



Université Mohammed V - Souissi

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales - Salé

Master Spécialisé : Entrepreneuriat et Ingénierie Managériale

Thème

La performance de l'entreprise

Réalisé Par

Soukaïna ZIOUANI

Demandé Par

Mme. BERIALA

A.U. : 2013/2014

*"Les hauts sommets sont plutôt déserts. Plus c'est
difficile, moins il y a de concurrence"*

Timothy FERRISS, écrivain et entrepreneur américain.

Table des matières

Introduction.....	5
Chapitre I : La notion de la Performance.....	6
1. Définition de la Performance.....	6
2. Les approches de la Performance	6
3. Quelques types de la performance	7
4. La notion de performance globale	9
Chapitre II : le contrôle de gestion et la performance d'entreprise	11
1. Définition et objectif du contrôle de gestion	11
2. Les outils du contrôle de gestion	12
3. le contrôle de gestion un levier de la performance de l'entreprise.....	13
Chapitre III : L'évaluation de la performance financière et économique d'une entreprise	14
1. Les principaux indicateurs de la performance.....	14
1.2. La mesure de la performance par les ratios de rendement et de rentabilité.....	14
1.2. La mesure de la profitabilité	15
1.3. Les mesures récentes de la valeur créée	16
2. Outils de contrôle de gestion et la mesure de la performance : exemple du tableau de bord.	17
2.1. Définition du tableau de bord	17
2.2. Rôle du tableau de bord de pilotage.....	18
2.3. Les instruments du tableau de bord	19
2.4. Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises ..	20
Chapitre IV : Centrale Laitière : Le tableau de bord pour piloter la performance	22
1. Présentation de la Centrale Laitière	22
2. Tableaux de bord de la Centrale Laitière par activité	23
Conclusion	27
Bibliographie et Webographie	28

Introduction

La performance est un concept **plurivoque** dont l'appréciation dépend de son utilisateur. Les grandes décisions et actions stratégiques réalisées par les entreprises sont guidées par la recherche de la performance vis à vis des différentes parties prenantes à savoir les clients, associés, actionnaires...

Le concept de performance occupe une place centrale dans le principe de contrôle et de la maîtrise des risques puisqu'il s'agit même d'un des mécanismes centraux.

L'objectif de nombreuses études est l'identification de paramètres ayant une influence sur la performance ainsi que des indicateurs pour la mesurer. Dans ce travail, on va voir le contenu et les diverses définitions de la performance, ses approches, ses types et ses instruments d'évaluation.

Le contrôle de gestion est l'un des leviers qui assure la performance de l'entreprise dans le respect des obligations légales et des procédures internes et participe au pilotage et à la prise de décision. Il prend en charge le contrôle des procédures de gestion de l'entreprise et aide à l'amélioration de l'organisation existante.

Parmi les outils de contrôle de gestion qui permettent de piloter et de mesurer la performance de l'entreprise on trouve le tableau de bord, qui présente des indicateurs et des mesures indiquant les domaines dans lesquels l'organisation devra exceller pour accéder à ses objectifs, des relations de cause à effet sont établies entre elles afin d'obtenir un véritable système de mesures, et permet aussi de définir des objectifs pour ces performances clés.

Dans ce travail nous allons voir le rôle du tableau de bord afin de mesurer la performance de l'entreprise ainsi qu'une illustration de la mise en place cet outil chez la Centrale Laitière.

Chapitre I : La notion de la Performance

Le concept de performance figure parmi les notions les plus abstraites et floues de la littérature académique organisationnelle, de telle sorte que certains Auteurs s'interrogent sur la possibilité de la définir. En effet, ce terme est utilisé de façons multiples pour illustrer des concepts souvent particulièrement différents, sans pour autant qu'une définition précise ne fasse l'unanimité.

1. Définition de la Performance

Dans le langage courant, la performance est précisément le fait d'obtenir un résultat, ce qui sous-entend bien entendu que ce résultat doit être « bon ».

Au niveau d'une entreprise, la performance exprime le degré d'accomplissement des objectifs poursuivis. Une entreprise performante doit être à la fois efficace et efficiente :¹

- Une entreprise est **efficace lorsqu'elle atteint les objectifs** qu'elle s'est fixés.
- Une entreprise est **efficiente lorsqu'elle minimise les moyens** mis en œuvre pour atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés.

D'une manière générale, la performance est un résultat chiffré obtenu dans le cadre d'une compétition.

Dans le domaine de la gestion, la performance est le résultat ultime de l'ensemble des efforts d'une entreprise ou d'une organisation. Ces efforts consistent à faire les bonnes choses, de la bonne façon, rapidement, au bon moment, au moindre coût, pour produire les bons résultats répondant aux besoins et aux attentes des clients, leur donner satisfaction et atteindre les objectifs fixés par l'organisation.²

2. Les approches de la Performance

Le concept de performance est souvent considéré de façon distincte cependant on spécifie quatre perspectives différentes de la performance : économique, politique, systémique, ou sociale (Morel Estelle et al., 1994).³

¹ <http://www.images.hachette-livre.fr/media/contenuNumerique/029/62454240.pdf> (consulté le 10/06/2014)

² http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p8_9_chap6.pdf (consulté le 10/06/2014)

³ http://chairediversite.fondation.dauphine.fr/fileadmin/mediatheque/docs_pdf/publications/diversite/Cahier_recherche_02_Diversite_Performance_Bruna_Chauvet.pdf (consulté le 10/06/2014)

- L'approche économique de la performance est celle qui abordée de façon majoritaire. Dans ce cas, le concept de performance renvoie à l'idée d'accomplir une action (Caby Jérôme, Clerc-Girard Marie-France, Koehl Jacky, 1996). La performance est alors précisément le fait d'obtenir un résultat, ce qui sous-entend bien entendu que ce résultat doit être « bon ». Derrière cette observation se trouve véritablement l'essence du concept de « performance ».
- L'approche sociale de la performance est relativement différente dans le sens où celle-ci est totalement axée sur les dimensions humaines de l'organisation : la morale et la cohésion seront alors considérées comme primordiales et essentielles, et seront ainsi privilégiées au sein de l'entité considérée. L'idée centrale qui se cache derrière cette perspective sociale de la performance réside dans le fait que ce n'est véritablement que par l'obtention des objectifs sociaux que l'on atteindra les objectifs économiques et financiers (Gauzente Caire, 2002).
- L'approche systémique, quant à elle, met au centre du débat l'harmonisation ainsi que la pérennité des sous-systèmes d'une entreprise. Dans cet environnement, les capacités de l'organisation seront mises en valeur et la performance sera alors définie comme « le degré auquel une organisation, en tant que système social disposant de ressources et moyens, remplit ses objectifs sans obérer ses moyens et ressources et sans mettre une pression induite sur ses membres. » (Georgopoulos Basil, Tannenbaum Arnold, 1957).
- Enfin, la perspective politique de la performance peut être assimilée à une critique des trois approches précédentes (Morin Estelle, Savoie André, Beaudin Guy, 1994) qualifiées de fonctionnalistes – les organisations sont définies par des fonctions et doivent atteindre des objectifs précis – et met en avant une optique beaucoup plus relativiste où aucune référence absolue n'est identifiable et où tout individu peut avoir ses propres critères pour juger la performance d'une organisation.

3. Quelques types de la performance

Il existe plusieurs types de performance dont on note :

- **La Performance organisationnelle**

La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre.⁴

⁴ http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/La_performance_globale.pdf (consulté le 10/06/2014)

Inspirée des études de Taylor et de Fayol, cette approche a dominé le premier demi-siècle. Elle a nourri les travaux de l'école dite de l'OST (organisation scientifique du travail), introduite en Europe à l'issue de la première guerre mondiale.

M. Kalika, professeur à Paris-Dauphine, 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)

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

- **La Performance financière/économique**

La performance financière s'intéresse en premier lieu à l'aptitude d'une entreprise à générer des bénéfices. Les informations transmises par le calcul de la rentabilité n'ont pas la même signification selon que l'on soit associé ou dirigeant. C'est pour cela que deux indicateurs sont calculés :⁵

- La rentabilité économique intéresse essentiellement les dirigeants et qui exprime la capacité des capitaux investis à dégager un certain niveau de profit.
- La rentabilité financière intéresse essentiellement les associés et qui est une mesure de la performance économique de l'entreprise dans l'utilisation de son actif.

- **La Performance qualité**

La qualité est l'ensemble des caractéristiques ou des performances pouvant servir à déterminer si un produit ou un service répond ou ne répond pas à l'usage auquel il est destiné (Kazuo Ozeki et Tetsuichi Asaka).

Les composantes de la qualité peuvent être notamment: caractéristiques et performances d'un produit qui sont résumées généralement par F.M.D.S :⁶

- Fiabilité : l'aptitude d'un composant ou d'un système à fonctionner pendant un intervalle de temps.

⁵ <http://www.maxicours.com/se/fiche/0/7/427970.html/1stt> (consulté le 10/06/2014)

⁶ <http://fr.scribd.com/doc/189969013/La-Demarche-Qualite-pour-un-Projet-d-Entreprise-pdf> (consulté le 10/06/2014)

- **Maintenabilité** : l'aptitude d'un composant ou d'un système à être maintenu ou remis en état de fonctionnement.
- **Disponibilité** : l'aptitude d'un composant ou d'un système à être en état de marche à un instant donné.
- **Sécurité** : l'aptitude d'une entité à ne pas conduire à des accidents inacceptables.

- **La Performance marketing**

La performance marketing ou marketing de la performance désigne l'ensemble de techniques marketings qui donnent la possibilité de rémunérer le prestataire ou support en fonction des résultats de la campagne. Les indicateurs les plus répandus et qui permettent de mesurer et d'améliorer la performance marketing.

- CRM : la gestion de la relation client
- KPI : ICP , indicateur clé de performance
- La part de marché et la part de marché relative

Deux types de repères sont utilisés pour l'atteinte de la performance :

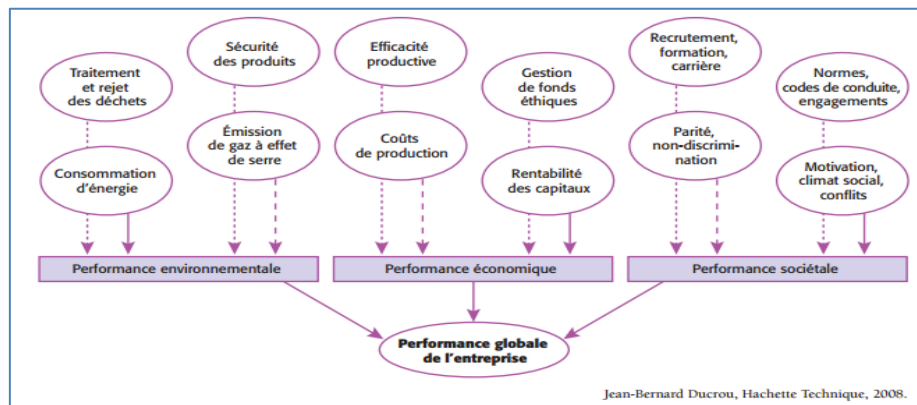
- Les repères internes (plan marketing) qui évaluent comment sont atteints les orientations de la direction et les objectifs. On parle aussi de mesures subjectives.
- Les repères externes (concurrence, marché) qui fournissent une perspective plus neutre qui prend en compte des facteurs liés à l'environnement et au marché. On utilise aussi le terme de mesures objectives.

4. La notion de performance globale

Depuis quelques années, la performance n'est plus seulement limitée à la seule dimension financière de l'entreprise. En effet, la pérennité des entreprises dépend de la manière dont elles se conduisent et de la responsabilité qu'elles engagent vis-à-vis de l'ensemble de leurs parties prenantes (actionnaires, associations, ONG, syndicats, clients, fournisseurs...). C'est dans ce contexte qu'apparaît le concept de performance globale. Ce concept naît en Europe avec l'apparition du développement durable et prend en compte la responsabilité sociétale de l'entreprise vis-à-vis de ses parties prenantes.⁷

⁷ <http://www.images.hachette-livre.fr/media/contenuNumerique/029/62454240.pdf> (consulté le 10/06/2014)

Figure 1 : Performance globale de l'entreprise



Source : <http://www.images.hachette-livre.fr/media/contenuNumerique/029/62454240.pdf>

(consulté le 10/06/2014)

Pour définir la performance sociale et environnementale on donne les définitions suivantes :⁸

- **Performance sociale** : Elle peut être définie comme le «niveau de satisfaction atteint par les individus participant à la vie de l'entreprise ». Des indicateurs comme le turnover, l'absentéisme, le nombre de jours de grève, etc. sont utilisés pour son évaluation.
- **Performance environnementale** : Cette performance fait référence au concept de « développement durable » qui combine l'Homme (les droits de la personne), l'Environnement et le Développement économique. Il s'agit d'intégrer dans les outils du pilotage des indicateurs de mesure des effets externes sur la société, sur l'environnement, etc.

Comme on vient de voir, la notion de la performance intrigue et soulève pas mal de questionnements tout en générant des définitions diverses. La conception de la performance ayant évolué avec le temps, on peut plus ou moins dire que la performance se fonde sur le bon sens de gestion.

⁸ http://www.lhcp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p8_9_chap6.pdf (consulté le 10/06/2014)

Chapitre II : le contrôle de gestion et la performance d'entreprise

Le contrôle de gestion est une fonction cruciale au service du management de la performance et de la gestion du changement. L'objectif est de maîtriser les outils de pilotage de la performance pour une restitution pertinente de l'information.

1. Définition et objectif du contrôle de gestion

Le contrôle a pour mission d'assurer la conformité entre les résultats des activités et les objectifs de l'organisation.

Le contrôle a deux rôles :

- Actif : Dans la mesure où des actions de correction sont prises avant que les conséquences de certaines décisions aient pu se faire sentir.
- Réactif : Lorsque les résultats sont connues et définitifs et que la correction ne peut porter que sur de nouvelles opérations.

Le contrôle de gestion est défini comme le processus par lequel le dirigeant s'assure que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation.

D'une manière générale, le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation.

Le caractère dynamique du contrôle de gestion souligne les étapes suivantes :

- Fixation des objectifs.
- Planification budgets.
- Mise en œuvre.
- Suivi des réalisations.
- Analyse des résultats.
- Prises d'actions correctives.

Le processus de contrôle de gestion s'inscrit dans la stratégie de l'entreprise, cette stratégie est définie en fonction des objectifs fondamentaux de l'entreprise, en fonction des opportunités et des contraintes de l'environnement, des moyens, des potentiels, et des contraintes externes.

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée qui a des buts et dans laquelle un processus de fixation d'objectifs a été mis en place au niveau des individus.

2. Les outils du contrôle de gestion

La présentation des outils traditionnels du contrôle de gestion permet une première approche technique de la discipline. Elle a également le mérite de la simplicité. Elle sert utilement de points de repères pour situer ensuite le vocabulaire de la pratique. La rapide présentation que nous en faisons ci-dessous est toutefois succincte et non exhaustive.

- Les Prix de Cession Internes (PCI) occupent une place privilégiée, du point de vue du contrôleur de gestion, car ils font appel à une technique qu'il maîtrise très bien : la comptabilité de gestion. Les prix de cession interne vont permettre d'isoler les performances de chacune des unités et de les mettre dans une situation proche de celle qui serait la leur si elles étaient indépendantes.
- La comptabilité de gestion sert au contrôleur de gestion à calculer le coût des produits. Elle permet de modéliser les relations existant entre les ressources consommées par l'entreprise et sa production de biens ou de service. Plusieurs concepts de coûts existent et qui se complètent car ils ne doivent pas être utilisés dans les mêmes contextes. Parmi ces outils de calcul de coûts, la méthode des coûts complets est sans doute la méthode reine. Son principe est simple. Il consiste à rattacher aux objets de coûts - qui peuvent être des produits et des services mais également bien d'autres choses (clients, processus...) - l'ensemble des charges consommées.
- Le contrôle budgétaire projette sur des sous-unités les impératifs financiers de rentabilité de l'entreprise. L'agrégation de l'ensemble des budgets doit fournir un compte de résultat prévisionnel. Chaque sous-unité de l'entreprise se voit alors demander d'indiquer quelles actions elle compte lancer durant l'année pour contribuer à la stratégie et quelle sera sa contribution au chiffre d'affaires et au résultat. La déclinaison de la stratégie est évaluée de manière exclusivement financière et comptable. En cours d'année, un suivi des écarts du réel par rapport au budget est réalisé et doit donner lieu à des ajustements. À la fin de chaque exercice, une évaluation globale est réalisée sur la situation budgétaire de chaque unité.
- Le tableau de bord (qu'on va développer plus tard)

En définitive, les outils du contrôle de gestion s'interpénètrent et se chevauchent sans qu'il soit toujours possible de les distinguer.

3. le contrôle de gestion un levier de la performance de l'entreprise

Le pilotage de la performance est atteint à partir des calculs des coûts et des budgets de l'organisation en se limitant aux variables d'action classiques : quantité, prix, productivité, pour mieux piloter l'efficacité et l'efficience les managers s'efforcent d'intégrer d'autres variables qualitatives et non financières.⁹

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

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

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

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

Le contrôle de gestion connaît depuis quelques années des mutations importantes. L'évolution du nom de la discipline traduit d'ailleurs les nouveaux enjeux. Les professionnels parlent de plus en plus souvent de « mesure et de pilotage de la performance ». Le pilotage y gagne en crédibilité. La fonction première du contrôle de gestion n'est pas d'exercer une surveillance coercitive sur les membres de l'entreprise, mais de piloter l'atteinte des objectifs de l'organisation

⁹ <http://www.memoireonline.com/04/11/4404/Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-de-lentreprise.html> (consulté le 10/06/2014)

Chapitre III : L'évaluation de la performance financière et économique d'une entreprise

La performance financière/économique de l'entreprise est fondée sur le couple valeur -coût. Les deux termes sont indissociables car il ne s'agit, ni de minimiser les coûts, ni de maximiser la valeur produite (réponse aux besoins d'un client ou d'un groupe social), mais d'optimiser le rapport entre les deux. Alors dans ce chapitre nous allons voir les principales méthodes pour la mesurer.

1. Les principaux indicateurs de la performance

La valorisation des entreprises introduites en bourse s'opère dans un contexte d'incertitude et d'asymétrie d'information. Il en résulte fréquemment une sous-évaluation à l'introduction: les émetteurs diffusent les actions dans le public à un prix plus faible que le "juste" prix, ainsi la question de la mesure performance de l'entreprise s'inscrit dans un cadre du référentiel compétitif. Les informations présentées dans cette partie sont tirées d'une mémoire de maîtrise en finance.¹⁰

1.2. La mesure de la performance par les ratios de rendement et de rentabilité

Ce sont des ratios qui font le rapport entre un indicateur du résultat et les capitaux propres mis en œuvre par l'entreprise.

Les ratios constituent un instrument de mesure qui permet à l'analyste financier d'évaluer les performances financières de l'entreprise à une période donnée. L'analyse des ratios financiers a lieu généralement à travers deux types de comparaisons : la comparaison des ratios actuels de l'entreprise avec ceux des exercices précédents ; elle nous renseigne sur l'évolution de la situation financière de l'entreprise dans le temps ,et la comparaison des ratios de l'entreprise avec les moyennes du secteur ou ceux d'autres entreprises similaires; cette comparaison permet de situer l'entreprise par rapport à des concurrents et d'analyser sa situation financière.¹¹

- **Le ratio de la rentabilité économique = Résultat d'exploitation/Actif total.**

Ce ratio mesure la capacité de l'entreprise à dégager un résultat des capitaux investit.

¹⁰ Emery Miguel EYINGA OSSIALAS, L'introduction en bourse et ses effets sur la valeur de l'entreprise: Investigation empirique dans le contexte Tunisien, Mémoire de maîtrise en finance, Université Montplaisir Tunis , 2008, p.p. 11-15

¹¹ <http://www.zonebourse.com/formation/Les-ratios-economiques-366/> (Consulté le 09/06/2014)

- **Le ratio de rendement des actifs = Résultat après impôt/ Actif total**

Ce ratio traduit la capacité des actif à valoriser ses actifs sur l'ensemble de ses activités industrielles, commerciale et financières. Les praticiens préconisent l'utilisation d'un ratio jugé non seulement plus représentatif de l'efficacité économique des entreprises, mais également plus conforme aux objets de l'analyse financière moderne. Il s'agit du ratio de rentabilité des capitaux propres investis qui rapportent le résultat généré par l'activité en tant que telle aux capitaux propre apportée par les bailleurs de fond, actionnaire et créanciers.

- **Le ratio nommé « return on investment »=Résultat de l'exercice/capitaux propres**

Ce ratio traduit le taux de rentabilité auquel l'entreprise est prêt à rémunérer ses actionnaires. Les capitaux propres représentent l'ensemble des ressources risquées par les associés dans l'entreprise. Le résultat est la rémunération qu'ils tirent de ces montants. Il s'agit en fait du ratio le plus important de l'ensemble de l'analyse économique et financière.

1.2. La mesure de la profitabilité

La profitabilité constitue un moyen de mesure de la performance de l'entreprise, notamment l'efficacité de l'entreprise dans ses activités. L'analyse de la profitabilité peut être assimilable à l'analyse des marges.

De ce qui précède, nous allons présenter les principaux ratios de marge :

- **Taux de marge commerciale= Marge commerciale / Chiffre d'affaire**

Appelé ratio de marge nette, il traduit la politique de marge adoptée par l'entreprise sur son activité de distribution.

- **Le ratio de marge nette= Résultat nette/Chiffre d'affaire (HT)**

Il traduit l'efficacité globale de l'entreprise sur l'ensemble de ses activités. Le ratio de marge nette est l'indicateur souvent le plus utilisé pour qualifier la santé financière d'une entreprise, ou encore pour hiérarchiser plusieurs entreprises d'un même secteur d'activité. Il sert d'étalon pour la mesure de la performance des passées des entreprises afin de se fixer des objectifs à atteindre pour les exercices avenir.

- **Le ratio = Résultat d'exploitation / Chiffre d'affaire (HT)**

Ce ratio traduit l'efficacité de l'activité d'exploitation l'entreprise dans son aspect industriel, commercial et administratif.

- **Le ratio = Excédent brut d'exploitation / Chiffre d'affaire (HT)**

Ce ratio, nous donne une autre mesure de la marge d'exploitation, fondé sur un indicateur plus fiable que le résultat d'exploitation, celui de l'excédent brut d'exploitation (EBE). L'excédent brut d'exploitation (EBE) mesure la performance économique globale de l'entreprise par le biais de l'usage de ses moyens humains et matériels. L'excédent brut d'exploitation représente donc le surplus économique dégagé par les seules opérations d'exploitation.

1.3. Les mesures récentes de la valeur créée

Ces différentes mesures recommandées par un certain nombre de cabinets conseils anglo-saxons, sont représentées notamment par la market value added (MVA) et l'économique value added (EVA). Elles s'appuient sur le même référentiel théorique que les mesures présentées précédemment.

- **La market value added (MVA)**

La MVA, « la valeur de marché ajoutée » se définit comme le différentiel entre la valeur des capitaux investis notée VM (capitaux propres et dettes financières) et la valeur comptable de ces mêmes capitaux notée VC. De ce qui précède il vient que :

$$\text{MVA} = \text{VM} - \text{VC}$$

En supposant que cette dernière représente une approximation satisfaisante du coût de remplacement des actifs financés.

- **L'économic value added (EVA)**

L'EVA, la « valeur ajoutée économique », est égale à la différence entre le résultat après impôt et le coût des capitaux investis par les investisseurs financiers (actionnaire et créanciers financiers) : $\text{EVA} = (\text{Ka} \text{ VC}) - (\text{CMP} * \text{VC}) = (\text{K} - \text{CMP}) * \text{VC}$

Avec Ka le taux de rentabilité économique mesuré de façon comptable (résultat économique après impôt / actif économique). L'évaluation du CMP repose sur les approches traditionnelles. L'EVA représente ainsi le surprofit évalué relativement à la norme constituée par le CMP.

Dans le cadre restrictif de la mesure de performance assimilée à la valeur actionnariale créée, il apparaît que les mesures précédentes procèdent toutes des mêmes fondements théoriques et traduisent la même idée.

2. Outils de contrôle de gestion et la mesure de la performance : exemple du tableau de bord

2.1. Définition du tableau de bord

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention du responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance.

Le tableau de bord est un **outil de pilotage**, présentant synthétiquement les activités et les résultats de l'entreprise par processus, sous forme **d'indicateurs** qui permettant de contrôler la réalisation des objectifs fixés et de prendre des décisions nécessaires, selon une périodicité appropriée et dans un délai limité.¹²

Le tableau de bord : ¹³

- permet le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;
- est un support de communication entre responsables ;
- favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

La structure et le contenu du tableau de bord dépendent :

- de l'entreprise, son activité, sa taille ;
- de l'environnement : marché, concurrence, conjoncture ;
- du responsable auquel il s'adresse : son champ de responsabilité et d'intervention

¹² <http://www.lecoindesentrepreneurs.fr/le-tableau-de-bord/> (consulté le 10/06/2014)

¹³ http://www.lcp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p8_9_chap8.pdf (consulté le 10/06/2014)

2.2. Rôle du tableau de bord de pilotage

Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison. Mais il son domaines d'utilisation le rend un outil de pilotage qui limite le risque et l'incertitude, qui gère l'information et la communication ainsi qu'une aide à la prise de décision.¹⁴

- **Le tableau de bord de pilotage limite le facteur « incertitude »**

C'est certainement la plus appréciée de ses qualités. C'est bien connu : il est logiquement impossible d'avoir une vue complète des informations relatives à une situation économique donnée. Ce qui rend tout aussi impossible la perspective d'envisager exhaustivement toutes les conséquences de la décision à prendre.

C'est à ce niveau que le tableau de bord intervient : il structure l'information et fournit une certaine marge de manœuvre, limitant ainsi le facteur « incertitude ».

- **Le tableau de bord d'entreprise gère l'information en direct**

Il réduit le plus grand danger de l'information : son instabilité. En fournissant une sorte « d'instantané » de la situation, il offre des informations non décalées (temporellement) les unes par rapport aux autres. Vous pouvez ainsi voir globalement le contexte d'une situation donnée.

- **Le tableau de pilotage, un outil pour rationaliser la prise de risque**

C'est inévitable : tout choix, toute décision arrêtée par un dirigeant engendre sa part –plus ou moins considérable- de prise de risque.

Le tableau de bord de gestion vous permet d'envisager votre stratégie dans son ensemble, vous offrant une vue globale de la situation dans un plus grand contexte, ce qui, à terme, vous permettra de minimiser le risque de la décision.

- **Le tableau de pilotage sert pour la communication et la réflexion**

À condition d'être bien conçu, le tableau de bord de gestion peut devenir, non seulement la base solide d'échanges constructifs, mais aussi le déclencheur, pour le décideur, d'une réflexion plus approfondie en mettant en perspective les objectifs fixés et le parcours emprunté pour les atteindre.

¹⁴ <http://www.petite-entreprise.net/P-452-81-G1-role-du-tableau-de-bord-de-pilotage.html> (consulté le 10/06/2014)

- **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 systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront 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'utilisateur¹⁵.

2.3. Les instruments du tableau de bord

Les instruments fréquemment utilisés sont les écarts, les ratios, les graphiques, les clignotants¹⁶

- **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 responsables peut intervenir.

- **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.

- **Les graphiques**

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

¹⁵ Claude ALAZAD et Sabine SEPARI, « contrôle de gestion », édition Dunod, 2004, p. 641
http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-de-lentreprise22.html (consulté le 10/06/2014)

¹⁶ <http://topinfoaga.unblog.fr/files/2012/10/le-tableau-de-bord-de-gestion.doc> (consulté le 10/06/2014)

- **Les clignotants**

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

Toute la difficulté d'utilisation de tels indicateurs réside dans leur définition puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

Tous ces instruments ne se révéleront performants que dans la mesure où ils sont une aide à la décision, notion essentiellement contingente puisqu'elle dépend des entreprises, des secteurs d'activité, des niveaux hiérarchiques, des délégations données.

2.4. Les indicateurs de Tableau de Bord pour la mesure de la performance des entreprises

Les entreprises ont cherché à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières¹⁷.

- **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 groupes, 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

¹⁷ Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, ed De la performance, 2009, p.p. 119-125

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

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

- **Les indicateurs non financiers**

Les indicateurs financiers étant sujets à critique et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé 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 balanced scorecard qui 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.

Les méthodes d'évaluation qui ont été présentés se diffèrent dans leur application ainsi que dans leurs significations. Mais le problème qui se pose est que la volonté d'évaluer une société se heurte inévitablement à un problème de choix de méthode.

Chapitre IV : Centrale Laitière : Le tableau de bord pour piloter la performance

Les systèmes d'information de gestion de l'entreprise traitent un ensemble important de données dont la pertinence et l'utilité varient en fonction de l'exploitation faite par les différents niveaux hiérarchiques. Les indicateurs de performance, outils de gestion, destinés à aider les différents acteurs (individuels ou collectifs) à la conduite de leurs actions vers l'atteinte de leurs objectifs et à en évaluer les résultats doivent ainsi être recherchés, étudiés et mis à leur disposition.

1. Présentation de la Centrale Laitière

Créée en 1940 avant l'indépendance du Maroc par la compagnie continentale du Maroc sous le Protectorat français, elle est devenue en 1950 la première franchise du groupe Danone dans le monde. Après l'indépendance, elle rentre dans le giron de l'État. Mais ce n'est qu'en 1981 que l'État la cède à la holding (Groupe ONA). En 1998, Danone en partenariat avec la holding signe son grand retour et met à contribution son expertise pour commercialiser ses yaourts.

En 2012, la Centrale Laitière retombe dans les mains de Danone: la multinationale française a racheté 37,8 % de la Centrale laitière à la SNI, holding majoritairement détenue par la famille royale du Maroc. Le groupe français détient ainsi les deux tiers du capital de la Centrale Laitière.¹⁸

La Centrale Laitière produit chaque année plus de 300.000 tonnes de lait frais et plus de 100.000 tonnes de produits dérivés (Yaourts, Fromages frais, Desserts, Yaourt à boire). Elle se distingue aussi par sa proximité des consommateurs à travers ces 45 000 points de vente desservis quotidiennement par 350 camions traduisant une forte implantation nationale relatée aussi par :

- 6 grandes zones de collecte du lait couvrant les principales régions agricoles :

Tadla, El Haouz, Doukkala, Chaouia, Gharb-.Loukous et Saiss-Zemmour.

- 4 usines de production :

Salé, El Jadida, Meknès et Fkih Ben Saleh.

¹⁸ Ivan LETESSIER, Maroc : Danone prend le contrôle de la Centrale laitière, Le Figaro, 27 juin 2012

- 18 agences commerciales :

Casa Aïn Borja, Casa Aïn Sebaâ, Casa Moulay Slimane, Rabat, Salé, Meknès, Fès, Kénitra, Tanger, Tétouan, Khémisset, Oujda, El Jadida, Safi, Marrakech, Agadir, Fkih Ben Saleh, Souk Iarbâa.

2. Tableaux de bord de la Centrale Laitière par activité

Pour le pilotage des différentes activités, des tableaux de bords sont élaborés mensuellement par les contrôleurs de gestion Centrale laitière, chacun selon sa fonction. Le but étant de mettre la lumière sur les évolutions et écarts par rapport aux standards et de fournir les éléments pertinents pour des actions correctives et des améliorations. Ceci via des indicateurs globaux et/ ou spécifiques (de suivi ou de résultat), des comptes d'exploitation et une analyse basée sur le calcul des effets.

Les présentes informations sont tirées d'une thèse de mémoire professionnelle, master en contrôle de gestion¹⁹.

- **L'activité logistique**

Les indicateurs globaux :

Concernent les différentes sections analytiques qui composent l'activité :

- ✓ le coût de l'activité Convoyage produit fini rapporté au tonnage fabriqué ;
- ✓ le coût de la Distribution rapporté au tonnage vendu ;
- ✓ le coût de l'activité Ramassage rapporté au litre collecté ;
- ✓ le coût de l'activité Convoyage lait rapporté au litrage convoyé ;
- ✓ le coût des voitures légères rapporté au kilométrage parcouru ;
- ✓ le total coût logistique (propre et sous-traité) rapporté au Chiffre d'affaires.

Les indicateurs spécifiques :

Permettent l'appréciation des indicateurs globaux et font partie de leur base de calcul :

- ✓ le coût kilométrique des consommations gasoil ;
- ✓ le coût kilométrique des consommations énergie et pièces de rechange ;
- ✓ le coût dh/km de l'entretien ;
- ✓ Salaires chauffeurs convoyeurs par rapport au coût logistique propre ;
- ✓ Exploitation propre par rapport à l'activité sous-traitée.

¹⁹ Naima BENAMER, Projet de thèse professionnelle, Tableau de bord-Centrale Laitière, ISCAE, 2004, p.p 32-38

Les comptes d'exploitation :

Un compte d'exploitation est produit par section analytique avec les différentes variations par rapport aux standards pour informer sur les différents coûts.

Analyse des effets :

Les effets retenus pour l'analyse de l'activité logistiquesont:

- Effet prix:(prix unitaire réel –prix unitaire standard)* Quantité réelle.
- Effet activité : (kilométrage réel parcouru –Kilométrage standard parcouru)*coût unitaire standard (la charge rapporté au kilométrage parcouru).
- Effet productivité :[(coût unitaire réel- effet prix d'achat) - coût unitaire prévu] x km réel

- **Activité production laitière**

Les indicateurs globaux :

On cite principalement:

- Le prix de revient du lait et taux de matière grasse ;
- Le litrage collecté par rapport aux objectifs de collecte;

Les indicateurs spécifiques :

On relève essentiellement :

- Prime qualité rapportée au litrage collecté ;
- Écart Annoncé/Reçu lait ;
- Écart Annoncé/Reçu matière grasse ;
- Litrage ramassé par rapport au kilométrage parcouru .

Les comptes d'exploitation :

Un compte d'exploitation est produit par zone de collecte. Il inclut les coûts de la logistique relative aux activités Ramassage et Convoyage lait.

Analyse des effets :

Les effets retenus pour l'analyse de l'activité sont:

- Effet prix:(prix unitaire réel –prix unitaire standard)* Quantité réelle.

- Effet volume collecté : $(\text{Collecte réelle} - \text{Collecte standard}) \times \text{prix unitaire standard}$.

- **Activité industrielle**

Les indicateurs globaux :

Parmi les plus significatifs :

- le coût contrôlable par usine ;
- le coût contrôlable lait/PLF.

Les indicateurs spécifiques :

On retient:

- le taux de perte en dh/t (ingrédients et emballage, poudre, beurre) ;
- le coût dh/t des consommations énergie ;
- le coût dh/t des pièces de rechange ;
- le taux de rendement par usine ;

Les comptes d'exploitation:

Un état récapitulatif de différentes charges constituant le coût contrôlable est élaboré au niveau du contrôle de gestion CL.

Analyse des effets :

Les effets retenus pour l'analyse de l'activité sont:

- Effet prix: $(\text{prix unitaire réelle} - \text{prix unitaire standard}) \times \text{Quantité réelle}$.
- Effet productivité : $[(\text{coût unitaire réel} - \text{effet prix d'achat}) - \text{coût unitaire prévu}] \times \text{Quantités réelles}$.

- **Activité commerciale**

Les indicateurs globaux :

Concernent :

- le taux de croissance du CA;
- le coût commercial dh/t ;
- effets prix de vente/mix//volume.

Les indicateurs spécifiques :

On retient:

- le coût dh/t stockage/expédition ;
- le coût dh/t force de vente ;
- le coût dh/t convoyage produits finis ;
- le coût dh/t de la distribution ;
- Commissions chauffeurs rapportées au CA ;
- Remise et ristournes rapportées au CA;
- Taux de rendus rapportés au CA ;
- Animation commerciale rapportée au CA.

Les comptes d'exploitation :

Renseigne sur la contribution par agence en reprenant le CA NET ainsi que les différentes charges constituant le coût commercial.

Analyse des effets :

Il s'agit des effets prix, Mix et volume qui sont considérés comme des indicateurs globaux indispensables pour l'appréciation de la croissance du CA.

- Effet prix: $(\text{prix unitaire réel} - \text{prix unitaire standard}) * \text{ventes réelle}$.
- Effet volume : $(\text{Ventes réelles} - \text{ventes standard}) * \text{Prix unitaire Réel de vente}$
- Effet mix : $(\text{Ventes Réelles} - \text{ventes standard}) * (\text{Prix unitaire standard de vente} - \text{prix unitaire Réel de vente})$.

Le contrôle de gestion Centrale laitière traite une masse importante d'information, traduite, mensuellement, et selon les urgences, en indicateurs pertinents et communiquées via des tableaux de bord pour permettre d'analyser les situations, d'anticiper les évolutions et de réagir dans des délais brefs. Ces indicateurs sont regroupés dans des tableaux de bord qui en assurent une présentation lisible et interprétable, avec une périodicité régulière adaptée aux besoins de pilotage.

Conclusion

La complexité actuelle du management requiert du dirigeant d'entreprise un contrôle de la performance sous plusieurs angles simultanément. C'est pourquoi l'évaluation de la performance d'une entreprise nécessite la définition de critères prenant en compte ce que les différentes parties prenantes (actionnaires, clients, salariés et société civile essentiellement) attendent de l'entreprise.

Pour pouvoir analyser la performance, l'entreprise doit construire des outils pour évaluer ses résultats. La performance se mesure avec des critères quantitatifs mais aussi qualitatifs. Aussi la recherche de la performance de l'entreprise est la vocation du management

Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de la structure.

Le contrôle de rattachée ou non à la fonction comptable, permet le suivi stratégique et opérationnel de la performance de l'entreprise par rapport aux objectifs fixés. Cet outil nécessite la construction d'indicateurs pertinents pour l'entreprise. Il vise à l'établissement de rapports d'activité réguliers grâce à l'élaboration de tableaux de bord.

La pertinence des indicateurs choisis est essentielle car des indicateurs inappropriés peuvent entraîner une mauvaise analyse des résultats de l'entreprise. La validité du choix des indicateurs doit être régulièrement posée afin de vérifier leur adéquation avec les objectifs poursuivis.

En ce qui concerne la Centrale Laitière, la traduction de sa stratégie en tableaux de bord et le choix des indicateurs de mesure fait partie d'un programme de pilotage de la performance, imposé par les évolutions économiques, les aléas de l'environnement de l'entreprise et motivé par la volonté de créer un meilleur avenir pour les différents intervenants dans l'entreprise.

Bibliographie et Webographie

- ALAZAD C. et SEPARI S., Contrôle de gestion, ed Dunod, 2004, p. 641
- Berland N., Mesurer et piloter la performance, ed De la performance, 2009, p.p. 119-125
- BENAMER N., Projet de thèse professionnelle, Tableau de bord-Centrale Laitière, ISCAE, 2004, p.p 32-38
- EYINGA OSSIALAS E.M., L'introduction en bourse et ses effets sur la valeur de l'entreprise: Investigation empirique dans le contexte Tunisien, Mémoire de maitrise en finance, Université Montplaisir Tunis , 2008, p.p. 11-15
- LETESSIER I., Maroc : Danone prend le contrôle de la Centrale laitière, Le Figaro, 27 juin 2012
- <http://www.images.hachette-livre.fr/media/contenuNumerique/029/62454240.pdf>
(consulté le 10/06/2014)
- http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p8_9_chap6.pdf (consulté le 10/06/2014)
- http://chairediversite.fondation.dauphine.fr/fileadmin/mediatheque/docs_pdf/publications/diversite/Cahier_recherche_02_Diversite_Performance_Bruna_Chauvet.pdf (consulté le 10/06/2014)
- http://www.creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/La_performance_globale.pdf (consulté le 10/06/2014)
- <http://www.maxicours.com/se/fiche/0/7/427970.html/1stt> (consulté le 10/06/2014)
- <http://fr.scribd.com/doc/189969013/La-Demarche-Qualite-pour-un-Projet-d-Entreprise-pdf>
(consulté le 10/06/2014)
- <http://www.images.hachette-livre.fr/media/contenuNumerique/029/62454240.pdf>
(consulté le 10/06/2014)
- http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p8_9_chap6.pdf (consulté le 10/06/2014)
- <http://www.memoireonline.com/04/11/4404/Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-de-lentreprise.html> (consulté le 10/06/2014)

- <http://www.zonebourse.com/formation/Les-ratios-economiques-366/> (Consulté le 09/06/2014)
- <http://www.lecoindesentrepreneurs.fr/le-tableau-de-bord/> (consulté le 10/06/2014)
- http://www.licp.fr/site/images/stories/pdf/BTS_cgo/p8_9_chap8.pdf (consulté le 10/06/2014)
- <http://www.petite-entreprise.net/P-452-81-G1-role-du-tableau-de-bord-de-pilotage.html> (consulté le 10/06/2014)
- http://www.memoireonline.com/04/11/4404/m_Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-de-lentreprise22.html (consulté le 10/06/2014)
- <http://topinfoaga.unblog.fr/files/2012/10/le-tableau-de-bord-de-gestion.doc> (consulté le 10/06/2014)