

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA -BEJAIA-
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET
DES SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

EN VUE DE L'OBTENTION DU DIPLOME DE MASTER EN
SCIENCES DE GESTION

SPECIALITE : FINANCE ET COMPTABILITE

OPTION : COMPTABILITE ET AUDIT

Mémoire de fin de cycle

Thème

*Le tableau de bord et la performance
financière d'une entreprise*

-cas de la SPA CEVITAL-

Réalisé par :

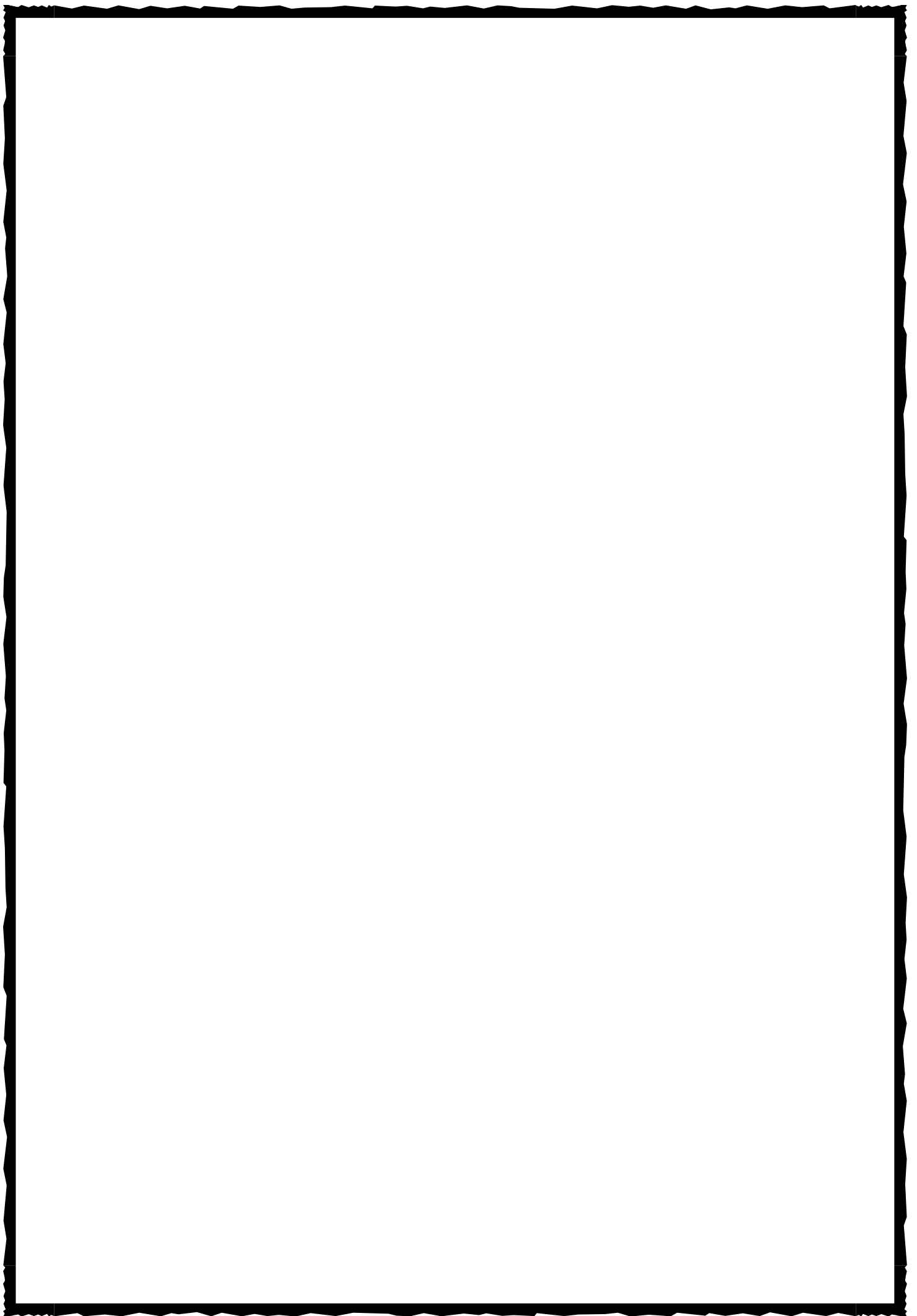
M^{elle} BOUDJADJA Zahira

M^{elle} BOUHARRAT Amal

Encadré par :

M^r MAAMRI Moussa

Année universitaire : 2017/2018



Remerciement

On remercie dieu le tout puissant de nous avoir donné la santé et la volonté d'entamer et de terminer ce mémoire.

Tout d'abord, ce travail ne serait pas aussi riche et n'aurait pas pu avoir le jour sans l'aide et l'encadrement de Mr Maamri Moussa, on le remercie pour la qualité de son encadrement exceptionnel, pour sa patience, sa rigueur, sa disponibilité durant notre préparation de ce mémoire et pour le temps qu'il a consacré à nous apporter les outils méthodologiques indispensables à la conduite de cette recherche. Son exigence nous a grandement stimulées et surtout ses judicieux conseils, qui ont contribué à alimenter notre réflexion.

Nous tenons également, à remercier nos parents pour leur contribution, leur soutien et leur patience. Sans oublier d'exprimer notre reconnaissance envers nos frères et sœurs, et nos amis intimes pour leur encouragement pour la réalisation de cette modeste recherche.

Notre remerciement s'adresse à Mr Garti Salem chef du département du contrôle de gestion au sein de la SPA Cevital pour son aide pratique et son soutien moral et ses encouragements.

Notre remerciement s'adresse également à tous nos professeurs pour leurs générosités et la grande patience dont ils ont su faire preuve malgré leurs charges professionnelles.

Notre profonds remerciements vont également à toutes les personnes qui m'ont aidés et soutenue de près ou de loin.

Nos vifs remerciements s'adressent au département des sciences de gestion et à l'entreprise CEVITAL.

Nos remerciements vont aussi à tous les étudiants de la filaire CA.

Amel & Lila

Dédicaces

A l'homme de ma vie, mon exemple éternel, mon soutien moral et source de joie et de bonheur, celui qui s'est toujours sacrifié pour me voir réussir, que dieu te garde a nous, à toi Mon père. Merci pour les valeurs nobles, l'éducation et le soutient permanent venu de toi.

A la lumière de mes jours, la source de mes efforts, la flamme de mon cœur, ma vie et mon bonheur ; Maman que j'adore.

Aux personnes dont j'ai bien aimé la présence dans ce jour, à tous mes frères : Lamine et mon âme frère Juba.

Et mes sœurs : Fatiha, Sabrina, ma chouchou Emily et Rosa.

Ma nièce : Hanna (ninis).

Ma tante : Fatima, son mari Yousef et leur fils Amir que j'adore beaucoup

Mon oncle : Idris, sa femme Souad et sa mignonne fille Dinane.

A celui que j'aime beaucoup et qui m'a soutenue tout au long de ce travail F.H

Qui n'ont cessé d'être pour moi des exemples de persévérance, de courage et de générosité.

A mes enseignants qui doivent voir dans ce travail la fierté d'un savoir bien acquis. Je dédie ce travail dont le grand plaisir leurs revient en premier lieu pour leurs conseils, aides, et encouragements.

Aux personnes qui m'ont toujours aidé et encouragé, qui étaient toujours à mes côtés, et qui m'ont accompagnaient durant mon chemin d'études supérieures, mes aimables amies, collègues d'étude, et sœurs de cœur, Lynda, Mouna et Rahima.

A mon binôme Lila et toute la famille Boudjadja.

Amel.B



SOMMAIRE

Sommaire

Introduction générale	01
Chapitre I: Notions générale sur le contrôle de gestion.....	05
Introduction	05
Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion	06
1. Le contrôle de gestion : Définition et finalité.....	06
2. Objectifs et limites du contrôle de gestion.....	09
3. La place du contrôle de gestion dans l'organisation.....	12
4. Notions voisines du contrôle de gestion.....	15
5. Le processus du contrôle de gestion.	18
Section 02 : le contrôleur de gestion.....	21
1. Définition du contrôleur de gestion.....	22
2. Métiers et qualités du contrôleur de gestion.....	23
3. Missions, responsabilités et rôle du contrôleur de gestion.....	25
4. La position du contrôleur de gestion dans l'organisation.....	28
Section 03 : méthodes et outils de contrôle de gestion.....	29
1. La comptabilité.....	29
2. Le contrôle budgétaire.....	33
3. La gestion des coûts.....	38
4. Le système d'information de gestion.....	42
5. Le reporting.....	44
6. Le tableau de bord.....	46
Conclusion.....	50
Chapitre II: le tableau de bord et la performance de l'entreprise.....	51
Introduction	51
Section 01 : Notion de la performance dans l'entreprise.....	52
1. La performance de l'entreprise.....	52
2. Les sources et les indicateurs de la performance.....	59
3. Mesure de la performance.....	63
Section 02 : Analyse théorique du tableau de bord.....	71
1. Définition et rôle d'un tableau de bord.....	71

2. Les typologies et les instruments du tableau de bord.....	75
3. Les principes et les conditions de mise-en-œuvre d'un tableau de bord.....	78
4. Utilité et limite de tableau de bord.....	81
Section 03 : La conception et la réalisation d'un tableau de bord prospectif.....	83
1. Notions essentielles sur le tableau de bord prospectif.....	84
2. Le tableau de bord prospectif : outil de pilotage de la performance.....	89
3. Démarche de la conception de tableau de bord prospectif.....	91
4. Les étapes d'élaboration d'un tableau de bord.....	95
Conclusion	101
Chapitre III : Elaboration d'un tableau de bord de la SPA CEVITAL.102	
Introduction.....	102
Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil.....	103
1. Aperçu sur l'entreprise CEVITAL agro-industrie.....	103
2. Développement du groupe CEVITAL.....	105
3. Les missions et les objectifs du CEVITAL.....	107
4. L'environnement de CEVITAL.....	107
5. L'organisation générale des composantes et les missions des directions.....	110
Section 02 : L'élaboration d'un tableau de bord financier au sein de l'entreprise CEVITAL.....	122
1. Le contexte d'un tableau de bord.....	122
2. Elaboration d'un tableau de bord financier pour l'entreprise CEVITAL.....	126
Conclusion.....	148
Conclusion générale.....	149
Référence bibliographique	
Annexes	
Listes des tableaux et des schémas	
Table des matières	

Liste des abréviations

ABC : Activity Based Costing.

ABM : Management par activité.

AC : Actif circulant.

BFR : Besoin en fond de roulement.

CA : Chiffre d'affaire.

CAF : Capacité d'autofinancement.

CE : Capitaux engagés.

CF : Capitaux fixes.

CG : contrôle de gestion.

CP : Capitaux propres.

CR : Compte de résultat.

CUMP : Coût unitaire moyen pondéré.

DA : Direction administrative.

DCT : Dettes à court terme.

DF: Dettes financières.

DFC : Direction des finances et comptabilité.

DG : Direction générale.

DZD : Dinar algérien.

EBE : Excédent brut d'exploitation.

EVA : Economic value added.

FP : Frais du personnel.

FR : Fonds de roulement.

GCF : Gestion comptable et financière.

GRH : Gestion des ressources humaines.

HT : Hors taxes.

IRFF : Imputation Rationnelle des Frais Fixes.

JO : Journal Officiel.

KP : Capitaux permanents.

MVA : Valeur de marché ajoutée.

OVAR : Objectifs - Variables d'Action – Responsabilité.

PDG : Président et Directeur Générale.

PME : Petite et moyenne entreprise.

RCAI : Résultat courant avant impôt.

RE : Résultat d'exploitation.

RN : Résultat net.

RICC : Ratio de l'importance des capitaux circulants.

RICF : Ratio de l'importance des capitaux fixes.

RIF : Ratio d'indépendance financière.

RLG : Ratio de liquidité générale.

RLI : Ratio de liquidité immédiate.

RLR : Ratio de liquidité réduite.

RRC : Ratio de rentabilité commerciale.

RRE : Ratio de rentabilité économique.

RRF : Ratio de rentabilité financière.

RS : Ratio solvabilité.

RO : Résultat opérationnel.

ROE : Return on equity.

ROI : Return on investment.

SAV : Service après vente.

SI : Système d'information.

SPA : Société par action.

Staff : Smart target activated fire and forget.

TB : Tableau de bord.

TBE : Tableau de bord équilibré.

TFT : Tableau de flux de trésorerie.

TIS : Taux d'imposition des bénéfices

TTC : Toutes taxes comprises.

VA : Valeur ajoutée.

VC : Valeur comptable.

VD : Valeurs disponibles.

VE : Valeurs d'exploitation.

VI : Valeurs immobilisées.

VM : Valeur de marché.

VR : Valeurs réalisables.



INTRODUCTION
GÉNÉRALE

Introduction générale

« L'entreprise est une organisation sociale, autonome et provisoire qui se fixe comme but d'assurer sa vie et son développement par la commercialisation des produits et services de son activité ».¹

Avec le contexte actuel qui donne priorité aux nouvelles technologies pour faire face à l'accroissement de la concurrence et aux impératifs de la mondialisation, des innovations s'imposent aux entreprises pour que celles-ci s'intègrent bien à la nouvelle économie. Les entreprises doivent modifier en permanence leurs organisations, pour s'adapter aux évolutions des marchés et aux besoins des clients. Ce qui nécessite, l'optimisation de leur gestion d'entreprise en particulier leur contrôle de gestion, qui représente un levier essentiel pour l'amélioration continue et durable de la performance globale face à ces nouvelles exigences. Les gestionnaires sont contraints à une gestion forte et rigoureuse. Il leur faut, entre autres, effectuer la gestion et le suivi de programmes, utiliser et fournir de l'information sur les résultats, les activités, les ressources et la clientèle. Une des façons innovatrices d'améliorer ce système de gestion et d'information consiste à le doter d'indicateurs de performance. C'est le contrôle de gestion qui permettra à l'entreprise de mettre à la disposition des différents départements et services, les outils pertinents pour une bonne marche de l'entreprise. Le contrôle de gestion permet en effet la maîtrise de la gestion, la coordination des différentes actions, et la convergence des objectifs de chaque responsable opérationnel avec ceux de l'organisation. De même, le suivi des réalisations, l'aide à la décision et l'adoption de mesures correctives font partie de ses objectifs. Ainsi avoir un contrôleur de gestion est essentiel si l'on veut que les outils s'adaptent à chaque fois aux petites ou grandes modifications qu'une entreprise peut connaître en cours de route. En effet, le contrôleur de gestion doit disposer de compétences en stratégie d'entreprise ainsi que des compétences organisationnelles.

Le contrôle de gestion est une démarche de pilotage de la performance qui permet aux entreprises de créer les résultats souhaités, souvent exprimés en termes de performance. Sur le plan académique, la question de la relation entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise a suscité un grand intérêt auprès de plusieurs chercheurs. Meyssonier et Rasolofo-Dastler (2008) ont essayé de montrer la relation entre le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise dans le cas où l'entreprise fixe en même temps des objectifs de responsabilité sociale ou globale. Dans le cadre de leur étude, Le système de pilotage examiné a montré que l'entreprise utilise des indicateurs de gestion financiers d'une manière intégrée et cohérente. Les indicateurs de performance sont d'excellents outils pour piloter une activité. Le but étant d'atteindre une performance économique d'une entreprise.

Aujourd'hui, le « contrôle de gestion » s'entend plutôt « pilotage de la performance » est défini comme « une démarche permettant à une organisation de piloter la réalisation progressive de ses objectifs de performance, tout en assurant la convergence des actions

¹ SADOU.A, « Comptabilité générale », Editions BERTI, Alger, 2002, P.03.

Introduction générale

engagées par les différentes entités de sa structure »². Ainsi l'ensemble de la démarche prévisionnelle (plans stratégique et opérationnel, budget) réalisée par le contrôle de gestion a un impact non négligeable en matière de communication financière de l'entreprise. Il est également clairement reconnu qu'il résulte d'une démarche essentiellement interne visant à assurer une meilleure maîtrise des moyens humains, financiers et matériels des services au regard de leurs missions. Le contrôle de gestion est un instrument orienté vers le progrès, il s'exerce en continu, en amont et en aval de l'action. Son bon fonctionnement implique la participation active de chaque niveau de responsabilité dans le service et une appropriation par l'ensemble des agents.

Par ailleurs, le contrôle de gestion, principal instrument de pilotage et d'évaluation de la performance au sein des organisations, dispose entre autres outils, du Tableau de Bord pour assurer le suivi permanent des activités ; il assure, selon Giraud. F & al, « une analyse plus riche, facilite la réaction et oriente mieux vers la prise de décision. Il permet la collecte, l'analyse et la présentation des informations de suivi, d'évaluation et de pilotage de la performance d'une organisation »³. Cet instrument, quoi qu'il fasse partie des outils de contrôle est considéré comme l'un des outils les plus importants de pilotage et d'amélioration de la performance. Dans la littérature, son lien étroit avec la performance (mesure, évaluation, pilotage, etc.) est source de questionnement, ce qui nous a incité à explorer cette relation afin de savoir dans quel sens le tableau de bord peut impacter la performance. Donc le contrôle de gestion est une démarche permettant à une organisation de clarifier ses objectifs de performance et d'en piloter la réalisation progressive, en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités qui la composent. Le contrôle de gestion est au cœur du processus de suivi de la performance et contribue ainsi à l'amélioration de l'entreprise. C'est à cet effet que le contrôle de gestion intervient. Il relie la stratégie à la gestion des opérations dans l'entreprise en mettant en place un système de traitement de l'information en amont et en aval de la décision. Il permet ainsi aux décideurs de disposer d'outils traduisant les informations pertinentes en actions. Pour ce faire, le contrôle de gestion déploie plusieurs outils dont les tableaux de bord.

Le tableau de bord constitue un cadre nouveau qui permet d'intégrer des indicateurs stratégiques, en plus des indicateurs financiers de la performance passée, également le tableau de bord met en évidence des déterminations de la performance financière future. Ces déterminants, s'appuient sur une traduction claire et rigoureuse de la stratégie en objectifs et en indicateurs concrets. La mise en place d'un tableau de bord nécessite l'exploitation de tout sort de donnée à travers un réseau d'information au sein duquel les informations sont collectées, traitées et diffusées de manière systématique et rationnelle. Il représente aussi un outil privilégié du contrôle de gestion, mais sa vocation est plus large. Il est un instrument de mesure de tous les aspects de la vie de l'entreprise.

C'est dans ce cadre de recherche que s'inscrit ce travail qui a pour objectif de mettre la lumière sur la notion du tableau de bord, en mettant le point sur ses principes, ses

² C Horngre & al, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3^{ème} édition Pearson éducation France, 2006, P 25.

³Giraud. F & al, « le contrôle de gestion et pilotage de la performance », Gualino, Paris, 2002, P 145.

Introduction générale

composantes et la méthode de son élaboration. L'étude de cet instrument implique la nécessité de son utilisation dans l'une des fonctions de l'entreprise, d'où le titre de ce présent travail « Le tableau de bord et la performance financière d'une entreprise. Quelle évidence pour l'entreprise CEVITAL ». Le choix de ce sujet est particulièrement motivé par son importance et l'enjeu stratégique qu'il représente pour les entreprises de nos jours. C'est ce qui nous amène à poser la problématique suivante : «Le tableau de bord est-il en mesure de donner une image crédible sur la performance financière d'une entreprise, en particulier la SPA CEVITAL ? ».

Pour pouvoir répondre à cette problématique, une série de questions secondaires s'impose, à savoir :

- Qu'est-ce que le contrôle de gestion et qu'elles sont ses outils ?
- Qu'est-ce qu'un tableau de bord et quels sont les indicateurs pertinents à retenir lors de sa conception ?
- Est-ce que le tableau de bord permet le suivi de l'évolution de la performance financière de CEVITAL ?

A cet effet, nous avons émis les hypothèses de recherche suivantes :

- ✓ Le contrôle de gestion constitue à la fois un outil de décision et d'action et un outil de dialogue et de communication entre les différentes lignes de l'entreprise. Donc la performance d'une entreprise est directement liée à la mise en place d'un bon contrôle de gestion.
- ✓ Le tableau de bord représente un instrument de contrôle et de pilotage pour l'entreprise qui permet de mesurer, d'évaluer, de suivre la réalisation des actions et de surveiller les paramètres sensibles des activités opérationnelles et stratégiques. Il rétablit l'articulation entre les niveaux stratégiques et opérationnels. Il a aussi la spécificité d'avoir un effet miroir, il est le reflet du niveau de performance de l'entreprise. De plus, il permet aux dirigeants d'avoir des indications sur l'état de fonctionnement de l'organisation.
- ✓ L'élaboration d'un tableau de bord dans une entreprise suppose le choix d'indicateurs pertinents et fiables qui permettent de contrôler les activités de l'entreprise dans son environnement économique et financier, puis les responsables à prendre de bonnes décisions aux moments adéquats.

Le choix du sujet traité dans ce travail a été motivé par le fait que l'entreprise CEVITAL agro-industrie contribue beaucoup dans l'approvisionnement, le stockage, la production et la distribution dans le pays. Ainsi nous avons choisi cette entreprise pour deux raisons, la première pour son ampleur, la plus grande entreprise privée implantée en Algérie, et la deuxième raison pour son implantation dans notre ville Bejaïa. Par conséquent, une entreprise ouvrant dans le domaine de l'industrie agro-alimentaire, doit être mesurée par rapport à ses objectifs, positionner ses projets sur le chemin du succès et doit avoir une vision claire de ses activités et de sa rentabilité pour assurer sa bonne gestion et de s'assurer que les équipes produisent leurs efforts dans le même sens.

Introduction générale

Ainsi, nous avons voulu vérifier si la SPA CEVITAL garde son autonomie en utilisant une démarche d'analyse permettant d'assurer l'équilibre financier de l'entreprise ou de son centre de profit, de vérifier sa rentabilité économique et financière et si elle est en mesure d'utiliser les outils de contrôle de gestion les plus pertinents qui lui permettent d'assurer le pilotage de ses activités, et qui vont la guider vers la prise des décisions dans les meilleures conditions.

La seconde motivation est celle de nous rassurer de la conformité de la théorie relative aux tableaux de bord apprise tout au long de notre recherche à la pratique sur le terrain. Ceci nous a permis de démontrer l'importance de tableau de bord dans l'entreprise.

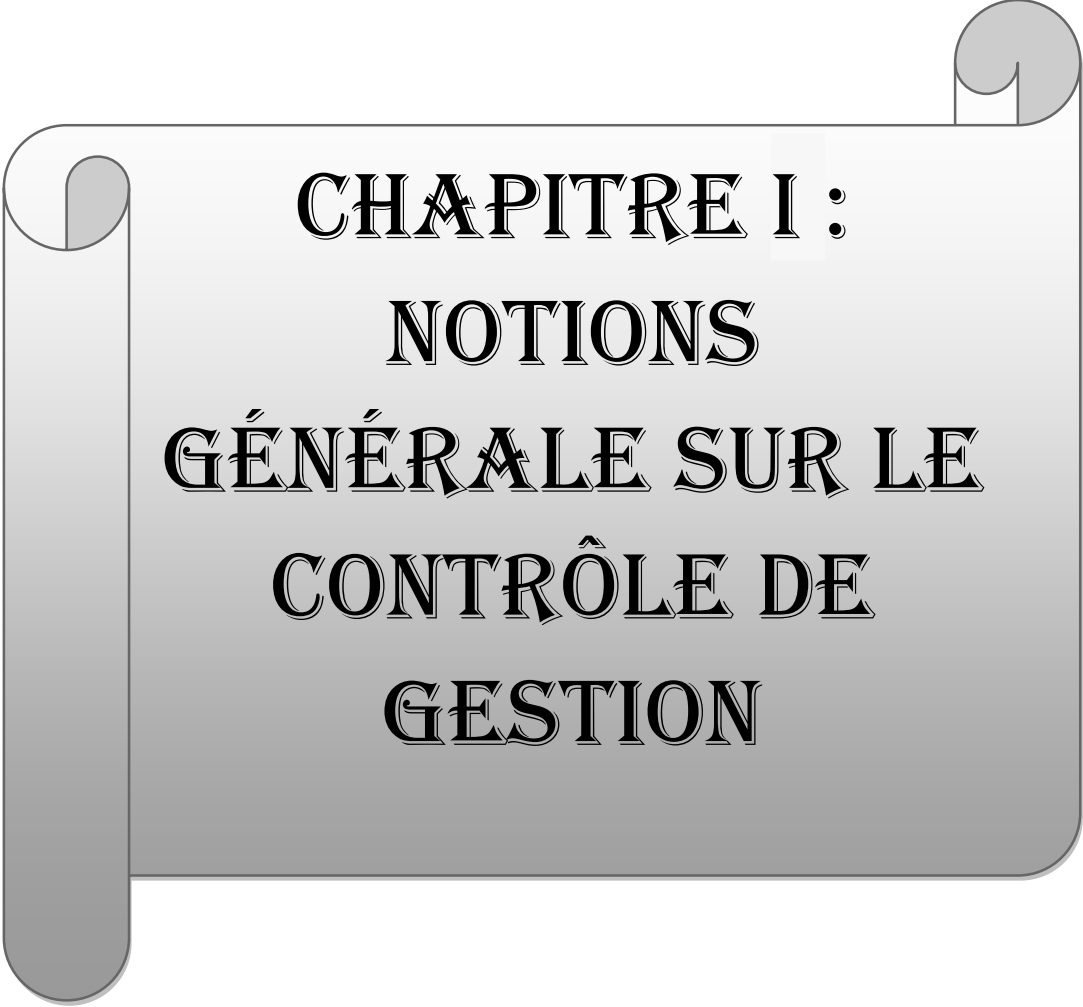
Ce mémoire sera divisé en deux parties, une première relative au cadre théorique et méthodologique et une seconde relative au cadre pratique.

La première partie sera subdivisée en deux (2) chapitres répartis comme suit :

- au chapitre 1, nous verrons les concepts fondamentaux sur le contrôle de gestion et ses outils ;
- au chapitre 2, nous parlerons de tableau de bord et la performance de l'entreprise.

La deuxième partie comportera un chapitre dans lequel nous allons décrire l'organisme d'accueil et élaborer un tableau de bord financier pour la SPA CEVITAL.

Ce travail n'a pas la prétention d'être un document de référence qui apporte des solutions à tous les problèmes soulevés par la mise en place de tableaux de bord. Il veut simplement apporter sa modeste contribution dans l'amélioration du pilotage des entreprises à travers son importance relative.



CHAPITRE I :
NOTIONS
GÉNÉRALE SUR LE
CONTRÔLE DE
GESTION

Introduction

La discipline contrôle de gestion est née avec l'essor de la révolution industrielle, au XIX^{ème} siècle et lors de l'application de la division du travail et de la répartition des tâches dans les entreprises. À cette époque, on ne parlait que de « comptabilité industrielle ». Son évolution est due à celle de la comptabilité de gestion et sa forme initiale (classique), qui permet à son utilisateur uniquement d'évaluer ses coûts de production et pouvoir ainsi fixer ses prix comparativement à ses concurrents. Le contrôle de gestion a été installé graduellement au sein des entreprises, cette discipline est indispensable et incontournable pour toute entreprise qui a comme but d'améliorer sa situation financière et économique.

Le contrôle de gestion intervient dans toute entreprise qu'elle soit industrielle ou commerciale. Il cherche à concevoir et à mettre en place des instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en toute cohérence avec les objectifs fixés. IL répond à plusieurs objectifs stratégiques et organisationnels. En tant que fonction de l'entreprise, il remplit ses missions en s'appuyant sur plusieurs dispositifs, instruments et systèmes de gestion. Au sein de l'organisation, la fonction de contrôle de gestion occupe un positionnement particulier.

L'objectif de ce chapitre est de bien présenter la fonction « contrôle de gestion » à travers ses définitions, sa finalité, ses objectifs etc. Ce chapitre devra aussi nous permettre de mieux comprendre le rôle du contrôleur de gestion, sa position dans l'organisation et les outils du contrôle de gestion.

Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

Cette section, nous allons la consacrer à la présentation de la notion contrôle de gestion, d'apporter quelques éclaircissement à cette dernière en présentant un certain nombre de définitions qui seront détaillées pour mieux comprendre le contrôle de gestion, sa finalité, ses objectifs et limites ainsi que ses notions voisines.

1. Le contrôle de gestion : Définition et finalité.

Pour assurer la maîtrise de la gestion de l'entreprise, il faut procéder à des choix. C'est à ce moment qu'intervient le contrôle de gestion. Sa mission principale est de permettre aux responsables de maintenir et d'améliorer la gestion de leurs activités pour atteindre les buts qui leurs sont assignés.

1.1. Définition du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion apparaît comme un processus articulant le long terme, avec le court terme, de la stratégie à l'exécution. C'est pour quoi il apparaît deux fonctions essentielles synthétiques et complémentaires du contrôle de gestion :

- Informer les décideurs par des coûts, des indicateurs, des tableaux de bord, pour aider aux décisions stratégiques, tactiques et opérationnelles, mettre en relation les objectifs et les ressources, gérer la performance par le couple valeur-coût ;
- Aider à réguler les comportements des acteurs, à gérer le changement organisationnel et à améliorer les processus de fonctionnement de la structure.

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Pour cela nous avons jugé utile de présenter quelques unes qui nous apparaissent plus exhaustive à savoir :

- « Le contrôle de gestion est une démarche, d'inspiration systémique, destinée à assurer la maîtrise continue de l'évolution d'une entreprise par le recours à différents dispositifs de collecte, de traitement et d'interprétation de données informatives relatives à la gestion d'une organisation». ⁴
- « Le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outil de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ces acteurs, pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques». ⁵

⁴.Mahe, « dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », Ed Economica, Paris, 1998. P23.

⁵ Alazard. C & S. separi, « DCG 11 : Contrôle de gestion : Manuel et Applications », 2^{ème} Édition ? Dunod, Paris, 2010, P.27.

En parallèle à ces définitions, il importe aussi de souligner l'existence de deux types de définitions qui lui ont été concernées, et qui ont suivi l'évolution de l'organisation à travers le temps, ces deux types sont les définitions traditionnelle et moderne.

1.1.1. Définitions traditionnelles :

La définition historique du contrôle de gestion a été donnée par Robert. N. Anthony en 1965: « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources obtenues sont utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation».⁶

Selon A. Khemakhem, (1976), le contrôle de gestion est « le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité »⁷. L'auteur présente le contrôle de gestion sous l'angle quantitatif et interne. Il tient peu compte de l'environnement externe de l'organisation. Il met l'accent sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte des spécificités de chaque situation et de chaque entreprise.

Dans le cas de ces deux définitions, aucune confédération n'a été prise en matière d'orientation stratégique, ni de management de l'organisation, et le contrôle de gestion est réduit à des procédures mécaniques de conséquence.

1.1.2. Définitions modernes :

Dans leur ouvrage publié en 2002, un groupe de spécialistes en contrôle de gestion ont avancé la définition suivante : « le contrôle de gestion est une démarche permettant à une organisation de clarifier ses objectifs de performances et d'en piloter la réalisation progressive, en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de la structure »⁸.

Dans un ouvrage plus récent, Claude Alazard et Sabine Separi définissent le contrôle de gestion ainsi : « le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs (management des équipes et

⁶R.N.Anthony, "Planning and Contrôle Système a Frame work for Analysis", Harvard University, Boston, 1965, p 17.

⁷ A. Khemakhem, « la dynamique du contrôle de gestion », édition Dunod, Paris, 1976, P.16.

⁸F.Giraud et O.Saulpie, G.M.H.Naulleau&P.L.Bescos, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Ed Gualino, France, 2002, p 34.

socialisation des acteurs), pour aider à la réflexion, aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques »⁹.

A.Khemakhem. définit le contrôle de gestion comme:« Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité.»¹⁰

Donc tout système de contrôle de gestion repose sur trois bases qui sont : les objectifs, les moyens et les résultats, l'analyse des liens entre ces trois éléments fait découler trois concepts nécessaires : **Efficience** \ **Efficacité** \ **Pertinence**.

- ✓ **L'efficacité** : consiste pour une organisation à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis ;
- ✓ **L'efficience** : correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats ;
- ✓ **La pertinence** : les objectifs doivent être en rapport avec les moyens existants ou mobilisable en peu de temps.

Selon (De La VILLARMOIS, O & H. TONDEUR, 2011), « le contrôle de gestion s'insère entre les choix stratégiques et les actions de routine. Cette vision du contrôle de gestion basée sur ces distinctions hiérarchiques et temporelles est fortement remise en cause ».¹¹

M. LEROY en 2012, à son tour définit le contrôle de gestion comme étant : « un système d'information et de communication qui grâce à ses procédures, ses méthodes et ses documents aide les opérationnels de tous les niveaux à définir des objectifs cohérents et conformes aux choix politiques de l'entreprise et en piloter la réalisation »¹². Par sa définition, l'auteur qualifie le contrôle de gestion comme étant un ensemble de dispositifs d'information relié à la stratégie et les actions quotidienne de l'entreprise.

De ses définitions, il ressort que le contrôle de gestion dépasse les limites qui lui ont été imposées par les définitions traditionnelles. Ainsi, son champ d'intervention recouvre toute l'entité et sa dimension de gestion est renforcée par des liens plus étroits avec l'organisation et la stratégie.

⁹C.Alazard & S.Sepai, « DECF Epreuve n°7, contrôle de gestion, Manuel et applications », Ed DUNOD, 4^{ème} édition, Paris, 1998, p 17.

¹⁰Herve.A & al, « le contrôle de gestion... en action », édition Liaisons, 2001, p.9.

¹¹ De La Villarmois, O & H. Tondeur, « Une Analyse Des Finalités Des Systèmes `De Contrôle », 20ème Congrès DE L' AFC, 2011, France, P.4.

¹² M. LEROY, « Le contrôle de gestion et ses évolutions », Ed. D'Organisation, France, 2012, P30.

Le contrôle de gestion c'est finalement, l'outil d'aide au pilotage, de mesure et d'amélioration continue des performances de l'entreprise. Il permet de diagnostiquer les résultats et proposer des actions correctives. C'est également la maîtrise de la gestion rationnelle des actions de l'entreprise en prévoyant les événements et en s'adaptant à leurs évolutions environnantes. Ainsi, le contrôle de gestion, garantit à la fois, le pilotage, la maîtrise, la mesure, la gestion et l'analyse des actions d'une entreprise.

1.2. La finalité du contrôle de gestion :

La mission principale du contrôle de gestion est de permettre aux responsables de maîtriser la gestion de leurs activités et de l'améliorer pour atteindre les buts qui leur sont assignés. Ces missions sont réalisées par le suivi d'un processus.¹³

1.2.1. Maîtrise de la gestion, coordination des actions et amélioration des performances :

Le contrôle de gestion aide les managers à bien gérer leurs activités. En effet, par le biais du cycle de planification, il les incite à réfléchir sur les objectifs à atteindre, les ressources à mettre en œuvre, les plans d'action à suivre et les conséquences de toutes les actions de l'entreprise.

D'autre part, la comparaison entre réalisation et prévisions pousse les managers à réfléchir aux causes des écarts et les actions correctives à entreprendre pour améliorer leur performance.

En ayant connaissance des résultats de leurs actions, les managers arrivent à mieux comprendre le fonctionnement du système dont ils ont la charge et à mieux choisir les actions à entreprendre.

Néanmoins, cela ne signifie pas que les actions des différents managers soient isolées les unes des autres. Au contraire, le contrôle de gestion permet de s'assurer de la cohérence de celles effectivement entreprises au cours de l'année.

1.2.2. Conception et gestion d'un système d'information orienté vers la décision :

La finalité du contrôle de gestion doit permettre une meilleure appréhension des enjeux, productifs et économiques, et ainsi déboucher sur une optimisation des performances matérielles et financières de l'entreprise.

De nos jours, l'information représente, un atout stratégique. Celui qui détient la bonne information au bon moment détient un avantage concurrentiel décisif. Par conséquent, le contrôle de gestion aura à mettre en place un système de traitement de l'information en amont et en aval de la décision. Il permet aux responsables de disposer d'informations pertinentes pour prendre des décisions efficaces et par la suite avoir des informations du résultat de ces décisions.

¹³Rouach. M, Naulleau. G, « Le contrôle de gestion bancaire et financier », Revue Banque Editeur, 3^{ème} édition, Paris, 2000, p.70.

2. Objectifs et limites du contrôle de gestion.

Dans cette optique nous allons présenter les fondements du contrôle de gestion qui seront analysés à travers les objectifs qu'il trace et les limites qui peuvent entraver sa précision et son efficacité.

2.1. Les objectifs du contrôle de gestion :

Les objectifs du contrôle de gestion sont semblables pour toutes les entreprises, quelque soit leur secteur et leur taille ; aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible.¹⁴

Il est possible de classer les objectifs du contrôle de gestion au sein de deux dimensions inséparables : la première est de nature technico- économique où le contrôle de gestion a pour objectifs d'aider à la décision et d'évaluer les performances. La deuxième est de portée managériale, où le contrôle de gestion a pour objectifs d'aligner la stratégie, de favoriser l'exercice des responsabilités, et d'orienter les comportements.

2.1.1. Les objectifs de dimension technico- économique :

Le contrôle de gestion garantit aux managers une gestion économe, efficiente et efficace des ressources mobilisées. Il a pour objectifs de :

- **Aider à la décision** : le contrôle de gestion, en déployant ses outils et méthodes de gestion apporte son expertise dans la modélisation de problèmes complexes.
- **Evaluer les performances** : le contrôle de gestion apporte son expertise dans la mesure des performances par des indicateurs chiffrés, comme dans le pilotage ou le management des performances. Le contrôle de gestion permet ainsi aux décideurs de guider le système dont ils ont la responsabilité, ils disposent pour cela d'outils de suivi des performances. Le pilotage s'inscrit généralement dans une logique de régulation où il s'agit de comparer, régulièrement, les états observés du système à des objectifs, des normes ou des standards, et d'apporter des mesures correctrices en cas de dérives. Dans un environnement en constante évolution, il est extrêmement difficile de disposer de normes et de standards fiables, de sorte que le pilotage s'apparente davantage à un processus d'apprentissage, par lequel il s'agit, d'avancer «à tâtons», par essai-erreur, de tirer les leçons de l'expérience et de mémoriser les connaissances acquises¹⁵.

2.1.2. Les objectifs de dimension managériale et organisationnelle :

Le contrôle de gestion présente un caractère plus immatériel. C'est une fonction considérée comme stratégique dans l'entreprise. Il a pour objectifs :

¹⁴ Alazard. C et Separi. S, Op cite, P643.

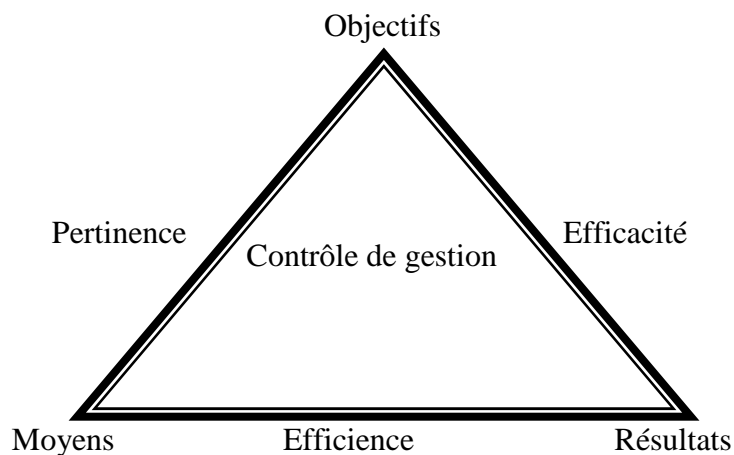
¹⁵ H. Bouquin, « Comptabilité de gestion », Economica, 4^{ème} édition, Paris, 2006, P 115.

- **D'aligner la stratégie** : le contrôle de gestion permet de traduire les buts stratégiques de l'entreprise en objectifs stratégiques et opérationnels quantifiables sous la forme d'indicateurs de performance.
- **De favoriser l'exercice des responsabilités** : le contrôle de gestion décompose l'entreprise en centres de responsabilités. Il permet la délégation de la responsabilité et favorise son exercice en toute autonomie de décision, en mettant à la disposition des managers, responsables, tout un ensemble d'outils et de dispositifs.
- **D'orienter les comportements** : le contrôle de gestion garantit la cohésion organisationnelle et la coordination entre unités de l'entreprise en orientant les comportements vers l'accomplissement des buts organisationnels.

Il faut souligner que ces objectifs sont complémentaires et se nourrissent l'un de l'autre pour former un tout cohérent, le contrôle de gestion.

En dernier lieu nous pouvons dire que le contrôle de gestion vise principalement à assurer la réussite de la TRILOGIE de contrôle de gestion suivante. Cette trilogie peut être présentée dans le schéma n°01, qui montre la relation entre les moyens, résultats et objectifs, qui constituent des éléments de base du contrôle de gestion.

Schéma n°01: Le triangle du contrôle de gestion.



Source: LONING Hélène et All, « Le contrôle de gestion », édition DUNOD, paris 1998, p.6

- **Les objectifs** : la détermination d'objectifs est le point de départ du processus. Ces objectifs doivent correspondre au plan de développement et aux finalités déterminées à long terme. Cependant, ces finalités qui ont un caractère global (croissance, rentabilité, pérennité,...etc.), doivent être déclinées au niveau des départements et services.
- **Les moyens (les ressources)** : les moyens matériels, techniques, humains et financiers doivent être mis en place pour pouvoir atteindre les objectifs.

- **Les résultats** : les résultats sont la conséquence des actions prises pour réaliser des objectifs fixes compte tenu des moyens alloués. Le résultat doit être réalisé avec efficacité et efficience.

L'analyse des articulations entre ces trois éléments, souligne trois concepts fondamentaux qui sont les objectifs du contrôle de gestion :

La pertinence elle met en rapport objectifs et moyens ; c'est-à-dire les objectifs doivent être en rapport avec les moyens existants ou mobilisables. Chaque organisation met en place les moyens nécessaires pour atteindre son objectif, et au terme de ce processus elle obtient des résultats significatifs. Afin de qualifier le lien entre les objectifs et les moyens, le terme pertinence marque sa présence. Nous parlons d'**efficacité** pour la relation entre objectifs et résultats et enfin l'**efficience** pour identifier la qualité de la relation entre les moyens et les résultats.

2.2. Les limites du contrôle de gestion :

Il existe trois limites fondamentales du contrôle de gestion :

- Il n'est pas possible de tout mesurer à un coût raisonnable ;
- Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels, etc.). Et cela induit du stress, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible ;
- Les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise (et aussi rencontrer en direct des clients), vu que les indicateurs ne détectent pas tout.

3. La place du contrôle de gestion dans l'organisation :

La mise en place d'un service de contrôle de gestion dépend de plusieurs facteurs dont la taille de l'entreprise, son mode de fonctionnement, les moyens disponibles et les objectifs poursuivis par la direction générale. Si nous prenons la taille de l'entreprise dès qu'elle atteint une certaine dimension, la complexité des problèmes exige la création d'un poste de contrôleur de gestion, puis un service spécial dont l'importance croît peu à peu avec l'augmentation de la taille de l'entreprise.

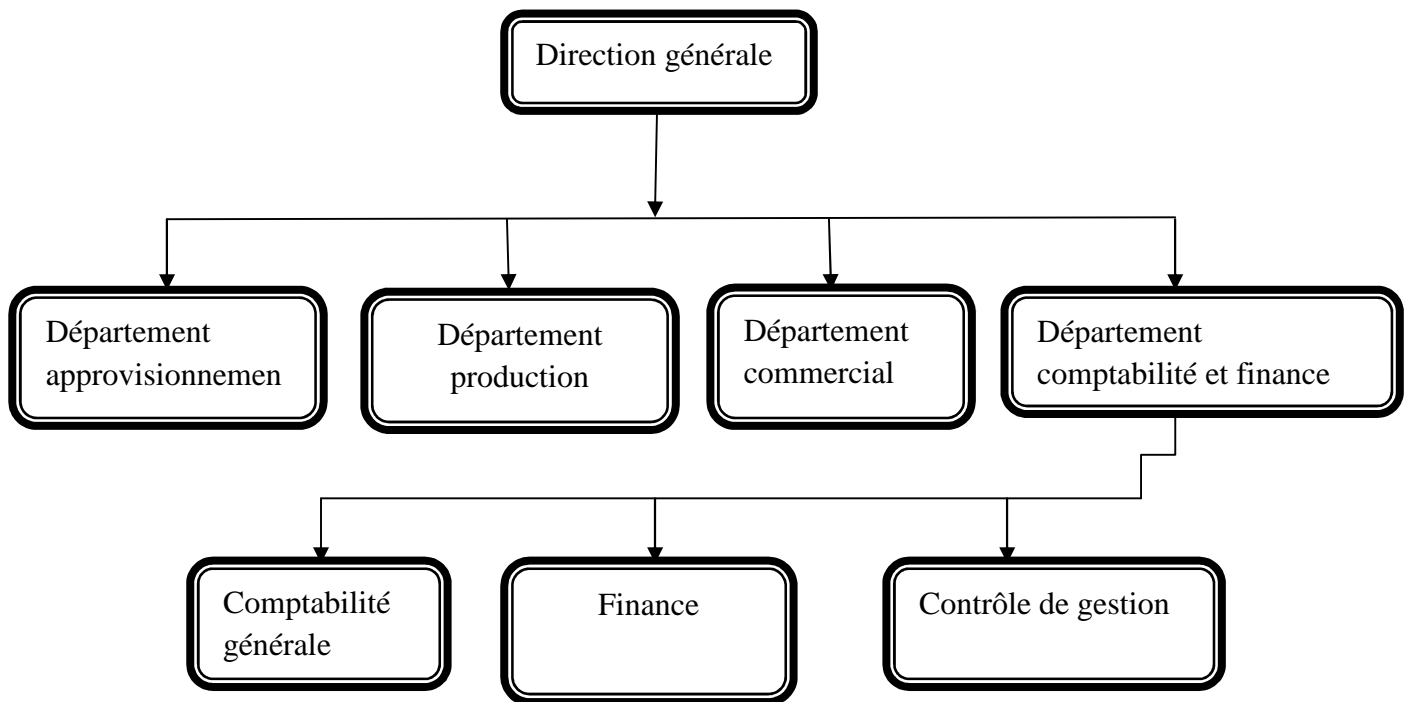
Sa place dans l'organisation est donc essentielle et est maintenant devenue incontournable. Généralement, dans une entreprise, le CG peut être placé dans :

- La position fonctionnelle ;
- La position d'état-major (staff).

3.1. La position fonctionnelle:

Dans cette position, le contrôleur de gestion (CG) est rattaché à une direction fonctionnelle, qu'elle soit administrative (DA), financière ou comptable (DFC). Le schéma ci-dessous nous montre la hiérarchisation de cette dernière.

Schéma N° 02 : La position fonctionnelle du contrôle de gestion.



Source : MARGOUTEAU Eric, « Contrôle de gestion », édition Ellipses, 2001, p.470.

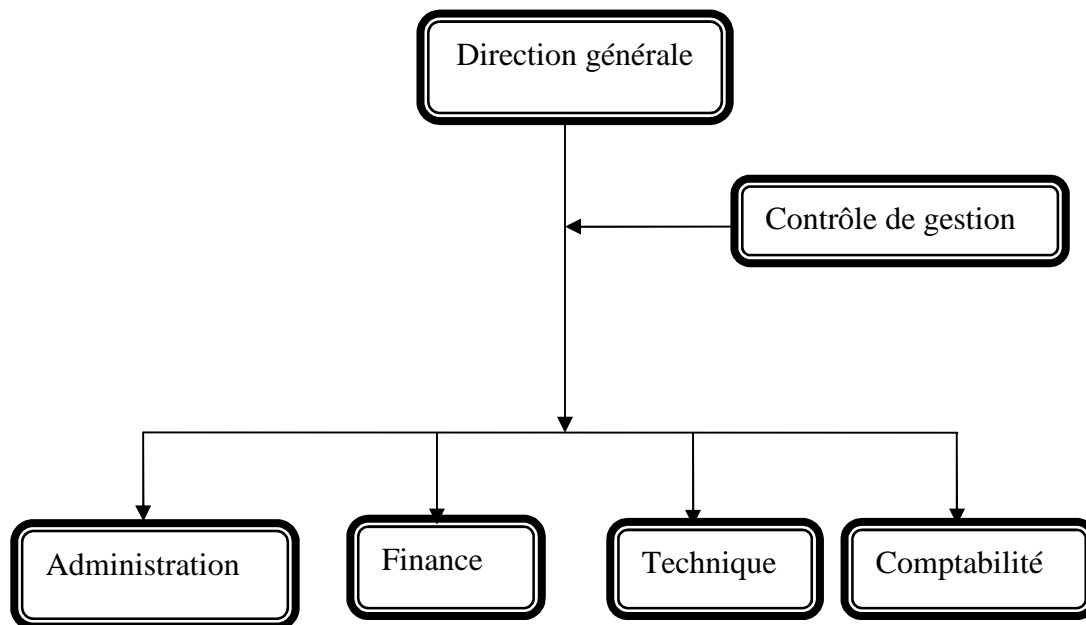
Donc, dans cette position l'activité du contrôleur de gestion est limitée à l'établissement des devis, la surveillance des marges, le calcul des seuils de rentabilité, ou enfin à un réseau de comptabilité analytique où la connaissance des coûts des produits et leur rentabilité reste générale. Alors, on peut dire que son domaine d'action ne concerne que le champ comptable et ne participe pas au processus de planification stratégique et de contrôle budgétaire de l'entreprise.

3.2. La position d'état-major (la position de Staff) :

Cette forme est la meilleure, étant donné que le domaine d'activité du contrôleur de gestion englobe toutes les activités de l'entreprise. Ce dernier occupe une place d'élément du « Staff » ; appelé également « d'état-major » (qui signifie une idée de soutien). Elle tend à situer cette fonction en dehors de toute hiérarchie, elle est rattachée directement au directeur général. Sa mission principale est d'apporter de l'aide à chaque membre de l'entreprise, allant du directeur général jusqu'au fonctionnaire le plus bas situé dans la hiérarchie.

De ce fait, il ne peut être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler son activité. Le schéma ci-dessous représente la position du contrôleur de gestion.

Schéma N° 03 : La position staff « d'Etat-major » du contrôleur de gestion.



Source : KESSOURI NADJET, MELIZOU SAMIHA, « Evaluation de contrôle de gestion au sein de l'entreprise cas de l'EPB », mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master II, option : CCA .2010/2011.

Alors, dans cette position de staff, le domaine de contrôleur de gestion s'étend et intervient dans :

- Le processus de planification stratégique ;
- Le processus de mobilisation et d'animation des acteurs ;
- La prise de décisions à long terme (choix d'investissements, partenariat, ... Etc.).

Cependant, le contrôle de gestion contribue aux performances de l'entreprise à travers un processus complexe. Au départ le contrôle de gestion doit répondre aux objectifs économiques de l'entreprise (rentabilité, survie, etc.) ce qui l'oblige à répondre aux questions suivantes :

- ❖ Quelles sont les compétences à acquérir ?
- ❖ Quelles sont les technologies à maîtriser ?
- ❖ Quelles sont les stratégies à étudier et à adopter ?

Afin de mettre en œuvre la stratégie retenue, il convient d'adapter une structuration des responsabilités opérationnelles et mettre en valeur le potentiel humain disponible. Toutefois, le contrôle de gestion doit s'adapter à certaines caractéristiques, telles que : l'histoire, l'identité, la culture et la philosophie de gestion de l'entreprise, qui ensemble déterminent son de direction. Ainsi, on relève que le contrôle de gestion s'intègre dans l'entreprise en s'adaptant aussi bien aux apparences formelles qu'aux réalités informelles. C'est pourquoi, il doit toujours se mettre en place, avec la collaboration des responsables opérationnels, qui vont animer les trois composantes principales du contrôle de gestion, à

savoir le processus de contrôle, le système de contrôle et l'organisation en centre de responsabilité.

4. Notions voisines :

Dans ce passage nous allons traiter certaines notions liées à la discipline du contrôle de gestion, cette discipline présente plusieurs notions voisines, à savoir : le contrôle organisationnel, contrôle interne, audit interne et externe.

4.1. Le contrôle organisationnel :

« Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique »¹⁶.

Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels. Ainsi le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnelle et opérationnelle) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

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

4.2. Le contrôle interne :

Le contrôle interne peut être défini par l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci.¹⁷

Une analyse comparative permet de cerner les deux types de contrôles :

¹⁶ EL GADI A, « Audit et contrôle de gestion », Mithaq-almaghrib, 1996, p56.

¹⁷ . AlazarD C, Separi S, « contrôle de gestion : manuel et applications », 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2007, P18.

Tableau N°1: Les types du contrôle.

	Contrôle interne	Contrôle de gestion
Leur nature	<ul style="list-style-type: none"> - Un ensemble de sécurités. 	<ul style="list-style-type: none"> - Un ensemble de procédures et de méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise.
Leurs objectifs	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise : <ul style="list-style-type: none"> - Protection du patrimoine ; - Qualité de l'information ; - Amélioration des performances ; - Application des instructions de direction. 	<ul style="list-style-type: none"> - Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation ; - Vérifier si les objectifs fixés sont atteints ; - Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation.
Leurs manifestations	<ul style="list-style-type: none"> - Organisation et mise en place de la procédure. 	<ul style="list-style-type: none"> - Budgets : élaboration ; - Etats budgétaires par centre de coût ou de profit ; - Production/suivi de l'analyse des résultats.

Source : J. Consulting, « outils et techniques de contrôle de gestion », décembre 1986, p12.

4.3.Audit interne :

« Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants ».¹⁸

L'audit doit permettre de :

- Mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financière existant ;
- Mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

Alors que le terme « interne » précise que le contrôleur fait partie de l'entreprise, selon l'Institut français des auditeurs et contrôleurs internes : « l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants »¹⁹.

¹⁸ ALAZARD C, SEPARI S, Op cite, p.18.

¹⁹ ALAZARD C, SEPARI S, Op cite, p .11.

L'analyse comparative entre les deux disciplines est faite par A. MIKOL et H. STOLOWY dans le tableau ci-dessous :

Tableau N°02 : Tableau comparatif entre Audit interne et Contrôle de gestion.

Audit interne	Contrôle de gestion
<ul style="list-style-type: none">- Action intermittente ;- Fonctionnelle ; - Intervention à postériori ;- Fonction de constatation ; - Recherche de l'information de façon indépendante ;- Peut faire appel à l'expertise externe. <p>Objectif : évaluer l'exactitude du flux d'informations et l'efficacité de l'action</p>	<ul style="list-style-type: none">- Responsabilité permanente ;- Opérationnel dans les services financiers ;- Prévisionnel ;- Aide à définir les objectifs à atteindre ;- Reçoit l'information et demande les informations ;- Fait partie généralement du personnel de l'entreprise. <p>Objectif : mettre en place des méthodes de prévisions et un système d'information aux Directions et aux services.</p>

Source: MIKO. A, STOLOWY. H, « Le contrôle de gestion », édition d'organisation, Paris, 2003, p. 245.

En résumé, l'auditeur interne fait du contrôle-vérification alors que le contrôleur de gestion fait du contrôle-maitrise-aide. Toutefois, l'auditeur privilégie la sauvegarde et la protection du patrimoine, alors que le contrôleur de gestion se préoccupe de la mesure des performances et la productivité du personnel.

4.3.Audit externe.

« L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude, la régularité et la sincérité des comptes, résultats et états financiers »²⁰.

Donc l'audit externe est un examen indépendant et formel de la situation financière d'un organisme ainsi que de la nature et des résultats de ses activités. Cette fonction est exercée par des commissaires aux comptes professionnels. Leur objectif principal est de s'assurer de la pertinence des rapports de la direction et de la crédibilité des états financiers. Elle permet également de dresser la responsabilité des institutions dans la gestion des capitaux des bailleurs et d'objectiver les points faibles des suivis internes, il faut noter également que l'auditeur externe est soumis à des « normes d'audits».

²⁰ Renard Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Edition d'organisation, Paris, 2010, P. 80.

Ces normes ont pour but de prévoir que l'auditeur réalise un travail contentieux, ce qui confirme que les états financiers de l'entreprise ne présentent aucune anomalie significative. Une donnée est qualifiée de significative si son omission ou son inexactitude peut influencer la décision des destinataires des états financiers.

5. Le processus du contrôle de gestion.

Selon ARDOINE, MICHEL et SCHMIDT, ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre contrôle de gestion et le contrôle d'entreprise.²¹

En effet, selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveaux, agissent encore. Le contrôle de gestion les aide à prévoir les conséquences de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper leur résultat futur.

Le contrôle de gestion « moderne » comme le désigne (BOUIN. X & F.X. SIMON, 2004): « ne se contente plus d'assurer la maîtrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs. Il s'inscrit maintenant dans un processus d'amélioration continue ».²²

Alors que pour (O. SAULPIC, R. GIRAUD, Ph. ZALOUAKI, M.A. LORAIN, F.J. MORALES, 2011) le processus de contrôle de gestion aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de choisir les meilleurs plans d'action. D'après ces auteurs la démarche contrôle de gestion, est une démarche de pilotage de la performance, qui s'inscrit dans une réalisation progressive et dans le temps : « on se place successivement. Avant l'action (c'est la phase de planification. Après l'action (c'est la phase de suivi) et d'analyse des résultats. Elle est donc progressive ; c'est pourquoi on parle d'un processus de contrôle ».²³

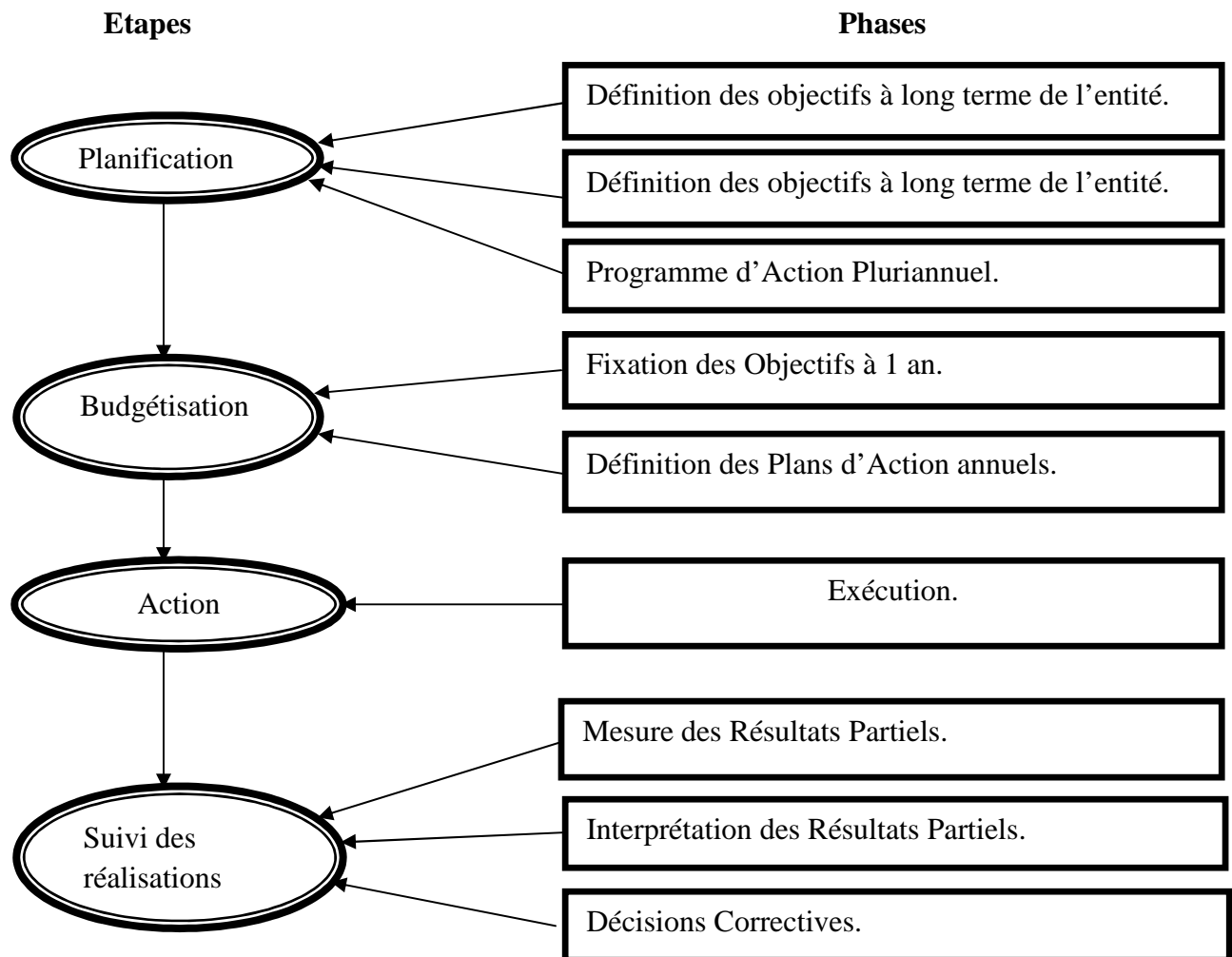
Les étapes du processus, sont cernées par (ARDOIN J.L, MICHEL D., SCHMIDT J. 1985), dans les points suivants :

²¹Ardoine, Michel et Schmidt J, « le contrôle de gestion », Paris, Ed. Public union 1985, P59.

²² Bouin. X & F.X. SIMON, « Les Nouveaux Visages Du Contrôle De Gestion » ; 2^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 2004, P 13.

²³O. SAULPIC, &al, [2011] ; « Les Fondamentaux du Contrôle de Gestion », Pearson Education France, 2011, Chapitre 1, P 02.

Schéma N 04 : processus du contrôle de gestion.



Source : J.L.Ardoin, D. Michel, J. Schmidt, « Le contrôle de gestion », Edition Publi-Union, 1985, p 06.

5.1.La planification.

Les objectifs (stratégiques) sont définis à long terme, puis traduits en actes opérationnels à travers les différentes politiques (de commercialisation, d'investissement, de gestion des ressources humaines (GRH) et de gestion financière). Pour l'identification de l'écart stratégique et de l'évolution des métiers accessibles débouche ainsi sur le choix de l'évolution souhaitée (plan stratégique) « strategic planning » et sur l'option du cheminement à parcourir pour la réaliser (planification opérationnelle²⁴).

La résorption de l'écart opérationnel relève quant à elle du plan opérationnel, c'est dans ce dernier que s'inscriront les plans annuels d'action qui emboucheront sur le chiffre du budget.

²⁴ACKLOFF R, Méthodes de planification dans l'entreprise, éd d'organisation, Paris, 1973, P 85.

5.2. La budgétisation.

Cette phase s'occupe de la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise. Les objectifs à moyen terme, sont posés, en tenant compte des contraintes et des plans d'action décidés pour l'année à venir.

Le budget est l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en générale) convergent vers la réalisation des plans opérationnels.

Articulant le court terme (le mensuel et l'annuel) et le moyen terme de l'entreprise, le budget est l'outil central du contrôle de gestion, mais un outil non dépourvu d'effets pervers.

L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'actions de l'entreprise.

C'est le stade de la mise en œuvre :

- ✓ Commercial ;
- ✓ Production, achat ;
- ✓ Humaine ;
- ✓ Financière, investissement ;
- ✓ Evaluant les résultats futurs ;
- ✓ Vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan des résultats ;
- ✓ Modifiant l'exécution et les plans d'action.

5.3. Action et suivi des réalisations.

La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou exécution des phases d'action, leurs traductions le fait pour atteindre l'objectif fixé.

C'est l'étape qui s'occupe de suivre les actions de budgétisation et l'exécution des plans d'action, et les traduire en faits pour atteindre l'objectif fixé. Cette étape s'occupe également de la mesure des résultats partiels de l'action et de l'explication des niveaux de performance atteints, ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires.²⁵

Il s'agit d'atteindre les objectifs :

- ✓ En traduisant les faits en plan d'action ;
- ✓ En évaluant les résultats futurs ;
- ✓ En vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan des résultats ;
- ✓ En modifiant les exécutions et les plans d'actions.

Le processus du contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des normes de réflexion, prévision qui permettent de choisir le meilleur plan d'action.

Cependant, il faut souligner que le processus de contrôle est mis en œuvre dans le cadre d'un système de contrôle.

La construction d'un système d'orientation de l'action et de la prise des décisions se fait grâce à l'utilisation d'outils divers tels que :

²⁵ Ardoin J.L, Michel D. & J.Schmidt, Op cite, PP. 5-7

- ✓ Les plans à long terme et moyen terme ;
- ✓ Les études économiques potentielles ;
- ✓ Les statistiques extra comptables ;
- ✓ La comptabilité générale et la comptabilité analytique ;
- ✓ La technique des ratios ;
- ✓ Les tableaux de bord ;
- ✓ Le système budgétaire.

D'entre tous ses éléments, le système budgétaire est celui qui occupe la place prépondérante, mais on se gardera d'identifier le système de contrôle de gestion au système budgétaire. En effet, le système de contrôle de gestion correspond d'une part à toute la logistique technique et d'autre part à l'organisation administrative qui permet au processus de se dérouler dans les meilleures conditions possibles d'information et de rapidité.

L'objectif réel du processus du contrôle de gestion est le pilotage de la mesure de la performance de l'entreprise. Le contrôle de gestion est un levier de modernisation du Management d'Entreprise. En s'améliorant en permanence au travers des procédures, il permet ainsi de :²⁶

- ✓ Maitriser les coûts et mesurer les résultats des processus mis en œuvre ;
- ✓ Objectiver le dialogue et formuler des analyses de gestion orientées vers la prise de décision ;
- ✓ S'assurer de l'amélioration continue des performances des activités ;
- ✓ développer des outils de contrôle et de pilotage ;
- ✓ Et enfin et surtout orienter les systèmes d'information vers la gestion de la performance.

Section 02 : Le contrôleur de gestion.

Suite à l'évolution du système de contrôle de gestion et à la décentralisation des outils de celui-ci, plusieurs chercheurs ont insisté sur l'évolution du rôle joué par le contrôleur de gestion. Le contrôleur de gestion est un acteur principal pour l'entreprise et le suivi de son activité. Il est responsable du bon fonctionnement du système d'information de l'entité. . Il implique par conséquent, une connaissance profonde de l'organisation, des rouages de la décision, des techniques, des supports d'information et des méthodes de travail appliquées dans l'entreprise.

Afin de bien cerner le métier du contrôleur de gestion et de le décrire, il sera nécessaire dans cette section d'aborder l'essentiel sur cette profession à savoir sa définition, son rôle, ses missions et sa place dans l'entreprise.

²⁶ Inspiré du projet gouvernementale français ce intitulé: Aider au pilotage pour améliorer les performances paru sur le site : <http://controledegestion.modernisation.gouv.fr>, Édition Septembre 2006, P.4.

1. Définition du contrôleur de gestion.

Le contrôleur de gestion peut être défini par plusieurs approches parmi lesquelles on cite :

« Le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toutes autres organisations, pour créer, animer et faire évoluer les méthodes et les outils du contrôle de gestion et non pas pour contrôler lui-même la gestion des responsables de centres de résultat »²⁷.

Le contrôleur de gestion est le garant de la bonne santé de la structure en s'assurant que les ressources sont employées efficacement. Il intervient également pour fournir les outils qui vont servir aux décideurs pour suivre l'impact de leurs actions. Celles-ci résultant de décisions de portée stratégique et tactiques. Dans de nombreuses entreprises, il est en charge du management du système de pilotage avec la prise en charge des tableaux de bord destinés à la direction et aux responsables opérationnels. Ce professionnel présente une expertise pointue en analyse comptable. Il assume également la responsabilité de l'élaboration des budgets.

Selon GIRAUD, pour atteindre ses objectifs le contrôleur de gestion doit répondre aux profils suivant²⁸ :

- **Le contrôleur de gestion impliqué :** son champ d'action est local. Il dépend hiérarchiquement du manager d'une entité de gestion et il est théoriquement à son service. Il participe au processus de décision local et il intervient peu dans les activités de reporting financier et de contrôle interne. La connaissance des problématiques locales lui permet d'être extrêmement pertinent dans ses recommandations au risque de parfois brider la créativité et l'initiative des managers locaux;
- **Le contrôleur de gestion indépendant :** à l'inverse du précédent, il s'occupe essentiellement des tâches de reporting financier et de contrôle interne. Sa dépendance hiérarchique à la direction du contrôle de gestion centrale lui assure une certaine indépendance par rapport au manager. Ceci présente l'avantage d'obtenir des reporting financiers exacts et précis et permet une intégrité du contrôle interne. En revanche, il est souvent mal perçu par les opérationnels et sa faible implication dans la prise de décision ne favorise pas un contrôle de gestion proactif, dans la mesure où il n'a pas toujours connaissance des informations cruciales de l'entité ;
- **Le contrôleur de gestion puissant :** il assure simultanément les missions de reporting financier/contrôle interne et d'implication dans le processus de décision. Rattaché à la direction centrale, il a plus facilement accès aux informations confidentielles, ce qui augmente d'autant la pertinence de ses conseils à tous les échelons de la hiérarchie tout en préservant son indépendance. Mais ce profil, largement plébiscité par l'auteur,

²⁷ GUERNY J, GUIRIEC J C, « contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, paris, 1998, p 197.

²⁸ GIRAUD F & SAULPIC, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 3^{ème} édition, Gualino Editeur, Paris, 2008, P 337.

exige du contrôleur des qualités personnelles importantes pour exercer conjointement ces missions conflictuelles.

2. Métiers et qualités du contrôleur de gestion.

Un bon contrôleur de gestion doit jouir de certaines qualités indispensables pour mieux assurer ses diverses tâches qui lui sont assignées.

Nous allons commencer de citer les tâches du contrôleur de gestion puis ces différentes qualités.

2.1. Les tâches du contrôleur de gestion :

Le métier du contrôleur de gestion a évolué vers des fonctions de conseil et de communication, pour lui permettre d'exercer ses nouvelles fonctions, la situation du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise a changé ainsi que son profil.²⁹

Un contrôleur de gestion peut aussi être nommé responsable de la planification et de la gestion. Son rôle consiste à réaliser des budgets prévisionnels et définit les objectifs d'un service ou d'un département. Il doit aussi recourir à l'utilisation d'outils nécessaires à cette tâche, dont des tableaux de bord et des indicateurs qui serviront à afficher les résultats de l'entreprise.

À partir des données recueillies, le contrôleur de gestion est alors en mesure d'élaborer un plan de gestion pour divers domaines de l'entreprise (moyens financiers, humains et techniques, ainsi que le niveau de production à atteindre). Il pourra aussi comparer les résultats réels de l'entreprise, ce qui fait qu'il peut même suggérer des solutions aux problèmes rencontrés, s'il y en a.

Il est à noter cependant que l'ampleur des tâches peut différer d'une entreprise à une autre: dans les grandes entreprises, le contrôleur de gestion a une tâche davantage ciblée et spécialisée que dans les petites et moyennes entreprises.

2.2. Les qualités et les compétences exigées :

La place du contrôleur de gestion qu'il occupe au sein de l'entreprise, conduit à définir un profil idéal nécessitant des compétences diverses et variées pour occuper ce poste. Ses rôles de conseiller, de coordonnateur, d'animateur et de pédagogue l'amènent à être en contact avec tous les services de l'entreprise. Les recruteurs définissent trois aspects du profil d'un contrôleur de gestion :³⁰

- Ses compétences techniques,
- Ses qualités personnelles et relationnelles,
- Sa maîtrise des langues étrangères et de l'outil informatique.

²⁹ LANGLOI L, BONNIER C, BRINGER M, « contrôle de gestion », Editions Focher, paris, 2006, p18

³⁰ M'Hamed Mekkaoui, « Précis de contrôle de gestion », édition 2007, pp 12-13.

2.2.1. Compétences techniques :

Quelque soit la formation qu'il ait suivie, le contrôleur de gestion doit parfaitement maîtriser les mécanismes et les méthodes du contrôle de gestion et du reporting. Il doit ainsi être capable de :

- suivre l'activité en collectant les informations auprès des directions opérationnelles ;
- établir les prévisions d'activité en termes d'objectifs, de budgets, d'organisation et de moyens ;
- élaborer et adapter en permanence les outils d'analyse, les indicateurs et procédures du contrôle de gestion à l'aide des traitements informatiques ;
- identifier les écarts significatifs entre les réalisations et les prévisions ;
- mesurer et analyser les écarts sous forme de statistiques, de tableaux de bord commentés, de rapport d'activité ;
- assurer la retransmission commentée des informations auprès de la direction générale ;
- intégrer les informations variées caractérisant l'activité interne ;
- détecter, synthétiser et pondérer les informations essentielles ;
- anticiper les effets de l'activité à l'aide de simulations ;
- procéder à des arbitrages délicats.

On attend également du contrôleur de gestion qu'il maîtrise le fonctionnement des marchés financiers et des produits traités.

2.2.2. Qualités personnelles et relationnelles :

Immergé dans la finance et la comptabilité, le contrôleur de gestion a obligatoirement de la rigueur, de la méthode et le sens de l'organisation. Il se situe au "carrefour de l'analyse et de la décision.

Cette place nécessite qu'il développe un certain nombre de qualités telles que l'intelligence sociale, la diplomatie, le sens de critique, la capacité d'analyse, de synthèse et une forte capacité de travail. Mais tout cela ne suffit pas, car il lui reste encore à faire passer ses propositions.

Encore une fois, la diplomatie sera de rigueur, mais le contrôleur de gestion devra être un interlocuteur. Neutre, impartial, objectif, convaincant, faire preuve d'autorité morale et avoir une personnalité affirmée. Ses rôles d'encadrement et d'animateur l'amèneront à être en contact avec toutes les fonctions de l'entreprise : du chef de produit aux comptables du siège social en passant par les responsables techniques d'usine.

Il semble donc évident que les qualités relationnelles et le sens de la communication soient indispensables pour exercer le métier de contrôleur de gestion.

2.2.3. Langues étrangères et outils informatiques :

Le contrôleur de gestion est amené à être en relation et à se déplacer à l'étranger lorsque sa responsabilité s'exerce sur des filiales de l'entreprise situées en dehors de l'hexagone.

Une maîtrise parfaite de l'anglais s'impose donc. Il est également fréquent qu'une troisième langue soit souhaitable, voire obligatoire, notamment pour les sociétés qui possèdent des établissements en Europe. Ainsi, la pratique de l'espagnol ou de l'allemand représente un avantage dans la candidature. Le travail du contrôleur de gestion est principalement centré sur l'exploitation de données chiffrées. Pour cela, il utilise systématiquement des programmes informatiques. L'informatique est donc un outil incontournable du contrôleur de gestion.

Le métier du contrôleur de gestion n'est pas simplement de "contrôler" mais de participer à la bonne marche de l'entreprise grâce à la conception et l'exploitation d'outils performants. Le métier du contrôleur de gestion consiste à définir et analyser les données quantitatives et qualitatives relatives à la gestion de l'entreprise, c'est pourquoi il doit être doté d'une qualité spécifique nécessaire pour exercer son métier.

3. Missions, responsabilités et rôle du contrôleur de gestion.

La mission du contrôleur de gestion commence de la préparation de la décision à son évaluation. Cela nécessite par conséquent, une connaissance parfaite de l'organisation et de la décision, des techniques et des supports d'information, des méthodes de travail utilisées dans l'entreprise. Ses fonctions s'exercent aux différents niveaux de l'entreprise. Et ses responsabilités dépendent de la nature des unités auxquelles ils appartiennent. Le contrôleur de gestion acteur important de la gestion de l'entreprise s'est vu très souvent assigné plusieurs rôles.

3.1. Les missions du contrôleur de gestion :

Pour pouvoir effectuer les missions actuelles qui lui sont attribuées, (Alazard. C & S. Separi) avancent que « le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Ce qui signifie qu'il doit être en effet à la fois : **Spécialiste**: maîtriser les outils pointus ; **généraliste** : organiser, coordonner les procédures ; **opérationnel** : gérer l'exécution ; **fonctionnel** : conseiller les décideurs ; **technicien** : intégrer la dimension technique et **humain** : gérer les hommes et les groupes ». ³¹

Les missions d'un contrôleur de gestion peuvent aussi se présenter ainsi :

A. Observateur :

Le rôle d'observateur du contrôleur de gestion se manifeste tant dans ses fonctions qui vis-à-vis des contraintes qu'il subit, ou des bases sur

³¹ ALAZARD. C & S. SEPARI, « DCG 11 : CONTROLE DE GESTION : Manuel et Applications », 2^{ème} Éd DUNOD, Paris, 2010, P.28

lesquelles ses fonctions reposent. Il doit analyser pour la direction générale et les responsables concernés, l'environnement, ainsi que le climat psychologique et social de l'entreprise. Il doit observer pour les opérationnels, la manière dont les objectifs et la structure sont définis et perçus.

Enfin, la mesure des performances exige qu'il soit un observateur impartial, pour enregistrer et analyser les performances et les écarts.

B. Conseiller :

Le contrôleur de gestion est un conseiller auprès de la direction. Il n'a aucun pouvoir hiérarchique. Il ne peut pas prendre de décisions, sauf dans le cadre de ses fonctions. Il doit convaincre, aider, guider pour orienter l'action vers l'objectif et il doit amener la structure et l'objectif à être efficaces dans l'entreprise.

C. Coordonnateur :

Le contrôleur de gestion est un coordonnateur tant au niveau de la planification que de la mesure des performances. Au cours de la phase de prévision, c'est son rôle principal. Il doit coordonner les prévisions de tous les centres de responsabilité dans le temps, pour l'établissement des budgets et pour garantir la qualité de la prévision concernant les objectifs et les moyens. Du point de vue de la gestion, il doit assurer la cohérence et l'homogénéité des plans à long terme avec l'objectif fondamental, des plans à court terme avec ceux à long terme.

A travers la mesure des performances, il doit s'assurer que l'action est cohérente avec les plans, par l'analyse des écarts et le déclenchement des actions correctrices.

D. Le contrôleur de gestion animateur :

C. De MONTGOLFIER souligne que : « Le contrôleur de gestion doit être garant des informations qu'il présente et animateur des processus d'apprentissage en rendant compréhensible la vision des autres. Il est donc étroitement lié à la mise en place des systèmes d'information et de contrôle. Il utilise ses compétences pour aider les responsables opérationnels à la synthèse des diverses informations retenues et leur interprétation ».³²

- Il est animateur tout d'abord à l'intérieur de son propre département ; cela est évident. Mais il l'est aussi pour toute l'entreprise. Ses rôles de coordinateur et de conseiller l'impliquent ;
- Il doit motiver et inciter tous les responsables à être efficaces de manière permanente. Du fait qu'il n'a pas d'autorité hiérarchique, il lui

³²C. De Montgolfier, « Quel contrôleur pour quel contrôle », « Faire de la recherche en contrôle de gestion », Ed. VUIBERT, Paris, 1999, P 85.

est essentiel qu'il soit capable de convaincre, de former, et d'entraîner tous les responsables à leurs objectifs.

E. Présentation des résultats et tableaux de bord :

Le contrôleur de gestion suit les activités par des contrôles globaux et indiciaires.

- Il recherche avec les services, les explications des évolutions défavorables constatées ;
- Il Transmet périodiquement des rapports à la hiérarchie ; explicitant les résultats d'activité, et les points marquants, obtenus à partir des tableaux de bord.

3.2.Le rôle du contrôleur de gestion :

Le rôle de contrôleur de gestion évolue en fonction de la gestion et de son environnement en élargissant son champ d'action. Le contrôleur de gestion a un rôle de plus en plus important dans l'entreprise, puisqu'il est considéré comme le support opérationnel des décisions stratégiques. L'étude des rôles des contrôleurs de gestion propose un détour pour accéder au contrôle de gestion dans sa globalité. Les contrôleurs de gestion apportent aux dirigeants de l'entreprise les différents moyens d'accomplir ses tâches, en animant et coordonnant l'ensemble des systèmes de contrôle mis en œuvre.

Il a également pour fonction d'expliquer la formation du résultat en analysant rétrospectivement les coûts, les résultats, les performances. Pratiquement, il compare les états prévisionnels aux réalisations afin de mettre en évidence des écarts significatifs en justifiant les méthodes de calculs employées. La délimitation des nouveaux rôles assignés au contrôleur de gestion, au-delà de ses rôles traditionnels :

Tableau N° 03 : les rôles du contrôleur de gestion.

Rôle classique	Nouveaux rôles
<ul style="list-style-type: none">– Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets ;– Analyse des résultats et des écarts, sur les coûts, les budgets et les tableaux de bord ;– Coordination et liaison avec les autres services.	<ul style="list-style-type: none">– Démarche dynamique permanente d'amélioration ;– Accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences ;– Amélioration des systèmes d'information et des outils ;– Dialogue, communicateur, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet.

Source C. De Montgolfier, « Quel contrôleur pour quel contrôle », « Faire de la recherche en contrôle de gestion », Ed. VUIBERT, Paris, 1999, P 85.

Selon le point de vue d'Ève CHIAPELLO, il propose huit(08) rôles principaux du contrôleur de gestion³³ :

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

4. La position du contrôleur de gestion dans l'organisation.

Si l'on retient comme conception principale du contrôle de gestion qu'il s'agit de l'articulation entre la stratégie et l'opérationnel, alors le contrôleur de gestion :

- ✓ A rend compte à sa direction du résultat de ses analyses économiques et financières, nécessaires au pilotage stratégique de l'entreprise ;
- ✓ A aide les responsables opérationnels en leur apportant des informations nécessaires au pilotage opérationnel.

Certes, il n'y a pas de règles et de normes pour positionner les contrôleurs de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité conditionnent sa place. Il est possible de repérer un certain nombre de critères qui influencent le rapport de force qui s'instaure entre le contrôleur et la direction : l'autorité, l'image, l'influence, la sanction, l'information, le temps.

Ces curseurs de pouvoir (selon Bouin et Simon) s'intègrent en fonction des trois composantes du pouvoir : le pouvoir intrinsèque, la volonté à utiliser ce pouvoir, la capacité à l'exercer.

Ainsi, il en ressort que différents rattachements sont possibles :³⁴

- **Au directeur général:** C'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l'étendue de son champ, d'action, tant stratégique qu'opérationnel. Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier ;
- **Au directeur financier :** Cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai...).

³³Loning H, Chiapello E, Michel D, Sole A., « Le contrôle de gestion, outils et pratiques », Dunod, Paris, 2008.

³⁴ Claude Alazard, Sabine Separi, Op cite, p. 31.

- **Au même niveau que d'autres directions :** Cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs. Dans des petites structures, le contrôleur de gestion peut être aussi directeur financier et administratif. Dans les structures décentralisées (filiales, centres de profit), le contrôleur de gestion peut être aussi rattaché au responsable de l'entité de base, en termes hiérarchiques, et au contrôleur de gestion central, en termes fonctionnels.

Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain, écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation.

En effet, la finalité du nouveau rôle du contrôleur de gestion est le maintien des responsabilités des différentes unités qui composent l'organisation dans l'optique de l'adéquation des décisions avec les buts organisationnels.

Section 03 : Méthodes et outils de contrôle de gestion.

Pour assurer l'efficacité et la qualité de sa gestion, et participer à la bonne marche de l'entreprise, le contrôleur de gestion a besoin d'avoir une bonne connaissance des performances réelles et de référence de l'entreprise en question. Pour pouvoir établir les écarts existants et apporter les actions correctives appropriées, divers outils de collecte, de traitement et d'interprétation de données informatives sont mis en place.

Le nombre d'outils de contrôle de gestion se multiplie au fur et à mesure que la technologie se développe. Si présenter tous les outils disponibles est inconcevable, lister les grandes catégories dont toute entreprise à besoin est envisageable.

Dans ce cadre le contrôle de gestion propose la comptabilité générale et analytique, la gestion budgétaire, la gestion des coûts, le système d'information de gestion, le reporting et enfin le tableau de bord.

1. La comptabilité.

La comptabilité a pour but de produire de l'information financière aussi bien pour éclairer la gestion et la prise de décision des dirigeants de l'entreprise pour satisfaire à des obligations à l'égard de ses tiers. Elle apparaît donc comme un système générateur d'information, avec une orientation à la fois interne et externe.

1.1. La comptabilité financière.

La comptabilité financière est une technique permettant de codifier et de conserver une trace des opérations réalisées par une entreprise dans le cadre de son activité. Elle permet ainsi de produire des informations adaptées aux différents utilisateurs :

- Pour les investisseurs et les banquiers : bilan et compte de résultat ;
- Pour l'administration fiscale : déclarations fiscales ;
- Pour les chefs de services : état de suivi des budgets ;
- Pour le service juridique : liste des factures impayées ;
- Mais aussi des informations pour les clients, les fournisseurs, le comité d'entreprise.

❖ La comptabilité peut se définir ainsi :

La comptabilité financière est un outil de gestion qui permet d'enregistrer, classer et analyser toutes les opérations effectuées par l'entreprise. Il s'agit des opérations d'achat, de vente, d'emprunt et de prêt, paiement des salaires et de crédits des fournisseurs.

J.P. LEVENE définit la comptabilité financière comme un système d'organisation et de traitement de l'information, permettant l'établissement des états de synthèse en conformité avec les dispositions du plan comptable. Elle renseigne sur la composition et la valeur du patrimoine, elle est la première source d'informations de l'entreprise et permet :³⁵

- De constater les produits et charges que la firme génère au cours d'un exercice et de déterminer le résultat qui en découle ;
- De dresser, à la fin de chaque exercice, un état de sa situation patrimoniale (bilan) et éventuellement d'en étudier l'évolution (tableau de financement).

Par ces deux aspects, elle forme un outil d'analyse non négligeable pour le contrôle de gestion. Pour que la comptabilité générale soit un outil de contrôle de gestion, elle doit subir quelques adaptations :

- Fournir les documents de synthèse sur des périodicités plus rapprochés ;
- Etaler les charges dont la fréquence de la facturation est faible ;
- Préciser le mode de traitement des postes évalués lors des travaux de fin d'exercice ;
- Rapprocher les documents de synthèse à des normes prévisionnelles ou à la situation précédente ;
- Neutraliser les effets de l'inflation sur les comptes, lorsque celle-ci est significative.

La comptabilité financière est la première source d'information de l'entreprise. Elle permet de procéder à un contrôle automatique des opérations enregistrées, la lecture du journal fournit l'état des dettes, l'état des créances, les états de toutes les entreprises³⁶

³⁵J.P.levere « Gestion comptable : 3analyse », Paris, édition foncher.1998, Page 9.

³⁶A.Benrais « le contrôle de gestion dans les entreprise ».2001, P.34.

La comptabilité financière constitue l'outil de contrôle de gestion par excellence car elle constitue la première source d'informations de l'entreprise.

1.1.1. Les objectifs de la comptabilité financière :

Les objectifs de la comptabilité répondent à trois types de besoins :

- ✓ Aide à la décision (délais de paiement des clients, mesure et prévision du résultat, position de la trésorerie, capacité d'emprunt et de remboursement....) ;
- ✓ Evaluation des éléments de l'entreprise (actifs et passifs du bilan, charges et produits du compte de résultat....) ;
- ✓ Contrôle extérieur des dirigeants concernant les performances et les risques, la bonne qualité de leur gestion, la poursuite des objectifs annoncés

1.2. La comptabilité analytique :

La comptabilité analytique joue un rôle fondamental en contrôle de gestion. Elle est pour le contrôleur un instrument d'analyse et de contrôle des réalisations économiques de l'entreprise, outil de rapport de la rentabilité, productivité et du rendement. Le contrôleur pourra également l'utiliser pour l'étude de décision spécifique comme la décision d'investir et l'élaboration de certains budgets.

Elle est considérée comme outil efficace de la gestion prévisionnelle, car elle se focalise sur les centres d'activités d'une entreprise en relevant particulièrement à chaque branche les coûts supportés par celles-ci d'une manière bien détaillée.

Plusieurs définitions ont été données à la comptabilité analytique parmi lesquelles nous citons les deux suivantes :

- Selon Dubrulle et Jourdain: « La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement d'informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs »³⁷.
- La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.

Donc la comptabilité analytique est un mode de traitement des données financières ayant pour objectif d'expliquer les résultats financiers.

³⁷Dubrulle Louis et Jourdin Didier, « Comptabilité analytique et gestion », Dunod, Paris, 2003, p.14.

La comptabilité financière donne une vue globale des comptes de l'entreprises et la comptabilité analytique présente, quant à elle, une vision détaillée de chaque activité.

1.2.1. Objectifs :

Les objectifs de la comptabilité analytique peuvent être cités, comme suit :

- ✓ Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et les différents biens produits : parmi les objectifs attendus de la comptabilité analytique c'est l'analyse des performances de l'entreprise et c'est là qu'apparaît son rôle d'outil d'information interne, utilisé par les gestionnaires pour déterminer les responsabilités par centre de profit et d'évaluer les rendements par activité, voire même par produit et par région géographique ;
- ✓ Fournir une base d'évaluation pour certains postes de bilan: L'un des objectifs de la comptabilité analytique est de proposer des méthodes permettant de calculer et d'évaluer les stocks ;
- ✓ La comptabilité analytique a tout d'abord pour objectif d'analyser la formation du résultat global et de dégager la contribution des différentes activités à ce résultat ;
- ✓ Donner une base au contrôle de gestion : La comptabilité analytique est une façon de créer et de traiter l'information pour la rendre utile à la décision. C'est à travers elle que la gestion prévisionnelle arrive à ses fins.

1.2.2. Le rôle de la comptabilité analytique :

Le rôle principal de la comptabilité de gestion est de servir au pilotage de la firme. Par là même, les sous-rôles de la comptabilité de gestion sont déterminés par le processus de contrôle de gestion et peuvent se résumer comme suite :

- **Informé :** L'un des tous premiers rôles de la comptabilité de gestion est d'informer les responsables sur les coûts des différentes fonctions qui structurent l'entreprise et le coût des produits qu'elle fabrique ou commercialise, afin d'en estimer la rentabilité. Elle influence ainsi directement le comportement des dirigeants et responsables. Elle permet également de déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise, tels que la valeur des stocks ou de la production immobilisée au bilan dont a besoin la comptabilité financière.
- **Prévoir :** La prévision est essentielle au pilotage de l'entreprise. Elle se fonde en particulier sur l'établissement de budgets et permet d'anticiper les besoins nécessaires en trésorerie et la rentabilité prévisionnelle des produits ou services offerts par l'entreprise. La comptabilité de gestion doit également permettre l'anticipation des conséquences sur les coûts que

peuvent avoir des choix de conception d'un produit et aider ainsi les dirigeants dans la prise de décision.

- **Contrôler** : La notion de contrôle est retenue au sens strict du terme. Il s'agit de contrôler la réalisation des plans et des budgets, par comparaison avec les prévisions. Les écarts constatés entraîneront, si besoin est, une révision des prévisions, une modification des modes de calculs ou une inflexion des objectifs définis.
- **Expliquer** : Une fonction importante, au-delà du contrôle formel, est d'expliquer sur le fond les écarts constatés entre des prévisions et les réalisations, pourquoi tel ou tel produit n'est pas rentable ou quelles sont les causes d'échec ou de réussite d'un projet... Ce travail fait essentiellement appel aux capacités d'interprétation, de raisonnement et à l'expérience du contrôleur. Il est inhérent au processus de contrôle.

Ces différents objectifs de la comptabilité de gestion sont applicables à tous les niveaux de l'entreprise, mais se réalisent à travers des outils adaptés à la dimension et/ou au rôle assigné à chacun.

2. Le contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire est un moyen qui permet de rapprocher d'une manière régulière les prévisions budgétaires et les réalisations de l'activité de l'entreprise. On utilise le contrôle du budget pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs en termes financiers. Il est nécessaire de comparer régulièrement les revenus et les dépenses réelles par rapport aux revenus et aux dépenses budgétés. Pour cela, il faut être capable de préparer un rapport d'analyse des écarts. La gestion budgétaire est une fonction et pratique qui s'est intégralement informatisée à tout bien, grâce à la gestion budgétaire qui intervient avant, pendant et après l'activité.

Selon GERVAIS. M : « le contrôle budgétaire est l'ensemble de techniques et de procédés mis en place pour assurer à l'organisation un rendement optimal de chacun de ses responsables et ses employés. Le fonctionnement du système s'articule autour de deux axes principaux : le budget et le programme d'encouragement (d'incitation ou de motivation) »³⁸.

Toutes ces propositions aboutissent à la conclusion suivante: un budget est la traduction en terme monétaire, des objectifs, des politiques et des moyens élaborés dans le cadre d'un plan, couvrant toutes les phases d'opérations et limité dans le temps.

³⁸ GERVAIS. M, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Vuibert, Paris, 1987, p 20.

En effet, la procédure budgétaire consiste en la mise en œuvre annuelle des choix stratégique quantifiés dans les plans opérationnels. Le plan concerne les choix à long terme.

- ❖ **Les budgets**, étant une traduction chiffrée de différents plans d'action, correspondent à³⁹:
 - Un acte de management, car ils traduisent des décisions sur ce qui va être fait demain et les conséquences de ces décisions ;
 - Des outils de management parce qu'ils impliquent l'encadrement dans la préparation et l'étude des décisions budgétaire et nécessitent la coordination des différents centres de responsabilité de l'entreprise ;
 - Des outils de contrôle de gestion, car les responsables opérationnels s'engagent sur les objectifs inclus dans les budgets. Ceux-ci serviront d'ailleurs de base pour le suivi des réalisations et constituent les outils de référence pour les tableaux de bord et le système de reporting.

En effet, la procédure budgétaire consiste en la mise en œuvre annuelle des choix stratégique quantifiés dans les plans opérationnels. Le plan concerne les choix à long terme.

Certes, les budgets ne sauraient être réduits à des prévisions de dépenses, mais décrivent également les recettes et par conséquent les objectifs de l'entreprise. D'où leur pertinence et cohérence. L'établissement des budgets est un outil de délégation, de communication et de motivation. La procédure budgétaire tient compte de diverses contraintes: les choix stratégiques, le style de management, la structure des centres de responsabilité et les outils de gestion disponibles (comptabilité analytique).

2.1.Objectifs :

Puisque les budgets sont considérés comme des plans d'action, d'analyse des performances et des courroies de liaison, ils sont considérés comme des facteurs de performance et de cohérence par rapport à la stratégie. L'objectif ultime de la gestion budgétaire et du contrôle budgétaire est l'amélioration de la performance économique de l'entreprise.

En effet, le contrôle budgétaire permet aux responsables d'agir plus vite et mieux sur les variables contrôlables. Le contrôle budgétaire permet de gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés, et de comprendre comment les résultats sont-ils générés. Le budget est alors considéré comme instrument de coordination et de communication.

Enfin, la mise en œuvre du contrôle budgétaire suppose une structuration de l'organisation, une délimitation des responsabilités et surtout:

³⁹ Ardoin. J-L, « Encyclopédie de gestion », édition Economica, Paris, 1989, p. 2078-2086.

- De repérer et distinguer entre systèmes de contrôle et systèmes contrôlés;
- De faire vivre le processus de contrôle comme une pratique utile, acceptable et compréhensible par tous.

2.2. Les étapes du contrôle budgétaire. En distingue trois étapes :⁴⁰

2.2.1. Le contrôle avant l'action (à priori) : ce contrôle est assuré principalement dans la phase d'élaboration des budgets. Ce contrôle permet : aux cadre opérationnels, de stimuler les conséquences de leurs décisions avant même de s'engager dans l'action. Et aux supérieurs hiérarchiques, de limiter les frontières de leurs délégations de pouvoir en stimulant le fonctionnement de leurs propre domaine de responsabilité constituer de plusieurs unités auxquelles ils ont délégués une partie de leurs propre pouvoir de décision ;

2.2.2. Le contrôle pendant l'action : ce contrôle est opérationnel, consiste à fournir les informations nécessaires de manière quasi permanente pour conduire les actions jusqu'à leur terme;

2.2.3. Le contrôle après action ou contrôle à posteriori : ce contrôle intervient à la fin de l'exécution budgétaire, il consiste essentiellement en une mesure des résultats et donc en une évaluation des performances en s'appuyant sur deux types d'information :

- Des informations systématique : qui permettent de comparer la situation final (réalisation) à celle qui était attendue (prévision) ;
- Des informations potentielles ou conjecturelles : qui font ressentir des événements imprévus, leurs causes et leurs conséquences dans les écarts constatés.

2.3. Les différents types de budgets.

Le budget global de l'entreprise est constitué par l'ensemble des budgets correspondants aux différentes fonctions. On distingue alors:

- D'une part, les budgets fonctionnels ou opérationnels qui traduisent les actions prévues dans les programmes d'activités relatifs aux différents services :
 - Budget des ventes;
 - Budget de production;
 - Budget d'approvisionnement;
 - Budget d'investissement.
- D'autre part, les budgets financiers ou de synthèse qui traduisent les effets de la mise en œuvre des budgets opérationnels. On cite comme exemple le budget de trésorerie.

⁴⁰ HAMANI L, LATBI. W (2014), « Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise », mémoire fin de cycle, université de Bejaïa, p73.

2.3.1. Le budget des ventes :

C'est le point de départ du processus prévisionnel: il s'agit de prévoir mensuellement les quantités et les prix unitaires de vente. Les prévisions s'appuient sur plusieurs techniques:

- L'étude des parts de marché de l'entreprise ;
- Analyse des ventes passées;
- Le cycle de vie des produits et de la concurrence ;
- Estimation des tendances globales;
- Étude des comportements des consommateurs;
- Études économiques sectorielles ou macro-économiques;
- Collecte d'informations auprès des vendeurs de l'entreprise.

2.3.2. Le budget de la distribution et du marketing:

Les frais de distribution, généralement reliés au chiffre d'affaires, comprennent les frais de livraison, d'emballage, salaires des revendeurs, frais du SAV (service après vente).

Les frais marketings comprennent les frais directement engagés pour soutenir les ventes (Publicité, promotion) et les frais d'études commerciales (étude de marché).

2.3.3. Le budget de production:

Connaissant le volume des ventes prévu, il est nécessaire d'en déduire les quantités à produire en fonction des capacités disponibles et des stocks de produits finis souhaités; pour une société de service, il s'agit de s'assurer d'une disponibilité en main-d'œuvre suffisante pour faire face à la demande prévisionnelle. Le programme d'activité se fonde sur l'estimation:

- Des capacités disponibles mensuellement et des éventuels goulets d'étranglement ne pouvant être éliminés à court terme;
- Des rendements, des salaires, du temps productif et des coûts de fabrication afin de valoriser le plan de charges;
- Des transferts d'activités entre ateliers, entreprises extérieures au groupe (sous traitantes).

2.3.4. Les budgets des approvisionnements:

La prévision des quantités de matières nécessaires à la production va permettre l'estimation des achats: volume, délai, coût. Les stocks tendant à se réduire de manière importante, ce qui diminue les besoins financiers. Le service approvisionnement doit réagir très vite aux fluctuations des besoins de l'entreprise ou aux pénuries.

2.3.5. Le budget des services généraux:

Les services généraux sont des centres de responsabilité fonctionnels, centres de support ou de structure, qui livrent des prestations aux autres

services, en particulier aux services opérationnels: informatique, finance, R&D, personnel, contrôle de gestion.

Les budgets des services généraux sont de simples reconductions des budgets antérieurs, majorés d'un pourcentage d'inflation.

2.3.6. Les états financiers prévisionnels: Comportent trois documents:

- A. Le budget de trésorerie :** traduit les engagements en échéances d'encaissements et de décaissements. Donne le solde prévisionnel de trésorerie à la fin de l'année budgétaire. Ce document permet d'étudier les échéances mensuelles, d'anticiper les difficultés ponctuelles de trésorerie et de trouver les aménagements nécessaires: reports d'échéances, négociations de crédits bancaires à court terme adaptés aux besoins.
- B. Le compte de résultat prévisionnel :** dégage les résultats attendus des différents engagements budgétaires, facilite la comparaison des résultats prévisionnels avec ceux de l'an passé.
- C. Le bilan prévisionnel :** est l'image à un an de ce que pourrait être la situation de l'entreprise si les prévisions se réalisaient. Il permet de s'assurer que la structure financière ne risque pas d'évoluer vers des déséquilibres graves, comme un excès d'endettement.

2.4. Les limites du suivi budgétaire :

Le contrôle budgétaire présente plusieurs limites :

- Risque de non application par les opérationnels qui n'utilisent pas les informations fournies par le système pour des actions correctives. Cette attitude peut provenir d'un système budgétaire qui n'a pas été adopté par tous. Les cadres notamment, auraient dû être convaincus de l'utilité du contrôle mis en place ;
- Importance du nombre d'écarts limitant les possibilités de contrôle. On peut alors mettre en œuvre un contrôle par exception (gestion des écarts « significatifs » par rapport à des seuils fixés par l'entreprise) ;
- Existence d'un travers fréquemment rencontré : l'analyse d'écarts ne débouche pas souvent sur la prise de décision ;
- Incertitudes des prévisions, Implantation trop rapide du système budgétaire et le coût trop élevé du système budgétaire.

3. La gestion des coûts :

La gestion des coûts comprend les processus relatifs à la planification, à l'estimation, à la budgétisation et au contrôle des coûts devant être exécutés pour qu'un projet soit réalisé selon le budget approuvé.

La gestion des coûts a pour objectif d'opérer des arbitrages rationnels quant à l'utilisation des ressources limitées. Le coût est alors à la base du calcul économique. Ainsi au fur et à mesure du développement de la taille l'entreprise et face à la complexité des décisions à prendre, l'analyse des coûts est devenue multidimensionnelle.

- ❖ **Le coût** est défini comme : « la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable »⁴¹.

Le coût est alors un mode de traitement des charges défini par les deux caractéristiques suivantes :

- Le champ d'application du calcul : un produit, un moyen d'exploitation ;
- Le moment du calcul : antérieur (coût préétabli) ou à posteriori (coût constaté) à la période considérée ;

Selon PHILIPPE LORINO le coût est définit comme : « la mesure monétaire d'une consommation de ressources qui intervient également dans le cadre d'un processus destiné à fournir un résultat bien défini »⁴².

Le calcul des coûts permet de quantifier les objectifs de valoriser les moyens mis en œuvre et de donner une mesure synthétique ou analytique des résultats obtenus ou prévus. Les coûts n'ont pas de réalité intrinsèque, mais offrant uniquement une représentation, une description du réel de manière simplifiée. Ainsi, le coût d'un produit est « somme des valeurs attribuées aux moyens mis en œuvre pour le produire »⁴³. Un produit étant un bien matériel, un service, une activité ou une fonction.

- ❖ Les différents types de coûts dépendent de la prise en compte des différents types de charges, on distingue alors entre :
 - coût direct/ coût indirect ;
 - coût fixe/ coût variable ;
 - coût complet/ coût partiel ;
 - coût réel/ coût préétabli ;
 - coût moyen/ coût marginal ;
 - coût caché/ coût latent.

3.1. Les méthodes d'analyse des coûts :

Diverses méthodes ont été développées et utilisées pour l'analyse et la maîtrise des coûts dans l'entreprise :

3.1.1. Les méthodes des coûts complets:

La comptabilité du coût complet, système qui est historiquement le plus ancien et le plus répandu. La loi impose le principe pour l'évaluation des

⁴¹Norbert Guedj, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise », les éditions d'organisation, Paris, 1994, p 132.

⁴² P. LORINO, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », Editions de l'organisation, 1997, p496.

⁴³Bescos, P.L., Dobler P., Mendoza C. et Naulleau G, « Contrôle de gestion et management, Montchrestien », 3^{ème} édition, Paris, 1995, p210.

stocks et des éléments du patrimoine produit par l'entreprise. Le calcul des coûts complets tient compte de toutes les charges supportées par l'entreprise. Dans cette méthode les valorisations changent selon les objectifs poursuivis.⁴⁴

Parmi les méthodes de coûts complets, on retrouve la méthode des sections homogènes, l'ABC (Activity Based Costing), et l'imputation rationnelle des frais fixes.

A. La méthode des sections homogène :

La comptabilité en sections homogènes est un modèle de comptabilité analytique en coûts complets. Elle vise à répartir l'ensemble des charges voire des produits budgétaires de l'organisation sur des objets de coût qui sont en priorité des services (centres d'analyse), et des produits ou prestations. Elle se base sur un découpage organique préétabli et stable de la structure, en distinguant :

- Les centres d'analyse principaux;
- Des centres d'analyse auxiliaires.

Cette méthode est généralement effectuée en deux étapes :

- La première étape consiste à affecter de manière directe ou indirecte les charges budgétaires incorporables sur les centres d'analyse. Cette affectation repose sur l'identification des clés de répartition représentatives de la consommation des ressources par ces centres d'analyse ;
- Dans un second temps, les coûts calculés des centres d'analyse sont répartis entre eux puis sur les produits ou prestations, à l'aide d'une unité d'œuvre.

L'hypothèse majeure de cette approche consiste à ne retenir qu'une seule unité d'œuvre par centre d'analyse traduisant de manière homogène le fonctionnement et/ou l'activité du centre.

- Selon G. Gausse : « l'unité d'œuvre à retenir est l'unité physique produite dans le centre considéré »⁴⁵.
- Selon Rimailho: « Une section, pour être homogène, est constitué de telle manière que les différentes spécialités professionnelles qui la composent soient en principe employées dans la même proportion pour tous les travaux exécutés par la section, et que les éléments qui se rencontrent dans chaque spécialité soient employés eux-mêmes dans la même proportion sur tous les travaux »⁴⁶.

⁴⁴ Kaplan R., « Calcul des couts, un seul système ne suffit pas », Harvard d'expansion, 1988, pp .100-107.

⁴⁵ GAUSSE, « Le calcul des coûts, quelques réflexions pragmatiques », Toulouse, 1993, p. 19.

⁴⁶ RIMAILHO, « Organisation à la française », Tom 3, Delmas, Paris, 1936, P. 53.

B. La méthode ABC (Activity-Based-Costing):

L'Activity Based Costing est un système de coût fondé sur les processus, cette méthode est une variante des coûts complets qui a pour objectif le calcul des coûts de revient, en reflétant fidèlement les consommations des ressources par les produits. Elle s'oppose aux méthodes traditionnelles qui affectent aux produits de manière arbitraire les coûts indirects.

La méthode ABC adopte une approche différente des autres méthodes du système des coûts complets. Elle préconise que ce sont les activités qui consomment les ressources et non pas les centres d'activité. Cette méthode se base sur un diagnostic transversal et opérationnel de l'entreprise au lieu d'une vision hiérarchique.

Cette méthode permet de rendre le système peu coûteux à exploiter et d'agir efficacement grâce à la simplification par l'établissement des centres de regroupement.⁴⁷

La méthode ABC est une méthode permettant d'analyser au travers des coûts consommés par les activités, la performance des processus transversaux et la contribution de chaque activité par objet de coûts. Le principe de la méthode est donc le suivant: les objets de coûts (produits, clients,...etc.) consomment des activités qui elles-mêmes consomment des ressources.

❖ P. LORINO définit l'activité comme «Un ensemble de tâches élémentaires :

- Réalisées par un individu ou un groupe ;
- Faisant appel à un savoir-faire spécifique ;
- Homogènes ;
- Permettant de fournir un output ;
- À un client interne ou externe ;
- À partir d'un panier d'inputs »⁴⁸.

L'ABC présente l'avantage d'affecter de manière précise les coûts aux produits sans procéder à une répartition des coûts indirects à l'aide d'une unité d'œuvre souvent arbitraire.

❖ **Le principe de la gestion des coûts à base d'activité consiste à :**⁴⁹

- Étendre l'analyse à l'ensemble des activités et non aux seuls activités directes ;
- Identifier chaque élément de dépense le centre de responsabilité, la nature de la dépense et l'activité et ce simultanément ;

⁴⁷Mevellec. P, « Le calcul des couts dans les organisations », édition la Découverte, Paris, 1995, p.111.

⁴⁸Lorino. P, « Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités », Ed Dunod, Paris, 1991, p.40.

⁴⁹Ravignon L. & al, « La méthode ABC/ABM. Piloter efficacement une PME », Les Editions d'Organisation, Paris, 1996, P 287-289.

- Rapprocher les données de coûts par activité à d'autres informations de pilotage par activité plus physique (qualité, temps, volume de production) ;
- Considérer l'activité comme la base d'analyse la plus proche de la réalité physique.

L'objectif étant de réaliser des performances pour chaque activité. Les activités de l'organisation sont évaluées par des indicateurs dont le niveau et l'évolution vont être comparés à des objectifs, des normes ou des résultats antérieurs. Ces indicateurs soient identifiés dans le but de mesurer la réalisation des objectifs et de fournir des informations permettant la prise de décisions efficaces.

La finalité est bien évidemment, de permettre à l'entreprise d'améliorer sa compétitivité. Ils peuvent concerner divers aspects : le volume, l'efficacité, l'efficience, la qualité, le coût, le délai, etc.

Les multiples méthodes envisagées pour calculer un coût posent le problème de leur choix, l'adéquation de la méthode à la prise de décision doit l'emporter sur la fiabilité ou l'exhaustivité.

- ✓ **De l'ABC à l'ABM (Activity Based Management):** L'ABM « se focalise sur le management des activités comme moyen d'améliorer la valeur reçue par le client et le profit qui est réalisé par l'entreprise en apportant cette valeur »⁵⁰.
Le principe de l'ABM est le découpage en processus, et pour gérer les interfaces d'un processus : **Lerch** et **Llerena** distinguent entre deux types d'activités : des activités critiques et des activités de type préventif.⁵¹
- ✓ **L'IRFF (La méthode de l'Imputation Rationnelle des Frais Fixes) :** Dans les charges incorporées aux coûts complets, certaines fluctuent avec le volume de production ou de vente, ce sont des charges variables ou charges opérationnelles, d'autre au contraire, ne changent pas sensiblement, ce sont les charges fixes ou charges de structure.⁵²

3.1.2. Les méthodes des coûts partiels :

Le refus d'imputer l'intégralité des charges indirectes aux coûts des produits est à la base de plusieurs méthodes conduisant à la détermination des coûts partiels.⁵³

On peut distinguer deux grandes catégories : La méthode de coûts variables et la méthode des coûts directs.

⁵⁰ Bouin. X et Simon. F. X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Paris, Dunod, 2004, p. 153.

⁵¹ Lerch. C et Llerena. P, « Cohérence et performance », Paris, Economica, 1996, pp. 227-243.

⁵² Plan Comptable, 1982.

⁵³ Gervais. M., « Contrôle de gestion », 8^{ème} édition, Economica, 2008, P 75.

A. La méthode de coûts variables : qui englobent la méthode du direct costing, qui elle-même présente deux versions :

- **Direct costing simple** : Les charges fixes sont considérées comme des charges qui se rapportent non à des produits, mais à une période de temps.⁵⁴
- **Direct costing évolué** : Dans ce cas les charges fixes ne sont pas obligatoirement communes à tous les produits de l'entreprise. Le direct costing fournit les éléments essentiels de raisonnement en courte période.⁵⁵

B. La méthode des coûts directs : Un coût direct d'un produit comprend :

- Des charges variables ou fixes directement affectées ;
- Des charges variables ou fixes passant par les centres d'analyse mais qui lui sont imputables sans ambiguïté.

4. Le système d'information de gestion.

L'entreprise est un système complexe dans lequel transitent de très nombreux flux d'information. Sans un dispositif de ce flux l'entreprise peut très vite être dépassée et ne plus fonctionner avec une qualité et quantité de service satisfaisante. L'enjeu de toute entreprise, qu'elle soit de négoce, industrielle ou des services, mémorise, traite et distribue l'information à un temps record.

Un système d'information peut être défini comme « un ensemble structuré de ressources qui permettent d'acquérir, de traiter, de stocker et de diffuser les informations nécessaires pour prendre les décisions et agir »⁵⁶.

Les ressources d'un système d'information sont le personnel, le matériel, les procédures et logiciel ainsi que les données.

Ainsi ce système est défini comme étant : « Système utilisateur machine intégrée qui produit de l'information pour assister les êtres humains dans les fonctions d'exécution, de gestion et de prise de décision »⁵⁷. Et aussi : « Un système d'information se définit par l'information qu'il véhicule et par la manière dont il l'exprime sur ses différents supports. C'est un langage de communication d'une organisation, adapté à la nature plus ou moins répétitive de l'information que l'on veut y'échanger »⁵⁸.

⁵⁴ Plan comptable, 1982.

⁵⁵ Abtey. B. H, « comptabilité analytique de gestion, Méthodes et pratique », Paris, Banque, 1978, p. 194.

⁵⁶ Laurent. P, Bouar. F, « Economie d'entreprise », édition d'organisation, Paris, 1996, p. 65.

⁵⁷ Marsal. C et Travaillle. D, « les systèmes d'information de pilotage, les tableaux de bord », FARGO-centre de recherche en finance, Architecture et gouvernance des organisations, cahier du FARGO, n°1060901, Septembre, 2006, p.2.

⁵⁸ Ibidem.

Toute entreprise nécessite des informations sur l'environnement externe et le fonctionnement interne. Face à ce besoin d'information, le système d'information permet :

- ✓ **De contrôler** : en tant que mémoire de l'entreprise, il traite les informations concernant le passé et permet de constituer un historique qui servira de base de comparaison afin de déceler toute anomalie dans le fonctionnement interne ;
- ✓ **De coordonner** : le SI traite les données relatives au présent. Pour cela, il doit assurer la coordination entre les différents services ;
- ✓ **De décider** : grâce au traitement des données prévisionnelles le SI offre la possibilité de construire des scénarios sur la base d'hypothèse, et de mener des simulations pour choisir la solution la mieux adaptée au problème posé.

Aujourd'hui, l'information est incontestablement une ressource vitale de l'entreprise. De plus en plus, la compétitivité de l'entreprise et sa capacité de mise en œuvre des stratégies sont en effet étroitement liées à son système d'information, pour les raisons suivantes :

- ✓ Le contenu en information des processus de production est essentiel à l'amélioration de qualité,
 - ✓ La rapidité de réaction est, plus que jamais, un facteur essentiel de l'aptitude d'une entreprise à faire face à la concurrence ; or cette aptitude est, pour une bonne part, fonction de la fluidité, de la fiabilité et de la flexibilité des systèmes d'information de gestion.
- ❖ Il existe différents systèmes d'information qui interviennent à différents niveaux de décision:
- Système d'information du contrôle opérationnel ;
 - Système d'information du contrôle stratégique ;
 - et le Système d'information sur l'environnement.

Donc, le système d'information est un élément essentiel du processus de gestion et une composante fondamentale du contrôle de gestion. Il doit fournir une description précise d'une évolution passée, faire apparaître les écarts et permettre d'en expliquer les causes afin d'éclairer la prise de décision. Il assure la facilité de compréhension et de mise en œuvre des différentes applications entre les postes de travail et les fonctions.

Le système d'information constitue de ce fait une composante disponible à tous les membres de l'organisation pour l'atteinte des objectifs. Le contrôle de gestion contribue à l'élaboration du système d'information de gestion en fournissant des référentiels d'évaluation de la performance qui aident à l'organisation du système comptable et à l'établissement des tableaux de bord.⁵⁹

⁵⁹Rebert Teller, « le contrôle de gestion : pour un pilotage intégrant stratégie et finance », Management et société, 1999. P 86.

En résumé, le système d'information de gestion vise à :

- ✓ Fournir des informations complètes, pertinentes et précises sur les performances et le fonctionnement de l'organisation,
- ✓ Faciliter l'analyse des données ainsi obtenues en vue d'améliorer le processus de décision à tous les niveaux de gestion.

5. Le reporting :

Le reporting est un outil utilisé par les entreprises afin d'assurer la cohérence des chiffres et des données internes. C'est une façon d'analyser l'activité et de contrôler l'organisation financière de l'entreprise et aussi de mieux comprendre les données opérationnelles et d'analyse pour faire avancer l'entreprise.

Le reporting est un outil de contrôle composé d'un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique afin d'informer la hiérarchie, des performances du centre de responsabilité.

On distingue généralement un reporting interne, qui consiste en une remontée souvent trimestrielle d'informations sous la forme d'états financiers et commerciaux, auprès des services de contrôle de gestion, d'un reporting externe, à des fins de communication financière, par lequel, sous la forme d'un rapport annuel (ou semestriel), les dirigeants de la société rendent compte à leurs actionnaires, et d'une manière générale, à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise.

Selon Isabelle CALME, « le reporting est défini comme l'action qui consiste à faire remonter l'information vers la direction générale »⁶⁰.

D'après Philippe CAMUS, « le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilités »⁶¹.

« Le reporting : c'est un système de diagnostic qui doit fournir des images exhaustives et stables dans le temps et de pouvoir faire des analyses comparables d'une période à l'autre ». ⁶²

« Le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité »⁶³.

⁶⁰ I. Calmé, « introduction à la gestion », 2^{ème} éd, Edition Dunod, Paris, 2003, Page 300.

⁶¹ P. Camus, « le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise », 3^{ème} Edition, Edition d'organisation, Paris, 2000, Page 319.

⁶² Philippe Lorino, Op cite, P.102.

⁶³ Guedj et Collaborateurs, Op cite, p.314.

Le contrôleur de gestion doit remonter l'information à la direction générale à travers le reporting ce qui facilite le directeur général de juger l'information reçue pour pouvoir prendre la décision. Dresser un « rapport de données » (reporting) s'avère vraiment utiles il est réalisé de manière pertinente et correcte. Pour ce faire, il faut, préalablement, bien discuter des objectifs réels que l'entreprise veut accorder au reporting. Comme pour tout projet d'entreprise, il faut se poser les bonnes questions :

- Quelles sont les données indispensables à collecter ?
- Avons-nous les bons outils (informatiques) pour mener à bien le reporting ?
- Sommes-nous en mesure (grâce aux outils et aux employés) de réaliser un reporting suffisamment attrayant ? (graphiques, couleurs, statistiques, etc.)
- Comment voulons-nous faire transmettre le message ?

Nous pouvons dire que l'histoire des reportings a évolué au fil des changements de management et pilotage des entreprises. Le reporting est ainsi devenu de plus en plus important. Ce n'est qu'avec des bons reportings que les entreprises peuvent désormais évoluer favorablement. Ce type de reportings sur les chiffres est bien souvent partagé avec les actionnaires, les employés. C'est aussi une façon de comparer et d'analyser différents services d'une même entreprise et d'examiner les indicateurs sociaux, économiques, environnementaux, etc. Ensuite, on décide de prendre un chemin ou un autre, de modifier ou pas une variable.

5.1.Principes du reporting :

Trois (3) principes sont à la base du reporting :

- 1) **Le principe d'exception:** Pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique; l'alarme ne se déclenche que quand ce clignotant est au « rouge » ;
- 2) **Le principe de contrôlabilité:** Ce sont surtout les rubriques qui dépendent réellement du responsable de l'unité qui seront suivies; ce qui évitera d'évaluer le responsable sur la base d'un indicateur qu'il ne maîtrise pas ;
- 3) **Le principe de correction:** S'il y a un écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective. Le reporting permet de suivre les objectifs généraux depuis le siège et peut servir à la consolidation. Il prend généralement la forme :
 - d'informations donnant des résultats instantanés suivis par les tableaux de bord de gestion ;
 - de documents de suivi budgétaire ;
 - de rapports ou comptes rendus.

5.2. Les objectifs du reporting:

L'utilisation d'un reporting peut varier en fonction du type d'entreprise et du secteur d'activités, mais le but est toujours le même : faciliter la communication de résultats (chiffres) pour un meilleur suivi de l'entreprise.

- ✓ Donner un aperçu global de la vision juridique et managériale de l'entreprise ;
- ✓ Mettre à disposition de l'équipe financière certaines fonctions d'analyse ;
- ✓ Faciliter le pilotage de l'entreprise ;
- ✓ Accélérer la divulgation des chiffres ;
- ✓ Assurer plus de fiabilité et de cohérence aux chiffres.

Donc, Le reporting représente un autre niveau d'agrégation de l'information de gestion, il permet à la direction le suivi centralisé des résultats, l'analyse et la coordination des actions correctives. Il contient des informations comptables et financières. C'est un instrument de contrôle à postériori, car il rend compte de l'activité déléguée, et aide le responsable à suivre la réalisation de ses objectifs.

6. Le tableau de bord.

Les tableaux de bord sont conçus par les contrôleurs de gestion afin de répondre aux besoins d'informations légères, rapides et transversales aux différents niveaux hiérarchiques.

Selon Abdelhamid EL GADI : « Le tableau 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 »⁶⁴.

BOISSELIER a défini le tableau de bord comme « un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de gestion et destiné à un responsable désigné en vue de l'aider au pilotage de son action »⁶⁵.

Le tableau de bord rassemble des indicateurs significatifs à caractère commercial, financier, technique, utiles au pilotage de la performance à court terme. Il ya lieu d'établir un tableau de bord par centre de responsabilité ou par niveau hiérarchique avec ses propres spécificités.

❖ Les tableaux de bord sont :

- Centrés sur les facteurs clés du succès de l'entreprise ;
- Adaptés à un responsable ;

⁶⁴ Abdelhamid El Gadi « Audit et contrôle de gestion »2004, P 32.

⁶⁵ Boisselier. P, « Contrôle de gestion, cours & application », édition Vuibert, Paris, 1999, p.70.

- Ils ne comportent qu'un petit nombre d'indicateurs qui sont, non seulement financiers, mais aussi physiques, voire qualitatifs. Ils informent les dirigeants sur les éléments essentiels de leur gestion, ce qui implique une sélection parmi les indicateurs possibles.

6.1. Les objectifs du tableau de bord :

- D'obtenir rapidement des indicateurs de gestion essentiels qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats ;
- D'analyser l'évolution, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écart, de ratios, de clignotants... ;
- De réagir efficacement dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements ;
- De mesurer les effets des actions correctives ;
- De favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique.

6.2. le Tableau de bord et les autres outils de contrôle de gestion :

En comparant les tableaux de bord aux autres outils de contrôle de gestion, ces oppositions peuvent être classées en quatre familles : la nature des données, la réactivité recherchée, la modélisation de l'activité sous-jacente et l'adaptabilité de l'outil.⁶⁶

À l'inverse des autres outils de contrôle de gestion qui se limitent principalement à la production de données financières se rapportant aux résultats d'actions passées, le tableau de bord ne se limite pas uniquement aux seules données comptables et financières, mais également technique, physique et même qualitatifs grâce au recours à des indicateurs de natures diverses (indicateurs physiques, indicateurs de processus, indicateurs d'environnement, etc.).

Les indicateurs, dans le tableau de bord, sont destinés au suivi des activités au sein de l'entreprise. Ils informent périodiquement le responsable et son équipe des évolutions des actions. Les indicateurs d'un tableau de bord, jouent un rôle d'alarme et se déclenchent automatiquement pour signaler une anomalie ou une performance dans le fonctionnement du système. Ils permettent ainsi, au responsable, d'agir et trouver des solutions rapidement.

Le Tableau ci-après résume l'ensemble des éléments qui opposent le tableau de bord aux autres outils de contrôle de gestion.

⁶⁶Chiapello E. & M. H. Delmond, « Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement », Revue Française de Gestion, Paris, 1994, PP. 49-58.

Tableau N°04 : Les éléments qui opposent le TB aux autres outils de contrôle de gestion.

Tableau de bord	Autres outils de gestion
La nature des données est différente	
Toutes sortes de données (y compris quantités physiques, indicateurs de délais, de qualité...) : <ul style="list-style-type: none"> - Possibilité d'information sur l'environnement et d'informations produites à l'extérieur ; - Possibilité d'information latérale sur des secteurs non contrôlés par le responsable. 	<ul style="list-style-type: none"> - Exclusivement financières ; - Uniquement informations sur l'intérieur et produites à l'intérieur ; - Principe N de responsabilité, information uniquement sur les éléments contrôlés par le responsable.
La réactivité recherchée est différente	
<ul style="list-style-type: none"> - Peu de données, synthétique ; - Porte uniquement sur les éléments les plus importants ; - Présentations parlantes, tous procédés possibles : graphiques, couleurs... 	<ul style="list-style-type: none"> - Grand degré de détail, exhaustif ; - Couvre toute l'activité du centre de responsabilité ; - Des tableaux de chiffres uniquement.
La modalisation sous-jacente est différente	
<ul style="list-style-type: none"> - Modélisation tirée par l'action ; - Souvent fondée sur une analyse stratégique (objectifs et variables clés). 	<ul style="list-style-type: none"> - Modélisation financière tirée par la mesure de l'enrichissement.
Le degré d'adaptabilité de l'outil est différent	
<ul style="list-style-type: none"> - Contenu adapté en fonction des moyens physiques maîtrisés par le responsable, en fonction des variables mettre sous contrôle... ; - Fréquence en fonction des besoins pour la prise de décision, en fonction des temps externes à l'organisation ; - Évolutions rapides, dans l'idéal en temps réel sur les besoins. 	<ul style="list-style-type: none"> - La même maquette de base pour tous ; - La même périodicité de parution des résultats pour tous ; - Grande stabilité de contenu et de présentation, péremption peu rapide.

Source: Chiapello E. & M. H. Delmond, « Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement », Revue Française de Gestion, Paris, 1994, P60.

Donc on peut dire que le tableau de bord est un déclencheur d'enquête en cas de dysfonctionnement constaté. C'est également un instrument de comparaison et d'amélioration continue qui permet d'identifier les actions correctives adéquates. Il permet au décideur, grâce à des indicateurs présentés de manière synthétique, claire

et précise, de suivre et contrôler le déroulement de son activité en analysant les écarts significatifs, qui les aidera à prévoir les situations et prendre des décisions et agir en bon ascieus.

Les tableaux de bord sont alimentés par le système d'information de gestion dans le but de suivre les résultats et de faire une analyse des points clés qui conditionnent l'obtention de la rentabilité. La mise en place d'un tableau de bord de gestion permet avec la procédure de planification et de budgétisation de déployer la stratégie dans les entreprises.

Conclusion

Le contrôle de la gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive. Il effectue un ensemble des tâches qui aident les responsables à la prise de décision et qui évaluent la qualité de sa gestion. Il s'agit donc d'un travail de conseil et d'assurance du contrôleur de gestion pour concevoir, développer et faire fonctionner certains dispositifs d'information que d'autres personnes utiliseront pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leur responsabilité.

Pour l'essentiel, « le contrôle de gestion est à la fois une discipline des sciences de gestion et un métier. En tant que discipline, il repose sur des méthodes et, à ce titre, ce sont elles qui constituent l'essentiel du domaine. Mais c'est aussi un métier avec des qualités spécifiques ».⁶⁷

La mission du contrôleur de gestion n'est pas simplement de « contrôler » mais de participer à la bonne marche de l'entreprise grâce à la conception et l'exploitation d'outils performants. L'objectif du contrôleur de gestion est de maîtriser les outils de pilotage de la performance et les maîtriser pour une restitution pertinente de l'information.

Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant à la mesure de la performance de l'entreprise, spécialement le tableau de bord qu'est un outil si simple et fascinant pour mettre en œuvre toutes les prévisions, les résultats et comparaison d'écart.

En somme, un bon contrôle de gestion permet d'élaborer correctement les budgets, de mettre en place une procédure adéquate et satisfaisante, de ne pas perdre de vue les facteurs clés et les bons indicateurs ainsi que de faire un bon suivi des résultats.

⁶⁷ Löning, H & V. Malleret, J. Meric, Y. Pesqueux, « Contrôle De Gestion « Des Outils De Gestion Aux Pratiques Organisationnelles », 4^{ème} Ed. DUNOD, 2013, P.15.



CHAPITRE II:
LE TABLEAU DE
BORD ET LA
PERFORMANCE DE
L'ENTREPRISE

Introduction :

Gérer, administrer, organiser, piloter, manager, etc., une organisation, sont autant de termes que de définitions données à une seule mission : celle de mener à bien les objectifs et les stratégies d'une entreprise. Mais tous ces termes ont en commun un seul souci : améliorer la performance de la firme.

Pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les managers ou les décideurs ont besoin des indicateurs qui sont regroupés sous forme de tableau de bord. Outil important du contrôle de gestion, le tableau de bord, est au cœur du processus d'évaluation de la performance. C'est un outil qui permet de synthétiser les informations les plus importantes et de les présenter sous forme d'indicateurs. Il permet la mesure de toutes les formes de performance de l'entreprise et assiste les décideurs dans la prise de décisions. Le tableau de bord est un outil de mesure des différents aspects de la vie de l'entreprise. Il doit être adapté à la spécificité de l'activité de l'entreprise.

Le tableau de bord est en général, un révélateur des points faibles et des points forts dans l'organisation, parmi ses objectifs, la mesure de la performance.

La mise en place d'un tableau de bord de gestion fiable et performant permet d'améliorer le processus de pilotage de l'entreprise. Il contribue à évaluer et rétroagir sur l'adéquation des moyens aux objectifs et donc permet la prise de décision, son suivi, son contrôle et sa mise à jour.

Pour mieux appréhender le contenu du sujet dont traite le chapitre (02), nous la déroulerons sur trois sections à savoir : dans un premier temps nous présenterons les notions de la performance. Ensuite nous allons faire une analyse théorique du tableau de bord et enfin nous nous intéresserons à la présentation du nouvel outil qui est le tableau de bord prospectif et la méthode de conception d'un TB au sein de l'entreprise.

Section 01 : Notion de la performance dans l'entreprise

Ces dernières années, la notion de performance a connu une remarquable évolution occupant une place centrale dans le domaine de la recherche en gestion. De nombreux travaux ont apparus, se rapportant sur l'identification de paramètres ayant une influence sur la performance organisationnelle de l'entreprise, en lui proposant des définitions au concept, des outils et des moyens permettant de la mesurer. La potentialité de mesurer la performance de l'entreprise, au travers d'indicateurs pertinents et tangibles signifie ainsi, pour les entreprises plus de clarté et de transparence dans leur gestion.

En effet « il est aisé de relever la progression d'une conception strictement financière, vers une vision plus large, intégrant aussi la mesure de performance à chaque endroit de l'entreprise où se crée de la valeur ». ⁶⁸

Nous allons essayer d'éclairer cette notion de performance, en explicitant dans cette section les points suivants : sa définition, sa typologie, ses indicateurs et la mesure de la performance.

1. La performance de l'entreprise.

La performance est un concept difficile à définir de façon précise, il existe plusieurs définitions conceptuelles et distinctives selon le contexte d'utilisation.

Certains auteurs ont défini cette notion de différentes manières telles que :

- A. KHEMAKHEM dans son ouvrage a montré la difficulté et l'ambiguïté de la notion de performance qu'il a expliquée par la manière suivante : « Performance est un mot qui n'existe pas en français classique comme tous les néologismes, il provoque beaucoup de confusion. La racine de mot est latine, mais c'est l'anglais qui lui a donné sa signification. Les mots les plus proches de performance sont « performance en latine « to perform » et « performance » en anglais ».

Le rappel de ces mots suffira à préciser le sens donné à la performance en contrôle de gestion : ⁶⁹

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

⁶⁸S. A. Lalama, « Conception et Mise en Place des Tableaux de Bord de gestion : cas d'une société de confection », Mémoire de Master en Contrôle de Gestion, 2006, P.13.

⁶⁹Khemakhem. A, « la dynamique du contrôle de gestion », 2^{ème} éd, Dunod, Paris, 1976, P6.

- Albanese: La performance est la raison des postes de gestion, elle implique l'efficacité et l'efficacit ⁷⁰. Donc, la performance c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé. Autrement dit, c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience.

➤ **Notion d'efficience** : L'efficience est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources (rentabilité, productivité). « L'efficience exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre ».⁷¹

Résumant la formule de la mesure d'efficience comme suite :

Efficience = Résultats atteints / moyens mis en œuvre.

➤ **Notion d'efficacité** : L'efficacité examine le rapport entre l'effort et la performance, de ce fait, L'efficacité d'une organisation est mesurée par sa capacité à atteindre les objectifs fixés.

Donc, l'efficacité est défini comme : « le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés, de ce fait plus les résultats seront proches des objectifs visés, plus le système sera efficace. On s'exprimera donc par le degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système »⁷².

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

Efficacité = Résultats atteints/ objectifs visés.

- Selon Chandler: La performance est une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique. L'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les produits, les achats, les processus de production, la fonction marketing et les relations humaines au sein de l'entreprise. L'efficacité stratégique consiste à devancer les concurrents en se positionnant sur un marché en croissance ou en se retirant d'un marché en phase de déclin.⁷³

La performance renvoie de manière générale à quatre notions principales :

- Les résultats de l'action : la performance correspond alors au résultat mesuré par des indicateurs ;
- Le succès : la performance convie à un résultat positif ;
- L'action : la performance désigne simultanément les résultats et les actions mises en œuvre pour les atteindre, c'est à dire un processus ;
- La capacité : la performance renvoie alors au potentiel.

⁷⁰Payette.A, « Efficacité des gestionnaires et des organisations », 1988, p 113.

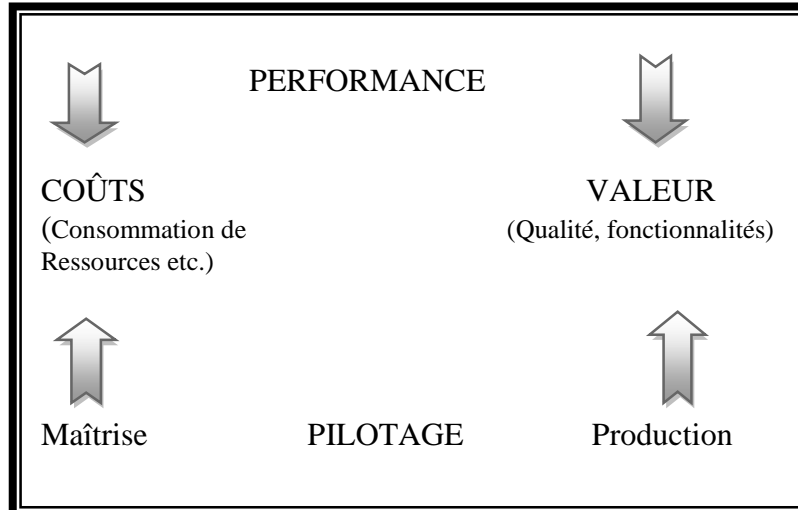
⁷¹Boislandelle.H.M, « Gestion des Ressources Humaines dans les PME », 2^{ me} édition, Economica 49, rue Hericart, 75015 Paris, 1998, p 140.

⁷²Ibidem.

⁷³A.D. Chandler, « Organisation et performance des entreprises », T1, Editions de l'organisation, 1992, p.21.

- Il est souligné également que la performance est considérée comme « un terme connoté, sa définition varie a priori pour chacun d'entre nous et en fonction du contexte. La performance peut être entre autres :
 - ✓ La réalisation des objectifs dans les délais ;
 - ✓ L'obtention des meilleurs coûts, la hausse du résultat et du chiffre d'affaires ;
 - ✓ La rentabilité d'aujourd'hui et de demain une croissance rentable ;
 - ✓ La position par rapport aux autres concurrents du personnel bien dans sa peau au bon endroit ;
 - ✓ Le fruit du travail, plus que le produit ou le service délivré;
 - ✓ Un accomplissement ou un dépassement ». ⁷⁴
- la performance de l'entreprise peut être également définie comme étant tout ce qui contribue à améliorer le couple valeur-coût. C'est-à-dire la capacité à améliorer la création nette de valeur et faire correspondre les résultats futurs aux objectifs stratégiques. Il faut donc traduire le couple valeur-coût en objectifs stratégiques plus concrets et concevoir les évolutions futures. C'est à partir de cet objectif stratégique que nous allons définir les règles d'actions concrètes dans les diverses activités de l'entreprise.

Schéma N°05 : Les deux versants de la performance : coûts/valeur.



Source : P. GILBERT, M. CHARPENTIER « Comment évaluer la performance RH ? Question universelle, réponses contingentes », GREGOR, Paris, 2004, P3.

Donc on peut dire que la performance d'une organisation est la comparaison entre des résultats chiffrés, définis dans le cadre de sa stratégie, et leur évaluation par l'ensemble des parties prenantes. ⁷⁵

⁷⁴ La Commission la FNEP (Fondation Nationale, Entreprise et performance): « Comment Accroître Les Performances Par Un Meilleur Management », Revue Pangloss n°35, Mai 2005, P.26.

⁷⁵ La Commission la FNEP (Fondation Nationale, Entreprise et performance), Op cite, P.17.

1.1. Dimensions de la performance.

Il existe plusieurs dimensions de la performance, parmi lesquelles, on retrouve :

1.1.1. La performance économique : La performance économique convient aux résultats exposés par la comptabilité. Il s'agit essentiellement des soldes intermédiaires de gestion.

- ✓ **Production et marge commerciale :** Pour les entreprises exerçant une mesure commerciale. Pour les entreprises exerçant une activité de production, ce flux correspond à la production.

Marge commerciale = Ventes des marchandises - Coût d'achat des marchandises vendues.

- ✓ **La valeur ajoutée:** Ce solde représente la contribution productive ou la valeur économique créée par l'entreprise.

Valeur ajoutée = (Production de l'exercice + marge commerciale) – consommation de l'exercice en provenance de tiers.

- ✓ **Excédent brut d'exploitation :** Il correspond au résultat économique brut lié à l'activité opérationnelle de l'entreprise. L'excédent brut d'exploitation désigne la véritable rentabilité de l'exploitation.

E.B.E = V.A + subventions d'exploitation - impôts, taxes et versements assimilés - charges du personnel.

- ✓ **Le résultat brut d'exploitation :** Ce solde mesure la performance économique de l'entreprise sur le plan industriel et commercial, indépendamment de sa politique de financement et de sa stratégie fiscale, car il est calculé avant les charges financières et sans tenir compte de l'imposition des bénéfices.

R.B.E = (E.B.E + reprise de charges et transferts de charges + autre produits) – (dotations aux amortissements, dépréciation et provision + autre charges)

- ✓ **Le résultat net :** Ce solde permet aux actionnaires et aux analystes financiers d'estimer la performance et la rentabilité de l'entreprise.

R.N = RCAI + Résultat exceptionnel – Impôts sur les bénéfices.

1.1.2. La performance financière : La performance financière est profondément reliée à la performance économique, elle est mesurée par plusieurs ratios. Le ratio le plus souvent utilisé est le ROE (Return On Equity).

ROE = Résultat d'exploitation / Capitaux propres

❖ Il ya aussi le ratio proposé par Tobin ⁷⁶:

Le ratio Q, constitue dans son principe une mesure de l'ensemble des rentes anticipées, sur un horizon infini. Cette mesure se fait en rapportant la somme des valeurs des titres détenus par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers) au montant des capitaux qu'ils ont investis. La valeur des capitaux investis est mesurée par le coût de remplacement des actifs financés, le plus souvent évalué à partir des immobilisations.

Q de Tobin = Valeur de marché (capitaux propres + dettes financières) / coût de remplacement des actifs.

Différentes mesures recommandées par un certain nombre de cabinets conseils anglo-saxons ⁷⁷, sont représentées notamment par la **Market Value Added (MVA)** et **l'Economic Value Added(EVA)**.

Elles s'appuient sur le même référentiel théorique que les mesures présentées précédemment. La **MVA**, « la valeur de marché ajoutée », se définit comme la différence entre la valeur de marché des capitaux investis VM (capitaux propres et dettes financières) et la valeur comptable de ces mêmes capitaux VC ; $MVA = VM - VC$. L'**EVA**, la « valeur ajoutée économique », est égale à la différence entre le résultat économique après impôt et le coût des capitaux investis par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers financiers) :

$EVA = Ka*. VC - CMP.VC = (Ka - CMP). VC$

Durons ces dernières années, les écrits sur les mesures de la performance remettent en cause l'utilisation de mesures financières comme seul système permettant d'apprécier l'atteinte des objectifs et la réussite des entreprises. La plupart de ces indicateurs demeurent axés sur le passé et n'indiquent pas aux gestionnaires comment améliorer leur performance. Ils n'indiquent pas davantage si cette performance est en cohérence avec les objectifs et les stratégies de l'entreprise. ⁷⁸

1.1.3. La performance sociale : La performance sociale est la capacité à gérer les comportements des salariés et à manager sa performance et celle d'autrui, différents termes cherchant à désigner et souligner l'importance d'une capacité

⁷⁶ K.H CHUNG et S.W. PRUITT, « A simple approximation of Tobin's Q », Financial Management, Vol 23, N°3, 1994, pp.71-74.

⁷⁷J. Caby et G. Hirigoyen, « La création de valeur de l'entreprise », Economica, 1997, p.139.

⁷⁸ Hélène BERGERON, « La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME », 6° Congrès international francophone sur la PME - Octobre 2002 - HEC - Montréal.

individuelle à exprimer et gérer les comportements adéquats au travail en fonction de la situation, qu'elle soit économique, relationnelle, hiérarchique ou stratégique. Le bilan social récapitule les principales données chiffrées permettant d'apprécier la performance sociale et les rapports sociaux au sein d'une entreprise. Cependant cette dimension de la performance est difficile à mesurer quantitativement. La performance sociale est aussi définie comme le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'organisation⁷⁹. Ou encore l'intensité avec laquelle chaque individu collabore avec les objectifs et les moyens de l'organisation⁸⁰.

1.1.4. La performance stratégique : Pour assurer sa pérennité, une organisation doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, l'adoption d'un marketing original ou l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante.⁸¹

La performance stratégique peut être aussi définie comme le maintien d'une distance avec les concurrents, entretenue par une forte motivation (système d'incitation et de récompense) de tous les membres de l'organisation et une focalisation sur le développement durable.⁸²

La performance à long terme est associée à :

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

1.1.5. La performance technologique : La performance technologique peut être définie comme l'utilisation efficace des ressources de l'entreprise, le degré d'innovation dans le système de gestion, le processus de production ainsi que les biens et services produits par l'entreprise.

Elle peut être mesurée par un certain nombre de critères :

- Veille technologique et bilans périodiques des innovations introduites dans les projets, les stages d'information et de formation sur les innovations ;
- Bilans d'activité des équipes traitant les innovations et la mise à disposition de «briques de logiciels » produits pour les autres ;

⁷⁹TEZENAS DU MONCEL, cité par Mohamed BAYED, « Performance sociale et performance économique dans les PME industrielles », *Annales du Management*, 1992, p.381.

⁸⁰ Ibidem.

⁸¹ Jacques. B et Jocelyn. B, « Gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », *Revue Internationale de Gestion*, volume 24, numéro 4, hiver 2000, p.15.

⁸²Daniel BACHET, « Quelle performance pour les entreprises et pour l'emploi ? », *Revue Economie et Politique*, Novembre- Décembre 1998, pp.46-47.

- Ajustements périodiques de l'organisation, des procédures en fonction du développement des projets et de l'entreprise ;
- Utilisation des modules e-Learning et des résultats des tests d'acquisition de compétences.

1.1.6. La performance managériale : La performance managériale est définie comme la capacité du manager et de l'équipe dirigeante à atteindre les objectifs fixés. Un certain nombre de critères peuvent être utilisés pour évaluer la performance managériale⁸³:

- ✓ L'entrepreneurship : efficacité, efficience, pro-activité, utilisation diagnostique des concepts ;
- ✓ Le leadership : confiance en soi, communication, logique de raisonnement, capacité de conceptualisation ;
- ✓ Gestion des ressources humaines : utilisation sociale du pouvoir, gestion des processus et des groupes.

La performance managériale peut aussi être appréhendée à travers la capacité du manager à répartir son temps et à coordonner les trois éléments suivants⁸⁴:

- ✓ L'esprit de conception : orientation et ouverture d'horizon ;
- ✓ L'habilité d'exécution : application pure et simple ;
- ✓ Le doigté d'arrangement : conciliation et gestion des contradictions.

1.2. Les objectifs de la performance :

Pour remplir sa mission l'entreprise fixe des objectifs intermédiaires, opérationnels ou d'exploitation qui permettent de s'acquitter de sa mission ultime. Ces objectifs peuvent être le profit maximum, la survie, la puissance et le pouvoir, la part de marché, l'augmentation du chiffre d'affaire.

La mesure de la performance des entreprises ne peut constituer une fin en soi, elle vise, en effet, une multitude d'objectifs et de buts qui se regroupent comme suit:⁸⁵

- ✓ Développer des produits innovants ;
- ✓ Récompenser les performances individuelles ;
- ✓ Améliorer les processus de fabrication ;
- ✓ Réduire les coûts de fabrication ;
- ✓ Améliorer l'ambiance au travail ;
- ✓ Lancer de nouveaux produits ;
- ✓ Respecter les délais de livraison ;
- ✓ Développer la créativité du personnel ;
- ✓ Améliorer le traitement des réclamations ;
- ✓ Développer les parts de marché ;
- ✓ Renforcer et améliorer la sécurité au travail.

⁸³Boyatzis, cité par A. Payette, « l'efficacité des gestionnaires et des organisations ». P 65.

⁸⁴Mohamed. F, « Cours de Politique Générale et Stratégie de l'entreprise », DEA Management, FSEG Tunis, 2001.

⁸⁵Caillat. A, « Management des entreprises ».Edition HACHETTE LIVRE ,2008.P 38.

2. Les sources et les indicateurs de la performance.

Les indicateurs de performance permettent aux dirigeants de contrôler et de vérifier les activités clés de l'entreprise. Ils permettent également, d'anticiper et de prévenir les problèmes, et continuellement améliorer le processus, motiver le personnel et travailler pour l'amélioration et la protection de l'environnement.

2.1. Les sources de la performance :

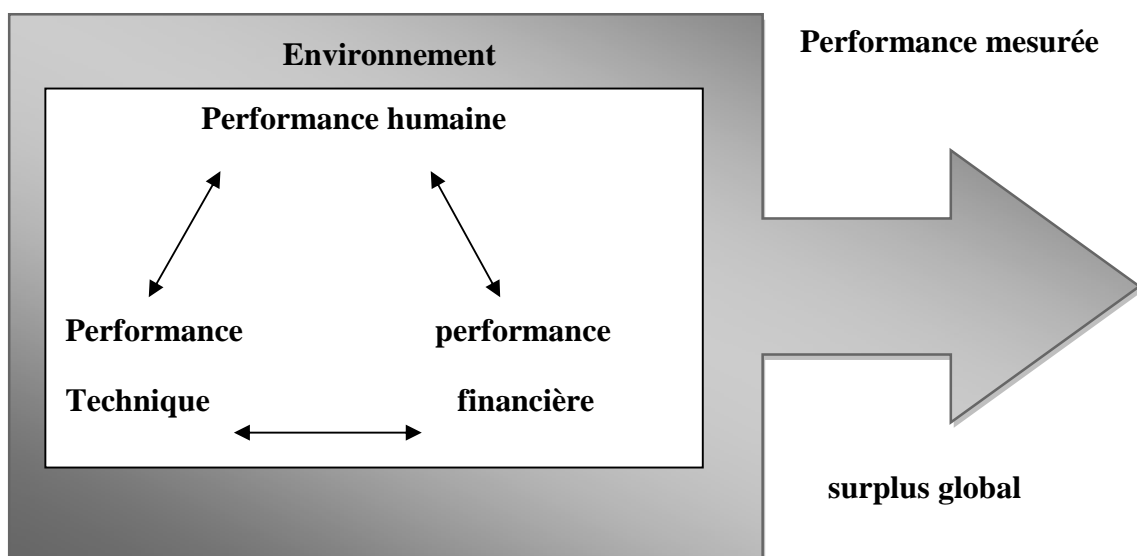
La performance perçue et mesurée au niveau de l'entreprise, trouve son origine dans deux sources dont l'indice est combiné : l'une est interne, l'autre est héritée de l'environnement.

D'un côté, une performance intrinsèque ou performance de l'entreprise qui résulte elle-même de la combinaison :

- ✓ D'une performance humaine : celle des collaborateurs de l'organisation à laquelle on rapportera prioritairement les améliorations d'efficacité parce que nos propos est celui de la gestion sociale et qu'il n'y a pas de production sans hommes pour la concevoir ou la réaliser ;
- ✓ D'une performance technique : définie comme l'aptitude à mettre en œuvre avec efficacité les investissements ;
- ✓ D'une performance financière : décrivant l'efficacité dans la mobilisation et l'emploi des moyens financiers.

De l'autre côté, une performance extrinsèque ou héritée de l'environnement tient à l'ensemble des évolutions externes. Un vendeur voit s'ouvrir des marchés très porteurs, les prix de cession d'une filiale s'élève, une entreprise bénéficie d'exploitation temporaire, d'un brevet, autant de situations de vente qui ne sont pas attribuables à l'efficacité interne.

Schéma N°06: Les sources de la performance.



Source : B.Martory, D. Croset, 2002, (gestion des ressources humaines : pilotage sociale et performance), 5^{ème} édition, Dunod, paris, p165.

2.1.1. L'information comme source de performance.

Le choix de la démarche stratégique en entreprise est une question très importante. Chaque fois que son système de contrôle de gestion est devenu opérationnel, le succès en a été lié à l'attitude intelligente et réaliste du contrôleur de gestion, qui a su s'adapter aux conditions particulières du système en question. Le contrôleur de gestion joue un rôle important dans la conception, l'utilisation et l'évolution du système d'information de l'entreprise. Il lui offre l'opportunité d'exploiter ces informations pour les prises des décisions stratégiques et opérationnelles.

Le système d'information est un enjeu capital dans l'organisation efficace de la fonction contrôle de gestion au sein de l'entreprise. En effet, grâce à un ensemble de données appropriées le SI, permet de mesurer les différents niveaux de performance d'une entreprise ou d'une entité et d'être à l'origine d'éventuelles actions correctives. Aussi, déployer la stratégie de l'entreprise exige d'elle un système d'information décisionnel cohérent. La réponse à cette problématique, justifie le rôle crucial joué aujourd'hui par le système d'information dans la construction et l'utilisation de tableaux de bord performants.

Le SI traite de l'utilisation et de l'installation de la technologie informatique pour la réalisation des activités d'une organisation ou en entreprise. C'est une fonction à part entière qui est en charge de la stratégie des systèmes d'information du déploiement et de l'exploitation du système d'information.⁸⁶ La conception d'un tel système permet de concevoir un système d'information de gestion capable d'alimenter le processus de prise de décision des équipes dirigeantes.

L'importance du système d'information est bien démontrée, par A. FERNANDEZ en 2013, dans sa définition suivante : « Le système d'information, est devenu le pivot de toutes entreprises. Il ne s'agit plus de se focaliser sur les traitements sensés rationaliser les procédures de l'entreprise. Aujourd'hui, l'enjeu est à deux niveaux :

- la capacité de mettre en place des processus originaux ;
- la mise à disposition d'un maximum de données de qualité pour faciliter la prise de décision à tous les niveaux de l'entreprise. »⁸⁷

2.2. Les indicateurs de performance :

Le mot indicateur est défini dans le (Dictionnaire de la Qualité AFNOR, 1993) comme la « Matérialisation d'un événement observé, mesuré, déterminé par le calcul et

⁸⁶Autissier .D & V. Delaye, « Mesurer la performance du système d'information », Editions d'Organisation Groupe Eyrolles, 2008, P.48.

⁸⁷ A. Fernandez, « Mesure de la performance globale des entreprises », sur le site www.pilote.org. ©copyright. 1998 -2016.

permettant d'identifier qualitativement ou quantitativement une évolution du comportement d'un processus ».⁸⁸

Un indicateur de performance peut être défini, comme étant « une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat »⁸⁹. Cette définition met en avant deux situations correspondant à des fonctions distinctes de l'indice de performance :

- Soit, il s'agit de conduire une action en cours, on parlera alors d'indicateurs de processus ou de pilotage, utilisé par l'acteur pour sa propre gouverne ;
 - Soit il s'agit d'évaluer le résultat de l'action achevée, on parlera alors d'indicateur de résultat, utilisé pour informer des agents extérieurs à l'action mesurée comme les supérieurs hiérarchiques, l'indicateur de résultat est donc un indicateur de reporting.
-
- Selon Caroline SELMER Un indicateur doit rendre fidèlement compte d'un élément mis sous contrôle ; c'est donc une donnée objective qui décrit un élément d'un strict point de vue quantitatif. Avant d'inscrire un nouvel indicateur dans un tableau de bord, il y a lieu de se poser un certain nombre de questions qui permettront de le fiabiliser.⁹⁰
 - Selon Voyer, un indicateur est « un élément ou un ensemble d'éléments d'information significative, un indice représentatif, une statistique ciblée et conceptualisée selon une préoccupation de mesure. Il résulte 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 »⁹¹.
 - Selon L. AUBUT-LUSSIÉRI un indicateur est : « une mesure chiffrée fournissant au gestionnaire une information synthétique et significative au sujet d'un aspect de son organisation qui lui permet d'apprécier l'atteinte des objectifs fixés ».⁹²

En effet, un bon indicateur « doit être précis et décrire réellement la situation à laquelle il s'applique. Il doit être objectif, ne pas prêter le flanc à la discussion, compréhensible, facile à communiquer, peu coûteux et simple à calculer, disponible en temps utile».⁹³

⁸⁸ B. Froman & C. Gourdon, Dictionnaire de la qualité AFNOR, 1993, P 10.

⁸⁹ Pphilip L, « Méthode et pratique de performance », 3^{ème} Edition d'Organisation, Paris, 2003, P 130.

⁹⁰ Demeestere René, et all, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2006, P 83.

⁹¹ Voyer, Pierre, « Tableaux de bord de gestion et indicateur de performance », 2^{ème} édition, Ste-Foy : Presses de l'Université du Québec, 2002, p 61.

⁹² L. Aubut-Lussier, « le Tableau De Bord : Abc : Les meilleures pratiques », Ed Academia, 2013, P.7

⁹³ <https://sites.google.com/site/barometredegestionstrategique>.

Un indicateur est donc un outil pour mesurer des éléments d'informations qui sont fondamentaux pour le suivi des projets. C'est une représentation de la qualité, de la quantité, du coût ou de l'élément temps.

2.2.1. Typologies d'indicateur:

Pour sélectionner correctement des indicateurs et préciser leur apport, il est utile de se référer à différentes typologie qui sont les suivantes:⁹⁴

A. Indicateur de résultat et indicateur de progression ou de suivi :

Un indicateur peut, soit indiquer le niveau de déroulement d'une action en cours (indicateurs de progression), soit indiquer le résultat d'une action achevées (indicateur de résultat). Ces types d'indicateurs sont relatives à l'horizon de temps et à l'ampleur de la responsabilité concernée : une action limitée et à court terme peut participer d'un plan d'action plus large et à plus long terme ; l'indicateur de résultat sur cette action devient un indicateur de progression de pilotage et un indicateur pour les responsables de l'action plus large.

B. Indicateur de pilotage et indicateur de reporting :

Un indicateur de reporting peut servir à informer le niveau hiérarchique supérieur sur des résultats atteints, notamment dans le cadre d'engagement contractuel. Cet indicateur doit correspondre à des objectifs ayant fait l'objet d'engagement et doit surtout être fiable et pertinent par rapport aux objectifs du contrôle. Un indicateur de pilotage peut servir à éclairer l'action et à soutenir la prise de décision. Cet indicateur doit être lié à une action de manière claire et précise.

C. Indicateur financier et indicateur non financier :

Un indicateur peut être élaboré à partir de données comptables et financières (taux de rentabilité d'un investissement, coût de revient d'un produit...) ou à partir des données opérationnelles extraites d'autres systèmes de gestion (volume, stock, ...). Plus l'indicateur se rapproche de la réalité des modes opératoires et des processus de l'entreprise qu'ils s'agissent de processus industriels ou administratifs, plus il repose sur des données physiques et opérationnelles.

D. Indicateur synthétique et indicateur ciblé :

Un indicateur peut être élaboré à partir d'une multitude d'informations pour décrire de manière globale une situation. Il peut être focalisé sur un aspect précis et particulier de la performance. Un indicateur synthétique est souvent assez difficile à interpréter, compte tenu de ses composantes multiples, par contre, il permet de couvrir un

⁹⁴Demeestere René, et all, Op cite, P 84-86.

champ très large. À l'inverse, un indicateur ciblé est beaucoup plus directement interprétable pour l'action, mais il présuppose la sélection préalable des bons enjeux.

2.2.2. Les formes des indicateurs:

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques et les clignotants:⁹⁵

- **Les écarts** : Le contrôle de gestion permet le calcul d'un certain nombre d'écart. Il s'agit alors de repérer celui qui présente un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.
- **Les ratios** : Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise.⁹⁶
 - ✓ 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 le destinataire et son niveau hiérarchique.
- **Les graphiques** : Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être variées.
- **Les clignotants** : Ce sont des seuils limités définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action, leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

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.

3. Mesure de la performance.

La mesure de la performance est essentielle pour les entreprises. La présence d'un système de mesure efficace est une condition nécessaire à la saine gestion d'une entreprise. La mesure des performances constitue un ensemble de techniques de contrôle, destinés à s'assurer que les réalisations des divers centres de responsabilités dans l'entreprise sont conformes aux normes établis par chacun d'eux, et à appliquer des sanctions positives ou négatives dans le cas où les réalisations s'écartent sensiblement des normes choisies.

La mesure de la performance: « La mesure des performances (vocabulaire anglo-saxon) est l'évaluation ex post des résultats obtenus, tandis que les spécialistes américains du contrôle de gestion l'entendent dans un sens plus large, englobant la notion de suivi

⁹⁵Alazard C, Separi S, Op cite, 2007, P641.

⁹⁶Doriath. B, « contrôle de gestion en 20 fiches », édition Dunod, paris, 2008, p. 72.

courant des réalisations, par des outils tels que le contrôle budgétaire ou les tableaux de bord »⁹⁷.

L'objectif ultime de toute organisation est la survie et la pérennité à long terme. Les objectifs financiers de rentabilité découlent de cet objectif stratégique et déterminent la performance économique et financière. Deux approches d'analyse de la performance sont à distinguer :

- Une approche statique classique;
- Une approche dynamique qui prend en considération l'évolution dans le temps de l'entreprise.

→ **L'approche statique:** Les performances réalisées par une entreprise à un moment donné se rapprochent à la fois par des indicateurs financiers et par des seuils de dimension :

- Les indicateurs financiers regroupent à la fois des indicateurs de rentabilité, de productivité et de liquidité. La rentabilité est une mesure relative du résultat de l'entreprise. On distingue entre:

Le résultat d'exploitation ou EBE est le résultat avant intérêts et impôt.

L'actif total est le total des capitaux investis.

La rentabilité économique = le résultat d'exploitation / actif total.

La rentabilité financière = résultat net / capitaux propres.

La rentabilité commerciale brute = résultat d'exploitation / chiffre d'affaire hors taxe.

La rentabilité commerciale nette = résultat net / chiffre d'affaire hors taxe.

La rentabilité financière est le critère le plus utilisé et le plus synthétique.

Résultat net/ Capitaux propres = Résultat net / C.A.H.T (Rentabilité commerciale nette) * C.A.H.T / Actif total (efficacité du capital investi) *

Passif total / Capitaux propres (structure de financement).

La productivité est un indicateur qui s'intéresse à l'utilisation efficace de la capacité de production; consiste à mesurer les gains générés par l'entreprise et à savoir comment ces gains ont été répartis. Le critère de mesure est le surplus de productivité, le surplus de productivité global étant la différence entre le volume des ventes et le volume des charges. La liquidité concerne plus particulièrement la capacité de financement propre à l'entreprise pour son développement, et se matérialise par le calcul de la capacité d'autofinancement ou du flux réel de trésorerie ou encore le cash-flow global:

Flux interne de trésorerie = CAF - variation des BFR

BFR: Besoin en Fonds de roulement.

⁹⁷ H. Bouquin, « Le contrôle de gestion: contrôle de gestion, contrôle d'entreprise », Presses Universitaires de France - PUF, 1986, p173.

- **Les seuils de dimension** : peuvent être considérés comme des seuils stratégiques à atteindre. Le seuil de rentabilité est important pour toute entreprise.
 $SR = \text{Chiffre d'affaire} * \text{Charges fixe} / \text{Marge sur cout variable}.$

→ **L'approche dynamique**: L'approche dynamique s'intéresse plutôt à l'évolution de la performance dans le temps et ses mesures. Ainsi, une simple variation du chiffre d'affaires peut avoir des incidences sur:

- ✓ La croissance du marché ;
- ✓ Les résultats de l'entreprise ;
- ✓ L'exploitation ;
- ✓ Les besoins en fonds de roulements ;
- ✓ L'autofinancement et la liquidité de l'entreprise ;
- ✓ Ainsi que sur la rentabilité économique et financière.

3.1. Les principes de bases de la mesure de la performance.

L'instauration d'un système de mesure de la performance afin de responsabiliser et motiver les acteurs est ambitieuse et tentante, mais doit être entourée de précautions:⁹⁸

- **Principe d'exhaustivité**: dès lors que l'on introduit une mesure de performance, elle doit porter sur tous les éléments d'activité qui peuvent être contrôlés. Si des activités restent non éclairées par les indicateurs choisis, elles seront naturellement par les acteurs au profit de celles mesurées ;
- **Principe de contrôlabilité**: la mesure de performance ne doit porter que sur des éléments sur lesquels le responsable peut agir. Il doit donc maîtriser l'ensemble des variables à l'origine du couple coût/ performance. Cela suppose donc une délégation de pouvoir et contrôle fondé sur les résultats dont les objectifs ont été fixés conjointement au préalable entre les parties. La délimitation des attributions et des responsabilités doit être sans ambiguïté afin d'éviter des biais dans la mesure de performance;
- **Principe d'indépendance**: la mesure de performance du centre de responsabilité doit être indépendante de celle des autres centres. Les résultats d'un acteur doivent pouvoir isoler des actions et des décisions d'autres membres de l'entité afin d'éviter des transferts de performance de centre à centre. Pour ce faire, la mise en place des prix de cession internes peut s'avérer judicieuse;
- **Principe de dualité**: le contrôleur de gestion peut faire cohabiter un double système de performance:
 - Un instrument officiel visant à responsabiliser l'acteur mesuré en le sensibilisant à un indicateur flatteur ;
 - Une mesure officieuse, mais d'avantages pertinents qui sont basée uniquement sur les variables réellement maîtrisées par le responsable du centre.

⁹⁸Margotteau. E, « Contrôle de gestion », édition Ellipses, Paris, 2001, P 56.

- **Principe de permanence des indicateurs:** un tableau de bord doit présenter des indicateurs faisant l'objet de mesures périodiques, mais qui s'inscrivent dans une certaine longévité autorisant un suivi et une interprétation des évolutions constatées;
- **Principe de cohérence organisationnelle:** la mesure de performance réalisée doit permettre l'attribution des responsabilités aux acteurs. Cette possibilité est obtenue grâce à une superposition des périmètres de l'organigramme et des tableaux de bord;
- **Principe de clarté et de sélection limitée d'indicateurs:** le tableau de bord reste un instrument visualisable rapidement et comprenant donc un nombre limité d'information dont la définition est connue et précise.

3.2. La pertinence de mesurer la performance.

La mesure de la performance financière est une question cruciale pour les parties prenantes de l'entreprise que sont les actionnaires, les membres des conseils d'administration et les dirigeants. Le système de mesure de la performance permet d'évaluer la contribution des différentes actions dans la création d'avantages concurrentiels. Et permet également le pilotage de ces actions pour atteindre les objectifs avec efficacité en respectant la politique de l'entreprise. Elle utilise des indicateurs définis en fonction de la stratégie de l'entreprise. Par ailleurs, l'efficacité de plusieurs systèmes de gestion (l'évaluation de la performance, la rémunération) est tributaire d'une sélection de mesures de performance appropriées. La mesure de la performance est essentielle pour les entreprises.

La mesure de la performance reste l'un des seuls terrains possibles d'évaluation, de comparaison et de choix qui puissent à la fois réduire l'arbitraire et ultimement informer sur la pertinence même des organisations et de leurs programmes. Plusieurs organisations ont décidé de relever le défi de l'imputabilité par la mesure des résultats. Les cadres supérieurs comprennent que le système de mesure de leur organisation influence fortement le comportement des gestionnaires et des employés.⁹⁹

Le but de la mesure de la performance est de motiver le comportement menant à l'amélioration continue de la satisfaction du client, de la flexibilité et de la productivité.

Tout ce qui est mesuré sera amélioré. Nous savons déjà que lorsqu'il est bien conçu, un mode d'évaluation de la performance permet de cerner la contribution attendue de chaque employé de bien meilleure façon que les descriptions de tâches traditionnelles.¹⁰⁰

Ce qui est mesuré attire l'attention, en particulier lorsque des récompenses sont attachées à ces mesures.¹⁰¹

⁹⁹ Traduit par KAPLAN. R.S, et NORTON. D.P, «The Balanced Scorecard–Measures That Drive Performance», Harvard Business Review, janv.-févr.1992, p.71.

¹⁰⁰Gosselin. A. et Murphy. K.R., « L'échec de l'évaluation de la performance », Revue Gestion, vol. 19, n° 3, 1994, p.25.

¹⁰¹Eccles R.G., « The Performance Measurement Manifesto », op cit, pp. 131-137.

La mesure de la performance est un stimulus au changement. La mesure de performance est le moyen singulier le plus puissant pour assurer le succès d'une implantation de changement.¹⁰²

Pour cela, la présence d'un système de mesure efficace est une condition nécessaire à la saine gestion d'une entreprise.

3.3. Le contrôle de gestion et mesure de la performance.

La mesure de la performance d'une entreprise est une question toujours d'actualité. C'est un concept très important à prendre en compte et sa problématique l'est tout autant. Le contrôle de gestion est une activité à part entière dont le but est d'aider les dirigeants à améliorer les résultats d'une société de manière durable. Son objectif est de mesurer, analyser et contrôler l'activité d'une entreprise.

3.3.1. Le contrôle de gestion et la performance de l'organisation :

Le contrôle de gestion contribue à la performance de l'organisation dans la mesure où il permet de suivi permanent des réalisations, la comparaison des résultats obtenus avec les prévisions.¹⁰³

A. Contrôle de gestion et performance économique et financière de l'entreprise:

Le contrôle de gestion contribue à la performance de l'entreprise grâce à ces outils de gestion:

- ✓ Le contrôle de gestion permet le suivi des réalisations par son système de comptabilité générale et analytique l'analyse en terme de centre de responsabilité, permet la décentralisation de la gestion et la maîtrise des flux de marchandise et d'information ainsi que la maîtrise des coûts ;
- ✓ Le contrôle de gestion permet, grâce au contrôle budgétaire de comparer en permanence les réalisations aux prévisions, de dégager les écarts et inciter les responsables à mener des actions correctives nécessaires.
- ✓ Le tableau de bord de gestion permet d'avoir une vision global de la situation économique et financière de l'entreprise, de tracer les chemins de conduite pour prendre les décisions.

B. Contrôle de gestion et performance organisationnelle:

Le contrôle de gestion permet d'instaurer un climat de dialogue entre les membres de l'organisation, la convergence de leurs buts propres aux buts de l'organisation et de faire évoluer la structure de l'organisation de manière à trouver un compromis entre les divers opérateurs.

¹⁰² Lynch R.L et Cross K.F, « Measure Up, Yard sticks for Continous Improvement », Cambridge, Blackwell Business, 1994, p 35.

¹⁰³Cloude Alazard *et al*, « contrôle de gestion », Edition Dunod, Paris, P 145.

3.3.2. Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance :

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

A. Les réponses utilisables dans tous les contextes :

Le pilotage de la performance est atteint à partir des calculs des coûts et des budgets de l'organisation en se limitant aux variables d'action classiques : quantité, prix, productivité, pour mieux piloter l'efficacité et l'efficience les managers s'efforcent d'intégrer d'autres variables qualitatives et non financières. Le contrôle de gestion a instauré une nouvelle technique en proposant des tableaux de bords pour aider à la gestion et l'amélioration des processus, ces tableaux de bord sont souples et modulables et permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion pour le niveau opérationnel comme pour le niveau 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.

B. Les réponses face aux tendances récentes :¹⁰⁴

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

➤ **Pour mieux piloter la valeur :** Dans cet aspect, le pilotage de la valeur des parties prenantes, des clients et des concurrents, est vital:

a. Piloter la valeur pour les différentes parties prenantes : Les indicateurs de gestion doivent être développés afin de piloter les ressources humaines. Il faut donner des informations aux clients sur les produits et services, aux actionnaires sur les résultats financiers et à la société civile sur la

¹⁰⁴Fievez. J, « La méthode des unités de valeur ajoutée », Ed Dunod, Paris, 1999, p.167.

responsabilité sociale de l'entreprise. Ce développement des indicateurs peut aider les responsables à gérer de manière efficace et efficiente les activités de l'entreprise, par exemple le développement des tableaux sociaux entraîne une naissance du contrôle de gestion sociale, ce qui permet une meilleure gestion des effectifs et des rémunérations dans un contexte instable et incertain.

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

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

- c. Piloter la valeur en se différenciant des concurrents :** Les responsables doivent chercher en permanence à gérer les caractéristiques, les forces de la structure et des capacités organisationnelles pour appuyer des stratégies. Il faut alors améliorer les processus organisationnels pour se différencier des concurrents, dans ce cas les méthodes `ABM"¹⁰⁵et du `Target costing" peuvent constituer une aide pour ce pilotage.¹⁰⁶
Dans un contexte instable, il s'agit de prévoir les risques qui peuvent influencer la structure et prévoir les changements organisationnels. Dans ce sens, le contrôle de gestion peut proposer des indicateurs d'efficience de la structure et de capacité de changement organisationnel.

➤ **Pour mieux piloter l'organisation : le temps et les acteurs.**

- a. Prendre en compte l'accélération du temps en actualisant des Indicateurs :** Pour l'analyse de la procédure de fonctionnement et donner des solutions au dysfonctionnement, la plupart des entreprises utilisent l'audit organisationnel et le contrôle interne, il apparaît que l'instabilité de contexte rend obsolète les paramètres de pilotage, alors il s'agit de réactualiser plus souvent les indicateurs, de réfléchir à leur sens et d'améliorer la collecte des informations pour les renseigner. Il s'agit de piloter en temps réel et d'utiliser des simulations qui permettent de modifier les paramètres par rapport à l'évolution interne ou externe pour aider à la prise de décision.

¹⁰⁵ABM : Management par activité.

¹⁰⁶Gervais. M., « Contrôle de gestion », 8^{ème} édition, Economica, 2008, P 198.

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

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

Tout système de contrôle de gestion est fortement associé à un système de mesure des performances. La convergence des buts organisationnels et individuels constitue une condition essentielle au déroulement d'un processus de contrôle de gestion.

3.4. Tableau de bord et le pilotage de la performance :

La performance de l'entreprise, est étroitement liée à la notion de pilotage stratégique. Cette relation consiste, en pratique, à mettre à la disposition de la direction de l'entreprise certains indicateurs financiers et non financiers, à court et long terme, rassemblés d'un tableau de bord, de façon à aider les dirigeants dans leurs prises de décisions stratégiques.

Le tableau de bord reste encore pour beaucoup un concept assez mal défini. Trop longtemps utilisé pour ne présenter que des rapports comptables, il en a perdu son sens initial de pilotage. Bien que l'essentiel du tableau de bord est un livre guide pour construire seul, rapidement et à moindres coûts son propre tableau de bord parfaitement adapté à son besoin de pilotage de la performance.

M. VOLLE en 2001, souligne que : « le pilotage de l'entreprise utilise des tableaux de bord, des indicateurs produits selon des méthodes statistiques. Ces méthodes permettent la synthèse d'une information massive, protégée de l'interprétation par sa masse même, et qui ne peut être utilisable que si elle est résumée de façon intelligente.¹⁰⁷

En somme, en rapportant une définition d'un tableau de bord que nous trouvons globale, qui souligne qu'« un tableau de bord est un outil de pilotage qui permet à un gestionnaire de suivre périodiquement un objectif prédéfini et si nécessaire de réagir. Il correspond donc au besoin d'une personne, suppose un ensemble de données de références, se compose d'indicateurs pertinents par rapport à un objectif métier et est généralement publié à date fixe. Il correspond à la partie contrôle d'un cycle classique de gestion (planification, organisation, direction, contrôle), et grâce à un ensemble de données agrégées il permet de mesurer le niveau de performance (efficience, efficacité, économie, qualité, ...) d'une entité et d'être à l'origine d'éventuelles actions

¹⁰⁷<http://www.volle.com/rapports/pilotage.htm>.

correctives. Il permet également, grâce à un ensemble de données agrégées, de mesurer le niveau de performance d'une entité et d'être à l'origine d'éventuelles actions correctives ». ¹⁰⁸

La notion de performance occupe une place centrale dans les sphères de décision des entreprises complexe et multidimensionnel, sa mesure fait l'objet de nombreux développements aussi divergents que variés sur les critères quantitatifs comme qualitatifs.

Section 02 : Analyse théorique du tableau de bord

Pour pouvoir assurer ses missions, le contrôleur de gestion dispose d'une multitude d'outils de gestion dont les tableaux de bord. Cet outil permet de piloter, de mesurer, d'évaluer de contrôler et de communiquer la situation de l'entreprise. Donc le tableau de bord permet d'obtenir un constat d'ensemble de l'entreprise. Le tableau de bord informe périodiquement et en permanence le décideur sur le fonctionnement de l'entreprise au niveau (commercial, financier et productif, ressources humaines...etc.). Il l'aide dans la prise de décision dans le temps voulu et lui permet d'anticiper ainsi, son évolution future au regard des performances passées.

Dans cette section, nous présenterons le tableau de bord outil de contrôle de gestion. Dans une première phase, nous présenterons les différentes définitions et contributions apportées par les auteurs. Dans une deuxième phase, les types du TB, également ses principes et ses instruments les plus fréquents et enfin nous allons exposer son utilité et ses limites.

1. Définition et rôle d'un tableau de bord.

Le tableau de bord, suscite aujourd'hui un grand intérêt auprès de la communauté académique, des cabinets de conseil et des entreprises. Les différentes approches ont leurs forces et leurs faiblesses. Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision, son objectif comporte deux volets distincts : un volet pour le constat et un volet pour l'action.

1.1. Définition du tableau de bord :

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions de tableau de bord, parmi eux on cite : Claude ALAZARD ; Sabine SEPARI ; CAROLINE Selmer et SAULOU Jean –Yves.

- Selon Claude Alazard et Sabine Separi, « 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

¹⁰⁸ M. Bruley, « Propos Sur les SI Décisionnels », 2011, P.25.

l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer ». ¹⁰⁹

- Selon Caroline Selmer, « un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il est aussi un langage commun aux différents membres de l'entreprise et permet de relier le contrôle de gestion à la stratégie ». ¹¹⁰
- Selon J.Y.Saulau stipule que « le tableau de bord du responsable est un outil d'agrégation synoptique des informations pertinentes du système permettant de savoir si le fonctionnement de celui-ci doit être considéré comme normal : c'est-à-dire a ce titre. Un instrument de contrôle de gestion mettant en évidence les écarts significatifs d'un mauvais fonctionnement du système. C'est donc un outil d'aide à la décision. Le tableau de bord doit également être un outil d'aide à la prévision permettant d'extrapoler les tendances passées et les écarts du présent vers l'avenir afin d'appréhender ce futur avec moins d'incertitude » ¹¹¹.
- (Le lexique de finance), le définit comme étant : « Un document établi avec une fréquence rapprochée, souvent le mois, et qui liste un certain nombre d'indicateurs financiers ou non financiers. Et qui a pour vocation d'éclairer la direction de l'entreprise sur la marche des affaires afin de lui permettre de prendre des décisions rapides sans attendre la publication des documents comptables complets qui peuvent être plus longs à venir ». ¹¹²

Un tableau de bord est un instrument de mesure de la performance, destiné au responsable. Cet outil lui permet, grâce à des indicateurs présentés de manière synthétique, de contrôler le fonctionnement de son système et ce, en analysant les écarts significatifs afin de prévoir et de décider pour agir, donc il contribue à réduire l'incertitude et faciliter la prise de risque inhérente à toutes décisions.

En effet, le tableau de bord, est l'outil qui répond le mieux aux besoins du pilotage des variables tant financières, quantitatives que qualitatives. Les informations fournies doivent aider le décideur à prendre rapidement et efficacement des

¹⁰⁹C. Alazad et S. Separi, « DECF Contrôle de gestion », 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, p591.

¹¹⁰Caroline Selmer, « concevoir le tableau de bord : Outils de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision », 3^{ème} éd, Dunod, Paris, 2011, pp 2-3.

¹¹¹J.Y .Saulau « le tableau de bord du décideur » édition, d'organisation, paris, 1982, P.40.

¹¹² Lexique de finance, paru dans le site www.vernimme.net, le 24 février 2013.

décisions, et de mettre en place de nouvelles actions ou de corriger celle déjà entamées.

Le tableau de bord est donc, un outil de management et d'aide à la décision, qui a pour mission : de contenir à l'instant, l'ensemble des informations pertinentes, nécessaire et suffisantes pour piloter, contrôler, analyser, exploiter et décider.

1.2. Les rôles d'un tableau de bord :

Le tableau de bord a un rôle essentiel en entreprise. Il permet le pilotage de l'entreprise et d'apprécier les différentes délégations et le rôle de chacun. De cette façon on peut arriver à faire des prévisions et à contrôler la gestion prévisionnelle. Le tableau de bord un outil à dimensions multiples assumant plusieurs fonctionnalités. En effet, le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Il permet aux décideurs d'identifier les écarts le plus rapidement possible et d'effectuer des actions correctives.¹¹³

1.2.1. 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 :¹¹⁴

- 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.

1.2.2. Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication :

Comme le souligne (R. AIM, 2011) : « le tableau de bord ne doit plus être simplement un outil de remontée des informations de surveillance le long de la ligne hiérarchique. A cette vision purement ascendante doit se substituer celle d'un axe de communication bidirectionnel permettant aussi de propager la vision des managers dans toute l'entreprise ».¹¹⁵

En rendant compte de son action au 1er responsable, il lui permet de suivre les résultats et la progression des activités en cours. Le tableau de bord constitue le pivot de la gestion prévisionnelle et contrôlée. En permettant de comparer en permanence les réalisations aux prévisions, suscite la réactivité des managers.

¹¹³Norbert.G, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance », 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2001, p285.

¹¹⁴ Claude Alazard et Sabine Separi, DCG11 « contrôle de gestion », Ed Dunod, Paris, 2006, p. 634.

¹¹⁵ R. AIM, « 100 questions pour comprendre et agir: Indicateurs et tableaux de bord de gestion », Éditions AFNOR, Saint-Denis La Plaine, 2011, P. 2.

Le tableau de bord utilise des outils de dialogue et de communication pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise parmi ces outils :¹¹⁶

- 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.

1.2.3. 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 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'utilisateur.¹¹⁷

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 ?

1.2.4. Le tableau de bord est un outil d'alerte et de diagnostic :

Le tableau de bord, permet de réaliser un diagnostic de la situation de l'entreprise ; c'est un système d'alerte et d'actions. Permet de prendre les mesures nécessaires lorsque des écarts sont constatés. Il attire l'attention des responsables sur les plus significatifs ou exceptionnels dégagés. Ainsi alertés, ils chercheront à choisir des actions correctives adéquates. Car de cet écart, naît la mise en place de solutions.

1.2.5. Le tableau de bord, outil de motivation et de mesure des performances :

Etre performant implique être à la fois, efficace et efficient ; donc réaliser un résultat qui soit le plus possible proche de l'objectif préétablie avec le moindre coût. Le tableau de bord permet d'apprécier la performance des

¹¹⁶Alazard Claude et Separi Sabine ; « DECF Contrôle de gestion » ; 5^{ème} édition, Dunod, Paris, p 600.

¹¹⁷Abdelhamid EL Gadi, « Audit et contrôle de gestion », page 32.

responsables en matière de réalisation d'objectif par la juxtaposition des prévisions et des réalisations.

La recherche de l'amélioration des performances est un facteur de motivation des responsables induisant la mobilisation des énergies et la cohésion des équipes.

1.2.6. Le tableau de bord est un outil d'organisation :

Avec son effet miroir, le tableau de bord reflète le niveau de performance ou de l'échec de l'entreprise. Ces indicateurs alertent le responsable sur les points sensibles ou douteux. Pour concevoir les outils et les appuis d'action qui permettront d'atteindre les objectifs alloués par l'entreprise. En ayant à sa disposition la meilleure combinaison des ressources techniques et humaines possibles.

1.2.7. Le Tableau de bord est un moyen d'appréciation et de délégation du pouvoir :

Ce qui permet de valider le projet tableaux de bord, c'est la qualité des procédures de collecte et de transmission des informations entre le contrôleur et le contrôlé. Cet instrument, permet aux responsables de chaque niveau hiérarchique, d'apprécier les résultats obtenus, au même temps, de rendre compte au délégant de la situation. Il est nécessaire que le délai de parution du tableau de bord soit en adéquation avec le (délai de réactivité) du processus. Le TB permet une collecte d'information régulières et une mise à jour synchronique. Afin que le pilotage soit efficace, et pouvoir répondre aux besoins réels de l'entreprise et prendre les bonnes décisions.

2. Les typologies et les instruments du tableau 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'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.

2.1. Les typologies du tableau de bord :

La typologie des tableaux de bord peut s'établir en fonction de leurs composantes (indicateurs, structures des indicateurs, destinataires principaux, plan d'action et objectifs).

SAULOU dans cette typologie des tableaux de bord a proposé trois types :¹¹⁸

¹¹⁸SAULAU. J.Y, « tableau de bord pour décideurs qualité », AFNOR, la plaine sainte. Denis, 2006, PP. 32-36.

- **Le tableau de bord d'activité** : suit les opérations d'un système, sans être réfléchi en fonction des impacts souhaités dans l'environnement. Les résultats ne permettent pas d'apprécier l'efficacité des activités et de remettre en question les manières de fonctionner, puisqu'ils ne renseignent pas sur les effets produits sur la clientèle. Ce type de tableau de bord comporte généralement trop d'informations et il est par nature destiné à tout le monde et à personne en particulier.
Il est donc impossible d'introduire les notions de responsabilité et d'imputabilité.
- **Le tableau de bord de pilotage** : est construit à partir d'indicateurs d'effet et d'impact. Puisque l'organisation ne contrôle pas toutes les variables, « les objectifs comportent une part de risque pour le responsable ». Et c'est cette part de risque qui pousse à l'innovation. Ce type de tableau de bord est celui qui est le plus valorisé par les théoriciens de la gestion axée sur les résultats, car il incite à l'amélioration continue pour atteindre les objectifs.
- **Le tableau de bord de projet** : suit l'évolution d'un projet précis à partir de la date du début jusqu'à sa fin. Il se divise en plusieurs phases composées chacune d'activités et aux quelles s'associent des biens livrables intermédiaires. Bien que plus pertinent que le tableau de bord d'activité, puisque les projets cherchent à modifier les manières de faire, ce type de tableau de bord demeure insuffisant pour considérer la qualité des projets en terme d'impact dans l'environnement. Comme SAULON admet cependant qu'il est judicieux d'avoir quelques indicateurs concernant l'avancement des projets névralgiques à condition qu'il soit dosés avec d'autres types d'indicateurs.

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 & D. BOIX, 2003) déclarent dans leur ouvrage, 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 ».¹¹⁹

2.2. Les instruments 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 dont :

¹¹⁹Feminier. B & D. Boix, « Le tableau de bord facile : Manager d'équipe », Éd d'organisation, Paris, 2003 p. 3.

2.2.1. La conception générale :

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

- ✓ **Indicateurs** : cette zone comprend les différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau. Chaque rubrique d'indicateurs devrait correspondre à un indicateur et présenter un poids économique significatif.
- ✓ **Résultats réels** : ces résultats peuvent être présentés par période ou/et cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité de nature quantitative ou qualitative.
- ✓ **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.
- ✓ **Écarts** : ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative. Ce sont ceux émanant de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

2.2.2. Les instruments du tableau de bord :

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques et les clignotants sont utilisées dans le but d'attirer l'attention du responsable sur les informations clés pour faciliter l'analyse et le processus de décision.¹²⁰

- **Les écarts** : « l'écart est la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée »¹²¹.
Les écarts permettent de calculer sur certaines valeurs pour constater les dérives par rapport à la prévision. L'objectif d'analyse d'écarts est de rechercher les causes de ces écarts et de mesurer leur impact, et informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires.
- **Les ratios** : les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise.¹²²

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 le destinataire et son niveau hiérarchique.

¹²⁰Leroy.M. « le tableau de bord au service de l'entreprise », Edition d'organisations, paris, 1998, P 76.

¹²¹Doriath.B, « contrôle de gestion en 20 fiches », édition Dunod, 5^{ème} édition, Paris, 2008, p.72.

¹²² Ibidem.

- **Les graphiques** : les représentations graphiques des données donnent plus de visibilité sur l'évolution des situations et des indicateurs. Une autre forme de présentation des données, est de mettre les données dans des graphiques indépendantes dans l'intérêt de visualiser directement et rapidement les évolutions et de mieux appréhender les changements de rythme ou de tendance.¹²³

Parmi les graphiques les plus utilisés, nous citons :

- ✓ **Les courbes** : elles permettent de visualiser l'évolution de l'indicateur dans le temps ; ce qui facilite l'étude de la progression et l'analyse de la tendance ;
 - ✓ **Les histogrammes** Dans ce genre de diagramme, les phénomènes sont traduits par des segments ou des rectangles dont la largeur est proportionnelle à leur valeur absolue ou relative, les histogrammes sont le plus souvent utilisés pour comparer plusieurs séries de valeurs ;
 - ✓ **commentaire** Ces graphes sont particulièrement aptes à visualiser :
 - Les parts de marché ;
 - La répartition du chiffre d'affaires (par produit, par zone, par client,...) ;
 - La répartition des charges par nature (personnel, matières premières,...) ;
 - La répartition des effectifs.
-
- **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. 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. Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

3. Les principes et les conditions de mise-en-œuvre d'un tableau de bord.

Pour qu'un tableau de bord soit fonctionnel et qu'il diffuse des informations pertinentes, il faut que sa conception respecte certains principes qui sont communs à tous les Tableaux de Bord, peu importe le but de l'organisation. À cet égard, nous allons présenter Les principes du tableau de bord puis ses conditions de mise-en-œuvre.

¹²³Claude Alazard & Sabine Separi, Op cite, P634.

3.1. Les principes du tableau de bord : Le tableau de bord répond aux principes suivants :

- ✓ La nature des informations doit correspondre aux domaines d'action de chaque niveau hiérarchique. Tout responsable doit trouver dans cet outil les éléments dont il a besoin pour guider son action en cours. Dans cette optique, les indicateurs n'ont pas forcément vocation à remonter la ligne hiérarchique : les seules données qu'il est vraiment opportun de faire remonter sont celles qui donnent lieu à agrégation pour fournir un autre indicateur à l'échelon supérieur. De cette façon, chaque acteur apprend peu à peu à surveiller son microenvironnement et le contrôle de l'action est pris en charge par ceux qui sont les témoins directs des dysfonctionnements.
- ✓ Le tableau de bord doit assumer une fonction de contrôle des responsabilités déléguées. La délégation des responsabilités implique, en effet, de mettre à la disposition du délégué des moyens de contrôle.
- ✓ Le tableau de bord doit être synthétique. Seules les informations indispensables à la conduite de l'action y figureront.

Dans la mesure où tous les centres de responsabilité participent, à leur niveau, à la lutte concurrentielle que mène l'entreprise, le tableau de bord doit être ouvert sur la concurrence. La solution consiste à repérer le meilleur compétiteur dans le métier (ou la fonction concernée) et à prendre ses performances comme références pour guider les actions du centre (technique de Benchmarking¹²⁴).

Les indicateurs du tableau de bord doivent être choisis par la voie de la concertation et de la négociation. En effet, il faut que les responsables de centres s'approprient les indicateurs, si l'on veut qu'ils en fassent leurs outils de gestion.

Dans sa présentation, le document doit aussi être adapté à la personnalité de celui qui l'utilise. Étant un outil d'aide à la décision, il doit se calquer sur le processus de raisonnement du décideur, sur son mode de perception, une visualisation agréable pour l'utilisateur accroît également la rapidité de compréhension et d'interprétation des indicateurs.

- ✓ Un tableau de bord performant fournit des indicateurs instantanés de la situation ;

¹²⁴Le benchmarking est un véritable processus d'analyse de la concurrence, dont le but principal est de pouvoir augmenter la performance de l'entreprise. Selon Ahmed Hamadouche (1997) : Méthodes et outils d'analyse stratégiques, le benchmarking de gestion, ou étalonnage concurrentiel, consiste à mettre en place un système de comparaison systématique de la performance de l'entreprise, ou de certaines de ses fonctions, avec le monde extérieur. Cette méthode se pose en outil actif d'amélioration de la performance. Pour cela, elle préconise des échanges d'expériences entre des professionnels ayant des problématiques similaires.

- ✓ L'information doit être obtenue rapidement : c'est la condition d'un bon pilotage.

Quelques jours après une action donnée et au risque d'une approximation assez large, les principaux résultats doivent pouvoir être connus. Une certaine imprécision quantitative autorisant une transmission rapide des données est donc toujours préférable à des données précises mais fournies trop tardivement, à condition que l'imprécision ne soit pas telle qu'il devienne impossible d'interpréter les résultats.

Le tableau de bord apparaît donc comme un instrument de maîtrise de l'action et des responsabilités en première approximation. Sous cet aspect, il ne fait pas double emploi avec le système budgétaire. Son principal mérite est de produire de l'information quasi instantanément et de faire agir les principaux en temps utile.

3.2. Les conditions de mise-en-œuvre d'un tableau de bord :

Pour faire un tableau de bord dont la dimension stratégique est adéquate, nous devons considérer certaines conditions à savoir :

- Connaître la stratégie de son entreprise ;
- Connaître et maîtriser le système d'analyse stratégique ;
- Connaître les métiers des différents hommes de l'entreprise ;
- Connaître le métier de l'entreprise.

Il faut de plus :

- Penser « ouverture » (source d'information et suivi de l'extérieur) ;
- Penser « transversalité » et management de l'information ;
- Penser construction de tableau de bord au sens systémique ;
- Penser tableau de bord individuel : cause de convivialité ;
- Ou tableau de bord de groupe : tableau de bord du comité de direction, tableau de bord du comité d'investissement...etc.

3.3. Les conditions spécifiques et préalables pour la réussite d'un tableau de bord :

Selon Voyer, une organisation qui veut amorcer correctement une démarche de tableau de bord devrait réunir les conditions facilitantes et satisfaire aux exigences suivantes :¹²⁵

- L'organisation doit être prête et suffisamment mature ;
- Les systèmes de gestion et d'information doivent être suffisamment articulés ;
- Les divers intervenants et les utilisateurs doivent être mûrs ;

¹²⁵Voyer Pierre, « Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance », presse de l'Université du Québec, Québec, 1999, P 160.

- Le projet du tableau de bord doit avoir une vision claire et partagée ;
- Les ressources nécessaires doivent être mises à la disposition des intéressés.

GRAPIN ET JOSSERAND (2003) quant à eux, pensent qu'il y'a trois (3) grandeurs transversales qui conditionnent la réussite d'un tableau de bord. Il s'agit de :¹²⁶

- L'appropriation de la démarche par l'intégration de l'objectif d'appropriation dès le début du projet ;
- Un dispositif assurant l'impact des tableaux de bord: le fort engagement de la Direction Générale et de l'équipe dirigeante détermine l'impact du TB;
- La qualité des indicateurs : pour sortir un tableau de bord de qualité, il est indispensable de choisir des indicateurs spécifiques aux différentes unités, de recueillir les commentaires des destinataires afin d'adapter régulièrement les indicateurs retenus.

4. Utilité et limite de tableau de bord.

Le tableau de bord renvoie à des finalités différentes, mais complémentaires. Ces finalités assignées au tableau de bord sont conduits par son ou ses utilisateurs, en fonction des enjeux, des finalités et des objectifs de l'entité ciblées. Il s'agit de montrer l'utilité du tableau de bord puis dans un second temps nous allons exposer ses lacunes.

4.1.Utilité du tableau de bord :

Le tableau de bord représente plusieurs utilités car il permet de :¹²⁷

- **Piloter** : le pilotage de l'entreprise se fait par le biais de l'analyse des résultats présentés dans le tableau de bord. Cette analyse se fait au cours d'une revue de performance qui doit se tenir périodiquement avec les pilotes des processus concernés.

La revue performance est l'occasion de :

- ✓ Valider les plans d'action et de suivre leur avancement.
 - ✓ D'évaluer leur efficacité opérationnelle.
- **Animer** : la mise en place d'un tableau de bord est une excellente occasion pour développer une réflexion collective entre différents acteurs d'un même service ou d'une direction. A travers la démarche de conception de l'outil, et surtout lors de l'utilisation des informations. Les responsables redonne du sens à l'action et rétablit l'articulation entre les niveaux stratégiques et opérationnels.

¹²⁶Grapin Mika et Josserand Emmanuel, « réussir son tableau de bord prospectif, expansion management review », vol. (n°108), 2003, PP.76-84.

¹²⁷ Voyer, Pierre, « Tableaux de bord de gestion et indicateur de performance ». Ste-Foy : Presses de l'Université du Québec, 2^{ème} édition, Paris, 2002, PP 46-49.

- **Organiser** : par son effet miroir, le tableau de bord est de reflet du niveau de performance d'un service. Les indicateurs alertent le responsable sur les domaines problématiques. Il peut alors réfléchir sur les piliers qui vont permettre d'atteindre les objectifs alloués, en recherchant la meilleure combinaison des ressources techniques et humaines.

Selon des auteurs, un tableau de bord obéit à la règle des 3U :¹²⁸

- ✓ Il est avant tout Utile, permet au responsable d'évaluer une situation dans la perspective de décider des actions à entreprendre ;
- ✓ Il est ensuite Utilisable, le responsable doit pouvoir facilement en extraire une information exploitable, à travers un support synthétique.
- ✓ Il est enfin Utilisé, à travers la dimension d'animation, le tableau de bord peut devenir un véritable outil au service du management d'une structure.

Ces tableaux de bord sont certes des outils de contrôle de gestion, mais surtout des outils d'aide à la décision et de pilotage de performance. F. ELLUL en 2003, souligne que « trop souvent, le tableau de bord est utilisé comme un compte rendu d'activité, permettant de suivre et d'assurer une gestion en continu, afin de vérifier notamment la conformité des pratiques au fonctionnement prescrit, la cohérence des modalités de fonctionnement mises en œuvre, ainsi que le niveau de participation des acteurs d'une chaîne de production ».¹²⁹

4.2. Les limites du tableau de bord :

Bien que l'utilisation des tableaux de bord ait beaucoup évolué, plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité actuelle des entreprises.

- L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide au changement ou aux améliorations ;
- Il n'y a pas de tableau de bord adapté à chaque service ou niveau hiérarchique mais un tableau de bord qui ne se correspond pas toujours aux spécificités de l'activité, le tableau de bord apparaît alors comme trop généralisé et ne soucie donc pas des spécificités de chaque secteur d'une même entreprise ;
- Le tableau de bord est souvent figé pendant les années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens ;
- La périodicité du tableau de bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers d'une même société, et dont les résultats peuvent être saisonniers ;
- La conception du tableau de bord est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont l'utiliser. Ceci pose donc de sérieux problèmes de subjectivité et une mauvaise analyse des problèmes essentiels ;

¹²⁸ <https://www.memoireonline.com>.

¹²⁹ F. Ellul, « Un Tableau De Bord : Pourquoi, Pour Qui Et Comment ? », La Lettre du CEDIP, Paris, 2003, P.1.

- Les indicateurs ne sont pas remis en cause et le manque de recul sur une longue période conduit à une gestion routinière.
- les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment. se baser sur les systèmes comptables et financiers a un autre inconvénient qui est la lenteur d'obtention des informations. Ce retard peut coûter cher à l'entreprise, car les mesures correctives adéquates n'ont pas été prises à temps.¹³⁰

Le tableau de bord est un outil de mesure, cette mesure permettra de prendre des décisions rapides en tenant compte d'éléments tangibles. Il se base sur le principe de la stratégie qui est acheminée aux échelons sous jacents à la direction par le contrôle de gestion.

Un tableau de bord est un affichage visuel de l'information la plus importante, nécessaire pour réaliser un ou plusieurs objectifs ; consolidées et disposées sur un seul écran afin que l'information puisse être contrôlée à un coup d'œil.¹³¹

Section 03 : La conception et la réalisation d'un tableau de bord prospectif.

La démarche de la conception du TBP est une phase très importante dans le pilotage de la performance d'une structure. Elle doit être méthodique et rigoureuse puisque, selon Kaplan et Norton : bien construire le tableau de bord prospectif est la boussole qui guide l'entreprise vers l'atteinte des objectifs fixés.¹³²

Le tableau de bord est un support de communication opérationnel très efficace, car il détient des informations pertinentes, fiables et utiles à son utilisateur. Comme le précise A. FERNANDEZ: «Le tableau de bord de gestion, en tout cas lorsqu'il est bien conçu, est d'une certaine manière un réducteur du risque. C'est ainsi qu'il remplit son rôle d'instrument d'aide à la décision ».¹³³

L'élaboration d'un tableau de bord sollicite une méthode à suivre et une marche adéquate, pour la mise en œuvre de cette méthode. Sa mise en place d'un demande une réflexion approfondie sur les paramètres à surveiller c'est-à-dire les facteurs clés de succès. Ainsi, elle doit se mener de toute l'expertise nécessaire pour assurer un système de reporting durable et évolutif dans le temps. Pour une meilleure sélection d'indicateurs clés de performance, le processus d'élaboration d'un tableau de bord nécessite l'étude de l'organisation de l'entreprise et de l'information existante ainsi que de la culture de l'entreprise. Chaque étape du processus de mise en place d'un tableau de bord, doit permettre à son utilisateur l'identification des indicateurs clés de performance.

¹³⁰ A. Fernandez, « les nouveaux tableaux de bord des managers Edition d'organisation », groupe EYROLLES 4^{ème} édition, paris, 2008, p18.

¹³¹ S. FEW, « Dashboard confusion », 2004, P.4.

¹³² Kaplan R-S, Norton D-P, « Balanced Scorecard : stratégie système », Management Press, 2005, P 25.

¹³³ A. Fernandez ; « Définition et principe du tableau de bord de gestion », paru sur le site <http://www.theses.fr/2015LYO30010>.

Dans cette section, nous allons présenter les notions essentielles sur le TBP, puis nous allons traiter brièvement les différentes méthodes utilisées dans son élaboration, ainsi que les étapes nécessaires à l'élaboration d'un tableau de bord de gestion.

1. Notions essentielles sur le tableau de bord prospectif.

Le besoin de disposer d'informations en temps réel sur l'activité, mais également d'outils de contrôle et de suivi de la productivité, se fait de plus en plus sentir au niveau des organisations publiques ou privées. Par conséquent, ces dernières optent progressivement pour le Tableau de Bord Prospectif, car celui-ci représente un outil qui permet d'avoir une vue globale sur toutes les activités de l'organisation en temps réel et permet d'anticiper les actions à venir. Un Tableau de Bord Prospectif est constitué d'un ensemble des indicateurs définis de façon consensuelle par les managers en fonction des résultats attendus, des procédures de collecte d'informations et d'exploitation.

1.1. Définition du Tableau de Bord Prospectif :

La notion de Tableau de Bord prospectif (TBP) (ou balanced scorecard - BSC) a fait l'objet d'étude par plusieurs auteurs. Chacun l'a défini à sa manière. Ainsi les définitions suivantes ont retenues notre attention :

Le TBP élaboré et proposé par Kaplan et Norton « est système de mesure de la performance multidimensionnelle qui doit servir d'aide à la décision des dirigeants. Il inclut des indicateurs de progrès et de retard ainsi que des indicateurs internes et externes. Il organise les mesures dans un système cohérent autour de quatre axes équilibrés : perspective financière, perspective client, processus interne, apprentissage et développement. C'est la raison pour laquelle ce tableau est également parfois appelé Tableau de Bord Equilibré (TBE) ou Blanced Scorecard si on prend le terme en anglais »¹³⁴.

- D'après Kaplan et Norton, le tableau de bord prospectif « fournit aux dirigeants un cadre de travail complet pour traduire le projet d'avenir et la stratégie de l'entreprise en un ensemble cohérent d'indicateurs de la performance »¹³⁵.
- Selon Bouin : le TBP est un système de mesure de performance permettant de suivre le fonctionnement de l'organisation au-delà des seuls résultats financiers, et met en évidence les relations de cause à effet entre performance opérationnelle et résultats stratégiques ». Il va plus loin en disant que « le BSC clarifie et traduit le projet de l'organisation en un ensemble cohérent d'indicateurs de performance et de pilotage concrets et opérationnels, conçu par la même équipe ou les mêmes responsables pour aider à décider, à

¹³⁴Kaplan. S et Norton D-P., « Le tableau de bord prospectif », In BURLAIN A. et all, « Le contrôle de gestion », Edition librairie Vuibert, Paris, 2004, P 186.

¹³⁵Kaplan, R et Norton, D. In Berland N et DE Ronge., « Contrôle de gestion », Edition PEARSON, France, 2012, P428 – 429.

coordonner, à contrôler les actions d'un service. En ce sens, il constitue un outil de management de la stratégie »¹³⁶.

Les indicateurs du TBP permettent aux entreprises de :¹³⁷

- ✓ Clarifier le projet et la stratégie et les traduire en objectifs ;
- ✓ Communiquer les objectifs et les indicateurs stratégiques, et les articuler ;
- ✓ Planifier, fixer des objectifs et harmoniser les initiatives stratégiques ;
- ✓ Renforcer le retour d'expérience et le suivi stratégique.

Donc nous pouvons dire que le TBP est un outil flexible qui permet de communiquer de façon simple, rapide et dynamique les indicateurs de performance retenus par l'organisation en fonction de ses objectifs, afin de favoriser le dialogue hiérarchique. Il s'agit d'un moyen pour regrouper l'information importante dont le gestionnaire a besoin pour prendre une décision éclairée. Il est également un outil qui organise le nouveau système de management stratégique, en traitant l'ensemble des dimensions d'une organisation, sans se limiter aux aspects financiers. L'objectif est de transformer la vision stratégique en actions concrètes.

C'est un outil de gestion qui permet de présenter les informations de façon synthétique ou détaillée afin de mettre en évidence les résultats significatifs, les tendances, etc. de l'organisation.

1.2.Objectifs de tableau de bord prospectif :

Les objectifs du TBP sont présentés comme suit :

- ✓ A suivre tous les déterminants de la performance et pas seulement les aspects financiers. En effet, pour avoir le résultat global le plus élevé possible, il faut offrir des prestations de qualité et agir sur les processus ;
- ✓ A mettre en évidence des relations de cause à effet entre les performances opérationnelles et le résultat stratégique. Le tableau de bord prospectif se propose de mettre en évidence une représentation opérationnelle de la performance globale permettant à la fois de guider et d'évaluer la stratégie ;
- ✓ A piloter le fonctionnement de l'entreprise, et non à contrôler uniquement ses résultats. Kaplan et Norton suggèrent d'identifier, pour chacun des quatre blocs, des indicateurs de mesure de résultat (lagging d'indicators), ceux dont la sortie intervient une fois l'action terminée, et des indicateurs dites « avancés » (ou leading indicators), situés en amont dans le temps et qui jouent un rôle de signale d'alarme avant que la performance ne se dégrade.

¹³⁶ Bouin. Xavier, « les nouveaux visages du contrôle de gestion : outils et comportement », 2^{ème} éd, Dunod, Paris, 2004, P 99.

¹³⁷ Kaplan R. Norton. D, « le tableau de bord prospectif », les éditions d'organisation, 1998, P22.

1.3. Architecture du tableau de bord prospectif:

Le TBP est un concept construit autour de quatre (4) axes ou perspectives, dont l'équilibre aboutit à la performance de l'organisation : les résultats financiers, la performance vis-à-vis des clients, les processus internes et l'Apprentissage organisationnel.

Ces quatre dimensions définissent quatre niveaux de performance complémentaires dans lesquels les managers disposent d'un certain nombre de leviers sur lesquels ils peuvent s'appuyer pour définir leur stratégie :

- Les bons résultats financiers s'obtiennent par une satisfaction- client accrue ;
- Les clients seront satisfaits si les processus de l'entreprise fonctionnent correctement (d'où l'intérêt des normes de qualité par exemple) ;
- Et enfin, les processus fonctionneront d'autant mieux que la main- d'œuvre chargée de leur mise en œuvre sera efficiente.

Ces derniers regroupent plusieurs indicateurs qui intègrent l'ensemble des rapports de cause à effet liés à la vision et à la stratégie de l'organisation dont le but ultime est l'amélioration de la performance globale de l'organisation, peu importe son statut social (publique ou privée).

1.3.1. L'axe financier :

L'objectif principal de l'axe financier est d'assurer dans la durée, une rémunération satisfaisante des capitaux engagés. Autrement dit, comment faire pour répondre aux attentes des actionnaires en matière de performance financière. Ainsi selon Mendoza et al, les trois objectifs financiers sur lesquels doivent porter les efforts des dirigeants : sont le développement du chiffre d'affaire, l'amélioration de la rentabilité et enfin la maîtrise du BFR.¹³⁸

Pour ce faire, des indicateurs financiers comme le Retour sur Investissement, l'Excédent Brut d'Exploitation, l'EVA, peuvent être utilisés pour mesurer la performance des actions engagées par le passées. Toutefois notons que chaque indicateur choisi doit faire partie d'une relation de cause à effet dont l'objectif est d'améliorer la performance financière.

1.3.2. L'axe « clients » :

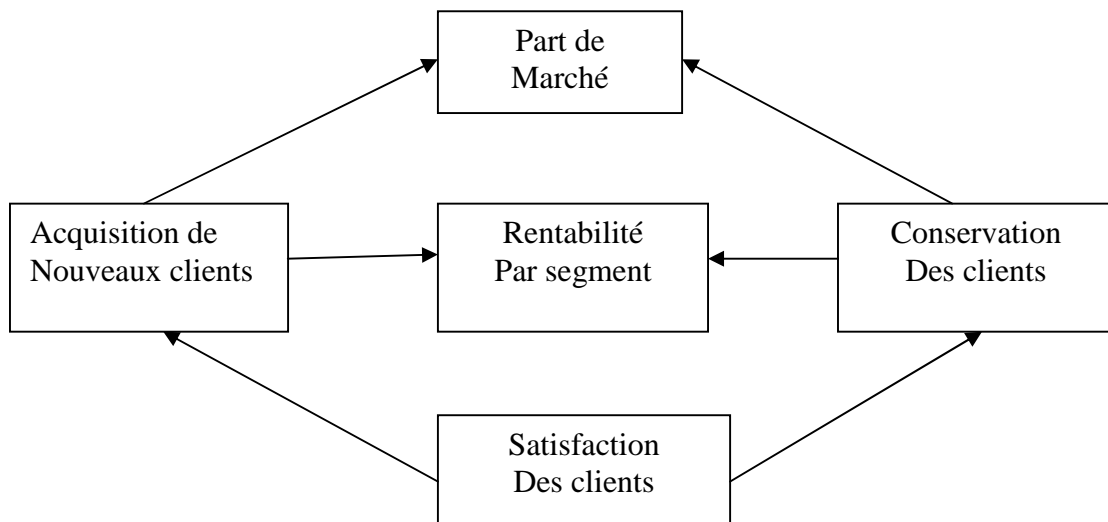
Est destiné à permettre l'identification des clients et des segments de marché qui constituent la cible de l'entreprise. Certains indicateurs de mesure du résultat sont utilisés de manière systématique pour chiffrer ces objectifs :

- ✓ La part de marché,
- ✓ Le niveau de satisfaction et le taux des fidélités des clients,
- ✓ Le nombre de nouveaux clients,
- ✓ La rentabilité par catégorie de clients.

¹³⁸Mendoza C, & al, « tableau de bord et balanced scorecard », Guide de gestion RF, Groupe Revue Fiduciaire, 2002, P 189.

L'entreprise doit donc rechercher quels sont les facteurs lui permettant de toucher et de fidéliser les clients qu'elle vise. Les indicateurs de pilotage (ou indicateurs avancés) s'attachent aux attributs fournis : ceux relatifs au produit ou à la prestation (fonctionnalités, prix, qualité), ceux concernant la relation avec les clients, ceux liés à l'image et à la réputation de la marque.¹³⁹

Schéma N°07: Les indicateurs clés de l'axe « client ».



Source : KAPLAN. R, NORTON. D, « le tableau de bord prospectif, pilotage stratégique : les 4axes du succès », édition d'organisation, 1998, p. 85.

1.3.3. L'axe « processus interne » :

Dans cet axe, il faut identifier les processus que nous pouvons qualifier de critiques pour la stratégie de l'entreprise, il s'agit de processus dont l'impact sur la satisfaction des clients et les objectifs financiers de l'entreprise est particulièrement important.

Kaplan et Norton identifient trois processus fondamentaux :¹⁴⁰

- 1. Le processus d'innovation** : ce processus est fondamental puisqu'il permet d'identifier les nouveaux marchés et clients, ainsi que les besoins latents ou émergents de la clientèle existante. Pour mesurer les résultats, les auteurs proposent par exemple des indicateurs tel que la part de chiffre d'affaires réalisés par les nouveaux produits, la capacité de cycle de production, la durée du cycle de développement pour un nouveau produit.
- 2. Le processus de production** : c'est le processus le plus connu et qui à probablement donné lieu au plus grand nombre d'indicateurs. Les indicateurs quantitatifs et qualitatifs ont pris de l'importance dans les

¹³⁹ Kaplan R-S et Norton D-P, « Le tableau de bord prospectif », Edition d'Organisation, Paris, 2003, P, 79.

¹⁴⁰ Kaplan R-S et Norton D-P, Op cite, P 21.

tableaux de bord : délais (réactivité) et qualité prennent à présent une place de choix de coté des mesures traditionnelles de couts.

- 3. Le service après vente :** ce service est devenu fondamental dans notre société de consommation et constitue un élément très important de la concurrence. Kaplan et Norton suggèrent d'appliquer au service après vente les mêmes principes de mesure que ceux utilisés pour la production : réactivité, qualité et coût par exemple, le délai qui s'écoule entre l'appel du client et la résolution de son problème constitue un bon indicateur de réactivité.

1.3.4. L'axe apprentissage organisationnel :

Ce dernier axe est destiné à identifier et piloter les facteurs de développement de l'organisation. Il s'agit en particulier de mesurer le poids et l'importance de l'investissement à réaliser dans les domaines de la recherche et de développement, les systèmes d'information, la formation et l'organisation.

Kaplan et Norton ont identifiés trois facteurs :¹⁴¹

- 1. Le potentiel des salariés :** ce premier facteur est souvent mesuré par des ratios classiques et productivité, tels que le chiffre d'affaires par salariées, la fidélité des employés, la satisfaction des salariés.
- 2. Les potentialités du système d'information :** le deuxième facteur constitue une condition à l'efficacité des salariés : la motivation et le savoir-faire doivent pouvoir compter sur un bon système d'information. Tous les indicateurs permettant aux salariés de juger de leur propre action et d'en mesurer les conséquences constituent des éléments de base.
- 3. La motivation, la responsabilisation des salariés et la convergence des buts :** ce troisième facteur est essentiel. Les salariés n'apporteront leur conséquences et les mettrons au service de l'entreprise qu'a condition d'être motivés : le nombre et la qualité des suggestions qu'ils peuvent faire constitue un bon indicateur par exemple de leur implication.

Un des principaux facteurs contribuant à l'efficacité de l'organisation est la convergence des buts entre les auteurs et celui de la fin. Dans ce domaine, le tableau de bord prospectif préconise d'aligner d'abord, les objectifs des salariés, des unités et de l'entreprise, puis relier ces objectifs à des gratifications. Le système doit permettre le suivi par tous les employés des réalisations effectives et des performances réalisées.¹⁴²

1.4. Les limites de tableau de bord prospectif :

Le tableau de bord prospectif est certes, un outil permettant de déployer la stratégie, mais il renferme aussi plusieurs insuffisances.

¹⁴¹ Kaplan R-S et Norton D-P, Op cite, P 21.

¹⁴² Demeestère. R, « Comptabilité de gestion et mesure des performances », Op cite, P 87.

Ainsi pour ERRAMI (2008), il y'a contradiction sur la primauté ou non de l'objectif financier sur les autres objectifs d'autant plus que les fondements du modèle causal de balance Scorecard ne sont pas explicités.¹⁴³

Pour LONING & al, c'est un outil assez centralisé. Il est l'apanage de la direction générale ou des grandes entreprises et n'est pas facilement déplorable au sein de chaque centre de responsabilité comme l'est le tableau de bord à la «française» (tableau de bord financier).¹⁴⁴

Selon ces mêmes auteurs, le tableau de bord prospectif :¹⁴⁵

- Ne traite pas de la question centrale, à savoir celle de la construction de la théorie de la performance en d'autres termes du modèle causes effets ;
- Tente d'identifier une structuration standard et universelle en quatre perspectives et tournant le dos à la contingence stratégique du pilotage ;
- Ne prend pas vraiment en compte, l'incertitude et les décalages temporels liés à l'apprentissage ;
- N'explique pas la relation du système d'indicateurs avec l'action (organisée en plans).

Pour les auteurs comme Gérald & al, Waterhouse & Wells, le TBP néglige le contrôle des risques dans les entreprises et n'accorde pas d'importance aux aspects constants dans la gestion des entreprises.¹⁴⁶

Une autre limite, ce que le lien de causalité entre les différents axes du modèle a pour risque d'accorder la primauté aux indicateurs financiers. La conception du TBP est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utiliser. Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment.

2. Le tableau de bord prospectif : outil de pilotage de la performance.

Le développement de cet outil de contrôle de gestion lui vaut un immense succès. Initialement conçu pour les entreprises concurrentielles, le tableau de bord prospectif a conquis le secteur public. Sa conception s'inscrit dans une optique de pilotage de la performance.

¹⁴³Errami Y, « Articulation et modes d'existence des systèmes de contrôle dans les entreprises françaises : une étude exploratoire », The 14th Euro-AsiaConference and the 3rd International Conference on Business and Management Research, Bali, Indonésie, 27 th - 29 th August, 2008.

¹⁴⁴Löning H. &al, « Le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre »,Dunod, Paris, 2003, P 162.

¹⁴⁵Philippe Lorino, « Enquêtes de gestion - A la recherche du signe dans l'entreprise:Huit récits, du compact-disc au pain biologique », Edition L'Harmattan, Paris, 200, P 75.

¹⁴⁶Atkinson, A. A., Waterhouse, J. H., and Wells, R. B, « A StakeholderApproach to Strategic Performance Measurement », Sloan Management Review, Cambridge, 1997, P 37.

2.1. Piloter la performance :

Le pilotage de la performance mesure le degré de réalisation d'un objectif, la mise en œuvre d'une stratégie ou l'accomplissement d'un travail ou d'une activité, s'inscrivant dans la vision à court et moyen terme d'une organisation. Pour Demeestère & Al, « la démarche de pilotage s'organise dans le cadre d'un schéma de gestion : celui-ci précise les axes d'analyse et les acteurs de la démarche de pilotage « qui fait quoi? », les moyens et les marges de manœuvre dont ils disposent, les règles de gestion qui encadrent leurs actions, les horizons de prévision et les modes de suivi et d'animation de la gestion autour des résultats obtenus »¹⁴⁷.

Le système de pilotage de la performance est composé de divers supports d'information:

- ✓ les outils prévisionnels : ils permettent d'étudier le futur et s'y intéresser en fonction des opportunités et de son savoir-faire. Comme outils, nous avons le plan stratégique, le plan opérationnel et le budget ;
- ✓ les outils qui comparent les résultats aux objectifs : ils permettent d'interpréter les écarts et prendre les décisions correctives. Nous pouvons citer : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire, le reporting et le Tableau de Bord Prospectif, etc. ;
- ✓ les outils de performances tels que le Benchmarking, le reengineering, constatent les performances et tendent à fournir des explications.

2.2. Le TBP relie différentes mesures de la performance :

Le pilotage de la performance s'appuie sur des méthodes, des démarches et des outils tels que le TBP. Dans un secteur forcément concurrentiel, l'amélioration de la performance crée une valeur ajoutée directement mesurable au travers des indicateurs pertinents figurant dans le TBP, si bien que l'image de l'entreprise se renforce tant en interne qu'en externe et que le pilotage stratégique devient plus efficient. Le TBP doit éclairer l'enchaînement des hypothèses de relation de cause à effet entre les mesures des résultats et les déterminants de la performance »¹⁴⁸.

Le TBP, outil de gestion de la stratégie, est également utilisé comme un système de mesure de la performance. Selon ses acteurs (Kaplan et Norton), il facilite le pilotage de la performance tout en permettant aux gestionnaires d'exploiter et de décrire le plan d'action stratégique à mettre en œuvre. Construit autour de quatre axes équilibrés, le TBP présente des indicateurs qui mettent en évidence les liens de cause à effet entre les mesures de résultats et les déterminants de la performance.

L'ambiguïté de la notion de performance rend difficile son évaluation. Mais le TBP montre qu'il est capable de mesurer les intentions entre les différents segments de la performance, en donnant une vision segmentée de la performance globale en quatre dimensions : finances, clients, processus et apprentissage organisationnel.

¹⁴⁷ Demeestère R., Lorion P. et Mottis N, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2006, P 39.

¹⁴⁸ Kaplan R.S., Norton D.P, « Le tableau de bord prospectif, Éditions d'Organisation », Paris, 2003, P 158.

En effet, outre la dimension de mesurer pour mieux gérer l'entreprise, mesurer la performance permet également de motiver les collaborateurs. Par principe, l'être humain aime les objectifs. La seule fixation des cibles à atteindre indépendamment de l'existence ou non d'un système de récompense ou de sanction suffit déjà à accroître la motivation des collaborateurs. Dans ce contexte, le TBP devient un élément central du système d'évaluation et de motivation et représente un élément clé du système de pilotage et de contrôle. En fait, la mesure de la performance a trois fonctions au niveau de la tactique:

- elle guide la mise au point des processus en indiquant les caractéristiques attendus ;
- elle regarde si le niveau de performance des processus, liés aux objectifs secondaires resservent bien les objectifs primaires;
- enfin, elle permet d'identifier les opportunités de reengineering.

Un bon système de mesure de la performance facilite la coordination verticale de deux façons :

- ✓ D'une part, en reflétant les deux types d'objectifs de l'entreprise, il donne une idée de l'ampleur et de la portée des décisions à prendre ;
- ✓ D'autre part, en reflétant la planification choisie, il donne une ligne directrice tactique et opérationnelle conforme aux projets en cours.

3. Démarche de la conception de tableau de bord prospectif:

En réalité, l'élaboration d'un tableau de bord n'est soumise à aucune règle de fond ou de forme. C'est la mise en œuvre, d'indicateurs de performance pertinents, fiables, faciles, qui permettent au manager de les comparer avec les objectifs assignés. Comme le confirme (AJJEDI, 2014): « Il n'existe pas un type de tableau défini pour les entreprises ni un tableau de bord « prêt à porter » : il doit être adapté aux besoins de son destinataire. Il est présenté de plusieurs manières en fonction des besoins exprimés. La compréhension peut connaître une divergence selon le milieu et le temps. Tout cela dépend des objectifs fixés au départ, de la destination de l'outil ».¹⁴⁹

3.1. Les principes de conception d'un TBP :

Pour qu'un Tableau de Bord soit fonctionnel et qu'il diffuse des informations pertinentes (outil de qualité), il faut que sa conception respecte certains principes qui sont communs à tous les Tableaux de Bord, peu importe le but de l'organisation.

- **La cohérence avec l'organigramme :** Le découpage des tableaux de bord doit respecter le découpage des responsabilités et des lignes hiérarchiques. La cartographie des tableaux de bord doit se calquer sur celle de la structure d'autorité. L'analyse de chaque activité permet de déterminer les finalités et les objectifs de chacune.
- **La collecte des informations et le choix des objectifs et des indicateurs pertinents :** Il s'agit d'opérations informationnelles qui permettent d'étudier les différentes fonctions, responsabilités et niveaux hiérarchiques de l'organisation, en

¹⁴⁹ AJJEDI, « Tableau de bord de gestion », 2014, P 20.

termes d'objectifs et d'enjeux. Cela, afin de sélectionner parmi toutes les informations possibles, les indicateurs utiles et pertinents, reflétant au mieux les besoins de chaque activité de l'organisation.

- **La périodicité :** L'information doit être exploitée en fonction de la périodicité des prises de décisions, afin d'éviter la dispersion entre l'information et l'action. La périodicité d'un tableau de bord change selon la nature des indicateurs (hebdomadaires, mensuels, trimestriels, semestriels, etc.). Le rôle principal d'un tableau de bord est d'alerter les responsables sur leur gestion, afin de mettre en œuvre des actions correctives rapides et efficaces (il est souvent préférables d'avoir des éléments réels estimés plutôt que des données réelles précises mais trop tardives).
- **La Simplicité :** Le TB de chaque responsable inclut les informations qui sont indispensables à la gestion de son centre de responsabilité. Il doit cependant contenir le moins d'indicateurs possibles afin de faciliter sa lecture.
- **Pertinent et Personnalisé :**
Le TBP doit être renommé et contenir de bons indicateurs qui permettent de suivre et d'anticiper les événements.

3.2. Les différentes démarches de conceptions :

Plusieurs méthodes de conception de TBP sont développées par différents auteurs. Ces différentes approches sont résumées ci-dessous :

- **Démarche de conception BCS selon Kaplan et Norton:**¹⁵⁰
 - définition de l'architecture de mesure ;
 - génération d'un consensus sur les objectifs stratégiques ;
 - sélection et conception de mesures ;
 - établissement du plan de mise en œuvre.
- **Démarche de conception OVAR :**¹⁵¹
 - établissement de la grille objectifs/ variables d'action ;
 - attribution des personnalités ;
 - choix des indicateurs et confrontation aux données disponibles ;
 - mise en forme de TB stratégiques.
- **Démarche de conception GIMSI élaborée par Fernandez: (G: Généralisation, I: Information, M: Méthode et Mesure, S: Système et Systématique, I : Individualité et Initiative).**¹⁵²
 - environnement de l'entreprise ;
 - identification de l'entreprise ;
 - définition des objectifs ;
 - construction de Tableau de bord ;

¹⁵⁰ Kaplan R-S, Norton D-P, « Balanced Scorecard: stratégie système », Management Press, 2005, P 302.

¹⁵¹ Bourguignon. A & al, « Balanced scorecard versus French tableau de bord: beyond dispute, a cultural and ideological perspective », 2001, p. 273.

¹⁵² Fernandez Alain, « L'essentiel du tableau de bord », édition d'organisation, Paris, 2005, P 165.

- choix des indicateurs ;
- collecte des informations ;
- système de tableau de bord ;
- choix des logiciels ;
- intégration et déploiement de la solution ;
- audit du système.

En effet, dans la méthode GIMSI, l'informatique joue un rôle important dans ce projet système tableau de bord. Puisqu'elle permet de construire le système de pilotage et de mesure et l'intègre au cœur du système d'information d'inspiration systémique. Elle traite le thème de la conception du système de tableau de bord pour la prise de décision rapide dans l'entreprise. Et donnant l'avantage et l'autonomie des individus pour une prise d'initiative plus spontanée. Ainsi, un engagement personnel de partage et des échanges latéraux se crée. Permettant ainsi d'accroître tout autant la réactivité que la précision du pilotage de la performance de l'entreprise. La méthode GIMSI recentre la question du projet tableaux de bord sur les trois questions essentielles suivantes:¹⁵³

- ✓ Dynamiser la création de valeurs dans une orientation transversale (découpage en processus et démarche de progrès continu) ;
- ✓ Positionner les besoins de l'acteur en situation de décision au cœur du processus afin de considérer à sa juste valeur la prise de risques inhérente aux nouveaux modes de fonctionnement des entreprises ;
- ✓ Contribuer à la destruction du mur existant encore entre les solutions technologiques opérationnelles et les attentes des utilisateurs.

➤ **Démarche de conception du BSC de Dorbes:**¹⁵⁴

- identification des facteurs clés de succès (FCS) ;
- définition de mesures- clés de succès (MCS) ;
- découverte de bons indicateurs : Clients, apprentissage, processus ;
- établissement du cadre stratégique.

La démarche générale de conception d'un TBP se présente comme suit :

- ❖ Phase 1 : identification des utilisateurs ;
- ❖ Phase 2 : identification des facteurs de performance ;
- ❖ Phase 3 : définition d'un référentiel

¹⁵³ Fernandez Alain, « les Nouveaux tableaux de bord des Managers », 6ème édition, 2013, P.38.

¹⁵⁴Dorbes, le tableau de bord prospectif, une nouvelle approche de pilotage pour les PME avec le « balance Scorecard », 2006, P21.

- ❖ Phase 4 : identification des sources d'information
- ❖ Phase 5 : élaboration du Tableau de Bord
- ❖ Phase 6 : mise à jour du Tableau de Bord.

Cependant dans la conception du TBP, nous rencontrons des phases générales et spécifiques telles que, l'établissement d'un cadre stratégique et la définition des indicateurs, selon quatre axes qui ont des liens de cause à effet.

3.3.Le TBP et la stratégie :

La compréhension des buts et objectifs de l'entreprise est une étape qui est présente dans toutes les démarches. Les indicateurs de performance doivent être élaborés en lien avec la stratégie. La stratégie est de ce fait le point de départ du TBÉ et il convient donc de s'y intéresser.

- Selon Kaplan et Norton (1998), le TBP a été initialement conçu pour résoudre un problème de mesure de la performance. Mais les études réalisées après sa mise en place ont permis de constater que les entreprises l'ont utilisé à d'autres fins. Son utilisation a permis de canaliser les processus majeurs de gestion de façon cohérente vers la stratégie notamment :¹⁵⁵
 - D'assurer la cohésion et la cohérence du processus de gestion vers la stratégie globale de l'entreprise et canaliser ainsi l'allocation des ressources et budgets ;
 - De déjouer les obstacles qui empêchent la mise en œuvre de la stratégie dès le début de son application et de raccourcir ainsi le « long terme » pour l'atteinte des résultats.

A partir des expériences des auteures dans le domaine, cinq principes communs à la base de la réussite de la démarche de création d'une « organisation orientée stratégie » ont été identifiés et l'utilisation du TBP est devenue un mode de management nouveau pour gérer la stratégie du fait de sa capacité à :

- ✓ **Traduire la stratégie en termes opérationnels** : Pour cela, il revient à décrire de manière claire la stratégie de l'entreprise et la traduire en objectifs, et ce, à travers des cartes stratégiques retraçant les relations de causalité entre eux. L'objectif est d'explicitier et de justifier la valeur de l'actif immatériel et sa contribution à la valeur de l'actif matériel de l'organisation.
- ✓ **Mettre l'organisation en adéquation avec la stratégie** : Pour cela, « l'organisation orientée stratégie » doit définir les liaisons susceptibles de créer les synergies entre les secteurs, centres de profits et départements, pour effacer

¹⁵⁵Kaplan. R, Norton. D, « le tableau de bord prospectif », les éditions d'organisation, Paris, 1998, P 30.

les cloisonnements fonctionnels qui existent entre les différentes spécialités et qui constituent une barrière majeure au déploiement de la stratégie.

- ✓ **Faire de la stratégie l'affaire quotidienne de tous :** Pour cela, la communication de la stratégie est nécessaire pour que les salariés mènent leurs activités quotidiennes de manière à contribuer au succès de cette stratégie. Il ne s'agit plus, dans une « organisation orientée stratégie » d'un management vertical venant d'en haut, mais d'une communication verticale venant d'en haut.
- ✓ **Transformer la stratégie en un processus continu :** Pour cela, « l'organisation orientée stratégie » doit adopter un processus à double boucle, l'une intègre la gestion de la tactique (les budgets et les analyses financières périodiques) et l'autre la gestion de la stratégie dans un processus fluide et tactique. Autrement dit, relier la stratégie au processus budgétaire.
- ✓ **Mobiliser le changement grâce au leadership des dirigeants :** Pour cela, l'appropriation de la stratégie et l'engagement actif de l'équipe dirigeante sont indéniables pour créer « l'organisation orientée stratégie » ; les quatre premiers principes tournent autour de l'outil, du cadre et des processus d'accompagnement, mais il est important de souligner qu'il faut plus que des outils pour gérer un tel projet de changement.

4. Les étapes d'élaboration d'un tableau de bord.

La mise en place d'un tableau de bord permet de présenter dans un seul document une série d'indicateurs permettant une vue complète de la performance de l'organisation.

Tout d'abord, il faut définir les objectifs de l'organisation. Dans un second temps, déterminer les points clés, puis on choisit les indicateurs reflétant l'évolution des valeurs clés. Ensuite, la collecte d'information et enfin Mise en forme du tableau de bord.

4.1. La fixation des objectifs :

« Un objectif se définit comme un but à atteindre et non une tâche à accomplir. C'est donc le résultat d'une prévision et d'un acte de volonté. Il va décrire un ensemble de résultats que le responsable doit se montrer capable d'atteindre pour être reconnu compétent, et qu'il s'engage à fournir à son « client » à une date donnée». ¹⁵⁶

La formalisation des objectifs est essentielle dans une organisation quelle qu'elle soit publique ou privée, grande ou petite. Définir les objectifs revient à préciser les buts que veut atteindre l'organisation. Ces derniers délimitent la performance dont elle veut faire preuve de par son activité. Un objectif doit être précis, clair et fiable. Il doit s'inscrire dans le cadre de la stratégie globale de l'entreprise.

¹⁵⁶SELMER. C, « Concevoir le tableau de bord, outil de contrôle de pilotage et d'aide à la décision », édition Dunod, Paris, 1998, p. 28.

Avant d'entamer son activité, l'entreprise doit fixer et rédiger les objectifs à atteindre pour mener à bien sa mission.

❖ Comment déterminer un bon objectif ?

- Il doit être rédigé clairement et précisément afin que les intéressés sachent ce qu'on attend d'eux. Il ne mesure qu'une seule chose à la fois ;
- Chaque objectif doit se concrétiser par une et une seule action que l'intéressé doit accomplir ;
- Les objectifs quantitatifs doivent décrire un résultat mesurable grâce aux critères de performance proposés ;
- Lorsqu'ils sont qualitatifs, ils doivent décrire un résultat observable qui sera évalué par des critères adaptés ;
- Chaque objectif voit sa finalité concrétisée par une échéance ;
- Chaque objectif doit être réalisable pour pouvoir être considéré par l'intéressé comme motivant par apport au défi qu'il présente,
- Les objectifs doivent enfin préciser les conditions dans lesquelles la performance devrait se réaliser.

4.2.Détermination des points clés :

Lors de la première étape, nous avons déterminé les objectifs et nous les avons décomposés en plusieurs niveaux. Cette deuxième étape de la construction d'un tableau de bord consiste à déterminer les facteurs clés de succès nécessaires à la réalisation des objectifs.

En d'autres termes, cette détermination des points clés de succès, consiste à retenir les sous-objectifs suivre, afin d'atteindre les objectifs globaux.

4.2.1. Pourquoi déterminer les points clés ?

On procède à cette sélection, parce qu'il est possible de retenir tous les sous objectifs, du fait qu'ils n'ont pas tous la même importance.

Jean-Richard SULZER, constate que « la bonne marche d'un service est en général conditionnée par un nombre réduit de points clés »¹⁵⁷. Ces points clés de l'efficacité sont les paramètres que le responsable peut maîtriser, et qu'il doit optimiser, afin d'atteindre ses objectifs.

4.2.2. Comment déterminer les points clés ?

La détermination des points clés ne signifie pas qu'il faut suivre uniquement les objectifs les plus rentables financièrement. Cette vision présente l'inconvénient d'être porté sur le court terme.

Or, certains objectifs permettent d'influencer la rentabilité, mais sur le long terme.

¹⁵⁷Sulzer. J-R, « Comment construire le tableau de bord », édition Dunod, 1989, p. 54.

La détermination des points clés ne signifie pas aussi qu'il faille se concentrer uniquement sur les objectifs qui fonctionnent le mieux ou uniquement sur ceux qui fonctionnent mal, car ceux-ci comme ceux-là peuvent ne pas être représentatifs.

Pour chercher les points clés représentatifs, il faut donc se poser les questions suivantes :

- Est-ce que cet objectif sera atteint si ce sous objectif n'existait pas ?
- Est-ce que ce sous objectif sera atteint si cet objectif d'ordre inférieur n'existait pas ?

En procédant par ce type de questionnement pour chaque niveau d'objectif, nous parviendrons à la détermination des points clés représentatifs de la mission du responsable (utilisateur du tableau de bord).

On décompose les objectifs autant que possible. Plus le nombre de niveaux est élevé, plus l'analyse est détaillée et les problèmes mieux cernés.

4.2.3. Les conditions de détermination des objectifs et points clés :

Pour SAULOU. J-Y, « Cette phase ne peut être entreprise qu'en collaboration avec le décideur lui-même »¹⁵⁸.

4.3. La recherche des indicateurs pertinents :

Un indicateur est un élément ou un ensemble d'éléments d'informations significatives, un indice représentatif, une statistique ciblée et contextuelle selon une préoccupation de mesure, résultante 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.¹⁵⁹

4.3.1. Les types d'indicateurs :

On peut distinguer en général trois types d'indicateurs¹⁶⁰ :

➤ Les indicateurs de performance :

La performance recouvre deux aspects distincts : l'efficacité et l'efficience.

- L'efficacité est la réalisation du résultat prévu ;
- L'efficience est le respect de la contrainte de coût.

Les indicateurs de performance mesurent la réalisation des objectifs, tout en respectant les contraintes de coûts.

➤ Les indicateurs de pilotage : Pour SELMER. C, les indicateurs de pilotage sont « des concentrés d'informations particulièrement significatifs, qui ont un sens immédiat pour celui qui les regarde »¹⁶¹.

Ils permettent d'anticiper les événements et la réactivité des responsables à temps.

¹⁵⁸ SAULOU. J.Y, « tableau de bord pour décideurs qualité », AFNOR, la plaine sainte. Denis, 2006.

¹⁵⁹ VOYER. P, « Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance », édition Padié, Canada, 2006, p. 61.

¹⁶⁰ SELMER.C, op.cit, p. 42 -54.

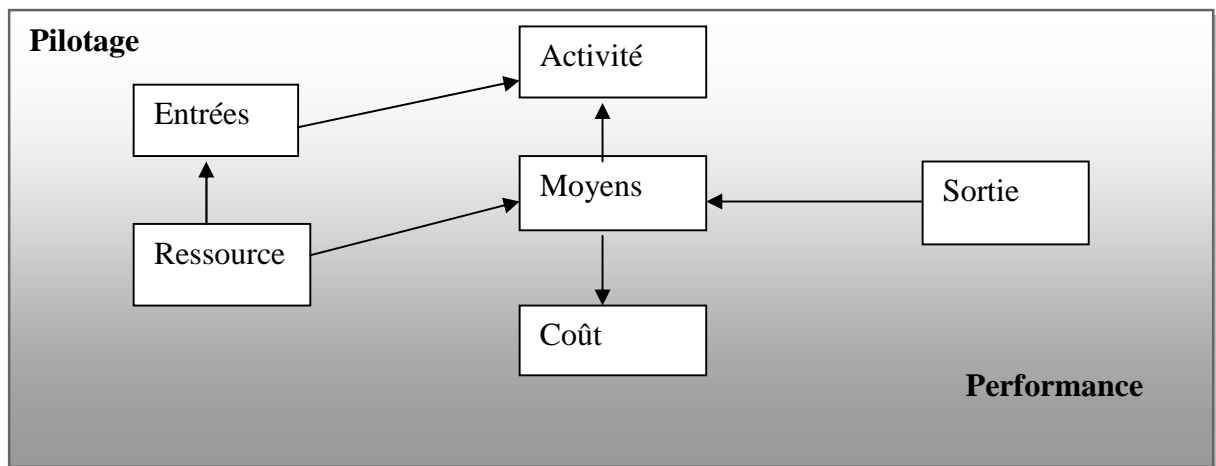
¹⁶¹ SELMER.C, op.cit, p. 68.

En d'autres termes, les indicateurs de pilotage renseignent sur les conditions de réalisation d'une action ou d'une activité. Ils indiquent où il faut agir pour que les résultats soient atteints.

Les indicateurs de pilotage d'un responsable donné sont l'ensemble des indicateurs qui permettent le suivi d'une activité. Cela peut être par exemple pour un responsable d'une unité de production, la quantité de déchets.

Lorsque le responsable s'aperçoit que le volume de déchets augmente, il doit mener des actions afin de le réduire.

Schéma N°08 : Performance et pilotage.



Source : SELMER. C, «Concevoir le tableau de bord, outil de contrôle de pilotage et d'aide à la décision », édition Dunod, Paris, 1998, p.41.

➤ **Les indicateurs d'éclairage :**

Les indicateurs d'éclairage concernent des phénomènes externes à l'activité du responsable et ayant une incidence sur celle-ci.

Les indicateurs d'environnement économiques, tels que les indices de prix, indices de consommation, etc., sont des indicateurs d'éclairage.

4.3.2. L'utilisation de l'indicateur :

- Indicateur de reporting ou de pilotage : un indicateur peut être demandé par un niveau hiérarchique en vue de contrôler des engagements (reporting), mais il peut aussi aider le responsable à orienter son action ; c'est plutôt l'orientation actuelle donnée aux indicateurs.
- Les indicateurs d'alerte : signalent un dysfonctionnement, donc un état anormal impliquant des actions.
- Les indicateurs d'équilibre : signalent l'avancement par rapport aux objectifs. Ils peuvent induire des actions correctives. Dans le cas le plus grave, ils peuvent aussi remettre en cause l'objectif si celui-ci se révèle impossible à atteindre.

- Les indicateurs d'anticipation : informent sur le système dans son environnement et permettent de reconsidérer la stratégie choisie.

4.4. La collecte d'informations :

La recherche des indicateurs est maintenant achevée. Le responsable est donc en mesure d'obtenir des informations. Pour qu'elles deviennent opérationnelles, il est indispensable de pouvoir les situer par rapport à une échelle de référence. L'information brute instituée par un indicateur n'a aucune valeur intrinsèque, elle devient utile lorsqu'elle permet de situer certaines caractéristiques du système par rapport à des valeurs attendues. Cette phase a pour objet de valider le cadre de référence à l'intérieur duquel les indicateurs trouveront une signification du point de vue de l'action.

Afin de collecter l'information nécessaire, il faut : d'abord, faire l'inventaire des données requises pour chiffrer les indicateurs ;

Ensuite, vérifier l'existence des données, les délais de leurs obtentions, ainsi que le degré de fiabilité ;

Puis, trouver des solutions pour élaborer des procédés d'estimation rapides, des données tardives ou manquantes ;

Enfin, construire les indicateurs à partir des informations élémentaires et les sources de ces informations.

4.5. Mise en forme du tableau de bord de gestion :

L'information, mise en perspective et fournie sous une forme visuelle agréable (graphique, histogramme) signifie, plus qu'une simple valeur absolue. Elle permet, à son utilisateur, de la décoder plus facilement et de réagir plus vite. La mise en forme du tableau de bord revient à :

➤ **Personnaliser la présentation :**

La forme de présentation du tableau de bord dépend des besoins de son utilisateur et de ses préférences. Pour cela, il peut choisir :

- **La forme de présentation des indicateurs** : tout décideur peut choisir la forme de présentation qu'il jugera la plus adéquate ; là où certains préfèrent disposer des tableaux, d'autres préfèrent les graphiques ;
- **Les caractéristiques des indicateurs**, c'est-à-dire : la périodicité, le niveau de détail et la base de comparaison (avec des normes, l'objectif de la période ou le réalisé de la période précédente) ;
- **Le support de présentation** : les possibilités offertes actuellement par l'outil informatique permettent d'avoir des tableaux de bord sur écran et fonctionnent en temps réel, chose qui n'exclut pas l'utilisation du papier.
- **Personnaliser le contenu** : La personnalisation du contenu dépend du mode de gestion employé dans l'entreprise, des préoccupations du responsable et des données disponibles.

Afin de trouver un équilibre entre ces différents aspects, distingue entre ¹⁶²:

- **Les indicateurs généraux** : qui donnent une image globale de la situation à tous les membres de l'établissement ;
- **Les indicateurs collectifs** : qui sont communs à plusieurs gestionnaires ;
- **Les indicateurs locaux** : concernent, en particulier, l'unité du responsable et représentent ;
- **Les indicateurs individuels** : choisis par le responsable pour sa propre gouverne. Il peut s'agir d'indicateurs développés par lui-même et pour lesquels il possède des sources spécifiques d'informations.

La difficulté d'élaboration du tableau de bord, réside principalement dans cette sélectionne d'indicateurs pertinents qu'elles soient qualitatifs ou bien quantitatifs. Comme le souligne l'auteur, Michel VOLLE, il est difficile de construire un tableau de bord car « un tableau de bord, pour être efficace, ne doit fournir aux dirigeants que les indicateurs qui leur sont utiles: un tableau de bord lourd n'est pas lu. Mais pour sélectionner les indicateurs utiles, il faut entrer dans le raisonnement stratégique, compétence rare », Il va plus loin en déclarant qu'il « faut aussi traiter les données, les corriger, les interpréter pour en extraire l'information : cela suppose des compétences en statistique et en économie qui sont elles aussi rares ». ¹⁶³

¹⁶²P.Voyer, M.Gervais, « Contrôle de gestion », édition Economica, Paris, 1997, p. 616.

¹⁶³Volle. M, « La place de l'aide à la décision dans le système d'information », Revue MODULAD, N° 32, 2005, P.59

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de découvrir que pour assurer la pérennité d'une entreprise on doit bâtir de solides critères de performance, intégrant toutes ses dimensions. Sa performance apparaît ainsi comme une variable déterminante de la réalisation de ses objectifs. Celle-ci doit mettre en place des outils et méthodes qui lui permettant de la mesurer, la piloter, pour ensuite l'améliorer, en vue de satisfaire l'ensemble de ses partenaires et préserver ainsi, voire même renforcer sa position concurrentielle.

L'objectif ultime étant de présenter l'importance du tableau de bord et ses fonctions dans une organisation puisqu'il représente un outil de degré de sophistication élevé dans le processus de pilotage. Les tableaux de bord de gestion permettent à cet effet de faire face à l'ensemble de ces exigences en matière de gestion. Son élaboration dans une entreprise suppose le choix d'indicateurs pertinents et fiables qui permettent de contrôler les activités de l'entreprise dans son environnement économique et financier puis d'aider les responsables à prendre de bonnes décisions. Le tableau de bord est utilisé comme un compte rendu d'activité, permettant de suivre et d'assurer une gestion en continu. En effet, tout manager doit disposer d'informations fiables et récentes pour pouvoir faire preuve de réactivité, et fonder sa décision sur des éléments objectifs, et ce, à quelque niveau que s'exerce la décision.

Il nous a permis aussi de présenter la nouvelle approche du tableau de bord prospectif (Balanced scorecard), ainsi que ses différents axes de succès pour bien piloter la performance de l'entreprise, nous avons conclu que la démarche de conception du tableau de bord prospectif a fait l'objet d'interprétation par plusieurs auteurs et sa conception doit être rigoureuse et doit engager tout le personnel, surtout la tête dirigeante.

Il est vrai qu'il n'existe pas de modèle type de tableau de bord. Mais certaines règles sont posées à l'ensemble des tableaux de bord, principalement se rapportant à sa structure et la qualité des informations qu'il contient.



CHAPITRE III :
LE TABLEAU DE
BORD DE LA SPA
CEVITAL

Introduction

CEVITAL, est une entreprise privée implantée en Algérie depuis 1998 et qui assure la gestion de la production et la commercialisation des huiles, margarinerie et sucres qui s'inscrit dans une démarche de croissante évolution et d'un professionnalisme sur le plan de la qualité du management, c'est ainsi que le contrôle de gestion revêt une importance particulière au sein de cette société depuis 2009, certainement pour préserver l'image d'une entreprise gérée d'une façon professionnelle.

Le tableau de bord tient une place importante chez Cevital, en permettant à chaque direction d'avoir des indicateurs clés, qui permettent une vision claire sur la santé de chaque processus mais aussi en permettant d'anticiper les défaillances et ainsi y remédier le plus tôt possible.

Pour pouvoir concrétiser ce que nous avons présenté dans le cadre théorique, nous avons jugé utile de réaliser une étude pratique, afin d'élaborer un tableau de bord financier dans l'entreprise Cevital et la perception de cet dernier par les dirigeants. À cet effet, nous devons élaborer un tableau de bord qu'est fondé sur des données principalement financières et alimenté uniquement par le circuit d'informations comptables.

Le présent chapitre est une synthèse d'éléments acquis durant la période de notre stage, nous avons mis tout notre intérêt sur le tableau de bord financier, le seul outil à lequel nous avons eu le privilège d'y participer tout au long de notre stage. Ce chapitre se présente ainsi :

- Une première section traitera une présentation détaillée de la SPA Cevital ;
- Et la seconde section sera quant à elle dédiée aux différentes étapes qui ont aboutis à la conception d'un tableau de bord financier. Enfin, nous allons conclure par une interprétation des résultats obtenus et une analyse de la situation de l'entreprise Cevital.

Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil

L'évolution de l'économie algérienne et l'ouverture de ses systèmes, pour s'intégrer en économie du marché, a permis la naissance de nouveaux projets d'entreprise. Parmi lesquels, on retrouve la société par action CEVITAL. Qui a su faire valoir par sa taille et son volume de production sur le marché algérien et international d'agroalimentaire.

Dans l'objectif de mieux connaître l'entreprise qui fait objet de notre étude, nous allons dans la présente section aborder en premier lieu, une présentation globale du groupe CEVITAL, sa situation géographique, ses différentes activités et ses objectifs, son environnement, sa structure organisationnelle,, puis nous nous arrêterons sur l'organisation de la direction de finance et comptabilité et du département contrôle de gestion au sein de l'entreprise Cevital.

1. Aperçu sur l'entreprise CEVITAL agro-industrie.

L'entreprise Cevital agroalimentaire est l'une des filiales de groupe Cevital, elle a diversifié ces activités, de production et suit une politique d'exportation comme une stratégie de pénétration a des marchés internationaux.

Cevital agro-alimentaire est le leader du secteur agro-alimentaire en Algérie, c'est une SPA au capital privé qui a été créé en Mai 1998, avec un capital privé de 69. 568.256.000 DA, avec une stratégie de départ qui a été de couvrir les besoins nationaux et dégager des excédents pour l'exportation, elle est implantée à l'extrême-Est du port de Bejaia. Elle est composée de plusieurs unités de production équipée d'une technologie évoluée telle que : une raffinerie d'huile, raffinerie de sucre, une margarinerie, eau minérale, jus fruités, silos portuaires ainsi qu'un terminal de déchargement portuaire. Elle poursuit son développement par des projets en cour de réalisation. Le groupe Cevital représente le fleuron de l'économie algérienne.

1.1.Renseignements à caractère général :

A. Dénomination sociale:

L'entrepreneur a pour dénomination sociale comme titre et abréviation « CEVITAL SPA ».


B. Forme juridique :

CEVITAL est une entreprise privée en la forme légale d'une société par action (SPA).

C. Adresse du siège social :

Le siège social de CEVITAL SPA est fixé au nouveau quai, arrière port de BEJAIA. La société peut avoir des bureaux, agences commerciales, unités partout où le conseil d'administration le jugera utile, tant en Algérie qu'à l'étranger sous réserve de l'accord préalable des autorités compétentes en la matière.

D. Date et lieu de dépôt des statuts :

Les statuts constitutifs de la SPA CEVITAL, ont été établis par acte notarié en date du 13 avril 1998, auprès de l'étude notariale de Maîtres HAMADI & OUADHOR, lot D, N° 6 ZhunGaridiIIKouba 16005 Alger  Algérie.

E. Numéro d'inscription au registre de commerce :

CEVITAL est immatriculée au CNRC sous le n°3802/B/98 en date du 12 mai 1998.

F. Date début d'activité :

Les activités de CEVITAL entrant dans le cadre de son objet social, ont débuté, immédiatement après constitution, soit le 13 avril 1998.

G. L'exercice social :

L'exercice social de CEVITAL commence le 1er janvier et prend fin le 31 décembre de chaque année conformément aux statuts de l'entreprise.

H. Lieu de consultation des documents juridiques :

La documentation juridique de la société (statuts, comptes sociaux, rapports annuels des commissaires aux comptes, procès verbaux de réunion du conseil d'administration et d'assemblée des actionnaires), peut-être consultée au siège social de Bejaia ; nouveau quai arrière port.

I. Répartition statutaire des bénéfices (extrait des statuts) :

Les bénéfices sont répartis proportionnellement au nombre d'actions détenues par les associés.

J. Tenue des assemblées générales des actionnaires :

L'assemblée générale ordinaire se réunit chaque année sur convocation du Conseil d'administration dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice au jour, à l'heure et lieu indiqués sur la convocation. L'assemblée générale peut en outre être convoquée par le Conseil d'administration en cas d'urgence ou par toute autre personne prévue par les statuts.

K. Situation géographique :

CEVITAL Spa est implantée à l'extrême du port de Bejaia à 3 Km au sud-ouest du centre-ville, une partie des constructions est située dans le port à 200 M du quai alors que la plus grande partie des installations est édifée sur les terrains récupérés, situés à proximité du port, situé à 280 Km d'Alger donne l'avantage de proximité économique à celle-ci. Elle occupe une place stratégique qui lui permet de faciliter les relations avec son environnement antérieur.



1.2. Ses facteurs clés de succès:

- **Capacité à manager des projets** : dans la production et la distribution de grandes envergures ;
- **Maîtrise de la technologie** : (les unités industrielles utilisent les dernières innovations en matière d'automatisation des processus) ;
- **Jeunesse des salariés** : (moyenne d'âge : 35 ans) : encadrement à fort potentiel pour assurer une gestion pérenne de l'entreprise ;
- **Choix du site** : l'avantage de la localisation est un facteur clé de succès car il représente un avantage compétitif de taille sur le plan logistique (proximité des installations portuaires réduisant les coûts des matières importées et des produits finis exportés) ;
- **Force de négociation** : la taille de l'entreprise, en raison des parts de marchés investis, comparativement aux entreprises évoluant dans les mêmes secteurs d'activité et enfin ;
- **Présence d'un réseau de distribution** : couvrant l'ensemble du territoire national (appelé à s'étoffer davantage).

2. Développement du groupe CEVITAL:

Première entreprise privée algérienne à avoir investi dans des secteurs d'activités diversifiés, elle a traversé d'importantes étapes historiques pour atteindre sa taille et sa notoriété actuelle.

Industrie agroalimentaire et grande distribution, électronique et électroménager, sidérurgie, industrie du verre plat, construction industrielle, automobile, services, médias...

Le Groupe Cevital s'est construit, au fil des investissements, autour de l'idée forte de constituer un ensemble économique. Il a traversé d'importantes étapes historiques pour atteindre la taille et la notoriété d'aujourd'hui en continuant à œuvrer dans la création d'emplois et de richesse :

- **Effectifs CEVITAL Food : 3996** salariés en 2008 et **3532** salariés jusqu'à Avril 2017 (Cevital a transférée les effectifs aux nouvelles filiales nouvellement crée, notamment NUMILOG + 700 personnes).

2.1. Les activités de la SPACEVITAL:

L'activité principale de l'entreprise CEVITAL est la production et la commercialisation des huiles alimentaires, margarinerie et sucres, elle a principalement porté ces efforts sur le développement des technologies huilières avec une connaissance experte de l'art de la trituration et le raffinage d'huile en y intégrant toutes les technologies de pointes. Le complexe Agroalimentaire est composé de plusieurs unités de production :

➤ **Huiles végétales :**

Les huiles de table : elles sont connues sous les appellations suivantes :

- Fleurial plus ;
- Elio et fridor;

- Capacité de production : 570 000 tonnes/an ;
- Part du marché national : 70% ;
- Exportation vers le Maghreb et le moyen orient, en projet pour l'Europe.

➤ **Margarineries et graisses végétales :**

L'entreprise CEVITAL produit une gamme variée de margarine, certaines margarines sont destinée a la consommation directe telle que Mâtina, Rania, le beurre gourmant et Fleurial, d'autres sont spécialement produites pour les besoins de la pâtisserie moderne ou traditionnelle, a l'exemple de la parisienne et MEDINA « SMEN ».

- Capacité de production : 180 000 tonnes/an.
- Part du marché national est de 30% sachant que l'entreprise exporte une partie de cette production vers l'Europe, le Maghreb et le Moyen-Orient.

➤ **Sucre blanc :**

Il est issu du raffinage du sucre roux de canne riche en saccharose. Le sucre raffiné est conditionné dans des sachets de 50g et aussi commercialisé en morceau dans desboitesd'1kg.

CEVITAL produit aussi du sucre liquide pour les besoins de l'industrie agroalimentaire et plus précisément pour les producteurs des boissons gazeuses.

- Entrée en production 2^{ème} semestre 2009 ;
- Capacité de production : 650 000 tonne/an avec extension à 1 800 000 tonne/an ;
- Part du marché national : 85% ;

➤ **Sucre liquide :**

- Capacité de production : matière sèche : 219 000 tonnes/an ;
- Exportations : 25 000 tonnes/an en prospection.

➤ **Silos portuaires :**

Le complexe CEVITAL dispose d'une capacité maximale 182000 tonnes et d'un terminal de déchargement portuaire de 2000 T par heure. Un projet d'extension est en cours de réalisation. La capacité de stockage actuelle est de 120 000 T en 24 silos verticaux etde50000T en silos horizontaux. La capacité de stockage horizon au 1er trimestre 2010 estde200 000 T en 25 silos verticaux et de 200 000 T en 2 silos horizontaux.

➤ **Boissons :**

- Eau minérale, Jus de fruits, Sodas ;
- Eau minérale Lalla Khadîdja, elle se charge naturellement en minéraux essentiels à la vie (Calcium53, Potassium 0.54, Magnésium 7, Sodium 5.5 Sulfate 7, Bicarbonate162,...) tout en restant d'une légèreté incomparable ;

- Lancement de la gamme d'eau minérale « Lalla Khadîdja » et de boissons gazeuses avec capacité de production de 3 000 000 bouteilles par jour ;
- Réhabilitation de l'unité de production de jus de fruits « EL KSEUR ».

3. Les missions et les objectifs du CEVITAL :

3.1. Les missions :

L'entreprise a pour mission principale de développer la production et d'assurer la qualité et le conditionnement des huiles, des margarines et du sucre à des prix nettement plus compétitifs et cela dans le but de satisfaire le client et le fidéliser. CEVITAL adopte un mode de gouvernance évolué pour mieux faire face aux défis formidables que pose sa croissance forte et ininterrompue. Ce groupe est doté des moyens les plus solides pour non seulement assurer sa pérennité, mais surtout, lui permettre de réussir une stratégie de développement ambitieuse.

3.2. Les objectifs :

visés par Cevital peuvent se présenter comme suit :

- ✓ L'extension de ses produits sur tout le territoire national ;
- ✓ L'importation de graines oléagineuses pour l'extraction directe des huiles brutes ;
- ✓ L'optimisation de ses offres d'emploi sur le marché du travail ;
- ✓ L'encouragement des agriculteurs par des aides financières pour la production locale des graines oléagineuses ;
- ✓ La modernisation de ses installations en termes de machine et des techniques pour augmenter le volume de sa production ;
- ✓ Le positionnement de ses produits sur le marché étranger par leurs exportations.

4. L'environnement de CEVITAL :

Cette partie concerne la présentation de l'environnement de CEVITAL, en décrivant les principaux éléments qui le constituent. Nous allons faire une analyse globale de l'environnement qui va nous permettre de comprendre et de juger la stratégie de l'entreprise.

Les principaux éléments constituant l'environnement de l'entreprise sont :

4.1. La clientèle de CEVITAL :

La satisfaction du client est la devise de l'entreprise, la raison de vivre pour l'entreprise est de vendre. Les clients de l'entreprise sont divers et variés:

4.1.1. Les clients locaux :

- Les entreprises industrielles ;
- Grossistes ;
- Les demi-grossistes ;
- Les dépositaires.

4.1.2. Les clients étrangers :

- Les huiles vers la Tunisie ;
- L'huile acide vers la Tunisie ;
- La mélasse du sucre vers la Grand Bretagne ;
- La margarine vers la Libye.

4.2. Les fournisseurs :

- SIDEL (France) ;
- Alfa lavale (Allemagne) ;
- West falia (Allemagne) ;
- Water technologie (Italie) ;
- LOOS (France).

4.3. Les concurrents :

Après avoir assuré son premier objectif, celui de satisfaire les besoins de marché local en huiles raffinés et alléger les caisses de l'Etat en faisant disparaître de la sphère économique de l'importation des huiles, Cevital jouit d'un statut, d'une image de marque et d'une réputation à l'échelle nationale et internationale privilégiée.

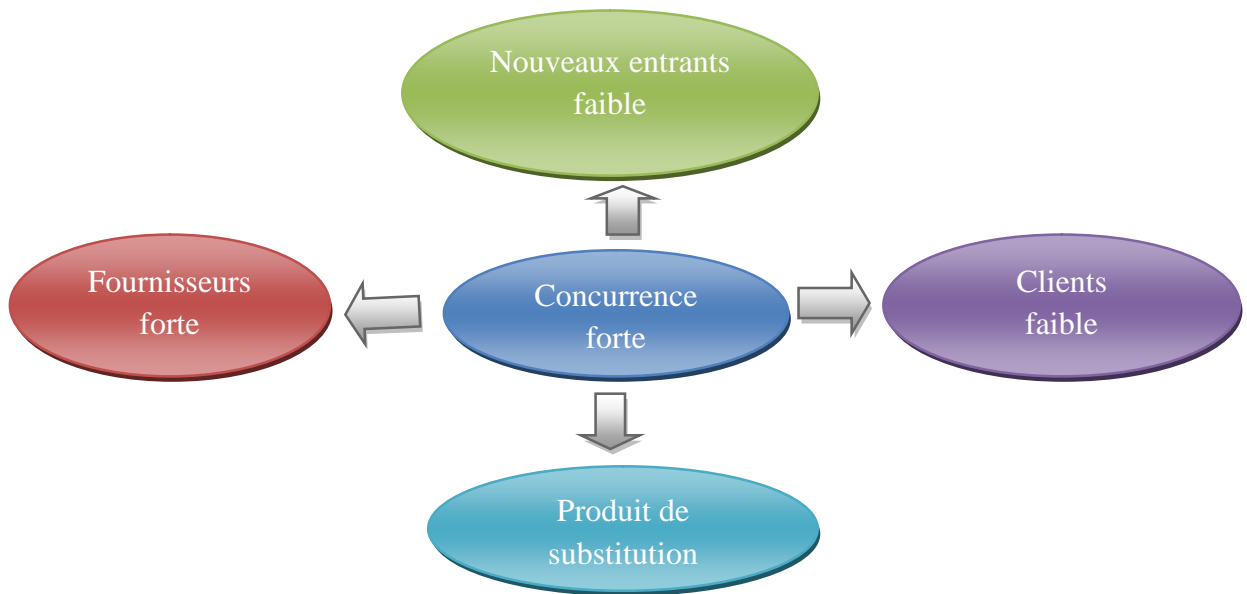
Afin d'analyser l'environnement concurrentiel de CEVITAL, nous avons eu recours au modèle Cinq forces de Porter :

Tableau N °05 : Principaux concurrents et parts de marché de la SPA CEVITAL.

Métiers	Principaux concurrents	Part de marché
Production du sucre	La belle, Nouara, Sucreme	85%
Huiles végétale	Afia, la belle	65%
Margarine et graisse végétale	La belle, Sol, margarine Manny, Chef	25%
Eau minérale	Ifri, Ngaous, eau vital, Saida, Nestlé	22%
Eau fruité	Ifri, Ngaous, Ruiba, Hamoud, Toudja	20%

Source : Établi par nos propres soins.

Schéma N°09 : Model Cinq forces de Porter :



Source : Application à partir des documents de Cevital.

Observation :

- Pouvoir négociation des fournisseurs \Rightarrow forte, les fournisseurs de Cevital sont pas nombreux donc leurs pouvoir de négociation est élevé.
- Pouvoir de négociation des clients \Rightarrow faible Cevital propose des produits de haute qualité à des prix très compétitive par apport à ses concurrents.
- Menace de produits de substitution \Rightarrow faible l'huile l'eau et le sucre sont des produits de base de grande consommation.
- Menace de nouveau entrant \Rightarrow faible barrières a l'entrée très importante (normes et mesures protectionnistes, économie d'échelle, les besoins de capitaux, investissements en R&D très importants).
- Intensité concurrentiel \Rightarrow forte, concurrents nombreux.

4.4. Analyse SWOT de l'entreprise.

L'analyse SWOT aide à mieux comprendre le marché, et permet d'analyser les forces et faiblesses en interne et d'évaluer les menaces et opportunités en externes.

Tableau N° 06 : Analyse SWOT de la SPA Cevital.

Force	Faiblesse
<ul style="list-style-type: none"> - produits de qualités ; - effectifs jeunes ; - la veille technologique ; - diversification des produits ; - organisation très flexible ; - recherche et développement ; - notoriété ; - innovation ; - proximités des marchés demandeurs ; - marque mondialement reconnue. 	<ul style="list-style-type: none"> - absence d'un système d'information intégré ; - absence de la logistique vers les pays à forte demande ; - forte concentration sur le marché extérieur ; - faible maitrise de la gestion rationnelle de la ressource
Opportunité	Menace
<ul style="list-style-type: none"> - fort accroissement de la demande, - arrivés de nouveaux marchés importateurs ; - volonté politique pour le développement des exportations. 	<ul style="list-style-type: none"> - arrivés de nouveaux concurrents ; - exigence plus en plus élevés en qualité ; - pollution (emballage) ; - le manque de contrôle sur les prix des matières premiers.

Source : Établi par nos propres soins.

Cevital agro-industrie offre des produits de qualités supérieures à des prix compétitifs, grâce à son savoir-faire, ses unités de production ultra modernes, son contrôle strict de qualité et son réseau de distribution. Elle couvre ses besoins nationaux et a permis de faire passer l'Algérie du stade d'importateur à celui d'exportateur par les huiles et le sucre.

5. L'organisation générale des composantes et les missions des directions.

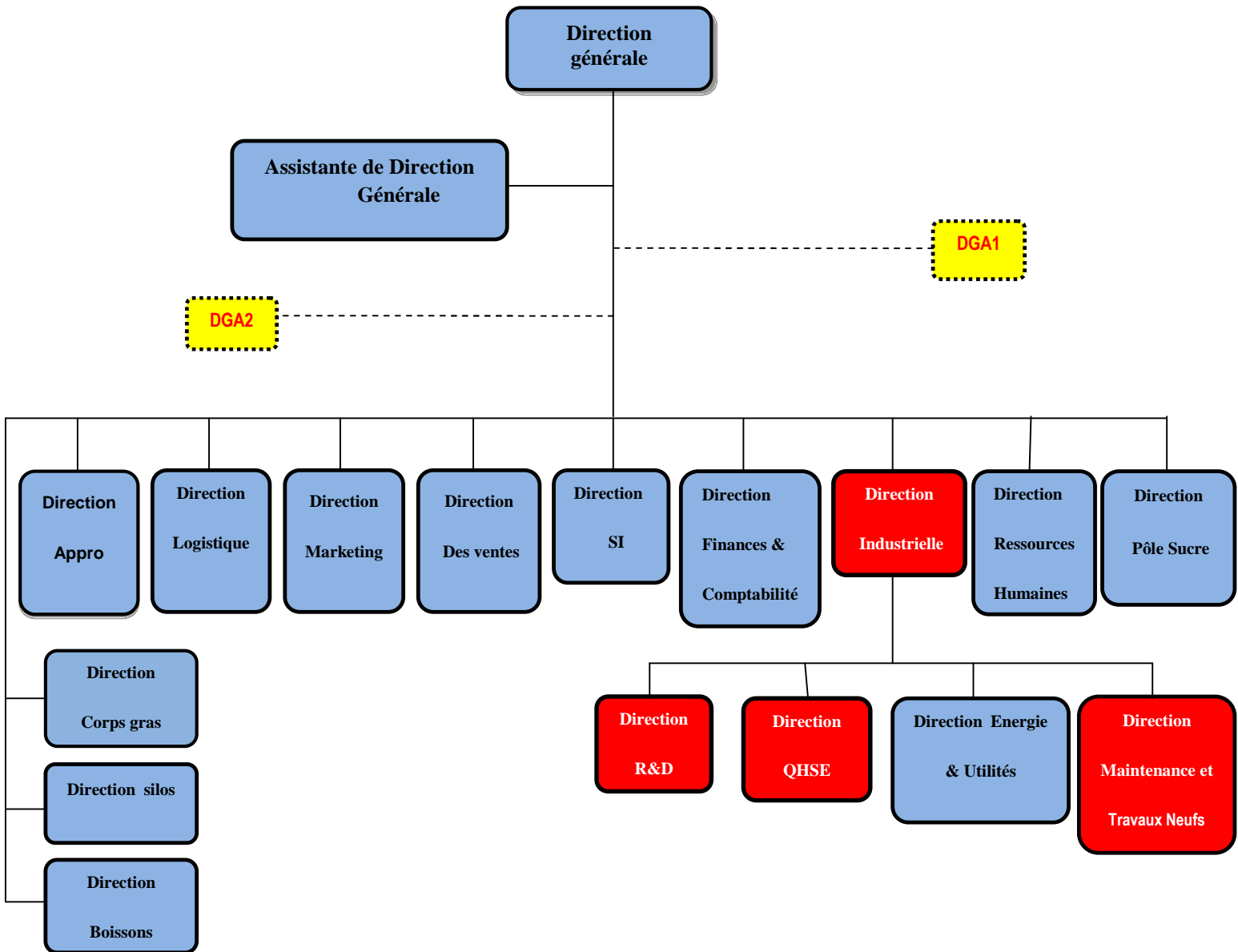
Le complexe Cevital fonctionne selon une structure hiérarchique et fonctionnelle tout en bénéficiant des avantages de cette combinaison qui met en avant les principes de commandement, la verticalité de la circulation de toute information et données et offre plus de spécialisation et de fluidité.

L'organisation mise en place consiste en la mobilisation des ressources humaines, matérielles et financières pour atteindre les objectifs demandés par le groupe.

5.1. Structure de l'encadrement.

L'organigramme de l'entreprise se présente comme suit :

Schéma N°10 : Organigramme générale de CEVITAL agro-industrie.



Source : document interne de la SPA Cevital.

5.1.1. Missions et services des composants de la Direction générale.

La DG s'occupe de l'établissement des plans stratégiques et des décisions sur la politique du marketing à adopter en collaboration avec la direction du siège d'Alger. Elle a également pour mission la coordination, l'orientation et la motivation des autres directions. La direction générale est présidée par un président directeur général (PDG) qui est l'actionnaire majoritaire. Le schéma organisationnel de la direction générale repose sur de différentes directions qui se présentent comme suit :

A. La direction projet :

Elle collabore avec la direction générale, elle a pour mission la réalisation et le suivi des projets, elle se charge de la réalisation de tous les travaux de construction ou d'extension, et de l'installation des équipements techniques et mécaniques.

B. La direction Système d'informations:

- Elle assure la mise en place des moyens des technologies de l'information nécessaires pour supporter et améliorer l'activité, la stratégie et la performance de l'entreprise ;
- Elle doit ainsi veiller à la cohérence des moyens informatiques et de communication mises à la disposition des utilisateurs, à leur mise à niveau, à leur maîtrise technique et à leur disponibilité et opérationnalité permanente et en toute sécurité ;
- Elle définit, également, dans le cadre des plans pluriannuels les évolutions nécessaires en fonction des objectifs de l'entreprise et des nouvelles technologies.

C. La direction Supply Chain :

- Assurer l'intégrité et l'optimisation des flux entre fournisseurs, entreprises et clients, en passant par les activités de réapprovisionnement, de gestion des stocks, de production et de distribution ;
- Synchronise et optimise les différents maillons de la chaîne logistique de l'entreprise dans le souci permanent d'améliorer les services rendus aux clients.

D. La direction Approvisionnements :

Dans le cadre de la stratégie globale d'approvisionnement et des budgets alloués (investissement et fonctionnement). Elle met en place les mécanismes permettant de satisfaire les besoins matière et services dans les meilleurs délais, avec la meilleure qualité et au moindre coût afin de permettre la réalisation des objectifs de production et de vente.

E. La direction Logistique :

Expédie les produits finis (sucre, huile, margarine, Eau minérale), qui consiste à charger les camions à livrer aux clients sur site et des dépôts Logistique. Assure et gère le transport de tous les produits finis, que ce soit en moyens propres (camions de CEVITAL), affrétés ou moyens de transport des clients. Le service transport assure aussi l'alimentation des différentes unités de production en quelques matières premières Intrants et packaging et le transport pour certaines filiales du groupe (MFG, SAMHA, Direction Projets, NUMIDIS).Gère les stocks de produits finis dans les différents dépôts locaux (Bejaia et environs) et Régionaux (Alger, Oran, Sétif).Assure la gestion des

moyens matériels et humains pour garantir une distribution efficace des produits du complexe.

F. La direction Marketing :

La Direction marketing occupe une position clef au sein de l'entreprise elle élabore les plans marketing (analyse du marché, détermination des cibles, plan d'action, choix des axes publicitaires...) et conçoit des opérations destinées à développer la vente des biens ou services de l'entreprise.

La direction marketing a pour mission de détecter les nouvelles opportunités de marchés et de produits. Elle étudie la concurrence (benchmarking) et s'appuie sur des études, qu'elle a au préalable commandées et coordonnées, pour recueillir des informations sur son marché, analyser et anticiper les besoins et attentes des clients. Les équipes marketing produisent des recommandations d'innovation, d'animation promotionnelle sur les marques et métiers du groupe. Le marketing Cevital pilote les marques et les gammes de produits.

G. La direction des Ventes & Commerciale :

Elle a en charge la promotion et la commercialisation de tous des produits CEVITAL, elle assure le développement des Fichiers clients de l'entreprise pour élargir les parties démarchés, au moyen d'actions de détection ou de promotion des projets en offrant le meilleur service par rapport à la concurrence. Elle est en relation directe avec la clientèle, elle possède, des qualités relationnelles pour susciter l'intérêt de les attirer et les fidéliser.

Elle veille sur la réalisation des objectifs de vente du complexe en participant à la politique de distribution sur le territoire national et à l'étranger et assurer la bonne relation clientèle et sa satisfaction.

H. La direction des Ressources Humaines :

Définit et propose à la direction générale les principes de Gestion ressources humaines en support avec les objectifs du business et en ligne avec la politique RH groupe.

I. La direction des commodités :

- Coordonne les imports d'huiles brutes et de sucre roux pour assurer les approvisionnements des raffineries en assurant un niveau adéquat des stocks ;
- Coordonne l'Export de sucre ;
- Et en particulier en charge de la bonne exécution des contrats d'achats et de vente, chaine allant de l'arrivée des navires au paiement des fournisseurs.

J. La direction Industrielle :

Son rôle est d'élaborer la stratégie en matière de production industrielle en cohérence avec la stratégie globale, en rapport avec la direction commerciale de l'entreprise ces missions consistent à :

- Suivre les évolutions du marché : ventes, innovations technologiques, tendances de consommation ;
- Étudier le positionnement et les performances des produits de l'entreprise sur son marché ;
- Piloter la politique d'achats et de sous-traitance industrielle de l'entreprise en collaboration avec la direction des achats ;
- Faire réaliser des études par un bureau d'études ou le service méthodes sur de nouveaux produits à réaliser.

➤ **La direction QHSE (qualité, hygiène, sécurité et environnement) :**
Mettre en place, maintient et améliore les différents systèmes de management et référentiels pour se conformer aux standards internationaux. Veille au respect des exigences réglementaires produits, environnement et sécurité. Garantit la sécurité de notre personnel et la pérennité de nos installations Contrôle, assure la qualité de tous les produits de CEVITAL et réponse aux exigences clients.

➤ **la direction Energie et Utilités:**
C'est la production et la distribution pour les différentes unités, avec en prime une qualité propre à chaque Processus : D'environ 450 m³/h d'eau (brute, osmose, adoucie et ultra pure) ; de la vapeur Ultra haute pression 300T/H et basse pression 500T/H. De l'Electricité Haute Tension, Moyenne Tension et Basse Tension, avec une capacité de 50MW.

➤ **La direction Maintenance et travaux neufs:**
Met en place et intègre de nouveaux équipements industriels et procédés planifie et assure la Maintenance pour l'ensemble des installations. Gère et déploie avec le Directeur Industriel et les Directeurs de Pôles les projets d'investissement relatifs aux lignes de production, bâtiments et énergie/utilité (depuis la définition du processus jusqu'à la mise en route de la ligne ou de l'atelier), Rédige les cahiers des charges en interne. Négocie avec les fournisseurs et les intervenants extérieurs.

➤ **La direction des Silos:**

- Elle décharge les matières premières vrac arrivées par navire ou camions vers les points de stockage ;
- Elle stocke dans les conditions optimales les matières premières;

- Elle Expédie et transfère vers les différents utilisateurs de ces produits dont l'alimentation de raffinerie de sucre et les futures unités de trituration ;
- Elle entretient et maintient en état de services les installations des unités silos.

➤ **La direction des Boissons :**

Le Pôle Boissons et plastiques comprend trois unités industrielles situées en dehors du site de Bejaia :

- ✓ Unité LALLA KHEDIDJA domiciliée à Agoni-gueghrane (Wilaya de TIZI OUZOU) a pour vocation principale la production d'eau minérale et de boissons carbonatées à partir de la célèbre source de LLK ;
- ✓ Unité plastique, installée dans la même localité, assure la production des besoins en emballages pour les produits de Margarine et les Huiles et à terme des palettes, des étiquettes etc.
- ✓ Unité COJEK, implantée dans la zone industrielle d'El Kseur, Cojek est une SPA filiale de Cevital et qui a pour vocation la transformation de fruits et légumes frais en Jus, Nectars et Conserves. Le groupe ambitionne d'être Leader dans cette activité après la mise en œuvre d'un important plan de développement.

➤ **La direction Corps Gras :**

Leurs mission principale est de raffiner et de conditionner différentes huiles végétales ainsi que la production de différents types de margarines et beurre. Tous leurs produits sont destinés à la consommation d'où notre préoccupation est de satisfaire le marché local et celui de l'export qualitativement et quantitativement.

➤ **La direction Pôle Sucre :**

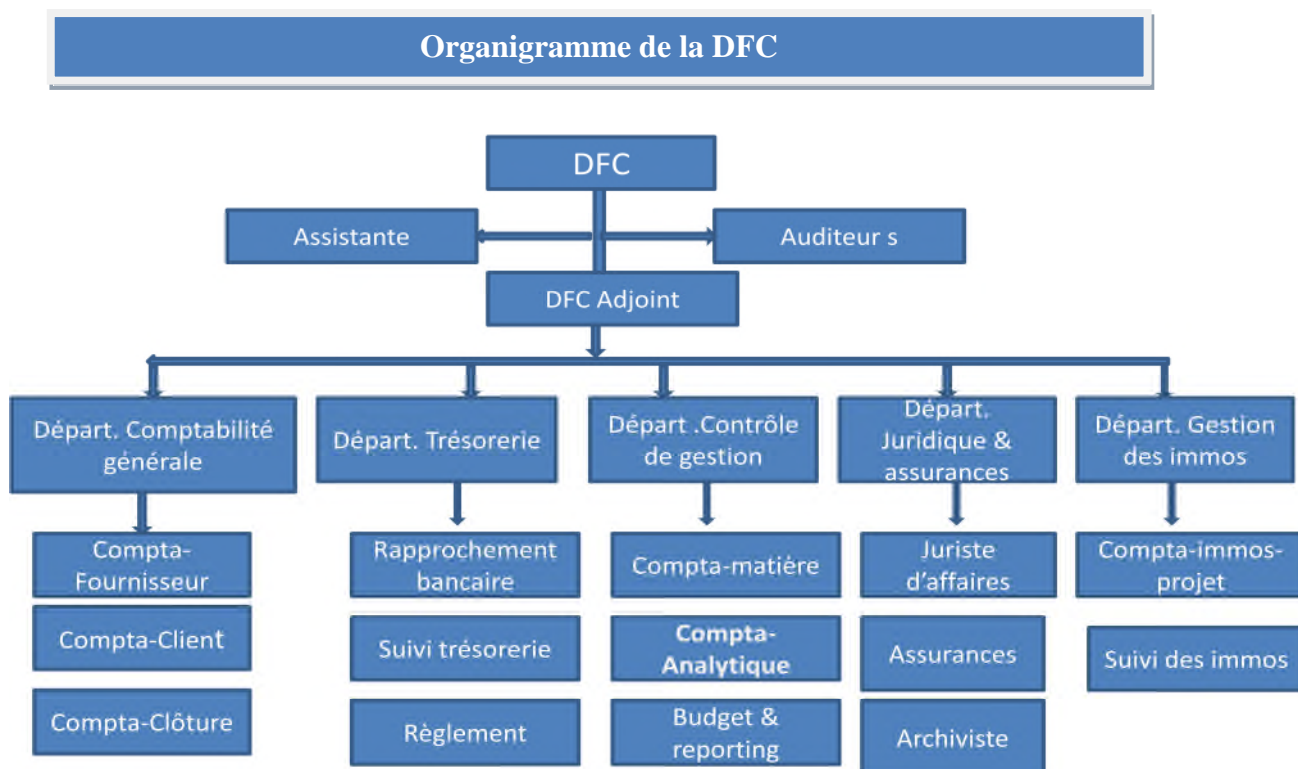
Le pôle sucre est constitué de 04 unités de production : une raffinerie de sucre solide 2000T/J, une raffinerie de sucre solide 3000T/J, une unité de sucre liquide 600T/J, et une unité de conditionnement de sucre 2000 T/J qui sera mise en service en mars 2010. Sa vocation est de produire du sucre solide et liquide dans le respect des normes de qualité, de la préservation du milieu naturel et de la sécurité des personnes. Nos produits sont destinés aux industriels et aux particuliers et ce pour le marché local et à l'export.

5.2. Organisation de la direction finance et comptabilité et du département contrôle de gestion.

La direction finances et comptabilité a pour mission la gestion comptable et financière de la société. Elle permet l'enregistrement chronologique des informations

utiles à la comptabilité générale, analytique et budgétaire. Elle reflète notamment la situation de l'entreprise à un moment donné. Pratiquer le contrôle de gestion et faire le Reporting périodiques.

Schéma N°11: organigramme de la DFC.



Source : document interne de la SPA Cevital.

5.2.1. Département comptabilité Financière :

Se charge de toutes les opérations relatives aux relations avec les partenaires, aussi bien nationaux qu'étrangers. Il a pour objectif le traitement de toutes les factures d'achat (acquisition de matières premières, de fournitures, de marchandises) et la prestation de services (maintenance, sous-traitance, transport de biens, publicité, dépenses en énergies). Il s'en charge de la comptabilité fournisseur, de la comptabilité client, de la comptabilité tiers et de la comptabilité de clôture. Cela implique la vérification de l'exactitude des factures reçues et la réalisation des règlements liés à celles-ci.

5.2.2. Direction audit :

L'objectif du contrôle consiste à s'assurer que les hypothèses suivantes sont vérifiées dans les processus des écritures comptable. Il s'en charge :

- De traquer les risques pour améliorer le résultat de l'entreprise ;
- D'analyser les politiques de la direction comptable; et financière ;
- De rédiger des rapports de synthèse sur la base de ces informations.

5.2.3. Assistante : elle a comme missions :

- D'assister et seconder son supérieur ;
- De coordonner des activités et son emploi du temps ;
- D'accueillir les visiteurs ;
- De suivre, gérer et encadrer le travail administratif de la direction ;
- De rédiger et de mettre en forme des documents ;
- D'organiser des réunions.

5.2.4. Département trésorerie :

- S'occupe du rapprochement bancaire, du suivi de la trésorerie et du règlement ;
- S'en charge des affaires juridiques, des assurances et des archives.

5.2.5. Département gestion des immobilisations : Il s'occupe :

- De la gestion des projets en cours (achat projet) ;
- Du rapprochement entre filiales pour les besoins de la consolidation ;
- Des investissements locaux ;
- Des amortissements des investissements.

5.2.6. Département juridique/assurance :

Vielle à ce que les règles juridiques soient respectées et appliquées par l'ensemble de l'organisation et plus particulièrement en ce qui concerne les assurances. Rien ne doit être laissé au hasard, ceci dans le but de mener à bien une parfaite gestion de l'entreprise, qu'elle soit interne ou bien externe. Cela nécessite le suivi des contrats d'assurance, leur renouvellement, la gestion des sinistres, l'estimation annuelle du coût de l'assurance par branche.

5.2.7. Département contrôle gestion :

Le service contrôle de gestion a été mis en place en juillet 2009 au sein de Cevital, après l'apparence de nouveaux concurrents sur le marché des corps gras. Le contrôle de gestion est considéré comme l'un des moyens efficace pris en compte par le service budgétaire dans sa démarche afin de bien maîtriser, contrôler et évaluer les différentes situations au fil du temps. Outil indispensable de maîtrise des coûts, de coordination et d'animation des décisions, d'analyse et d'assistance.

A. La position fonctionnelle du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle administrative, comptable et financière. Cette organisation correspond à un

contrôle de gestion limité à un rôle de suivi à posteriori et donc d'avantage à un service de comptabilité analytique baptisé flatteusement contrôle de gestion.

B. Mission du contrôle de gestion :

Le contrôleur de gestion au sein de la SPA CEVITAL a pour mission :

✚ La gestion industrielle :

- Faire un suivi ou un contrôle de production pour pouvoir l'optimiser ;
- Calculer, contrôler et suivre les coûts variables (métiers) ;
- Calculer la marge sur les coûts des matières de la période ;
- Calculer et contrôler les coûts contrôlables : main d'œuvre et maintenance industrielle ;
- Etablir l'estimation annuelle de la production ainsi les charges de centre ;
- Mesurer la performance du processus par le calcul des effets entre le réel et l'objectif, toujours en terme coûts matières ;
- Expliquer les effets et apporter des solutions possibles et pertinentes.

✚ La gestion des investissements :

- établir des budgets d'investissement par structures ;
- étudier la faisabilité de l'investissement demandé ;
- suivi et régularisation de l'investissement.

✚ La gestion marketing et commercial :

- Calculer et contrôler les coûts de la logistique des approvisionnements, matières premiers et produits finis ;
- Etablir un budget des ventes ;
- Calculer les écarts sur, ventes sur couts ;
- Expliquer les écarts et porter des solutions.

✚ Partie contrôle de gestion et reporting :

→ Calcul des coûts, analyse et suivi de la rentabilité des produits :

- ✓ Calcul des coûts prévisionnels avant le 5 du mois pour valorise les situations provisoires, selon la procédure de clôture, et communication des tendances d'évolution de coûts des produits pour la direction commerciale (à la demande).
- ✓ Calcul des coûts réels du mois : la comptabilisation des entrées en stocks des productions du mois N se fait au coût provisoire ensuite régularisé le mois N+1 avec le coût définitif.

- ✓ Etablissements des suivis mensuels de la structure des coûts & marges par produits.
- ✓ Etablissement de la balances des marges mensuelles par métier et produits (CA, Coût de revient et marges)
- ✓ Etablissements de bilans matières d'analyse les rendements des unités de production et des principales matières (production vs consommation, production réelle vs production normative).
- ✓ Etablissement de situation d'analyse des principales charges (moyens généraux) : cantine, télécom, location, marketing, frais de mission, sous traitante.

→ **Budget et Reporting :**

Cette fonction est dirigée directement par le Directeur des finances et comptabilité. Les tâches sont réalisées avec la contribution de l'ensemble des responsables de la DFC, qui conditionne de la collaboration de tous résultant ainsi l'effet de synergie :

1) **Budget :** Le DFC est destinataire de la note de cadrage pour conduire la procédure d'élaboration du budget de l'exercice. Il a comme responsabilité :

- ✓ Préparation des supports budgétaires, et transmission aux structures ;
- ✓ Reçoit les pré-budgets établis par les structures, et effectue analyse de la cohérence et communique les insuffisances ;
- ✓ Etablie la consolidation des pré-budgets pour réaliser le budget final, sa mensualisation et chiffrage financier et élabore la situation financière prévisionnelle (CDR, TFT, budget des investissement/amortissement. etc.) ;
- ✓ Présente à la DG le budget finalisé pour validation.

2) **Le reporting :**

Le reporting périodique (jour, mois et année) se base sur les règles suivantes :

- ✓ Respect des délais ;
- ✓ Les Commentaires doivent être simples, claires et précis ;
- ✓ Les causes des variations enregistrées doivent être entre 3 à 5 points maxi ;
- ✓ L'analyse vise toujours le mois et cumul comparé à la même période de l'année précédente.

❖ **Le contenu principal du reporting porte sur :**

- ✓ Résumé des principaux agrégats tel que (CA, VA, EBE, RO et résultat avant impôts, L'analyse des faits marquants du mois, Stocks, créances et dettes, Situation de trésorerie et BFR).

- ✓ Compte De Résultat global et par métier comparé à N-1 même période et comparé au budget.
- ✓ Ventes en volume et CA avec analyse d'effet Volume, prix et CA.
- ✓ Consommation des matières premières et analyse évolution des prix
- ✓ Analyse de la production et taux d'activité.
- ✓ Salaire : Explication des variations les plus significatives et faire le point sur les nouveautés du mois.
- ✓ Situation financière : Compte financiers, dettes, créances.
- ✓ Situation des coûts et marges des produits et explication des évolutions.
- ✓ Analyse de la rentabilité de certains investissements et de sous traitantes.
- ✓ Tableau de bord suivi budgétaire à destination de la DFC groupe.
- ✓ Tableau de bord journalier à destination du PDG et des managers de CEVITAL.
- ✓ Veille juridique et réglementaire, résumé du JO concernant les articles relatifs à l'activité de CEVITAL.

❖ **Système d'information et bases de travail utilisé par le contrôle de gestion.**

→ **Logiciels :**

- **SAGE GCF** : Gestion comptable et financière : **Mode d'utilisation** : Consultation, exportation et Saisie & modification.
- **SAGE GESCOM** : Consultation et exportation.
- **COSWIN** : Consultation et exportation .

→ **Bases Excel créés individuellement:**

- Balances des stocks par famille et par articles (Quantité - CUMP - Valeur).
- Calcul des coûts (mensuelle, par activité et par produit)
- Etablissement des comptes de résultat mensuel par activité/ suivi budgétaire.
- Divers tableaux (TB journalier, TB mensuel, Situations ...etc.)

→ **Applications développées en interne (DFC-DSI):**

- **CEV_ Coût** :
 - Etablissement et validation de la nomenclature des produits avec les structures de production ;
 - Exportation des fiches coûts saisies et validées par les structures de production ;
 - Exécutions des requêtes d'analyses : rapprochement Consommation réelles vs normes, consommation par centres de coût, rapprochement consommation fiches coûts vs SAGE GESCOM.

➤ **La mise en œuvre du contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion est indispensable au sein de la SPA CEVITAL, il occupe une place très importante, il présente un outil :

- D'aide à la décision ;
- De coordination des différents services de CEVITAL ;
- De la prise de décision et de mesurer les réalisations des objectifs de CEVITAL ;
- De pilotage de la performance de CEVITAL (c'est l'un des systèmes de pilotage de la performance).

La mise en œuvre du contrôle de gestion dans l'entreprise CEVITAL se résume :

- A la comptabilité analytique ;
- A la gestion budgétaire ;
- Aux tableaux de bord.

Le groupe Cevital a acquis sa place et sa renommée d'aujourd'hui en se forgeant à travers des escales importantes et en s'impliquant fièrement dans le développement et la richesse du pays par la création de l'emploi et le développement du savoir-faire algérien. Cevital a occupé une place concurrentielle sur le marché national grâce à sa structure organisationnelle et l'homogénéité dans toutes ses directions et départements qui suivent une stratégie de développement et de diversification de ses produits qui connaissent un succès irréprochable.

Section 02 : L'élaboration d'un tableau de bord financier au sein de l'entreprise CEVITAL

Le tableau de bord financier est un outil à mettre en place pour toutes les entreprises qui souhaitent avoir une vision claire de leur activité et de leur rentabilité sans avoir à attendre la clôture des comptes. Pour l'entreprise Cevital ce qui est marquant est avant tous, être bien renseigné sur son évolution, pour ce faire, une définition d'une stratégie d'élaboration de tableau de bord financier spécifique aux besoins de l'entreprise s'implique.

Dans cette section nous allons élaborer un tableau de bord financier à partir des indicateurs utilisés par Cevital sur la base des rapports d'activités existants au niveau de cette l'entreprise.

1. Le contexte d'un tableau de bord.

La comptabilité ainsi que le contrôle budgétaire produisent une information détaillée et exhaustive de la situation financière de l'entreprise. Mais le chef d'entreprise a avant tout besoin de données synthétiques et triées. Pour ce faire un tableau de bord financier lui permettra d'obtenir une vue globale et dynamique des principaux ratios financiers, et d'offrir un environnement clair et ludique pour interpréter et maîtriser aisément l'équilibre financier.

Un TB financier qui centralise des informations financières permet de juger l'évolution de la structure, de la rentabilité, des équilibres financiers de l'entreprise sur une courte mais aussi plus longue période (l'année par exemple).

Le tableau de bord financier relève de la gestion financière, il regroupe donc des indicateurs à caractère financier et les ratios de gestion permettant de reconnaître et de valoriser les performances de l'entreprise.

Ce tableau répond en effet à de nombreux besoins parmi eux ont cités :

- Piloter la performance de l'entreprise ou de centre de profit ;
- Gérer la trésorerie de l'entreprise ;
- Mesurer la santé financière d'un concurrent ;
- Evaluation de la solidarité financière d'un fournisseur ou d'un partenaire ;
- Estimation de la solvabilité d'un client important.

Donc le tableau de bord permet de traduire la stratégie de l'entrepris en indicateurs de performance conviviaux, mesurables et pertinents. Il permet aussi de mieux comprendre les concepts financiers, de construire son propre tableau de bord financier et ainsi maîtriser les aspects financiers de son activité.

1.1.Ces objectifs:

Le tableau de bord financier a pour objectif d'améliorer le suivi de la situation financière des entreprises et aussi:

- Connaître les mécanismes financiers fondamentaux ;
- Calculer et interpréter les principaux ratios ;

- Utiliser une démarche d'analyse permettant d'assurer l'équilibre financier de l'entreprise ou de son centre de profit ;
- Évaluer la rentabilité économique et financière d'une entreprise ;
- Juger des risques de défaillance d'une entreprise avec la fonction score ;
- Stabilisation de l'information : les informations présentées ne sont pas en décalage temporel les unes par rapport aux autres.

1.2.L'information :

Le TB financier constitue la mise en forme synthétique et pédagogique des informations utiles à un responsable pour piloter le centre d'activité qui lui a été confié. En réalité, l'information constitue la matière première du TB.

Celle-ci doit être utile, c'est-à-dire en concordance avec les besoins de ceux à qui est destiné ce tableau de bord. Nous distinguons alors l'information qui est immédiatement opérationnelle et l'information potentielle. Cette dernière doit être collectée et stockée dans les bases de données informatisées et qui sera utilisée par la suite en fonction des circonstances.

L'origine de l'information peut être interne et fournie par l'entreprise (comptabilité générale, comptabilité analytique, commercial...), ou externe qui à son tour fournie par les études de marché par exemple.

1.3.Choix de la périodicité :

Il n'existe aucune règle stricte quant à la détermination et au choix de la périodicité du tableau de bord. La périodicité doit correspondre aux besoins du responsable de l'entreprise destinataire du tableau de bord. En effet, on peut avoir, au sein d'une même entreprise, plusieurs fréquences de mise à jour qui diffèrent d'un responsable à un autre et d'un niveau à un autre. Cependant, plusieurs auteurs privilégient la mise à jour mensuelle.

1.4.Les étapes de la construction du tableau de bord financier :

Notre but est de présenter un TB financier au niveau de Cevital, en se basant sur les étapes d'élaboration décrites dans la théorie, rappelons-les :

- La fixation des objectifs;
- La détermination des points-clés ;
- La collecte d'information ;
- La recherche des indicateurs pertinents ;
- L'élaboration d'un TB financier.

Comme nous l'avons vu dans la théorie, il est évident de modifier la présentation d'un tableau de bord lorsque le responsable change et pour l'adapter aux besoins de son utilisateur et à ses préférences.

- **Référentiel :** Au niveau de l'entreprise, le tableau de bord est comparé à la période précédente et au budget. Puis, s'il est réactualisé en cours d'année, il sera comparé

aux nouvelles prévisions. Le budget est construit annuellement, en général en septembre ou octobre. Il donne une ligne directrice sur l'année à venir.

- **Présentation :** Le tableau de bord financier va être présenté avec des tableaux, des graphiques et interpréter dans un reporting. Le tableau de bord qui s'adresse à des non-financiers, mieux vaut éviter les tableaux avec trop de chiffres et privilégier les informations plus visuelles (graphiques, courbes...).
- **Mise à jour :** Certains tableaux de bord peuvent être mis à jour quotidiennement (même si la démarche est fastidieuse), quotidiennement, mensuellement ou même trimestriellement. La mise à jour peut être manuelle ou automatique.
- **Outils :** Les logiciels utilisés sont Bases Excel et SAGE GCF à partir des informations de la comptabilité analytique et de la comptabilité générale.

Le tableau de bord financier est vivant : il ne faut pas se contenter de l'établir, il faut ensuite le faire vivre et le mettre à jour régulièrement.

1.5. Les indicateurs à faire figurer dans le tableau de bord financier.

Il existe de nombreux indicateurs qui peuvent figurer dans un tableau de bord financier. Le choix de ces indicateurs dépend de la société, de sa taille, de son secteur et de ce que les managers ont besoin de suivre en priorité. Les tableaux de bord sont constitués d'indicateurs qui sont des informations précises, utiles et pertinentes pour le gestionnaire, exprimées sous des formes et des unités diverses.

Les indicateurs qui sont utilisés au niveau de l'entreprise agro-industrie Cevital sont choisis en fonction des leviers d'action qui seront utilisés pour prendre l'éventuelle mesure corrective, en fonction donc des décisions à prendre dans le futur.

Voici une liste non exhaustive des indicateurs qui peuvent y figurer :

1.5.1. Les indicateurs de la performance économique:

- **Excédent brut d'exploitation :** L'excédent brut d'exploitation – EBE – est un indicateur financier figurant dans le tableau des soldes intermédiaires de gestion. Il représente le « cash-flow » tiré de l'exploitation d'une entreprise, avant de prendre en compte les impacts de son mode de financement.
- **Résultat net comptable :** le résultat net est le dernier indicateur figurant dans les documents comptables d'une entreprise. Il s'agit d'un important indicateur qui donne des informations sur la performance globale d'une entreprise mais qui n'est pas essentiel dans le cadre d'une analyse financière tant sa portée est générale.

1.5.2. Les indicateurs du cycle d'exploitation :

- **Le fond de roulement (FR) :**
C'est la part des capitaux permanent que la société consacre au financement de son activité d'exploitation autrement dit son actif circulant.
- **Le besoins en fond de roulement (BFR) :**
Ce paramètre mesure la différence entre les emplois cycliques et les ressources cycliques. Il est généralement financé par le fond de roulement. C'est le décalage temporel entre les décaissements et les encaissements.

➤ **Les créances clients :**

Cet indicateur représente les créances de l'entreprise vis-à-vis de ses clients, ces créances représentent des fonds appartenant à la société mais qui ne sont pas à sa disposition, et pour des besoins de trésorerie, l'entreprise a intérêt de recouvrer ces créances à terme.

➤ **Durée moyenne du crédit- fournisseur :**

Cet indicateur exprime le nombre de jours de crédit que l'entreprise obtient de ses fournisseurs.

➤ **La trésorerie :**

La trésorerie nette est l'ensemble des revenus mobilisables à court terme. Elle est un indicateur de santé financière de l'entreprise puisqu'elle permet de vérifier l'équilibre (ou l'absence d'équilibre) de sa structure financière.

La formule de calcul de trésorerie nette la plus utilisée en pratique (c'est l'approche par le haut du bilan du comptable).

1.5.3. Financement de l'activité :

➤ **Ratios des dépenses de personnel :**

Le poids relatif des dépenses de Personnel dans les ressources encaissables, ainsi que son évolution, est significatif. Plus le ratio augmente, moins l'établissement dispose de marge de manœuvre.

➤ **Autofinancement de l'investissement :**

Autofinancement des investissements = CAF / acquisitions d'immobilisations.

➤ **Force de vente :**

Ce ratio, nous permet d'évaluer l'évolution des ventes de l'entreprise et l'efficacité des actions commerciales et doit être supérieur à 1.

Force de vente = quantités vendues / quantités vendues de l'année précédente.

➤ **Ratio de productivité :**

L'intérêt premier de ce ratio est qu'il permet de se situer par rapport à la concurrence.

1.5.4. La performance financière :

Ces indicateurs doivent refléter la capacité de l'entreprise à conduire ses actions avec efficacité et efficience.

Nous mesurons la performance financière à l'aide des indicateurs (ROI) et (ROE) et (EVA) :

- **Le ROI (return on investment) :** Ce ratio mesure la rentabilité économique du capital utilisé par l'entreprise. C'est le rapport entre le résultat d'exploitation et les capitaux investis.

- **Le ROE (return on equity) :** (rendement des capitaux propres), ce ratio mesure la rentabilité financière des capitaux apportés par les propriétaires de l'entreprise c'est le rapport entre le résultat de l'exercice et les capitaux propres.
- **L'EVA (economic value added) :** Ce ratio permet de mesurer la création de valeur pour l'actionnaire. est égale à la différence entre le résultat économique après impôt et le coût des capitaux investis par les investisseurs financiers :
$$EVA = Ka^* \cdot VC - CMP \cdot VC = (Ka - CMP) \cdot VC.$$

2. Elaboration d'un tableau de bord financier de l'entreprise Cevital.

L'étude de TB financier s'appuie sur le traitement et l'interprétation d'informations comptables ou d'autres informations de gestion.

Pour mesurer sa performance financière la SPA CEVITAL utilise un tableau de bord financier constitué de plusieurs indicateurs, qui permet d'analyser sa situation financière afin de prendre des décisions pertinentes.

Avant de procéder au tableau de bord financier, et pour mieux comprendre les données figurants dans ce dernier, nous allons présenter les différents tableaux qui contiennent les indicateurs d'un TB financier puis nous allons l'établir.

2.1. Les bilans des grandes masses :

La lecture en termes financiers d'un bilan permet d'aboutir à des analyses et des calculs de ratios financiers. Les bilans des grandes masses sont établis à partir des bilans comptables des exercices de (2015 et 2016).¹⁶⁴

Ils comprennent quatre masses à l'actif à savoir : valeurs immobilisées, valeurs d'exploitation, valeurs réalisables et valeurs disponibles ; et quatre masses au passif à savoir, les capitaux propres, les dettes à long et à moyen terme, dettes à court terme.

Pour la période considérée dans notre étude, les bilans des grandes masses se présentent comme suit : L'unité est en millions DZD.

¹⁶⁴Annexe n° 01 + 02.

Tableau N° 07 : Bilan de grande masse de l'Actif de l'entreprise Cevital:

Désignation		Actif			
		Valeurs		Pourcentage %	
		2016	2015	2016	2015
VI	VI	165344	169207	46.3%	48.64%
AC	VE	38802	33481	10.9%	09.62%
	VR	144291	129809	40.4%	37.32%
	VD	8697	15375	02.40%	04.42%
TOTAL		357134	347872	100%	100%

Source : établi par nos soins selon les bilans de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

Interprétation :

Pour l'année 2015, les valeurs immobilisées (VI) occupent la plus grande partie de l'actif puis les valeurs réalisables (VR) qui à elles aussi occupent une grande partie de l'actif. Cela s'explique par les efforts de commercialisation que fait l'entreprise Cevital.

Le tableau montre aussi une progression remarquable des valeurs réalisables (VR), qui passe de 129809 Millions DZD en 2015 à 144291 Millions DZD en 2016. Cela est dû à une accumulation des dettes à court terme (DCT) accordés à ses clients.

Tableau N° 08 : Bilan de grande masse Passif de l'entreprise Cevital.

Désignation		Passif			
		Valeurs		Pourcentage %	
		2016	2015	2016	2015
Capitaux permanents	CP	240088	228612	67.23%	65.70%
	DLMT	11895	13868	03.33%	04%
Passif circulant	DCT	105151	105392	29.44%	30.30%
TOTAL		357134	347872	100%	100%

Source : établi par nos soins selon les bilans de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

Interprétation :

Quant au passif, il est dominé par les capitaux propres à hauteur de 65.70% en 2015 et 67.23% en 2016. Cela signifie que le financement de l'entreprise est essentiellement assuré par ses propres ressources. Elles complètent son financement par le recours aux DCT (30.30%) en 2015 et (29.44%) en 2016. En revanche, le recours aux DLMT est moins important (04%) en 2015 et (03.33%) en 2016.

2.1.1. Les ratios d'analyse des bilans :

Un ratio est un rapport entre deux éléments chiffrés de l'économie de l'entreprise. Il s'exprime en pourcentage ou en valeur relative. Les ratios sont utilisés en contrôle budgétaire, en particulier dans les tableaux de bord comme éléments de synthèse.

A. Les ratios de structure de l'actif :

Concernant le cas de Cevital, le tableau suivant nous permet de déterminer les ratios de la structure de l'actif pour la période considérée dans notre étude :

Tableau N°09: Les structures de l'actif.

Eléments	Formules	Année	
		2016	2015
RICF	$CF / \Sigma \text{ Actif}$	46.3%	48.64%
RICC	$\text{Capitaux circulant} / \Sigma \text{ Actif}$	53.70%	51.36

Source : établipar nos soins selon les bilans de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

❖ Interprétation :

- **Le Ratio de l'importance des capitaux fixes :** Ce ratio mesure le poids des capitaux fixes, donc principalement les investissements, dans l'ensemble des avoirs de l'entreprise. Le Ratio de l'importance des capitaux fixes représente une part moins importante, 0.46 en 2016 de l'actif du bilan qui est de 0,48 pour l'année 2015, et il a connue une baisse en 2016 de 0.04 ce qui veut dire qu'il garde toujours presque les mêmes parts de l'actif du bilan.

- **Le Ratio de l'importance des capitaux circulants :** Le but de ce ratio est de mesurer l'importance des actifs liés à l'exploitation et à la trésorerie dans l'ensemble des avoir et créances de l'entreprise. L'évolution de ce ratio est principale relation avec le niveau de l'activité, délais moyen de détention des stocks mais également aux délais moyens d'encaissement des créances clients et l'évolution des flux de trésorerie. Le ratio de l'importance des capitaux circulants représente une part plus importante 0.537 en 2016 et 0.513 en 2015 cela signifie que l'entreprise a donné une place plus importante pour les capitaux circulant que les capitaux fixe, et on remarque une hausse en 2016 de 0.04, cela est dû principalement a une augmentation des créances clients.

B. Les ratios de structure du passif :

Analyser la structure du passif revient à étudier l'équilibre des différentes sources de financement. Le tableau suivant indique les ratios de la structure du passif pour la période 2015 -2016.

Tableau N°10: Les structures de passif de l'entreprise Cevital.

Eléments	Formules	Année	
		2016	2015
RIF	$CP / \Sigma \text{ Passif}$	0.67	0.65
RDCT	$DCT / \Sigma \text{ Passif}$	0.29	0.30

Source : établi par nos soins selon les bilans de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

❖ **Interprétation :**

→ **Le ratio d'indépendance financière (RIF) :** caractérise l'importance de l'endettement à long terme. Le montant des fonds empruntés à long terme, ne doit pas excéder le montant des capitaux propres.

La notion d'indépendance financière concerne la capacité de l'entreprise à faire face à l'ensemble de ses engagements financiers. Le ratio d'indépendance financière mesure donc la solvabilité à long terme, par ailleurs il ne devrait pas, en principe être inférieur à 0,5 soit 50% du passif.

Les résultats de RIF trouvés dans le tableau ci-dessus est de 0,65 en 2015 et de 0,67 en 2016. Cela signifie que l'entreprise Cevital est en bonne situation par rapport à la norme précédemment présentée. C'est-à-dire l'entreprise est dans la zone d'expansion. Sur ce, elle peut solliciter sans crainte un nouvel endettement.

→ **Le ratio des dettes à court terme :** Ce ratio représente une part moins importante dans le passif du bilan. Il est égal à 0,30 en 2015 et 0,29 en 2016. Ainsi, les dettes à court terme sont bien consacrées pour financer le cycle d'exploitation.

C. Le ratio de solvabilité :

Le ratio de solvabilité mesure essentiellement la sécurité dont jouissent les créances à long, moyen et court terme constituant ainsi la marge de crédit de l'entreprise. L'entreprise reste solvable lorsque l'actif réel net permet de couvrir l'ensemble des dettes.

Dans le tableau suivant nous allons procéder à la détermination et l'analyse de ratio de solvabilité pour la période de notre étude. :

Tableau N°11: Ratio solvabilité.

Eléments	Formules	Années	
		2016	2015
RS	$\Sigma \text{ Actif} / \Sigma \text{ dettes}$	3.05	2.91

Source : établi par nos soins selon les bilans de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

❖ Interprétation :

Pour les tiers créanciers, il y a une bonne sécurité générale. En effet, comme l'indique le ratio de solvabilité, les avoirs de Cevital pendant la période d'étude 2.91 en 2015 et 3.05 en 2016 sont en mesure de rembourser toutes les dettes. Et pour l'année 2016 plus de trois fois si l'on envisageait une éventuelle liquidation.

D. Les ratios de rentabilité :

Ces ratios nous permettent d'examiner la performance de l'entreprise. Comme la rentabilité pose parfois de délicats problèmes de mesure ; nous allons nous limiter dans le cadre de ce travail aux ratios de la rentabilité économique, financière et commerciale.

Le tableau suivant nous permet d'avoir une idée sur les ratios de rentabilité pour la période concernée pour Cevital :

Tableau N°12 : Les ratios de rentabilité.

Eléments	Formules	Années	
		2016	2015
RRE	Résultat d'exploitation / CA	0.085	0.096
RRF	RN / CP	0.08	0.15
RRC	RN/ CA	0.11	0.20

Source : établi par nos soins selon les bilans de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

❖ Interprétation :

→ **Le ratio de rentabilité économique** : Ce ratio permet d'estimer la représentativité de résultat d'exploitation ou le résultat de l'exercice par rapport au chiffre d'affaire généré par l'entreprise ; l'objectif est d'avoir une idée sur la rentabilité de l'exploitation de l'entreprise.

D'après les résultats ci-dessus, nous constatons que la rentabilité économique est diminuée de 0,096 en 2015 à 0,085 en 2016, ceci veut dire que les deux exercices ont presque les mêmes résultats tous les deux bien qu'ils sont positifs.

→ **Le ratio de rentabilité financière** : La rentabilité financière, indique la rémunération des fonds propres apportés par les actionnaires de l'entreprise. Elle intéresse principalement les propriétaires. Le tableau N°12 prouve que la rentabilité financière de Cevital est suffisamment large.

En d'autres termes, les capitaux propres investis à Cevital ont rapporté 15000DA pour chaque 100000 DA investi en 2015, cette situation est très bonne pour Cevital. Par contre en 2016, 8000 DA pour chaque 100000 DA investi donc on remarque une diminution par rapport à 2015. Cette rentabilité financière reste à la disposition de l'entreprise pour son autofinancement.

→ **Le ratio de rentabilité commerciale** : La rentabilité commerciale ou la marge nette a trait quant à elle, à la politique des prix pratiquée par l'entreprise. Nous avons calculé cette rentabilité en considérant le résultat net.

Le chiffre trouvé traduit que dans chaque 100000DA du chiffre d'affaires, Cevital gagnait 20000DA en 2015 et 11000 DA en 2016.

E. Le fond de roulement :

Il existe deux méthodes pour calculer le fonds de roulement :

La méthode du haut du bilan (1) et la méthode du bas du bilan (2).

Le tableau suivant nous permet de déterminer ces fonds de roulement durant les deux années concernées (2015/2016) et selon les deux approches.

Le tableau N°13 permet de déterminer le fond de roulement net de Cevital :

Tableau N°13: Le fond de roulement. Unité : millions de DZD

Eléments	Formules	Années		Ecart
		2015	2016	
FR net(1)	KP- VI	86639	73273	13366
FR net(2)	AC- DCT	86639	73273	13366

Source : établi par nos soins selon les bilans de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

❖ Interprétation:

A travers le tableau N°13, nous constatons que, durant les deux années considérées dans notre étude, les fonds de roulement sont suffisants et positifs. Cela signifie que les capitaux stables sont suffisants pour financer les investissements de l'entreprise Cevital. C'est-à-dire que les ressources stables couvrent les besoins à long terme.

Donc, l'équilibre financier est respecté et l'entreprise Cevital dispose grâce au fond de roulement d'un excédent de ressources stables qui lui permettra de financer ses autres besoins de financement à court terme.

Remarquons également que le fond de roulement de l'année 2016 est plus important, que celui de 2015. Cela est dû à l'importance des valeurs réalisables de 2016. En général, Cevital garde une bonne position de sa structure financière.

F. Besoin en fond de roulement :

Le besoin de fond de roulement constitue un excédent de ressource stable qui va permettre de financer une partie des besoins à court terme de l'entreprise appelée autrement besoins en fond de roulement.

Le tableau N°14 montre l'évolution des BFR de Cevital pendant la période de notre étude.

Tableau N°14 : Le besoin en fond de roulement. Unité : millions de DZD

Eléments	Formules	Années		Ecart
		2016	2015	
BFR	(VE+ VR) – (DCT - DF)	79397	59870	19527

Source : établi par nos soins selon les bilans de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

❖ **Interprétation :**

En considérant le tableau N° 14, nous constatons que le BFR est positif en 2015 et 2016. Cela veut dire que les besoins de financement du cycle d'exploitation de Cevital sont supérieurs aux ressources de financement, ce qui est défavorable pour l'entreprise considérée. Le BFR est supérieur à 0 durant les deux exercices, les emplois d'exploitation sont supérieurs aux ressources de la même nature. Donc l'entreprise doit financer ses besoins à court terme soit par son fonds de roulement soit par des dettes financières à court terme (Concours bancaires).

G. La trésorerie nette :

La trésorerie d'une entreprise apparait comme étant le solde de la situation financière globale. Elle peut être calculée à partir du fond de roulement et du besoin en fond de roulements déterminés précédemment, sur cette base nous pouvons calculer la trésorerie comme suit :

Tableau N°15: L'évolution de la trésorerie. Unité : millions de DZD

Élément	Formules	Années		Evolution
		2016	2015	
TN	FR – BFR	7242	13403	-6161

Source : établi par nos soins selon les bilans de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

❖ **Interprétation :**

A travers le tableau N°15 la trésorerie est positive pour les deux exercices étudiés. Il faut noter qu'une trésorerie positive représente une satisfaction totale ou partielle du BFR. Donc les ressources d'une entreprise permettent de couvrir l'intégralité de ses besoins. La situation financière de l'entreprise semble saine étant donné qu'elle se trouve en mesure de financer des dépenses nouvelles sans avoir recours à un mode de financement externe.

Elle dispose donc de liquidités mobilisables à court terme mais cette situation doit être relativisée. En effet, elle peut être le résultat d'une politique de cession de l'appareil productif ou d'un déficit d'investissement pouvant causer des difficultés ultérieures. Ainsi pour s'assurer de cette autonomie et pour mieux compléter notre interprétation, nous allons calculer les ratios de liquidité.

H. Les ratios de liquidité :

L'analyse du risque de faillite s'apprécie sur des notions d'exigibilité et de liquidité, elle met en correspondance l'actif et le passif. Ils mesurent la solvabilité de l'entreprise et permettent de juger de la qualité de la gestion du fonds de roulement. En effet, un fonds de roulement insuffisant et l'impossibilité de réaliser rapidement ses actifs à court terme sont souvent les causes de la faillite de l'entreprise. Pour le cas de Cevital, le tableau N°16 nous permet de déterminer les ratios de liquidité :

Tableau N°16: Les ratios de liquidité.

Eléments	Formules	Années	
		2016	2015
RLG	AC / DCT	1.82	1.70
RLR	(VR + VD) / DCT	1.74	1.55
RLI	VD / DCT	0.08	0.15

Source : établi par nos soins selon les bilans de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

❖ Interprétation :

→ **Ratio de liquidité générale :** le ratio de liquidité générale mesure la capacité d'une entreprise à s'acquitter de ses dettes à court terme.

Le RLG est supérieure à 1 dans toute la période étudiée 1.82 en 2016 et 1.70 en 2015 donc l'actif circulant permet de financer au moins le passif circulant. L'entreprise Cevital peut alors être considérée comme solvable à court terme, elle est capable de payer toutes ses dettes à court terme.

→ **Ratio de liquidité réduite :** mesure la capacité de l'entreprise à honorer ses échéances sans réaliser ses stocks. Il permet de déterminer la proportion dans laquelle l'entreprise est capable de faire face assez rapidement ses exigences à court terme sans pour autant qu'il n'y ait pas de disparité trop importante sur les délais entre les crédits accorder aux clients et les crédits obtenus des fournisseurs. La liquidité réduite quant à elle est aussi supérieur à 1 donc Cevital présente une capacité de rembourser ses DCT à partir des VR et VD au moins 1.74 fois en 2016 et 1.55 fois en 2015 sans écouler les stocks.

→ **Ratio de liquidité immédiate :** est la capacité d'une entreprise à faire face à ses dettes à court terme en ne comptant que sur les valeurs disponibles. Ce ratio apprécie la solvabilité de l'entreprise en tenant compte de ce qui se trouve en banque et en caisse. Pour la SPA Cevital les RLI pour les deux exercices sont sensiblement inférieur à 0.30, donc la trésorerie est serrée ou tendue c'est-à-dire insolvable de ne pas payer ses dettes à court terme.

I. Les ratios financiers hybrides.

Certains ratios puisent leurs informations à la fois dans le bilan et dans le compte de résultat. Voici les principaux d'entre eux.

➤ Le ratio de délai crédit clients ou fournisseurs :

Les ratios des crédits clients ou fournisseurs consistent à déterminer le délai de paiement moyen observé des factures d'achats ou de ventes. Ils sont également exprimés en jours.

Voici comment calculer le délai de paiement clients :

→ **Délai de paiement des clients** = (créances clients * 360) / ventes en TTC. Ce ratio mesure la durée moyenne en jours du crédit consenti par l'entreprise Cevital à ses clients.

- Soit : $12546000 / 207384.87 = 61$ jours, cela nous laisse à dire que en 2016 le client réalise un délai crédit pour les créances exigibles de 61 jours.

Et le délai de paiement des fournisseurs :

→ **Délai de paiement des fournisseurs** = (dettes fournisseurs * 360) / achats en TTC. Ce ratio mesure la durée moyenne en jours du crédit obtenu par l'entreprise Cevital de la part de ses fournisseurs. Il a un impact direct sur le BFR de l'entreprise. Calculer le délai de règlement des fournisseurs permet donc de pouvoir gérer plus efficacement la trésorerie de l'entreprise.

- Soit : $13381200 / 155529.43 = 86$ jours, donc Cevital avait accordé 86 jours de la durée moyenne du crédit obtenu auprès de ses fournisseurs.

❖ Interprétation :

Pour Cevital le délai de règlement des fournisseurs est supérieur au ratio de crédit client, la situation est très bonne. Une augmentation du crédit clients peut indiquer que certains clients sont en difficultés et/ou engendrer des problèmes de trésorerie (et inversement en cas de diminution).

2.1.2. Tableau des résultats.

Pour mettre en place une politique efficace pour l'entreprise Cevital, nous devons analyser son activité. Le compte de résultat récapitule l'activité de l'entreprise sur une période donnée et permet de détailler le résultat de l'entreprise. Il est déterminé à partir des charges et des produits comptabilisés au cours de l'exercice.

Le calcul de ces soldes est utile pour l'analyse de la situation financière. Il permet de voir où le résultat de la SPA Cevital prend naissance, de constater comment, d'un exercice à l'autre, des progressions de différents postes.

L'entreprise Cevital utilise les calculs suivants pour réaliser ces différents budgets pour fixer son objectif qu'elle souhaite atteindre durant toute l'année, ce budget est comparé par rapport aux réalisations afin de dégager un taux de réalisation:

Chapitre III : Elaboration d'un tableau de bord de la SPA CEVITAL

- Ecart = Réalisations – Prévisions.
- Taux d'évolution = (réalisation de l'année en cours /réalisation de l'année précédente) x 100.
- Taux de réalisation = (réalisations / prévisions) * 100.

Tableau N°17 : tableau des résultats : Unité : Millions de DZD

Désignation	Année 2016				Réalisation 2015	Ecart (Réa 2016- Réa 2015)
	Prévision	Réalisation	Ecart	Taux de réal		
Production de l'exercice	181218	177594	-3624	98%	162908	14686
Consommation de l'exercice	120530	144637	24107	120%	125632	19005
Valeur ajoutée	31689	32956	1267	104%	37276	-4320
Excédent brut d'exploitation	25034	25785	751	103%	30128	-4343
Résultat d'exploitation	25966	21292	-4674	82%	22627	-1335
Résultat courant avant impôt	21234	22508	1274	106%	37606	-7343
Résultat de l'exercice	17346	19428	2082	112%	33224	-13796

Source : établi par nos soins selon les bilans de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

❖ **Interprétation :**

→ **Production de l'exercice** = production vendue + Production stockée ou déstockée + production immobilisée.

- Production de l'exercice = 174273+ 3202+ 119 = 177594 Millions de DZD.

Ils sont d'ordre de 177594 millions DZD en 2016, elle est en hausse de 14686 millions DZD par rapport à la période de l'exercice 2015.

→ **La valeur ajoutée (VA)** = Production de l'exercice – Consommation de l'exercice

Ainsi :

Consommation de l'exercice= achats consommés +services extérieurs+ autres services.

- Achats consommés= 6486+ 115685+ 7149+ 1122-255 = 130187.
- Services extérieurs = 5914+807+299+608+7+318+1478+571= 10002.
- Autres services= 4450.
- Consommation de l'exercice = 144637.

- La valeur ajoutée = $177594 - 144637 = 32956$ Millions de DZD.

Ils sont de l'ordre de 32956 Millions DZD en 2016, elle est en baisse de -4320 Millions DZD par rapport à la période de 2015 cela est dû à la hausse importante de la consommation de l'exercice de 2016 (19005).

→ **Excédent Brut d'exploitation** = Valeur Ajoutée – Charges de personnel – impôts, Taxes et versements assimilés

- Excédent brut d'exploitation = $32956 - 5670 - 1501 = 25785$ Millions DZD.

Ils sont de l'ordre de 25785 Millions DZD en 2016, elle est en baisse de -4343 Millions DZD par rapport à la période de 2015, cela est dû à la hausse des charges du personnel.

→ **Résultats Brut d'exploitation** = EBE+ Autres produits d'exploitation- Autres charges d'exploitation + reprises sur amortissements et provisions d'exploitation+transfert de charges d'exploitation-dotations aux amortissements et provisions.

- Résultats Brut d'exploitation = $25785 + 170 + 2957 - 1851 - 4683 - 25 - 1061 = 21292$ Millions DZD.

Ils sont de l'ordre de 21292 Millions DZD en 2016, elle est en baisse de 1335 Millions DZD par rapport à la période de 2015.

→ **Résultat courant avant impôt** = résultat d'exploitation + ou- résultat financier.

Ainsi :

- Résultat financier = produits financiers – charges financières.
- Résultat financier = $2671 - 1455 = 1216$ Millions DZD.
- Résultat courant avant impôt = $21292 + 1216 = 22508$ Millions DZD.

Ils sont de l'ordre de 22508 Millions DZD en 2016, elle est en baisse de 7343 Millions DZD par rapport à la période de 2015.

→ **Résultat net** = RCAI + résultat exceptionnel.

Ainsi :

- Résultat exceptionnel = produits exceptionnels – charges exceptionnelles.
- Résultat exceptionnel = $00 - (2852 + 227) = -3079$.
- Résultat net = $22508 - 3079 = 19428$ Millions DZD.

Ils sont de l'ordre de 19428 Millions DZD en 2016, elle est en baisse de 13796 Millions DZD par rapport à la période de 2015.

Il comprend trois niveaux d'analyse :

- L'activité d'exploitation ;
- L'activité financière ;
- L'activité exceptionnelle.

L'analyse du compte de résultat peut être complétée par le calcul de ratios financiers qui vont mettre en évidence l'évolution et la rentabilité de l'activité ainsi que la rentabilité des capitaux et de l'activité. Pour cela nous avons étudié certains ratios financiers à savoir :

A. Ratios d'activité:

- **Taux de variation du chiffre d'affaire HT (%)** = $CA(n) - CA(n-1) / CA(n-1) * 100$.

CA est un très bon indicateur de l'activité d'une entreprise. Il permet notamment d'appréhender la taille d'une société et de connaître sa part de marché dans son secteur (chiffre d'affaires de l'entreprise/chiffre d'affaires de l'ensemble des entreprises du secteur). La variation du chiffre d'affaires permet quant à elle de définir si l'entreprise est en situation de croissance ou de décroissance.

C'est un indicateur utilisé par les décideurs de l'entreprise à des fins multiples :

- Évaluer sa société ;
- Évaluer et ou suivre la performance des ventes (Cet indicateur, est le premier indicateur de performance des ventes d'une entreprise) ;
- Déterminer ses parts de marchés dans un secteur ;
- Pour pouvoir faire progresser son chiffre d'affaires, il faudra donc pouvoir faire varier ses trois composantes : Le volume (les quantités de produit ou service vendus), le nombre de produits ou d'offres, et enfin le prix.

Le chiffre d'affaire est considéré l'un des plus importants indicateurs de pilotage de la performance de Cevital.

Le tableau ci-dessous présente l'évolution du chiffre d'affaire des deux années 2015 et 2016.

Tableau N°18 : tableau de variation du CA :

Désignation	2016	2015	Evolution du 2015/2016
CA (Millions de DZD)	174273	161512	7.90 %

Source : établi par nos soins selon les CR de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

- Taux de variation du chiffre d'affaire HT (%) = $(174273 - 161512) / 161512$
- Taux de variation du chiffre d'affaire HT (%) = 7.90 %

Ce ratio permet de mesurer la variation du chiffre d'affaire correspond aux vente de l'entreprise Cevital, c'est un indicateur de tendance d'évolution de l'activité.

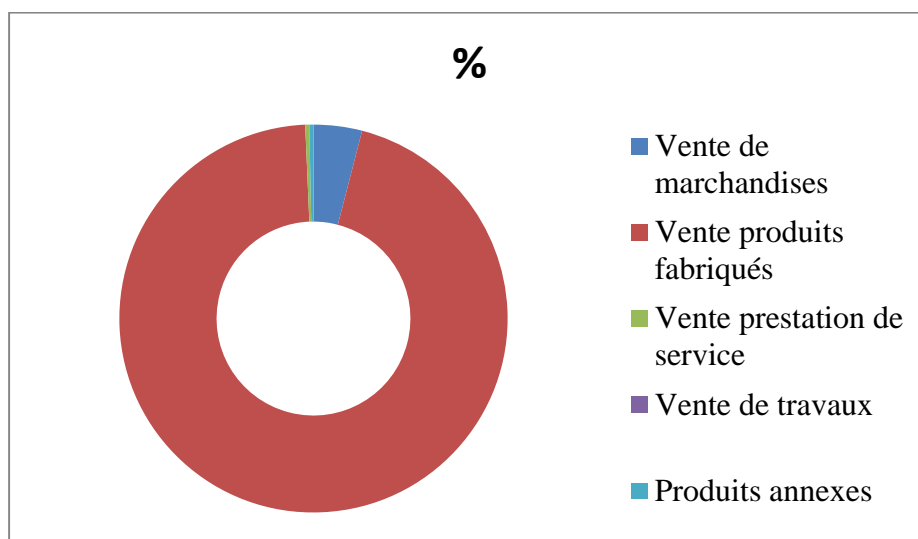
Dans ce cas l'entreprise a enregistré une hausse de 7.90% de chiffre d'affaire par rapport à l'année 2015.

→ **Tableau N°19:** Parts relatives du chiffre d'affaire de l'exercice 2016.

Type	Montant	%
Vente de marchandises	7037	04.04%
Vente produits fabriqués	166046	95.28%
Vente prestation de service	587	0.33%
Vente de travaux	00	00%
Produits annexes	603	0.35%
Total	174273	100%

Source : établi par nos soins selon le CR de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

→ **Schéma N°12 :** la représentation de la répartition du chiffre d'affaire de l'exercice 2016.



Source : établi par nos soins selon le CR de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

❖ **Commentaires :**

Le chiffre d'affaire de l'année de 2016 est de 174273 Millions DZD contre 161512 Millions DZD pour l'exercice de 2015, soit une hausse de 12761 (+07%). Cette hausse est due essentiellement à l'augmentation des ventes des produits vendus (huile, CGS, boissons...).

➤ **Indicateur d'évolution des charges d'exploitation :**

Cet indicateur permet de mesurer les différentes charges d'exploitation pour l'année 2016. Ce dernier est présenté dans le tableau qui suit :

Chapitre III : Elaboration d'un tableau de bord de la SPA CEVITAL

Tableau N°20: État comparatif entre les réalisations de 2016 et les réalisations de 2015 des charges d'exploitation:¹⁶⁵ Unité : millions de DZD

Désignation	Réalisations 2016	Réalisations 2015	Ecart	Evolution du 2015/2016
Achats consommés	130151	111244	18907	17%
Services extérieurs et autres consommations	14486	14388	98	0.68%
Charges de personnel	5670	5344	326	6.10%
Impôts, taxes et versements assimilés	1501	1803	-302	-16.75%
Autres charges opérationnelles	1851	874	977	111.79%
Dotations aux amortissements, Provisions et pertes de valeurs	5770	7899	-2129	-26.95%
Charges financières	1455	1972	-517	-26.22%
TOTAL	160884	143524	17360	12%

Source : établi par nos soins selon les CR de l'entreprise Cevital : 2015-2016.

❖ **Interprétation :**

- **Achats consommés :** L'écart constaté est de +18907 Millions de DZD, soit un taux de 117 %, il s'agit d'un écart positif qui est dû principalement à l'augmentation du coût de la matière première sur le marché.
- **Services extérieurs et autres consommations :** On constate un écart de 98 Millions de DZD, une augmentation de 100.68 %, qui s'explique par la réalisation des contrats de locations et de publicité.
- **Charges de personnel :** Une augmentation de 326 Millions de DZD avec un taux de 106.10% par rapport à l'exercice précédent qui s'explique par l'augmentation des salaires.
- **Impôts et taxes assimilés :** L'écart est négatif de 302 Millions de DZD avec un taux de 16.75% est dû aux règlementes des impôts exigible.

¹⁶⁵ Annexe N°3.

- **Dotations aux amortissements et aux provisions** : L'écart est négatif de 2129 Millions de DZD, ce résultat est dû à la concession des immobilisations pour les nouvelles filiales.¹⁶⁶
- **Charges financières** : Les charges financières diminuent de 517 Millions de DZD, par rapport à l'exercice de 2015 correspondant à un règlement total des intérêts sur les emprunts bancaires.

➤ **Taux de variation de la valeur ajoutée (%) = $VA(n) - VA(n-1) / VA(n-1) * 100$**

- Taux de variation de la VA = $(32956 - 37276) / 37276 = - 11.59 \%$

Taux de variation de la valeur ajoutée est un indicateur de croissances de l'activité liée aux moyennes matérielles et humaines. Cet indicateur a connu une baisse de 11.59%.

Le rapprochement de ratio CA et ratio VA permet de s'assurer que la richesse créée suit une évolution comparable à celle du CA.

Le ratio de productivité globale se calcule par la formule suivante :

– **Ratio de productivité globale = VA / CA .**

- Ratio de productivité globale = $32956 / 174273 = 18.91\%$

La richesse créée par l'entreprise Cevital est de 18.91%.

➤ **Taux de marge bénéficiaire = $Résultat\ de\ l'exercice / CA * 100$**

Ce paramètre mesure la part du résultat en chiffre d'affaire, il traduit la contribution de chaque vente au chiffre d'affaire.

- Taux de marge bénéficiaire (2015) = $(33224 / 161512) * 100 = 20.57\%$
- Taux de marge bénéficiaire (2016) = $(19428 / 174273) * 100 = 11.15\%$

L'entreprise dégage 2.057 et 1.115 pour 2015 et 2016 respectivement par rapport à chaque 10 DA du CA réalisé.

➤ **Volume des ventes :**

Pour l'évaluation de la performance de Cevital, nous tenons à étudier sa force des ventes, puisque cette dernière est considérée comme l'indicateur principal de la performance de Cevital. Cette entreprise vise, à travers son circuit de distribution, deux objectifs principaux, qui sont :

- Augmenter les ventes de l'entreprise ;
- La couverture géographique maximale du territoire national.

¹⁶⁶**NB** : Pour l'entreprise Cevital n'est pas le sens de cession d'investissement, mais une concession à la nouvelle filiale.

L'atteinte de ces objectifs va déterminer la fiabilité et la performance de Cevital. On prend l'exemple de l'évolution des ventes en quantités des années 2015 et 2016.

Tableau n°21 : Quantités vendues pour les années 2015 et 2016.

Désignation Ventes en quantités	2016	2015	Taux d'évolution
Ventes (en tonne) marché national			
– Sucre	1123026	1126428	-0.30%
– Huile	419618	400812	04.70%
– CGS	52526	46330	13.37%
– Boissons LLK	323852	302260	07.14%
Ventes (en tonne) marché export			
▪ Sucre	458397	397882	15.21%

Source : établi par nos soins selon les données de l'entreprise Cevital années 2015-2016.

A partir du tableau ci haut nous remarquons une évolution des ventes considérable durant l'année 2016 par rapport aux ventes de 2015 sauf le sucre qui a subi à une baisse (-3.30%). Cette évolution est a cause de :

- ✓ La demande des clients qui est en hausse ;
- ✓ Acquisition de nouvelles parts de marché.

Pour mieux mesurer et évaluer la performance de Cevital, nous procédons au calcul suivant:

➤ **Force de vente = quantités vendues/quantités vendues de l'année précédente.**

Ce ratio, nous permet d'évaluer l'évolution des ventes de l'entreprise et l'efficacité des actions commerciales et doit être supérieur à 1.

- Force de vente = $2377419 / 2273712 = 1.05$

❖ **Interprétation :**

Selon ce ratio, Cevital a abouti à une efficacité en termes d'actions commerciales.

B. Ratio de profitabilité.

La profitabilité d'une entreprise est sa capacité à générer des profits à partir de ses ventes. Elle se mesure de cette façon :

➤ **Taux de profitabilité économique = EBE / CA *100**

- Ratio de profitabilité = $(25785 / 174273) * 100 = 15\%$

Mesure le rapport entre le CA et l'excédent disponible après le paiement des achats, des charges. C'est un indicateur du niveau de maîtrise des charges d'exploitation. Il mesure la performance industrielle de l'outil de production.

Ainsi, chaque 10 DZD investi en actif, la SPA Cevital gagnait 1.5 DZD de CA pour renouveler les investissements et payer les charges financières.

➤ **Taux de profitabilité financière = RCAI / CA HT.**

La profitabilité financière représente la capacité de l'entreprise à générer un résultat pour un niveau d'activité mesuré par le chiffre d'affaire, en tenant compte des opérations financières.

- Taux de profitabilité financière = $22508 / 174273 = 13\%$

D'après le calcul des deux ratios TPE et le TPF on déduit que le TPE > TPF donc la politique financière de l'entreprise Cevital n'est pas performante.

➤ **Le ratio des frais du personnel = FP/CA**

- Ratio des frais du personnel = $(5670 / 174273) * 100 = 3.25\%$

Les frais du personnel par rapport au chiffre d'affaire sont de 3.25% en 2016, la valeur de ce ratio a diminué de 1.51% par rapport à 2015 qui est de 3.30%.

C. Les ratios de partage de la valeur ajoutée.

Ces ratios sont très intéressants car ils permettent d'évaluer dans le temps l'implication sociale de l'entreprise Cevital.

➤ **Ratio de partage de la VA au profil des salariés = (Salaire + Charges sociales + Charges patronales) / valeur ajoutée.**

- Ratio de partage de la VA au profil des salariés = $(5670 / 32956) * 100 = 17.20\%$

Donc la part de la valeur ajoutée consacrée à la rémunération du facteur travail est de 17.20%, ainsi il permet d'apprécier la politique salariale de l'entreprise.

➤ **Ratio de partage de la VA au profil de l'Etat = impôts / valeur ajoutée.**

Part de la VA affectée à l'Etat au travers des différents impôts.

- Ratio de partage de la VA au profil de l'Etat = $(3282 / 32956) * 100 = 9.95\%$

La part de la VA attribuée à l'Etat est de 9.95%.

➤ **Ratio de partage de la VA au profil de l'entreprise = autofinancement / VA.**

- Ratio de partage de la VA au profil de l'entreprise = $(22241 / 32956) * 100 = 67.49\%$

Donc la part de VA qui reste à l'entreprise pour renouveler ou accroître ses investissements, rembourser ses emprunts et s'assurer une sécurité financière est de 67.49%.

D. La capacité d'autofinancement.

La capacité d'autofinancement (CAF) est un calcul complémentaire aux ratios qui permet de juger de la capacité de l'entreprise à autofinancer sa croissance recourir à des tiers et sans entraîner des charges financières importantes tout en préservant la capacité d'endettement.

La capacité d'autofinancement est le financement interne disponible qui joue un rôle fondamental dans le développement de l'entreprise.

Nous pouvons calculer la CAF de la manière suivante :

Capacité d'autofinancement = résultat de l'exercice + dotations aux amortissements et aux provisions – reprises sur amortissements et provisions + valeur comptable des éléments d'actifs cédés – produits des cessions d'éléments d'actifs.

- **CAF** = 19428 + 5770 – 2957 + 00 -00 = 22241 Millions DZD.
Donc l'entreprise Cevital a dégagé un surplus financière potentiel de son activité équivalant à 22241 Millions DZD.

➤ **Capacité d'autofinancement / Chiffre d'affaires :**

$$22241 / 174273 = 12.76\%$$

Le ratio égal à 12.76%, cela nous indique que pour 100 000DZD de chiffre d'affaires, l'entreprise a généré 12762 DZD de ressources internes pour assurer son financement.

E. Les ratios de la performance financière :

➤ **Le ROI (return on investment).**

- **ROI = Résultat d'exploitation / capitaux investis.**
- **ROI = 21292 / 249507 = 8.54%**

Le résultat est positif, cela signifie que l'entreprise Cevital est rentable.

➤ **Le ROE (return on equity).**

ROE = Résultat net / Capitaux propres.

- **ROE = 19428 / 237612 = 08.17%**

Le ROE de l'entreprise Cevital est de 8.17% malgré que il est positif mais il est faible parce que c'est une entreprise industrielle ainsi ces activités ont besoin de disposer de capitaux propres importants pour financer leurs besoins d'investissement. Le ROE est utilisé pour comparer la profitabilité des entreprises d'un même secteur.

➤ **L'EVA (economic value added) :**

- **EVA = RE * (1 - TIS) - K * CE.**

Où :

RE = résultat d'exploitation.

TIS = taux d'imposition des bénéfiques.

K = coût de capital (taux d'intérêt * (1 - TIS)).

CE = capitaux engagés.

$EVA = 21292 * (1 - 19\%) - (0.0567 * 249507)$














$EVA = 17246.52 - 14147.05 = 3099.47$ Millions DZD.

Le revenu d'exploitation net d'impôt de 17246.56 rémunère largement les ressources financières mises en œuvre pour financer les capitaux engagés et qui exigent un rendement net de 5.67%, soit une rémunération égale à 14147.05 Millions DZD. Le solde, c'est-à-dire l'EVA, est égale à 3099.47 et correspond à un enrichissement des actionnaires.














L'EVA de Cevital en 2015 égale à 5085.47 Millions DZD, donc il y a une baisse de la valeur de l'entreprise en 2016.

2.1.3. Le tableau de bord financier de l'entreprise Cevital.

Tableau N° 22 : Le tableau de bord financier de CEVITAL.

Rubriques	Indicateurs/ ratios	Unités	Année 2016				pictogrammes
			Réalisations 2016	Réalisations 2015	Ecart	Taux d'évolution	
Suivi et décomposition du résultat	CA HT	Millions de DZD	174273	161512	12761	107.90%	
	Charges d'exploitatio n	Millions de DZD	160884	143524	17360	112 %	
	Taux de marge bénéficiaire	%	11.15	20.57	-9.42	54.20%	
	Valeur ajoutée	Millions de DZD	32956	37276	-4320	88.40%	
	Excédent brut d'exploitation	Millions de DZD	25785	30128	-4343	85.60%	
	Résultat opérationnel	Millions de DZD	21292	22627	-1335	94.10%	
	Résultat financier	Millions de DZD	1216	14979	-13763	08.12%	
	Résultat ordinaire avant impôts	Millions de DZD	22508	37606	-15098	40.15%	
	Résultat net de l'exercice	Millions de DZD	19428	33224	-13796	58.48%	
Suivi de la trésorerie	FRNG	Millions de DZD	86639	73273	13366	118.24%	
	BFR	Millions de DZD	79397	59870	19527	132.60%	
	Durée moyenne de crédit client	Jours	61	48	13	127%	
	Durée moyenne du crédit fournisseur	Jours	86	80	6	107.5%	
	TR	Encais semen ts	Millions de DZD	203833	188970	14863	107.70%

Chapitre III : Elaboration d'un tableau de bord de la SPA CEVITAL

		Décaissements	Millions de DZD	169225	146989	22236	115.13%	
		TR nette	Millions de DZD	7242	13403	-6161	54.03%	
Analyse de la structure financière	RRE	%	0.085	0.096	-0.011	88.55%		
	RLG	%	1.82	1.70	0.12	107.05%		
	RLR	%	1.74	1.55	0.19	112.25%		
	RLI	%	0.08	0.15	-0.07	53.33%		
Financement de l'activité	CAF / CA HT	%	12.76	25.21	-12.45	50.61%		
	Ratio de productivité	%	18.91	23.08	-4.17	81.93%		
	Ratio des frais de personnel	%	03.25	03.30	-0.05	98.48%		
Force de vente	quantités vendues/quantités vendues de l'année précédente	%	1.05	1.02	0.02	102.94%		
Performance financière	ROI	%	08.53 %	09.69%	-1.16	88.02%		
	ROE	%	08.17	15.12	-6.95	54.03%		
	EVA	Millions de DZD	3099.47	5085.47	-1986	60.95%		

Source : établi par nos soins selon les résultats obtenus.

Commentaires :

Ce tableau de bord financier est un instrument réalisé sur mesure constitué d'un ensemble d'indicateurs sous forme de pictogrammes qui attirent la réflexion et la décision du décideur. Après avoir élaboré un tableau de bords financier pour la SPA Cevital avec le calcul des écarts et les taux d'évolution des réalisations du 2016 par rapport à celles de 2015, nous avons essayé de leurs apporter des améliorations en ajoutant à ces derniers une colonne pour les pictogrammes qui nous permet d'avoir une forme visuelle sur la situation des indicateurs à

la première vue du tableau ainsi nous avons essayé de faire une analyse de ce tableau on commentant les différents écarts.

Concernant l'évolution du CA de l'année 2016 par rapport au CA de l'année 2015 est dû principalement à l'augmentation des ventes des produits fabriqués, cela signifie que la SPA Cevital satisfait sa clientèle par la qualité des produits qu'elle leur offre.

Ainsi, pour les charges d'exploitation ont connu une hausse importante remontant à l'achat des matières premières et les autres charges opérationnelles. Par l'analyse de l'activité de l'entreprise nous avons constaté que la création de la richesse de l'année 2016 a connu une baisse, puis l'analyse du résultat nous a permis de comprendre la formation du résultat net en décomposant et qui montre clairement une baisse dans tous les soldes intermédiaires de gestion. À partir du calcul des agrégats de l'équilibre financier nous avons pu évaluer le patrimoine de l'entreprise Cevital qui garde une bonne position de sa structure financière. D'après l'analyse des ratios de liquidité nous avons déduit que l'entreprise Cevital est solvable à court terme, donc elle est capable de payer toutes ses dettes à court terme. Mais le ratio de liquidité immédiate nous montre qu'en comptant sur les valeurs disponibles la trésorerie ne peut pas faire face à ses dettes à court terme. Puis, À travers l'analyse des ventes, on peut dire que Cevital a réalisé l'objectif d'augmenter ses ventes, donc elle est performante en terme de quantités vendues.

Ainsi, selon l'analyse du compte de résultat de Cevital nous l'avons complété par le calcul de ratios financiers qui ont mis en évidence l'évolution et la rentabilité de l'activité ainsi que la rentabilité des capitaux.

Conclusion

Nous arrivons au terme de notre troisième et dernier chapitre consacré à l'aspect pratique de notre travail, dans lequel nous avons procédé à l'élaboration d'un tableau de bord financier pour Cevital agro-industrie. Pour ce faire, nous avons eu recours à l'analyse des états financiers (bilan et CR) de la période allant de 2015 à 2016. Ce tableau de bord financier est un instrument réalisé sur mesure constitué d'un ensemble d'indicateurs sous forme de pictogrammes qui attirent la réflexion et la décision du décideur. Il apparaît clair que la croissance de l'entreprise passe obligatoirement par un grand volume d'activités et d'informations qu'il faut gérer au mieux. Indicateurs et tableaux permettent de tirer le meilleur parti de tout cela pour prendre les décisions.

Au cours de notre étude des documents de synthèses de Cevital pour élaborer un TB financier pour l'année 2016. Nous avons remarqué que Cevital a pu atteindre ses objectifs prévus par rapport à ses réalisations. Ainsi, nous avons remarqué que les indicateurs de performance fournissent en effet des données fiables sur la situation financière, sur les clients, les fournisseurs ainsi que l'efficacité opérationnelle de la structure de Cevital. L'analyse de toutes ces données met en évidence les tendances à suivre et les relations de cause à effet de ces lacunes. Les perspectives ainsi dégagées serviront de point d'appui pour leurs prises de décision. À partir de ces indicateurs on peut dire que l'entreprise Cevital agro-industrie est une entreprise performante malgré les variations qui sont enregistrées au cours de la période de 2016.

Ainsi l'étude que nous avons menée, nous a permis de conclure que l'élaboration d'un système de tableau de bord n'est pas une tâche facile, elle demande beaucoup de réflexion, du temps et une connaissance précise de l'activité de l'entreprise.



**CONCLUSION
GÉNÉRALE**

Conclusion générale

La plupart des entreprises disposent d'un service du contrôle de gestion grâce à son importance dans le pilotage de l'organisation, il assure la tâche de contrôle, de conseil et de prévision. De ce fait, il constitue un outil d'aide à la prise de décision. Le contrôle de gestion est l'un des instruments de mise en œuvre d'une stratégie donnée, il part des choix stratégiques et des objectifs à long terme pour bâtir des plans d'action à court terme. Il veille au rapprochement entre les objectifs de l'organisation et les objectifs personnels des divers opérateurs tout en mettant en œuvre la stratégie. C'est un système de pilotage qui utilise les moyens de l'organisation pour arriver à un résultat opérationnel prédéfini à l'aide d'une stratégie préalablement fixée. Sa position dans l'organisation dépend de sa taille et de son statut d'où on distingue les deux cas de figures suivants :

- Pour les grandes entreprises, le contrôle de gestion a une position de conseil ou une position fonctionnelle. Dans ce cas, c'est le contrôleur de gestion qui est chargé d'exécuter les techniques du contrôle de gestion.

- Pour les PME, c'est le dirigeant ou le comptable qui est responsable de suivre les procédures de contrôle de gestion.

Il importe aussi de souligner que, quel que soit le type de contrôle de gestion mis en place, cela permettra toujours à l'entreprise de mieux s'organiser. En effet, le contrôle de gestion propose des indicateurs et des outils pour évaluer la performance des entreprises pour la prise de décision, ces outils appelés outils de contrôle de gestion ou de pilotage de la performance qui lui permettent d'assurer le pilotage des activités de l'entreprise. Ce sont entre autres, le plan stratégique, le plan opérationnel, le budget, le contrôle budgétaire, le reporting, les systèmes d'information et le tableau de bord qui fournit un ensemble d'informations quantitatives et qualitatives nécessaires pour le pilotage de la performance de l'entreprise grâce à son rôle important comme élément de contrôle, de dialogue, de communication et d'aide à la prise de décision. La particularité de cet outil est qu'il permet le pilotage d'un service, d'une activité ou de toute l'organisation. C'est pour cette raison que son lien et son impact perçu sur la performance semblent être conséquents.

Les contrôleurs de gestion de Cevital agro-industrie s'appuient sur la gestion budgétaire afin de traduire les objectifs de l'entreprise sous forme de budget, qui feront par la suite l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise. Après la construction de ces écarts, les contrôleurs de gestion apporte des mesures correctives pour corriger la trajectoire, ce qui confirmera l'efficacité du contrôle de gestion au niveau de cette entreprise. Il est primordial que les contrôleurs de gestion de cette dernière effectuent plusieurs tâches (établissement des budgets, reporting, comptabilité analytique) et cèdent les informations nécessaires aux responsables leur permettant de prendre des décisions pertinentes.

D'une manière générale, la mise en place d'un contrôle de gestion n'est pas une remise en cause de la qualité du travail des agents, mais la recherche d'optimisation des compétences pour favoriser la performance générale de l'organisation. Il n'a pas un rôle de surveillance ni de sanction, il doit simplement permettre d'améliorer les conditions de travail et les modes d'organisation. Sa mise en place et une action en profondeur qui va influencer les pratiques et les comportements. Il est donc essentiel de ce basé sur cet instrument de contrôle de gestion qui est adaptable à toute sorte d'organisation et qui réduit considérablement les risques.

Conclusion générale

Nous avons constaté que le service de contrôle de gestion n'est pas bien situé dans l'organigramme de Cevital, parce que avec cette position l'activité du contrôleur de gestion est limitée à l'établissement des devis, la surveillance des marges, le calcul des seuils de rentabilité, ou enfin à un réseau de comptabilité analytique où la connaissance des coûts des produits et leur rentabilité reste générale. Pour l'entreprise Cevital la meilleure forme est la position d'état-major, puisque elle tend à situer cette fonction en dehors de toute hiérarchie, elle est rattachée directement au directeur général. Sa mission principale est d'apporter de l'aide à chaque membre de l'entreprise, allant du directeur général jusqu'au fonctionnaire le plus bas situé dans la hiérarchie. De ce fait, il ne peut être placé sous l'autorité de celui dont il est censé de contrôler son activité. Ainsi ce rattachement donne au service chargé du contrôle de gestion une visibilité, une transversalité et une légitimité permettant l'utilisation effective des outils mis en place dans la gestion quotidienne. Il permet une meilleure concrétisation du dialogue de gestion entre les différents niveaux de l'administration.

Pour la maîtrise de la performance de l'entreprise Cevital il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise. Les réponses offertes par le contrôle de gestion pour piloter la performance des entreprises résident dans le pilotage de leur efficacité et leur efficacité et l'adaptation aux problèmes de leur gestion. La performance globale d'une entreprise a été traditionnellement appréhendée par des indicateurs de type financier basés sur des chiffres comptables ont des avantages, ils sont fiables et objectifs, et ils donnent une vision synthétique de la performance. La mesure de la performance ce n'est pas uniquement calculer des indicateurs financiers et non financiers et les comparer par rapport à un référentiel, ou à une norme, mais de retenir leur complémentarité. Et d'avoir une plate-forme équilibrée qui permettra aux managers de visualiser plusieurs aspects de l'entreprise simultanément.

Nous pouvons ajouter qu'il ne faut surtout pas comprendre le contrôle de gestion comme un système de pilotage uniforme et transposable à toutes les entreprises. Loin de là, le contrôle de gestion doit s'adapter et être personnalisé en fonction des besoins et des spécificités de chaque entreprise.

Pour que le pilotage se réalise dans de bonnes conditions, le décideur doit se munir d'un instrument de mesure fiable, précis et efficace, en accord avec les objectifs définis. Et captant toute sa confiance : le tableau de bord. C'est le rôle du tableau de bord de faire créer les liens de causalité qui retiennent cette complémentarité. Cet outil doit apporter des mesures en termes de fonctionnement et d'amélioration continue dans tous les niveaux de l'entreprise. Qui se trouvent eux-mêmes concernés par la mesure et le suivi de la performance dont l'objectif est la recherche continue de l'amélioration et de la compétitivité avec toutes ses formes.

Le TB étant un outil de guidage, permet de sélectionner, d'agencer et de présenter les indicateurs essentiels et pertinents, de façon ciblée, en général sous forme de « coup d'œil » accompagné de reportage ventilé ou synoptique, fournissant à la fois une vision globale et la possibilité de forer dans les niveaux de détail. Grâce au tableau de bord, un flux de communication circule à travers les branches de l'organigramme. Les destinataires en sont uniquement les responsables de divers services de l'entreprise.

Conclusion générale

Pour revenir à nos hypothèses de départ, nous pouvons dire que les trois(03) hypothèses sont confirmées.

Le fonctionnement d'un tableau de bord nécessite la collecte et la compilation d'un nombre important d'informations numériques. Or, ces informations ont un coût élevé ; et le tableau de bord peut être rentabilisé en devenant une banque de données. Cependant, certaines de ces mêmes données peuvent être utilement communiqué de façon occasionnelle à des institutions extérieures à l'entreprise (l'Etat, le système bancaire), ou à des interlocuteurs, tels que les actionnaires ou les partenaires sociaux.

Ce que nous avons constaté durant notre stage c'est qu'un tableau de bord n'a pas pour objectif de fournir une information exhaustive sur l'état de fonctionnement d'une entreprise. Mais il doit se concentrer sur les objectifs clés du fonctionnement de l'organisation concernée. Sinon il risque de submerger le manager sous une masse d'informations docilement exploitables et non hiérarchisées. Le tableau de bord doit permettre au manager de sélectionner l'information clé, de déclencher l'alerte le plus rapidement possible. En effet, on peut considérer qu'un tableau de bord doit répondre à des exigences d'information et de décision de court terme. Les indicateurs sont adaptés, affinés au fur et à mesure de l'évolution du système et de l'apprentissage des utilisateurs. Aussi, le tableau de bord doit suivre au plus près le rythme d'activité de l'unité à laquelle il se définit.

D'après la recherche que nous avons effectué, nous sommes arrivés à trouver un type différent qui pourrait inciter à développer les tableaux de bord et c'est parmi la recherche de plusieurs auteurs particulièrement les américains, cet outil est le tableau de bord prospectif. Rappelons que ce dernier est considéré, actuellement, comme un outil de pilotage de la performance par excellence. Ce mémoire fait ressortir clairement que le TBP est un outil stratégique de management, doté d'une fonction transversale et indispensable pour le suivi et l'évaluation du fonctionnement de l'organisation et, souligne les interactions entre les différentes fonctions de cette dernière à travers la relation de causes à effets qui existe entre ses quatre axes.

Le processus d'élaboration d'un Tableau de bord requiert l'étude de l'organisation de l'entreprise, de l'information existant pour effectuer une meilleure sélection des paramètres clés. La mise en œuvre et l'élaboration du tableau de bord exigent un effort considérable de la part des différents responsables des services de l'entreprise ensuite il le traduit se forme d'un reporting pour le transmettre aux dirigeants. Il est souvent considéré comme une charge de travail supplémentaire.

Le tableau de bord CEVITAL, doit :

- ✓ Offrir une meilleure perception du contexte de pilotage, ainsi, il peut contribuer à réduire l'incertitude qui peut exister dans l'entreprise et qui ralentit la prise de décision ;
- ✓ Stabiliser l'information et ne représenter que l'essentiel pour le décideur ;
- ✓ Remplir le rôle de référentiel commun en offrant une perception unifiée de la situation et faciliter les échanges à l'intérieur de l'équipe ainsi qu'avec le reste de l'entreprise ;

Conclusion générale

- ✓ Dynamiser la réflexion en proposant des outils pour analyser et suggérer des éléments de réflexion et ne pas se contenter de gérer les alertes ;
- ✓ Maitriser le risque en offrant une meilleure appréciation du risque de la décision car toute décision est une prise de risques.

Nous avons élaboré un tableau de bord financier selon les règles générales de présentation d'un TB, il est daté, signé, explicite (titre et libellés clairs) et il est stable. À partir de tableau de bord financier que nous avons présenté, nous avons sélectionné 25 indicateurs qui fournissent à ce dernier, l'essentiel des informations financières nécessaires pour mesurer le suivi et le contrôle, afin d'atteindre l'objectif de l'entreprise Cevital. Ce tableau de bord financier permet à l'entreprise Cevital de connaître la situation de départ et de planifier le trajet avenir, il permet de vérifier si les paramètres techniques sont signalé dans le vert.

Le tableau de bord financier reflète l'évolution des données financières, est un outil :

- ✓ De mesure des performances par rapport aux objectifs ;
- ✓ D'alerte et de diagnostic ;
- ✓ De dialogue ;
- ✓ D'information ;
- ✓ De motivation des responsables.

D'après notre stage pratique effectué au niveau de l'entreprise Cevital nous avons constaté que, l'objectif majeur de cette entreprise est de s'accaparer d'une part importante du marché et pourquoi pas être le leader dans son secteur surtout après l'apparition de la concurrence. Et d'offrir aux consommateurs les meilleurs produits à des prix réduits Pour ce faire, la maîtrise parfaite de la gestion s'avère plus qu'indispensable pour améliorer sa performance.

Néanmoins, nous pouvons rajouter que le tableau de bord financier est un épée à double tranchant d'un coté est un outil adaptable selon les besoins de l'entité, gain de temps, il permet d'avoir une vue globale et concise. Et d'un autre coté, de faite qu'il est basé sur des indicateurs financiers celles-ci présentent aussi des limites :

- ✓ Ils focalisent l'attention des managers sur le court terme ;
- ✓ Ils ne favorisent pas la réactivité, car les problèmes sont repérés très tard ;
- ✓ Ils donnent une vision très agrégée de la performance, qui ne facilite pas l'analyse nécessaire au pilotage ;
- ✓ Enfin, les décompositions traditionnelles de ces indicateurs orientent souvent l'attention des managers vers la seule réduction des coûts.

D'après notre stage au sein de la SPA Cevital nous avons remarqué certaines lacunes et c'est pourquoi nous avons suggéré quelques recommandations :

- ✓ Pour la SPA Cevital le tableau de bord est considéré comme un simple outil de reporting qui permet la remontée de l'information le long de la ligne hiérarchique. Mais on leurs montre que le tableau de bord est un outil de communication bidirectionnelle qui permet de répandre la vision des managers dans toute l'entreprise.
- ✓ Il faut tenir compte que le tableau de bord n'est pas là pour résoudre les problèmes mais pour dresser un état des lieux. Il doit cependant évoluer selon les besoins en

Conclusion générale

- fonction de ces problématiques. Afin d'assurer l'utilité de cette outil et lui donner un sens, il est impératif de définir au préalable les modalités de suivi et de gestion :
- Les objectifs assignés doivent être clairement définis et compris par tous ;
 - Les indicateurs doivent être pertinents et bien choisis pour ne pas perdre l'essentiel ;
 - La segmentation est nécessaire.
- ✓ Aussi, pour que le tableau de bord de l'entreprise Cevital puisse répondre à l'objectif de mesure de la performance, il doit permettre de :
- Vérifier la conformité des résultats par rapport aux objectifs ;
 - Enclencher des actions correctives sur les activités ;
 - Ajuster les objectifs, cibles et trajectoires en accord avec les parties prenantes.
- ✓ Le tableau de bord de la SPA Cevital est recommandé qu'ils soient :
- Annuel – au niveau du (groupe : la DG) ;
 - Trimestriel - au niveau 2 (directeurs des directions) ;
 - Mensuelle (opérationnelle).
- ✓ Il est important de faire des animations et des graphiques. La plupart des notions abordées dans ce travail restent pour nous des notions théoriques, et la méthode de conception que nous avons proposée où nous n'avons pas pu les appliquer convenablement vu l'absence d'informations.
- ✓ Les tableaux de bord ne doivent pas représenter uniquement la situation actuelle et la situation passée, mais ils devraient être un outil d'aide à la prévision en présentant la situation envisageable en fonction de ses indicateurs.
- ✓ Les outils de suivi sont représentés dans les tableaux de bord. Ce recensement permet entre autres, de se faire une idée sur la variété des indicateurs que l'on trouve dans un tableau de bord de dirigeant et de leur poids respectif dans l'aide à la décision. Cette étude montre que la gestion à court terme est privilégiée tant au niveau du suivi des indicateurs de rentabilité, de la demande, que de la production.
- ✓ La conception d'un tableau de bord n'est pas une fin en soi mais un point de départ pour l'analyse des données, puis l'interprétation des écarts et en fin, la prise des décisions correctives.
- ✓ Il ne s'agit pas de mettre en place un tableau de bord financier qui pilote les résultats financiers de l'entreprise. Il s'agit plutôt de mettre en place un tableau de qui pourra mesurer, analyser et améliorer la performance de l'entreprise.

Enfin, nous conseillons les futures promotions de s'orienter davantage vers les petites entreprises qui disposent des préalables de conception en termes de tableau de bord prospectif, et d'appliquer les méthodes que nous avons proposée dans la partie théorique et voir leurs impact sur la performance de l'entreprise.

Nous n'avons pas pu réaliser notre ambition autant que nous le souhaitons à cause des obstacles que nous avons rencontré tous au long de notre recherche (durée limitée de stage et manque de données à raison de confidentialité des informations), mais toutes ses contraintes nous n'ont pas empêché de mener à bien notre travail.

Conclusion générale



BIBLIOGRAPHIE

Bibliographie

Les ouvrages :

- ❖ ABTEY. B. H, « comptabilité analytique de gestion, Méthodes et pratique », Paris, Banque, 1978.
- ❖ ACKLOFF R. L, « Méthodes de planification dans l'entreprise », éd d'organisation, 1973.
- ❖ AÏM. R. « 100 questions pour comprendre et agir: Indicateurs et tableaux de bord de gestion », Éd. Afnor, Saint-Denis La Plaine, 2011.
- ❖ ALAZARD. C, SAPINE. S, « contrôle de gestion », 2^{ème} ED DUNOD, Paris, 1994.
- ❖ ALAZARD. C, SABINE S., « DECF Epreuve n°7, contrôle de gestion, Manuel et applications », 4^{ème} édition Ed DUNOD, Paris, 1998.
- ❖ ALAZARD C, SEPARI S, « contrôle de gestion : manuel et applications », édition DUNOD, Paris, 2007.
- ❖ ALAZARD. C & S. SEPARI, « DCG 11: CONTROLE DE GESTION : Manuel et Applications », 2^{ème} Éd: DUNOD, 2010.
- ❖ ALAZAD. C, SEPARI. S, « DECF N° 7 Contrôle de gestion: Manuel et Applications » ; 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2001.
- ❖ ARDOINE, MICHEL ET SCHMIDT J, « le contrôle de gestion », Paris, Ed. Public Union 1985.
- ❖ Atkinson, A. A. & al, « A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement », Sloan Management Review, Cambridge, 1997.
- ❖ AUBUT-LUSSIER. L, « Le tableau de bord: ABC et meilleures pratiques », Editeur Ludovic Aubut-Lussier, 2013.
- ❖ AUTISSIER .D & V. DELAYE, « Mesurer la performance du système d'information », Editions d'Organisation Groupe EYROLLES, 2008.
- ❖ BENRAIS. A, « le contrôle de gestion dans les entreprise ».2001.
- ❖ BESCOS, P.L., DOBLER P., MENDOZA C. et NAULLEAU G, « Contrôle de gestion et management », Montchrestien, 3ème édition, Paris,1995.
- ❖ BOUIN. X ET SIMON. F. X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Paris, DUNOD, 2004.
- ❖ BOISLANDELLE.H.M, « Gestion des Ressources Humaines dans les PME », 2^{ème} édition ECONOMICA, 49 rue HERICART, 75015 Paris, 1998.
- ❖ BOISSELIER. P, « Contrôle de gestion, cours & application », édition Vuibert, Paris, 1999.
- ❖ BOUQUIN. H, « Les Grands Auteurs en contrôle de gestion », Colombelles, éditions EMS, 2005.
- ❖ BOUQUIN. H, « Comptabilité de gestion », ECONOMICA, 4^{ème} édition, Paris, 2006.
- ❖ BRULEY. M, « Propos Sur les SI Décisionnels », 2011.
- ❖ CABY. J ET HIRIGOYEN. G, « La création de valeur de l'entreprise », ECONOMICA, 1997.

- ❖ CAILLAT Allain, « Management des entreprises ».Edition HACHETTE LIVRE ,2008.
- ❖ CAMUS. P, « le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise », 3^{ème} Edition, Edition d'organisation, Paris, 2000.
- ❖ CALME.I, « introduction à la gestion », 2^{ème} éd, Edition DUNOD, Paris, 2003.
- ❖ CAROLINE SELMER, « concevoir le tableau de bord : Outils de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision », 3^{ème} éd, DUNOD, Paris, 2011.
- ❖ CHANDLER. A.D, « Organisation et performance des entreprises », T1, Editions de l'organisation, 1992.
- ❖ CONSULTING. J, « outils et techniques de contrôle de gestion», décembre 1986.
- ❖ DEMEESTERE. R, « Comptabilité de gestion et mesure des performances », édition DUNOD, 2004.
- ❖ DEMEESTERE René & al, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2006.
- ❖ DE MONTGOLFIER. C, « Quel contrôleur pour quel contrôle », « Faire de la recherche en contrôle de gestion », Ed. VUIBERT, Paris, 1999.
- ❖ DORBES, « le tableau de bord prospectif, une nouvelle approche de pilotage pour les PME », 2006.
- ❖ DORIATH. B, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} éd, DUNOD, Paris, 2007.
- ❖ DORIATH. B, « contrôle de gestion en 20 fiches », édition DUNOD, paris, 2008.
- ❖ EL GADIA, « Audit et contrôle de gestion », MITHAQ-ALMAGHRIB, 1996.
- ❖ EL GADI. A, « Audit et contrôle de gestion »2004.
- ❖ ERIC MARGOUTEAU, « Contrôle de gestion », édition Ellipses, 2001.
- ❖ FEMINIER. B & BOIX. D, « Le tableau de bord facile : Manager d'équipe », Éd d'organisation, Paris, 2003.
- ❖ FERNANDEZ. A, « L'essentiel du tableau de bord », édition d'organisation, Paris, 2005.
- ❖ FERNENDEZ. A, « les nouveaux tableaux de bord des managers », Edition d'organisation, groupe EYROLLES 4^{ème} édition, paris, 2008.
- ❖ FERNANDEZ A, « les Nouveaux tableaux de bord des Managers », 6^{ème} édition, 2013.
- ❖ FIEVEZ, J., KIEFFER, J.-P. AND ZAYA, R, « La méthode UVA : du contrôle de gestion à la maîtrise du profit : une approche nouvelle en gestion », DUNOD, 1999, Paris.
- ❖ FRIOUI. M, « Cours de Politique Générale et Stratégie de l'entreprise », DEA Management, FSEG Tunis, 2001.
- ❖ GERVAIS. M, « Contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Vuibert, Paris, 1987.
- ❖ GERVAIS. M., « Contrôle de gestion », 8^{ème} édition, ECONOMICA, 2008.

- ❖ GIRAUD. F, O.SAULPIE, G.M.H.NAULLEAU & P.L.BESCOS, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Ed GUALINO, France, 2002.
- ❖ GIRAUD F & al, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 3^{ème} édition, GUALINO Editeur, Paris, 2008.
- ❖ GAUSSE, « Le calcul des coûts, quelques réflexions pragmatiques », Toulouse, 1993.
- ❖ GUEDJ. N et Collaborateurs, « Le contrôle de gestion pour améliorer les performances de l'entreprise », les éditions d'organisation, Paris, 1994.
- ❖ GUERNY J, GUIRIEC J C, « contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, paris, 1998.
- ❖ HERVE.A & al, « le contrôle de gestion... en action », édition Liaisons, 2001.
- ❖ HORNGRE. C & al, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3^{ème} édition Pearson éducation France, 2006.
- ❖ ISABELLE ET. K, K. LOÏC, « le contrôle de gestion : à la portée de tous », 4^{ème} édition, ECONOMICA, Paris, 2006.
- ❖ KAPLAN. R, NORTON. D, « le tableau de bord prospectif, pilotage stratégique : les 4 axes du succès », édition d'organisation, Paris, 1998.
- ❖ KAPLAN R-S et NORTON D-P., « Le tableau de bord prospectif », Edition d'Organisation, Paris, 2003.
- ❖ KHEMAKHEM. A, « la dynamique du contrôle de gestion », édition DUNOD, Paris, 1976.
- ❖ LANGLOI L, BONNIER C, BRINGER M, « contrôle de gestion », Ed FOCHER, paris, 2006.
- ❖ LEVERE. J. P, « Gestion comptable : 3analyse », Ed FONCHER, Paris, 1998.
- ❖ LEROY.M, « le tableau de bord au service de l'entreprise », Edition d'organisations, paris, 1998.
- ❖ LÖNING H., MALLERET V., MÉRIC J., PESQUEUX Y., CHIAPELLO E., MICHEL D., SOLÉ A, « Le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre », DUNOD, 2^{ème} édition, Paris, 2003.
- ❖ LONING H, CHIAPELLO E, MICHEL D, SOLE A., « Le contrôle de gestion, outils et pratiques », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008.
- ❖ LONING. H & V. MALLERET, J. MERIC, Y. PESQUEUX, « Contrôle De Gestion Des Outils De Gestion Aux Pratiques Organisationnelles », 4ème Ed. DUNOD, 2013.
- ❖ LORINO. P, «Le contrôle de gestion stratégique - la gestion par les activités », Editions DUNOD, Paris, 1991.
- ❖ LORINO. P, « Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage », Editions de l'organisation, 1997.
- ❖ LORINO. P, « Enquêtes de gestion - A la recherche du signe dans l'entreprise: Huit récits, du compact-disc au pain biologique », Edition L'Harmattan, Paris, 2000.
- ❖ LORINO. P, « Méthode et pratique de performance », 3^{ème} Edition d'Organisation, Paris, 2003.
- ❖ LEROY. M, « Le contrôle de gestion et ses évolutions », Ed. D'Organisation, France, 2012.

- ❖ MARGOTTEAU. E, « Contrôle de gestion », édition Ellipses, Paris, 2001.
- ❖ MARTORY. B ET CROSET. D, « gestion des ressources humaines : pilotage sociale et performance », 5^{ème} édition DUNOD, Paris.
- ❖ MEVELLEC. P, « Le calcul des couts dans les organisations », édition la Découverte, Paris, 1995.
- ❖ MENDOZA C, & al, « tableau de bord et balanced scorecard », Guide de gestion RF, Groupe Revue Fiduciaire, 2002.
- ❖ M'HAMED MEKKAOUI, « Précis de contrôle de gestion », édition 2007.
- ❖ MIKO. A, STOLOWY. H, « Le contrôle de gestion », édition d'organisation, Paris, 2003.
- ❖ PAYETTE.A, « Efficacité des gestionnaires et des organisations », Édition papier épuisée, 1988.
- ❖ RAVIGNON L. & al, « La méthode ABC/ABM. Piloter efficacement une PME », Les Editions d'Organisation, Paris, 1996.
- ❖ REBERT TELLER, « le contrôle de gestion : pour un pilotage intégrant stratégique et finance », Management et société, 1999.
- ❖ RENARD JACQUES, « Théorie et pratique de l'audit interne », Edition d'organisation, Paris, 2010.
- ❖ ROUACH. M, NAULLEAU. G, « Le contrôle de gestion bancaire et financier », Revue Banque Editeur, 3^{ème} édition, Paris, 2000.
- ❖ NORBERT.G & al, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance », 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2000.
- ❖ SADOU.A, « Comptabilité générale », Editions BERTI, Alger, 2002.
- ❖ SAULAU. J. Y, « le tableau de bord du décideur » édition, d'organisation, paris, 1982.
- ❖ SAULAU. J.Y, « tableau de bord pour décideurs qualité », AFNOR, la plaine sainte. Denis, 2006.
- ❖ SAULPIC. O &al, « Les Fondamentaux du Contrôle de Gestion », Pearson Education France, 2011.
- ❖ SELMER. C, « Concevoir le tableau de bord, outil de contrôle de pilotage et d'aide à la décision », édition DUNOD, Paris, 1998.
- ❖ SULZER. J-R, « Comment construire le tableau de bord », édition DUNOD, 1989.
- ❖ TEZENAS DU MONCEL, « Performance sociale et performance économique dans les PME industrielles », Annales du Management, 1992.
- ❖ VOYER. P, « Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance », presse de l'Université du Québec, Québec, 1999.

Encyclopédie :

- ❖ ARDOIN. J-L, « Encyclopédie de gestion », édition ECONOMICA, Paris, 1989.
- ❖ FROMAN. B ET GOURDON. C, « Dictionnaire de la qualité », Ed AFNOR, 1993.

- ❖ HENRI MAHE DE BOISLANDELLE, « dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », Ed ECONOMICA, Paris, 1998.

Les articles :

- ❖ ANTHONY, R.N, « Planning and Control Systems », A Framework for Analysis, Division of Research, Harvard University, Boston, 1965.
- ❖ BACHET. D, « Quelle performance pour les entreprises et pour l'emploi ? », Revue Economie et Politique, Novembre- Décembre 1998.
- ❖ BARRETTE. J ET BERARD. J, « Gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », Revue Internationale de Gestion, volume 24, numéro 4, 2000.
- ❖ BERGERON. H, « La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME », 6^{ème} Congrès international francophone sur la PME - Octobre 2002 - HEC - Montréal.
- ❖ BOUQUIN. H, « Le contrôle de gestion: contrôle de gestion, contrôle d'entreprise », Presses Universitaires de France - PUF, 1986.
- ❖ BOURGUIGNON ANNICK, « peut-on définir la performance ? », Revue française de comptabilité, n° 269, juillet -août 1995, pp. 61-66.
- ❖ BOURGUIGNON. A *&al*, « Balanced scorecard versus French tableau de bord : beyond dispute, a cultural and ideological perspective », Cahier de recherche HEC, mars. Publié dans Comptabilité - Contrôle – Audit, 2001.
- ❖ CHIAPELLO E. & M. H. DELMOND, « Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement », Revue Française de Gestion, Lavoisier, 1994, n° 97.
- ❖ CHUNG. K. H ET PRUITT. S.W, « A simple approximation of Tobin's Q », Financial Management, Vol 23, N°3, 1994.
- ❖ De La VILLARMOIS, O & H. TONDEUR [2011] ; « Une Analyse Des Finalités Des Systèmes De Contrôle », 20ème Congrès DE L'AFC. Submitted on 21 Apr 2011, France.
- ❖ Eccles RG, « The performance measurement manifesto », Harvard Business Review 69, 1991.
- ❖ ERRAMI Y, « Articulation et modes d'existence des systèmes de contrôle dans les entreprises françaises : une étude exploratoire », The 14th Euro-AsiaConference and the 3rd International Conference on Business and Management Research, Bali, Indonésie, 27 th - 29 th Augus, 2008.
- ❖ ELLUL. F, « Un Tableau De Bord : Pourquoi, Pour Qui Et Comment ? », La Lettre du CEDIP - En lignes n° 25 - avril 2003.
- ❖ FERNANDEZ. L, « Evaluation multicritères des performances et des usages des systèmes d'information: vers un cadre équilibré d'indicateurs de mesures », in Sociologies pratiques, 2004, article de 19 pages.

- ❖ FEW. S, « Dashboard confusion », 2004.
- ❖ GILBERT P., Charpentier M, « Comment évaluer la performance RH ? Question universelle, réponses contingentes », Revue de Gestion des Ressources Humaines, n° 53, GREGOR, Paris, 2004.
- ❖ GOSSELIN.A. ET MURPHY. K.R, « L'échec de l'évaluation de la performance », Revue Gestion, vol. 19, n° 3, 1994.
- ❖ KAPLAN R-S, « Calcul des couts, un seul système ne suffit pas », Harvard d'expansion, 1988.
- ❖ KAPLAN R-S ET NORTON D-P., « Le tableau de bord prospectif », In BURLAIN A.et all, « Le contrôle de gestion », Edition librairie Vuibert, Paris, 2004,
- ❖ Kaplan, R et Norton, D. In BERLAND N et DE Ronge., « Contrôle de gestion », Edition PEARSON, France, 2012.
- ❖ LALAMA. S. A. [2006] ; « Conception et Mise en Place des Tableaux de Bord de gestion : cas d'une société de confection », Mémoire de Master en Contrôle de Gestion, Maroc.
- ❖ LAURENT. P, BOUAR. F, « Economie d'entreprise », Tome 1, édition d'organisation, Paris, 1996.
- ❖ LERCH. C ET LLERENA. P, « Cohérence et performance », In COHENDET P., JACOT J-H. ET LORINO P, dir, Cohérence, pertinence et évaluation, Collection Gestion, Paris : ECONOMICA, 1996, pp. 227- 243.
- ❖ LORINO. P, « Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités », Tom 1, Ed DUNOD, Paris, 1991.
- ❖ LYNCH R.L ET CROSS K.F, « Measure Up, Yard sticks for Continous Improvement », Cambridge, Blackwell Business, 1992.
- ❖ MARSAL. C ET TRAVAILLE. D, « les systèmes d'information de pilotage, les tableaux de bord », FARGO-centre de recherche en finance, Architecture et gouvernance des organisations, cahier du FARGO, n°1060901, 2006.
- ❖ MIKA. G & EMMANUEL. J, « réussir son tableau de bord prospectif, expansion management review », vol. (n°108), 2003.
- ❖ RIMAILHO, « Organisation à la française », Tom 3, Delmas, Paris, 1936.
- ❖ VOLLE, M, « La place de l'aide à la décision dans le système d'information », Revue MODULAD, 2005, N° 32.

Autres références :

- ❖ Plan Comptable National, 1982.
- ❖ La Commission la FNEP (Fondation Nationale, Entreprise et performance): « Comment Accroître Les Performances Par Un Meilleur Management », Revue Pangloss n°35, Mai 2005.

Mémoire et thèses :

- ❖ HAMANI L, LATBI. W, « Contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance de l'entreprise », mémoire fin de cycle, université de Bejaïa, 2014..
- ❖ KESSOURI NADJET, MELIZOU SAMIHA, « Evaluation de contrôle de gestion au sein de l'entreprise cas de l'EPB », mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master II, option : CCA .2010/2011.
- ❖ LALAMA. S. A, « Conception et Mise en Place des Tableaux de Bord de gestion : cas d'une société de confection », Mémoire de Master en Contrôle de Gestion, 2006.

Sites web :

- ❖ <http://controledegestion.modernisation.gouv.fr>,
- ❖ Leonardo.Fernandes@etu.univ-savoie.fr.
- ❖ Fernandez, « Mesure de la performance globale des entreprises », sur le site www.pilote.org. ©copyright. 1998 -2016.
- ❖ <https://sites.google.com/site/barometredegestionstrategique>.
- ❖ Lexique de finance, paru dans le site www.vernimme.net.
- ❖ <https://www.memoireonline.com>.
- ❖ A. Fernandez ; « Définition et principe du tableau de bord de gestion », paru sur le site <http://www.theses.fr/2015LYO30010>.
- ❖ [AJJEDI](#), « Tableau de bord de gestion », article soumis le 4 févr. 2014.



ANNEXES



**LISTE DES
TABLEAUX ET DES
SCHÉMAS**


Listes des tableaux et des schémas

Les tableaux :

Tableau N01: Les types du contrôle.....	16
Tableau N°02 : Tableau comparatif entre Audit interne et Contrôle de gestion.....	17
Tableau N°0 3 : les rôles du contrôleur de gestion.....	27
Tableau N°04 : Les éléments qui opposent le TB aux autres outils de contrôle de gestion....	48
Tableau N°0 5: Principaux concurrents et parts de marché de la SPA CEVITAL.....	108
Tableau N° 06 : Analyse SWOT de la SPA Cavital.....	110
Tableau N° 07 : Bilan de grande masse Actif.....	127
Tableau N° 08 : Bilan de grande masse Passif.....	127
Tableau N°09: Les structures de l'actif.....	128
Tableau N°10: Les structures de passif.....	129
Tableau N°11: ratio solvabilité.....	129
Tableau N°12 : Les ratios de rentabilité.....	130
Tableau N°13: Le fond de roulement.....	131
Tableau N°14 : Le besoin en fond de roulement.....	132
Tableau N°15: L'évolution de la trésorerie.....	132
Tableau N°16: Les ratios de liquidité.....	133
Tableau N°17: tableau des résultats.....	135
Tableau N°18: tableau de variation du CA	137
Tableau N°19: parts relatives du chiffre d'affaire de l'exercice 2016.....	138
Tableau N°20: État comparatif entre les réalisations de 2016 et les réalisations de 2015 des charges d'exploitations.....	139
Tableau N°21 : Quantités vendues pour les années 2015 et 2016.....	141
Tableau N° 22 : Le tableau de bord financier de CEVITAL.....	145

Les schémas :

Schéma n°01: Le triangle du contrôle de gestion.....	11
Schéma N° 02 : La position fonctionnelle du contrôle de gestion.....	13
Schéma N° 0 3 : La position staff « d'Etat-major » du contrôleur de gestion.....	14
Schéma N 04 : Processus du contrôle de gestion.....	19
Schéma n°05 : Les deux versants de la performance : coûts/valeur.....	54
Schéma N°06: Les sources de la performance.....	59
Schéma N°07 : Les indicateurs clés de l'axe « client ».....	87
Schéma N°08 : performance et pilotage.....	98
Schéma N°09: Model Cinq forces de Porter.....	109
Schéma N°10 : Organigramme générale de CEVITAL agro-industrie.	111
Schéma N°11 : Organigramme de la DFC.....	116
Schéma N°12: La représentation de la répartition du chiffre d'affaire de l'exercice 2016...138	



**TABLE DES
MATIÈRES**

Table de matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Introduction générale01

Chapitre I: Notions générale sur le contrôle de gestion.....05

Introduction05

Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion.....06

1. Le contrôle de gestion : Définition et finalité.....06
 - 1.1.Définition du contrôle de gestion06
 - 1.1.1. Définition traditionnelles.....07
 - 1.1.2. Définitions modernes07
 - 1.2.La finalité du contrôle de gestion09
 - 1.2.1. Maitrise de la gestion, coordination des actions et amélioration des performances09
 - 1.2.2. Conception et gestion d'un système d'information orienté vers la décision..09
2. Objectifs et limites du contrôle de gestion.....10
 - 2.1.Les objectifs du contrôle de gestion.....10
 - 2.1.1. Les objectifs de dimension technico- économique.....10
 - 2.1.2. Les objectifs de dimension managériale et organisationnelle.....10
 - 2.2.Les limites du contrôle de gestion12
3. La place du contrôle de gestion dans l'organisation.....12
 - 3.1.La position fonctionnelle.....12
 - 3.2.La position d'état-major (la position de Staff)13
4. Notions voisines du contrôle de gestion.....14
 - 4.1.Le contrôle organisationnel14
 - 4.2.Le contrôle interne14
 - 4.3.Audit interne.....16
 - 4.4.Audit externe.17
5. Le processus du contrôle de gestion.....18
 - 5.1.La planification.....19
 - 5.2.La budgétisation.....20
 - 5.3.Action et suivit des réalisations.....20

Section 02 : Le contrôleur de gestion.....	21
1. Définition du contrôleur de gestion.....	22
2. Métiers et qualités du contrôleur de gestion.....	23
2.1.Les taches du contrôleur de gestion.....	23
2.2.Les qualités et les compétences exigées.....	23
2.2.1. Compétences techniques.....	24
2.2.2. Qualités personnelles et relationnelles.....	24
2.2.3. Langues étrangères et outils informatiques.....	25
3. Missions, responsabilités et rôle du contrôleur de gestion.....	25
3.1.Les missions du contrôleur de gestion.....	25
3.2.Le rôle de contrôleur de gestion.....	27
4. La position du contrôleur de gestion dans l'organisation.....	28
Section 03 : Méthodes et outils de contrôle de gestion.....	29
1. La comptabilité.....	29
1.1.La comptabilité générale.....	29
1.1.1. Les objectifs de la comptabilité générale.....	31
1.2.La comptabilité analytique.....	31
1.2.1. Objectifs.....	32
1.2.2. Le rôle de la comptabilité analytique.....	32
2. Le contrôle budgétaire.....	33
2.1.Objectifs.....	34
2.2.Les étapes du contrôle budgétaire.....	35
2.2.1. Le contrôle avant l'action (à priori).....	35
2.2.2. Le contrôle pendant l'action.....	35
2.2.3. Le contrôle après action ou contrôle à posteriori.....	35
2.3.Les différents types de budgets.....	35
2.3.1. Le budget des ventes.....	36
2.3.2. Le budget de la distribution et du marketing.....	36
2.3.3. Le budget de production.....	36
2.3.4. Les budgets des approvisionnements.....	36
2.3.5. Le budget des services généraux.....	37
2.3.6. Les états financiers prévisionnels.....	37
2.4.Les limites du suivi budgétaire	37
3. La gestion des coûts.....	38
3.1.Les méthodes d'analyse des coûts.....	39

3.1.1. Les méthodes des coûts complets.....	39
3.1.2. Les méthodes des coûts partiels.....	42
4. Le système d'information de gestion.....	42
5. Le reporting.....	44
5.1.Principes du reporting.....	45
5.2.Les objectifs du reporting.....	46
6. Le tableau de bord.....	46
6.1.Les objectifs du tableau de bord.....	47
6.2.Le Tableau de bord et les autres outils de contrôle de gestion.....	47
Conclusion.....	50
Chapitre II: Le tableau de bord et la performance de l'entreprise.....	51
Introduction	51
Section 01 : Notion de la performance dans l'entreprise.....	51
1. La performance de l'entreprise.....	52
1.1.Dimensions de la performance.....	55
1.1.1. La performance économique.....	55
1.1.2. La performance financière.....	56
1.1.3. La performance sociale.....	56
1.1.4. La performance stratégique.....	57
1.1.5. La performance technologique.....	57
1.1.6. La performance managériale.....	58
1.2.Les objectifs de la performance.....	58
2. Les sources et les indicateurs de la performance.....	59
2.1.Les sources de la performance.....	59
2.1.1. L'information comme source de performance.....	60
2.2.Les indicateurs de performance.....	60
2.2.1. Typologies d'indicateur.....	62
2.2.2. Les formes des indicateurs.....	63
3. Mesure de la performance.....	63
3.1.Les principes de bases de la mesure de la performance.....	65
3.2.La pertinence de mesurer la performance.....	66
3.3.Le contrôle de gestion et mesure de la performance.....	67
3.3.1. Le contrôle de gestion et la performance de l'organisation.....	67
3.3.2. Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance.....	68

3.4. Tableau de bord et le pilotage de la performance.....	70
Section 02 : Analyse théorique du tableau de bord.....	71
1. Définition et rôle d'un tableau de bord.....	71
1.1. Définition du tableau de bord.....	71
1.2. Les rôles d'un tableau de bord.....	73
1.2.1. Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison.....	73
1.2.2. Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication.....	73
1.2.3. Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision.....	74
1.2.4. Le tableau de bord est un outil d'alerte et de diagnostic.....	74
1.2.5. Le tableau de bord, outil de motivation et de mesure et des performances..	74
1.2.6. Le tableau de bord est un outil d'organisation.....	75
1.2.7. Le Tableau de bord est un moyen d'appréciation et de délégation.....	75
2. Les typologies et les instruments du tableau de bord.....	75
2.1. Les typologies du tableau de bord.....	75
2.2. Les instruments du tableau de bord.....	76
2.2.1. La conception générale.....	77
2.2.2. Les instruments du tableau de bord.....	77
3. Les principes et les conditions de mise-en-œuvre d'un tableau de bord.....	78
3.1. Les principes du tableau de bord.....	78
3.2. Les conditions de mise-en-œuvre d'un tableau de bord.....	80
3.3. Les conditions spécifiques et préalables pour la réussite d'un tableau de bord.....	80
4. Utilité et limite de tableau de bord.....	81
4.1. Utilité du tableau de bord.....	81
4.2. Les limites du tableau de bord.....	82
Section 03 : La conception et la réalisation d'un tableau de bord prospectif.....	83
1. Notions essentielles sur le tableau de bord prospectif.....	84
1.1. Définition du Tableau de Bord Prospectif.....	84
1.2. Objectifs de tableau de bord prospectif.....	85
1.3. Architecture du tableau de bord prospectif.....	86
1.3.1. L'axe financier.....	86
1.3.2. L'axe « clients ».....	86
1.3.3. L'axe « processus interne ».....	87
1.3.4. L'axe apprentissage organisationnel.....	88
1.4. Les limites de tableau de bord prospectif.....	88
2. Le tableau de bord prospectif : outil de pilotage de la performance.....	89
2.1. Piloter la performance.....	90

2.2.Le TBP relie différentes mesures de la performance.....	90
3. Démarche de la conception de tableau de bord prospectif.....	91
3.1.Les principes de conception d'un TBP.....	91
3.2.Les différentes démarches de conceptions.....	92
3.3.Le TBP et la stratégie.....	94
4. Les étapes d'élaboration d'un tableau de bord.....	95
4.1.La fixation des objectifs.....	95
4.2.Détermination des points clés.....	96
4.2.1. Pourquoi déterminer les points clés ?.....	96
4.2.2. Comment déterminer les points clés ?.....	96
4.2.3. Les conditions de détermination des objectifs et points clés.....	97
4.3.La recherche des indicateurs pertinents.....	97
4.3.1. Les types d'indicateurs	97
4.3.2. L'utilisation de l'indicateur.....	98
4.4.La collecte d'informations.....	99
4.5.Mise en forme du tableau de bord de gestion	99
Conclusion.....	101

Chapitre III : Elaboration d'un tableau de bord de la SPA CEVITAL.....102

Introduction102

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil.....103

1. Aperçu sur l'entreprise CEVITAL agro-industrie.....	103
1.1.Renseignements à caractère général.....	103
1.2.Ses facteurs clés de succès.....	105
2. Développement du groupe CEVITAL.....	105
2.1.Les activités de la SPA CEVITAL.....	105
3. Les missions et les objectifs du CEVITAL.....	107
3.1.Les missions.....	107
3.2.Les objectifs.....	107
4. L'environnement de CEVITAL.....	107
4.1.La clientèle de CEVITAL.....	107
4.1.1. Les clients locaux.....	107
4.1.2. Les clients étrangers.....	108
4.2.Les fournisseurs.....	108

4.3.Les concurrents.....	108
4.3.Analyse SWOT de l'entreprise.....	109
5. L'organisation générale des composantes et les missions des directions.....	110
5.1.Structure de l'encadrement.....	110
5.1.1. Missions et services des composants de la Direction générale.....	111
5.2.Organisation de la direction finance et comptabilité et du département contrôle de gestion.....	115
5.2.1. Département comptabilité Financière.....	116
5.2.2. Direction audite.....	116
5.2.3. Assistante.....	117
5.2.4. Département trésorerie.....	117
5.2.5. Département gestion des immobilisations.....	117
5.2.6. Département juridique/assurance.....	117
5.2.7. Département contrôle gestion.....	117
Section 02 : L'élaboration d'un tableau de bord financier au sein de l'entreprise CEVITAL	122
1. Le contexte d'un tableau de bord.....	122
1.1.Ces objectifs.....	122
1.2.L'information.....	123
1.3.Choix de la périodicité	123
1.4.Les étapes de la construction du tableau de bord financier.....	123
1.5.Les indicateurs à faire figurer dans le tableau de bord financier.....	124
1.5.1. Les indicateurs d'équilibre financiers.....	124
1.5.2. Les indicateurs du cycle d'exploitation.....	124
1.5.3. Financement de l'activité.....	125
1.5.4. La performance financière.....	125
2. Elaboration d'un tableau de bord financier pour l'entreprise CEVITAL.....	126
2.1.Les bilans des grandes masses.....	126
2.1.1. Les ratios d'analyse des bilans.....	128
2.1.2. Tableau des résultats.....	134
2.1.3. Le tableau de bord financier de l'entreprise Cevital.....	145
Conclusion	148
Conclusion générale	149
Référence bibliographique	
Annexes	
Listes des tableaux et des schémas	

Table des matières

Résumé

Bouharrat Amal et Boudjadja Zahira, «Le tableau de bord et la performance financière d'une entreprise : Quelle évidence pour l'entreprise CEVITAL », Mémoire de Master, spécialité Finance et Comptabilité, option Comptabilité et Audit, Faculté SEGC, Université de Bejaïa.

La recherche vise à élaborer un TB financier au sein d'une entreprise privée qu'est CEVITAL. À travers la réponse à la problématique suivante : «Le tableau de bord est-il en mesure de donner une image crédible sur la performance financière d'une entreprise, en particulier la SPA CEVITAL ? ». Après avoir présenté les différentes notions sur le contrôle de gestion et le tableau de bord, les auteurs ont tenté de mettre en œuvre un TB financier de l'entreprise suscitée pour l'année 2016.

Dès lors, l'analyse précise de la performance financière s'avère indispensable afin que l'entreprise puisse être en mesure d'adapter sa stratégie et accroître sa part de marché. Dans ce cadre, un contrôle de gestion performant constitue un avantage concurrentiel majeur. Il nécessite la mise en place d'un système de pilotage de la performance détaillé pouvant se prêter à un tableau de bord financier qui présente un aspect primordiale qui permet à l'entreprise de s'auto évaluation en vue d'améliorer sa performance. Ainsi il reflète l'évolution de ses données financières et nous a permis d'avoir une image fidèle de la situation financière de l'entreprise CEVITAL.

À l'issu de cette recherche, les auteurs ont conclu que la situation financière de l'entreprise CEVITAL est saine. Ainsi La croissance réalisée par la SPA CEVITAL en termes d'activité a été accompagnée par une croissance proportionnelle de la rentabilité économique et financière, aussi une structure financière saine avec des capitaux propres en progression d'une année à l'autre.

Mots clés : Contrôle de gestion, Performance financière, Tableau de bord, Balanced scorecard, CEVITAL.

Abstract

Bouharrat Amal and Boudjadja Zahira, «The scoreboard and the financial performance of a company: What evidence for CEVITAL company », Master's thesis, specialty, Finance and Accounting. Option: Accounting and Audit, Faculty SEGC, University of Bejaia.

The research aims to elaborate on a financial coreboard within a private company that is CEVITAL. Through the answer given to the following question: « Is the dashboard able to give us a credible image on the financial performance of a company, in particular the SPA CEVITAL? ». After having presented the various concepts on management control and the scoreboard, the authors have tried to implement a financial scoreboard of the company raised for the year 2016.

Therefore, the precise analysis of the financial performance is essential so that the company can be able to adapt its strategy and increase its market share. In this context, effective management control is a major competitive advantage. It requires the implementation of a detailed performance management system that can lend itself to a financial dashboard that has a key aspect that allows the company to self-assess in order to improve its performance. Thus, it reflects the evolution of its financial data and allowed us to have a faithful image of the financial situation of the company CEVITAL.

Based on this research, the authors concluded that the financial situation of CEVITAL is sound. Thus the growth achieved by the SPA CEVITAL in terms of activity was accompanied by a proportional increase in economic and financial profitability, as well as a healthy financial structure with shareholders' equity rising year-on-year.

Keywords: Management control, Financial performance, Dashboard, Balanced scorecard, CEVITAL.

