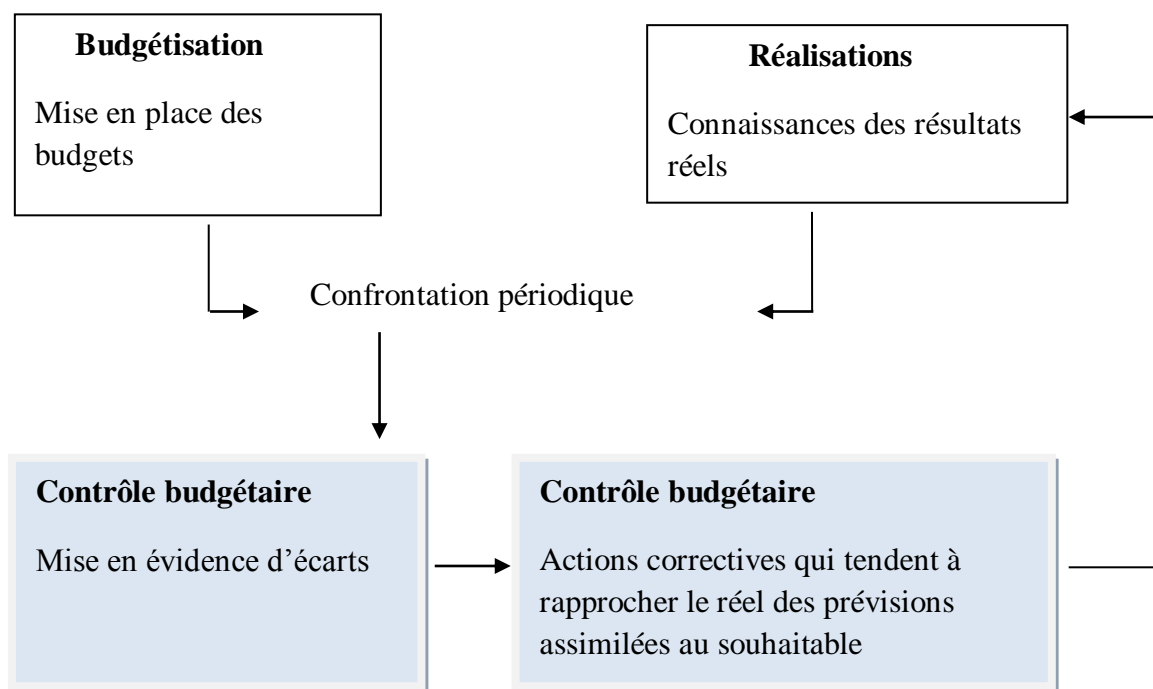
Cette gestion s'appuie sur un mode de pilotage de type boucle fermé avec rétroaction, à savoir :

---

<sup>50</sup> ALAZARD C, SEPARI S, op, cit, P.224.

<sup>51</sup> DORIATH Brigitte, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5<sup>éd.</sup> Dunod, Paris, 2008.P.01.

Figure 07 : Illustration de la gestion budgétaire



Source : Claude Alazard et Sabine Sépari, « Contrôle de gestion, Manuel et applications », 2em éd, DUNOD, Paris, 2010, p225.

### 2. Acteurs impliqués dans la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est menée par des acteurs différents selon leur position dans la hiérarchie : la direction générale, le contrôleur de gestion et les responsables des centres de responsabilité.

#### 2-1- Direction générale

La direction générale intervient lors de l'élaboration des budgets en amont et en aval comme suit :

- ✓ En amont du budget : Dans toute entreprise la planification stratégique permet de cerner les objectifs de l'entreprise à long terme, or la planification opérationnelle à moyen terme permet d'inscrire le budget à venir dans les perspectives à long et

## **Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion**

---

moyen terme. La direction générale fixe l'objectif pour l'année à venir et formule les hypothèses et prévisions sur l'environnement de l'entreprise ;

- ✓ En aval du budget : La direction générale doit procéder à la validation du budget avant son exécution. Lors de la phase d'exécution, elle développe une stratégie de suivi et de contrôle à travers les outils du contrôle budgétaire.

### **2-2- Contrôleur de gestion**

Le contrôleur de gestion est un acteur central dans le processus budgétaire, il intervient au niveau de la conception et de l'animation des budgets, il rédige le manuel d'utilisation et les procédures qui aideront les responsables à produire les réponses demandées.

Le contrôleur de gestion est un traducteur qui donne du sens aux exigences de la direction et fait comprendre à la direction les contraintes du terrain. On peut faire du contrôle de gestion sans avoir de contrôleur en titre. Le travail du contrôle de gestion consiste à aider les opérationnels à mettre en place leur système de contrôle. La bonne gestion consiste à développer l'autocontrôle. Le contrôle de gestion a un travail de pédagogie important à faire pour relier les objectifs de chacun aux objectifs stratégiques. Il joue les intermédiaires entre les opérationnels qui raisonnent en termes concrets et la direction qui manie les concepts financiers.

Il montre en quoi les prises de décision, même modestes, engagent l'avenir de l'entreprise. Il doit ainsi mesurer la performance en termes opérationnels et financiers. Tout le monde doit faire du contrôle de gestion mais le contrôleur a un rôle à part. Il a une vision plus globale à la fois dans l'espace il doit connaître l'ensemble de l'entité, et dans le temps il est l'historique des principales données de l'entreprise.<sup>52</sup>

### **3. Responsables des centres de responsabilité**

Les responsables des centres de responsabilité interviennent dans la phase d'élaboration, ils sont chargés de déterminer les objectifs de leurs centres de responsabilités et les actions à entreprendre pour les atteindre, ainsi que les ressources nécessaires pour les réaliser. D'après SELMER « les responsable des centres de responsabilité budgétaire jouent un rôle important dans l'élaboration du budget. Ils sont les acteurs qui sont au quotidien en relation

---

<sup>52</sup> HONORAT PH, op, cit, P.19.

## Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion

---

avec les réalités du terrain. Ils distillent à la direction générale et les autres acteurs des informations pertinentes sur les réalités du marché ».

- **Les principes budgétaires :**

- ✓ **L'annualité :** le budget est annuel c'est-à-dire il est autorisé chaque année et pour l'année seulement. Cependant des aménagements au principe sont admis, il s'agit des autorisations aux remaniements budgétaires ; c'est une décision modificative du document budgétaire qui ne peut être autorisée que par le conseil d'administration, autorisation délibérative.
- ✓ **Spécialité :** ce principe indique comment les crédits budgétaires doivent être utilisés, il précise l'objet, la nature ou la distinction des dépenses. Il signifie que les crédits doivent être subdivisés en unités relativement précises et affectés à des dépenses.
- ✓ **L'universalité :** ce principe est la conjonction de deux règles à savoir : la non affectation ainsi que le non compensation :
  - **Le non affectation :** qui signifie qu'une recette particulière ne peut être attribuée qu'une dépense précise, le bloc des dépenses et celui des recettes sont distincts.
  - **La non compensation :** elle défend l'opération d'une compensation entre les dépenses et les recettes : c'est-à-dire pour une opération donnée de ne faire apparaître qu'un solde, ce principe se traduit au niveau comptable par l'unicité de caisse et l'unicité de trésorerie.
- ✓ **L'unité budgétaire :** selon ce principe les recettes et dépenses doivent apparaître dans un document unique.
- ✓ **L'équilibre budgétaire :** ce principe exige que dans l'élaboration des budgets, le montant global des dépenses égal au montant des recettes ; l'équilibre doit être réelle c'est-à-dire que les dépenses ne doivent pas être sous-évalués et les recettes ne doivent pas être surévaluées. A cet effet les prévisions doivent être sincères.

### 4. Les objectifs de la gestion budgétaire

- Assurer une certaine sécurité à court terme et améliorer la rentabilité en augmentant le Profit par le processus du contrôle entre les réalisations et les prévisions ;
- Inciter et engager ses acteurs à prendre leur responsabilité ;
- La recherche de responsabilités sur les écarts prévisions-réalisations constatés ;
- Avoir une ouverture d'esprit vers le dialogue, la négociation et la formation;
- La remise en cause des prévisions et la révision des moyens ;
- Améliorer les performances de l'entreprise.

### 5. Les rôles de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire procure un certain nombre d'avantage pour les entreprises qui sont :

- Elle est un instrument d'appréciation chiffré et exempt de passion des responsables chargés d'atteindre un objectif défini ;
- L'utilisation économique des moyens de production grâce au contrôle qu'elle provoque ;
- Elle contrainte la direction à étudier et à programmer, en vue de l'utilisation la plus économique de la main d'œuvres, des matières et des sources des dépenses ;
- déterminer en avance et pour quel montant le financement est nécessaire tout en permettant de régler le volume des dépense dans les limites des recettes ;
- prévoir les entrées et les sorties ;
- Elle prévient le gaspillage car elle contrôle les dépenses en fonction de leur but défini et en conformité avec les autorisations données en décentralisant la décision.

### II. La démarche budgétaire

La prise de décision dans un environnement incertain nécessite de connaître la situation actuelle et passée de l'entreprise, mais aussi d'anticiper la situation future (conjoncture, concurrence, etc.).<sup>53</sup>

Les dirigeants cherchent à s'adapter rapidement aux contraintes et opportunités, en plaçant la stratégie et la démarche budgétaire au centre de leurs actions.

Les prévisions que l'entreprise est amenée à réaliser (sur ses ventes, ses coûts...) se formalisent par l'établissement de budgets. la démarche budgétaire est avant tout prévisionnelle, elle consiste à traduire les décisions prise par la direction (objectifs, moyens) sous forme de plans d'action.<sup>54</sup>

#### 1. Les différentes phases de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de gestion, nécessite de suivre un raisonnement fonctionnel qui comporte essentiellement trois grandes phases :

- **La phase d'analyse** consiste à établir des prévisions et à les chiffrer. **La prévision** s'appuie sur des données externe ou interne;
- **La phase d'action** (exécution des budgets)ou **budgetisation** consiste et à élaborer différentes budgets ;
- La phase du **contrôle budgétaire** compare les valeurs réelles à celles qui ont été prévues et dégage les écarts significatifs, cette phase conduit à des ajustements éventuels.<sup>55</sup>

##### 1-1- La prévision

La prévision budgétaire est « un processus itératif qui conduit l'ensemble de l'entreprise à la cohérence et à la sécurité (prévisions probabilistes)». C'est l'étape de base de la construction du budget. Elle doit être l'expression chiffrée ou non d'une politique, d'un choix, d'un engagement ou d'un enjeu sur l'avenir. La démarche prévisionnelle s'articule autour de deux

---

<sup>53</sup> CANTALBoitel, CARAU Thérèse, DAVID Chasseraud, « Comptabilité et finance d'entreprise », éd, Bréal, paris 2006, P277.

<sup>54</sup> DHENIN Fr, op, cit, p268.

<sup>55</sup> CANTALB, CARAU Th, DAVID Ch, op, cit, p277.

## **Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion**

---

grands axes à savoir : la fixation des objectifs de l'entreprise et l'établissement des prévisions en utilisant les différentes techniques de prévision.

### **1-2- Fixation des objectifs de l'entreprise**

La gestion budgétaire, comme étant une gestion prévisionnelle à court terme, cette phase de fixation des objectifs oriente tout le travail budgétaire des opérationnels et l'activité de l'entreprise pour l'année à venir.

On peut citer quelques objectifs :

- ✓ objectif financier : c'est la rentabilité des capitaux propre, rentabilité des capitaux investis, marge brute d'exploitation, cash-flow ;
- ✓ objectifs commerciaux : part de marché, montant du chiffre d'affaires, volume des Ventes.

Les objectifs financiers sont fréquemment fixés par référence aux derniers résultats connus de l'entreprise, expriment une mesure de la création de richesses de l'entreprise.

## **2. Les différentes techniques de prévision**

La prévision c'est le point de départ des outils de gestion, chaque centre de responsabilité établit ses prévisions quantitatives à court terme, pour « élaborer tous les budgets et leur articulation, il est nécessaire, en amont, d'établir des prévisions d'activité, de vente et de production tous les éléments de coûts grâce à des techniques et des modèles qui représentent les choix de gestion de l'entreprise »<sup>56</sup>. Dans cette partie, nous présentant seulement trois éléments essentiels qui sont : prévisions de vente, de production et d'approvisionnements.

### **2-1- Les prévisions des ventes**

La prévision des ventes «est l'étude et le chiffrage du marché potentiel auquel peut avoir accès l'entreprise ainsi que la part qu'elle peut en récupérer ». Elle conditionne l'ensemble de la construction budgétaire. Elles doivent être un point de repère en vue de délivrer, dans le court terme, la stratégie voulue sur le long terme. Les mathématiques et les statistiques en particulier sont une aide précieuse pour l'élaboration du programme puis le budget des ventes.

---

<sup>56</sup> ALAZARD C, SEPARI S, op, cit, p257

## **Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion**

---

Il existe de nombreuses techniques de prévision des ventes existant qui n'ont pas toutes les mêmes objectifs :

- Les études de marché, les abonnements à des panels, les marché tests sont des méthodes qui permettent de connaître au mieux la demande de produit et le marche potentiel de l'entreprise ;
- Les méthodes d'extrapolation, des coefficients saisonniers, les interrogations de la force de vente de l'entreprise permettent elles de déterminer l'évolution des ventes du produit dans le futur.

### **2-2- Les prévisions de production**

Le programme de production a pour objectif de définir pour l'exercice budgétaire et dans des conditions optimales les rythmes de production compte tenu de prévisions de vente et contraintes de gestion de stocks. Il prend aussi en compte les contraintes techniques du système productif : capacité productives effectifs, qualification de la main d'œuvre. Il permet de vérifier la cohérence entre budget des ventes, de production et les stocks.

Le budget de production établit dans le cadre de l'exercice budgétaire, la prévision valorisée des moyens mis en œuvre (matières, main d'œuvre, centres de frais)<sup>57</sup>. Il traduit en fonction de programme de production et de standard techniques les quantités de facteurs mis en œuvre.

Le programme des ventes définit a priori le programme de production.

### **2-3- Les prévisions d'approvisionnement**

Pour les matières et produits stockés, il faut prévoir les approvisionnements nécessaires en fonction des modes de gestion des stocks retenus par l'entreprise ainsi que des hypothèses quant au niveau des consommations.

La gestion prévisionnelle des approvisionnements répond à un double objectif :

- Minimiser les coûts liés aux stocks et aux approvisionnements (recherche d'un stock minimum ;

---

<sup>57</sup> DORIATH B, op, cit, p.13 et 14.

## Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion

---

- Assurer la sécurité des approvisionnements afin d'éviter la rupture (recherche d'un stock suffisant).<sup>58</sup>

Le budget d'approvisionnement nécessite que l'entreprise soit déterminée quelles références étaient précisément suivies, quelle en serait la consommation attendue sur l'année et quel type de gestion de stock serait pratiqué : gestion calendaire ou gestion à point de commande.

### 3. La budgétisation (L'élaboration des budgets)

Les pratiques de constitution des budgets diffèrent, selon les modes de gestion des entreprises. Sont distingués :

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

La procédure budgétaire est longue, principalement dans le cas de budgets négociés. En effet :

- les premières directives relatives à l'exercice N sont formulées par la direction générale dès le début du second semestre N-1 et communiquées aux responsables budgétaires ;
- une proposition de budget est élaborée par chaque responsable courant septembre octobre N-1 et remonte au contrôle de gestion ;
- la consolidation des différents budgets et leur nécessaire cohérence obligent à des navettes avant d'en arrêter la version définitive.

Certaines règles sont, en général, à respecter quelles que soient les pratiques d'élaboration :

- les budgets de l'année N doivent être établis en N-1 et impérativement approuvés avant le début de l'année N ;
- un réajustement des budgets est souhaitable dès février de l'année N.

---

<sup>58</sup> DORIATH B, op, cit, p.28.

## **Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion**

---

Pour un exercice donné, les budgets doivent envisager :

- les activités d'exploitation de l'entreprise c'est-à-dire les niveaux des ventes et de la production, ainsi que les moyens humains à mettre en œuvre ;
- les conséquences monétaires de ces choix ;
- les incidences de décisions de moyen terme comme les opérations de financement ou d'investissement décidées en comité de direction.

Les budgets sont élaborés par fonction :

- le niveau des ventes souhaitables et prévues au budget doit être ajusté à la capacité réelle installée de production : cet ajustement définit les budgets de vente et de production aussi appelés Budgets déterminants ;
- ces plans d'actions acceptés, tous les autres budgets de fonctionnement des différents services peuvent être chiffrés : ce sont des budgets dépendants ;
- les impacts de toutes ces décisions en termes de profitabilité (compte de résultat prévisionnel) et en termes de patrimoine (Bilan prévisionnel) se retrouvent dans les documents de synthèse prévisionnels.

Pour être un mode de pilotage pertinent, la gestion budgétaire ne doit pas se contenter d'élaborer des prévisions chiffrées. Il faut transformer ces prévisions en « normes de fonctionnement souhaité » et faire en sorte que le réel soit le plus conforme possible aux prévisions. C'est pourquoi il faut lui adjoindre un contrôle budgétaire.

### **4. Le contrôle budgétaire**

Le contrôle budgétaire est la troisième étape de la gestion budgétaire après la prévision et la budgétisation, alors pour participer au système de pilotage de la performance, le contrôle de gestion s'appuie sur le contrôle budgétaire qui permet de comparer les réalisations avec les prévisions, déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices dans le but de rapprocher le résultat attendu. Aussi, étant un outil de vérification, il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.

#### **4-1- Définition de contrôle budgétaire**

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

## **Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion**

---

- de rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts ;
- d'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- d'apprécier l'activité des responsables budgétaires. »

Le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire est une confrontation périodique, de manière détaillée et approfondie, entre les données préétablies en l'occurrence les budgets, et les réalisations effectives en vue de mettre en évidence des écarts qui doivent susciter des actions correctives.

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions.

### **4-2- Les conditions d'efficacité de contrôle budgétaire**

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

- définir les centres de responsabilités en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilité, en particulier en définissant clairement les modalités de cessions entre les centres ;
- décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme ;
- mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

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

### **4-3- Le rôle du contrôle budgétaire**

Système de pilotage à court terme, la gestion budgétaire joue :

- un rôle de coordination des différents sous-systèmes puisque le réseau des budgets s'étend à tous les aspects de l'entreprise, tant commercial, productif, que financier. Il permet une consolidation des actions chiffrées dans le budget général et la présentation de documents de synthèse prévisionnels cohérents avec le plan opérationnel ;

## **Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion**

---

- un rôle de simulation rendu possible par l'informatisation des procédures d'élaboration des budgets, qui permet de tester plusieurs hypothèses de budgétisation. Cet aspect revêt de plus en plus d'importance face à l'incertitude et à la complexité des marchés actuels. L'informatique permet une gestion prévisionnelle en temps réel et un réajustement possible des budgets en cas de besoin.

La gestion budgétaire ne remplira ces rôles que dans la mesure où le réseau des budgets couvre toute l'activité de l'entreprise et respecte l'interaction existante entre les sous-ensembles qui la constituent.<sup>59</sup>

### **III. Intérêt et limites de la gestion budgétaire**

#### **1. Intérêt de la gestion budgétaire**

- La démarche de la prévision budgétaire permet une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise ;
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels ;
- Elle force à la coordination des actions.

#### **2. Limites de la gestion budgétaire**

- 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 ;
- La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel ;
- Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux « responsables ». La gestion budgétaire devient alors source d'inertie et non de créativité ;
- À l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des « féodalités », lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global ;

---

<sup>59</sup> ALAZARD C, SEPARI S, p225, 226,228.

## **Chapitre 03 : Les outils de contrôle de gestion**

---

- 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.<sup>60</sup>

### **Conclusion au chapitre**

Dans ce chapitre, nous avons identifiés deux outils de contrôle de gestion ainsi que leurs rôles. Parmi ces outils, nous avons mis en exergue le tableau de bord qui est un outil essentiel permettant de prendre les décisions, facilitant le pilotage et mesure de performance, il se focalise sur les points clé de gestion et associe des indicateurs financière et non financière.

Le deuxième outil est la gestion budgétaire qui permet de vérifier les budgets et de comparer périodiquement les prévisions avec les réalisations ainsi que la détermination des écarts et leurs analyses.

Dans le chapitre suivant nous essayerons de présenter l'entreprise ELECTRO/INDUSTRIE AZAZGA et nous allons étudier les indicateurs d'évaluation de performance de la fonction commerciale au sein de l'entreprise.

---

<sup>60</sup>DORIATH B, idem, p03

**Chapitre IV :**

**Le contrôle de gestion appliqué à la fonction  
commerciale au sein de l'entreprise publique  
économique (EPE) ELECTRO/INDUSTREI**

## **Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL**

---

### **Introduction :**

Certaines entreprises intègrent en elles une cellule de contrôle de gestion pour qu'elles leur viennent en aide pour planifier leur avenir et s'assurer du bon fonctionnement des processus mises en place. Dans ce nouveau chapitre, nous essayerons d'aborder le travail fait par le contrôleur de gestion au sein de l'EI.

Les différentes notions et explications théoriques développées dans les chapitres précédents nécessitent une illustration par un cas pratique, notamment la réalisation d'une mission d'essai d'évaluation des procédures de contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein d'une entreprise.

Le choix du lieu de notre stage pratique est motivé par le fait qu'Electro-Industries est une entreprise industrielle spécialisée dans la fabrication et la commercialisation des transformateurs de distributions et les moteurs électriques, occupant une place importante sur le marché national.

Ainsi, ce troisième chapitre sera présenté en deux sections, la première sera consacrée à la prise de connaissance générale de l'entreprise Electro-industries, quant à la deuxième, elle sera consacrée sur l'application de tableau de bord et les indicateurs d'évaluations de la performance commerciale à ELECTRO/INDUSTRIE.

### **Section 01 : Présentation générale de l'entreprise ÉLECTRO/INDUSTRIE**

L'Électro-industrie est une entreprise publique économique (EPE) et société par action (SPA) au capital de 4.753.000.000 DA spécialisée dans la fabrication et la commercialisation des transformateurs de distribution et de moteurs électriques monophasés et triphasés. Elle est implantée dans une zone agricole de 39.5 hectares, située sur la route nationale n°12, distance de 30KM du chef-lieu de la wilaya de Tizi-Ouzou et de 08KM du chef-lieu de la daïra d'AZAZGA.

### **I. Présentation de l'Électro-Industries**

Électro-industries est issue de la réorganisation du secteur industriel opérée en Algérie entre 1980 et 2000 qui a conduit en 1999 à la restructuration de l'ancienne ENEL (entreprise Nationale des Industries Électrotechniques) en un certain nombre d'EPE/SPA, parmi lesquelles figure Electro-industrie. Cette dernière est spécialisée dans la fabrication et commercialisation des transformateurs et moteurs électriques, destinés essentiellement au marché local.

L'usine a été réalisée dans le cadre d'un contrat produit en main avec des partenaires allemands, en l'occurrence, SIEMENS pour le produit et FRITZ WERNER pour l'engineering et la construction, l'infrastructure est réalisée par les entreprises algériennes ECOTEC, COSIDER et BATIMETAL.

L'entreprise ENEL a deux principales unités de production. La première unité (transformateur) a commencé la production en 1985. La deuxième unité (moteur/alternateur) a commencé la production en 1986. Ces produits sont fabriqués sous la licence SIEMENS jusqu'en 1992.

#### **1. L'évolution et capacité de production**

L'électro-industrie emploie un effectif de 824 travailleurs dont :

- ✓ 16% de cadres ;
- ✓ 33% de maîtrise ;
- ✓ 50% de l'exécution.

La capacité de production de l'entreprise est :

- ✓ Transformateurs : 5000 unités/an ;
- ✓ Moteurs : 50000 unités/an ;

## **Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL**

---

✓ Alternateurs : 2000 unités/an.

La production actuelle de l'Électro-Industries est écoulee sur le marché Algérien avec un chiffre d'affaires de 1.8 milliards de dinars en moyenne chaque année.

La capacité de production de transformateurs d'Electro-industries couvre les besoins du marché à 70% environ et la vente de moteurs représente 30% environ de la capacité de production de l'entreprise.

En matière de qualité, l'Électro-Industries dispose de ses propres laboratoires d'essais et de mesure pour ses produits ainsi que pour le contrôle des principaux matériaux utilisés dans sa fabrication.

L'entreprise a procédé à la mise en place de son système qualité en 2002 et a été certifiée par QMI Canada le 24.07.2004, ISO 9001 version 2000.

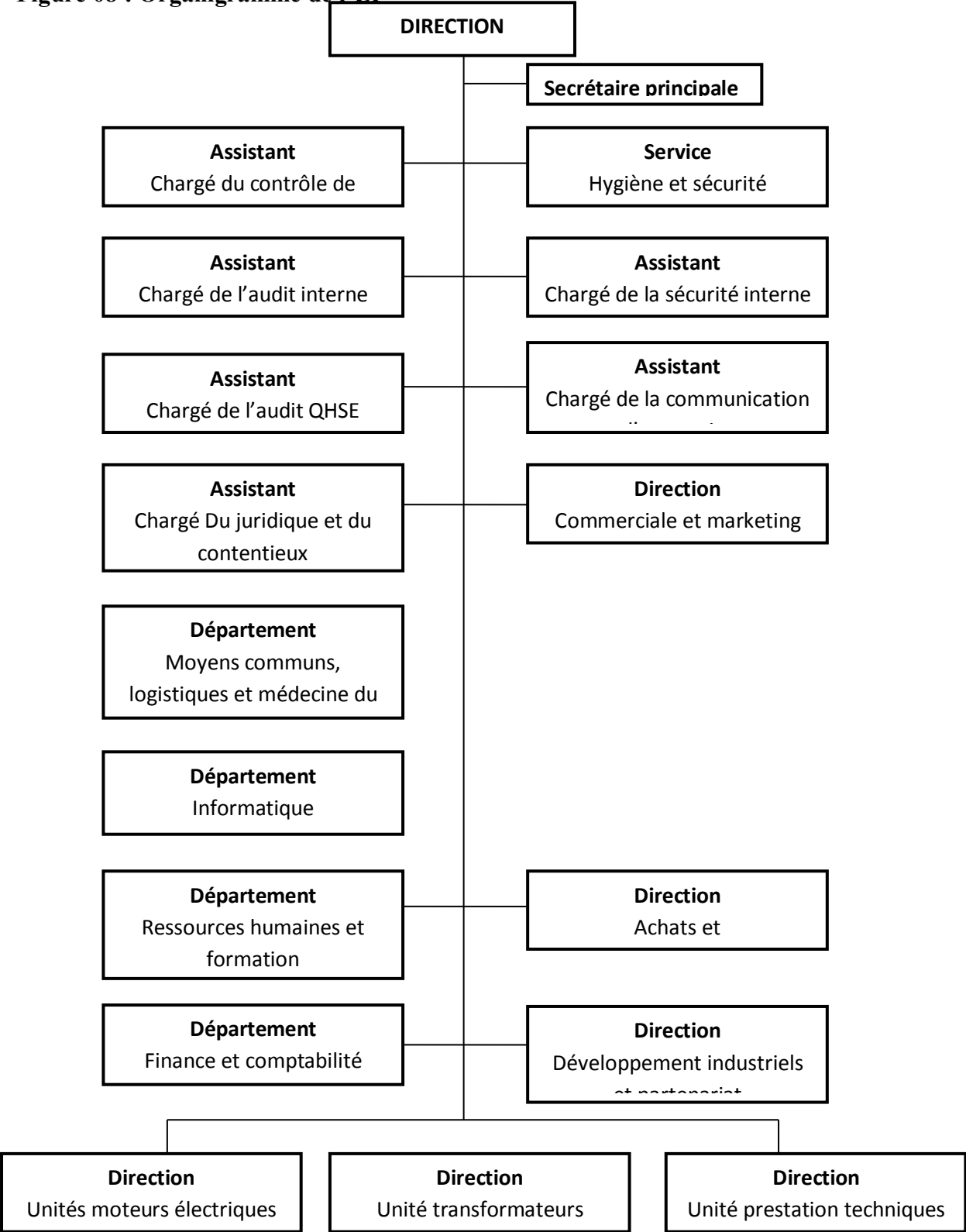
### **2. Les structures organisationnelles de l'Electro-industrie**

Les structures organisationnelles de l'EI sont représentées par l'organigramme ci-dessus.

Cet organigramme est de type fonctionnel avec domination des liens hiérarchiques verticaux. (Voir figure n° 10).

**Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL**

**Figure 08 : Organigramme de l'EI**



Source : Document interne de l'entreprise.

## **Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL**

---

### **3. Activités de l'Électro-Industries**

Les produits fabriqués par « E.I » sont réalisés et contrôlés suivant les normes DIN/VDE (institut allemand des normes/ group allemand d'électricité) et sont conformes aux normes internationales et recommandations européennes (CEI).

En effet, toute la production de l'Électro-industrie est destinée essentiellement au marché local. Elle détient une part de marché importante qui atteint les 70%.

L'entreprise Electro-industrie est divisée en trois (03) unités de production : unité de fabrication des moteurs électriques, unité de fabrication des transformateurs et l'unité prestations techniques.

#### **3-1- Unité de fabrication des transformateurs**

Les transformateurs MT/BT fabriqués par Electro-industrie Azazga sont destinés à la distribution de l'électricité à basse tension.

Les transformateurs d'Électro-industrie sont conformes en tous points aux recommandations de la CEI 60076, ainsi qu'à celles de la VDE 0532. Ils sont triphasés, du type extérieur et intérieur, respirant ou étanches à remplissage total avec bornes embrochables ou en porcelaines.

Les transformateurs sont de type immergé dans un diélectrique caloporteur minéral régi par la norme en CEI 60296 à refroidissement de type ONAN. La partie active est composée de deux enroulements MT et BT de forme cylindrique en cuivre électrolytique disposés concentriquement et montés sur un circuit magnétique de tôles à grains orientés et conçue pour un service continu à une fréquence de 50 HZ pour une altitude et une température ambiante ne dépassant 1000 m et 40°C.

L'entreprise Electro-industrie a une capacité théorique de production des transformateurs de 5000 U/an.

#### **3-2 Unité de fabrication des moteurs électriques**

## **Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL**

---

Les moteurs électriques, basses tensions (BT), fabriqués par Electro-industrie sont du type asynchrone triphasé à une ou à deux vitesses. Ces moteurs sont monophasés à deux condensateurs (démarrage et permanent). Ils sont de construction fermée, à carcasse ventilée, en alliage d'aluminium et en fonte. Les rotors sont en court circuit à simple et double cages d'écureuil, en aluminium pur (99,95%) pour les petites et moyennes puissances et en barres de cuivre et alliage de cuivre pour les grandes puissances.

L'entreprise Electro-industrie a une capacité théorique de production des moteurs de 60 000 U/an.

### **3-3- Unité prestations techniques**

Electro-industrie met à disposition des entreprises une large gamme de prestations techniques telles que la réalisation de pièces et accessoires par injection aluminium, l'usinage, les analyses physiques et chimiques, le traitement thermique etc.

L'unité prestation technique dispose d'une longue expérience et d'un personnel qualifié afin de répondre à toutes exigences des clients.

## **II. Gamme de production**

### **1. Pour les transformateurs**

- ✓ Puissance 50 à 2000 KVA ;
- ✓ Tension usuelle en moyen tension 5.5 – 10 et 30 KV ;
- ✓ Tension usuelle en basse tension 400 V.

La capacité théorique de production de l'unité de transformateur est de 5000 unités/an mais l'entreprise n'a produit que 3455 unités en 2017, soit un taux réel de 69%.

Le tableau suivant montre l'évolution de la production de l'unité transformatrice pour les deux années 2017 et 2018 et sa comparaison à la capacité théorique.

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

---

**Tableau 05 : Évolution de la production de l'unité transformateur pour les années 2017 et 2018**

U= Pièces			
2017		2018	
Production	Taux %	Production	Taux %
3454	69 %	3247	65 %

Source : Document interne d'Electro-industries intitulé « Présentation de l'entreprise »

Nous constatons à travers ce tableau que la production des transformateurs est en baisse d'année par année. En effet, en 2017, l'unité a produit été de 3454 pièces soit 69% seulement de sa capacité réelle; en 2018, la production a encore baissée jusqu'à 3247 pièces soit 65% de sa capacité réelle. Les causes de ceci nous obligent à remonter à la période 2013 pour mieux expliquer cette dégringolade de la production de transformateurs.

### ➤ PÉRIODE 2013/2014/2015/2016/2017/2018/2019 et 2020

- En 2013, l'entreprise était le seul sur le marché à vendre des transformateurs électriques, elle avait le monopole du marché sur ce produit.
- En 2014, les attentes de l'entreprise en terme de chiffre d'affaires ont pris un coup sur la tête du retrait (le non renouvellement du contrat de vente qui les liés à (SONELGAZ). SONELGAZ a lancé un appel d'offre national et international qui fut décroché par un fournisseur étranger (ESPAGNOL) de ce fait, la production d'ENEL destinée à SONELGAZ de 2014 est restée dans les stocks (inventu).
- En 2015, l'entreprise décide de maintenir son niveau de production même avec le phénomène de crise qui lui menace, et c'est ainsi que les dirigeants ont pris la décision d'adresser des courriers à l'Etat qui a répondu favorablement à leur détresse. SONELGAZ a acheté les produits stockés par l'entreprise pour 2014 et 2015, ce qui permet à l'entreprise de réaliser une vente record. Les stocks de l'entreprise sont à niveau vides (stock totalement vendu) ;

## **Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL**

---

- L'année 2016 s'annonce plutôt périlleuse, marquant le départ définitif du client principal. Les dirigeants doivent trouver de nouveaux clients pour écouler leur production et pour cela, il va falloir instaurer quelques modifications dans la technique d'attraction de la clientèle. 2016, marque un nouvel air pour l'entreprise ; le départ définitif de SONELGAZ n'a aucun effet sur le niveau de production de l'entreprise ; elle maintient son niveau de production mais l'ennui à ce niveau est qu'elle vend moins ; elle décide alors de :
  - ✓ revoir sa politique de prix (vente à la baisse) ;
  - ✓ la création d'une direction commerciale et marketing.

Ces différentes initiatives ne donnent pas de fruit tout suite, il y a un sur-stockage de produits finis en entreprise.

- En 2017, la production de transformateur est effective ; la première moitié d'année (premier semestre : du 1er/01 au 30/06) est marquée par des ventes minime, ce qui est la cause d'un nombre important de produit fini resté invendu ; suite à cela, l'Etat obligée de prendre des mesures pour corriger ce déséquilibre, alors il (Etat) prend la décision d'arrêter l'importation des produits de l'étranger ; il encourage la consommation des produits locaux ce qui impacte positivement sur le niveau des ventes des transformateurs (augmente les ventes locaux) ; on note qu'il existe toujours dans les stocks de produits finis en entreprise.
- En 2018, cette année est marquée par une rupture de stock de matière première ce qui a ralenti la production de trois mois. La cause de cette rupture est le changement d'habitude des consommateurs ; ces derniers exigent le passage de l'embrochables à la céramique.

L'entreprise ne pouvant pas malheureusement rattraper ce retard, elle voit sa production annuelle diminuée. Le bon côté est qu'elle enregistre une augmentation des ventes. Le passage à la céramique n'a pas que de bons côtés, le stock de produits finis embrochables de 2017 est inspiré sur le marché.

- En 2019, cette année a marqué une freine de production à cause de la situation du pays « le Hirak », ce qui a mené à voir un stock invendable.

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

---

- En 2020, l'entreprise a connu une autre fois, une baisse de production, mais moins importante que celle de 2019.

### 2. Pour les moteurs

- ✓ Puissance des moteurs allant de 0.25 à 400 KVA ;
- ✓ Puissance alternateurs allant de 17.5 à 200 KVA ;
- ✓ Puissances des groupes électrogènes de 100, 126,160 et 200 KVA.

La capacité théorique de production de cette unité est de 40 000 unités/an (dont 2 000 pour les alternateurs), alors que la capacité réelle de production est de 11058/an pour l'année 2017, soit à peine 28%.

Le tableau n°06 suivant montre l'évolution de la production de l'unité moteur électrique pour les deux dernières années et sa comparaison à la capacité théorique.

**Tableau 06** : Évolution de la comparaison des moteurs et groupes électrogènes pour les années 2017,2018

Exercice 2017		Exercice 2018	
Production	Taux %	Production	Taux %
13058	32%	13790	34%

Source : Document interne de l'Electro-industrie intitulée « présentation de l'entreprise Electro industrie »

Le tableau ci-dessus montre que l'unité moteurs électriques à un faible rendement par rapport à sa capacité théorique de production car elle ne dépasse pas réellement les 34%. Ce faible taux s'explique par le fait que l'entreprise concentre ses efforts sur l'unité transformatrice et délaisse l'unité moteur électrique.

### 3. Les clients et fournisseurs de l'Électro-industries

#### 3-1- Les clients

## **Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL**

---

Électro-industries travaille principalement avec trois catégories de clientèle (SONELGAZ, les agents agréés et les particuliers).

- **SONELGAZ**

SONELGAZ est une Entreprise Publique Economique, ses métiers de base assurent la production, le transport et la distribution de l'électricité et gaz. En effet, SONELGAZ et Electro-industries signent des contrats de vente portant sur les transformateurs à grande capacité. D'où, L'entreprise Electro-industries réalise avec SONELGAZ un chiffre d'affaires record atteignant les 70% du total des ventes.

- **Agents agréés**

Autrement dit, les commerçants. Ils achètent généralement les moteurs électriques, rarement les transformateurs, en vue de les revendre. Cependant, l'entreprise Electro-industries réalise avec les commerçants une proportion importante qui atteint 20% du total des ventes.

- **Les particuliers**

Les particuliers achètent les produits en unité, généralement des moteurs à capacité minimum ou les pièces électriques (unité prestation). Ils occupent une proportion de 10% du total du chiffre d'affaires d'Electro-industries.

### **3-2- Les fournisseurs**

L'approvisionnement de l'Electro-industrie en matière première provient essentiellement des pays européens tels que : l'Allemagne, la France, l'Espagne, l'Italie et de certains fournisseurs locaux.

- Fournisseurs Étrangers
  - ✓ FAMAX (France)
  - ✓ VICENTE (Espagne)
  - ✓ GONVARRI (Espagne)
  - ✓ BARBERI (Italie)
  - ✓ ERGON (Belgique)
  - ✓ MKM (Allemagne)
  - ✓ ARIMEKS (Espagne)

## **Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL**

---

- Fournisseurs locaux :
  - ✓ ENAP (LAKHDARIA)
  - ✓ NATRA
  - ✓ Tréfi cuivre
  - ✓ SARL cofa
  - ✓ ENAP (OUED SEMAR)

### **III. La direction commerciale et marketing**

À partir de l'année 2016, la direction marketing est attachée à la direction générale. Elle occupe un poste clé au sein de l'entreprise.

Le rôle de cette direction est d'élaborer les plans marketing (analyse du marché, détermination des cibles, plan d'action, choix des axes publicitaires...), c'est-à-dire d'essayer d'en chercher les opérations destinées à développer la vente des moteurs électriques et transformateurs.

#### **1. Les missions de la direction commerciale et marketing**

- Définir et mettre en œuvre la politique commerciale et marketing de l'entreprise en collaboration avec les unités ;
- Développer le chiffre d'affaire de l'entreprise ;
- Atteindre les objectifs quantitatifs (développement des parts du marché) et qualitatifs (la satisfaction clientèle) et l'adoption de l'offre de l'entreprise au marché ;
- Anticiper les évolutions du marché et identifier des pistes de prospection de clients et de nouveaux marchés ;
- Gérer, développer et fidéliser la clientèle existante ;
- Créer et développer un portefeuille de clients en local et l'export ;
- Collaborer à l'élaboration du plan marketing de l'entreprise, en décrivant les axes de développement de nouveaux produits ;

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

---

- Participer au foire nationales et extérieures ;
- Elaboration des programmes mensuels et annuels de vente des produits de l'entreprise ;
- Elaboration des rapports d'activités mensuels, semestriels et annuels ;
- Assurer le recouvrement des créances.

### 2. Comment fixer un objectif commercial

La direction commerciale est chargée de fixer les objectifs, doit disposer d'indices précis sur l'évolution prévisible de son marché (la veille informationnelle), au-delà d'informations nécessaires (prix sur marché, concurrents, clients, produits substituables, nouveaux produits, matières premières,...) elle doit collecter les données pertinents, analyser tous les aspects pour la fixation des objectifs.

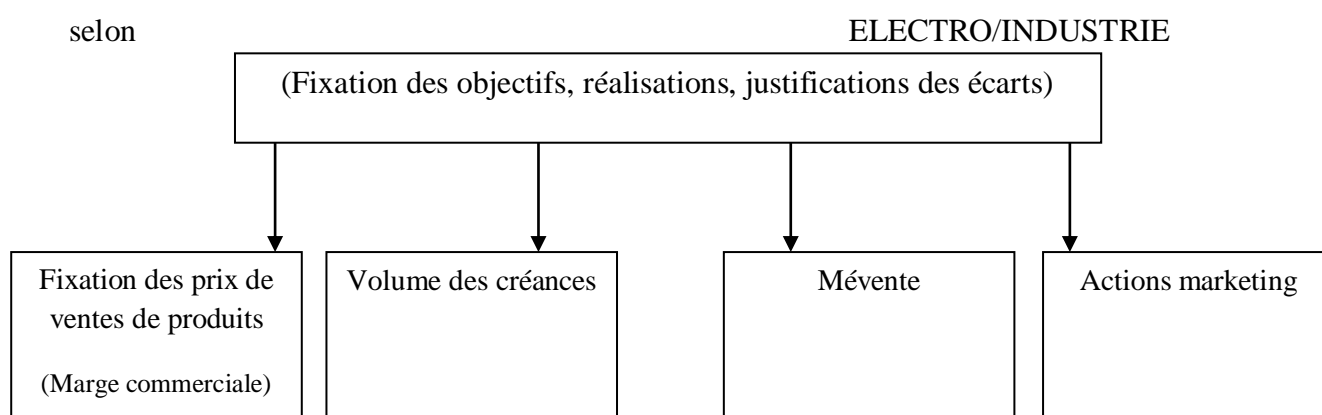
Le contrôle de gestion est le responsable de créer « **un comité permanent des prix** » pour déterminer et fixer les objectifs selon les chiffres d'affaires (prévus) tels que le coût de revient (coût de main d'œuvre et coût de matières premières) et les créances clients sur N+1.

Fixer un objectif réaliste et un peu difficile nécessite d'effort, suivi, et une coordination entre les directions par la communication (informations) afin d'atteindre les objectifs.

### 3. Le lien entre la direction commerciale et le contrôle de gestion

Après la fixation de l'objectif, la direction commerciale le transfert à la direction du contrôle de gestion, ce dernier demande comment il est fixé; est ce que il est compatible avec les autres directions (suivi et vérifications).

**Figure 09 :** Liens entre direction commerciale (DC) et contrôle de gestion



## **Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL**

---

Source: schéma établi par nous-mêmes grâce aux informations d'EI

- Fixation des prix de vente des produits : calculés de différentes coûts pour fixer le prix de vente (estimation de coût de revient prévisionnel, fixer les marges commerciale, arrêter un prix de vente catalogue) ;
- Volume de créance : mettre en place des actions et un suivi régulier pour mieux gérer les comptes clients afin de diminuer le risque de non paiement, ainsi accroître des avantages au clients potentiels( remises sur les prix de ventes, délai de règlement des créances) sachant qu'aucun prélèvement n'est autorisé pour les clients où leurs créances échues dépasse deux mois ;
- Mévente : vérification des stocks, recherche des causes, justification des écarts, recommandations ;
- Actions marketing : 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 contrôle de gestion permet de mesurer l'efficacité des actions marketing en fournissant régulièrement des informations sur les ventes et sur les marges.

### **Section 02: Le tableau de bord et les indicateurs d'évaluations de la performance commerciale à ELECTRO/INDUSTRIE**

#### **I. Tableau de bord**

Electro Industrie dispose de tableau de bord journalier dans lequel est retracé les principaux agrégats d'activités afin d'être pilotée au mieux. Par ses données concrètes, concises et pertinentes il permet de contrôler les résultats par rapport aux objectifs.

Il est important de signaler que le contrôle de gestion au sein de l'EI s'effectue au sein de la fonction production d'une manière quotidienne (le tableau n°06) illustre bien que l'entreprise utilise cet instrument.

#### **1- Interprétation de tableau de bord de production**

## **Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL**

---

**Tableau 07 : Tableau de bord journalier de production (journée au 31/12/2018)**

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

Rubriques	Objectif 2018		Prévision du mois		C.A journalier		Cumul mensuel		Cumul annuel	
	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur
<b>UNITE MOTEUR ET PRETATION (UMP)</b>										
Moteur	17801	489447	1606	44984	289	8215	1420	31110	13772	320375
Alternateur	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Groupe	20	40962	2	4882	17	40163	17	40163	18	43335
<b>Production UMP</b>		<b>530409</b>	<b>1608</b>	<b>499866</b>		<b>48378</b>		<b>71273</b>		<b>363710</b>
<b>Prévisions cumulées UMP au 31/12/18</b>	<b>530409</b>		<b>Réalisations cumulées UMP au 31/12/18</b>		<b>363710</b>		<b>Taux de réalisation</b>		<b>69%</b>	
<b>UNITE TRANSFORMATEUR (UTR)</b>										
Transformateurs	2993	1750530	256	150173	20	12154	446	212948	3247	2258759
<b>Production UTR</b>		<b>1750530</b>		<b>150173</b>		<b>12154</b>		<b>212948</b>		<b>2258759</b>
<b>Production entreprise</b>		<b>2280939</b>		<b>200039</b>		<b>60532</b>		<b>284221</b>		<b>2622469</b>
<b>Prévisions cumulées UTR au 31/12/18</b>	<b>1750530</b>	<b>Réalisations cumulées UTR au 31/12/18</b>			<b>2258759</b>	<b>Taux de réalisation</b>			<b>129%</b>	
<b>Prévisions cumulées au 31/12/18</b>	<b>2280939</b>	<b>Réalisations cumulées au 31/12/18</b>			<b>2622469</b>	<b>Taux d'évolution</b>			<b>115%</b>	

Source : Document interne de l'entrepris

## **Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL**

---

### **➤ Interprétation du tableau de bord de production**

Les prévisions cumulées UMP au 31 décembre 2018 est égale à **530409 KDA** ; au même moment, les réalisations sont évaluées à **363710KDA** ; ce qui représente les **69 %** de réalisation l'objectif assigné. L'EI doit fournir plus d'effort si elle veut atteindre ses objectifs et surtout, il faut qu'elle revoit ses plans même si la production de moteurs électriques n'est pas l'activité principale dans laquelle l'entreprise s'investit le plus.

L'objectif de production des transformateurs que l'EI s'est fixé a été atteint au soir du 31 décembre 2018 et même dépasser de **29%**; c'est le produit phare de l'entreprise.

Sur l'ensemble de sa production, l'entreprise a atteint un taux d'évolution de **115 %** pour ainsi dire **15%** supérieurs à son objectif.

Au sein de la fonction vente, l'EI pratique le contrôle de gestion de manière quotidienne, mensuelle et annuelle. Le tableau nous fournit les détails nécessaires

### **2- Interprétation de tableau de bord journalier de vente et chiffre d'affaires**

**Tableau 08 : Tableau de bord journalier de vente et chiffre d'affaires(journée au 31/12/2018**

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

Rubriques	Objectif 2018		Prévision du mois		C.A journalier		Cumul mensuel		Cumul annuel							
	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur						
UNITE MOTEUR ET PRETATION (UMP)																
Moteur	13010	312647	1121	28900	162	2235	2405	41353	20188	413957						
Alternateurs	0	0	0	0	0	0	0	0	2	563						
Groupes	12	24296	0	0	0	0	0	0	2	5795						
<b>Production vendue</b>		<b>336943</b>		<b>28900</b>		<b>2235</b>		<b>41353</b>		<b>420315</b>						
Ventes marchandises		0		0		0		0		0						
Prestation technique		9000		800		15		218		3992						
<b>Chiffre d'affaire UMP</b>		<b>345943</b>		<b>29700</b>		<b>2250</b>		<b>41571</b>		<b>424307</b>						
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 20%;"><b>Prévisions cumulées UMP au 31/12/18</b></td> <td style="width: 15%;"><b>345943</b></td> <td style="width: 20%;"><b>Réalisations cumulées au 31/12/18</b></td> <td style="width: 15%;"><b>424307</b></td> <td style="width: 20%;"><b>Taux de réalisation</b></td> <td style="width: 10%;"><b>123%</b></td> </tr> </table>											<b>Prévisions cumulées UMP au 31/12/18</b>	<b>345943</b>	<b>Réalisations cumulées au 31/12/18</b>	<b>424307</b>	<b>Taux de réalisation</b>	<b>123%</b>
<b>Prévisions cumulées UMP au 31/12/18</b>	<b>345943</b>	<b>Réalisations cumulées au 31/12/18</b>	<b>424307</b>	<b>Taux de réalisation</b>	<b>123%</b>											
UNITE TRANSFORMATEUR (UTR)																
Transformateurs	3158	2168722	241	179160	21	20660	499	315558	4996	2965817						
Production vendue		2168722		17160		20660		31558		2965817						
Prestation		0		0		14		4774		13359						

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

technique									
Chiffre d'affaire UTR		2168722		179160		20674		320332	2979176
Ventes marchandises		0		0		0		0	0
Total production vendue		2505665		208060		22895		356900	3386132
Total prestation technique		9000		800		29		4992	17351
Chiffre d'affaire entreprise		2514665		208860		22924		361903	3403483
<b>NB : stocks produits finis UTR = 707 transformateurs</b>									
<b>Prévisions cumulées UTR au 31/12/18</b>	<b>2168722</b>		<b>Réalisations cumulées UTR au 31/12/18</b>	<b>2979176</b>		<b>Taux de réalisation</b>	<b>137%</b>		
<b>Prévisions cumulées au 31/12/18</b>	<b>2514665</b>		<b>Réalisations cumulées au 31/12/18</b>	<b>3403483</b>		<b>Taux de réalisation</b>	<b>135%</b>		

Source : Document interne de l'entreprise.

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

### ➤ Interprétation du tableau de bord de vente :

Les prévisions de vente de moteurs au 31 décembre égalent les **345943 KDA** comparé aux **424307 KDA** de réalisation ; ce qui fait état d'un taux de réalisation égalant les **123%**, l'EI se doit de continuer dans cette voie.

Le taux de réalisation des ventes de transformateurs est également en hausse de **37 %** par rapport à l'objectif assigné ; nous pouvons tout simplement conclure que l'entreprise connaît sa meilleure période et ceci se matérialise par un taux de réalisation cumulée de **135%**.

Le tableau n°09 nous donne un aperçu sur les tableaux de bord de production et vente sur la période 2017-2018 et les différents écarts obtenus.

### 3- Tableau des écarts comparatif des deux tableaux de bord précédents

**Tableau 09** : Écarts comparatif des tableaux de bord 2017-2018

Désignation	2017		2018		Ecart	
	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur	Quantité	Valeur
• Production						
U.Moteurs	13085	274638	13790	363710	5.6%	32.4%
U.Transformateurs	3455	185049	3247	2258759	-6%	21.9%
• Vente						
U.Moteurs	12827	269234	20192	424307	57.4%	57.6%
U.Transformateurs	2661	1730774	4996	2979176	87.7%	72.1%

Source : Élaboré par nous-mêmes grâce aux documents interne de l'entreprise.

$$\text{Écart} = (N - N-1) / N-1$$

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

### II. Indicateurs de performance commerciale au sein d'EI

La performance commerciale au sein de l'EI se mesure par des indicateurs de gestion selon une analyse de tableau de compte de résultat (TCR), ainsi d'autres indicateurs importants.

Le TCR est un document dynamique qui présente le système des produits et des charges de l'exercice, dans ce qui suit nous allons présenter le TCR de EI et les indicateurs de performance qui permet de faire une meilleure analyse et détecter les différents éléments de performance commerciale.

#### 1. Le tableau de compte de résultat 2018

**Tableau 10** : La structure synthétique des comptes de gestion

Désignation	Montant				Variation	
	Exercice 2018	Indice	Exercice 2017	Indice	En valeur	En %
Vente & produits annexes	3 403 482	100	1 998 845	100	1 404 637	-
Variation stocks P.F &encours	-702 277	-	287 835	-	-990 112	-
Production immobilisée	0		1 655		-1 655	
Subvention d'exploitation	0		0		0	
<b>Production de l'exercice</b>	<b>2 701 205</b>	<b>79%</b>	<b>2 288 335</b>	<b>114%</b>	<b>412 870</b>	<b>18%</b>
<b>Consommations Intermédiaires</b>	<b>1 782 831</b>	<b>52%</b>	<b>1 331 026</b>	<b>67%</b>	<b>451 805</b>	<b>34%</b>
Matières et fournitures	1 717 843	-	1 287 943	-	429 900	
Services	64 988	-	43 083	-	21 905	
<b>Valeur Ajoutée</b>	<b>918 374</b>	<b>27%</b>	<b>975 309</b>	<b>48%</b>	<b>-38 935</b>	<b>-4%</b>
Charges de personnel	733 452	-	632 651	-	100 801	
Impôts et taxes	35 892	-	21 924	-	13 905	
<b>Excédent Brut d'Exploitation</b>	<b>149 093</b>	<b>4%</b>	<b>302 734</b>	<b>15%</b>	<b>-153 641</b>	<b>-51%</b>
Autres produits opérationnels	13 306	-	10 052	-	3 254	-
Autres charges opérationnelles	5 226	-	2 864	-	2 362	-
Amortissements	210 766	-	172 460	-	38 306	-
Reprise s/pertes de valeur & prov	35 181	-	10 261	-	24 920	-

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

<b>Résultat opérationnel</b>	<b>-18 412</b>	<b>-1%</b>	<b>147 723</b>	<b>7%</b>	<b>-166 135</b>	<b>-112%</b>
Produits financiers	87 179	-	87 422	-	-243	-
Charges financières	5 654	-	30 703	-	-25 049	-
<b>Résultat financier</b>	<b>81 525</b>	<b>2%</b>	<b>56 719</b>	<b>3%</b>	<b>24 806</b>	<b>44%</b>
<b>Total des produits</b>	<b>2 836 871</b>	<b>-</b>	<b>2 396 070</b>	<b>-</b>	<b>440 801</b>	<b>-</b>
<b>Total des charges</b>	<b>2 773 758</b>	<b>-</b>	<b>2 191 628</b>	<b>-</b>	<b>582 130</b>	<b>-</b>
<b>Résultat brut de l'exercice</b>	<b>63 113</b>	<b>2%</b>	<b>204 442</b>	<b>10%</b>	<b>-141 329</b>	<b>-69%</b>
Impôts exigibles s/résultats	8 469	-	26 501	-	-18 032	-
Impôts différés s/resultordin	10 964	-	2 435	-	8 529	-
<b>Résultat net de l'exercice</b>	<b>65 608</b>	<b>2%</b>	<b>180 376</b>	<b>9%</b>	<b>-144 768</b>	<b>-64%</b>

Source : Document interne de l'entreprise.

### ➤ Interprétation :

Les ventes et produits annexes ont été revues à la hausse en 2018 soit **37%** supérieur aux ventes 2017 ; au même moment, on constate que les achats consommés sont presque identiques entre les deux ans. Ce qui retient le plus notre attention se sont les deux résultats. Le résultat prévisionnel de 2018 est légèrement supérieur à celui de 2017 ceci s'explique du fait que l'objectif des ventes de 2018 a été revus à la hausse par rapport au ventes réalisées en 2017 et vue que les achats consommés représentant les charges les plus importantes sont restés constants entre les deux années, alors, on constate une légère hausse du résultat prévisionnel de 2018.

### III. Analyse de performance commerciale à travers le calcul des indicateurs au sein d'EI

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

### 1. Indicateurs de gestion

Pour analyser le compte de résultat, nous utilisons les indicateurs de gestion, les entreprises devront calculer différentes ratios ou indicateurs afin de vérifier la situation de l'entreprise et sa performance commerciale.

L'indicateur sera un outil de sécurité, d'alerte, une incitation à la réflexion et à l'analyse. Il illustre une information et permet de visualiser à un instant donné son évolution ou sa situation.

#### 1-1- Taux de marge

Taux de marge ou taux de profit (rentabilité commerciale) est indicateur (ratio) qui permet de comparer le résultat net au chiffre d'affaires cumulé de l'exercice comptable, il est utilisé pour apprécier la rentabilité et l'efficacité de l'activité commerciale ainsi comprendre l'évolution de l'entreprise.

$$\text{Taux de marge} = (\text{résultat net}/\text{chiffre d'affaire}) \times 100$$

**Tableau 11** : Taux de marge de l'exercice 2017 et 2018

Désignation	Exercice 2017	Exercice 2018
<b>Taux de marge(TM)</b>	TM= (180376/1998845) ×100  TM=09%	TM= (65608/3403482) ×100  TM=02%

➤ **Interprétation :**

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

Le taux de marge de l'exercice 2018 était de **02%**, à noter que le taux a diminué de **7%** par rapport au taux de marge de l'exercice 2017, ce ratio montre que l'entreprise EI a réalisé un bénéfice qui correspond à un faible pourcentage de son chiffre d'affaires. Ce ratio permet de juger si l'entreprise est rentable, la rentabilité commerciale d'EI en 2017 était plus forte que celle de l'exercice de 2018.

### 1-2-Taux de valeur ajouté

Ce ratio mesure la richesse produite par l'entreprise et doit être suffisante pour rémunérer les différentes charges.

$$\text{Taux de valeur ajoutée (TVA)} = (\text{Valeur ajoutée} / \text{chiffre d'affaires HT}) \times 100$$

**Tableau 12:** Taux de valeur ajoutée de l'exercice 2017 et 2018

Désignation	Exercice 2017	Exercice 2018
<b>Taux de VA</b>	Taux de VA= $(957309/1998845) \times 100$ Taux de VA=48%	Taux de VA= $(918374/3403482) \times 100$ Taux de VA=27%

#### ➤ **Interprétation :**

Nous constatons que la richesse créée par EI pour la période 2017 était de **48%** supérieure à celle du 2018 par un pourcentage de **21%** en raison de la baisse de production au cours de cette période.

### 1-3-Taux de l'excédent brut d'exploitation (EBE)

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

L'EBE est l'indicateur le plus connu et le plus objectif de la rentabilité de l'entreprise, son calcul et son analyse est primordiale à tous les stades de la vie de l'entreprise, il est important car il montre le niveau de richesse dégagé par l'entreprise grâce à son seul cycle d'exploitation.

**Taux de l'excédent brut d'exploitation= (Excédent brut d'exploitation/Chiffre d'affaires) ×100**

**Tableau 13 :** Taux de l'excédent brut d'exploitation (EBE) de l'exercice 2017 et 2018

Désignation	Exercice 2017	Exercice 2018
<b>Taux de l'EBE</b>	Taux de l'EBE= (302734/1998845) ×100  Taux de l'EBE=15%	Taux de l'EBE= (149093/3403482) ×100  Taux de l'EBE=04%

### ➤ **Interprétation :**

Le taux de l'EBE en 2018 était de **04%** inférieur au taux au cours de l'exercice 2017 de **11%**, cette diminution signifie qu'EI a réalisé une baisse de bénéfice d'exploitation par rapport à l'année précédente (2017) cela peut être dû aux augmentations des charges d'exploitation.

### **1-4-Ratio de personnel**

Connaître le poids de la masse salariale par rapport au chiffre d'affaires de l'entreprise est important, il permet de développer sa stratégie à long terme ainsi la maîtrise des charges de personnel permet d'assurer la rentabilité et la croissance de l'entreprise.

**Ratio de personnel (RP)= (charges de personnel/ chiffre d'affaires) ×100**

**Tableau 14 :** Ratio de personnel de l'exercice 2017 et 2018

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

Désignation	Exercice 2017	Exercice 2018
<b>Ratio de personnel (RP)</b>	RP= (632651/1998845) ×100  RP= 33%	RP= (733452/3403482) ×100  RP= 23%

### ➤ Interprétation :

En 2018 le ratio de personnel était de **23%**, EI à réaliser une baisse de **10%** par rapport à l'exercice de 2017, ce taux représente le pourcentage des charges de personnel supporté par EI.

### 1-5-Le chiffre d'affaires par effectif

Parmi les indicateurs de domaine ressource humaine et social on trouve principalement l'un des indicateurs de productivité et de performance : le chiffre d'affaires par effectifs, cet indicateur mesure l'efficacité et la productivité de personnel de l'entreprise sa mesure et suivre est importante pour la gestion de l'entreprise.

**Chiffre d'affaires par effectif = chiffre d'affaires / effectifs**

**Tableau 15 :** Chiffre d'affaire par effectif de l'exercice 2017 et 2018

Désignation	Exercice 2017	Exercice 2018
<b>Chiffre d'affaires par effectif (CAE)</b>	CAE=1998845/813  CAE= 2459	CAE= 3403482/835  CAE= 4076

### ➤ Interprétation :

## **Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL**

---

Le chiffre d'affaires par effectifs de 2017 était **2459 KDA**, nous constatons qu'il a augmenté au cours de l'exercice 2018 d'un montant de **1617 KDA** qui est égal à un pourcentage de **66%**, ce ratio met en évidence la performance du personnel (productivité).

### **2. Autres indicateurs**

Le diagnostic de performance commerciale au sein d'EI ne se limite pas sur les indicateurs de gestion mais s'intéresse aussi sur d'autres indicateurs.

#### **2-1-Seuil de rentabilité**

Le seuil de rentabilité est un ratio fréquemment utilisé dans la pratique comptable, il correspond au niveau de chiffre d'affaires (hors taxes) que l'entreprise doit réaliser au cours d'un exercice comptable pour obtenir un résultat nul (Total des charges = total des produits). Il correspond à l'objectif minimum pour ne pas perdre d'argent. Si le chiffre d'affaires annuel de l'entreprise est inférieur à son seuil de rentabilité, l'entreprise est déficitaire et s'il est supérieur à son seuil de rentabilité, l'entreprise est bénéficiaire.

Le seuil de rentabilité est exprimé en valeur.

Le calcul de seuil de rentabilité présente plusieurs avantages : fixer des prix stratégiques, couvrir les coûts fixes, éviter d'oublier les dépenses, éviter la pression financière, financer son entreprise...Etc.

**Seuil de rentabilité (SR)= Charges fixes / Taux de marge sur coût variable**

**La marge sur coût variable (MCV)= Chiffre d'affaires – Charges variable**

**Taux de marge sur coût variable (TMCV)= (marge sur coût variable/chiffre d'affaire)  
\*100**

**×100**

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

---

- Calculer le seuil de rentabilité de l'année 2017 :

A. Marge sur coût variable :

$MCV_{2017} = \text{Chiffres d'affaires} - (\text{Consommations Intermédiaires} + \text{Impôts et taxes} + \text{Charges financières})$

$$MCV_{2017} = 1998845 - (1331026 + 21924 + 30703)$$

$$MCV_{2017} = \mathbf{615192}$$

B. Taux de marge sur coût variable :

$$TMCV_{2017} = MCV / CA$$

$$TMCV_{2017} = 615192 / 1998845$$

$$TMCV_{2017} = \mathbf{0.30 = 30 \%}$$

C. Seuil de rentabilité 2017 :

$$SR_{2017} = CF / TMCV_{2017}$$

$SR_{2017} = (\text{Charges de Personnel} + \text{Autres Charges Opérationnelles} + \text{Amortissements}) / TMCV_{2017}$

$$SR_{2017} = 632651 + 2864 + 172460 / 0,30$$

$$SR_{2017} = \mathbf{2693250}$$

Le seuil de rentabilité de l'année 2017 est supérieure à zéro donc l'entreprise a dégagé du bénéfice.

- Calculer le seuil de rentabilité de l'année 2018 :

A. Marge sur coût variable = Chiffre d'affaires – Charges variable

$$MCV_{2018} = 3403482 - (1782831 + 35829 + 5654)$$

$$MCV_{2018} = \mathbf{1579168}$$

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

---

B. Taux de marge sur coût variable :

$$\text{TMCV}_{2018} = 1579168 / 3403482$$

$$\text{TMCV}_{2018} = 0.46 = 46\%$$

C. Seuil de rentabilité 2018 :

$$\text{SR}_{2018} = 733452 + 5226 + 210766 / 0.46$$

$$\text{SR}_{2018} = 2064008$$

Le seuil de rentabilité de l'année 2018 est supérieure à zéro donc l'entreprise a dégagé du bénéfice.

**Tableau 16** : Seuil de rentabilité de l'exercice 2017 et 2018

Désignation	Exercice 2017	Exercice 2018
Seuil de rentabilité (SR)	SR=2693250	SR=2064008

### ➤ Interprétation :

La valeur de seuil de rentabilité obtenue en 2017 est supérieure à celle de 2018, donc l'entreprise a dégagé un bénéfice ainsi supérieure dans l'année 2017.

### 2-2-Le point mort

Il désigne l'instant où une entreprise atteint son seuil de rentabilité c'est-à-dire le moment où elle devient rentable, il symbolise le moment où elle ne réalise ni gain ni perte sur son activité (il est exprimé en jour).

$$\text{Point mort} = (\text{Seuil de rentabilité} / \text{Chiffre d'affaires}) \times 360$$

**Tableau 17** : Point mort de l'exercice 2017 et 2018.

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

Désignation	Exercice 2017	Exercice 2018
<b>Point mort</b>	$(2693250/1998845) \times 360$ =485.06	$(2064008/3403482) \times 360$ =218.31

### ➤ Interprétation :

L'électro-industrie devient rentable à partir 485<sup>ème</sup> jour d'activité durant l'exercice 2017 et à partir 218<sup>ème</sup> jour pendant l'exercice de 2018. Cela signifie qu'elle permet d'atteindre une rentabilité plus rapidement en 2018.

### 2-3-Rotation des créances

Ce ratio correspond au temps que mettent les clients à payer, grâce à ce taux il devient aisé de définir si le temps d'encaissement moyen, et donc de savoir si le délai laissé au client pour régler est adapté, respecté ou dépassé. Les créances clients ont un impact direct sur la santé de l'entreprise, il représente le degré de flexibilité de l'entreprise avec ses partenaires.

$$\text{Rotation des créances} = (\text{créance clients} / \text{chiffre d'affaire}) \times 360 \text{ jrs}$$

**Tableau 18:** Rotation des créances de l'exercice 2017 et 2018

Désignation	Exercice 2017	Exercice 2018
<b>Rotation des créances (RC)</b>	$RC = (882428/1998845) \times 360$ RC=159jrs	$RC = (1288891/3403482) \times 360$ RC=136jrs

### ➤ Interprétation :

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

Le délai de paiement des clients en 2017 était de **159 jours**, supérieur avec **22jours** par rapport à l'exercice de 2018, ce qui indique probablement que certains clients qui ont subi des difficultés ou problèmes de trésorerie ont réussi de raccourcir le délai de paiement.

### 2-4-Marge commerciale

$$\text{Taux de marge commerciale} = (\text{marge commerciale}/\text{chiffre d'affaire}) \times 100$$

**Tableau 19** : Taux de marge commerciale

Désignation	Exercice 2017	Exercice 2018
<b>Marge commerciale</b>	2288335	2701205
<b>Taux de marge commerciale</b>	114%	79%

#### ➤ **Interprétation :**

Cet indicateur et sa mesure est indispensable pour chaque entreprise, il traduit la marge dégagée sur le coût d'achat, nous constatons que l'électro industrie a dégagé une marge d'une valeur de 2701205 KDA pendant l'exercice 2018 supérieur à celui de 2017 (2288335 KDA) d'une valeur de 412870 KDA.

### 2-5-Les indicateurs de l'équilibre financière

- ✓ **Besoin en fond de roulement (BFR) :** Une entreprise achète des matières premières et stocks de marchandises avant d'encaisser son chiffre d'affaires par la vente de produit fini et stocks. Elle nécessite donc de la trésorerie pour décaisser(Achat) avant de pouvoir encaisser (vente). C'est là qu'intervient le besoin en Fond de roulement(BFR). Il évalue la trésorerie dont l'entreprise a besoin en permanence pour couvrir son cycle d'exploitation. En bref, le BFR représente son besoin en financement à court terme, qui sert à combler son décalage de trésorerie.

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

---

- ✓ **Le fond de roulement net global (FRNG) :** Le fond de roulement net global représente l'excédent de ressources durables qui finance une partie des besoins de financement du cycle d'exploitation.
- ✓ **La trésorerie nette :** La trésorerie nette (TN) est la différence entre le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement.

\_ Calcule de BFR :

$$\text{BFR} : (\text{stocks} + \text{créance}) - (\text{passif courant} - \text{passif de trésorerie})$$

En 2017 :  $(2832774 + 1246768) - (421468) = 3658074\text{KDA}$

En 2018 :  $(2640971 + 1342368) - (537499) = 3445840\text{KDA}$

\_ Calcule de FRNG :

$$\text{FRNG} = \text{Ressource stables} - \text{actif stables}$$

En 2017 :  $\text{FRNG} = (7075942 + 550021) - (3338977) = 4\,286\,986\text{KDA}$

En 2018 :  $\text{FRNG} = (6990894 + 1078020) - (3859978) = 4\,208\,936\text{KDA}$

\_ Calcule de TN :

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

En 2017 :  $(4286986 - 3658074) = 628912\text{KDA}$

En 2018 :  $(4208936 - 3445840) = 763096\text{KDA}$

**Tableau 20 :** Les indicateurs de l'équilibre financière :

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

Désignation	Exercice 2017	Exercice 2018
<b>Besoin de fond de roulement (BFR)</b>	BFR = 3658074 KDA	BFR = 3445840 KDA
<b>Fond de roulement (FR)</b>	FR = 4286986 KDA	FR = 4208936 KDA
<b>Trésorerie nette (TN)</b>	TN= 628912 KDA	TN= 763096 KDA

### ➤ Interprétation

Les besoins d'exploitation de l'EI sont plus importants que les ressources d'exploitation, c'est pour cela que l'entreprise détermine un BFR positif durant les deux exercices 2017 et 2018.

Le fond de roulement est positif pour les deux années, cela signifie que l'entreprise a pu préserver le financement de l'intégralité de ses immobilisations aux moyens des ressources stables et dispose d'une marge de sécurité.

L'entreprise affiche en 2018 une trésorerie positive de 763096KDA ; elle dégage ainsi un écart de 134184KDA (21,34%) par rapport à 2017.

### 2-6-la rentabilité économique et financière

**Tableau 21** : La rentabilité économique et financière :

Désignation	Exercice 2017	Exercice 2018
<b>Taux de rentabilité économique</b>	$(147723/7075942) \times 100$ = 2.08%	$(-18412/6990894) \times 100$ = -0.26%
<b>Taux de rentabilité</b>	$(180376/7075942) \times 100$	$(65608/6990894) \times 100$

## Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL

---

financière	= 2.55%	=0.94%
------------	---------	--------

### ➤ Interprétation

Le taux de rentabilité économique exprime la rentabilité de l'actif d'exploitation ou des capitaux investis, ceci permet de s'assurer la bonne utilisation des ressources de l'entreprise par les gestionnaires, nous déduisons qu'EI enregistre une rentabilité économique positive durant l'exercice 2017, par contre en 2018 le taux est négatif.

Le taux de rentabilité financière mesure la rentabilité des capitaux propres, nous constatons que l'entreprise EI affiche un taux positif pour les deux exercices 2.55% en 2017 et 0.94% pour la période 2018.

L'évaluation de la performance commerciale constitue une réponse importante du contrôle de gestion pour piloter l'entreprise, la performance réside dans le pilotage de l'efficacité et l'efficience ainsi l'adaptation aux problèmes de gestion. En étudiant ces différents indicateurs, nous remarquons que l'entreprise électro industrie affiche une situation instable dû aux difficultés qu'elle a confronté au cours de la période 2017 et 2018 ainsi après l'étude et l'analyse des indicateurs nous constatons qu'EI à était plus performante au cours de l'exercice 2017 par rapport à celui de 2018.

## **Chapitre 04 : le contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale au sein de l'entreprise publique économique ENEL**

---

### **Conclusion au chapitre**

La présentation de l'entreprise Electro-industrie nous a permis de mieux connaître cet organisme à travers ses activités et ses objectifs.

Le service contrôle de gestion occupe une place importante dans le fonctionnement de l'EI. Il assure la tâche de conseil et de prévision ; il constitue un élément d'aide à la prise de décisions ; le contrôleur de gestion est particulièrement garant des techniques de contrôle de gestion.

Le contrôleur de gestion utilise des outils tel que les tableaux de bord, qui ont pour but d'évaluer la performance de cette entreprise, de manière très opérationnelle, il permet de calculer les indicateurs qui servent à l'évaluation de la performance de cette entreprise.

Pour évaluer la performance de l'EI, le contrôle de gestion nous a proposé l'ensemble des différents indicateurs et ratios que nous avons présentés, qui permettent aux dirigeants d'entreprise l'analyse et l'interprétation de la situation de l'entreprise. Ces ratios permettent aussi aux dirigeants de lire et de décrire la situation de l'entreprise.

## **Conclusion générale**

### **Conclusion générale**

L'objectif de cette étude est de faire apparaître l'importance de la mise en place du contrôle de gestion au sein de la fonction commerciale et son lien avec la performance de l'entreprise.

Le contrôle de gestion vise la maîtrise et le pilotage de l'organisation en prévoyant les événements, en s'adaptant aux évolutions, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les objectifs et performances, et en corrigeant les objectifs et moyens.

Il contribue à la performance de l'organisation grâce à ces divers outils : la comptabilité analytique, l'analyse des coûts, le contrôle budgétaire et le tableau de bord de gestion. Ainsi il constitue à la fois un outil d'aide à la décision et un outil de dialogue.

En effet, il s'adresse aux opérationnels mais aussi aux gestionnaires de l'entreprise en vue de leur permettre d'avoir une idée plus précise sur les coûts et l'amélioration de performance à travers l'amélioration de l'efficacité et de l'efficience, de mieux orienter la stratégie et de leur procurer des outils de pilotage et de suivi des objectifs.

Par conséquent, un contrôleur de gestion joue deux rôles principaux, il est un vérificateur et contrôleur par la mise en place et l'analyse des calculs des coûts et des écarts, des processus budgétaires ainsi que de leur contrôle.

Pour revenir à nos hypothèses de départ, nous pouvons dire dans un premier point que les outils de contrôle de gestion visant à mesurer et piloter la fonction commerciale par l'analyse des résultats et d'assurer qu'ils sont en adéquation avec les objectifs fixés.

Dans un autre point, le contrôleur de gestion est souvent chargé d'anticiper et de prévoir des résultats, mais il est de plus en plus sollicité pour concevoir des solutions correctives et des recommandations sur les écarts identifiés.

Au troisième point, loin d'être un simple outil de mesure, le tableau de bord est devenu un véritable outil de décision et pilotage favorisant l'amélioration de performance, il occupe une place centrale dans les outils de gestion, grâce à son importance de fournir des informations nécessaires.

## Conclusion générale

---

Au terme de notre stage et cette analyse au sein de l'entreprise Electro-industrie, nous avons pu constater les missions de la direction commerciale ainsi que les différents cas dont il intervient le contrôleur de gestion (le lien entre direction commerciale et contrôle de gestion), et la procédure de fixer les objectifs selon Electro-Industrie.

Nous avons également trouvé que la mesure de performance dépasse le simple constat, elle a pour objectif la prise de décisions permettant la vérification et l'amélioration des conditions de performance par le contrôle de gestion qui doit donc mettre en place les indicateurs de pilotage et mesure de la performance financière et non financière. Ainsi il ressort clairement que le système de contrôle de gestion joue un rôle très important dans l'entreprise car il permet de sensibiliser l'ensemble du personnel et lui permettre de mieux appréhender les problèmes d'exploitation, de prendre les décisions de gestion, de redressement et de mesurer la performance.

Pour l'évaluation de la performance commerciale de l'électro/industrie, le contrôle de gestion nous a proposé des indicateurs à analyser ce qui nous a permis de comprendre les résultats et d'interpréter les situations de l'entreprise.

Il est utile de souligner que l'importe quel travail de recherche se heurte à certaines limites. Parmi les limites qu'on peut soulever dans le cadre de ce mémoire, on peut citer :

L'existence d'autres pratiques de contrôle de gestion autres que le budget (les tableaux de bord, la comptabilité analytique ou par activité, etc...) qui peuvent influencer la performance organisationnelle et qui sont écartés de notre recherche.

En plus, dans la présente recherche, nous nous sommes heurtés à un problème d'accessibilité de données liées essentiellement à la réticence de certains responsables de l'entreprise à divulguer des informations.

Ainsi, le non conscience de certains dirigeants de l'entreprise de l'utilité d'un travail de recherche et de sa valeur ajoutée, c'est la raison pour laquelle l'accès à l'entreprise a été difficile.

L'évocation des apports et des limites de notre recherche ouvriront la voie à de nouvelles perspectives en matière de recherche. Nos recherches ultérieures et contributions d'autres chercheurs veilleront à parfaire le contenu de ce travail.

## **Bibliographie**

## **Bibliographie**

### **1. Ouvrages**

- ALZARD Claude, SEPARI Sabine, DCG11, « Contrôle de gestion » éd. Dunod, Paris, 2004.
- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, DCG11, « Contrôle de gestion » 2éd. Dunod, Paris, 2010.
- BOIX Daniel, « Le tableau de bord, un dispositif de management » éd. D'organisation, Paris, 2005.
- BUCHET Frédéric, CARON Nicolas, « Les tableaux de bord de la fonction commerciale, gérer le combien, manager le comment, vendre le pourquoi » 2éd. Dunod, Paris, 2010.
- CAPELLETTI Laurent, BARON Phillipe, DESMAISON Gérard, RIBIOLLET François-Xavier, « Toute la fonction contrôle de gestion »éd. Dunod, Paris, 2014.
- CANTAL Boitel, CARAU Thérèse, DAVID Chasseraud, « Comptabilité et finance d'entreprise »éd. Bréal, Paris, 2006.
- COUCOUREAUX Michel, CAUYAUBERE Thierry, « Contrôle de gestion »éd. Dunod, Paris, 2017.
- CLUSIF (Club de la sécurité des systèmes d'information français), « Démarche de conception d'un tableau de bord qualité appliqué à la sécurité », Juin 1997.
- DORIATH Brigitte, « Contrôle de gestion en 20 fiches »5éd. Dunod, Paris, 2008.
- DHENIN Jean-François, « Gestion de la relation commerciale »éd. Bréal, Paris, 2004.
- ELGADI Abdelhamid, « Audit et contrôle de gestion »2éd. Dunod, Paris, 1996.
- FEMINIER Bernard, BOIX Daniel, « Le tableau de bord facile, Manager d'équipe »2éd. D'organisation, Paris, 2003.
- GIRAUD François, SAULPIC Olivier, BONNIER Carole, FOURAGE François, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance »2éd. Gualino éditeur, Paris, 2004.
- HENRI Mahé de Boislande « Dictionnaire des gestions, Vocabulaire, Concepts, Outils »éd. Economia, Paris, 2008.

-HONORAT Phillipe, « Le budget facile pour les managers »2éd. Groupe Eyrolles, Paris, 2005-2009.

-KALIKA Michel, « Structure d'entreprise »éd. Economica, Paris, 1988.

- KALIKA Michel, « Structure d'entreprise, réalité, déterminantes, performances »éd. Economica, Paris, 1998.

-LANGUE Manuel, MOUTOT Jean-Michel, AUTISSIER David, « Mesure de la performance commerciale »éd. Organisation, Paris, 2015.

-LAVORATA Laure, NTOKO Pierre, ANKRI Guine, LANNE Pascale, « Mercatique, Terminale STG »éd. Bréal, Paris, 2007.

- LANGUE Manuel, Moutot Jean-Michel, « Mesure la performance de la fonction commerciale »éd. Groupe Eyrolles, Paris, 2008.

- LE MIGNE Jean Loris, L'évolution des systèmes complexes, in « Systèmes de mesure de la performance ».éd. Harvard expansion, 1999.

-LORINO Philippe, « Méthode et pratique de la performance »éd. Organisation, Paris, 1998.

-MASSON Samuel, « Les tableaux de bord de la fonction commerciale »éd. ESC Chambéry Savoie, Paris, 2011.

-KALIKA Michel, « Structure d'entreprise, Réalité, Déterminante, Performances »éd. Economica, Paris, 1998.

-MICHEL Sandra, MICHEL Ledru, « Capital compétences dans l'entreprise »éd. ESF, Paris, 1991.

-PLAUCHU Vicent, « Mesure et amélioration des performances des entreprises industriels »2éd. Campus Ouvert, Paris, 2013.

-VOYER Pierre, « Tableau de bord et indicateurs de performance »2éd. Presses de l'université du Québec, Canada, 2009.

## **2. Revues**

- Saulquin (J, Y), « Gestion des ressources humaines et performance des services », Revue gestion des ressources humaines, n°36, Juin, 2011.

- Lebas (M), « Qu'il faut définir la performance », Revue Française de comptabilité, n°269, Juillet, Août, 1995.

### **3. Webographie**

- [WWW.Creg-ac-Versailles.Fr](http://WWW.Creg-ac-Versailles.Fr), Article 282, Consulté le 02/06/2021 à 16 :09

- Hamza Fadla, « Indicateur de performance », disponible sur, <https://fr.scribd.com/presentation/279419179/PPT-indicateurs-de-performance/>, Consulté le 06/07/2021 à 18 :20

-Guillaume Vigneron, « 14 indicateurs de performance RH indispensables », disponible sur <https://inbound.lasuperagence.com/blog/Kpi-indicateurs-rh-recreutement/>, Consulté le 21/07/2021 à 15 :23

- [WWW.management.free.fe](http://WWW.management.free.fe), Consulté le 25/06/2021 à 19 :05



**Annexes**

## Annexe 01 : Modèle de tableau de l'EVOLUTION BILANTIELLE

### A - EVOLUTION BILANTIELLE

#### ACTIF

U = KDA

Désignation	Montants Nets et Pourcentages				Variation	
	Exercice 2018	%	Exercice 2017	%	En Valeur	En %
Actif immob	3 859 978	45%	3 338 977	41%	521 001	16%
Immobilisati	5 460	0%	7 420	0%	-1 960	-
Immobilisati	1 704 408	20%	1 830 600	23%	-126 192	-7%
Terrains	3 418	-	3 418	-	0	-
Batiments	1 255 026	-	1 386 510	-	-131 484	-9%
Autres immo	445 964	-	440 672	-	5 292	1%
Immobilisati	12 627	0%	4 738	0%	7 889	-
Immobilisati	2 080 300	24%	1 450 000	18%	630 300	-
Autres partici	630 300	-	0	-	630 300	-
Emprunt Obl	1 450 000	-	1 450 000	-	0	-
D.A.T / BEA	0	-	0	-	0	-
Impots diffé	57 183	1%	46 219	1%	10 964	-
Actif Courant	4 746 436	55%	4 708 454	59%	37 982	1%
Stocks et en	2 640 971	31%	2 832 774	35%	-191 803	-7%
Créances et	1 342 368	16%	1 246 768	15%	95 600	8%
Clients	1 288 691	-	882 428	-	406 263	-
Autres debit	35 247	-	352 332	-	-317 085	-
Impots	18 230	-	12 008	-	6 222	-
Disponibilités	763 097	9%	628 912	8%	134 185	21%
Total Actif	8 606 414	100%	8 047 431	100%	558 983	7%

#### PASSIF

U = KDA

Désignation	Montants et Pourcentages				Variation	
	Exercice 2018	%	Exercice 2017	%	En Valeur	En %
Fonds propre	6 990 894	81%	7 075 942	88%	-85 048	-1%
Capital é	4 753 000	55%	4 753 000	59%	0	-
Primes et	2 172 287	25%	2 142 566	27%	29 721	-
Resultat	65 607	1%	180 376	2%	-114 769	-64%
Passif non c	1 078 020	13%	550 021	7%	527 999	96%
Emprunts et	350 124	4%	323 413	4%	26 711	8%
Autres dette	472 675	5%	0	0%	472 675	0%
Prov. et pdts	255 221	3%	226 608	3%	28 613	-
Passif cour	537 499	6%	421 468	5%	116 031	28%
Fournis et c	390 278	5%	257 099	3%	133 179	52%
Impots	26 069	0%	37 793	0%	-11 724	-
Autres dette	121 152	1%	126 576	2%	-5 424	-
Total Passif	8 606 413	100%	8 047 431	100%	558 982	7%

**Annexe 02 : Modèle de TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS**

**TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS - PREVISIONS 2018**

U : KDA

Rubriques	Réalizations 2016 (1)	Clôture 2017 (2)	Objectifs 2018 (3)	Taux d'Évolution (%)	
				3/1	3/2
Ventes & produits annexes	1 847 492	1 833 999	2 514 665	136%	137%
Variation stocks produits finis & encours	847 865	764 831	190 971	23%	25%
Production immobilisée	1 655	0	0	0%	0%
Subvention d'exploitation		0	0	0%	0%
<b>Production de l'exercice</b>	<b>2 697 012</b>	<b>2 598 830</b>	<b>2 705 636</b>	<b>100%</b>	<b>104%</b>
Achats Consommés	1 687 793	1 611 275	1 623 382	96%	101%
Services extérieurs & autres consommat.	49 552	32 385	45 000	91%	139%
<b>Consommation de l'exercice</b>	<b>1 737 345</b>	<b>1 643 660</b>	<b>1 668 382</b>	<b>96%</b>	<b>102%</b>
<b>Valeur ajoutée d'exploitation</b>	<b>959 667</b>	<b>955 170</b>	<b>1 037 254</b>	<b>108%</b>	<b>109%</b>
Charges de personnel	676 236	677 182	709 801	105%	105%
Impôts et taxes assimilées	19 943	20 246	27 187	136%	134%
<b>Excédent Brut d'Exploitation</b>	<b>263 488</b>	<b>257 742</b>	<b>300 266</b>	<b>114%</b>	<b>116%</b>
Autres produits opérationnels	9 566	4 226	5 702	60%	135%
Autres charges opérationnelles	4 774	3 000	5 200	109%	173%
Dotation aux amortis et provisions	181 485	193 000	222 415	123%	115%
Reprise s/pertes de valeur et prov	6 198	108	0	0%	0%
<b>Résultat Opérationnel</b>	<b>92 993</b>	<b>66 076</b>	<b>78 353</b>	<b>84%</b>	<b>119%</b>
Produits Financiers	82 229	70 405	81 625	99%	116%
Charges Financières	2 858	11 000	18 000	630%	164%
<b>Résultat Financier</b>	<b>79 371</b>	<b>59 405</b>	<b>63 625</b>	<b>80%</b>	<b>107%</b>
<b>Résultat ordinaire avant impôts</b>	<b>172 364</b>	<b>125 481</b>	<b>141 978</b>	<b>82%</b>	<b>113%</b>
Impôts exigibles s/résultats	11 508	23 841	26 976	234%	113%
Impôts différés s/résultats ordin	13 069	3 189	4 068	31%	128%
<b>Résultat Net de l'Exercice</b>	<b>147 787</b>	<b>104 829</b>	<b>119 071</b>	<b>81%</b>	<b>114%</b>

## **Résumé :**

Notre travail de mémoire réalisé dans le cadre du contrôle de gestion sur la thématique : contrôle de gestion appliqué à la fonction commerciale ;cas entreprise publique économique/Electro-Industries/SPA-AZAZGA ,nous permettra sur le plan théorique de cerner et d'appréhender le contrôle de gestion comme étant un outil de pilotage, certains outils de contrôle de gestion et surtout le lien entre le contrôle de gestion et la mesure de performance. Puis on abordera dans le cas pratique le tableau de bord et les indicateurs d'évaluation de performance commerciale, La performance des entreprises en situation concurrentielle, et l'efficacité des organisations en période de limitation de leurs ressources passe par l'analyse et le suivi de leurs coûts, cela s'articule sous forme d'une fonction au sein de l'entreprise qui est le contrôle de gestion, considéré comme un processus de pilotage de la fonction commerciale ; Il dispose de plusieurs outils qui assurent son bon fonctionnement, tels la gestion budgétaire, une technique de gestion qui à partir d'une prévision objective, fixe à l'entreprise pour une période définie; des objectifs, ainsi que les moyens nécessaire pour les atteindre, ainsi le tableau de bord qui regroupe les indicateurs permettant de suivre et d'anticiper le fonctionnement et l'activité de l'entreprise ou du service. A cet effet, l'entreprise doit utiliser un système de mesure de la performance, en utilisant des outils de contrôle de gestion pour fournir des informations pertinentes qui lui permet de piloter et d'assurer son existence, ainsi que sa pérennité, en temps réel pour la prise de décision qui garantie une meilleure performance commerciale ainsi une performance globale.

## **Mots clé :**

Contrôle de gestion, pilotage, performance, tableau de bord, gestion budgétaire, écarts, indicateurs de performance, électro industrie,