

UNIVERSITE ABDE RAHMANE MIRA- BEJAIA
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de
Gestion

Département des Sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de master en sciences de gestion
Spécialité : comptabilité et audit

Thème :

Le tableau de bord comme outil de contrôle de
gestion et de mesure de la performance
financière cas l'entreprise CEVITAL

Présenté par :

SAHLI Chafia

LALAOUI Nadjat

Encadré par :

MAAMRI Moussa

Devant le jury :

Pr : IFFOURAH Hocine

Ex : FISSOU Mahmoud

Promotion 2017/2018

Remerciement

Avant tous, nous remercions dieu le tout puissant qui nous a donné la santé la patience et nous a guidé vers le chemin du savoir.

Nous exprimons notre gratitude à Mr MAAMRI moussa, d'avoir cru en nous, soutenu et de ne pas avoir hésité à consacrer son précieux temps pour nous, il a été patient et disponible en périodes difficiles, sans son bon encadrement et ses conseils ce mémoire n'aurait pas vu le jour.

Nous remercions également Mr : IFFOURAH Hocine pour l'aide et l'intérêt apporter ainsi que pour nous avoir guidé toute au long de la réalisation de ce modeste travaille.

On tient à remercier aussi tout le personnel de l'entreprise CEVITAL de Bejaia qui nous apporté toute l'assistance nécessaire durant la période de notre stage

Nous remercions également les membres du jury d'avoir accepté d'évaluer ce travail, avec certainement beaucoup d'intérêts et de rigueur.

Enfin nos reconnaissances s'adressent également à tous ceux qui de près ou de loin ont soutenu nos efforts et ont contribué à ce que ce travail voit le jour

Nadjet et chafia

Merci

Dédicace

Louange à Dieu le tout puissant, le miséricordieux, qui m'a donnée le courage, la santé, patience et la foi pour accomplir cette tâche et la mener à ses termes.

Je dédie ce modeste travail à celle qui m'a donnée la vie, le symbole de tendresse, qui s'est sacrifiée pour mon bonheur et ma réussite, à ma mère.

À mon père, l'école de mon enfance, qui a été mon ombre durant toutes les années de mes études, et qui a veillé tout au long de ma vie à m'encourager, à me donner l'aide et à me protéger ;

Que Dieu les garde et les protège.

À mon cher grand frère Bilal, sa femme Sabrina ainsi mes adorables neveux : Akşel et Anir ; à mon cher frère Youcef et sa femme Mériem ; à ma chère sœur : Fahima, son époux Křhodir et adorable nièce Għalia ;

Votre présence et vos conseils sont inestimables.

À mon très cher mari Loucif qui m'a soutenu, aidé et qui été toujours présent dans les moments difficiles, il m'a vraiment supporté tout le mérite est pour lui, Sache que sans toi je n'aurais pu aller plus loin, car tu été toujours là...

« Grand merci ».

À mes beaux parents : Tonton Salah, Tata Chicha que j'aime beaucoup ;

À mes belles sœurs : Sassou, Lamia, Koka, Zahia et à toute ma belle famille sans oublier adorable Křhalti Nana.

À mes cousines : Amel, Imen, Chanez, Silia et Chana ;

À mon binôme : Chafia et toute sa famille ; à toutes mes coupines : Alem, Nora, Hanen.

À toutes ma promotion (master 2 F.C. option CA) en particulier : Samia, Siham, Yasmin, Amel, Rida, Badri, Riad, Takfa, Cho3ayb....

À tous ceux qui nous ont aidés pour réaliser ce travail de près ou de loin et tous ceux qui me sont chers.

Nadjet

Dédicace

Nous remercions DIEU le tout Puissant pour nous avoir donné la force et la connaissance pour accomplir ce travail et le mener à ses termes.

J'E Dédie ce modeste travail

A celle qui ma mise en monde, aucune dédicace ne saurait exprimer l'amour et le respect que j'ai envers elle, et pour les efforts qu'elle a fournis pour mon éducation hélas ! Partie trop tôt, mais malgré son absence elle demeure toujours présente dans mon Cœur, j'espère la rendre fière que Dieu l'accueille dans son vaste paradis.

À mon père, l'école de mon enfance, mon soutien tout au long de mon parcours, celui qui m'aide, m'encourage, et veille sur moi. Que dieu te protège et te garde pour moi afin que je puisse à mon tour te combler.

Que ce diplôme soit le témoignage de votre propre réussite ...

A mes chers frères nadir et samir et leurs familles, à mes sœurs hassina et samira et leurs familles pour votre soutien et encouragements, à mon adoré petit frère, puisse dieu vous protéger.

Heureuse de grandir auprès de vous!.....

A Mes très chères cousines katia, nora, ahlem, hanaan et nadira et Ma très chère copine katy et à ma copine et binôme nadjat et toutes sa familles.

À toi, qui a toujours été là pour moi et encore aujourd'hui tu continues à me soutenir ... Merci énormément.

A mes amis leurs noms ne figurent pas ici mais ils sont bien présents dans mon cœur ; ceux qui en font partie le savent... Ainsi qu'à toute la promotion C.A et à tous ses enseignants

Nos reconnaissances s'adressent également à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin pour que ce travail voie le jour.

Chafia.

L'abréviation

ABC
AC
An
Ar
BFR
CA
CAF
CF
CIR
CP
CUMP
CV
DCT
DEPS
DFC
DFCT
DG
DLMT
DZD
EBE
EVA
FIFO
FR
FRN
GIMSI
HT
IBS
IRFF
KP
LI
LG
LR
MCV
MOD
Ms/CV

OVAR
PC
QHSE

QR
RAC
RDCT
RE
RFP
RH
RICF
RIF
RLG
RLI

Signification

Activité based costing.
actif circulant
Activité normal.
Activité réel.
Besoin de fond de roulement.
Chiffre d'affaire
capacité d'autofinancement.
Charge fixe
Coefficient d'imputation rationnelle
capitaux propre.
Coût unitaire moyenne pondéré
Charge variable
Dette a court terme.
Dernier entré premier sorti.
direction finance et comptabilité.
dettes financière à court terme.
direction générale.
dettes long moyenne terme.
dinars algériennes.
excédent brute d'exploitation.
economie value added
First in first out.
Fond de roulement.
fond de roulement net.
généralisation information méthode système individualité
hors taxe.
impôt sur le bénéfice et société
La méthode d'imputation rationnelle des frais fixes.
capitaux permanent
Liquidité immédiate.
Liquidité générale.
Liquidité réduite.
Méthode sur les coûts variables.
Mains d'œuvre.
Marge sur les charges variables

Objectif variable d'action responsabilité.
passif courant
qualité hygiène sécurité et environnement

Quantité réel.
ratio d'actif circulant
ratio des dettes à court terme.
Rentabilité économique.
ratio des frais de personnel.
Ressources humains.
ratio de l'importance des capitaux fixe.
ratio d'Independence financière.
ratio de liquidité générale
ratio de liquidité immédiate.

RLR	ratio de liquidité réduite
ROE	return on equity
RPE	ratio de profitabilité économique.
RPF	ratio de profitabilité financière.
RRE	ratio de rentabilité économique
RRF	ratio de rentabilité financière
RRR	Rabais, ristourne, remise.
RS	ratio de solvabilité.
SPA	société par action
TB	Tableau de bord.
TBG	Tableau de bord de gestion
TN	trésorerie nette.
TTC	Toutes taxes comprises.
VA	valeur ajouté
VD	valeur disponibilité.
VE	valeur d'exploitation
VI	valeur immobilisé.

N° de figure	Liste des figures	N° de page
01	triangle de contrôle de gestion	06
02	Rattachement à la direction générale	09
03	Rattachement à la direction financière	10
04	Rattachement en réseau	10
05	Le processus de contrôle de gestion	13
06	Le pilote et son véhicule	55
07	Le pilote dans le système de l'entreprise	56
08	Modèle cinq forces de porter	98
09	Organigramme générale de CEVITAL	101
10	Organigramme de direction financière de CEVITAL	106
11	La structure de l'actif de bilan	114
12	La structure du passif de bilan	116
13	Représentation graphique de la variation de CA	127
14	Représentation graphique de la CAF	133

N° de ligne	Liste des tableaux	N° de page
01	Les qualités de contrôleur de gestion	15
02	Rôles classique et les rôles nouveaux de contrôleur de gestion	16
03	La comparaison entre la comptabilité analytique et générale	20
04	étapes de la détermination de résultat avec la MCV	25
05	Les zones d'un tableau de bord	66
06	la différence entre le tableau de bord et le reporting	75
07	Les étapes de la méthode GIMSI	84
08	principaux concurrents et parts de marché de la SPA CEVITAL	97
09	Force, faibles, opportunité, menace de l'entreprise CEVITAL	100
10	Bilan de grande masse actif	113
11	Bilan de grande masse passif	115
12	Les ratios de structure de l'actif	117
13	Les ratios de structure de passif	118
14	Le ratio de solvabilité	118
15	Le ratio de rentabilité	119
16	Fond de roulement (FR)	120
17	Besoin de fond de roulement(BFR)	121
18	L'évolution de la trésorerie	121
19	Ratio de liquidité	122
20	Tableau de compte de résultats	124
21	La variation de chiffre d'affaire	126
22	Etats comparatifs entre les réalisations de 2014 et les réalisations de 2013 des charges d'exploitation	128
23	Ratio de profitabilité	131
24	Tableau de bord financier	136

Sommaire

N° de ligne	Sommaire	N° de page
1	Liste des figures	
2	Liste des tableaux	
3	Liste des abréviations	
4	Introduction générale	01
5	Chapitre I : Cadre théorique de contrôle de gestion et la performance	04
6	Section 1 : Concepts généraux de contrôle de gestion	04
7	Section 2 : Les outils de contrôle de gestion	17
8	Section3 : La performance de l'entreprise	35
9	Chapitre II: Généralités sur le tableau de bord	54
10	Section 1 : Généralités sur le tableau de bord	54
11	Section 2 : Conception de tableau de bord	63
12	Section 3 : Les méthodes de conception d'un tableau de bord	75
13	Chapitre III : Elaboration d'un tableau de bord financier au sein de l'entreprise CEVITAL	90
14	Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil « CEVITAL de Bejaia »	90
15	Section2 : Elaboration d'un tableau de bord financier au sein de l'entreprise CEVITAL	112
16	Conclusion générale	139
17	Bibliographie	
18	Annexes	
19	Table de matière	

Introduction générale

L'entreprise est un ensemble complexe qui met en œuvre des facteurs variés dans des procédures élaborées. Elle évolue dans un environnement mouvant et agressif dont ses actions rencontrent des obstacles. Et comme tous les grands ensembles technologiques modernes, elle est souvent dotée d'un dispositif de guidage et de contrôle, à savoir « le contrôle de gestion ». Le contrôle de gestion se présente comme l'outil adéquat sur lequel ces entreprises peuvent compter, d'où l'intérêt de plus en plus croissant accordé au contrôle de gestion comme un système indispensable au pilotage et la gestion des entreprises. Ainsi, le contrôle de gestion a pour objectif de fournir des informations pour aider à la prise de décision. Il joue donc le rôle de conseil auprès de toutes les autres fonctions. Alors, la performance devient un enjeu tant dans sa stratégie que dans son organisation.

En effet, le contrôle de gestion a pour objet la maîtrise de la performance, être performant signifie être à la fois efficace et efficient : la condition de l'efficacité est réalisée lorsque l'entreprise arrive à atteindre ses objectifs initialement définis, alors que l'efficience renvoie à la capacité d'atteindre ses objectifs avec le minimum de moyens possibles.

Pour remplir sa mission, il est plus souvent nécessaire de compléter le système de contrôle de gestion par des outils, à savoir: la comptabilité générale et analytique, le système d'information, le contrôle budgétaire, le reporting et le tableau de bord. Dans le cadre de ce mémoire, nous, nous intéressons à l'un de ces outils qui est le tableau de bord. Ce dernier constitue à la fois, un support de dialogue et un outil d'aide à la décision et contribue à la maîtrise des performances économiques de l'organisation.

Le tableau de bord étant un document de référence et un outil de management permet, par son contenu documenté et structuré, d'anticiper les obstacles (alertes, clignotants...), de conduire l'entreprise sur la bonne route avec la meilleure visibilité possible (indicateurs de gestion) pour atteindre la bonne destination (respect des objectifs). Ainsi, le tableau de bord ne peut être que l'expression d'un réseau d'informations, c'est-à-dire, d'un ensemble cohérent au sein duquel les informations sont collectées, traitées et diffusées de manière systématique et rationnelle. Notamment, un tableau de bord composé d'indicateur de performance dont la finalité est de mesurer l'atteinte de la performance et d'indicateur de pilotage dont la finalité est la réalisation du plan d'action élaboré pour atteindre la dite performance

C'est alors le rôle que joue le tableau de bord au sein de l'entreprise et toute son importance qui ont fait l'objet d'un moteur de motivation de notre étude. Notre travail se focalise donc sur le rôle de tableau de bord dans l'amélioration de la performance d'une entité, c'est ce qui nous amène à poser la problématique suivante :

➤ **Comment peut-on évaluer la performance financière de l'entreprise à travers le tableau de bord financier ?**

La recherche des éléments de réponse nous a amené à poser les questions secondaires à suivantes :

- ✓ Comment le contrôle de gestion influence-t-il la performance financière de l'entreprise ?
- ✓ C'est quoi un tableau de bord, et quelle est son utilité au sein d'une entreprise ?
- ✓ Comment intervient cet outil dans le processus de prise des décisions à l'intérieur de l'entreprise CEVITAL?

Pour parvenir à répondre à ces questions, nous avons émis quelques hypothèses qui nous guideront dans la réalisation de ce travail, et qui seront à vérifier tout au long de cette étude :

H1 : Le contrôle de gestion est une fonction primordiale qui vise la maîtrise de la conduite d'une entreprise, comme il peut-être le pilote de sa performance à travers les outils mis en place au sein de cette dernière.

H2 : Le tableau de bord peut être un système d'alerte et également d'actions, il permet de prendre les mesures nécessaires lorsque des écarts sont détectés entre ce qui est prévu et ce qui se passe réellement.

H3 : l'entreprise CEVITAL fait toujours appel à son contrôleur de gestion pour élaborer périodiquement un tableau de bord financier dans l'objectif d'avoir une image claire et crédible de sa santé financière.

Pour répondre à notre problématique et pour confirmer ou infirmer nos hypothèses, nous avons suivi une approche méthodologique hypothético-déductive qui nous a, d'abord conduit à faire une recherche bibliographique et cela en consultant plusieurs ouvrages et autres documents tels des thèses qui étudient la thématique du tableau de bord, et cela afin de construire la partie théorique qui est composée de deux chapitres. Après avoir fait une revue de la littérature sur le sujet de notre recherche, nous avons effectuées un stage au sein d'une entreprise d'une durée d'un mois (l'entreprise CEVITAL) là où on a eu accès à des documents internes de l'entreprise et aussi à un ensemble de données qui nous a permis de rédiger le cas pratique et étudier le cas du tableau de bord financier.

Dans le but de répondre aux questions précédemment posées, nous avons élaboré et adopté un plan de travail comportant trois chapitres :

1^{er} chapitre intitulé « cadre théorique de contrôle de gestion et la performance », il est considéré comme étant un chapitre introductif sur le rappel théorique du contrôle et la performance de l'entreprise dont il aborde les notions, l'objectif et enfin les différents outils du contrôle de gestion aussi des notions et concepts liés a la performance.

2^{eme} chapitre intitulé « Généralités sur le tableau de bord » sera consacré à l'analyse conceptuelle des tableaux de bord, sa définition, ses composantes, ses caractéristiques et son rôle dans le pilotage de l'organisation, ainsi on mettant le point sur sa méthodologie de conception, et on termine par la présentation de trois méthodes essentielles dans l'élaboration d'un tableau de bord.

3^{eme} chapitre intitulé « Elaboration d'un tableau de bord financier au sein de l'entreprise CEVITAL » enfin, nous procédons à la présentation du cas pratique à la direction de finance et comptabilité; ce qui nous a permet d'illustrer notre partie théorique. Dans un premier temps, nous avons présenté l'organigramme de l'entreprise, et dans un second temps nous présentons les résultats et les discussions autour de la conception d'un tableau de bord financier propre au service finance et comptabilité.

Chapitre 1

Introduction

L'entreprise doit fixer des objectifs et s'adapter à l'environnement pour les réaliser et assurer sa performance et sa pérennité, la performance est la capacité d'atteindre des objectifs préalablement fixés, exprimé en termes d'efficacité du processus, de qualité de service ou d'efficacité de la gestion. Pour atteindre cet objectif, il est nécessaire de mettre en place un système de contrôle.

La mission de l'entreprise consiste à intégrer au mieux la complexité externe et interne par l'élaboration de procédures et de structures organisationnelles.

Ce chapitre introduira le contrôle de gestion en offrant une vision d'ensemble de ses concepts, et outils fondamentaux. Nous tenterons de cerner le contrôle de gestion de façon progressive, par la suite on essayera d'aborder la performance tout en éclairant la compréhension de ses concepts et les notions liées à cette dernière.

Dans la première section, nous présenterons les notions de base du contrôle de gestion, la deuxième portera sur les outils du contrôle de gestion et la troisième sur la performance de l'entreprise.

Section 1 : Concepts généraux de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est apparu à la fin du XIX^{ème} siècle et au début du XX^{ème} siècle à l'évolution du monde technique et économique.

A cette période, le contrôle de gestion concerne l'activité de production avec les analyses de TAYLOR (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de GANTT (1915) sur les charges de structure et les choix de général MOTORS (1923) et de SAINT-GOBAIN (1935) pour des structures par division.

Il a évolué avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification en exerçant un contrôle sur les exécutants, après l'analyse des coûts, les entreprises élaborent des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts.

Les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus aux Etats-Unis et en Europe entre 1850 et 1910 et sont utilisés progressivement en fonction des besoins des entreprises

Le développement des produits et services a poussé le contrôle de gestion à être comme un outil d'aide à la décision.

Le contrôle de gestion a été présenté dans le cadre d'une gestion taylorienne depuis le début du 20^{ème} siècle qui est basé sur la stabilité dans le temps, l'information parfaite des

dirigeants, la recherche d'une minimisation des coûts et de coût de production dominant dans le coût total¹.

1. Définition de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, Avant de l'éclairer et de bien le cerner il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle/gestion, et voir sa position privilégiée.

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

Le contrôle doit donc aboutir, si nécessaire, à un retour sur l'amont pour rectifier les décisions et les actions entreprises.

Pour une entreprise, le contrôle est d'abord compris et analysé comme le respect d'une norme ; c'est un contrôle de régularité .Il participe alors au processus de la gestion.

Au sein d'une organisation, le contrôle se développe de manière dynamique ; c'est pourquoi il faut plutôt parler du processus de contrôle.

Le processus de contrôle comprend toutes les étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation ²

1.2. Gestion : C'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

Plusieurs définitions sont attribuer au contrôle de gestion mais nous nous limiterons a celles qui nous semblent plus significatives.

Selon R.N. ANTHONY (1993) Considéré comme le père du contrôle de gestion et définit il le contrôle de gestion comme « le processus pour lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation»³. Cette définition présente trois concepts sur lesquels se fonde le contrôle de gestion : le premier c'est l'efficacité ; mis en relation les résultats et les objectifs à atteindre (à quel niveau on atteint les objectifs ?), la deuxième c'est efficience ; mis en relation les résultats et les ressources utilisés (de quelle manière on atteint les résultats ?) et en troisième et en derniers la pertinence ; mis en relation les ressources et les objectifs quel sont

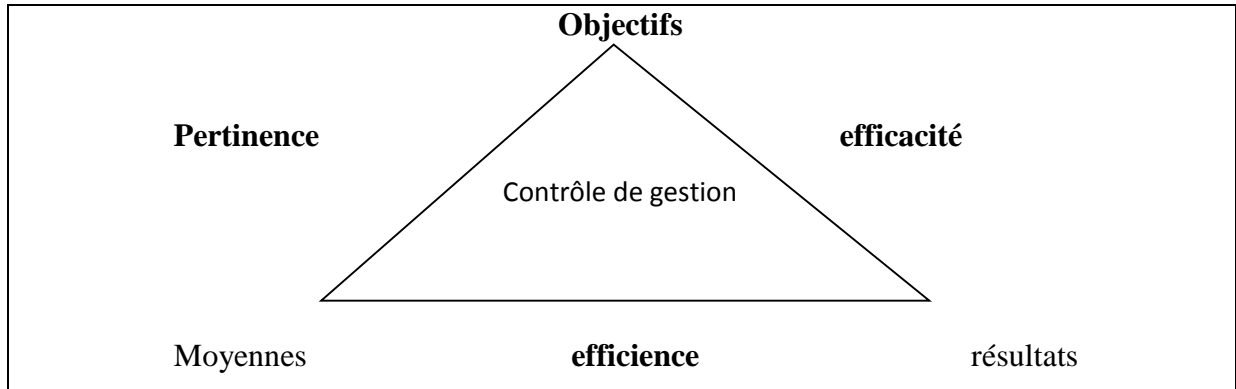
¹ ALAZAD. Claude, SEPARI. Sabine, « Contrôle de gestion : manuelle et application », édition Dunod, Paris 2007, p.5.

² Ibid. p. 8.

³ ANTHONY.R, DEARDEN.J, « La fonction contrôle de gestion », édition : Publi-Union1993 p. 209.

les moyenne utilisé pour atteindre les objectifs ?) Cette combinaison de l'efficacité, efficience et de la pertinence permet d'atteindre la performance.

Figure 01: le triangle de contrôle de gestion



Source : HELENE.I, VERONIQUE.M, Jérôme M Yvon P, « contrôle de gestion », 4^{ème} édition. Dunod, paris 2013 , P 7.

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.

Pour BURLAUD A et SIMON C « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »⁴

Pour ALAZARD C et SEPARI S « le contrôle de gestion est un processus finalisé, en relation avec objectifs de l'entreprise, et incitatif, en relation des responsables. Le contrôle de gestion ne se limite plus a la maitrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, mais doit permettre un pilotage permanant et un processus d'amélioration contenue de la stratégie et de l'organisation »⁵.

⁴BURLAUD.A, SIMON.C « le contrôle de gestion », La découverte, collection repère n° 227 1997 , p9.

⁵ALAZARD C, SEPARI, op.cit. p31.

2. Objectifs, missions et limites de contrôle de gestion

La mise en place d'un système du contrôle de gestion à pour but la réalisation des différents objectifs : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible⁶

2.1. Les objectifs de contrôle de gestion

On peut résumer les principaux objectifs du contrôle de gestion dans les points suivants :

2.1.1. Servir de support au dialogue hiérarchique

Le contrôle de gestion contribue au dialogue hiérarchique par deux étapes principales : L'élaboration des prévisions et la fixation des objectifs puis le contrôle et l'évaluation des Performances.

2.1.2. La performance de l'entreprise

C'est un élément majeur que le contrôle de gestion fournit aux gestionnaires, il permet de leur donner des indicateurs de performance pour évaluer leur gestion.

2.1.3. L'amélioration permanente de l'organisation

Pour mieux utiliser les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser les processus opérationnels pour modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables et surtout à évaluer ces processus.

2.1.4. La prise en compte des risques

Dans le pilotage de la performance, le gouvernement de l'entreprise et le risque devient indissociable donc il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ces parties prenantes en intégrant les risques liés.

2.2. Les missions du contrôle de gestion

On a trouvé trois missions fondamentales du contrôle de gestion:

- Assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes: le contrôle de gestion doit assurer que les actions quotidiennes permettent de mettre en œuvre la stratégie définie; mais également que l'approche stratégique prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel.

⁶ALAZARD C, SEPARI S, Op.Cit, p643.

- Analyser les relations entre les résultats poursuivis et les ressources consommés afin de réaliser les objectifs (analyse des écarts prévisions, résultat, sanction des écarts...etc.)
- Orienter les actions et comportements d'acteurs autonomes (délégation de responsabilités en matière de ressources et de résultat).

2.3. Les limites du contrôle de gestion

Il existe une multitude de limites fondamentales au contrôle de gestion⁷:

- Tout n'est pas mesurable à coût raisonnables, une fois qu'un indicateur est choisi, il devient très vite un but en soi, cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion.
- Les managers ne doivent pas se contenter sur ses indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients, vu que les indicateurs ne détectent pas tous.
- Notant que l'efficacité de contrôle dépend également de la compétence des dirigeants (direction générale, responsables, opérationnels, contrôleur de gestion) qui l'utilisent et le fonctionnement, la mise en place de contrôle de gestion est une question de savoir faire des membres de l'organisation.

3. La position du contrôle de gestion dans la structure de l'entreprise

Considéré comme un réceptacle de l'information, d'où son rôle de diffuseur et de collecteur d'information, sa place dans l'entreprise devient incontournable. Cependant, elle n'est pas toujours apparente dans un organigramme qui dépend pour une grande part de la manière dont fonctionnent les dirigeants.

Il est primordial de comprendre que la place du contrôle de gestion dépend:

- ✓ De la taille de l'entreprise et de son mode de fonctionnement
- ✓ Des moyens disponibles et des objectifs poursuivis par la direction générale.

Généralement, les entreprises attribuent trois places différentes pour le contrôle de gestion, car il n'y a pas de règles ou de normes pour le positionner.

Le rattachement à la direction générale, au directeur financier, ou bien il peut être placé au même rang que les autres responsables sont des plus plausibles vues son champ de contrôle sur toute l'activité de l'entreprise.

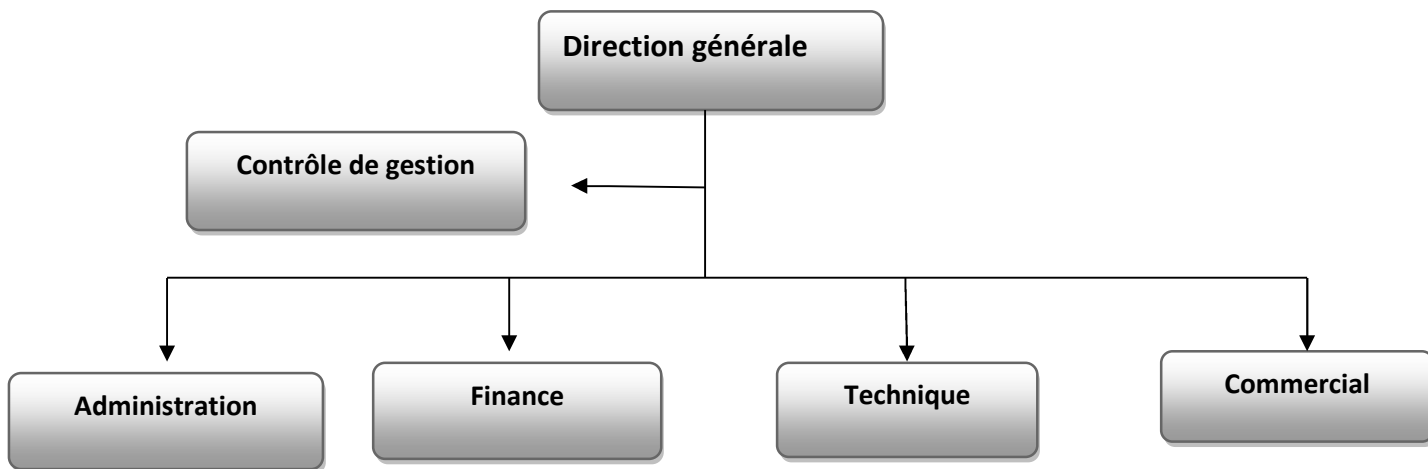
⁷DURAND.X, HELLUY.A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion » ; Edition d'Organisation, Paris, 2009, P60.

3.1. Rattachement à la direction générale

C'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. En effet, rattacher à la direction générale, il bénéficie du soutien totale de cette dernière, aussi, elle lui procure une facilité dans la transmission des différents rapports élaborés.

Cette position, dénote de son indépendance totale à contrario da la perception que les services opérationnels peuvent avoir de la fonction.

Figure N°02: Rattachement à la direction générale



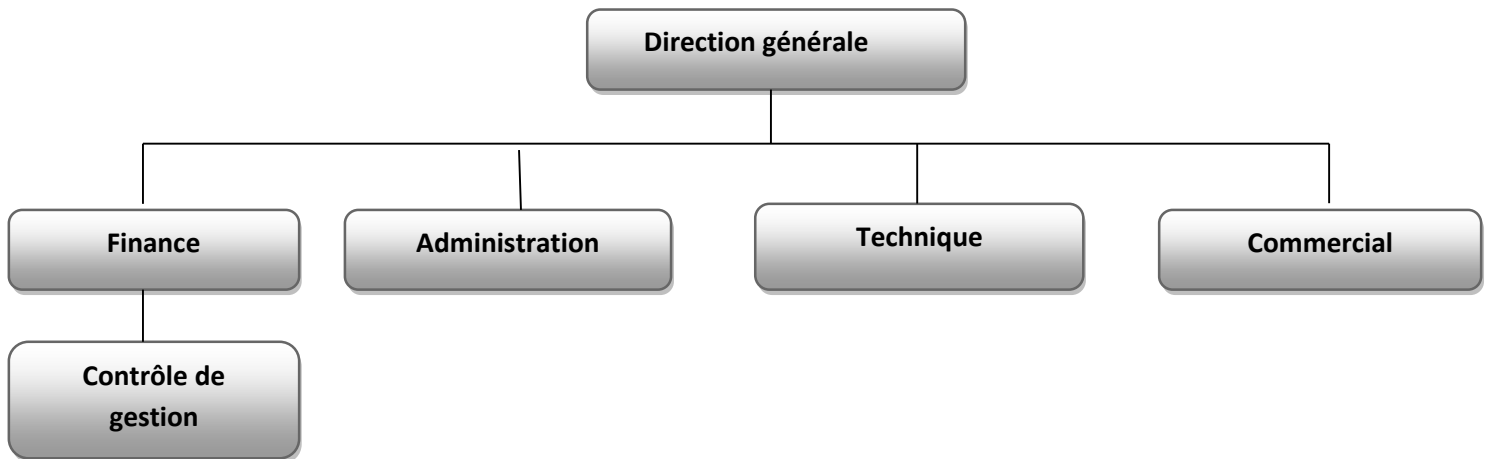
Source : BOUIN.X, SIMON.F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion »,3^e édition Dunod, Paris, 2009, P. 50

3.2. Le rattachement au directeur financier

Cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier, ce qui le rapproche plus des informations comptable et financières au détriment des informations plus opérationnels.

Dans cette position la fonction de contrôleur de gestion présente ces limites, vu que le contrôleur ne s'implique pas dans la discussion des orientations stratégiques de l'entreprise, ce qui lui fait courir le risque de s'éloigner de son rôle principal qui est l'animation et la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise.

Figure N°03: Rattachement à la direction financière

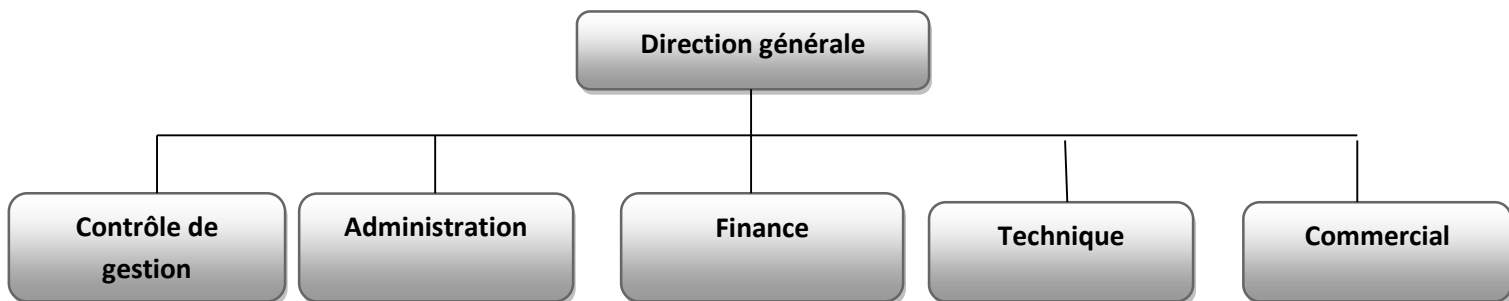


Source : LONING.H, « Contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2008 Page 287.

3.3. Rattachement en râteau

Cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui, engendre une relation perpétuelle, facilite la communication entre eux et accorde au contrôleur de gestion un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

Figure N°04: Rattachement en râteau



Source LONING.H, « Contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, P 51.

4. Le Contrôle de gestion et les autres formes de contrôle

Dans ce paragraphe, on va traiter certaines notions liées à la discipline du contrôle de gestion, dont on trouve le contrôle organisationnel, le contrôle interne, l'audit interne, contrôle budgétaire et la stratégie.

4.1 Le contrôle organisationnel⁸

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

4.2 Le contrôle interne⁹

L'ordre des Experts-comptables Français en donne la définition suivante : « C'est 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 les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci».

4.3 Contrôle de gestion et audit¹⁰

« L'audit est une forme de contrôle par les procédures. Au cours de ces dernières décennies, le domaine de l'audit s'est considérablement étendu ». Il existe actuellement beaucoup de types d'audits (audit financier, audit informatique, audit d'efficacité, etc.) qui entretiennent une confusion entre l'audit et le contrôle de gestion. On distingue deux principaux types d'audits :

4.3.1. Audit financier

L'audit financier a pour objectif de certifier l'image fidèle des comptes. Il nécessite, entre autres, la vérification de la conformité formelle des enregistrements comptable aux règles légales, l'évaluation du contrôle interne et l'analyse des risques potentiels.

L'auditeur financier doit mettre en œuvre les diligences qu'il juge nécessaires pour pouvoir certifier. En cela, il a une obligation de moyen.

4.3.2. Audit opérationnel

L'audit opérationnel contribue à améliorer les performances de l'entreprise dans tous les domaines de la gestion. Sa mission consiste :

- ✓ A élaborer un diagnostic en analysant les risques et les déficiences ;
- ✓ A faire des recommandations ou à proposer la mise en place de procédés ou d'outils de gestion.

⁸ALAZAD.C, SEPARI.S, Op.cit, p10

⁹ Ibid., p. 11

¹⁰ LANGLOIS.L, BORNIER.C ET BRUNYER.M, « Contrôle de gestion : corrigés des exercices, sujets d'examens corrigés, sujets d'examens INTC », édition : Berti- Alger 2008 , p. 13.

L'auditeur opérationnel est donc consulté pour donner des conseils et concevoir des procédés efficaces, réduire les coûts et améliorer la performance. Il a une obligation de résultat.

4.4. Contrôle de gestion et contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations avec les prévisions. Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices regroupant les aspects principaux du contrôle de gestion.

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

En conclusion, le contrôle budgétaire fait partie du contrôle de gestion.

4.5. Le contrôle de gestion et la stratégie

La stratégie est définie comme "l'art et la manière" de préciser la route à suivre, à moyenne ou longue échéance, en tenant compte de l'environnement externe et des capacités et possibilités disponibles en interne.

5. Le processus de contrôle de gestion

Le processus de contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles suivantes¹¹

5.1. La phase de prévision:

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

5.2. La phase d'exécution:

Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leurs sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leurs actions. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leurs ont été délégués.

5.3. La phase d'évaluation:

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape met en évidence des

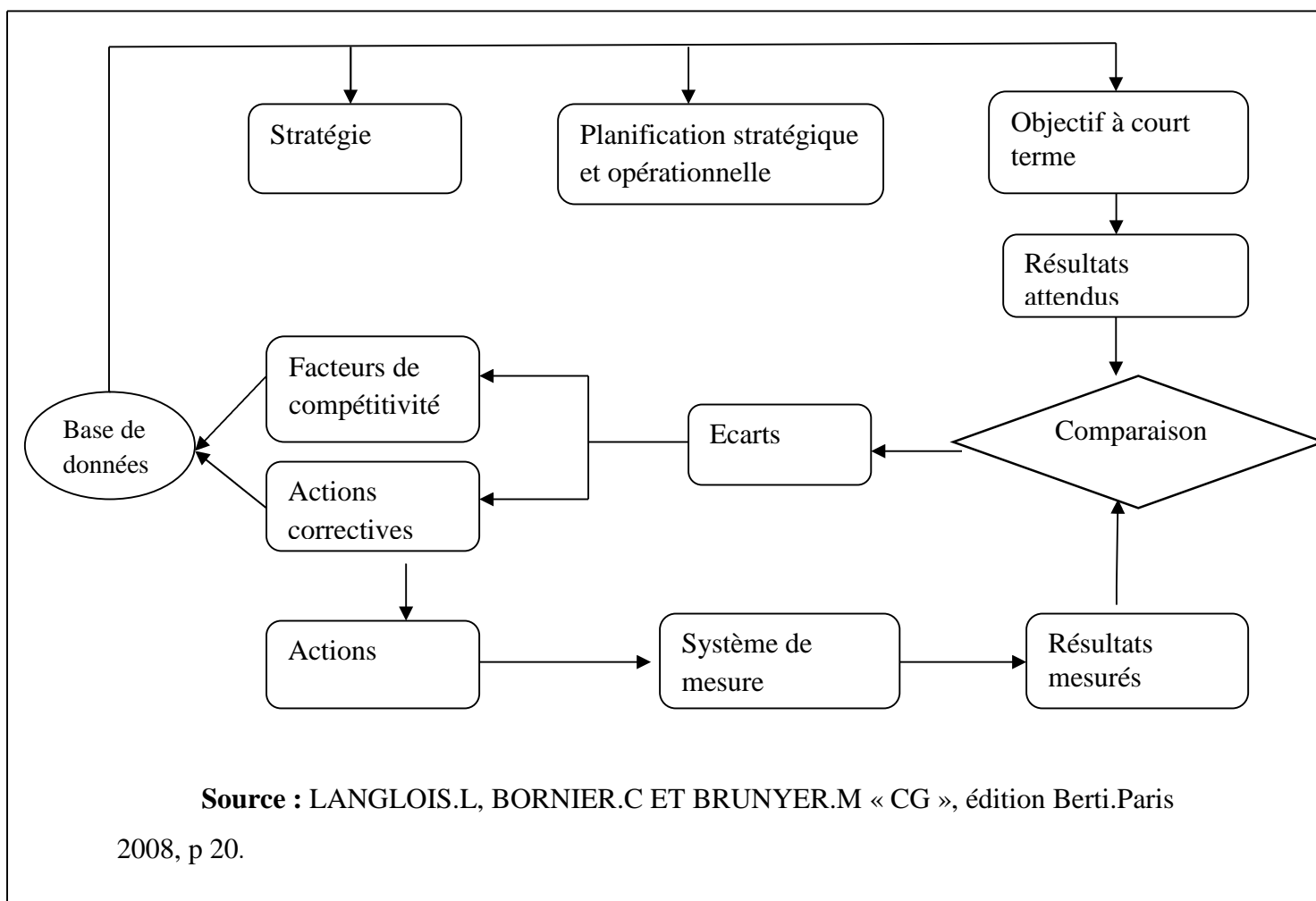
¹¹ LANGLOIS.L, BORNIER.C, op.cit, P18.

écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

5.4. La phase d'apprentissage:

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

Figure N° 05 : Le processus du contrôle de gestions.



Source : LANGLOIS.L, BORNIER.C ET BRUNYER.M « CG », édition Berti.Paris 2008, p 20.

6. Le contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un acteur du processus de management, appelé également responsable de planification et de la gestion, exerce un contrôle permanent sur les budgets de l'entreprise, il élabore la prévision budgétaire et met en place des procédures du contrôle.

6.1. Définition et compétences requises de contrôleur de gestion

Dans ce qui suit on va essayer de définir de contrôleur de gestion et présenté ses compétences

6.1.1. Définition

« 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»¹².

6.1.2. Les compétences requises

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois¹³ :

- ✓ **Spécialiste** : maîtriser les outils pointus ; Et **généralistes** : organiser, coordonner les procédures.
- ✓ **Opérationnel** : gérer l'exécution ; Et **fonctionnel** : conseiller les décideurs.
- ✓ **Technicien** : intégrer la dimension technique ; Et **humain** : gérer les hommes et les groupes.

¹²GUERNY.J, GUIRIEC.J.C, « contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, paris 1998 , p 197

¹³ALAZAD.C, SEPARIS.S, op,cit, p 33

Un tableau « idéal » des qualités du contrôleur de gestion est dressé par Bouin et Simon

Tableau N°01 : Les qualités du contrôleur de gestion

Qualités techniques	Qualités humaines
Rigoureux, méthodique, organise	Morales: honnêteté, humilité
Fiable, claire	Communicantes: dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion
Cohérent	Mentales : ouverture, critique, créativité
Capable de synthèse	Collectives : écoute, accompagnement, Implication
Faisant circuler l'information sélectionnée	Sociales : gestion des conflits
Maitrisant les délais	Entrepreneuriales : esprit d'entreprise
Connaissant les outils	

Source : Alazard Claude, Séparis Sabine, « Contrôle de gestion : Manuel et Application », édition Dunod, Paris2007, p.35.

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

6.2. Le rôle et missions du contrôleur de gestion

On va d'abord commencer par la présentation de rôle de contrôleur de gestion puis ses missions

6.2.1. Rôle du contrôleur de gestion

➤ Attribution classique du contrôleur de gestion :

Il a pour mission d'établir un diagnostic des besoins de contrôle de gestion et de créer les outils et les procédures appropriés à ces besoins. Il doit superviser le fonctionnement technique des outils prévisionnels, comme le budget, en analysant la cohérence des chiffres transmis et en veillant au respect des directives reçues.

Il a également pour fonction d'expliquer la formation du résultat en analysant rétrospectivement les coûts, les résultats, les performances. En fin, il assure le reporting c'est-à-dire qu'il doit rendre compte au niveau hiérarchique supérieur sur le plan financier, commerciale....etc.

➤ **Rôle novateur du contrôleur de gestion :**

À ses fonctions techniques viennent s'ajouter des fonctions de conseil et d'aide à la décision auprès de la direction générale sur des projets stratégiques et auprès des responsables opérationnels sur leurs problèmes de gestion courante.

Dans le tableau suivant, on essaiera de délimiter les nouveaux rôles assignés aux contrôleurs de gestion, au-delà de leurs rôles traditionnels.

Tableau N°02 : Rôles classiques et nouveaux rôles du contrôleur de gestion

Rôles classiques	Nouveaux rôles
Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets	Démarche dynamique permanente d'amélioration accompagnement du changement, de l'organisation, et des compétences
Analyse des résultats et des écarts, sur les coûts, les budgets et les tableaux de bord	Amélioration des systèmes d'information et des outils
Coordination et liaison avec les autres services	Dialogue, communicateur, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet

Source : ALAZAD. Claude, SEPARI. Sabine, « Contrôle de gestion : manuelle et application », édition Dunod, Paris 2007, p. 32.

Il est possible de lister ses missions actuelles.

Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs et de toute l'organisation ; c'est pourquoi il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes :

- **Information:** fournir des outils pertinents et les améliorer en permanence en fonction des besoins et du contexte.
- **Acteur:** communiquer, expliciter, conseiller les acteurs dans l'utilisation des outils de gestion.
- **Organisation:** aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre.

Ses qualités de communicateur et de pédagogue sont alors essentielles :

- **Communiquer avec clarté**
- ✓ Des informations fiables, pertinentes, utiles à tous les acteurs à tous les niveaux de l'organisation ;
- ✓ Les évolutions nécessaires à mettre en œuvre ;
- ✓ Les outils de résolution de problème pour aider à améliorer le pilotage ;

- ✓ Pour faciliter le dialogue entre les acteurs.
- **Expliciter avec rigueur**
- ✓ Les objectifs, les contraintes, le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies ;
- ✓ Les résultats et les écarts observés pour en analyser les causes et réfléchir à des solutions;
- ✓ L'accompagnement des changements à mettre en place.
- ✓ Au total, le contrôleur de gestion n'est plus seulement fournisseur d'information, mais aussi animateur de processus.

6.2.2 Les missions du contrôleur de gestion

Globalement, les contrôleurs de gestion exercent par exemple des missions de:

- Mise en œuvre du système de contrôle (architecture, périodicité du suivi et du reporting).
- Conception d'outils de contrôle (coûts, tableaux de bord, etc.), implantation de ces outils, implantation de nouvelles technologies.
- Maintien de la pertinence et de la cohérence des outils et dispositifs de contrôle au fil du temps.
- Surveillance des activités opérationnelles et d'articulation avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.
- Coordination horizontale et verticale.
- Information et de communication entre les individus et les niveaux hiérarchiques

Conseil et animation, etc.

Section 2 : Les outils de contrôle de gestion

Pour piloter et prendre des décisions à court et à long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision. Dans de très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse, collecte et traitement de l'information. Les missions confiées au contrôleur de gestion au sein de l'entreprise, peuvent être assurées grâce à des outils efficaces du contrôle de gestion à savoir : la comptabilité générale et analytique (de gestion), la gestion budgétaire et le tableau de bord.

1. La comptabilité générale

La comptabilité générale est un outil de gestion qui permet d'enregistrer, classer et analyser toutes les opérations effectuées par l'entreprise. Et aussi, considérée comme la première source d'information de l'entreprise, qui fournit des informations globales.

1.2. Définition de la comptabilité générale

La définition donnée par le plan comptable général:

« La comptabilité est un système d'organisation financier permettant de saisir, classer, enregistrer, des données de base chiffrées et de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et de résultat de l'entité à date de clôture¹⁴. D'après cette définition on peut déterminer les objectifs de la comptabilité générale

La comptabilité peut se définir ainsi :

Pour GERVAIS : « la comptabilité générale rend compte des résultats d'une période (tableau de compte de résultat) et de la situation du patrimoine en fin de période (Bilan). Elle a la particularité d'être confuse pour les opérationnels, exhaustive et complexe puisqu'elle est tenue par la législation économique et fiscale, ce qui la rend lourde et tardive, mais régulière et sincère »¹⁵

La pratique de la comptabilité générale est assez répandue dans les entreprises, et le compte de résultat reste toutefois l'outil le plus employé et il est dans ce cas, plutôt calculé sur une base mensuelle¹⁶.

1.3. Les objectifs de la comptabilité générale

Les objectifs de la comptabilité générale sont:

- Définir le résultat périodique de l'entreprise
- Valoriser les inventaires (bilan)
- Indiquer en permanence les dettes et les créances de l'entreprise.

2. La comptabilité analytique

C'est par la comptabilité analytique que les performances internes d'une entreprise peuvent être mises en œuvre (par produit, par fonction ou par département). Elle est composée d'un ensemble de méthodes de collectes, d'enregistrement et de traitement des données

¹⁴ DAVASSE.H, PARUITTE.M, «Introduction à la comptabilité», Sup'Foucher, Vanves 2011, P.12.

¹⁵ GERVAIS. M, « l'informatisation du contrôle de gestion », Échanges, paris 1987, pp 31-41.

¹⁶ Ibid.,p 27

concernant l'activité de l'entreprise en vue de déterminer des coûts, des prix de revient et des résultats ainsi de calculer les indicateurs de gestion qui permettent de prendre les meilleures décisions.

2.1. Définitions

Plusieurs définitions sont données par les théoriciens de la science de gestion à la comptabilité analytique. On limite à celles qui apparaissent les plus significatives :

A.SILEM et MARTINET.A la définit comme: « un système de saisir et de traitement des informations permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, regroupement, ventilations, abonnement, calcul des charges... en utilisant l'information comptable élémentaire rectifié ou non. »¹⁷.

Puis, L.DUBRULLE et D.JOURDAIN continue dans le même sens ; 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 décision. 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 »¹⁸.

La comptabilité analytique inspire ces informations à partir de la comptabilité générale, celle-ci donne une vue globale des comptes, l'analytique quant à elle, donne une vision détaillé de chaque activité. Leur confrontation est présentée dans le tableau suivant :

¹⁷MARTINET.A, SILEM.A, « Lexique de gestion », Dalloz, Paris 2000, P. 92

¹⁸DUBRULLE.L, JOURDAIN.D, « comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris2007, P. 11.

Tableau N°0 3: la comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

La comptabilité générale	La comptabilité analytique
Finalité légale	Finalité managériale
Charge par nature (compte 60 « achat »)	Charge par destination (produit, service)
Résultats annuels (année, semestre, mensuel)	Résultat fréquents (journée, semaine, quinzaine)
Résultat globale	Résultat partiel (résultat par produit)
Règles légales, rigides et normative	Règles souples et évolutive
Information financier (monétaire)	Information technique et économique
Destine aux actionnaires et aux directeurs (tiers)	Destiné aux responsables de l'entreprise
Indicateurs comptable, fiscaux et financiers	Indicateurs de gestion
Information certifié, précise et formelle	Information rapide, approché et pertinente
Caractère obligatoire	Caractère facultatif

Source: NORBERT.G, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise », Organisation, Paris 2000, P. 132.

2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique

Les objectifs de la comptabilité analytique sont multiples, on peut citer les plus essentiels ci-dessous¹⁹ :

- Connaitre les couts de revient par produit ;
- Déterminé la valeur des stocks à tout moment grâce à la tenue des comptes d'inventaire permanent ;
- Déterminé le résultat analytique par produit ou groupe de produits ;
- L'établissement de prévision dans le cadre de la gestion budgétaire ;
- Confrontation du cout de revient des produits avec leur prix de marché.

¹⁹CHA.G, PIGET.P, « Comptabilité analytique », ECONOMICA, Paris, 1998, P.8

2.3. Déférents méthodes de calcul des coûts

Parmi les principaux soucis et préoccupations des dirigeants, la maîtrise des coûts tout en adaptant toutes les stratégies disponibles qui assurent la minimisation possible des coûts.

Les méthodes les plus utilisées dans ce stade sont : la méthode des centres d'analyse, la méthode ABC, méthode des coûts variables et la méthode d'imputation rationnelle des charges fixes.

2.3.1. La méthode de coût complet :

La méthode du coût complet, est un système de calcul avancé permettant de déterminer le coût de revient d'un produit vendu. Les coûts complets correspondent à la somme de tous les coûts liés à la fabrication jusqu'à la vente d'un produit. Une détermination pertinente des coûts complets est indispensable afin de fixer un prix de vente, permettant d'une part d'être rentable et d'autre part d'analyser la compétitivité du prix déterminé. L'analyse des coûts complets, c'est déterminer en quelque sorte si le projet est à envisager ou non.

A. La mise en œuvre de la méthode

- **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.

La détermination des coûts complets d'un produit passe par les étapes suivantes :

➤ **Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse**

On distingue les centres principaux et les centres secondaires

- ✓ **Les centres principaux** : sont ceux où sont mis en œuvre les moyens de production et de vente de l'entreprise : approvisionnement, atelier, services commerciaux et stockage des produits finis.
- ✓ **Les centres auxiliaires** : leurs rôle est des géré les facteurs de production mis en œuvre par l'entreprise : gestion du personnel, gestion du matériel et des bâtiments (entretien, chauffage, sécurité, ...etc.), gestion financière (facturation, trésorerie,...etc.)

➤ **Le calcul du coût des unités d'œuvres**

L'unité d'œuvre est l'unité de mesure dans une section de la comptabilité analytique d'exploitation servant à imputer les coûts de centre aux coûts des produits.

- ✓ **Le choix de l'unité d'œuvre** : la meilleure unité d'œuvre est celle dont la quantité varie, au cours de plusieurs périodes successives, en corrélation la plus étroite avec le

total des frais du centre. Parmi les unités d'œuvres les plus utilisées on trouve : l'heure main d'œuvre, heure machine...etc.

- ✓ **Le coût d'unité d'œuvre** : le calcul de l'unité d'œuvre sera obtenu comme suit :

$$\text{Coût de l'unité d'oeuvre} = \frac{\text{total des charge indirect de la section}}{\text{nombre de l'unité d'oeuvre de la section}}$$

Cette étape consiste à allouer le coût non encore réparti des centres restants (coût total des centres principaux) aux coûts des produits en fonction du nombre d'unité d'œuvre utilisée. Et que cette imputation se fait proportionnellement au nombre d'unités d'œuvre nécessaire pour chaque produit.

B. Les différentes étapes de calcul

Pour calculer le coût de revient, il est nécessaire de calculer les coûts intermédiaire (coût d'achat, coût de production, coût de distribution).

➤ **Le coût d'achat**

Le coût d'achat d'un bien est obtenu en additionnant les éléments suivants:

- ✓ Le prix d'achat déduction faite des RRR (rabais, ristourne, remise).
- ✓ Les frais accessoires d'achat, c'est-à-dire les charges directes (droit de douane, honoraire...) ou indirectes (frais de centre d'approvisionnement).

$$\text{Coût d'achat} = \text{prix d'achat} + \text{les charges direct et indirect}$$

➤ **Le coût de production**

Le cout de production d'un bien s'obtient en additionnant les éléments suivants :

- ✓ le coût d'achat des matières premières consommées pour la production de bien.
- ✓ les autres charges engagées par l'entreprise au cours des opérations de production, c'est-à- dire les charges directes de production (MOD.....) et les charges indirectes (frais de centre de production).

$$\text{Coût de production} = \text{coût d'achat des matières premières consommés} + \text{charges directs} + \text{charge indirecte.}$$

➤ **Le coût de revient**

Le coût de revient des ventes comprend trois types d'éléments :

- ✓ le coût de production (ou de sortie) des ventes ;
- ✓ les charges directes de distribution qu'on peut affecter aux ventes de chaque catégorie de produits (force de vente, dépenses de publicité, promotion des ventes, etc.) ;
- ✓ les charges indirectes de distribution qui sont communes à l'ensemble des produits vendus (frais de stockage, de transport, de livraison, etc.) qu'on impute aux coûts de revient au moyen d'unité d'œuvre.

$$\text{Coût de revient des produit vendu} = \text{Coût de production des produits fabriqués vendus} + \text{Coût distribution (charges directs et charges indirects de distribution)}$$

➤ **Le résultat analytique**

Le résultat analytique est la différence entre le chiffre d'affaire, et le coût de revient.

$$\text{Résultats analytiques} = \text{Chiffre d'affaire} - \text{Coût de revient des produits vendus}$$

C. Les avantages de la méthode

Permet les avantages de la méthode :

- ✓ La mesure de la part des frais indirects incombant à chaque section dans le calcul des coûts et des prix de revient ;
- ✓ L'isolement de certains coûts particuliers que l'on aurait besoin de connaître pour les besoins de gestion afin de pousser aussi loin que possible l'analyse des charges indirects.

Pour effectuer les calculs précédents, on s'appuie sur des méthodes de valorisation des mouvements des stocks suivantes :

➤ **Méthode de la première entrée, première sortie (PEPS)**

Cette méthode est également connue sous le nom de la méthode FIFO ou sous le nom de méthode de l'épuisement des stocks. Elle consiste à considérer séparément les lots entrés et à calculer la valeur des sorties comme si les lots entrés les premiers étaient sortis les premiers également.

➤ **Méthode du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) de fin période.**

Cette méthode consiste à valoriser les sorties à un coût unitaire qui est la moyenne des coûts unitaires des entrées du mois.

Cette moyenne des coûts unitaires est pondérée par les quantités.

$$\text{Le CUMP de fin de période} = \frac{\text{Valeur de stock initial} + \text{Valeur des entrées}}{\text{Quantité de stock initial} + \text{Quantités des entrées}}$$

➤ **Méthode du coût unitaire moyen pondéré (CUMP) calculé après chaque entrée.**

Dans cette variante de la méthode CUMP, le coût moyen pondéré est recalculé après chaque entrée, sans attendre la fin du mois. On tient compte, dans ce cas, des sorties qui sont intervenues dans l'intervalle.

La règle de calcul devient :

$$\text{le CUMP à chaque entrée} = \frac{\text{stock en valeur}}{\text{le stock en quantité déterminée après chaque entrée}}$$

➤ **Méthode du dernier entré, première sortie (DEPS)**

Cette méthode est également connue sous le nom de méthode LIFO. Elle ressemble à la méthode FIFO à cette différence qu'ici, ce sont les lots entrés les derniers qui sont supposés sortir les premiers.

2.3.2. La méthode de coût variable (MCV)

Le coût variable est un « coût constitué seulement des charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement une exacte proportionnalité entre la variation des charges et celle du volume des produits obtenus »²⁰. Ce sont des coûts liés directement au volume d'activité ou de vente.

A. Le principe de cette méthode

Cette méthode ne prend en considération que les charges variables, qu'elles soient directs ou indirects dans le coût des produits. Ces dernières qui varient quasi proportionnellement avec l'activité. La méthode du coût variable consiste à faire apparaître

²⁰ ALAZAD. Claude, SEPARI. Sabine, contrôle de gestion, application et manuel », 2ème édition, Dunod, Paris 2010, P. 48

une marge sur coût variable (Ms/CV), différence entre le chiffre d'affaires (CA) et le coût variable (CV). L'addition des marges sur coût variable de chacun des produits et de chacune des activités permet la détermination d'une marge sur coût variable globale devant contribuer à la couverture des charges structures. La marge sur coût variable globale doit couvrir les charges fixes afin de dégager un résultat d'exploitation positif, ce qui permettra d'obtenir un équilibre global d'exploitation.

Marge sur le coût variable d'un produit = chiffre d'affaire – coût variable d'un produit

Tableau N°04 : Les étapes de la détermination de résultat avec MCV

	Produit 1	Produit 2	Produit 3	Total
Montant des Vente	V1	V2	V3	V1+V2+V3
Charges Variables	C1	C2	C3	C1+C2+C3
Marge sur cout variable	M1	M2	M3	M1+M2+M3
Charges Fixes				CF (en totalité)
Résultat (dans la méthode des couts variables)				Résultat

Source : réalisé par nos soins.

B. Intérêts de la méthode

Dans un marché en classes ou en segments, il est possible de fixer un prix de vente différent pour chaque segment, car le coût variable permet d'indiquer le minimum à partir duquel il est possible de fixer les prix de vente dans un segment particulier.

La connaissance de taux de la marge sur le cout variable permet de faire une prévision du résultat en fonction de ventes prévues.

Les couts variables unitaires sont peu sensibles à la variation du niveau d'activité, à la différence des couts fixes unitaires.

Donc les couts variables sont plus faciles à comparer dans le temps, par conséquent, les couts variables sont déterminés avec plus de précision et son mieux contrôlé que les couts complets.

2.3.3. La méthode d'imputation rationnelle des frais fixe (IRFF)

La méthode d'imputation rationnelle est une technique destinée à améliorer la méthode des Coûts complets. Elle consiste à ne faire entrer dans le calcul du coût de revient d'un produit que la part des frais fixes nécessaire à sa production normale.

A. Le Principe de cette méthode:

Cette méthode repose sur le principe suivant : Les frais variables suivent la variation d'activité et sont plus en moins constants. Ces frais seront engagés directement par la production et il n'est pas nécessaire de leur affecter un correcteur quelconque.

Les frais fixes qui concernent une certaine structure seront logiquement imputés proportionnellement à l'activité réelle.

B. Les étapes de la détermination de résultat:

- **Distinction des charges variables et des charges fixes :** La première étape consiste à distinguer au sein de chaque centre d'analyse, les charges variables et les charges fixes.
- **Détermination du coefficient d'imputation rationnelle (CIR) :** Le taux d'activité ou coefficient d'imputation rationnelle se définit comme le quotient de l'activité réelle et de l'activité normale.

$$\text{Coefficient d'imputation rationnelle} = \frac{\text{Activité réelle (Ar)}}{\text{Activité normale (An)}}$$

Si C.I.R = 1 \implies l'activité réelle = l'activité normale.

- **Filtrer l'incidence du niveau d'activité sur le coût :** Chaque colonne, représentant les coûts d'un centre d'analyse au cours d'une période, et subdivisée en deux : l'une pour des charges variables, l'autre pour les charges fixes.

Les charges fixes sont imputées en fonction du coefficient d'imputation rationnelle

$$\text{Charges fixes en imputation rationnelle} = \text{charges fixes} \times \text{C.I.R}$$

C. Difficultés de la mise en place de la méthode :

- **La détermination de l'activité normale :** l'activité normale est le niveau d'activité que l'entreprise peut atteindre, compte tenu de toutes les contraintes :
 - ✓ De l'état de son équipement (performance, technologie, fréquence de panne.) ;
 - ✓ De la qualification de son personnel : qualité de la formation, absentéisme, ...etc. ;

- ✓ Des contraintes d'approvisionnement en matière première, pièce de rechange ;
Le niveau normal d'activité serait le niveau moyen (optimum) compte tenu de toutes les contraintes.

➤ **La distinction entre charges fixes et charges variables :**

« Les charges de structure sont des charges qui restent sensiblement fixes, quel que soit le niveau d'activité de l'entreprise, c'est-à-dire quelles que soient les quantités produites ou vendues : primes d'assurance incendie, amortissements, loyers ...etc. ».

« Les charges opérationnelles ce sont des charges liées au fonctionnement de l'entreprise. L'évaluation de ces charges dépend étroitement du degré d'utilisation de l'intensité et de rendement dans l'emploi des capacités et moyens disponibles »

2.3.4. La méthode ABC (Activity based costing)

Avec la libéralisation des économies l'accroissement des modes de production et le l'évolution des secteurs d'activité dans les années 1970; la nécessité de développée de nouvelle méthode qui aille plus loin que le simple calcul des coûts de revient devient primordial pour toute entité. Ainsi, la méthode ABC a été développée aux états unis d'Amérique dans les années 1980, issu des travaux du programme CMS «Cost management system».Le principe de cette méthode, consiste à répartir les charges indirectes aux coûts en fonction des inducteurs de couts consommés dans tous les processus de production de l'entreprise.

$$\text{Coût d'inducteur} = \text{ressources consommées} \div \text{volume de l'inducteur}$$

La logique d'un système de calcul de coût par activités repose sur la distinction de trois grands ensembles : ressources, activités et objets de coût.

L'avantage que présente la méthode ABC, est d'affecter de manière plus précise les coûts aux produits.

Selon C. Alazard et S. Sépari, la mise en œuvre d'un calcul des coûts par l'ABC permet:²¹

- D'éviter la prise en compte des subventionnements éventuels entre produits;
- De traduire la réalité de la diversité des conditions de fabrication des produits;

²¹ ALAZARD.C, SEPARI.S, Op.cit.P.588.

- D'améliorer la modélisation de l'architecture des coûts de l'entreprise;
- L'abandon d'une vision de "contrôle des ressources" au profit d'une vision "contrôle des activités".

A. Définition

La méthode d'analyse des coûts fondée sur les activités (activity based costing « ABC ») considère l'entreprise ou la structure sous l'angle des processus mise en œuvre qui concourent à la réalisation et à la distribution des produits et des services.

On appelle « processus » un ensemble d'activités concourant à un même objectif et relevant généralement de responsables délégués. Pour cette raison, les processus sont qualifiés de transverses. La méthode ABC repose donc sur une vision transversale qui fait abstraction des fonctions et des centres de responsabilités, plusieurs centres de responsabilité pouvant contribuer à la réalisation d'un même processus.

B. Mise en œuvre

Le principe de la méthode ABC repose sur le découpage du processus en activités : chaque activité est définie par un verbe et un complément (exemple : conditionner le matériel). Ensuite, le coût de chaque activité est calculé en prenant en compte les ressources consommées et le temps agent consacré à l'activité. A chaque activité est associé un inducteur de coût. Ainsi, la méthode permettra de calculer le coût unitaire de chaque inducteur. Enfin, la dernière étape consiste à passer des inducteurs aux objets de coûts choisis afin d'obtenir le coût unitaire de l'objet de coût.

C. Principe de la méthode

Les charges directes sont affectées directement aux coûts des différents produits (comme dans la méthode des centres d'analyse) ; par contre, les charges indirectes sont affectées aux activités avant d'être imputées aux coûts des produits.

Ainsi, les activités consomment les ressources et les produits consomment les activités.

- L'inducteur et le coût unitaire d'inducteur ;
- L'inducteur : c'est un inducteur de mesure de l'activité, il est aussi le facteur explicatif des coûts.

$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \text{ressources consommées} / \text{volume d'inducteur}$$

$$\text{Charge indirecte imputée à un produit (par activité)} = \text{volume d'inducteur} \times \text{coût unitaire de l'inducteur}$$

- Identification des charges indirectes ;
- Recensement des activités ;
- Affectation des ressources aux activités ;
- Identification des inducteurs ;
- Regroupement des inducteurs par activité ;
- Calcul des couts unitaires des inducteurs ;-
- Imputation des couts des inducteurs aux couts de produits.

3. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire à pour but de déterminer les choix stratégiques de l'entreprise, le contrôle de gestion représente l'instrument de sa mise en œuvre.

3.1. Définitions

« La gestion budgétaire correspond à une vision technicienne du contrôle de gestion et se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir les prévisions à court terme applicable à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés». ²²

«La méthode budgétaire donne aux dirigeants une vision de l'avenir et les met en position favorable pour exploiter les opportunités. Elle leur permet d'anticiper les problèmes. Comme le disait un connaisseur : peu d'entreprises planifient leur faillite, mais beaucoup d'entreprises défailtantes ont omis de planifier » ²³

Pour BERLAND. N, définit la gestion budgétaire comme « une technique de l'administration de l'organisation et de la gestion interne, s'appuie sur des prévisions, à partir, desquelles, les responsables de l'organisation reçoivent des attributions sous forme de programme et moyens pour une durée limitée en valeur et en quantité si possible » ²⁴

²² FORGET.J, « Gestion budgétaire», édition d'organisation, Paris 2005, p. 9.

²³HOMGREN.C, ALL, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire», 3emeédition, Pearson éducation, France 2006 p.171

²⁴BERLAND. N, « Le contrôle budgétaire », édition LA DECOUVERTE, Paris 2004, P.42.

3.2. Principe de base de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un système de prévision et de gestion reposant sur les principes suivants²⁵ :

- 3.2.1. Totalité du système budgétaire :** toutes les activités de l'organisation doivent être budgétisées. Ce qui implique de : préciser les missions de chaque unité de gestion et les concrétiser par des objectifs précis, et de ne laisser aucune activité hors responsabilité.
- 3.2.2. Couplage du système budgétaire avec le système de décision :** le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité.
- 3.2.3. Contrôlabilité des éléments du budget :** dans ce contexte, les éléments budgétaires doivent être soumis à un contrôle qui détecte si les éléments d'un budget dépendent du responsable du centre de responsabilité (ce sont des éléments contrôlables), ou bien ces éléments sur lesquels ce responsable n'a aucune possibilité d'action (ce sont des éléments non contrôlables).
- 3.2.4. Non remise en cause des politiques et stratégies :** dans la mesure où le budget est découlé du cycle de planification, la budgétisation découle de la planification opérationnelle. Appartenant au processus de planification, la budgétisation consiste alors à : détailler le programme d'action correspondant à la première année du plan opérationnelle à moyen terme d'une part, et d'autre part, affecter les responsabilités et allouer les ressources nécessaires aux différentes unités de gestion en vue de la réalisation des objectifs de l'organisation, dans le cadre de la stratégie exprimée lors de l'élaboration du plan à long et moyen termes.
- 3.2.5. Contrôle par exception :** l'analyse des écarts entre les résultats attendus (objectifs) et les résultats obtenus n'est pas une fin en soi. En réalité, c'est à partir de ces écarts significatifs que l'entreprise décèle les points de distorsion dans la réalisation des programmes orientés vers les objectifs de l'organisation et d'imaginer, de conduire les actions correctives.

3.3. Les étapes de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire apparaît comme un processus en trois étapes : la prévision, La budgétisation et Le contrôle budgétaire.

²⁵GERVAIS. M, « contrôle de gestion », 7^{ème} édition, Economica, Paris 2000, P. 275

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

3.3.1. La prévision

La prévision peut être définie comme une attitude volontariste, scientifique et collective face à l'action future. Elle se base sur des données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur. Il est important de ne négliger aucun facteur dans le calcul du budget futur. Par exemple le prix et la quantité d'articles à vendre, coût des matières premières, le financement...etc.

3.3.2. La budgétisation (ou le budget)

La budgétisation est le rapport entre les objectifs visés et les moyens pour les atteindre. Un budget est un document qui transforme les plans en argent, l'argent qu'il faudra dépenser pour que les activités planifiées puissent être réalisées (dépenses) et l'argent qu'il faudra obtenir pour couvrir les frais engendrés par la réalisation des activités (revenu).

3.3.3. 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. En réalité, l'efficacité de la gestion budgétaire dépend de la qualité du système d'information et d'aide à la décision qui lui sert de supports, mais elle dépend aussi de la bonne compréhension des plans d'action et de l'adhésion des acteurs aux objectifs, car le cœur du métier du contrôleur de gestion c'est la qualité et le caractère des diagnostics qu'il porte à propos des dysfonctionnements organisationnels qu'il constate.

3.4. Intérêts et limites de la gestion budgétaire

Ils existent plusieurs intérêts et limites :

3.4.1. Les intérêts ²⁶

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

3.4.2. Les limites

La gestion budgétaire joue des rôles importants au sein de l'entreprise, néanmoins elle présente certaines limites²⁷:

- Construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels.
- La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel ;
- Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux « responsables » ;
- A l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des « féodalités », lieu de pouvoir, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global ;
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète. La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'action et les prévisions.

4. Le système d'information

Le couple système d'information se décompose comme suit :

- **système**

Selon le dictionnaire Hachette, un système est un ensemble cohérent de notions, de principes liés logiquement et considéré dans leur enchaînement ; ou encore : c'est un ensemble organisé de règles et de moyens tendant à une même fin.

²⁶DORIATH.B, « Contrôle de gestion en 20 fichiers », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris, P.3.

²⁷ Idem

➤ **information**

Selon le dictionnaire Larousse, « l'information est un élément de connaissance susceptible d'être codé pour être conservé, traité ou communiqué ».

4.1. Définitions

Un système d'information est un ensemble organisé de ressources : matériel, logiciel, personnel, donnée et procédures permettant d'acquérir, de traiter, de stocker, de communiquer des informations (sous formes de données, de textes, d'images, de sons, etc.) dans les organisations.

« Un système d'information de gestion est une série de procédures et d'actions effectuées pour saisir des données brutes, les transformer en information utilisable et transmettre cette information aux utilisateurs sous une forme adaptée à leurs besoins»²⁸.

« un système d'information d'une entreprise est un réseau complexe de relations structurées où interviennent des hommes, des machines et des procédures, qui a pour objet d'engendrer des flux ordonnés d'informations pertinentes, provenant de sources internes et externes à l'entreprise et destinées à servir de base aux décisions. »

4.2. Principes

Le système d'information est indispensable au contrôle de gestion. Il fournit aux décideurs les données nécessaires à la prise de décision²⁹

S'agissant des moyens engagés, il recueille et restitue les éléments de la comptabilité générale, des comptabilités auxiliaires, de la comptabilité de gestion ou de la comptabilité matière. Il fournit également les éléments relatifs aux ressources humaines.

S'agissant de la mesure de la performance, il fournit les indicateurs et les informations qui figurent dans les tableaux de bord les ratios de gestion en vue de pilotage et de reporting..

4.3. Les caractéristiques

Pour que le système d'information soit utile au contrôle de gestion, l'information doit réunir certaines caractéristiques : ³⁰

- **L'information doit être fiable et de qualité** : l'information véhiculée par le système en place doit être sincère et représentative de la réalité.

²⁸ WATERFIELD.C, RAMSING.N, « Systèmes d'information de gestion pour les institutions de micro finance», CGAP/World Bank Paris 1998, p.67

²⁹ ARADB.Z, « le contrôle de gestion à l'hôpital - méthodes et outils- : cas de la mise en place de méthode ABC à l'hôpital khellil amran de Bejaïa », mémoire de magister en économie de la santé et développement durable université Abderrahmane mira de Bejaïa, janvier 2012, page 114

³⁰ Arab Z, Op.cit.P.115 116

- **L'information doit être actuelle:** l'information n'a réellement d'intérêt que si elle est transmise en temps opportun.
- **L'information doit être complète :** l'information transmise par le système doit être triée et ordonnée de manière à posséder tous les éléments permettant de prendre une décision.
- **L'information doit être pertinente :** l'information qui entre dans le système d'information doit être utile et réellement adaptée au problème posé.
- **L'information doit être accessible :** c'est un attribut déterminant pour son utilisation ; cette caractéristique ne se pose pas seulement en termes de capacité d'obtention de l'information de fait de sa rareté, mais aussi en termes de capacité de traitement. Pour cela, il faut faire la comparaison entre la valeur-coût et la valeur-utilité de l'information, mesurée par son coût marginale et sa recette marginale.

5. Le tableau de bord

Le tableau de bord est un système d'information léger, rapide et synthétique parfaitement en phase avec le découpage en centre de responsabilité, non seulement il présente à chaque manager les résultats synoptiques qui le concernent, mais ils attirent son attention sur des écarts par rapport aux objectifs et l'incite à étudier les actions correctives possibles. Concevoir un tableau de bord consiste donc à concilier des exigences apparemment contradictoires.

- Retenir peu d'indicateurs mais tous ceux qui est essentiels ;
- Personnalisé le document pour son destinataire tout en respectent une présentation homogène au sein de l'entreprise ;
- Agréger les informations, on passe d'un niveau à un autre et ainsi faciliter le dialogue entre les responsables de ces différents niveaux en ciblant la communication sur les indicateurs contractuels.

6. Reporting

Il consiste essentiellement, dans les grands groupes, à rendre compte des résultats sur une base de périodicité prédéterminée : ce sont surtout les filiales qui ont à le réaliser, mais pour ce faire elles doivent souvent elle-même organiser un système de suivi des différents entités qui les composent. La base du reporting est généralement un contrôle budgétaire qui compare les objectifs du budget aux données de la comptabilité générale et analyse les différents écarts. Il permet de mettre sous tension les responsables de l'organisation ; le

budget et le reporting reproduisent en, quelque sorte à leur niveau effets que les standards vis-à-vis du personnel d'exécution.

6.1. Définition

« Le remonté des comptes (ou reporting) est un document qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de grandes unités décentralisées ou de groupes, des résultats des centres de responsabilité et des moyens mis en œuvre ».

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

6.2. Principe

L'état de compte rendu constitue un support de dialogue de gestion entre les structures (centres de responsabilité) et leur hiérarchie, ou entre structures à qui des objectifs de gestion similaires ont été fixés et qui ont des structures qui peuvent se prêter à la comparaison dans objectifs de réaliser une analyse comparatives.

Le reporting et les états de comptes rendus permettent au niveau hiérarchique supérieur concerné et / ou a d'autres structures ou problématiques de gestion proches :

- De réaliser un suivi de synthèse, commun et partagé, des relations ;
- De procéder à leur analyse ;
- De coordonner les éventuelles actions correctives à entreprendre pour atteindre les objectifs visés ;
- De mesurer la performance.

Section3 : la performance de l'entreprise

La performance est un concept englobant et intégrateur, donc, difficile à définir de façon précise. Selon la majorité des écrits consultés, il existe plusieurs définitions conceptuellement acceptables mais distinctives de la performance selon le domaine touché et le contexte d'utilisation.

Dans cette section on va essayer d'éclairer la compréhension des concepts de la performance et les notions liées à cette dernière. Et pour cela on a essayé d'accorder quelques définitions selon différents auteurs ;

1. Historique et définition de la performance :

Le terme de performance est largement utilisé et sans que sa définition fasse l'unanimité. Ce fait reflète la polysémie du mot. Comme l'explique Khemakhem dans son ouvrage par la manière suivante :

« Performance est un mot qui n'existe pas en français classique. Comme tous les néologismes, il provoque beaucoup de confusions, la racine de ce mot est latine, mais c'est l'anglais qui lui a donné sa signification. Les mots les plus proches de performance sont : performare en latin et to perform en anglais »³¹

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

- ✓ **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 causes d'un contrat ou d'une commande.
- ✓ **Performare** 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.

L'idée de performance n'est pas une notion simple, et de nombreuses réflexions se sont succédé à ce sujet. Dans son sens général la performance peut être définie comme l'atteinte des buts que l'on s'est fixés, la performance peut être définie de plusieurs manières, à cet effet, nous retrouvons plusieurs interprétations selon les auteurs.

- Pour Henri Mahe de BOISLANDELLE le terme performance véhicule des Sens différents selon les utilisateurs³²
- ✓ La performance est un succès : de ce point de vue. Elle fonction des représentations de la réussite et varie en fonction des représentations que s'en font les acteurs et de manière plus générale de l'organisation toute entière.
- ✓ La performance est un résultat : dans cette acceptation, la performance est mesurée en comparant un résultat obtenu à l'objectif fixé ; elle est entendue comme l'évaluation ex-post des résultats obtenus.

³¹ KHEMAKHEM.A, « La dynamique du contrôle de gestion », 2^{ème} Edition, DUNOD, Paris 1976, P 119.

³² BESCOS.P, MENDOZA.C « le management de la performance » édition comptable Malesherbes, Paris 1994, P219.

- ✓ La performance est une action : dans ce sens, la performance est un processus et non un résultat. Elle est appréhendée à partir des moyens, des compétences et qualités mises en œuvre pour atteindre les résultats.

Dans le sens d'un succès, la performance peut être appréhendée comme une construction sociale. Si le type de performance recherché peut différer d'une entreprise à une autre, il peut également varier selon le type d'acteurs il est en effet possible d'interpréter la performance selon les enjeux de différent acteurs qui composent l'organisation ou qui y détiennent un intérêt.

- La performance de l'entreprise est fondée sur le couple valeur-coût. Les deux termes sont indissociables car il ne s'agit pas, ni de minimiser les coûts, ni de maximiser la valeur produite (repense aux besoins d'un groupe social), mais d'optimiser le rapport entre les deux.

Dans l'entreprise la performance peut être définie comme étant « tout ce qui, et seulement ce qui contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur. Par contre, l'action qui contribue à diminuer le coût ou augmenté la valeur, isolément, n'est pas forcément une performance, sauf si, cela améliore le ratio valeur /coût ou le solde valeur-coût »³³

Cette définition repose sur deux notions : la valeur et le coût ;

- ✓ **La valeur** : c'est le jugement porté par la société (notamment le marché et les clients potentiels) sur l'utilité des prestations offerts par l'entreprise comme repense à des besoins.

Ce jugement se caractérise par des prix de vente. Des quantités vendues, des parts du marché, des revenus, une image de qualité, une réputation.

- ✓ **Le coût** : c'est la mesure monétaire d'une consommation de ressources qui intervient généralement dans le cadre d'un processus destiné à fournir un résultat bien défini.

³³ MOLHO.D, POISSON.D.F, «La performance globale de l'entreprise », édition d'organisation, paris 2003, p8.

2. Les concepts clés de la performance

2.1. L'économie

L'économie consiste à procurer les ressources nécessaires au moindre coût c'est-à-dire une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable au plus bas possible.

On peut ajouter que, la performance oblige la vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion. Le gestionnaire doit rechercher la performance globale, qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation³⁴

Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité :

Pour la vente, c'est compétitivité sur ou la différence valeur-coût ;

Pour la finance, c'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières.

2.2. Efficacité :

L'efficacité consiste pour une entreprise à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis.

Elle se définit également comme :

« La capacité d'une organisation à atteindre l'objectif qu'elle s'est fixé »³⁵

Elle peut aussi être définie : « Capacité à obtenir un résultat »³⁶

« Le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés, de ce fait plus les résultats seront des objectifs visés, plus le système sera efficace. On s'exprimera donc par le degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système »³⁷

On peut l'appréhender par le meilleur rapport possible entre le degré de satisfaction des clients et les moyens mis en œuvre pour l'obtenir. La satisfaction de la clientèle est dans ce cas, une des dimensions de la réussite organisationnelle. L'efficacité, la réussite ou le succès sont, alors, des concepts proches.

Efficacité = résultats atteints / objectifs visés

³⁴MOLHO.D, POISSON.D.F,Op.Cit, p29.

³⁵ Idem.

³⁶ DORIATH.B, GOUGET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris 2007, p. 82.

³⁷DE BOISLANDELLE.H,M, « dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition ECONOMICA, paris 1988, p140.

2.3. L'efficacité

L'efficacité est la capacité de minimiser les moyens employés pour un résultat donné.

Dans le cadre de l'évaluation des performances d'un système. Quelle que soit sa nature, « l'efficacité exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre »³⁸

Ainsi, elle peut être définie comme « le produit d'un rendement des ressources utilisées (non-gaspillage) par un taux d'utilisation des ressources (non-oisiveté) »³⁹

L'efficacité est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources : la rentabilité (rapport d'un bénéfice à des capitaux investis) et la productivité (rapport d'un volume obtenu à un volume consommé) sont deux exemples d'efficacité.

Le concept de l'efficacité peut être résumé dans la formule suivante :

$$\text{Efficacités} = \text{résultats atteints} / \text{moyens mis en œuvre}$$

2.4. La pertinence

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

3. Les caractéristiques et typologie de la performance

On commence d'abord par les caractéristiques :

3.1. Les caractéristiques de la performance

La performance d'une entreprise regroupe un ensemble de caractéristiques :

³⁸DE BOISLANDELLE.H, M, p140.

³⁹ALAZAD.Claude, SEPARI. Sabine, « Contrôle de gestion : manuelle et application », édition Dunod, Paris 2007, p458.

3.1.1. La performance est un indicateur de pilotage

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

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

3.1.2. Les composants de la performance évoluent dans le temps

Les critères d'évaluations internes et ceux définis par l'environnement se modifient.

Ainsi, des facteurs qui conditionnent le succès d'une entreprise pendant une phase d'innovation peuvent se révéler incompatibles avec ceux exigés pendant une phase de développement.

3.1.3. La performance est riche de composantes antinomiques

Elle se présente comme un ensemble de paramètres complémentaires et parfois contradictoires, cela se vérifie quand le dirigeant cherche à minimiser les coûts tout en veillant à améliorer la qualité des produits et à maintenir le moral des salariés. Ces critères imposent donc des arbitrages permanents.

3.2. Typologie de la performance

Depuis plusieurs années, la performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire.

La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles du jeu,

On peut distinguer trois types de performance.

3.2.1. La performance organisationnelle

Selon les études de Taylor et Fayol, la performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. M. Malika professeur à Paris Dauphine, propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle⁴⁰:

- Le respect de la structure formelle;

⁴⁰ <http://www.creg.ac-versailles.fr/la-performance-globale>.

- Les relations entre les composants de l'organisation (logique d'intégration organisationnelle);
- La qualité de la circulation d'informations;
- La flexibilité de la structure.

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

3.2.2. La performance stratégique et la performance concurrentielle

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines entreprises ont tout misé sur la performance à long terme, garante de leur pérennité.

« Les sociétés qui sont arrivées à un leadership global au cours des vingt dernières années ont toutes débuté avec des ambitions qui étaient sans proportion avec leurs ressources et capacités. Mais elles ont utilisé une obsession de gagner à tous les niveaux d'organisation et elles ont entretenu cette obsession au cours des dix ou vingt ans au cours desquels elles ont conquis ce leadership global. Nous appelons cette obsession stratégique *intente*. »⁴¹

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

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

« La recherche de performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voir à s'approprier, les règles du jeu concurrentiel dans un secteur. La nature du système concurrentiel détermine la manière dont la performance peut être obtenue, compte tenu des modes de compétitions qui sont de règle, c'est en détectant suffisamment finement les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation

⁴¹ WWW.creg.ac-versaillesz.fr/spip.php.article282.

(création de valeur) que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.»⁴²

La performance peut-être à la fois l'exploitation d'un potentiel existant (qui permet de conserver une position favorable) et le développement de nouvelles formes d'avantages concurrentiels par anticipation/construction des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir. La performance concurrentielle dépend largement de l'analyse stratégique des règles du jeu concurrentiel.

Mettant l'accent sur la qualité de la stratégie, et donc du stratège, axée sur la compréhension de l'environnement, cette approche a eu spontanément tendance à identifier la performance globale à la compétitivité.

3.2.3. La performance humaine

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

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

Réfléchissant sur l'obtention de la performance dans une organisation, S .MICHEL et M.LEDRU considèrent que «si les compétences sont toujours une source de performance, elles ne suffisent pas à elles seules à en déterminer le niveau»⁴³.

4. Le pilotage de la performance

Comme ensemble de procédures représentant tout le fonctionnement d'une organisation, le contrôle de gestion peut être une aide au pilotage permanent, donnant en temps réel des indicateurs de performance pour orienter les décisions stratégiques.

Le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes

⁴² WWW.creg.ac-versaillesz.fr/spip.php.article282.

⁴³ ALAZAD. Claude, SEPARI. Sabine, « Contrôle de gestion : manuelle et application », édition Dunod, Paris 2007, p.167.

d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion, qui constitue le contrôle de gestion. Piloter la performance, c'est organiser l'ensemble des actions qui permettent d'atteindre les objectifs de l'entreprise. Le pilotage de la performance est donc un processus en trois étapes :

- La stratégie : définition des objectifs et des moyens et leur déclinaison en sous objectifs par centres de responsabilité ;
- La mise en œuvre et la coordination des actions des acteurs pour atteindre les objectifs, fixés ;
- Le contrôle des réalisations par l'établissement des écarts et le retour d'expérience (engagement d'actions correctrices en cas de besoin).

5. Les fonctions et procédure de pilotage de performance

Parmi les fonctions et procédure de la performance on trouve ce qui suit :

5.1. Les fonctions de pilotage de l'entreprise

Afin de bien mesurer et piloter la performance globale dans l'entreprise, l'auteur propose que les gestionnaires mettent en place trois types de fonction de pilotage, il s'agit De:

- **Fonction de diagnostic** : connaissances des facteurs clés en avance, les paramètres ou les critères à être surveillés en temps réel ;
- **Fonction de coordination** : assurer la collaboration entre différents objectifs des différents niveaux par une connaissance des indicateurs de chacun ;
- **Fonction de suivi** : assurer la collaboration entre partenaires internes et externes induit par un suivi pour répondre au besoin par les indicateurs qui intègrent toutes les dimensions : quantitatives, qualitatives et environnementales.

5.2. Les procédures du pilotage de la performance

Pour obtenir la performance au moyen du pilotage, il faut :

- Savoir que la mesure de la performance passe par une batterie d'indicateurs de nature et d'horizons variés qui doivent s'intégrer et se compléter ;
- Regrouper l'ensemble des informations dans un outil de pilotage pouvant permettre au décideur d'agir en temps réel et de juger de la pertinence de son action.

- Ne pas limiter la performance qu'à la mesure des résultats. il faudra analyser les causes de ces résultats.
- Intégrer de façon complète dans la performance des aspects ou des indicateurs financiers et non financiers.

- Identifier les activités et les processus de l'entreprise pour la production ou la prestation des services et définir à côté de ceux-ci des critères de gestion ou de performance à différents niveaux qui seront surveillés par les indicateurs de gestion.

6. Les principes de base de mesure de performance :

L'instauration d'un système de mesure de performance afin de responsabiliser et motiver les acteurs est ambitieuse et tenante mais doit être entourée de précautions.

6.1.Principe d'exhaustivité : Dès 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 ;

6.2.Principe de contrôlabilité : La mesure de la 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 ;

6.3.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 isolés des actions et des décisions d'autre membre 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 ;

6.4.Principe de dualité : Le contrôleur de gestion peut faire cohabiter un double système de performance :

- Un instrument officiel visant à responsabiliser l'acteur mesurer en le sensibilisant un indicateur flatteur: votre unité est assimilée à une micro entreprise que vous dirigez, par conséquent, vous dégager un profit.

Cependant, il est rare que le responsable maîtrise toutes les variables (produits et charges du centre) du fait de l'imbrication du centre dans l'entreprise.

- Une mesure officieuse mais davantage pertinente qui est basée uniquement sur les variables réellement maîtrisées par le responsable du centre.

7. La mesure de la performance

Dans ce paragraphe on tentera d'abordé les déférents instruments de mesure de la performance

7.1- Les Ecart

Un écart se définit comme la différence entre des données réalisées et des données budgétées, exprimées sous forme monétaire (frais de personnel) ou non monétaire (taux de rebuts d'un atelier de production). Par conséquent, le signe résultant du calcul d'un écart n'a pas la même signification selon l'élément sur lequel il porte. Un écart sur marge positif est favorable car la marge réel est supérieure à celle prévue, par contre un écart sur coût positif est défavorable car il traduit des coûts réels supérieurs aux coûts prévus.

L'analyse des écarts a pour objet de : rechercher les causes des écarts et mesurer leur impact et informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires. Parmi ces écarts on peut retenir les suivants :⁴⁴

7.1.1. L'écart sur chiffre d'affaire

Le chiffre d'affaire découle de la valeur de deux paramètres, le prix de vente et les quantités vendues. L'écart de chiffre d'affaire est la différence entre le CA réel et le CA prévu.

7.1.2. L'écart de Marge

L'écart sur marge, c'est la différence entre la marge sur coût préétabli de la production réelle et la marge sur coût préétabli de la production prévue.

$$\text{Ecart sur marge} = \text{Marge sur coût préétabli réelle} - \text{Marge sur coût préétabli}$$

7.1.3. L'écart sur Quantité

Cet écart mesure l'impact financier de l'écart des ventes en volume. Il se calcul de la façon suivante :

$$\text{Ecart sur Prix} = (P_R - P_P) * Q_R$$

PR : Prix réel ;

PP : Prix préétabli ;

⁴⁴ DORIATH.B, « Contrôle de gestion », 4ème Edition, DUNOD, Paris 2005, P, 72-95.

QR : Quantité réelle.

7.1.4. L'écart sur coût des charges (Frais)

Cet écart appelé aussi écart sur budget (salaires et autre charges). Il valorise le surcoût dus à la variation de prix des charges consommées.

7.1.5. L'écart sur activité

Cet écart symbolise le coût de sur imputation du coût fixe. Il valorise un coût de chômage de suractivité, du fait de l'existence des charges fixes dans le centre.

7.1.6. L'écart sur rendement

Cet écart traduit la plus ou moins bonne utilisation ou qualité des facteurs mis en œuvre.

7.2 Les ratios

Les ratios sont des rapports entre deux grandeurs financières. Leur calcul permet de porter un jugement rapide sur l'entreprise. Ce calcul se fait à partir des éléments du bilan et du compte de résultat.

Les ratios sont essentiels pour le chef d'entreprise, du fait qu'ils permettent de faire une analyse financière de l'entreprise. En outre, pour effectuer cette analyse financière, il suffit de choisir quelques ratios significatifs, on les comparant sur plusieurs périodes afin de procéder à des comparaisons dans le temps.

Parmi ces ratios, on peut retenir ceux qui suivent :

7.2.1. Ratio de Rentabilité

La notion de rentabilité est liée à celle du bénéfice et, d'une manière générale, la rentabilité d'une entreprise exprime le rapport entre ce que l'entreprise offre comme résultat par rapport aux moyens mis en œuvre pour l'obtenir.

On distingue deux types d'indicateurs pour, la rentabilité de l'entreprise⁴⁵ :

7.2.2. La rentabilité financière

La rentabilité financière exprime la comparaison entre la performance de l'entreprise et la rentabilité attendue par les actionnaires, il s'agit d'apprécier l'attractivité de l'entreprise.

Son mode de calcul est comme suit :

$$\text{RF} = (\text{Résultat Net} / \text{Capitaux Propres}) \times 100.$$

⁴⁵BOUIN.X, SIMON.F-X, « Tous gestionnaires », « Comprendre et maîtriser les outils de gestion à des fins opérationnelles », 2^{ème}Edition, DUNOD, Paris 2006, P 50

7.2.3. La rentabilité économique

La rentabilité économique est appréhendée par le retour des capitaux utilisés. Ces derniers correspondent à la somme du besoin de financement de l'activité.

Son mode de calcul est le suivant :

$$\text{RE} = (\text{Résultat d'exploitation} / \text{Capitaux Utilisés}) \times 100$$

7.2.4. Les ratios de structure financière

Les ratios de structure financière met en rapport les deux grandeurs du bilan et, permettent de vérifier et de démontrer de manière chiffrée, qu'il est effectivement préférable de disposer d'un fond de roulement positif et de supporter un BFR le plus faible possible.

Parmi ces ratios, on peut citer les suivants :

7.2.5. Ratios de liquidité

La liquidité mesure la vitesse de rotation de l'actif par rapport au passif, elle exprime l'aptitude de l'entreprise à faire face à ses engagements en cas de liquidation.

Une entreprise n'est pas en situation de liquidité lorsque la durée des emplois est supérieure à celle des ressources c'est-à-dire lorsqu'elle ne peut pas faire face à ses échéances.

Généralement il faut procéder à une comparaison entre la durée des emplois et celle des ressources en effectuant un reclassement par période qui est limité à un horizon d'un an et s'appuie sur le calcul de trois ratios ⁴⁶:

A. Ratios de liquidité Générale

Ce ratio mesure l'aptitude de l'entreprise à faire face à ses dettes à court terme en utilisant tout l'actif circulant c'est-à-dire en vendant tous les stocks, en recouvrant toutes les créances et en utilisant toutes les disponibilités. Il se calcul comme suit :

$$\text{LG} = \text{Actif Circulant} / \text{dettes à court terme}$$

Ce ratio doit être assez largement supérieur à 1.

B. Ratio de liquidité Réduite

Ce ratio est parfois appelé « ratio de trésorerie ». La différence avec le ratio précédent tient au non prise en compte des stocks. En effet une partie des stocks a un caractère

⁴⁶ MARION.A, « Analyse financière concepts et méthodes », Edition DUNOD, Paris 2007, P136-138.

d'immobilisation qui peut être insuffisamment liquide en cas de besoins urgent, ce ratio doit être supérieur à 0,7 et proche de 1. Son mode de calcul est le suivant :

$$\text{LR} = (\text{VR} + \text{VD}) / \text{DCT}$$

C. Ratio de liquidité Immédiate

Ce ratio mesure l'aptitude de l'entreprise à faire face à ses dettes à court terme avec ses seules disponibilités. Son mode de calcul est le suivant :

$$\text{LI} = \text{VD} / \text{DCT}$$

Ce ratio n'a pas de norme précise il doit être supérieur à 0.5 pour les entreprises commerciales et 0.3 pour les entreprises industrielle.

7.2.6. Ratio de solvabilité

La solvabilité exprime la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à long terme. Elle est assurée lorsque la valeur des actifs est supérieure à celle des dettes.

Il s'agit de mesurer le poids de l'endettement par rapport au total du bilan afin d'estimer le degré d'indépendance financière. Aussi, il faut comparer également l'endettement aux ressources propre pour mesurer l'autonomie financière.

Les ratios de solvabilité sont les suivants ⁴⁷:

7.2.7. Ratio d'indépendance financière ou l'autonomie générale

L'endettement total regroupe toutes les dettes de l'entreprise en vers les tiers. Il n'existe pas de norme précise pour ce ratio mais un trop fort endettement est dangereux pour l'entreprise. Ce ratio se calcul ainsi :

$$\text{Autonomie Générale} = \text{Endettement Total} / \text{Total dû}$$

⁴⁷ LAHILLE.J-P, « Analyse financière », Edition DUNOD, Paris 2007, Pp125 et 126.

➤ **Taux d'endettement**

Concernant ce ratio, l'endettement financier ne doit pas représenter plus d'un tiers du total du bilan c'est-à-dire il doit être inférieur à 33%.

Son mode de calcul est le suivant :

$$\text{Taux d'endettement} = \text{Dettes Financières} / \text{Total du Bilan}$$

7.2.8. Ratio d'autonomie financière

Ce ratio compare l'endettement aux ressources propre de l'entreprise. Il explique une prudence pour les banques qui en cas de faite ces dettes seront rembourser par les capitaux propres. Il se calcul comme suit :

$$\text{Autonomie Financière} = \text{Dettes Financières} / \text{Capitaux}$$

Pour ce ratio les dettes financières ne doivent pas dépassée les capitaux propres, dans le cas contraire où les dettes financières sont supérieures aux capitaux propres, implique un risque important pour les prêteurs de l'entreprise.

A. Ratio de Rotation ou des temps de découlement

Selon COHEN les ratios présentent un triple intérêt pour l'analyse statique, d'une part, ils permettent d'évaluer les conditions dans lesquelles les stocks et les créances peuvent être transformées en monnaie, donc de mesurer la liquidité de certains éléments de l'actif circulant, d'autre part, ils permettent d'évaluer les délais de règlement obtenus des fournisseurs et d'estimer ainsi l'exigibilité d'une composante importante des dettes à court terme.

En fin, ces ratios permettent de dégager les conditions dans lesquelles le besoin en fond de roulement se forme, compte tenu du niveau de l'activité de l'entreprise.

Les ratios de rotation sont les suivants⁴⁸ :

B. Ratio de Rotation des Stocks

Pour les rotations des marchandises ce ratio se calcul ainsi :

$$\text{Stock Moyen} / \text{Cout annuel des achats}$$

⁴⁸ COHEN.E, SAUREL, « Analyse financière, outils et applications », Edition ECONOMICA, Paris 1990, P 45-47.

Pour les rotations des produits finis ce ratio se calcul comme suit :

Stock Moyen de tous les produits / Cout

C. Ratio de Rotation du crédit fournisseur

Ce ratio se calcul comme suit :

Dettes fournisseur / les achats TTC

D. Ratio de Rotation du crédit Client

Le mode de calcul de ce ratio est le suivant :

Stock Moyen / Cout annuel des achats

Ces trois ratios servent pour l'entreprise, à savoir quelle est sa capacité de financement, a se comparer avec d'autre entreprise qui ont le même secteur d'activité, a mieux négocier avec ses fournisseurs et a mieux connaitre ses clients.

7.3. Les indicateurs de la fonction RH

Les indicateurs de la gestion sociale sont analysés en fonction des déférents domaines de la gestion des ressources humaines. On peut cependant retenir quelques un que l'on classera par famille comme suit :⁴⁹

7.3.1. Indicateurs Economiques et Financiers

Il s'agit de mesurer la contribution économique des ressources humaines. Les indicateurs les plus connus sont : les indicateurs de productivité et les indicateurs d'efficience qui mettent en relation un indicateur de production évalué en volume ou en valeur et un indicateur de moyen humain (en volume ou en valeur).

Parmi ces indicateurs on peut citer ceux qui suivent :

➤ **Ratio de productivité**

Ce ratio contient trois indicateurs qui sont les suivants :

✓ **Chiffre d'affaire / Effectifs.**

Ce ratio désigne le montant du chiffre d'affaire réalisé par chaque salarié qui dispose des moyens lui permettent de travailler avec efficience. .

⁴⁹ IMBERT.J, « Les tableaux de bord RH », Edition d'Organisation, Paris 2007, Pp 111-116.

✓ **Production / Effectifs**

Ce ratio représente la production réalisée par chaque effectif, le calcul de ce ratio peut se faire en quantité ou en valeur.

✓ **Valeur ajouté / Effectif.**

La valeur ajoutée représente la richesse créée par l'entreprise, ce ratio exprime la contribution de chaque effectif à la valeur ajoutée.

7.3.2. Indicateurs de formation

La formation est une activité de service en interne sous la responsabilité de la fonction RH. La formation permet pour l'entreprise l'adaptation au changement, l'innovation, et le développement des compétences stratégiques. Parmi les indicateurs de formation on peut retenir les suivants :

A. Effort de formation

Ce ratio représente le montant de la masse salarial consacré à la formation telle qu'elle est prévue, favorisant le développement des compétences de la main d'œuvre. Le calcul de ce ratio est comme suit :

Montant consacré à la formation / la masse salariale

B. Le taux de participation à la formation ou ratio de salariés formés

Ce ratio présente la proportion des salariés formés par rapport au nombre total de l'effectif. Il se calcul ainsi :

Nombre de salariés formés / effectif

7.3.3. Indicateurs structurel

Ces indicateurs permettent de caractériser la structure des effectifs et de l'organisation. Parmi eux on peut citer :

A. Taux d'encadrement

Ce ratio représente la proportion des effectifs cadres par rapport au nombre total des effectifs. Ce ratio se calcul comme suit :

Effectif cadre / effectifs total

B. Taux de productif direct

Ce ratio représente le pourcentage de l'effectif productif par rapport à l'effectif total, ce pourcentage est très élevé dans les entreprises industrielles. Son mode de calcul est le suivant:

$$\text{Effectif productif direct / effectif total}$$

7.3.4. Indicateur de rémunération

Concernant la rémunération, le control de gestion social peut se subdiviser en trois sous ensemble :

A. Indicateur de politique de rémunération

Cet indicateur concerne l'appréciation de la politique des salaires et le respect de plusieurs équilibres et objectif de performance ;

B. Indicateur de la masse salariale

Cet indicateur vise à étudier l'évolution des salaires et ses incidences financières ;

C. Indicateur du système paye

Cet indicateur s'intéresse aux aspects technique de la gestion des salaires (système de calcul, de traitement des bulletins de salaire).

7.3.5. indicateurs du climat social

Le climat social peut être apprécié à partir de plusieurs indicateurs :

A. Le turnover

Cet indicateur exprime le pourcentage de départ par rapport aux effectifs totaux, un taux élevé désigne le non satisfaction des salariés. Sa formule de calcul est la suivante :

$$\text{Nombre de départ durant l'année / Effectif}$$

B. Le taux d'absentéisme

L'absentéisme est considéré comme une source de disfonctionnement, il représente la proportion des heures d'absence par rapport aux heures totaux du travail. Plus cette proportion est grande, plus il est probable qu'il s'agit de lésions professionnelles grave.

Il se calcul ainsi :

$$\text{Heurs d'absence la période /heurs théorique sur la période}$$

C. Taux de démission

Cet indicateur exprime la proportion de départ par rapport à la retraite des employés réguliers au cours d'une période.

Un pourcentage élevé laisse entrevoir des répercussions importantes sur les effectifs et des problèmes de relève. Son mode de calcul est le suivant :

$$\text{Total des démissions} / \text{total des départs}$$

Conclusion

Ce chapitre nous a permis non seulement de comprendre la notion du contrôle de gestion, ses concepts clés, son évolution, ses missions...etc. Mais aussi de comprendre comment s'organise cette fonction au sein de l'entreprise. Le contrôle de gestion est indispensable pour le bon fonctionnement de l'organisation à condition qu'il soit bien instauré au niveau de l'entreprise pour atteindre la performance.

La question de la performance est posée dans toutes les organisations (privé, publiques,...). La mesure de cette dernière nécessite de mettre en place des instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence entre Objectifs, Moyens et Réalisation. Parmi ces outils nous trouvons le tableau de bord de gestion qui fera l'objet du deuxième chapitre.

Chapitre 2

Introduction

La complexité du métier des entreprises oblige les dirigeants à maîtriser la gestion à travers la maîtrise de l'information. Celle-ci, qu'elle soit interne ou externe, est devenue un élément primordial de réussite. Cependant, de même que la rareté de l'information représente une entrave à l'évolution de l'entreprise, son abondance peut constituer un handicap pour la prise de décision rapide et adéquate.

Afin de remédier à ce problème, il faut mettre en place un outil qui permet de synthétiser les informations les plus importantes et de les présenter sous une forme parlante pour faciliter la prise de décision, Le tableau de bord étant un document de référence, un outil de management et d'aide à la prise de décision, permet, par son contenu documenté et structuré, d'anticiper les obstacles (alertes, clignotants...), de conduire l'entreprise sur la bonne route avec la meilleure visibilité possible (indicateurs de gestion) pour atteindre la bonne destination (respect des objectifs).

De ce fait le tableau de bord devient un instrument de mesure de la performance nécessaire pour la prise de décision pour tous les acteurs de l'entreprise leur permettant ainsi de piloter leurs activités et projets, d'être informés sur le niveau de leurs performances en affichant les résultats des mesures faites, leur permettant d'apporter une attention particulière aux zones d'amélioration, localiser les problèmes, décider et réagir au moment opportun de façon dynamique et progressive.

Afin de mieux comprendre la conception et la réalisation d'un tableau de bord, on a divisé ce chapitre en trois sections. Dans la première section on va présenter le tableau de bord : définition, caractéristiques et fonctions, la deuxième section concerne les principes et les étapes de constructions du tableau de bord, et en dernier lieu on tentera de présenter les méthodes de conception de tableau de bord.

Section 1 : Généralités sur le tableau de bord

Le tableau de bord n'est pas une démarche nouvelle, les entreprises ont l'habitude de mesurer la performance en termes de cout et de productivité ; mais jusqu'aux années 90, dans une approche taylorisme l'organisation, l'établissement d'un tableau de bord consistait à consulter, à échéance fixes les résultats financiers par la comptabilité. Dans ce qui suit on va présenter dans cette section le cadre théorique du tableau de bord de gestion.

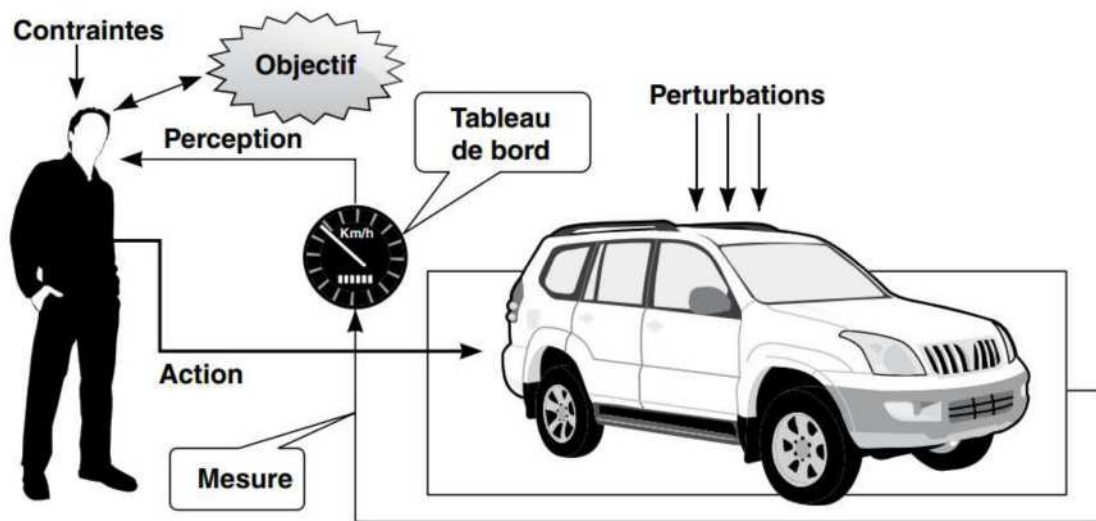
1. Rappel sur les tableaux de bord

La notion du tableau de bord est issue du monde du transport, et plus particulièrement de la navigation aérienne. Donc le tableau de bord c'est un ensemble d'instruments qui permettent de s'assurer de bon fonctionnement des équipements.

Exemple : Lorsque nous conduisons une automobile, nous utilisons un tableau de bord qui fournit au pilote toutes les informations nécessaires pour prendre les décisions adéquates. Ce dernier (le pilote) constate l'état de la route, la densité de la circulation, la vitesse de son véhicule, le temps restant avant l'heure prévue d'arrivée et décide l'attitude à tenir.

Le pilote voit son système automobile par l'intermédiaire de son tableau de bord, système de mesure nécessaire à la conduite.

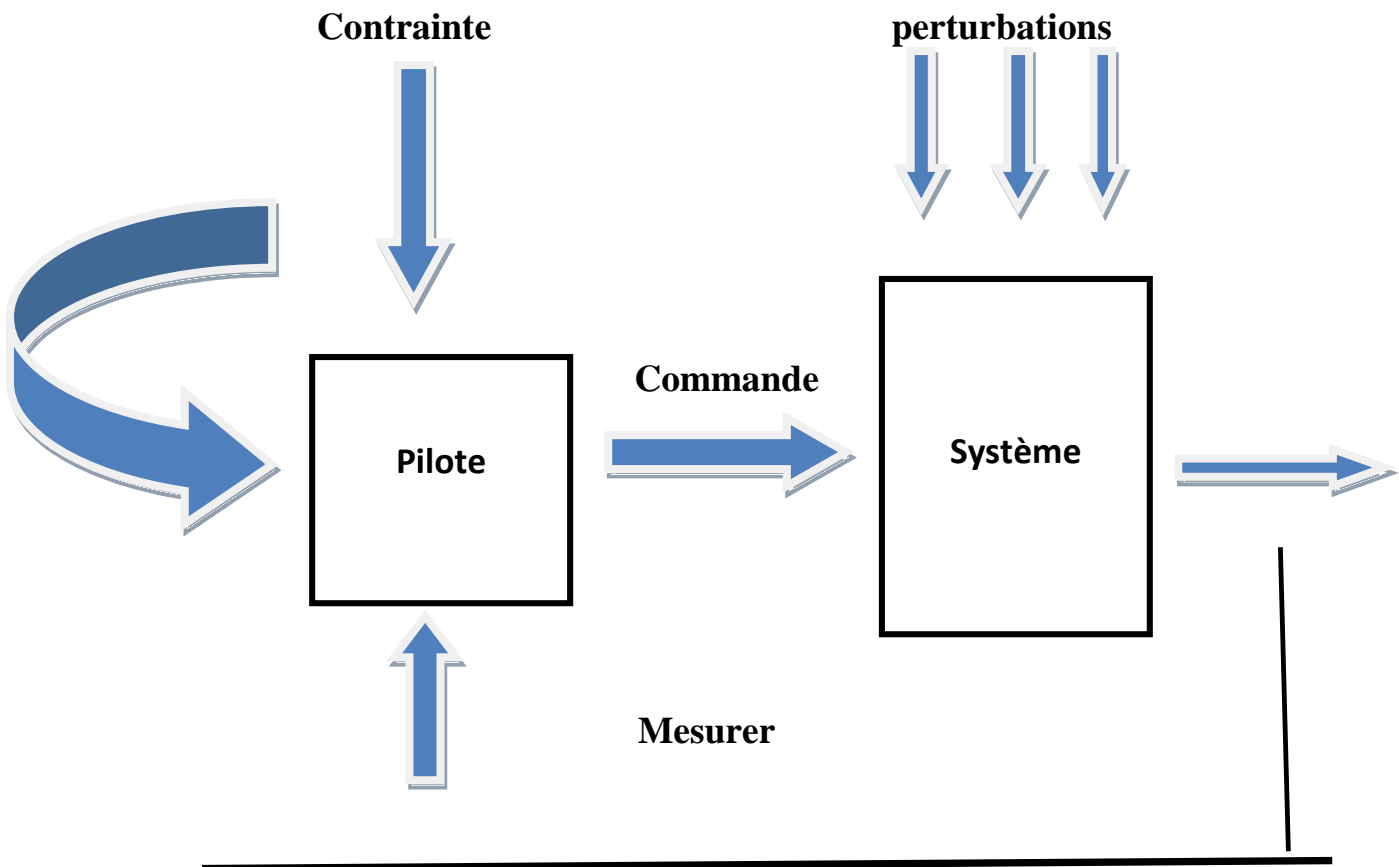
Figure N°6: Le pilote et son véhicule



Source : FERNANDEZA.LAIN, les nouveaux tableaux des managers, édition d'organisation 4^{ème}, paris, 2008, p.5.

L'analogie avec le monde de l'entreprise est évidente, c'est exactement la même fonction que remplit le TBG. Il renseigne sur l'efficience et l'efficacité de l'ensemble de son système comme nous la montre la figure suivante :

Schéma N°7 : Le pilote dans le système de l'entreprise.



Source : ALAIN (Fernandez) : le nouveau tableau de bord des managers, 4^{ème} édition d'organisation, Paris 2008, p.6.

Dans cette situation, le pilote conduit son système en fonction de son objectif ou de sa consigne. Il est soumis à un certain nombre de contrainte interne et externe. Il prend ses décisions, et les corrige et les ajuste en fonction des informations transmises par son système de mesure.

Pour bien mesurer la performance d'une entreprise, les managers ou les décideurs cherchent à piloter leurs équipes et leurs tâches sur l'ensemble de variables et d'indicateurs synthétiques qui sont regroupées sous forme d'un tableau de bord qui est de plus en plus utilisé pour aider en temps réel, le pilotage de toutes les dimensions de la performance et de ses besoins.

2. Définition et caractéristique de tableau de bord

Dans ce paragraphe, on va essayer de relever pas toutes les définitions existantes sur le tableau mais on contente de prendre quelques échantillons qui semble plus significatif, par la suite on va aborder ses caractéristiques.

2.1. La notion du tableau de bord

Il n'est pas toujours facile de définir un tableau de bord qui soit en mesure de faire l'unanimité vu que de différents théoriciens qui traitent. Cependant, de l'avis de la majorité des auteurs en sciences de gestion, ce dernier constitue désormais un véritable actif de mesure et de pilotage pour l'entreprise. On essaiera de réunir quelques définitions qui semblent nécessaires pour mieux cerner ce concept.

Selon Alazard.C et Sabine. S : « 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 instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer, Les tableaux de bord sont constitués d'indicateurs qui sont des informations précises, utiles, pertinentes pour les gestionnaires exprimés sous des formes et des unités divers »¹

Selon Pierre Voyer « une façon de sélectionner, d'agencer et de présenter les indicateurs essentiels et pertinents, de façon sommaire et ciblée, en général sous forme de « coup d'œil » accompagné de reportage ventilé... »²

Selon Farouk Hémici et Christophe Hénot « est tableau synthétique comprenant les principaux indicateurs indispensables au pilotage à court terme de l'entreprise »³

Philippe Lorino « c'est un système dédié à l'action en orientant les comportements collectifs et individuels »⁴

Selon Caroline Selmer « est un outil codifiant et structurant la communication. En effet fournit un langage commun au travers du suivi d'un nombre d'indicateurs limités et parfaitement normés. Il constitue également un facteur puissant de cohésion des équipes, en mettant sous tension les membres de l'entreprise autour d'indicateurs communs. »⁵

¹ ALAZARD.C, SEPARIS, op, cit, Pp 585 - 594.

² VOYER.P, Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance. _2e Edition _QUEBEC, Québec 2009 P.39

³ HENOT.C, HEMICI.F, Contrôle de gestion, Bréal, Paris 2007 P. 138

⁴ LORINO.P, Le Contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, édition_Dunod, Paris 1991, P.102

⁵ SELMER.C, Concevoir le tableau de bord : outil de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision. _2e édition _Dunod, Paris 2003, P.48

2.2. Les caractéristiques du tableau de bord de gestion

A la lumière des définitions du TBG, on va tenter de dégager les caractéristiques qui distinguent le TB des autres outils de gestion ; ces caractéristiques sont les suivantes :

- **Clair:** Un tableau de bord de gestion doit donner des informations claires et bien structurées. Tout Chef d'entreprise a besoin d'information claire et précise.
- **Synthétique :** De nombreux éléments sont très intéressants, mais lorsque le tableau de bord de gestion en est surchargé, il peut prêter à confusion. Un tableau de bord doit non seulement être clair, mais en plus ne pas comporter d'élément superflu ;
- **Être tenu à jour:** Seules les données mises à jour peuvent servir de base pour prendre des décisions judicieuses. C'est pourquoi un chef d'entreprise doit régulièrement consulter son tableau de bord et, parfois, l'avoir à sa disposition dans les plus brefs délais afin d'intervenir énergiquement
- **Sincérité des informations:** Il va de soi d'être certain de la justesse de vos informations. Nous insistons fortement sur ce point. Dans la vie réelle d'une entreprise, on se rend parfois compte, après coup, que plusieurs décisions ont été basées sur des informations biaisées et/ou incomplètes ;
- **Présentation chronologique:** Elle permet d'observer l'évolution pour apporter d'éventuels ajustements si nécessaires ;
- **Comparaison avec les concurrents:** Il est crucial de comparer vos propres résultats à ceux de vos concurrents sur la base des données accessibles à des externes. Vous pouvez ainsi déterminer votre position et vous faire une idée plus claire de vos résultats ;
- **Comparaison avec le budget :** Une bonne budgétisation est également un must. Introduisez vos résultats dans le tableau de bord, de sorte que vous puissiez toujours les comparer aux résultats que vous poursuiviez ;
- **Suggestion:** Effectuez un contrôle budgétaire mensuel. Vous pourrez ainsi suivre la hausse ou la baisse de certains postes. Adaptez votre tableau de bord tous les mois, voire toutes les semaines ;
- **Pertinence :** Il ne peut contenir que les indicateurs relatifs aux responsables de son utilisateur;
- **Facilité:** La source de données doit être existante et fiable avec des délais de traitement court;
- **Cohérence :** L'information transmise au différent niveau de responsabilité doit être cohérente et complémentaire ;

- **Caractère évolutif** : Il doit s'adapter aux évolutions de l'entreprise ou de son activité en minimum de temps pour favoriser la réactivité sur des événements anormaux ou exceptionnels ;
- **Rapidité d'établissement** : La rapidité doit primer sur la précision.

3. Typologie des tableaux de bord SAULOU dans cette typologie des tableaux de bord en propose trois types⁶

3.1. 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.

3.2. 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. Ceux qui réussissent dans l'incertitude, ce sont ceux « qui ont préparé, structuré, formalisé le «comment faire» de leurs actions » pour mieux relever les défis. 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.

3.3. 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 auxquelles 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 voyer, 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.

⁶ SAULAU. J.Y, « tableau de bord pour décideurs qualité », AFNOR, la plaine sainte. Denis 2006, PP. 32-36.

4. Rôle, fonction et limite de tableau de bord

Les tableaux de bord de gestion a plusieurs rôles et remplit de plusieurs fonctions importantes au sien de l'entreprise mais comporte également un certain nombre de limites, qu'il est nécessaire de mettre en lumière.

4.1.Rôle du tableau de bord

Le tableau de bord a dû d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus en plus large de ses rôles.

Les attentes associées au tableau de bord sont nombreuses⁷ :

4.1.1. Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire, Il attire aussi l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues. Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître toutes anomalies pouvant avoir une répercussion sur le résultat de l'entreprise. La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend directement de la pertinence des indicateurs retenus.

4.1.2. Le tableau de bord, aide à la décision

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles, mais il doit surtout être à l'initiative de l'action. La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

De manière générale, un tableau de bord devrait être un pilotage d'objectifs diversifié, aidé à prendre une décision répartie en temps réel dans l'entreprise et adapter l'information à chaque décideur.

⁷ ALAZARD.C, SEPARIS, op.cit, p.634.

4.1.3. Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication

Dès sa parution, le tableau de bord doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques ; Il doit permettre aux subordonnés de commenter les résultats de leurs actions, les faiblesses et les points forts ; et au supérieur hiérarchique de coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles

En fin, en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à chaque niveau hiérarchique, un langage commun. Il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif.

4.1.4. Le tableau de bord, instrument clé de la prise de décision

Le tableau de bord est l'instrument sans lequel toutes les démarches de progrès sont impensables. Comment pourrait-on s'assurer de la justesse de l'effort fourni sans un instrument de mesure adéquat ? Comment décider en plein parcours ? Faut-il continuer ainsi, mettre les bouchés doubles ou, au contraire et plus radicalement, changer la manière de voir le problème ? Tout responsable, à un moment ou à un autre, sera confronté à ces multiples dilemmes. Sans un tableau de bord facilitant le pilotage et limitant le risque, c'est sans filet qu'il sera contraint de décider pour sortir de l'expectative. Dès lors qu'une entreprise recherche une amélioration significative de la valeur délivrée, elle ne peut faire l'impasse du tableau de bord de pilotage.

4.2. Les fonctions du tableau de bord

A partir des caractéristiques, précédemment développées, des tableaux de bord et de leurs compositions, on peut les considérer comme un outil à dimensions multiples qui peut assumer les fonctions suivantes⁸ :

4.2.1. Outil de mesure des performances : Le tableau de bord met en évidence les résultats physiques ou financiers par rapport aux objectifs préétablis. La différence constitue un écart, exprimé en valeur ou en pourcentage, qui traduit la performance réalisée.

4.2.2. Outil d'alerte et de diagnostic : En calculant des écarts sur les indicateurs, le tableau de bord attire l'attention des responsables sur ceux qui sont significatifs ou exceptionnels. Ainsi alertés, les responsables

⁸ LEROY. M, « Le tableau de bord au service de l'entreprise », édition d'organisation, Paris 2001, p.143.

pourront adopter des actions correctives d'autant plus que la zone à problème est connue.

- 4.2.3. Outil de communication et de dialogue :** Le tableau de bord sert comme base de dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Chaque responsable, en se basant sur son tableau de bord commente ses résultats, explique les causes des écarts constatés et adopte les mesures correctives à son niveau. Il peut demander, si il a besoin, des directives ou des moyens supplémentaires ou encore la révision des objectifs initiaux. A côté de cette communication verticale, le tableau de bord peut aussi être utilisé dans le cadre d'une communication horizontale, en communiquant les performances d'une entité aux autres du même niveau pour les renforcer et les inciter à réaliser des performances semblables.
- 4.2.4. Outil de motivation :** En suivant les activités des responsables et en fournissant des informations objectives sur leurs performances, le tableau de bord offre la possibilité de s'autocontrôler pour atteindre leurs objectifs. Ces derniers s'ils sont bien déclinés permettraient à l'entreprise d'atteindre ses objectifs stratégiques. Ainsi, le tableau de bord peut aussi être un outil de cohésion autour des objectifs globaux de l'entreprise.
- 4.2.5. Outil d'incitation à la décision et de perfectionnement:** En sensibilisant en permanence les responsables aux points clés de leur gestion, et en soulignant les écarts par rapport aux objectifs, le tableau de bord les incite à prendre des décisions. A terme, cette sensibilité aux points cruciaux de l'activité ainsi que l'imagination mise en œuvre pour trouver les bonnes actions correctives participent au perfectionnement de l'aptitude à gérer et à diriger du responsable. Comme on vient de le voir, le tableau de bord est un outil aux multiples dimensions et fonctions, très utiles pour toute entreprise. Cependant, il ne faut pas croire que ces fonctions sont systématiques, comme tout projet d'entreprise, la bonne mise en œuvre des tableaux de bord est un préalable.

4.3. Les limites du tableau de bord de gestion

Plusieurs insuffisances du tableau de bord apparaissent dans la réalité actuelle des entreprises⁹ :

Malgré l'adaptation du TB pour chaque type d'entreprise, on peut tout de même lui reprocher de ne pas montrer assez les spécificités des différents métiers ou des services ; Comme il utilise un langage commun, il ne montre pas suffisamment la disparité qui peut justifier les écarts entre les résultats et il n'est pas assez développé, ce qui contraint les responsables à faire de nouvelle investigation, pour analyser les causes d'un mauvais résultat, dans ce cadre le TBG n'est pas un tableau de bord prêt à l'emploi, dès lors il nécessite de faire des recherches complémentaires. Le tableau de bord de gestion permet essentiellement de prendre des décisions basées sur les indicateurs financiers qui se révèlent aujourd'hui incomplets ainsi sa périodicité souvent la même pour tous alors qu'elle apparaitre inadaptée pour certain métiers et le fait que l'entreprise cherche d'autre outil plus performant, cela prouve l'insuffisance de l'utilisation des tableaux de bord de gestion.

Section 2 : Conception de tableau de bord

Comme tout outil de gestion, le tableau de bord a des principes et étapes de conception suit une méthodologie souvent bien définie pour sa conception. C'est ce que on va présenter travers cette section.

1. Les principes de la conception d'un TB¹⁰

Un tel système d'information n'est pas efficace, et donc utile, que si sa conception répond à certains règles précises tant pour son fonctionnement que pour son contenu. La présentation des informations, si elle peut revêtir des formes variées, se doit de respecter certaines contraintes de concisions et de pertinence.

Dans ce cas, l'ensemble des tableaux de bord de l'entreprise incite au dialogue et à la motivation des responsables. Son rôle dépasse alors la stricte fonction de contrôle qu'il était censé de remplir.

C'est la définition même du tableau de bord qui impose ces principes de conception :

⁹ ALAZARD.C, SEPARI.S, op.cit. p.609.

¹⁰ ALAZAD. Claude, SEPARI. Sabine, contrôle de gestion « manuel et application », 4^{ème} édition dunod, paris 1998, p.593.

- a) Une cohérence avec l'organigramme,
- b) Un contenu synoptique et agrégé,
- c) Une rapidité d'élaboration et de transmission.

1.1. Une cohérence avec l'organigramme

Un des reproches formulés à des systèmes d'information comptables traditionnels est la non-localisation des responsabilités. Le découpage des tableaux de bord doit donc respecter le découpage des responsabilités et des lignes hiérarchique.

Pour l'ensemble de la firme, la cartographie des tableaux de bord doit se calquer sur celle de structure d'autorité. Cette dernière s'apparente à une pyramide ou chaque responsable appartient de fait à deux équipes, il reçoit une délégation de pouvoir du niveau hiérarchique supérieur et doit, périodiquement, rendre compte et il délègue aux niveaux inférieurs une partie de son pouvoir.

Cette structure oblige chaque niveau de responsabilité à trois types de communication : une communication descendante quand un niveau donne une délégation de pouvoir assortie d'objectifs négociés au niveau inférieur ; une autre transversale entre les responsables de même niveau hiérarchique et une communication montante quand un niveau rend compte de la réalisation des objectifs reçus.

Le réseau des tableaux de bord est donc une mécanique « gigogne » aux caractéristiques suivantes :

- Chaque responsable à son tableau de bord ;
- Chaque tableau de bord à une ligne totalisation des résultats qui doit figurer dans le tableau de bord du niveau hiérarchique supérieur ;
- Chaque tableau de bord d'un même niveau hiérarchique doit avoir la même structure pour permettre l'agrégation des données ;
- L'empilage des informations des tableaux de bord doit respecter la ligne hiérarchique.

Pour chaque responsable, les informations retenues concernent spécifiquement sa gestion car il en est le premier destinataire. Il doit y trouver les éléments dont il a besoin pour éclairer ses décisions mais uniquement ceux dont il a la maîtrise en accord avec la délégation qu'il a reçue.

1.2. Un contenu synoptique et agrégé

Il s'agit de sélectionner parmi toutes les informations possibles celles qui sont essentiels pour la gestion du responsable concerné, le choix consiste à déterminer les indicateurs par rapport au champ d'action et à la nature de la délégation de la destination du tableau de bord. Cette recherche doit, par ailleurs, permettre l'addition d'informations cohérence entre elles afin d'obtenir des indicateurs agrégés de plus en plus synthétiques. Pour autant, la recherche d'indicateurs performants ne doit pas conduire à la population tardive du tableau.

1.3. La rapidité d'élaboration et de transmission

En ce domaine, la rapidité doit emporter sur la précision : il est souvent préférable d'avoir des éléments réels estimés plutôt que des données réelles précises mais trop tardives, le rôle principal du tableau de bord reste d'alerter le responsable sur sa gestion. Il doit mettre en œuvre des actions correctives rapides et efficaces. La précision des résultats est de toute façon obtenue dans les rapports d'activité à périodicité mensuelle de la comptabilité analytique, Cette rapidité et la fréquence de publication expliquent que les anglo-saxons nomment souvent les informations collectées dans les tableaux de bord « flashes », L'ensemble de ces documents, tableaux de bord rapport d'activités analytique et plan d'actions correctives, constitue le suivi budgétaire.

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 dans :

- ✓ La conception générale,
- ✓ Les instruments utilisés.

2.1.La conception générale

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

Tableau N°5 : Les zones d'un tableau de bord

Tableau de bord du centre			
	Résultats	Objectifs	Ecart
Rubrique 1 <ul style="list-style-type: none"> • Indicateur A • Indicateur B • • • Rubrique 2	↑	↑	↑

Zone « paramétré
Économique » zone « résultats » zone « objectifs » zone « écarts »

Source : alazard .C, seppari.S, contrôle de gestion « manuel et application », 4^{eme}édition dunod, paris, 1998, page 593.

- La zone « paramètre économique » comprend les différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau. Chaque rubrique devrait correspondre à un interlocuteur et présenter un point économique significatif.
- La zone « résultats réel » ces résultats peuvent être présentés par période ou / et cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité :
 - ✓ Nombre d'articles fabriqués ;
 - ✓ Quantités de matières consommées ;
 - ✓ Heure machine ;
 - ✓ Effectifs ;

Mais aussi des éléments de nature plus qualitative :

- ✓ Taux de rebuts ;
- ✓ Nombre de retours clients ;

- ✓ Taux d'inventus.

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

- ✓ Des marges et des contributions par produits pour les centres de chiffres d'affaire ;
 - ✓ Des manants de charge ou de produit pour les centres de dépense ;
 - ✓ Des résultats intermédiaire (valeur ajoutée, capacité d'autofinancement) pour les centres de profit.
- La zone « objectifs » dans cette zone apparaît les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée. Ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats (objectifs du mois seul, ou cumulé).
- La zone « écart » ces écarts sont exprimés en valeur absolu ou relative. Ce sont ceux du contrôle budgétaire mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion. Si cette présentation est souhaitable, la forme des informations peut être très variée.

2.2. Les instruments utilisés :

Pour présenter le tableau de bord à ses utilisateurs, plusieurs formes existent, telles que : les écarts, les ratios, les graphiques...etc. ; ces derniers sont utilisés dans le but d'attirer l'attention du responsable sur les informations clés pour faciliter l'analyse et le processus de décision¹¹.

2.2.1. 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 »¹².

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.

2.2.2. Les ratios : « Sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise ». ¹³ Ils facilitent l'appréhension de la situation en terme relatif,

¹¹ LEROY.M, le tableau de bord au service de l'entreprise, édition d'Organisation, Paris 2001, p.21

¹² DORIATH.B, « Contrôle de gestion en 20 fichiers », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris 2008, p.72.

¹³ ALAZARD.C, SEPARLS, op.cit., p.634

ils doivent être représentés de manière évolutive dans l'espace et de façon que la hausse signifie une amélioration et que la nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

2.2.3. Les graphiques : Sont des outils les plus privilégiés, ils présentent l'information d'une façon parlante et permettent de mieux visualiser l'évolution, la tendance, ou le changement de la situation, parmi les graphiques les plus utilisés sont :

A. Les courbes : « La courbe permet de suivre l'évolution d'une ou plusieurs valeurs dans le temps, ce mode de représentation autorise la projection de tendance.»¹⁴

B. Les graphiques circulaire : Sont les meilleurs outils pour présentées des données relatives (pourcentage) par exemple :

- ✓ La part de marché
- ✓ La répartition des charges par nature
- ✓ La répartition des effectifs

2.2.4. Les histogrammes : sont particulièrement adaptés pour suivre l'évolution de valeur au fil du temps et sont souvent utilisés pour comparer plusieurs séries de valeurs.

2.2.5. Les tableaux : Ils sont généralement utilisés pour mettre en évidence des écarts entre objectifs et réalisations. Ils permettent également de constater l'évolution et d'apprécier la tendance en juxtaposant les réalisations du mois en cours avec ceux du mois précédents ou du mois correspondants de l'année précédente.

2.2.6. Les clignotants : Sont des signaux visuels, qui font ressortir les écarts significatifs après comparaison de la valeur de l'indicateur avec seuil limité. L'avantage de cet outil est d'attirer attention du responsable sur les anomalies, ce que lui permet de focaliser son action sur essentiel.

- Une coloration de la valeur à l'écart pour avertir l'utilisation
- Un cadran ou une barre graduée qui donne position relative par rapport à la normalité et la zone à éviter.
- Une alarme sonore.

¹⁴ FERNANDEZA.LAIN, l'essentiel du tableau d bord, édition Eyrolles, France 2007, p.123.

3. Les étapes de conception d'un TBG

L'élaboration d'un tableau de bord de gestion poursuit certaines étapes qui se présentent ainsi:

3.1. Définition des objectifs

Le point de départ de l'élaboration d'un tableau de bord de gestion est la définition des objectifs de l'utilisateur du tableau de bord.

3.1.1. Les Principes de définition des objectifs:

Pour qu'ils soient utiles, les objectifs de l'utilisateur doivent être :

- ✓ Hiérarchisés;
- ✓ Quantifiés;
- ✓ Réalistes;
- ✓ Cohérents.

3.2. Détermination des points clés

Lors de la première étape, nous avons déterminé les objectifs et les avons décomposés en plusieurs niveaux d'objectifs.

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 à suivre, afin d'atteindre les objectifs globaux.

✓ 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.

La bonne marche d'un service est en général conditionnée par un nombre réduit de points clés.

3.3. Recherche d'indicateurs

Un indicateur de tableau de bord est un paramètre de mesure permettant de renseigner le responsable sur le déroulement et la réalisation d'un point clé.

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs. De ce fait, Caroline Selmer considère « la recherche d'indicateurs (troisième étape pour la construction du tableau de bord), l'étape la plus importante ».¹⁵ Les indicateurs de pilotage sont « des concentrés

¹⁵ SELMER.C, op.cit. ; p.13

d'informations particulièrement significatif, qui ont un sens immédiat pour celui qui les regarde ».¹⁶

Nous avons constaté que dans les deux étapes précédentes, le concepteur du tableau de bord ne fait que recenser les objectifs et les clés propres à l'utilisateur. Par contre, cette troisième étape, nécessite un travail de réflexion afin de trouver les indicateurs qui conviennent le mieux, pour mesurer les points clés précédemment déterminés.

3.4. Le choix des indicateurs les plus significatifs

Le tableau de bord est un outil d'agrégation, il ne contient qu'un nombre réduit et suffisant d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs. Avant de prendre toute décision concernant la sélection des indicateurs, nous devons tout d'abord : « classer tous les indicateurs listés par ordre de représentativité et les garder dans une banque d'indicateurs potentiels. Ceux jugés les plus représentatifs ou les plus pédagogiques seront expérimentés pendant un certain temps, et éventuellement changer. On peut ainsi laisser les utilisateurs explorer les indicateurs (les tester) et de ne pas faire trop tôt les choix définitifs.

3.4.1. Définition d'un indicateur

« Un indicateur est une information ou un regroupement d'informations, précis, utile, pertinent pour les gestionnaires, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités diverses »¹⁷.

Les fonctions des indicateurs sont multiples :

- ✓ suivi d'une action, d'une activité, d'un processus ;
- ✓ évaluation d'une action ;
- ✓ diagnostic d'une situation, d'un problème ;
- ✓ veille et surveillance d'environnements et de changements.

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

¹⁶ SAVALL.H, ZARDET.V, « le nouveau contrôle de gestion, méthode des couts –performances cachés », , Eyrolles, Paris 1992 p.176.

¹⁷ C.ALAZARD.C, SEPARIS, Op-Cit, p.643.

3.4.2. Les critères de qualité d'un indicateur

Ces indicateurs doivent répondre à certains critères ¹⁸:

- **Clairs et simples** : Ils doivent être clairs et simples pour les responsables auxquels ils sont destinés ;
- **Pertinents** : Répondent aux besoins des responsables et sont cohérents avec la stratégie de l'entreprise ;
- **Significatifs et durable** : Chaque métier a recours à des unités d'œuvre qui traduisent d'une façon pertinente la relation entre l'activité exercée et les coûts ou les marges, qui s'appliquent aux points clés de la gestion. Retenir des indicateurs qui sont indépendants de choix techniques momentanés et une autre règle de bon sens évidente afin de disposer d'un référentiel stable ;
- **Prospectifs** : Ils alertent les décideurs sur l'émergence d'un problème avant que les conséquences irréversibles n'aient pu se manifester ;
- **Accessibles** : L'obtention de l'information et son traitement doit se faire à un coût raisonnable et dans une durée acceptable ;
- **Personnalisés et motivants** : L'opérationnel concerné doit y reconnaître simultanément ce qui les différencie des autres responsables et ce qui traduit les résultats de ses efforts et de la qualité de sa gestion;
- **Cohérents entre eux** : D'une fonction à une autre et d'un niveau à un autre, ils doivent, d'une part, faciliter la compréhension simultanée des performances de toutes les fonctions et, d'autre part, s'agréger au fur et à mesure que les tableaux convergent vers le niveau de la direction générale;
- **Ponctuels** : Ils doivent être disponibles au moment opportun. Cela dépend en premier lieu de la performance du système d'informations mis en place au niveau de l'entreprise.

3.4.3. Les différents types d'indicateurs

Selon Caroline SELMER¹⁹, on peut classer les indicateurs d'après les typologies suivantes :

A. La nature du phénomène mis sous contrôle

- Les indicateurs de performance rendent compte de la réalisation des missions de l'unité ;

¹⁸ LEROY. M, op.cit, p. 87.

¹⁹ CAROLINE.S, Op.cit. p.72.

- Les indicateurs de pilotage permettent le suivi des conditions de réalisation d'une action, d'une activité indiquant là où il faut agir pour que la performance soit atteinte ;
- Les indicateurs d'éclairage portent sur des phénomènes externes à l'unité, qui a ou auront une influence sur l'activité de l'unité.

B. La durée de vie du phénomène mis sous contrôle

- Les indicateurs structurels s'inscrivent dans la permanence des missions, des activités et de l'environnement ;
- Les indicateurs conjoncturels sont liés à un projet, un plan d'action d'amélioration et un phénomène ponctuel.

C. Leur mode d'élaboration

- Les indicateurs verticaux (ou hiérarchiques) déploient les objectifs généraux de l'entreprise à travers de la structure ;
- Les indicateurs de processus prennent en compte la dimension transversale de la performance de l'entreprise, et gèrent les relations inter-fonctionnelles.

D. Leur nature

- Les indicateurs économiques se rapportent aux coûts, aux produits et aux résultats ;
- Les indicateurs physiques, traduisant physiquement l'activité, permettant d'apprécier les phénomènes avant que ceux-ci ne soient valorisés financièrement avec retard ;
- Les indicateurs humains ;
- Les indicateurs de suivi de projet.
- D'un point de vue technique, et d'après Michel LEROY²⁰, les indicateurs peuvent être regroupés en plusieurs familles. Ils peuvent être classés comme suit:
 - ✓ **Les indicateurs d'activité** : Qui expriment le plus souvent en unités physiques mais parfois monétaires. Ils s'appliquent à toutes les fonctions et rendent compte des prestations effectuées.

²⁰ MICHEL.LEROY, le tableau de bord au service de l'entreprise, Edition d'organisation, Paris 1998, p.28.

- ✓ **Les indicateurs financiers** : Très présents dans les systèmes de comptabilité générale et analytique, ils s'organisent en trois axes principaux, les charges et les coûts, les produits et les résultats et les marges.
- ✓ **Les indicateurs de rendements** : La productivité compare une activité aux moyens nécessaires pour l'obtenir et met en évidence la productivité des hommes, des machines et des équipements, des locaux et des capitaux.
- ✓ **Les indicateurs de rentabilité** : Ils sont très nombreux dans les tableaux de bord des directions générales, des divisions et des départements qui ont des objectifs de marge ou de contribution. Ils expriment la rentabilité d'exploitation, la rentabilité économique et la rentabilité financière.
- ✓ **Les indicateurs de qualité** : Grâce aux progrès accomplis par la démarche qualité de ces dernières années, à la certification notamment, les indicateurs de cette nature, sont de plus en plus nombreux à tous les niveaux. Ils peuvent s'appliquer en particulier aux délais, aux degrés de conformité à des spécificités précises, au niveau de satisfaction des clients sur des critères prédéterminé et aux incidents.
- ✓ **Les indicateurs de structure financière** : Ils rendent compte de la gestion du patrimoine de l'entreprise et se rangent en catégories d'indicateurs de haut de bilan, d'indicateurs de besoin en fond de roulement d'exploitation et d'indicateurs de trésorerie.
- ✓ **Les indicateurs de sécurité** : Ce sont des indicateurs indispensables dans les unités de production, pour la direction générale et pour la direction des ressources humaines. Ils traduisent le nombre d'accidents et le nombre de jours d'arrêts liés aux accidents de travail.
- ✓ **Les indicateurs de climat social** : Outre l'absentéisme et le taux de rotation du personnel, il peut être souhaitable de mettre en place une échelle de valeur du climat social pour apprécier un risque éventuel de conflit social.

- ✓ **Les indicateurs d'intelligence économique** : Ce type d'indicateurs doit obéir à des délais d'obtention et de mise à jour souvent plus lents que les autres indicateurs internes à l'entreprise. Car ils lui sont externes et peuvent lui donner une image de sa position concurrentielle, de la conjoncture et de l'espace économique et de l'activité des concurrents.

3.5. Mise en forme du tableau de bord de gestion

L'information, mise en perspective et fournie sous une forme visuelle agréable (graphique, pictogramme). Pour cela, il faut :

- ✓ Personnaliser la présentation;
- ✓ Personnaliser le contenu.

4. Le tableau de bord et le reporting

Le tableau de bord est souvent confondu avec le reporting. Ce sont certes deux documents véhiculant l'information mais ne recouvrent pas le même champ d'application, c'est ce qui a poussé à faire cette comparaison pour ressortir ressemblance et les déférences existant dans ce qui suit.

Le reporting est défini comme étant « un ensemble de documents qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilités »²¹

Le reporting est un outil de contrôle à posteriori des responsabilités déléguées. Il est fait d'avantage pour rendre compte périodiquement à la hiérarchie des actions accomplies. Il sert à remonter les informations nécessaires à l'utilisation des performances des centres de responsabilités.

➤ Comparaison entre le tableau de bord et le reporting

Le tableau de bord est un outil de pilotage qui synthétise des informations propres à un responsable. Il lui permet de suivre la réalisation des objectifs de son unité de gestion. Il lui permet aussi de déceler toute dérive ou perturbation pour prendre des décisions correctives.

Il existe plusieurs points communs entre le tableau de bord et le reporting, ce sont tous les deux des outils d'aide à la décision offrant la possibilité d'adoption de mesures correctives en cas de perturbations ou anomalies dans le système. Ils permettent tous les deux de faire des comparaisons entre les résultats réalisés et les objectifs à atteindre. Ils s'adaptent tous les deux à l'organisation de l'entreprise et changent de structuration si cette dernière change.

²¹ GUIDJ, COLLABORATEURS, le tableau de bord : pour améliorer les performances de l'entreprise, Edition d'Organisation, 2eme édition, Paris1998, p.319.

Et en ce qui concerne les différences entre le tableau de bord et le reporting est résumé dans le tableau ci-dessous :

Tableau N°06: la différence entre le tableau de bord et le reporting

Le tableau de bord	Le reporting
Suit la manière dont les objectifs sont réalisés ;	Se focalise sur le degré de réalisation des objectifs ;
Synthèse des informations propres à un responsable. Il est tourné. Essentiellement, vers une information opérationnelle orientée vers le pilotage ;	Synthétise des informations destiné aux supérieur hiérarchique, ces informations sont orientées vers la vérification;
Il repose sur une sélection des informations (quantitative, qualitative) pour ne retenir qu'un nombre limité d'indicateurs (maximum 15) ;	Il ne contient que de l'information financière et il n'ya pas de sélection d'information ;
Seules quelques informations sont consolidées pour le niveau hiérarchique supérieure ;	Des informations financières sont toujours tout consolidé pour les supérieures ;
Il sert à suivre les actions, à les corriger et à anticiper d'autre action ;	C'est un outil de contrôle de posteriori de responsabilité déléguée ;
Il peut être d'une périodicité quotidienne. Hebdomadaire ou mensuelle selon les besoins du dirigeant et de l'activité suivie.	Généralement, il est de périodicité mensuelle.

Source : Michel GERVAIS, contrôle de gestion, Ed Economica, Paris, 1997, p.601.

Le reporting est un outil de contrôle à posteriori des responsabilités déléguées, qu'un support de l'action. Le tableau de bord sert à suivre, voire à anticiper des actions. Le reporting est principalement destiné à la hiérarchie, se limite à rendre compte de résultats passés, alors que le tableau de bord s'adressera également aux responsables opérationnels.

Section 3 : Les méthodes de conception d'un tableau de bord

Le TDB est un support de communication opérationnel très puissant, s'il importe des informations dont nous pouvons prouver l'utilité, la pertinence et la fiabilité s'il offre une accessibilité adéquate.

C'est pourquoi, l'élaboration d'un TDB nécessite une méthode à suivre et une démarche adéquate pour mettre en œuvre la méthode.

Il existe différentes méthodes d'élaboration du TDB de gestion, à savoir : la méthode OVAR, GIMSI, et la méthode JANUS.

1. La méthode OVAR (Objectifs-Variables d'Action Responsabilités)

La méthode OVAR est une méthode française qui a été inventée et enseignée dès 1981, par trois professeurs du groupe HEC : Daniel Michel, Michel Fiol et Hugues Jordan.

La méthode OVAR (Objectifs-Variables d'Action Responsabilités) est une démarche structurée qui peut répondre à trois types de besoins²².

- Piloter la performance en assurant le déploiement des axes, cibles et objectifs stratégiques dans toute l'organisation; il s'agit alors d'un processus de management visant à relier la stratégie aux plans opérationnels concrets conduits par les responsables
- Offrir une méthodologie favorisant le dialogue interhiérarchique et/ou fonctionnel dans l'organisation, elle suscite de manière construite la communication et la discussion sur deux questions principales « où allons- nous ? » et « comment y allons-nous ? »
- S'appuyer sur une démarche formalisée pour concevoir les tableaux de bord de l'entreprise à partir des besoins clés d'information pour les décisions concrètes opérationnelles aux différents niveaux de responsabilités.

1.1. Les concepts de la méthode

Les concepts de la méthode OVAR sont :

1.1.1. Objectifs : Les objectifs constituent les domaines de résultat où il est essentiel pour l'entreprise d'obtenir un succès et de bonnes performances. L'objectif fait, en général, l'objet d'un « contrat » négocié servant de base à l'évaluation des performances du responsable.

Selon Caroline SELMER un objectif « est un but à atteindre et non une tâche à accomplir. C'est donc le résultat d'une prévision et d'un acte de volonté »²³.

²² FIOL.M, JORDAN.H et SULLA.E, « Renforcer la cohérence d'une équipe », édition dunod, Paris 2004, p20.

²³ CAROLINE.S, « Concevoir le tableau de bord, outil de contrôle et de pilotage et d'aide à la décision », édition Dunod, Paris 1998, p28.

1.1.2. Centre de responsabilité

Un centre de responsabilité « est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné »²⁴.

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

On distingue cinq types de centres de responsabilité, en fonction des missions qui sont assignées.

- ✓ Centre de coûts ;
- ✓ Centre de dépenses discrétionnaires ;
- ✓ Centre de recettes ;
- ✓ Centre de profit,
- ✓ Centre d'investissement.

1.1.3. Le plan d'action

Le plan d'action commercial (ou d'actions commerciales) est un document qui regroupe et détaille l'ensemble des actions commerciales et marketing à entreprendre sur une période donnée pour atteindre les objectifs commerciaux de l'entreprise. Le périmètre du plan d'action commerciale peut être variable.

Il peut être global et concerne l'ensemble de l'activité commerciale et marketing de l'entreprise sur une ou plusieurs années ou ne concerne qu'un produit sur une période de quelques semaines ou quelques mois. Les différentes actions prévues dans le cadre du plan peuvent être plus ou moins détaillées (nature, dates, budget, objectif,..).

²⁴ ALAZAD. Claude, SEPARI. Sabine, « DCG 11 contrôle de gestion » édition Dunod, Paris 2000, p361.

1.2. Les étapes de la méthode OVAR

La méthode OVAR est composée de 4 étapes importantes :

1.2.1. Délimitation des objectifs et des variables d'actions

Cette étape englobe deux phases du processus décisionnel expliqué dans les phases de prise de décision de Simon, (la phase d'intelligence et la phase de la conception). Elle est inclut une discussion de la vision et des objectifs globaux de l'entreprise afin de déterminer les objectifs globaux de l'entreprise au premier niveau, (Niveau N). Par la suite, on passe à l'identification des variables d'action de l'entreprise, toujours, du premier niveau (Niveau N) et enfin choisir les indicateurs de l'entreprise (Niveau N).

À la fin de cette étape, on serait en mesure de déduire les objectifs quantitatifs et qualitatifs de l'organisation. Pour revenir à la détermination des objectifs de l'organisation, il est impératif que la clarification des missions et des objectifs se fasse, à travers une démarche interactive où la personne en charge de l'élaboration du tableau de bord doit rencontrer les différents niveaux opérationnels.

- **Les raisons de non réalisation d'un objectif** : diverses raisons peuvent être à l'origine d'un objectif non réalisé :
 - ✓ Le plan d'action a été incorrectement mis en œuvre et des mesures correctives doivent être prises dans le centre de responsabilité en charge du plan d'action qui a dérapé ;
 - ✓ Le plan d'action a été correctement mis en œuvre, mais les variables d'action non pas été correctement identifiées. Dans ce cas, un travail d'analyse doit être effectué pour déterminer les variables d'action pertinentes et le plan d'action doit être modifié pour tenir compte de la ou des variables d'action nouvellement identifiées ;
 - ✓ Le plan d'action a été correctement mis en œuvre, les variables d'action ont été correctement identifiées et l'objectif doit donc être remis en cause.

1.2.2. Déterminer des responsabilités

Dans cette dernière étape, il s'agit de déterminer les responsabilités pour chaque variable d'action, et donc pour chaque indicateur. L'objectif est de responsabiliser les managers sur leurs objectifs et donc sur leurs performance.

2. La méthode GIMSI

Après avoir présenté la méthode OVAR, nous allons présenter une autre méthode qui est la méthode GIMSI.

G: Généralisation : La méthode GIMSI est utilisée dans différents domaines : production, service, administration et par différents types d'organisations, de la grande structure à la PME en passant par les coopératives.

I : Information : L'accès à l'Information pertinente est le fondement de l'aide à la décision.

M: Méthode : GIMSI est une méthode dont la mesure est le principe.

S : Système : La méthode permet de construire le Système de pilotage et de l'intégrer au cœur du Système d'information. Elle est fondée sur un concept d'inspiration Systémique.

I : Individualité : La méthode privilégie l'autonomie des individus pour une prise d'Initiative plus naturelle.

2.1.Définition de la méthode GIMSI

C'est une « méthode complète de mise en œuvre du projet de pilotage de la performance (Business Intelligence) centrée sur l'homme, décideur en situation »²⁵.

Une méthode éprouvée pour traiter en quatre étapes toutes les phases du projet décisionnel en tableau de bord. Considérer le contexte et la stratégie, définir le périmètre, sélectionner les objectifs, choisir les indicateurs pertinents, construire le tableau de bord, intégrer, déployer, évaluer.

2.2.Les étapes de la méthodes GIMSI

La méthode GIMSI est une méthode coopérative de conception du système de pilotage, cette méthode est structurée en 10 étapes, chacune traitent une préoccupation particulière du projet et marque un seuil identifiable dans l'avancement du système.²⁶

Pour faciliter l'étude les dix étapes peuvent être regroupées en quatre phases principales.

2.2.1. Les phases de la méthode GIMSI

Pour la méthode GIMSI, il existe quatre phases qui sont les suivantes :²⁷

Phase 01 : Identification : Quel est le contexte ?

Au cours des deux premières étapes 1et 2, il étudie successivement l'environnement de l'entreprise en termes de marché et de stratégie, puis les structures de l'entreprise (l'organisation et les personnes).

²⁵ ALAIN Fernandez; Op.Cit, p35

²⁶ FERNANDEZ.A, « les nouveaux tableaux de bord des managers », 6ème édition d'Organisation, Paris 2013, P .118

²⁷ Idem, P 119et 120.

Phase 02 : Conception : Que faut-il faire ?

A l'étape 03, il aborde une méthode pratique pour définir les objectifs tactiques locaux en accord avec les enjeux de l'entreprise. Puis, aux étapes 4 et 5, il étudie le tableau de bord et il choisit les indicateurs. L'étape 6 est consacrée à la collecte des informations et il construit le système de tableau de bord à l'étape 7.

Phase 03 : Mise en œuvre : comment le faire ?

Au cours de cette étape il choisit le progiciel et définit à l'étape 8 une méthode rationnelle pour choisir sans être influencé par les annonces marketing et les campagnes journalistiques. Il va faire l'intégration et le déploiement de la solution à l'étape 9.

Phase 04 : Suivi permanent : Le système correspond-il toujours aux attentes ?

Dans cette phase il s'assure, selon un processus d'amélioration permanent, de l'adéquation entre le système et les nouveaux besoins des utilisateurs. Il traite de l'audit du système en étape 10.

2.2.2. Les 10 étapes de la méthode GIMSI**Etape 01 : Environnement de l'entreprise**

- **Objectifs de l'étape :** Au cours de cette étape, nous allons identifier l'entreprise en terme de marché, de stratégie et de management.

Nous pourrions alors :

- ✓ Définir la portée et le périmètre de l'étude ;
- ✓ Contrôler la finalité ;
- ✓ Mesurer l'engagement de la direction et la participation du personnel ;
- ✓ Evaluer la difficulté.

Au cours de cette étape d'identification, l'entreprise est analysée en terme de :

- ✓ **Marché :** quels sont sa clientèle, sa concurrence, son environnement, ses produits, ses fournisseurs et partenaire... ?
- ✓ **Ressources :** quelle est sa capacité à intégrer des solutions de haute technologie ?
- ✓ **Management :** quel type de management pratique-t-elle les pouvoirs ?
- ✓ **Stratégie :** comment se positionne-t-elle sur l'échiquier et comment envisage-t-elle son devenir ?

En résultats seront identifiés :

- ✓ La portée du projet ;
- ✓ Le revenu d'engagement de la direction ;
- ✓ Une première appréciation de la difficulté ;

- ✓ Une première appréciation du degré de coopération potentielle.

Etape 02 : Identification de l'entreprise

- **Objectifs de l'étape :** Au de cette étape, nous allons étudier la structure de l'entreprise:
 - ✓ Identification de processus cibles ;
 - ✓ Identification des activités concernées ;
 - ✓ Identification des acteurs ;
 - ✓ Constitution des groupes de travail.

Au cours de cette deuxième étape d'identification, l'entreprise est analysée en terme de :

- ✓ **Métiers :** quels sont les métiers pratiqués par l'entreprise ?
- ✓ **Processus :** identification des processus concernés par le projet, mis en évidence des points d'interface sensible.
- ✓ **Activités :** identification de l'ensemble des de tous les processus sélectionnés.

En résultat, seront identifiés :

- ✓ Les processus et les activités critiques ;
- ✓ Les hommes concernés sur le terrain par le projet ;
- ✓ Constitution des groupes de travail.

Etape 03 : Définition des objectifs

- **Objectifs de l'étape :** Pour décider, il faut un objectif.
 - ✓ Au cours de cette étape, nous choisirons les objectifs plus adaptés pour décider ;
 - ✓ Nous analyserons les critères de choix définissant un « bon » objectif
 - ✓ Nous étudierons une méthode efficace pour les sélectionner.

Au cours de cette première étape de conception, les objectifs correspondant à l'application locale de la stratégie choisie sont identifiés.

Chaque objectif sera caractérisé et évalué avant d'être sélectionné selon les six critères suivants :

- ✓ **Borné :** l'objectif est limité dans le temps ;
- ✓ **Mesurable :** définition d'une métrique ;
- ✓ **Accessible :** quels moyens, quelles contraintes, quels risque ;
- ✓ **Réaliste :** quelle méthode d'accès.

Etape 04: Construction du tableau de bord

- **Objectifs** : Au cours de cette étape, nous analyserons la structure du tableau de bord du décideur et notamment, la relation entre les informations de l'entreprise et les indicateurs.

Etape 05: Choix des indicateurs

- **Objectifs de l'étape** : Il est maintenant temps de choisir les indicateurs, nous analyserons les critères et les méthodes de choix d'un bon indicateurs adapté aux besoins des décideurs.

Etape 06 : La collecte d'information

- **Objectifs de l'étape** : Une fois les indicateurs choisis, nous allons les construire avec les informations à notre disposition.

Au cours de cette étape, nous allons étudier une méthode d'évaluation des informations nécessaires pour la construction des indicateurs.

Les informations utilisées pour construire les indicateurs sont sélectionnées en fonction des critères suivants :

- ✓ Accessible techniquement : L'information est disponible physiquement, elle est accessible au sein de l'infrastructure existante ;
- ✓ L'information es disponible logiquement : Elle est nettoyée, vérifiée et consolidée ;
- ✓ Degré de confiance : Les utilisateurs ont foi en cette information.

Etape 07: Le système de tableau de bord

- **Objectifs de l'étape** : Le décideur et son tableau de bord ne sont pas isolés. Nous étudierons au cours de cette étape les liens et échanges entre les différents tableaux de bord et nous assurerons la cohérence globale.

Cette étape traite la question de la cohérence globale du système de tableau de bord, être autonome, ce n'est pas être isolé.

Les décideurs partagent et communiquent, notamment en utilisant des systèmes de messagerie. Ils échangent des informations construites et analysées, c'est ainsi que chacun enrichit sa compréhension des problèmes.

Etape 08: Choix du progiciel

- **Objectifs** : Après avoir étudié les principaux concepts des outils du business intelligence et analysé l'offre du marché, nous définirons une méthode d'évaluation des outils en fonction de nos propres besoins. Nous illustrons cette étude avec l'exemple de l'entreprise.

Etape 09: Intégration et déploiement de la solution

➤ **Objectifs** : Au cours de cette étape, nous étudierons les différentes phases de l'intégration et du déploiement de la solution :

- ✓ Configuration des progiciels ;
- ✓ Développements spécifiques ;
- ✓ Intégration à l'existant technologique et structurel de l'entreprise ;
- ✓ Déploiement de la solution.

La phase d'intégration et déploiement n'est pas la plus facile ni la moins couteuse du projet.

Pour bien la préparer, il est bon de tenir compte :

- ✓ Des contraintes propres aux produits choisis ;
- ✓ Des contraintes propres à l'entreprise ;
- ✓ Du cout total, en n'oubliant pas l'ensemble des couts accessoires ;
- ✓ De la durée : il est préférable de répéter plusieurs projets courts que de se lancer dans un projet global.

Etape 10: L'audit du système

➤ **Objectifs de l'étape** : Avec le temps, l'entreprise évolue. Nous nous assurerons périodiquement de la cohérence du système avec les nouveaux besoins de l'entreprise et des utilisateurs.

Au cours de cette étape, nous étudierons une approche pratique de l'audit périodique du système.

L'audit à pour objet d'analyser la pertinence du système installé et de définir les actions nécessaires pour l'améliorer.

Tableau N°07: Les 10 étapes de la méthode GIMSI

Phases	N°	Etapes	Objectifs
Identification Quel est le contexte ?	1	Environnement de l'entreprise	Analyse de l'environnement économique et de la stratégie de l'entreprise afin de définir le périmètre et la portée de projet
	2	Identification de l'entreprise	Analyse des structures de l'entreprise pour identifier les processus, activités et acteurs concernés.
Conception Que faut-il faire ?	3	Définition des Objectifs	Sélection des objectifs tactiques de chaque équipe
	4	Construction du tableau de bord	Définition de tableau de bord de chaque équipe
	5	Construction du tableau de bord	Définition de tableau de bord de chaque équipe
	6	Collecte des informations	Identification des informations nécessaires à la construction des Indicateurs
	7	Le système de tableau de bord	Construction du système de tableau de bord, contrôle de la cohérence globale.
Mise en œuvre Comment le faire ?	8	Le choix des progiciels	Élaboration de la grille des sélections pour le choix des progiciels Adéquats
	9	Intégration et déploiement	Implémentation des progiciels, déploiement à l'entreprise.
Amélioration permanente Le système Correspond-il toujours aux attentes ?	10	Audit	Suivi permanent du système.

Source: FERNANDEZ.Alain, « les nouveaux tableaux de bord des managers», les éditions d'Organisation, Groupe Eyrolles, 4ème édition, Paris, 2008, p .131.

3. La méthode JANUS

3.1. Définition et l'acronyme de terme JANUS

La méthode JANUS est une méthode proposée par Caroline SELMER dans son ouvrage «elle se caractérise par sa simplicité dans son processus de mise en œuvre et la distinction, très utile, qu'elle opère entre les indicateurs de performance et les indicateurs de pilotage »²⁸.

La méthode JANUS met en vigueur les étapes nécessaires à l'aboutissement d'une information de synthèse. Cette méthode se décline en cinq étapes ; chacune se dédouble pour n'en faire qu'une seule au bout du compte, et qui sont comme suit :²⁹

3.1.1. Jalonner les étapes du projet

La démarche doit partir du sommet de la hiérarchie. Son engagement est indispensable. La direction générale sait en principe ce qu'elle veut, peut et doit attendre d'un système de tableau de bord pour qu'ils aboutissent à un outil de dialogue et de décision. Elle doit fixer les missions du système (pilotage, motivation, veille ou contrôle) qui peuvent être différentes selon que la structure est ou non centralisée. C'est encore à elle d'établir le plan d'action et de déterminer les objectifs de la société qui sont consignés à leur tour dans les tableaux de bord des dirigeants. En tout état de cause, on attend du système de pilotage une meilleure communication et une plus grande transparence dans l'organisation.

3.1.2. Justifier d'un cadre pour l'action

Pour qu'un réseau d'un tableau de bord ait une chance d'être opérationnel, il est donc indispensable d'effectuer pour l'entreprise toute entière un retour aux ressources en se penchant sur les facteurs clés de succès et les données critiques qui contribuent à la réussite de son activité et à son développement stratégique. Le réseau de tableau de bord d'une organisation conduit à un management sur trois niveaux : organisation globale, structure organisationnelle et transversale.

3.1.3. Analyser les besoins des utilisateurs

La direction rappelle les principaux objectifs de l'entreprise, tant sur un plan commercial qu'au niveau de la qualité de service et de performance économique. Il est important que chacun maîtrise la compréhension de la stratégie globale et de sa contribution

²⁸ CAROLINE.S, « Concevoir le tableau de bord, outil de contrôle et de pilotage et d'aide à la décision », édition Dunod, Paris 1998, p26.

²⁹ BALANTIZIAN.G, « Tableau de bord », Edition d'Organisation, Paris 2005, P 23-39.

dans celle-ci. Certaines entreprises utilisent le tableau de bord pour communiquer et former l'organisation à la nouvelle stratégie.

3.1.4. Architecturer le réseau de tableau de bord

Un progiciel central commun assure en revanche la consolidation et la transmission des informations qui alimentent les tableaux de bord destinés aux niveaux supérieurs. Des règles concernant la remontée des informations sont définies afin de filtrer certaines d'entre elle à chaque niveau.

3.1.5. Normaliser les différentes mesures de la performance

Normaliser les différentes mesures de la performance, c'est à la fois définir le concept de performance et déterminer une démarche d'identification des indicateurs pertinents.

Il faut différencier les indicateurs d'efficacité et d'efficience, communs à toutes les activités, et les indicateurs d'impact plus spécifiques aux activités non marchandes. La performance porte à la fois le résultat attendue d'une activité (efficacité) et sur le respect des contraintes de moyens (efficience).

3.1.6. Normé les liaisons entre pilotage et performance

Normé les liens entre performance et pilotage, c'est identifier les déterminent de la performance à travers une analyse de cause-effet et poursuivre la démarche de recherche d'indicateurs pertinents.

Le pilotage d'une activité consiste à recenser les inducteurs de performance. Ils portent sur les activités et les ressources (critiques) qui produisent les produits ou les prestations attendues. Des facteurs externes à l'entreprise peuvent être intégrés, afin d'expliquer soit des résultats actuels, soit une perspective de résultats future.

La démarche d'identification des indicateurs de pilotage se déroule en trois étapes en référence aux points clés de performance définis précédemment :

- Identifier les activités et les ressources critiques ;
- Retenir les points clés de ces activités et ressources ;
- Rechercher les paramètres et construire les indicateurs de pilotage.

3.1.7. Unifier les modes de représentation du tableau de bord

Il n'existe pas de tableau de bord type, en tout état de cause, la représentation des indicateurs doit faciliter l'analyse et non l'alourdir, tout en se limitant aux rubriques essentielles: chiffre, graphique et commentaires.

Dans le but de donner une vision rapide de l'ensemble des résultats obtenus, une première page de couverture synthétise la liste des indicateurs ; en regard, un élément visuel montre si on se dirige dans le sens des objectifs, si on prend du retard, si on est en alerte.

3.1.8. Utiliser un système d'information adapté

La saisie et l'extraction des données se font d'autant plus facilement que l'informatique se révèle performante. Le marché offre un choix immense d'outils qui vont du simple tableur jusqu'à l'EIS (Entreprise Informatique Système). Entre deux extrêmes s'offrent de multiples solutions.

Un système informatisé de tableau de bord doit avoir les caractéristiques suivantes :

- Lisibilité graphique, un avantage indéniable pour la clarté ;
- Automatisation de la gestion des droits d'accès et d'adressage des données- outre un gain de temps précieux, elle garantit la fiabilité des informations ;
- Rapidité du temps de repense, l'usage du système va de pair avec un accès accéléré à l'information, tout aussi rapidement, on doit pouvoir changer certains paramètres sans pour autant modifier le système ou rallonger le temps d'utilisation ;
- Normaliser de l'information dans le cadre d'un référentiel. Cela suppose au préalable d'accepter une définition commune des données ;
- Autonomie de gestion-certaines utilisateurs font des requêtes et définissent des reporting type, d'autre se contente de lancer des reporting et de les exploiter.

3.1.9. Structurer la mise en œuvre du tableau de bord

Un système d'indicateur est nécessaire pour décrire les différents résultats en termes de performance et de pilotage. Il se doit 'être exhaustif et cohérent, mais il se doit également 'être synthétique, c'est-à-dire comporter un nombre limité d'indicateurs, ce qui conduit le plus souvent à construire des indicateurs qui peuvent se révéler complexes.

Les caractéristiques des différents indicateurs sont: l'intérêt de la mesure, les axes d'analyse, les critères à renseigner, la fréquence de sortie, le mode production, l'utilisation qui en est faite doivent être décrits soigneusement dans une procédure de gestion, à diffuser largement.

Avant d'intégrer un indicateur dans le tableau de bord, il y a lieu de s'interroger non seulement sur son utilité, mais aussi sur d'éventuels effets induits par sa mesure, c'est-à-dire son coût : recherche d'information, saisie, traitement, édition et interprétation.

3.1.10. Situer le tableau de bord au cœur management

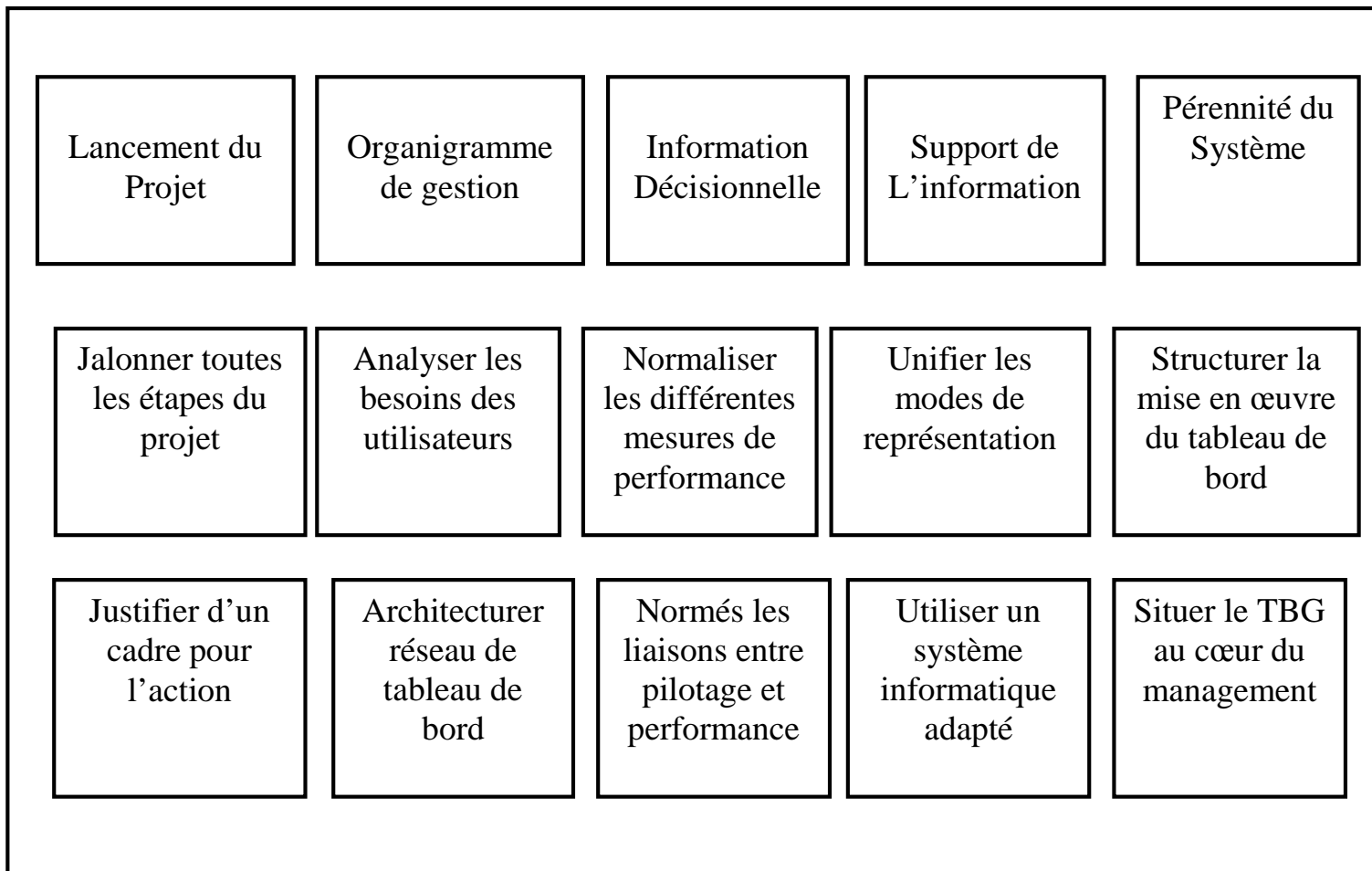
Les tableaux de bord sont au cœur du pilotage de la performance globale, quel que soit le statut des entreprises. Ils participent en permanence au renforcement du contrôle de gestion face à la complexité économique du mode contemporain. Loin de représenter un but en soi, ils prennent réellement toute leur plus-value en association avec ces nouvelles pratiques de

management. Ils constituent alors un formidable vecteur pour associer les hommes à la mise en œuvre du changement.

Le management de la performance globale peut en fait se définir comme l'ensemble des pratiques formelles qu'une organisation crée pour aider les acteurs de la performance.

La figure N°12 montre le processus de la méthode JANUS

Figure N° 12: Représentation de la méthode JANUS



Source : Caroline.S, In BALANTIZIAN G, « Tableau de bord » ; Edition Organisation, Paris, 2005, p23.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis non seulement de découvrir l'importance du tableau de bord et ses fonctions dans une organisation, mais aussi de suivre les différentes étapes de construction de cet instrument de l'identification de l'environnement de l'entreprise jusqu'à sa mise en œuvre.

Nous avons vu qu'il existe plusieurs méthodes différentes d'un auteur à l'autre. En effet, il n'existe pas de maquette qui s'adapte à toutes les entreprises. Ces dernières définissent un mode de présentation pour engager le caractère opérationnel. La fréquence de la définition dépend du phénomène à observer et de la durée du cycle de décision et d'action de l'unité. S'organiser pour produire et utiliser la meilleure information possible constitue pour tous les gestionnaires une exigence incontournable. Quant à la pertinence de l'outil, il revient finalement de remettre en question l'importance même de la bonne information dans le processus de contrôle de gestion ;

Il appartient ainsi, aux différents acteurs de veiller à une meilleure sélection des paramètres clés. Connaître l'organigramme et son contenu est précieux de même que la structure hiérarchique. Il faut effectuer une étude de l'information existante afin d'effectuer le choix des indicateurs.

Dans le chapitre suivant étant une étude de cas, nous essayerons de voir de près les tableaux de bord d'une entreprise, leur contenu, leur forme ainsi que leur exploitation par les responsables.

Chapitre 3

Introduction

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quels que soient leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation, comme il permet de piloter la performance, intervient pour proposer ses outils de mesure et de pilotage, qui vise à atteindre les objectifs que l'entreprise s'est fixée d'après une stratégie déterminée, tout en recherchant à optimiser les moyens mis en œuvre.

Après avoir abordé le cadre théorique du contrôle de gestion, la notion de performance ainsi le cadre théorique sur le tableau de bord, on a pu construire une image générale sur ces concepts qui nécessite une étude réelle sur le terrain pour bien accomplir notre travail.

Le but essentiel de notre stage est de connaître la réalité de l'entreprise et de son activité qui nous permet de faire une comparaison entre le cadre théorique et le cadre pratique, comme il consiste à exercer le tableau de bord dans l'intérêt de répondre à notre problématique.

Dans ce chapitre, nous allons étudier la fonction du tableau de bord au sein de l'entreprise CEVITAL agro-alimentaire, pour se faire, nous allons évoquer tout d'abord son historique, sa mission ensuite sa situation géographique et enfin exposer ses produits, ses clients, ses différentes activités. Puis présenter dans la deuxième phase le tableau de bord de gestion et voir son impact dans la mesure de la performance de CEVITAL et le pilotage de sa stratégie.

Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil « CEVITAL »

CEVITAL est l'une des entreprises les plus prospères en Algérie, concentrés en première partie dans le secteur de l'Agro-alimentaire : raffinage d'huile et de sucre, produits dérivés, négoce de céréales, distribution de produits destinés à l'alimentation humaine et animale. Cet ensemble industriel a connu une croissance importante et a consolidé sa position de leader dans le domaine Agro-alimentaire, et entend poursuivre sa croissance et exploiter les synergies en activités dans le secteur à fort potentiel de croissance.

1. Historique

L'entreprise CEVITAL est née en 1971 en tant que PME dans l'industrie métallurgique « SOCOMEG » suivi de « PROFILOR », créée essentiellement par des fonds privés en 1998. Elle s'est imposée sur le marché sous la classification d'une SPA dont le principal actionnaire est « Issaad RABRAB et fils » avec un capital privé de 100.000.000 DA.

Elle se situe dans le port de Bejaia à 3 Km sud ouest de la ville et à 230 Km de l'est d'Alger. D'une surface de 45000 m², sa proximité du port, de l'aéroport et de la zone industrielle d'Akbou lui offre des avantages économique lui permettant d'être l'une des forces industrielles et économique dans l'industrie Agro-alimentaire d'une part et d'autre part sa large gamme de produit de qualité lui a permis de s'imposer sur le marché national comme un leader avec 80% des parts de marché, grâce à son chiffre d'affaire réalisé, CEVITAL gagne la 3^{eme} place au niveau national et la 10^{eme} au niveau d'Afrique. Cette entreprise s'est spécialisée dans l'industrie alimentaire telle que la raffinerie d'huile, distribution des produits dérivés à l'alimentation humaine.

CEVITAL contribue largement au développement de l'industrie Agro-alimentaire national, elle vise à s'imposer sur le marché international et de faire face aux concurrents étranglés en offrant une large gamme de produit de qualité car elle est équipée de la dernière technologie et poursuit son développement par divers projets en cours de réalisation. Les nouvelles données économiques nationales dont les marché l'Agro-alimentaire font que les meilleures sont ceux qui maîtrisent d'une façon efficace, optimisent les coûts, les charges et ceux qui offre le meilleure rapport qualité/prix et pour s'imposer le marché international, CEVITAL négocie avec les grandes sociétés internationales de distribution telle que, carrefour et chan en France, royale en Suisse et autres sociétés spécialisées dans l'import-export en Ukraine, Russie et ses produits se ventent dans les différents pays. Elle possède 34 filiales qui sont implantées dans différentes wilayas de pays et on site à titre d'exemple Agro-alimentaire de Bejaia.

2. Présentation du complexe Agro-alimentaire

Le complexe Agro-alimentaire de Bejaia a été crée en 13 avril 1998 spécialisé dans l'industrie Agro-alimentaire, elle possède : une raffinerie d'huile alimentaire, margarinerie, raffinerie de sucre, silos portuaires, terminal de déchargement et rechargement portuaire. Sa capacité de production en huiles végétales est de 570.000 T/an soit 140% des besoins du marché national, elle détient des parts de marché locales importantes qui sont de 70%.pour ce qui est des margarines et graisses végétales, sa capacité de production est de 180.000T/an soit 120% des besoins du marché national sur plusieurs gamme de produits. La capacité de production de sure blanc est 1800.000T soit 180% des besoins du marché national. Elle exporte 50% de la production soit 900.000T/an, dés 2010. Elle détient 85% des parts de marché.

CEVITAL est en position d'exportatrice vers quatre continents : L'Europ, l'Afrique, l'Asie, l'Amérique. Une unité de production de jus de fruit Cojek située à EL-Kseur a été rachetée par CEVITAL dans le cadre de la privatisation des entreprises publiques Algériennes en novembre 2006. Un plan d'investissement a été consenti visant à moderniser l'outil de production de jus de fruit Cojek, sa capacité de production est de 14400T/an.

2.1. Situation géographique

A l'arrière port de Bejaia à 200 ML du quai : Ce terrain à l'origine marécageux et inconstructible a été récupéré en partie d'une décharge publique, viabilisé avec la dernière technologie de consolidation des sols par le système de colonnes ballastées (337 KM de colonnes ballastées de 18 ML chacune ont été réalisées) ainsi qu'une partie à gagner sur la mer.



2.1.1. A Bejaia

Elle a entrepris la construction des installations suivantes:

- Raffinerie Huile
- Margarinerie
- Silos portuaires
- Raffinerie de sucre
- Légume secs
- Mayonnaise.

2.1.2. A El Kseur

Une unité de production de jus de fruits cojek a été rachetée par le groupe CEVITAL dans le cadre de la privatisation des entreprises publiques algériennes en novembre 2006. Un

immense plan d'investissement a été consenti visant à moderniser l'outil de production de jus de fruits Cojek... Sa capacité de production est de 14 400 T par an.

2.1.3. A Tizi Ouzou (Agouni Gueghrane)

Au cœur du massif montagneux du Djurdjura qui culmine à plus de 2300 mètres, L'Unité d'Eau Minérale Lalla Khedidja a été inaugurée en juin 2007.

2.2. Les différents produits :

Le Complexe Agro-alimentaire est composé de plusieurs unités de production :

- Huiles Végétales.
- Margarinerie et graisses végétales.
- Sucre blanc.
- Sucre liquide.
- Silos portuaires.
- Boissons.
- Légume sec.
- Mayonnaise.

2.2.1. Huiles Végétales

Se sont des huiles de table : elles sont connues sous les appellations suivantes :

2.2.2. FLEURIAL

Fleurial est un huile utilisé pour l'assaisonnement des salades et des crudités, idéalement usée pour les fritures, la cuisson, le dorage au four et la préparation des gâteaux, Il est conditionnée dans des bouteilles pratiques et ergonomiques, disponible en plusieurs formats : 1L, 1.8L et 4L et enrichie en vitamines A et D. En plus, est un produit dont le système qualité de fabrication est certifié ISO 22000 par Bureau VERITAS Certifications.

2.2.3. ELIO

Elio et Fridor : se sont des huiles 100% végétales sans cholestérol, contiennent de la vitamine « E ». Elles sont issues essentiellement de la graine de tournesol, Soja et de Palme, conditionnées dans des bouteilles de diverses contenances allant de (1 à 5 litres), après qu'elles aient subi plusieurs étapes de raffinage et d'analyse. Dans cette production CEVITAL se caractérise par :

- Une Capacité de production : 570 000 tonnes /an, soit 140% des besoins du marché national.
- Une Part du marché national : 70%.
- Une Exportations : vers le Maghreb et le moyen orient, en projet pour l'Europe.

2.2.4. Margarinerie et graisses végétales

CEVITAL produit une gamme variée de margarine riche en vitamines A, D, E Certaines margarines sont destinées à la consommation directe telle que Matina, Rania, le beurre gourmand et Fleurial, d'autres sont spécialement produites pour les besoins de la pâtisserie moderne ou traditionnelle, à l'exemple de la parisienne et MEDINA « SMEN ». Pour cette production Cevital se caractérise par :

- Une Capacité de production : 180.000 tonnes/an, Soit 120% des besoins du marché national sur plusieurs gammes de produits.
- Une part du marché national qui est de 30% sachant qu'elle exporte une partie de cette production vers l'Europe, le Maghreb et le Moyen-Orient.

2.2.5. Sucre Blanc

Le sucre blanc est entré en production le 1^{er} septembre 2009. Il est issu du raffinage du sucre roux de canne riche en saccharose. Le sucre raffiné est conditionné dans des sachets de 50Kg et aussi commercialisé en morceau dans des boites d'1kg.

- Capacité de production : 650 000 tonnes/an avec extension à 1 800 000 tonnes/an, soit 180% des besoins du marché national.
- Part du marché national : 85%.
- Exportations : 50% de la production soit 900 000 tonnes par an dès 2009.

2.2.6. Sucre liquide

CEVITAL produit aussi du sucre liquide pour les besoins de l'industrie agroalimentaire et plus précisément pour les producteurs des boissons gazeuses.

- Capacité de production (matière sèche) : 219 000 tonnes/an.
- Exportations : 25 000 tonnes/an en prospection.

2.2.7. Silos Portuaires

Le complexe CEVITAL Food dispose d'une capacité maximale 182 000 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 000T en 24 silos verticaux et de 50 000 T en silos horizontales. La capacité de stockage Horizon au 1 er trimestre 2010 été de 200 000 T en 25 silos verticaux et de 200 000 T en 2 silos horizontaux.

2.2.8. Boissons

CEVITAL fabrique de diverses boissons (eau minérale, jus de fruits, sodas...). L'eau minérale « Lalla Khedidja », depuis des siècles prend son origine dans les monts enneigés à plus de 2300 mètres du Djurdjura qui culminent à plus de 2300 mètres, en s'infiltrant très lentement au travers des roches, elle se charge naturellement en minéraux essentiels à la vie (Calcium53, Potassium 0.54, Magnésium 7, Sodium 5.5, Sulfate 7, Bicarbonate 162,...) toute en restant d'une légèreté incomparable.

- Lancement de la gamme d'eau minérale « Lalla Khadidja » 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. 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 jugé la stratégie de l'entreprise.

Les principaux éléments constituant l'environnement de l'entreprise sont :

3.1. La clientèle de CEVITAL :

La satisfaction de 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 :

3.1.1. Les clients locaux :

- Les entreprises industrielles ;
- Grossistes ;
- Les demi-grossistes ;
- Les dépositaires.

3.1.2. Les clients étrangers :

- Les huiles vers la Tunisie ;
- L'huile acide vers la Tunisie ;
- La mélasse du sucre vers la grande Bretagne ;
- La margarine vers la Lybie.

3.2. Les fournisseurs :

- SIDEL (France) ;
- Alfa lavale (Allemagne) ;
- West falia (Allemagne) ;
- Water technologie(Italie) ;
- LOOS (France).

3.3. Les conquérant :

Après avoir assuré son premier objectif, celui de satisfaire les besoins de marché local en huiles raffinés et alléger les caisses de l'Etats en faisant disparaître de la sphère économique de l'importation des huiles, CEVITAL jouait d'un statut, d'une image de marque et d'une réputation à échèle nationale et internationale privilégiée.

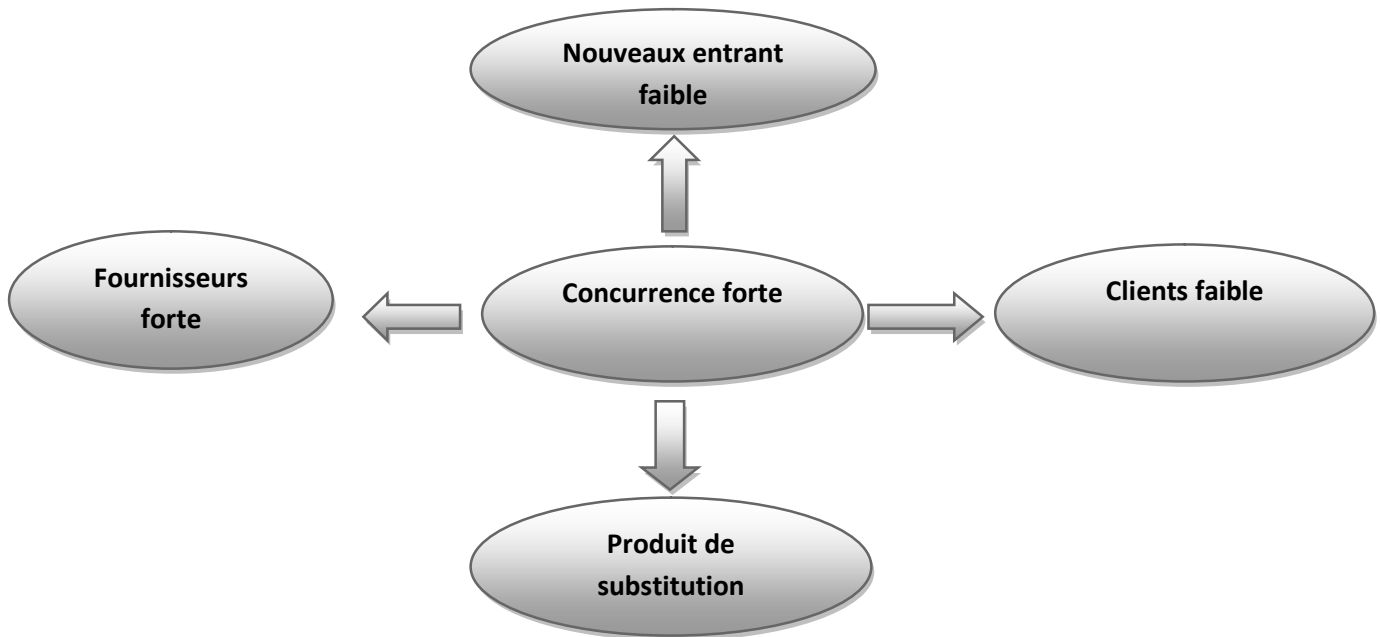
Afin d'analyser l'environnement concurrentiel de CEVITAL, nous avons eu recours au modèle cinq force de porter :

Tableau n° 08: principaux concurrents et parts de marché de la SPA CEVITAL

Métiers	Principaux concourant	Parts de marché
Productions de 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	Iffri , ngaous , eau vital Saida, Nestlé.	22%
Eau fruité	Iffri , ngaous , ruiba , Hamoud , toudja.	20%

Source : réalisé par nos soins a partir des données fournis par CEVITAL.

Figure N° 08 : Modèle Cinq force de porter



4. Pouvoir négociation des clients \Rightarrow forte
5. Pouvoir de négociation des clients \Rightarrow faible CEVITAL propose des produits de haute qualité à des prix très compétitive par apport à ses concurrents.
6. Menace de produits de substitution \Rightarrow faible l'huile l'eau et le sucre sont des produits de base de grande consommation.
7. Menace de nouveau entrant \Rightarrow faible barrière a l'entrée importante (norme et mesures protectionniste, économique d'échèle les besoins de capitaux investissements en R&D très importante).
8. Intensité concurrentiel \Rightarrow forte, concurrents nombreux.

3.4. Analyse SWOT de l'entreprise.

Analyse SWOT aide à mieux comprendre le marché et permet d'analyser les forces et faiblesse en interne et d'évoluer les menaces et opportunité en externes.

Tableau N°09 : force, faibles, opportunité, menaces de l'entreprise CEVITAL.

Force	Faiblesse
<ul style="list-style-type: none"> - Produit de qualités ; - Effectifs jeunes ; - La veille technologique ; - Diversification des produits ; - Organisation très flexible ; - Recherche et développement ; - Notoriété ; - Innovation ; - Proximité des marchés demandeurs ; - Marque mondialement reconnue 	<ul style="list-style-type: none"> - Absence d'un système d'information intégré ; - Absence de la logistique vers pays à fortes demande ; - Forte concentration sur le marché extérieur ; - Faible maitrise de la gestion rationnelle de la ressource.
Opportunités	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 qualités ; - Pollution (emballage) ; - Le manque de contrôle sur les prix des matières premiers.

Source : Réalisé par nos soins à partir les informations fournis par CEVITAL.

4. Missions et objectifs de CEVITAL

4.1.Missions de CEVITAL

L'entreprise CEVITAL a pour mission principale de développer la production, d'assurer la qualité et le conditionnement d'huile, des margarines et du sucre à des prix nettement plus compétitifs et cela dans le but de satisfaire le client et de 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.

4.2.Objectifs de CEVITAL

Les objectifs visés par CEVITAL peuvent être présentés comme suit :

- L'extension de ses produits sur tout le territoire national ;
- L'optimisation de ses offres d'emploi sur le marché du travail ;

- La modernisation de ses installations en termes de machine et technique pour augmenter le volume de sa production ;
- Positionnement de ses produits sur le marché étranger par leurs exportations ;
- Encouragement des agriculteurs par des aides financières pour les productions locales des graines oléagineuses ;
- La modernisation de ses installations en termes de machine et les techniques pour augmenter le volume de sa production.

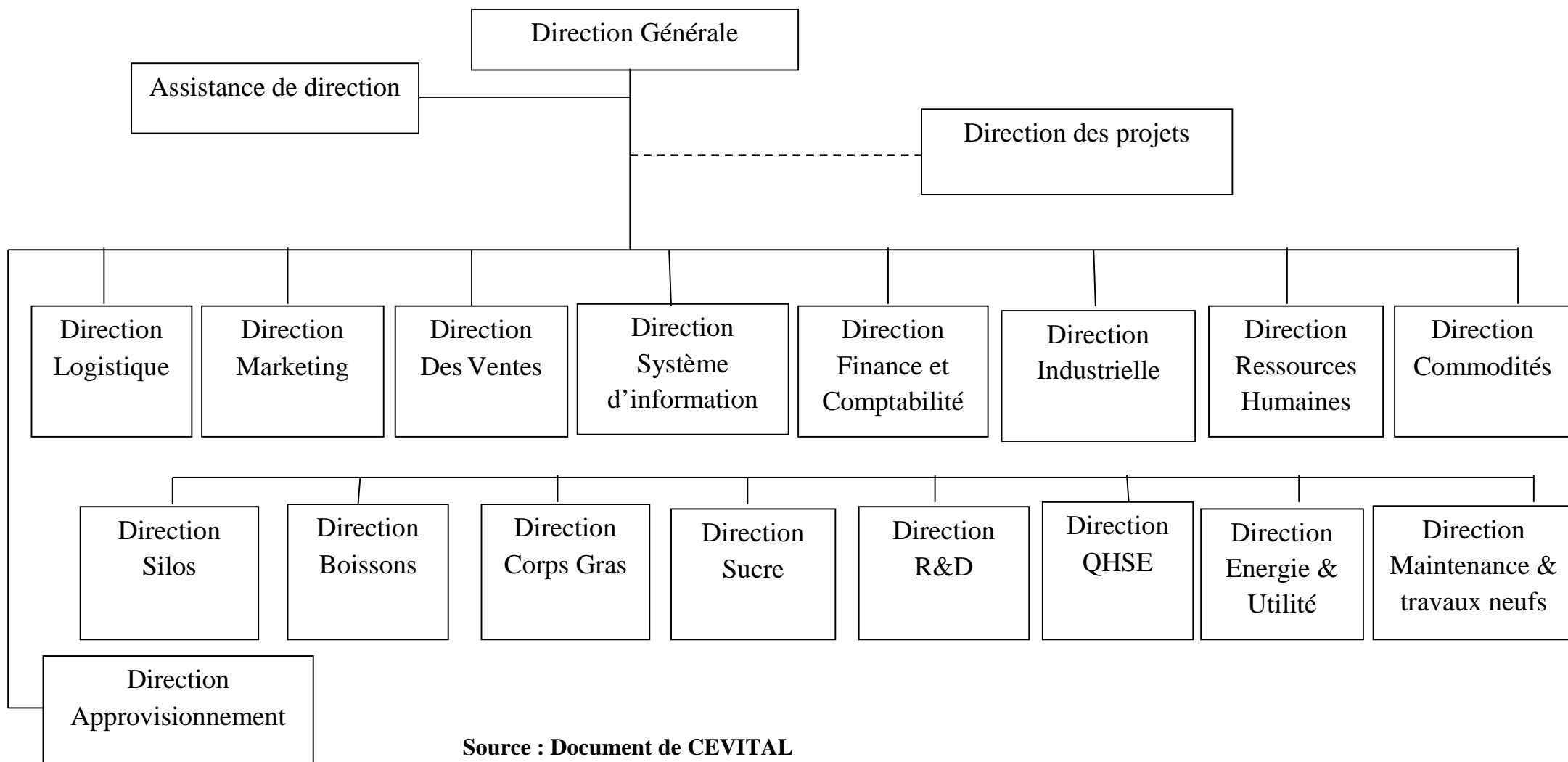
5. L'organisme structurel et les différents services

L'organisation générale des composantes et les missions des directions:

5.1. Structure de l'organisme d'accueil

Organigramme générale de CEVITAL

Figure N°9 : Organigramme générale de CEVITAL agralimentaire



Source : Document de CEVITAL

5.2. Missions et services des composantes de la DG

L'organisation mise en place consiste en la mobilisation des Ressources humaines matérielles et financières pour atteindre les objectifs demandés par le groupe. La Direction générale est composée d'un secrétariat et de 19 directions:

5.2.1. La direction Marketing

Pour atteindre les objectifs de l'Entreprise, le Marketing CEVITAL pilote les marques et les gammes de produits. Son principal levier est la connaissance des consommateurs, leurs besoins, leurs usages, ainsi que la veille sur les marchés internationaux et sur la concurrence. Les équipes marketing produisent des recommandations d'innovation, de rénovation, d'animation publi-promotionnelle sur les marques et métiers CEVITAL. Ces recommandations, validées, sont mises en œuvre par des groupes de projets pluridisciplinaires (Développement, Industriel, Approvisionnement, Commercial, Finances) coordonnés par le Marketing, jusqu'au lancement proprement dit et à son évaluation.

5.2.2. La direction des Ventes et Commerciale

Elle a en charge de commercialiser toutes les gammes des produits et le développement du Fichier clients de l'entreprise, au moyen d'actions de détection ou de promotion de projets à base de hautes technologies. En relation directe avec la clientèle, elle possède des qualités relationnelles pour susciter l'intérêt des prospects.

5.2.3. 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 et 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.

5.2.4. La direction Industrielle

Elle est chargée de l'évolution industrielle des sites de production et définit, avec la direction générale, les objectifs et le budget de chaque site, elle aussi Analyse les dysfonctionnements sur chaque site (équipements, organisation...) et recherche les solutions

techniques ou humaines pour améliorer en permanence la productivité, la qualité des produits et des conditions de travail et anticipe les besoins en matériel et supervise leur achat (étude technique, tarif, installation...). Elle est responsable de la politique environnement et sécurité Participe aux études de faisabilité des nouveaux produits.

5.2.5. La direction des Ressources Humaines

Cette direction définit et propose à la direction générale les principes de Gestion des ressources humaines en support avec les objectifs du business et en ligne avec la politique RH groupe, assure un support administratif de qualité à l'ensemble du personnel de cevital food. Comme elle a les missions suivantes :

- Pilote les activités du social ;
- Assiste la direction générale ainsi que tous les managers sur tous les aspects de gestion ressources humaines, établit et maîtrise les procédures ;
- Assure le recrutement ;
- Chargé de la gestion des carrières, identifie les besoins en mobilité ;
- Gestion de la performance et des rémunérations ;
- Formation du personnel ;
- Assiste la direction générale et les managers dans les actions disciplinaires ;
- Participe avec la direction générale à l'élaboration de la politique de communication afin de développer l'adhésion du personnel aux objectifs fixés par l'organisation.

5.2.6. 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.

5.2.7. La direction Logistique

Cette direction 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 , elle 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,). La direction logistique gère les stocks de produits finis dans les différents dépôts locaux (Bejaia et environs) et Régionaux (Alger, Oran, Sétif, ...).

5.2.8. La direction des Silos

La direction des Silos décharge les matières premières vrac arrivées par navire ou camions vers les points de stockage et elle les stockées dans des conditions optimales les matières premières et 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.

5.2.9. 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 Agouni-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 LALLA KHEDIDJA.
- 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.

5.2.10. La direction Corps Gras

Le pole corps gras est constitué des unités de production suivantes : une raffinerie d'huile de 1800 T/J, un conditionnement d'huile de 2200T/J, une margarinerie de 600T/J qui sont toutes opérationnelles et une unité inter estérification – Hydrogénation –pate chocolatière –utilités actuellement en chantier à El kseur. Sa mission principale est de raffiner et de conditionner différentes huiles végétales ainsi que la production de différents types de margarines et beurre. Tous ses produits sont destinés à la consommation d'où sa préoccupation est de satisfaire le marché local et celui de l'export qualitativement et quantitativement.

5.2.11. 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. Ses produits sont destinés aux industriels et aux particuliers et ce pour le marché local et à l'export. »

5.2.12. La direction Qualité Hygiène Sécurité et Environnement (QHSE)

La direction QHSE met e en place, maintient et améliore les différents systèmes de management et référentiels pour se conformer aux standards internationaux. Elle Veille au respect des exigences règlementaires produits, environnement et sécurité et garantit la sécurité du personnel et la pérennité des installations. Et elle contrôle, assure la qualité de tous les produits de CEVITAL et répond aux exigences clients.

5.2.13. 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, osmosée, 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.

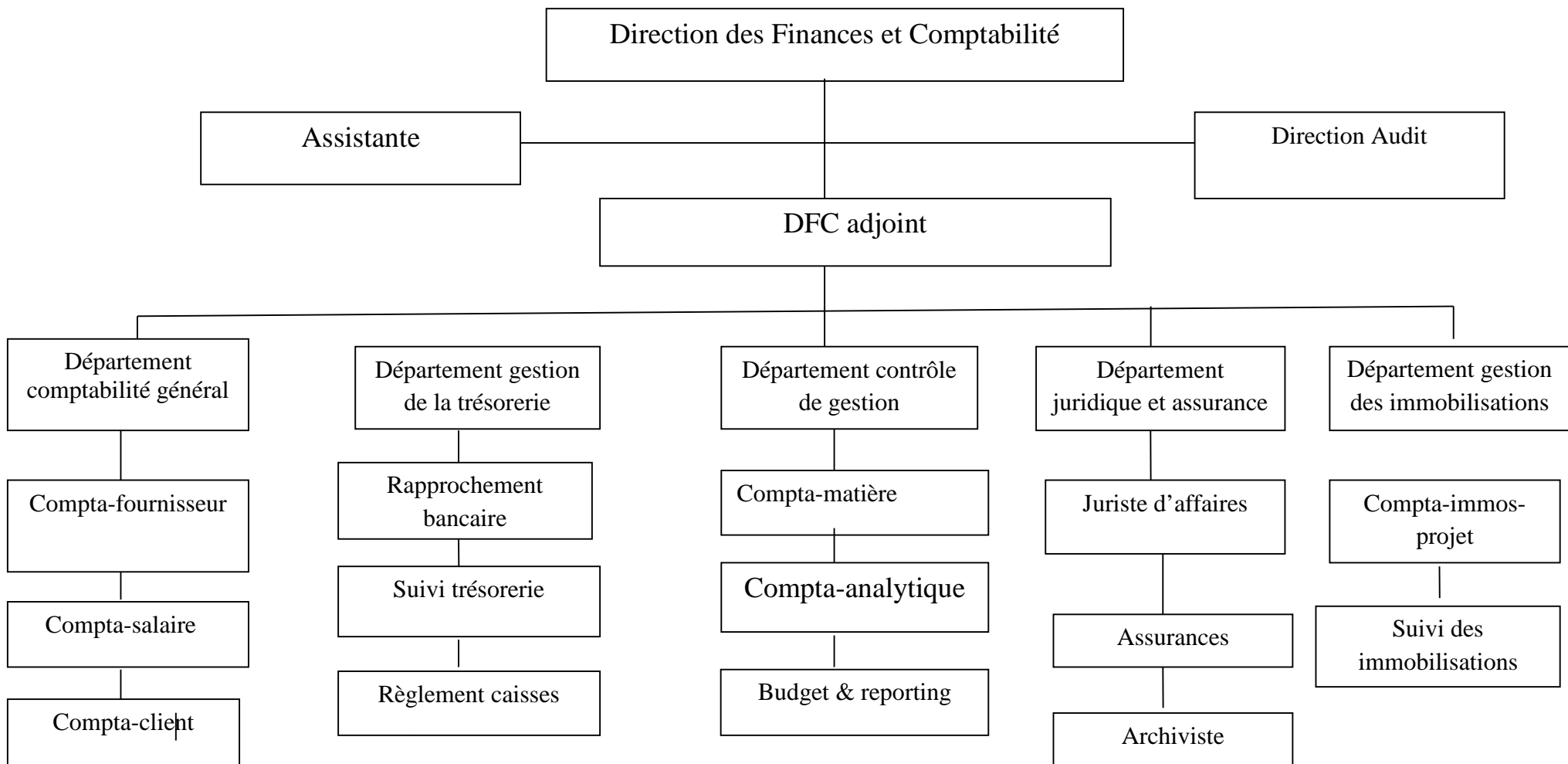
5.2.14. La direction Maintenance et travaux neufs

Met en place et intègre de nouveaux équipements industriels et procédés, Planifie et assure la Maintenance pour l'ensemble des installations. Elle 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 et négocie avec les fournisseurs et les intervenants extérieurs.

5.2.15. La direction des Finances et Comptabilité

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 a un moment donné.

Figure N°10: organigramme de la DFC de CEVITAL :



Source : documents de CEVITAL

➤ **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). Cela implique la vérification de l'exactitude des factures reçues et la réalisation des règlements liés à celles-ci.

➤ **Département comptabilité immobilisations :**

Les immobilisations inscrites au patrimoine de la société. Cela consiste en un suivi de son amortissement de son entretien, de sa sortie du patrimoine ou éventuellement de sa cession. Par ailleurs, le service projets se charge des comptabilisations des immobilisations produites par l'entreprise elle-même (enregistrement de toutes les charges liées à chacun des projets lancés). La production d'immobilisations par l'entreprise pour elle-même concerne l'extension de son site de production situé au port de Bejaia.

➤ **Département contrôle gestion :**

Charge de différentes tâches propres à l'évaluation des biens stockés, comme la réception quotidienne des factures d'achat, le contrôle des documents, la comptabilisation des entrées en stock (coût) mais aussi des consommations de stocks (ventes), l'affectation analytique selon un pourcentage basé sur l'étude du chiffre d'affaires : 60% pour le sucre, 30% pour les huiles, 9% pour les corps gras et 1% pour les boissons.

➤ **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.

➤ **L'assistante :**

Est chargée quotidiennement de réceptionner, filtrer, enregistrer, les courriers départs et arrivées : distribuer les documents arrivés entre les parties concernées, Suivre le pointage du personnel de la direction, organiser des réunions, assure, l'intermédiation entre la DFC et autres directions de l'entreprise.

➤ **Direction audite :**

L'objectif du contrôle consiste à s'assurer que les hypothèses suivantes sont vérifiées dans les processus des écritures comptable.

6. présentation des défèrent tableau de bord de CEVITAL.

6.1. Le tableau de bord

Le contrôleur de gestion de CEVITAL défini le tableau de bord comme un outil indispensable au pilotage de l'entreprise qui a pour objet de regrouper et de synthétiser des informations essentielles pour sous forme d'indicateur de façon exploitable par le directeur général, pour lui permettre de prendre connaissance de l'état d'évolution du système qu'il pilote.

6.2. Les différents types du tableau de bord

Pour mettre en place un réseau de tableau de bord, il est nécessaire à l'entreprise de disposer d'un programme de gestion. Ce dernier lui permet de présenter les tableaux de bord des principales fonctions afin de faciliter la collecte des données et la prise des décisions pertinentes.

6.2.1. Le tableau de bord journalier

Le tableau de bord journalier affiche le chiffre d'affaires réalisées par chaque filiale et unité commerciale de l'entreprise CEVITAL en mettant le lien avec les objectifs fixés.

6.2.2. Le tableau de bord hebdomadaire

Le tableau de bord hebdomadaire de l'entreprise prend en considération quatre agrégats de gestion, à savoir : les ventes, la production, les stocks et les créances.

Chaque semaine, le responsable principal chargé d'étude, d'analyse et du suivi effectue une évaluation des résultats obtenus pour chaque agrégat de gestion, ainsi que leurs interprétations, en conséquence il obtiendra la détection des écarts ensuite l'apport de modification si nécessaire. L'analyse des réalisations permet de comprendre l'origine des résultats obtenus et de proposer les actions correctives si nécessaire.

6.2.3. Le tableau d bord mensuel

Le tableau de mensuel représente l'ensemble des tableaux de bord qui sont élaboré par les responsables. Il existe des autres tableaux de bord tel que :

A. Tableau de bord de la direction générale

Le tableau de bord de la direction générale représente l'ensemble des tableaux de bord de l'entreprise CEVITAL, à partir de ces tableaux le directeur général pour mieux gérer l'entreprise et ça lui permettra aussi de piloter l'irrégulier et l'imprévisible et lui facilitera la prise des décisions correctives.

B. Tableau de bord de la direction administrative

Le directeur administratif a des objectifs à réaliser pour développer la position de l'entreprise dans son marché. Pour cela l'entreprise CEVITAL met ses objectifs avec des variables d'actions et des indicateurs dans un tableau qui s'appelle le tableau de bord de la direction administrative. Elle a comme objectifs : de maîtriser le coût du personnel, assurer la qualité sociale...etc.

C. Tableau de bord financier

Ce tableau de bord a pour objectif de mettre à la disposition de l'entreprise CEVITAL des indicateurs qui assurent : les fonds, les ressources nécessaires. Pour son fonctionnement et son développement dans le cadre d'un plan de financement gère aussi les recettes : facture de prestation de service et facture de vente, produit fini, tout ça pour participer et faciliter la prise de décision.

D. Tableau de bord commercial

Pour assurer la survie de l'entreprise et son développement durable, la direction commerciale détermine et vise des objectifs. Elle doit développer le chiffre d'affaires de la société, elle devra s'efforcer d'obtenir les marchés les plus rentables possible, elle doit aussi contribuer à la satisfaction des clients et à l'évolution des comptes clients. Pour la réalisation de ces objectifs, la direction doit incorporer des variables d'actions et des indicateurs de performances.

E. Tableau de bord journalier par produits

Les unités de mesure utilisées

- Le dinar Algérienne (DA) pour les valeurs.
- UM : Tonne.

6.3. Les étapes d'élaboration du tableau de bord

La démarche suivie par l'entreprise CEVITAL pour l'élaboration de son tableau de bord de gestion est présenté comme suit :

6.3.1. La définition des finalités et des objectifs assignés au tableau de bord.

L'élaboration du tableau de bord nécessite en premier lieu la fixation des objectifs par des différents responsables de l'entreprise. Pour CEVITAL, la fixation de certains objectifs globaux se réalise au niveau stratégique.

En suivant ces objectifs, les budget sont élaborés pour tous les départements, et vont être transmis au contrôleur de gestion pour l'élaboration du tableau de bord.

Du fait que l'entreprise CEVITAL évolue dans un marché hautement concurrentiel caractérisé par des fluctuations importantes des prix, ses principaux objectifs sont les suivants :

- Maintenir et développer sa part de marché afin d'avoir une part important ;
- Réduire les coûts de production ;
- La suivie à long terme de l'entreprise ;
- Maximisation de profit ;
- Garantir la qualité du climat social.

6.3.2. Identification des points clés

Les facteurs clés de gestion de chaque centre de responsabilité de l'entreprise CEVITAL sont les variables d'action que ces centres doit suivre de très près, car leur évolution conditionne la réalisation des objectifs de CEVITAL et ceux de ces propres centres.

La détermination de ces facteurs clés de gestion est l'étape la plus difficile, car elle exige une réflexion très profonde sur les objectifs et la stratégie de l'entreprise.

CEVITAL cherche les facteurs clés les plus importants, les plus réalisables et les plus claire et simple sur l'entreprise et son activité.

6.3.3. Choix des indicateurs

Une fois que les facteurs-clés ont été sélectionnés, le choix des indicateurs s'impose.

Un indicateur est une information ou un regroupement d'informations physique, économique ou financier, généralement chiffrée contribuant à l'appréciation d'une situation, qui caractérise de façon significative à une activité, une fonction ou un niveau de responsabilité.

Les indicateurs doivent être mesurables facilement et dans des délais très brefs. Ils doivent aussi avoir les qualités des instruments de mesure : fiabilité, fidélité, objectivité, simplicité de mesure et de compréhension, sensibilité,...etc.

Cependant, pour l'entreprise il suffit juste de respecter quelques principes :

- Faire participer les responsables de l'entreprise aux choix des indicateurs ;
- S'assurer que les indicateurs choisis satisfont certains critères ;
- Tester les indicateurs avant de les retenir définitivement.

On a remarqué qu'au niveau de l'entreprise CEVITAL, le choix des indicateurs sont élaborés en fonction des exigences de la direction générale et cela contredit les principes de base du choix d'indicateurs.

6.3.4. La collecte et le traitement des données

Avant d'élaborer chaque tableau de bord au niveau de CEVITAL le contrôleur de gestion reçoit quotidiennement des informations provenant des différents services.

Ces informations sont regroupés dans une base de données, à laquelle peut accéder chaque département. Cette base de données est utilisée pour concevoir les différents tableaux de bord de l'entreprise.

6.3.5. La mise en forme du tableau de bord

Pour l'entreprise CEVITAL le tableau de bord est un outil indispensable pour son pilotage, donc il est conseillé d'utiliser tous les moyens disponibles pour simplifier sa présentation, afin de faciliter aux dirigeants la prise des décisions pertinentes qui permettra de maîtriser ses activités.

Le tableau de bord de CEVITAL est caractérisé par les éléments suivants :

- Les jeux des couleurs qui mettent en évidence les changements d'état, les tendances et les positions par rapport à un seuil limite ;

- Des graphiques qui ont un intérêt de visualiser rapidement et directement les évolutions et de mieux appréhender les changements de rythme ou de tendance ;
- Des clignotants qui permettent d'attirer l'attention de l'utilisateur sur l'urgence et l'essentiel.

Section2 : Elaboration d'un tableau de bord financier au sein de l'entreprise CEVITAL.

Pour l'entreprise CEVITAL ce qui est remarquable est avant tous être bien renseigner sur son évolution, pour ce faire nous devons mettre une définition d'une stratégie d'élaboration du tableau de bord financier spécifique aux besoins de l'entreprise.

Cette section sera consacrée à l'élaboration d'un tableau de bord financier a partir des indicateurs utilisé par CEVITAL en basant sur le traitement et l'interprétation des informations comptables et d'autres informations de gestion.

1. Tableau de bord financier :

Le TBF est un tableau à mettre en place pour toutes les entreprises qui souhaitent avoir une vision claire de leur activité et rentabilité sans avoir à attendre la clôture des comptes. Dans cette section on tentera d'élaboré un tableau de bord financier de l'entreprise CEVITAL a partir des déférents indicateurs utilisé par cette dernière.

2. Elaboration d'un tableau de bord financier pour l'entreprise CEVITAL :

Afin de mesuré la performance financier l'entreprise CEVITAL utilise un TB financier composé de déférent indicateurs nécessaire à une prise de décision pertinente.

Avant d'élaborer un tableau de bord financier nous allons d'abord présenter les déférents tableaux qui le constituent, en abordant les calculs nécessaire.

2.1.Bilan des grandes masses

Les bilans des grandes masses sont établis à partir des bilans comptables des exercices de (2013 et 2014)¹ 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 et le résultat d'exploitation.

¹ Voir annexe n° 1

Pour la période considérée dans notre étude, les bilans des grandes masses se présentent comme suit :

Tableau N°10 : Bilan de grande masse actif

En millions de DZD

Eléments		Actif			
		Valeurs		Pourcentages	
		2013	2014	2013	2014
VI		133 111	136 248	62%	48%
AC	VE	28 083	30 055	13%	11%
	VR	38 086	100 648	18%	36%
	VD	13 759	13 856	7%	5%
Total		213 039	280 807	100%	100%

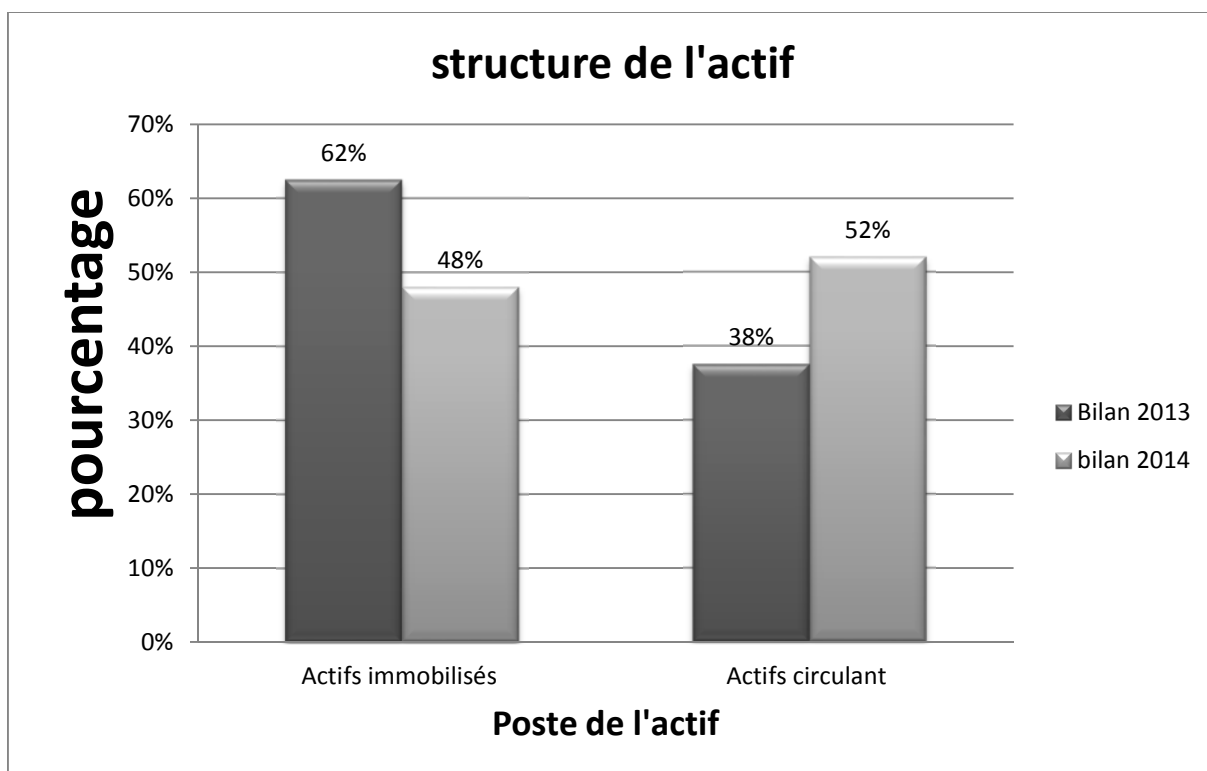
Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation

On constate que les valeurs immobilisées en 2014 ont enregistré une progression par rapport à 2013 qui passe de 133111 millions de DZD à 136248 millions de DZD, les valeurs réalisables (VR) occupent la plus grande partie de l'actif circulant. Cela s'explique principalement du fait que la fonction principale de l'entreprise concerne la commercialisation. Le tableau montre aussi une progression remarquable de valeur réalisable (VR) qui passe de 18% en 2013 à 36% en 2014. Cela est due à la progression des comptes clients et autres actifs courants.

Pour mieux illustrer la structure de l'actif nous avons élaboré le graphe suivant :

Figure N°11: La structure de l'actif de bilan



Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation

Le graphe N°4 montre clairement le niveau de chaque valeur pour chaque année. On remarque qu'en 2013 c'est les valeurs immobilisé qui occupe la plus grand partie d'une valeur de 62%, en revanche en 2014 c'est les actifs circulant qui occupe la plus grande partie cela revient à augmentation notable de VR qui passe de 18 % en 2013 à 36% en 2014. Cette progression est imputable principalement à l'accumulation du DCT.

Tableau N°11 : Bilan de grande masse passif

En millions de DZD

Eléments		Passif			
		Valeurs		Pourcentages	
		2013	2014	2013	2014
KP	CP	162 362	187 491	76%	67%
	DLMT	25 201	18 690	12%	7%
PC	DCT	25 476	74 626	12%	27%
Total		213 039	280 807	100%	100%

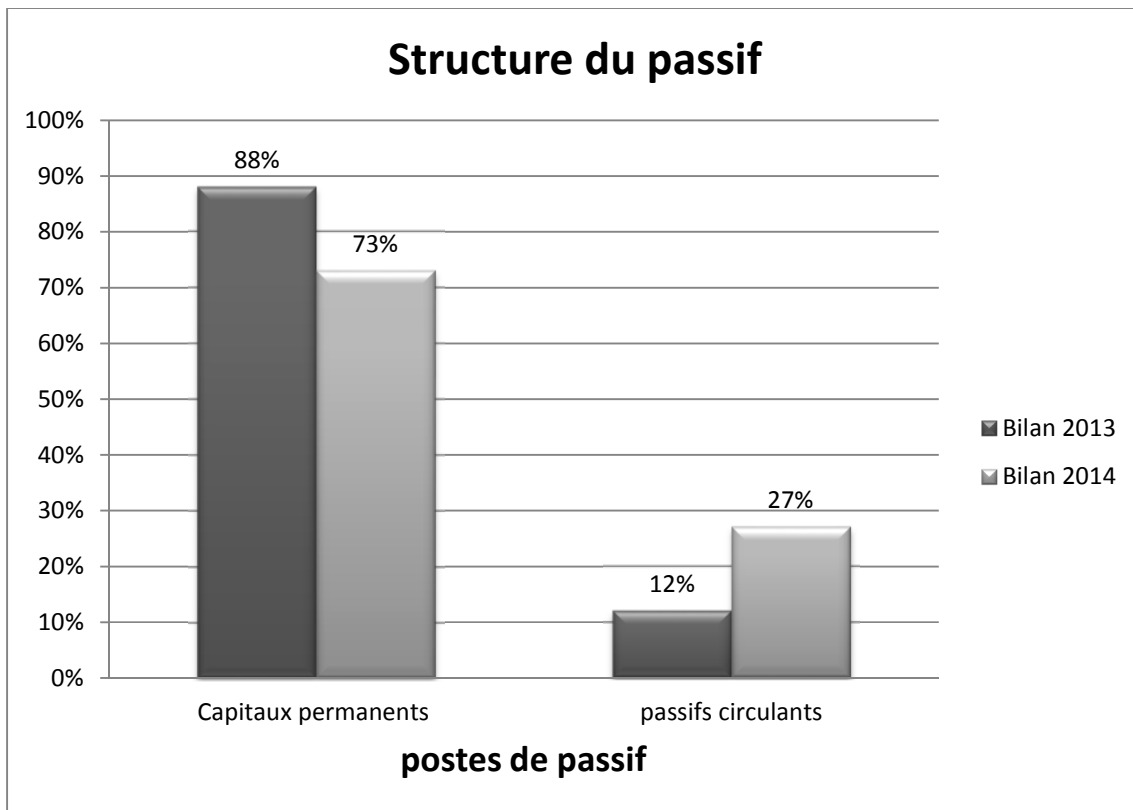
Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation

Dans ce tableau le passif est dominé par les capitaux propres à hauteur de 76% en 2013 et 67% en 2014. Cela signifie que le financement de l'entreprise est essentiellement assuré par ses propres ressources. Elles complètent son financement par le recours aux DCT (12%) en 2013 et (27%) en 2014, en revanche le recours au DLMT à connu une diminution importante de (12%) en 2013 à (7%) en 2014.

Pour mieux illustrer aussi la structure du passif nous avons élaboré le graphe suivant :

Figure N°12 : La structure de passif de bilan



Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation

D'après le graphe N°5 nous constatons que les capitaux permanents n'ont connus qu'une évolution peu significative, néanmoins ils dominent le passif avec 88% en 2013 et 73% en 2014. Cela signifie comme on a déjà évoqué que l'essentiel des ressources sont propre à l'entreprise, par contre la baisse de passif circulant revient à une baisse engendrée par le paiement de la trésorerie passif.

2.2. Le calcul des ratios :

En comptabilité un ratio c un coefficient ou un pourcentage généralement calculé entre deux masses fonctionnelles du bilan ou de compte de résultats. Les ratios servent a mesuré la rentabilité, la structure des coûts, la productivité, la solvabilité, la liquidité, équilibre financier, etc. Et tous sa sera détailler dans les calculs suivant.

2.2.1. Ratio de structure :

Les ratios de structure comparent des éléments du bilan d'une organisation pour en étudier les moyens, les emplois, le patrimoine, les types de financement et ils décrivent ainsi la structure d'un établissement.

Concernant le cas de CEVITAL, le tableau suivant nous permet de déterminer les ratios de la structure de l'actif et du passif de CEVITAL pour la période considéré dans nôtres études :

Tableau N°12 : Les ratios de structure de l'actif

Eléments	Formules	Années	
		2013	2014
RICF	$\frac{AF}{\Sigma \text{actif}}$	0.62	0.48
RAC	$\frac{AC}{\Sigma \text{actif}}$	0.37	0.51

Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation

- ❖ Ratio de l'importance des capitaux fixes représente une part très importante, 0.62 de l'actif de bilan pour l'année 2013, et il a connu une diminution en 2014 de 0.48 ce qui veut dire qu'il garde toujours les mêmes parts de l'actif du bilan.
- ❖ Le Ratio des actifs circulants représente une part plus importante de l'actif de bilan qui est 0.51 en 2014 par rapport à 2013, cela signifie que l'entreprise a donné une place plus importante aux capitaux circulant que les capitaux fixe.

Tableau N°13: Les ratios de structure de passif

Eléments	Formules	Années	
		2013	2014
RIF	$\frac{CP}{\sum \text{Passif}}$	0.76	0.67
RDCT	$\frac{DCT}{\sum \text{Passif}}$	0.12	0.26

Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

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 0,76 en 2013 et de 0,67 en 2014. Ils montrent que CEVITAL est en bonne situation par rapport à la norme précédente présentée. Malgré la diminution de 9% en 2014 par rapport au 2013, CEVITAL reste toujours en bonne situation par rapport à la norme présentée.
- Le ratio des dettes à court terme (RDCT) représente une part moins importante dans le passif du bilan. Il est égal à 0,12 en 2013 et 0,26 en 2014. Ainsi, les dettes à court terme sont bien consacrées pour financer le cycle d'exploitation.

2.2.2. Le ratio de solvabilité : (Précédemment cité dans la théorie dans le chapitre 1 « la mesure de la performance »).

Tableau N°14 : Ratio de solvabilité

Eléments	Formules	Années	
		2013	2014
RS	$\frac{\sum \text{Actif}}{\sum \text{Dettes}}$	4.20	3.01

Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation

Pour les tiers créanciers, il y a une bonne sécurité générale. En effet, comme l'indique le ratio de solvabilité durant les deux années étudiées (4.20 en 2013/ 3.01 en 2014) est supérieur à 1 ce que signifie CEVITAL est en mesure de rembourser toutes les dettes de plus de trois fois si l'on envisageait une éventuelle liquidation.

2.2.3. Le ratio de rentabilité : (Précédemment cité dans la théorie dans le chapitre 1 « la mesure de la performance »).

Tableau N°15 : Ratio de rentabilité

Eléments	Formules	Années	
		2013	2014
RRE	$\frac{\text{RN} + \text{IBS} + \text{Impôts et taxes} + \text{CF}}{\text{KP}}$	0.17	0.15
RRF	$\frac{\text{RN}}{\text{CP}}$	0.16	0.14

Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation

Durant les années le RRE est positif cela signifie que la rentabilité de l'entreprise est suffisante autrement dit ses actifs économique sont rentable, concernant le RRF, il est positif toute au long des deux années 2013, 2014 ce qui signifie que les capitaux propre engagé ont créé de valeur pour les actionnaires.

2.2.4. Les indicateurs de l'équilibre financiers

A. Le fond de roulement :

Le fond de roulement est défini comme l'excédent des capitaux stables, par rapport aux emplois durables, utilisé pour financer une partie des actifs circulants :

$$\text{FRN} = \text{Ressources stables} - \text{Emplois durables.}$$

Ainsi le FRN correspond à :

- ✓ La partie de ressources stables qui ne finance pas les emplois durables ;
- ✓ Les parties des actifs circulants financés par les ressources stables.

Et ce calcule comme suit :

Tableau N° 16 : fond de roulement

En millions de DZD

Eléments	Formules	Années		Ecart
		2013	2014	
FR net (1)	KP- VI	54452	69933	15481
FR net (1)	AC- DCT	54452	69933	15481

Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation

A partir de tableau N°14, On constate que, durant les deux années considérées dans notre étude, les fonds de roulement sont suffisants et positifs. Ainsi, le principe de l'équilibre financier minimum a été respecté par CEVITAL. Ce principe exige, en fait que les ressources stables de l'entreprise soient supérieures à l'actif immobilisé constitué, c'est-à-dire que les ressources stables couvrent les besoin à long terme.

En définitive, l'équilibre financier est respecté et l'entreprise dispose grâce au fond de roulement d'un excédent de ressources stables qui lui permettra de financer ses autre besoins de financement à court terme.

Remarquons également que le fond de roulement de l'année 2014 est plus important que le FR de 2013.Cela est dû à l'importance des valeurs réalisables de 2014. En général, CEVITAL garde une bonne position de sa structure financière. Ainsi, pour compléter notre analyse, il serait mieux de déterminer le besoin en fonds de roulement.

B. Le besoin de fond de roulement :

Le besoin en fond de roulement est lié au décalage entre les recettes de l'entreprise et les dépenses nécessaires pour réaliser son activité. Il calcule en faisant la somme du « besoin en fond de roulement d'exploitation » et du « besoin en fond de roulement hors exploitation », avec :

- Le besoin en fond de roulement d'exploitation = Actifs circulants d'exploitation - Dettes a court terme d'exploitation ;

- Le besoin en fond de roulement hors exploitation = Actifs circulant hors exploitation – Dettes a court terme hors exploitation.

Tableau N° 17 : Besoins de fond de roulement

En millions de DZD

Eléments	Formules	Années		Ecart
		2013	2014	
BRF	(VE+VR)-(DCT-DF)	41949	56079	14130

Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation

A travers ce tableau, nous constatons que le BFR est positif en 2013 et 2014. 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 pour résoudre ce problème doit faire appel a son fond de roulement , ou encore a des dettes financiers , on remarque qu'en 2014 le BFR est en progression par rapport à l'année 2013 ce qui conduit à la régression de l'activité d'entreprise.

C. La trésorerie nette :

La trésorerie nette représente la déférence entre le fond de roulement net et le besoin de fond de roulement net : positive, elle indique qu'une partie des capitaux permanents est employée dans les actifs circulant de trésorerie ; négative, elle indique que les DFCT finance tout ou une partie de j'actif circulant.

Tableau N°18 : L'évolution de la trésorerie nette par la première méthode

En millions de DZD

Eléments	Formules	Années		Evolution	
		2013	2014		
TN	1^{er} méthode	FRN-BFR	12503	13854	-1351
	2^{eme} méthode	VD- DFCT	12503	13854	-1351

Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation :

La trésorerie est positive pour toute la période étudiée. Il faut noter qu'une trésorerie positive représente une satisfaction totale ou partielle du BFR. CEVITAL dispose d'une trésorerie positive mais est-ce qu'elle est à mesure d'honorer ses engagements à court terme ? Ainsi, pour s'assurer de cette autonomie et pour mieux compléter notre interprétation, nous allons calculer les ratios de liquidité.

2.2.5. Les ratios de liquidité (Précédemment cité dans la théorie dans le chapitre 1 « la mesure de la performance »).

Tableau N°19 : Les ratios de liquidité

Eléments	Formules	'Années	
		2013	2014
RLG	$\frac{AC}{DCT}$	3.14	1.94
RLR	$\frac{VR + VD}{DCT}$	2.04	1.53
RLI	$\frac{VD}{DCT}$	0.54	0.19

Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation :

- Le ratio de liquidité générale mesure des solvabilités à court terme. Il montre dans quelle position les dettes à court terme sont couvertes par l'actif circulant.
 Dans notre cas la liquidité générale est largement supérieure à 1 sur la période de notre étude, ce qui traduit que CEVITAL, est capable de payer ou de rembourser toutes ses dettes à C.T à partir des valeurs circulantes au moins : 3.14 fois en 2013 et 1.94 fois en 2014 ; cela indique une bonne situation.
- Ratio de liquidité réduite mesures la capacité de l'entreprise à honorer ses échéances sans réalisés ses stocks.
 Le ratio de liquidité réduite est supérieur aux normes ($0.3 < R < 0.5$) durant les deux années 2013 et 2014, ce qui signifie qu'elle peut rembourser ses dettes à court terme à partir de ses valeurs réalisables disponibles.
- Le ratio de liquidité immédiate montre que durant l'année 2013, la disponibilité de l'entreprise peut rembourser 54% de ses DCT immédiatement

Contrairement à l'année 2014 (19%) où le ratio est inférieur à la norme qui est bornée entre 0,2 et 0,3. Ce qui signifie qu'elle est incapable de couvrir ses DCT par ses disponibilités, donc la trésorerie de l'entreprise CEVITAL est en difficulté.

2.2.6. Ratio hybrides : certain ratios puisent leurs informations à la fois dans le bilan et dans le compte de résultat. Voici les principaux d'entre eux :

A. Ratio de délais crédit clients ou fournisseurs (Précédemment cité dans la théorie dans le chapitre 1 « la mesure de la performance »).

➤ **Délais paiement des clients** = créances clients × 360 / ventes en TTC

• **Pour (2013)** = $7571 \times 360 / 170169 = 16$ jours

• **Pour (2014)** = $13277 \times 360 / 160501 = 28$ jours

Cela veut dire que l'entreprise réalise un délai de crédit pour les créances exigible de 16 et 28 jours en 2013 et 2014 respectivement.

➤ **Délais paiement des fournisseurs** = dettes fournisseurs × 360 / achats en TTC

• **Pour (2013)** = $16516 \times 360 / 121625 = 48$ jours

• **Pour (2014)** = $20052 \times 360 / 105877 = 68$ jours

L'entreprise CEVITAL doit régler ses fournisseurs en 48 et 68 jours en 2013 et en 2014 respectivement.

Interprétation :

La gestion du délai de règlement fournisseur est une source de financement pour l'entreprise, son augmentation permet de repousser les échéances de sortir de trésorerie. Pour CEVIATL le délai de règlement fournisseur est supérieur au délai règlement clients et c'est la meilleure situation. Par contre une augmentation crédit clients engendre des difficultés pour la trésorerie

3. Tableau des compte de résultat : est un document comptable synthétisant l'ensemble des charges et des produits d'une entreprise ou autre organisme ayant une activité marchand, pour une période donné, appelé exercice comptable. Le compte de résultat est donc un document de synthèse faisant partie des états financiers et ayant pour fonction d'indiqué la performance de l'entreprise. Ce document donne le résultat net, c'est-à-dire la variation de patrimoine que l'entreprise CEVITAL a gagné (bénéfice) ou perdu (perte) au cours de la période (2013 et 2014)².

² Voir annexe n° 2

Tableau N°20 : Tableau de compte de résultat.

En millions de DZD

Produits/charges	2013	2014	Ecart
Marge commerciale	00	00	00
Production vendue	170169	160501	-9668
+ Production stockée	409	590	181
+ Production immobilisée	41	355	314
Production de l'exercice	170619	161446	-9173
Marge commerciale	00	00	00
+ Production de l'exercice	170619	161446	-9173
- Achats consommés	121 625	105 877	-15748
-services extérieurs et autre Consommations	6 427	14090	7663
Valeur ajoutée	42567	41479	-1088
Valeur ajoutée	42567	41479	-1088
+ Subventions d'exploitation	137	67	-70
- Charge de personnel	4940	4649	-291
- Impôt et taxes	1547	2018	471
Excédent brut d'exploitation	36217	34879	-1338
Excédent brut d'exploitation	36217	34879	-1338
+ Autres produits opérationnels	273	263	-10
+ Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions d'exploitation	2278	1348	-930
- Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions d'exploitation	6136	6148	12
- Autres charges opérationnelles	2272	541	-1731
Résultat d'exploitation	30360	29801	-559
Résultat d'exploitation	30360	29802	-559
+ Produits financiers	820	2953	2133
- Charges financières	1234	1444	210
Résultat courant avant impôt	29946	31310	1364
Résultat courant avant impôt	29946	31310	1364
- Impôt exigibles sur résultats ordinaire	4945	5543	598
- Impôt différés sur résultats ordinaire	-169	-55	114
Résultat net de l'exercice	25170	25822	652

Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation :

➤ **La marge commerciale**

La marge commerciale est nulle durant les trois années 2012, 2013, 2014, cela signifie que l'entreprise n'exerce pas une activité commerciale. En fait, CEVITAL est une entreprise industrielle, ce qui justifie le résultat nul de la marge brute.

➤ **Production de l'exercice** = production vendue + production stockée ou déstockée + production immobilisée.

La production de l'exercice à enregistre une diminution de 9173 durant l'année 2014, elle est passé de 170619 en 2013 à 16145 en 2014, Cette diminution est due à la baisse de la production vendue par rapport aux autres comptes.

➤ **La valeur ajoutée** = production de l'exercice – consommation de l'exercice.

- **Consommation de l'exercice** = achats consommés + services extérieurs + autres services.

Concéderiez comme la richesse crée par l'entreprise, elle a enregistré une régression de 1088 qui passe de 42568 2013 à 41479 en 2014. Cette régression est due à la hausse des charges par apport à la production de l'exercice.

➤ **L'excédent brut d'exploitation** = valeur ajouté – charges de personnels – impôts, taxes et versements assimilés.

L'entreprise CEVITAL enregistre au cours des deux années un EBE positif, ce qui signifie que l'entreprise est en financement fiable. On constate une diminution de 1338 qui passe de 36218 en 2013 à 34879 en 2014, Cette diminution est due à la hausse des charges (impôts et taxe) par apport à la valeur ajoutée.

➤ **Le résultat d'exploitation** = EBE + autres produits d'exploitations – autres charges d'exploitations + reprises sur amortissements et provisions d'exploitations + transfert de charges d'exploitation – dotation aux amortissements et provisions.

C'est le résultat généré de l'activité normale de l'entreprise, indépendamment des opérations financières et exceptionnelles. Pour les deux années le résultat est positif, ils sont de l'ordre 29801 en 2014, il est en baisse de 559 par rapport a l'année 2013.

➤ **Résultat courant avant impôt** = résultat d'exploitation ± résultat financier

- **Résultats financier** = produits financiers – les charges financières.

Le résultat courant avant impôt est positifs durant les deux années 2013 et 2014, il est en progression de 1364 cela s'explique par et l'augmentation des produits financiers.

➤ **Le résultat net de l'exercice** = résultat courant avant impôt – résultat exceptionnel ;

- **Résultat exceptionnel** = produits exceptionnels – charges exceptionnels.

Le résultat net est positif durant les deux années ce qui veut dire que l'entreprise CEVITAL est performante.

L'analyse du compte de résultat peut être complétée par le calcul des 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 on va tenter d'étudier certains ratios financiers parmi lesquels on trouve ce qui suit :

3.1. Ratios d'activité

3.1.1. Taux de variation de chiffre d'affaire HT (%) = $CA_n - CA_{n-1} / CA_{n-1}$

Tableau N°21 : La variation de chiffre d'affaire

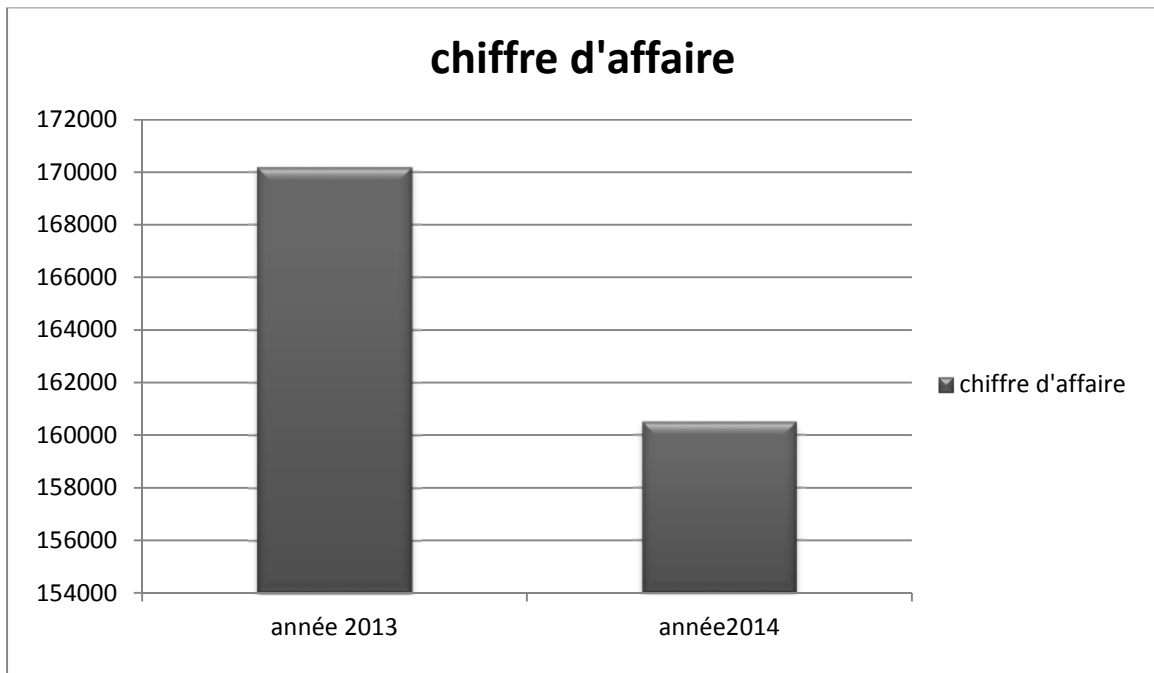
Désignation	2013	2014	Evolution de 2014/2013
CA	170 169	160 501	-6%

Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

➤ **Taux de variation de chiffre d'affaire HT(%)** = $(160501-170169) / 170169$

Figure N°13 : représentation graphique de l'évolution du CA

En millions de DZD



Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation :

Le ratio en question permet de mesurer la variation du chiffre d'affaire correspond aux ventes des produits de l'entreprise CEVITAL, c'est un indicateur de tendance d'évolution de l'activité. Dans ce cas l'entreprise a enregistré une réduction de chiffre d'affaire de 6% par rapport aux réalisations pour l'année 2013.

3.1.2. Indicateur d'évolution des charges d'exploitations

Cet indicateur permet de mesurer les différentes charges d'exploitations pour l'année 2014. ce dernier est présenté dans le tableau suivant :

Tableau N°20 : Etat comparatif entre les réalisations de 2014 et les réalisations de 2013 des charges d'exploitation

En millions de DZD

Désignation	Réalisations 2013	Réalisations 2014	Ecart	Evolution 2013/2014
Achats consommés	121 625	105 877	-15748	-13%
Services extérieurs et autres consommations	6 427	14 090	7663	119%
Charges de personnel	4 940	4 649	-291	-6%
Impôts, taxes et versements assimilés	1 547	2 018	471	30%
Autres charges opérationnelles	2 272	541	-1731	-76%
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	6 137	6 148	11	0.18%
Charges financières	1 234	1 444	210	17%
TOTAL	144182	134767	-9415	71.18%

Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation :

- **Achat consommé :** l'écart constaté est de -15748 millions de DZD, il s'agit d'un écart négatif qui est dû principalement à la diminution du coût de la matière sur le marché.
- **Services extérieurs et autres consommations :** on constate un écart positif de 7663 millions de DZD, une augmentation de 119% qui s'explique par la réalisation des contrats de location de publicité.
- **Charges de personnel :** on constate une diminution de -291 millions de DZD avec un taux de -6 % par exercice précédent, cela dû à la diminution des effectifs.

- **Impôts, taxes et versements assimilés** : l'écart est positif de 471 millions de DZD avec un taux de 30% cela revient aux non règlements des impôts exigibles.
- **Autres charges opérationnelles** : l'écart constaté est de -1731 millions de DZD, il s'agit d'un écart négatif qui est dû principalement à la diminution du niveau d'activité de l'entreprise (les achats consommés) qui sont passés de 621625 millions DZD en 2013 à 105877 millions DZD en 2014.
- **Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur** : l'écart est positif de 11 millions de DZD, ce résultat est dû à la réduction des valeurs de certains investissements totalement amortis.
- **Charges financières** : les charges financières ont augmenté de 210 millions de DZD, aux non règlement totale des intérêts sur les emprunts bancaires.

3.1.3. Taux de variation de la valeur ajouté (%) : $VA_n - VA_{n-1} / VA_{n-1} \times 100$

$$\text{Taux de variation de la valeur ajouté} = 41479 - 42567 / 42567 = -2.56\%$$

Taux de variation de la valeur ajoutée est un indicateur de croissances de l'activité liée à la moyenne matérielle et humaine. Cet indicateur a connu une baisse de 2.56%.

Le rapprochement ratio CA et ratio VA permet de s'assurer que la richesse créée suit une évolution comparable à celle de chiffre d'affaire. Le ratio de productivité global se calcule par la formule suivante :

- **Ratio de productivité globale = VA/CA.**
 - **Pour (2013)** = $42567 / 170169 = 25.01\%$
 - **Pour (2014)** = $41479 / 160501 = 25.84\%$

La richesse créée par CEVITAL est de 25.01% en 2013 et de 25.83% en 2014.

3.1.4. Taux de marge bénéficiaire : ce paramètre mesure la part de résultat en chiffre d'affaire, il traduit la contribution de chaque vente au chiffre d'affaire.

- **Taux de marge bénéficiaire = résultat de l'exercice / CA $\times 100$.**
 - **Pour l'année (2013)** = $(25170 / 170169) \times 100 = 14.69\%$.
 - **Pour l'année(2014)** = $(25822 / 160501) \times 100 = 16.09\%$.

On constate des résultats positifs toutes au long des deux années 2013, 2014, ce résultat est croissant, cela signifie que l'entreprise a des capacités de réaliser une marge bénéficiaire de 14.69% en 2013 et de 16.09% en 2014 pour chaque dinars engagé, donc on

constate une augmentation en 2014 par rapport au 2013 dû a la maitrise des coûts et de valeur de personnel.

3.1.5. Volume des ventes :

Sachant que l'entreprise CEVITAL considère sa force des ventes comme indicateur principal de sa performance, pour évaluation de cette derniers on tient à étudier son volumes des ventes, cette entreprise visent a travers de son circuit deux objectifs principaux qui sont :

- ✓ Augmentation des ventes de l'entreprise ;
- ✓ La couverture géographique maximale du territoire national.

L'atteinte de ses objectifs va déterminer la fiabilité et la performance de CEVITAL.

- ✓ **Force de vente** : ce ratio permet d'évaluer l'évolution des ventes de l'entreprise et l'efficacité des actions commerciales, il doit être > 1.

Force de vente = quantités vendues / quantité vendues de l'année précédente.

- **Force de vente** = $160501 / 170169 = 0.94$.

Interprétation :

Selon ce ratio, CEVITAL n'a pas abouti à une efficacité en terme de d'actions commerciales.

3.2. Ratios de la profitabilité : est une indication sur le revenu que peut rapporter une ressource aux seins d'une entreprise, bien qu'elle est la capacité de gérer des profits de l'entreprise à partir de ses ventes, il se mesure de cette façon :

3.2.1. Ratio de profitabilité économique : il mesure le rapport entre le chiffre d'affaire et l'excédent disponible après le paiement des achats et les charges. C'est indicateur de niveau de maitrise des charges d'exploitation.il mesure la performance industrielle de l'outil de production.

3.2.2. Ratio de profitabilité financière : représente la capacité de l'entreprise de générer un résultat pour un niveau d'activité mesuré par chiffre d'affaire en tenant compte des opérations financière.

3.2.3. Ratio des frais de personnel : c'est le rapport entre les charges de personnel (salaires bruts+ charges) et le CAHT.

Tableau N°21 : Ratio de profitabilité

Eléments	Formules	Années	
		2013	2014
RPE	$\frac{EBE}{CA}$	21.28%	21.73%
RPF	$\frac{RCAI}{CA}$	17.59%	19.50%
RFP	$\frac{FP}{CA}$	2.90%	2.98%

Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation :

- Durant les deux années 2013 et 2014 le RPE et RPF sont positif durant les deux années cela signifie que la profitabilité de l'entreprise est suffisant, mais on remarque que $RPE > RPF$ cela traduit que la politique financières de CEVITAL n'est pas performante.
- Le ratio des frais du personnel à augmenter de 0.08% en 2014 par rapport à 2013

3.3.La capacité d'autofinancement : est un ratio financier qui montre l'ensemble des ressources internes générées par l'activité de l'entreprise et permettant d'assurer son financement. Elle représente donc un excédent qui correspond à la différence entre les produits encaissable et les charges décaissables, c'est-à-dire à un flux potentiel de trésorerie. la CAF montre la capacité de l'entreprise à autofinancer son cycle d'exploitation et à dégager de la richesse. La CAF montre en fait la rentabilité de l'entreprise.

Le calcul de la CAF d'une entreprise peut se faire de deux manières :

- A partir de l'EBE (méthode soustractive) ;
- A partir de résultat net (méthode additive).

3.1.1. La méthode soustractive : elle met en lumière les notions des produits encaissables et des charges encaissables

CAF = EBE + Transfère de charges d'exploitation + Autre produits (d'exploitation) - Autres charges (d'exploitation) +/-Quotes-parts de résultat sur opération faite en commun + Produits financiers - Charges financières + Produits exceptionnels - Charges exceptionnelles - Participation des salariés aux résultats - Impôt exigibles sur résultats ordinaire
- Impôt différés sur résultats ordinaire.

CAF (2013) = 36218 + 00 + 273 - 2272 + 00 + 820 - 1234 + 00 - 00 - 00 - 4945 + 169 = 29029 million de DZD.

CAF (2014) = 34879 + 00 + 264 - 541 + 00 + 2953 - 1444 + 00 - 00 - 00 - 5543 + 55 = 30622 million de DZD.

3.3.2. Méthode additive : plus rapide, elle retraite le résultat pour neutraliser les charges les produits n'engendrant pas de mouvement de trésorerie et l'impact des opérations en capital, comme l'illustre la formule suivante :

CAF = Résultat net + Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (d'exploitation, financières et exceptionnelles) - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (d'exploitation, financières et exceptionnelles) + Valeur comptable des éléments d'actif cédés - Produits des cessions d'éléments d'actif immobilisés - Quotes-parts des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice.

- **CAF (2013)** = 25170 + 6136 - 2278 + 00 - 00 - 00 = 29028 million de DZD.
- **CAF (2014)** = 25822 + 6148 - 1348 + 00 - 00 - 00 = 30622 million de DZD.

Interprétation :

L'entreprise CEVITAL réalise une capacité d'autofinancement nettement positive, ce qui signifie qu'elle dégager un surplus monétaire et dispose de possibilités de financement de ses nouveaux investissements, et de remboursements de ses emprunts.

Ainsi, elle réalise une augmentation qui passe de 29028 million de DZD en 2013 à 30622 million de DZD en 2014. Cette progression est due à l'augmentation d'EBE et de résultat de l'exercice.

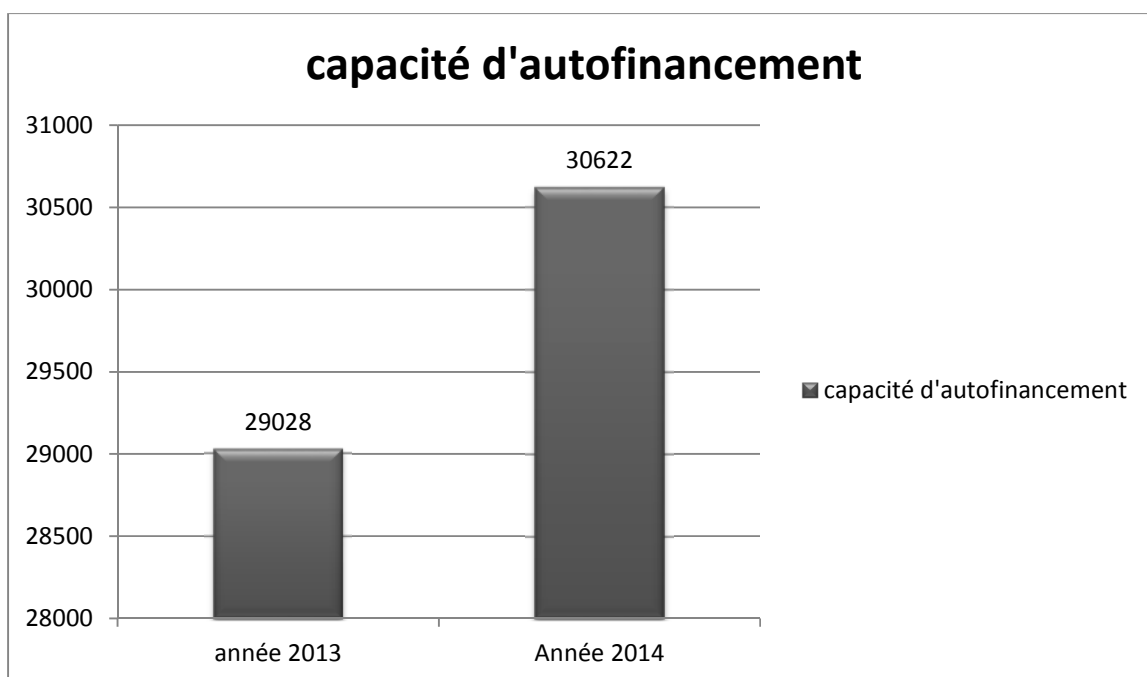
La CAF permet de mettre CEVITAL en sécurité financière total, et aussi d'assurer sa pérennité.

De ce qui précède, on peut dire que CEVITAL est :

- ✓ En équilibre financier, du fait qu'elle respecte l'équilibre financier minimal ;
- ✓ Rentable financièrement et économiquement ;
- ✓ Dispose d'une liquidité conséquente lui permettra de faire face à ses engagements à court terme ;
- ✓ Capable d'autofinancer ses activités et ses projets ;
- ✓ Autonome financièrement.

Figure N° 14 : représentation graphique de la CAF

En millions de DZD



Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Interprétation :

CEVITAL réalise une capacité d'autofinancement positive, il a enregistré une augmentation en 2014 qui passe de 29028 millions de DZD en 2013 à 30622 millions de DZD en 2014, ce qui signifie que l'entreprise est en bonne santé financière.

➤ **Capacité d'autofinancement / chiffre d'affaire.**

- **Pour années 2013** = $29028 / 170169 = 17.06\%$
- **Pour années 2014** = $30622 / 160501 = 19.08\%$

Ces ratios (17.06 en 2013 et 19.08 en 2014) indiquent que pour un millions de DZD de chiffre d'affaire, l'entreprise a généré (1706 et 1908) millions de DZD de ressource interne pour assurer son fonctionnement

3.4. Le ratio de partage et de la valeur ajouté

Ses ratios sont très intéressants car ils permettent d'évaluer dans le temps implication social de l'entreprise CEVITAL.

3.4.1. Ratio de partage de VA au profit des salariés = (salaire + Charges sociales + charge patronales) / VA.

- **Ratio de partage de VA au profit des salariés (2013)** = $(4940 / 42567) = 11.60\%$.
- **Ratio de partage de VA au profit des salariés (2014)** = $(4649 / 41479) = 11.21\%$.

Donc la part de la VA consacrée à la rémunération du facteur travail est de (11.60 en 2013 et 11.21 en 2014), ainsi ce ratio permet d'apprécier la politique salariale de l'entreprise.

3.4.2. Ratio de partage de VA au profit l'Etat = (impôts / VA).

- **Pour (2013)** = $(1547/41567) = 3.72\%$.
- **Pour (2014)** = $(2018/ 41479) = 4.87\%$.

La part de VA attribuée à l'Etat durant les deux années est de (3.72 % en 2013 et 4.87% en 2014).

3.4.3. Ratio de partage de VA au profit de l'entreprise = (CAF/ VA).

- **Pour (2013)** = $(29028 / 41567) = 69.83\%$

- **Pour (2014)** = $(30622/41479) = 73.82\%$

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 68,71% en 2013 et 72.69% en 2014.

3.5. Le ROE (return on equity) = ROE = résultat courant avant impôt / capitaux propres.

- **ROE(2013)** = $(29946/162362) = 18.44\%$.
- **ROE(2014)** = $(31310/187491) = 16.70\%$.

Le ROE de l'entreprise CEVITAL est de 18.44% en 2013 et de 16.70 malgré qu'il est positif mais il n'est pas assez important parce que c'est une entreprise industrielle ainsi ses activités ont besoin de disposer des capitaux propres importants pour financer leur besoins d'investissement.

3.6. L'EVA (economie value added)= résultat opérationnel/ capitaux investies

- **Pour (2013)** = $(30360/68760) = 4.41\%$
- **Pour (2014)** = $(29801/68760) = 4.43\%$.

A partir des indicateurs on peut dire que l'entreprise CEVITAL agro-industrie est une entreprise performante malgré les variations qui sont enregistrés au cours de la période étudié 2013 et 2014.

4. Tableau de bord financier de l'entreprise CEVITAL

D'après tous les calculs qu'on a effectués durant notre étude au sein de l'entreprise CEVITAL on a obtenu les résultats qui figurent dans le tableau suivant :

Tableau N° 22 : tableau de bord financier de l'entreprise CEVITAL

En million de DZD

Rubriques	Indicateur / Ratio	Unités	Réalisation 2014	Réalisation 2013	Ecart	% 2013 VS 2014	Pictogramme
Chiffre d'affaire	CV HT	Millions de DZD	160501	170169	-9668	94.31%	☹
Charge d'exploitation	Charge d'exploitation	Millions de DZD	144182	134767	93.47	106.99%	☺
Principaux soldes intermédiaires de gestion	Valeur ajoutée	Millions de DZD	42567	41479	1088	102.62%	☺
	Excédent brut d'exploitation	Millions de DZD	36217	34879	1338	103.84%	☺
	Résultat opérationnel	Millions de DZD	29801	30360	-559	98.15%	☹
	Résultat financier	Millions de DZD	1509	-414	1923	-364.50%	☹
	Résultat ordinaire avant impôt	Millions de DZD	31310	29946	1364	104.55%	☺
	Résultat net de l'exercice	Millions de DZD	25822	25170	112	102.83%	☺
	Taux de marge	%	16.09	14.69	1.4	109.53%	☺
Les indicateurs d'équilibres financiers	FRN	Millions DZD	69933	54452	15481	128.43%	☺
	BFR	Millions DZD	56079	41949	14130	133.68%	☺
	La durée moyen de crédit client	Jour	28	16	12	175%	☺
	Durée moyen crédit fournisseur	Jour	68	48	20	119.16%	☺

	TR	Encaissement	Millions de DZD	13 856	13 759	97	100.70%	😊
		Décaissement	Millions de DZD	2	1 256	-1254	0.16%	😞
		TR nette	Millions de DZD	13854	12503	1351	110.80%	😊
Ratio de rentabilité	RRE		%	0.15	0.17	- 0.02	88.23%	😞
	RRF		%	0.14	0.16	- 0.02	87.50%	😞
Ratios de liquidité	RLG		%	1.94	3.14	-1.2	61.78%	😞
	RLR		%	1.53	2.04	-0.51	75%	😞
	RLI		%	0.19	0.54	-0.35	35.18%	😞
Financement de l'activité	CAF/ CAHT		%	19.08	17.06	2.02	111.84%	😊
	Ratio de productivité		%	25.84	25.01	0.83	103.31%	😊
	Ratio de frais de personnel		%	2.98	2.90	0.08	102.76%	😊
Force de vente	Quantités vendues (n) / quantités vendues (n-1)		%	160501	170169	-9668	94.32%	😞
Performance financière	ROI		%	16.70	18.44	-1.74	90.56%	😞
	EVA		%	4.43	4.41	0.02	100.45%	😊

Source : réalisé par nos soins à partir du bilan et compte de résultat fournis par CEVITAL pour les années 2013 et 2014.

Conclusion :

D'après qu'ont procédé à l'élaboration d'un tableau de bord financier pour CEVITAL agro-industrie et d'après l'analyse des états financier (bilan et CR) fournis par cette dernière pour la période 2013 et 2014. On a constaté a partir des quelques méthodes effectué et les résultats obtenus, que cette entreprise présente une situation financière saine, Ainsi la croissance réalisée par la société 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.

En plus de ces performances réalisées, la présence de ratios de liquidité qui sont supérieurs aux normes, démontre que l'entreprise est capable de couvrir ses dettes à court terme par l'actif circulant, on constate aussi un effet d'amplification favorable de l'endettement sur la rentabilité des capitaux propres.

Aussi on remarque que sa CAF est très importante, et ses activités dégagent de bons résultats, sa trésorerie est excellente, sa structure est équilibrée, et elle est indépendante financièrement.

Conclusion générale

Les entreprises évoluent dans un environnement turbulent qui se caractérise par des changements internes et externes, pour cela le contrôle de gestion est primordial pour une entité afin de faire face à tous changements. En effet, le contrôle de gestion est indispensable au niveau d'une entreprise, car elle permet de détecter les erreurs et les risques et les réparer à temps, et cela, grâce à ces différents outils qui vont lui permettre d'être plus performante.

Parmi ces outils nous nous sommes intéressées au tableau de bord qui est un instrument de mesure de la performance nécessaire pour la prise de décision pour tous les acteurs de l'entreprise, leur permettant ainsi de piloter leurs activités et projets, d'être informés sur le niveau de leur performance en affichant les résultats des mesures faites, leur permettant d'apporter une attention particulière aux zones d'amélioration, localiser les problèmes, décider et réagir au moment opportun de façon dynamique et progressive.

Notre objectif de recherche était d'élaborer un tableau de bord financier au sein de l'entreprise CEVITAL, dans lequel on a pu forger une idée plus ou moins générale sur le fonctionnement et les caractéristiques de l'entreprise et plus particulièrement sur sa situation financière. Cela nous a permis, à partir d'une analyse des documents obtenus et des informations collectées grâce à une série d'entretiens avec le chef du département budget et contrôle de gestion, de mettre en œuvre un tableau de bord financier.

Tout au long de ce travail de recherche nous avons essayé de vérifier les hypothèses exposées précédemment et qui soit issues essentiellement et venues pour répondre à la problématique suivante : comment peut-on évaluer la performance à travers le tableau de bord financier ? D'après les résultats obtenus durant notre stage, effectué au sein de l'entreprise CEVITAL on a constaté, qu'un tableau de bord financier est un système d'information léger, rapide et synthétique qui diagnostique toute la situation financière de l'entreprise et met en place des plans d'action pour chaque indicateur défaillant afin d'améliorer les écarts permettant de mesurer la performance et aidant à la prise de décision afin de piloter l'entreprise vers la réalisation de ses objectifs ; C'est pour cela que l'entreprise CEVITAL se trouve dans l'obligation d'adopter ce système pour faire face à la complexité de ses activités. A l'issue de notre recherche nous avons pu fixer les réponses à nos questions de recherche et ce à travers l'étude théorique et pratique que nous avons menées à travers ce travail ; concernant la première question sur le contrôle de gestion et la performance nous avons conclu que le contrôle de gestion est nécessaire pour le bon fonctionnement de l'entreprise et le pilotage de sa performance, cela confirme notre première hypothèse. Par ailleurs, pour la deuxième question, nous avons fini par la conclusion que le tableau de bord constitue effectivement un outil pilotage et de la prise de décision cela confirme notre deuxième

hypothèse ; alors que pour le cas de l'entreprise CEVITAL, l'élaboration de tableau de bord financier a pour objectif d'avoir une image claire sur sa situation financière ce qui aide à la prise de décision et cela confirme notre dernière hypothèse.

Durant notre stage au niveau de l'entreprise CEVITAL, nous avons constaté quelques insuffisances qui nécessitent d'être soulevées :

- ✓ Absence des systèmes d'information efficace (qui permettent de transmettre les informations suffisantes dans toutes les voies nécessaires et dans le temps convenable) ;
- ✓ Le département contrôle de gestion participe peu au processus de planification et du contrôle budgétaire de l'entreprise CEVITAL ;
- ✓ L'analyse des indicateurs (commerciaux, financiers) ne permet pas d'apprécier les tendances de fonds et les vrais enjeux.

Pour remédier aux insuffisances relevées ci-dessus, nous avons essayé de proposer quelques suggestions pour la direction finance et comptabilité de CEVITAL pour améliorer sa performance et pour arriver à réaliser les stratégies préalablement définies :

- ✓ Mettre en place des systèmes d'information efficaces qui offrent des informations pertinentes aux personnes concernées dans les bons moments ;
- ✓ CEVITAL doit donner une importance à la fonction contrôle de gestion qui ne devrait pas se limiter à la simple production des chiffres, mais il devrait avoir une place de conseiller de la direction générale, dans le choix des options stratégiques ;
- ✓ Etablir un tableau de bord qui contient des indicateurs pas des données chiffrées.

Pour conclure, CEVITAL est une grande entreprise qui réalise des résultats intéressants sur le plan stratégique, grâce à la bonne application des outils de contrôle de gestion, la question qui se pose : est-ce qu'elle est performante ?, oui, mais proportionnellement ; Durant notre stage, nous avons senti un certain manque d'informations fiables pour bien mener notre recherche, ce thème «tableau de bord comme outil de contrôle de gestion et de mesure de la performance financière de l'entreprise » n'a pas pu être traité qu'en partie, un sujet assez vaste et difficile demande un temps conséquent, aussi, il demande l'accès aux différentes informations qui concernent l'activité de l'entreprise pour attraper les points liés à

notre thème. Cela s'explique par des raisons liées à la confidentialité des informations, également la durée limitée de stage qui est insuffisante pour répondre à notre problématique.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrage :

1. ALAIN (Fernandez) : le nouveau tableau de bord des managers, 4^{ème} édition d'organisation, Paris 2008;
2. ALAZAD. Claude, SEPARI. Sabine ; « DCG 11 contrôle de gestion » édition Dunod, Paris 2000 ;
3. ALAZAD. Claude, SEPARI. Sabine, « Contrôle de gestion : manuelle et application », édition Dunod, Paris 2007 ;
4. ALAZAD. Claude, SEPARI. Sabine, contrôle de gestion « manuel et application », 4^{ème}édition dunod, paris 1998 ;
5. ALAZAD. Claude, SEPARI. Sabine, contrôle de gestion, application et manuel », 2^{ème} édition, Dunod, Paris 2010 ;
6. ANTHONY.R, DEARDEN.J, « La fonction contrôle de gestion », édition : Publi-Union1993 ;
7. BALANTIZIAN G, « Tableau de bord », Edition d'Organisation, Paris 2005 ;
8. BERLAND. N, « Le contrôle budgétaire », édition LA DECOUVERTE, Paris 2004 ;
9. BESCOS.P, MENDOZA.C « le management de la performance » édition comptable Malesherbes, paris 1994 ;
10. BOUIN.X, SIMON.F-X, « Tous gestionnaires », « Comprendre et maîtriser les outils de gestion à des fins opérationnelles », 2^{ème}Edition, DUNOD, Paris 2006 ;
11. BOUIN.X, SIMON.F-X., « Les nouveaux visages du contrôle de gestion »,3^e édition Dunod, Paris, 2009 ;
12. BURLAUD.A, SIMON.C « le contrôle de gestion », La découverte, collection repère n° 227 1997 ;
13. CHA.G, PIGET.P, « Comptabilité analytique », ECONOMICA, Paris, 1998 ;
14. COHEN.E, SAUREL, « Analyse financière, outils et applications », Edition ECONOMICA, Paris 1990 ;
15. DAVASSE.H, PARUITTE.M, «Introduction à la comptabilité», Sup'Foucher, Vanves 2011 ;

16. DE BOISLANDELLE.H, M, « dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », édition ECONOMICA, paris 1988 ;
17. DORIATH.B, « Contrôle de gestion », 4^{ème} Edition, DUNOD, Paris 2005 ;
18. DORIATH.B, « Contrôle de gestion en 20 fichiers »,5^{ème} Edition, Dunod, Paris 2008 ;
19. DORIATH.B, GOUGET.C, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition Dunod, Paris 2007 ;
20. DUBRULLE.L, JOURDAIN.D, « comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris2007 ;
21. DURAND.X, HELLUY.A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion » ; Edition d'Organisation, Paris, 2009 ;
22. FERNANDEZ.A, « les nouveaux tableaux de bord des managers », 6^{ème} édition d'Organisation, Paris 2013 ;
23. FERNANDEZ.ALAIN, l'essentiel du tableau d bord, édition Eyrolles, France 2007 ;
24. FERNANDEZ.ALAIN, les nouveaux tableaux des managers, édition d'organisation 4^{ème}, paris, 2008 ;
25. FIOL.M, JORDAN.H et SULLA.E, « Renforcer la cohérence d'une équipe », édition dunod, Paris 2004 ;
26. FORGET.J, « Gestion budgétaire», édition d'organisation, Paris 2005 ;
27. GERVAIS. M, « contrôle de gestion », 7^{ème} édition, Economica, Paris 2000 ;
28. GERVAIS. M, « l'informatisation du contrôle de gestion », Échanges, paris 1987 ;
29. GUERNY.J, GUIRIEC.J.C, « contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, paris 1998 ;
30. GUIDJ, COLLABORATEURS, le tableau de bord : pour améliorer les performances de l'entreprise, Edition d'Organisation, 2^{ème} édition, Paris1998 ;
31. HELENE.I, VERONIQUE.M, Jérôme M Yvon P, « contrôle de gestion », 4^{ème} édition. Dunod, paris 2013 ;
32. HENOT.C, HEMICI.F, Contrôle de gestion, Bréal, Paris2007 ;
33. HOMGREN.C, ALL, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire», 3^{ème}édition, Pearson éducation, France 2006 ;
34. IMBERT.J, « Les tableaux de bord RH », Edition d'Organisation, Paris 2007 ;
35. KHEMAKHEM.A, « La dynamique du contrôle de gestion », 2^{ème} Edition, DUNOD, Paris 1976 ;
36. LAHILLE.J-P, « Analyse financière », Edition DUNOD, Paris 2007 ;
37. LANGLOIS.L, BORNIER.C ET BRUNYER.M « CG », édition Berti.Paris 2008 ;

38. LANGLOIS.L, BORNIER.C ET BRUNYER.M, « Contrôle de gestion : corrigés des exercices, sujets d'examens corrigés, sujets d'examens INTC », édition : Berti- Alger 2008 ;
39. LEROY.M, le tableau de bord au service de l'entreprise, édition d'Organisation, Paris 2001 ;
40. LONING.H, « Contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques», 3ème édition Dunod, Paris, 2008 ;
41. LORINO.P, Le Contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, édition_Dunod, Paris1991 ;
42. MARION.A, « Analyse financière concepts et méthodes », Edition DUNOD, Paris 2007 ;
43. MARTINET.A, SILEM.A, « Lexique de gestion », Dalloz, Paris 2000 ;
44. MICHEL.GERVAIS, contrôle de gestion, Ed Economica, Paris 1997 ;
45. MICHEL.LEROY, le tableau de bord au service de l'entreprise, Edition d'organisation, Paris 1998 ;
46. MICHEL.S, LEDRU.M, «Capital-Compétence dans l'entreprise », éditeur : ESF (éducation sans frontière) éd, 1991 ;
47. MOLHO.D, POISSON.D.F, «La performance globale de l'entreprise », édition d'organisation, paris 2003 ;
48. NORBERT.G, « le contrôle de gestion pour améliorer la performance d'une entreprise », Organisation, Paris 2000 ;
49. SAULAU.J.Y, « tableau de bord pour décideurs qualité », AFNOR, la plaine sainte. Denis 2006 ;
50. SAVALL.H, ZARDET.V, « le nouveau contrôle de gestion, méthode des couts – performances cachés », Eyrolles, Paris 1992 ;
51. SELMER.C, Concevoir le tableau de bord : outil de contrôle, de pilotage et d'aide a la décision._2eédition_ Dunod, Paris 2003 ;
52. SELMER.C, In BALANTIZIAN G, « Tableau de bord » ; Edition Organisation, Paris, 2005 ;
53. SELMER.Caroline, « Concevoir le tableau de bord, outil de contrôle et de pilotage et d'aide à la décision », édition Dunod, Paris 1998 ;
54. VOYER.P, Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance._ 2e Edition _QUEBEC, Québec 2009 ;

55. WATERFIELD.C, RAMSING.N, « Systèmes d'information de gestion pour les institutions de micro finance», CGAP/World Bank, Paris 1998 ;

Thèses et Mémoires :

1. ARAB.Z, « le contrôle de gestion à l'hôpital - méthodes et outils- : cas de la mise en place de méthode ABC à l'hôpital khellil amran de Bejaïa », mémoire de magister en économie de la santé et développement durable université Abderrahmane mira de Bejaïa, janvier 2012.

Sites Web :

- 1) <http://www.creg.ac-versailles.fr/la-performance-globale>.
- 2) WWW.creg.ac-versaillesz.fr/spip.php.article282.
- 3) WWW.creg.ac-versaillesz.fr/spip.php.article282.

Annexes

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	NIF : 099806000380297
Désignation de l'entreprise CEVITAL SPA Activité raffinerie des huiles végétales, sucrerie et Adresse :Nouveau quai port bejaia	

CEVITAL Spa	Exercice Clos le : 31/12/2014			
BILAN ACTIF				
	2014			2013
ACTIF	Brut	Amort-Prov.	Net	Net
				0
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)				-
Ecart d'acquisition (ou goodwill)	-	-	-	-
Immobilisations incorporelles	175 740 002	133 307 318	42 432 684	36 274 542
Immobilisations corporelles	69 854 467 379	30 669 738 696	39 184 728 682	37 175 710 745
Terrains	5 180 678 192		5 180 678 192	675 048 192
Bâtiments	21 913 753 528	8 155 610 377	13 758 143 152	14 673 326 359
Autres immobilisations corporelles	42 413 701 752	22 437 237 653	19 976 464 099	21 565 027 064
Immobilisations en concession	346 333 906	76 890 667	269 443 240	262 309 130
Immobilisations en cours	9 832 866 820	294 740 549	9 538 126 272	5 806 089 877
Immobilisations financières	87 657 434 879	174 638 839	87 482 796 040	90 092 604 671
Titres mis en équivalence-entreprise associées	-		-	-
Autres participations et créances rattachées	69 680 451 987	525 000	69 679 926 987	80 316 831 695
Autres titres immobilisés	16 118 193 900		16 118 193 900	7 898 409 950
Prêts et autres actifs financiers non courants	1 145 502 100	174 113 839	971 388 261	1 258 537 010
Impôts différés actif	713 286 892		713 286 892	618 826 016
Comptes de liaison	0		0	0
TOTAL ACTIF NON COURANT	167 520 509 079	31 272 425 401	136 248 083 678	133 110 679 835
				-
ACTIF COURANT				-
Stocks et en cours	30 335 155 036	280 187 799	30 054 967 237	28 083 229 908
Créances et emplois assimilés	102 229 881 928	1 582 057 347	100 647 824 581	38 086 034 524
Clients	14 826 177 805	1 549 030 793	13 277 147 012	7 570 882 104
Autres débiteurs	77 287 722 875		77 287 722 875	25 245 984 947
Impôts at assimilés	10 055 095 125		10 055 095 125	5 269 167 473
Autres créances et emplois assimilés	60 886 123	33 026 554	27 859 569	-
Disponibilités et assimilés	13 856 268 387	-	13 856 268 387	13 759 561 102
Placements et autres actifs financiers courants	-		-	-
Trésorerie	13 856 268 387	-	13 856 268 387	13 759 561 102
TOTAL ACTIF COURANT	146 421 305 351	1 862 245 146	144 559 060 205	81 422 354 592
TOTAL GENERAL ACTIF	313 941 814 430	33 134 670 547	280 807 143 883	213 039 505 369

Désignation de l'entreprise CEVITAL SPA
Activité raffinerie des huiles végétales, sucrerie et raffinerie,
 fabrications margarine
Adresse :Nouveau quai port bejaia

Cevital Spa

Exercice Clos le :

31/12/2014

BILAN PASSIF

PASSIF	2 014	2 013
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	69 568 256 000	68 760 000 000
Capital non appelé	-	-
Primes et réserves (Réserves consolidées)	30 832 119 185	29 573 593 743
Ecart de réévaluation	-	-
Ecart d'équivalence	-	-
Résultat net (Résultat part du groupe)	25 821 642 419	25 170 508 835
Autres capitaux propres-Report à nouveau	61 738 068 907	39 326 085 514
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	187 960 086 511	162 830 188 092
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	10 423 519 052	13 334 102 297
Impôts (différés et provisionnés)	1 290 620 071	968 245 431
Autres dettes non courantes	-	4 122 000 000
Provisions et produits comptabilisés d'avance	6 976 383 793	6 776 773 958
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	18 690 522 916	25 201 121 686
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	20 051 982 069	16 515 886 372
Impôts	5 747 423 740	1 209 903 775
Autres dettes	48 354 810 262	6 025 863 132
Trésorerie Passif	2 318 385	1 256 542 313
TOTAL PASSIFS COURANTS III	74 156 534 456	25 008 195 591
TOTAL GENERAL PASSIF	280 807 143 883	213 039 505 369

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF : 099806000380297

Désignation de l'entreprise CEVITAL SPA
Activité raffinerie des huiles végétales, sucrerie et raffinerie,
Adresse :Nouveau quai port bejaia

CEVITAL Spa

Exercice Clos le :

31/12/2014

COMPTE DE RESULTATS

Libelle	2 014	2 013
Ventes et produits annexes	160 501 126 803	170 169 204 046
Variation stocks produits finis et en cours	590 135 340	408 652 570
Production immobilisée	355 152 836	41 298 849
Subvention d'exploitation	66 618 474	137 232 677
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	161 513 033 452	170 756 388 142
Achats consommés	105 877 032 131	121 624 843 644
Services extérieurs et autres consommations	14 090 237 535	6 426 610 694
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	119 967 269 666	128 051 454 337
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	41 545 763 786	42 704 933 805
Charges de personnel	4 649 024 884	4 940 320 322
Impôts, taxes et versements assimilés	2 017 781 323	1 546 990 753
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	34 878 957 579	36 217 622 730
Autres produits opérationnels	263 607 527	272 860 118
Autres charges opérationnelles	540 925 102	2 271 909 142
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	6 148 487 294	6 136 579 417
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	1 347 800 817	2 278 134 962
V-RESULTAT OPERATIONNEL	29 800 953 527	30 360 129 251
Produits financiers	2 952 765 121	820 247 037
Charges financières	1 444 209 237	1 234 232 625
VI-RESULTAT FINANCIER	1 508 555 884	- 413 985 588
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)	31 309 509 411	29 946 143 663
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	5 542 942 745	4 945 215 934
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	- 55 075 753	169 581 106
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	166 077 206 918	174 127 630 260
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	140 255 564 499	148 957 121 424
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	25 821 642 419	25 170 508 835
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	-	-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	-	-
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-	-
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	25 821 642 419	25 170 508 835
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

Table des matières

1	Liste des abréviations	
2	Liste des tableaux	
3	Liste des figures	
4	Introduction générale	01
5	Chapitre I: cadre théorique sur le contrôle de gestion et la performance	04
6	Introduction	04
7	Section 01 : Concepts généraux de contrôle de gestion	04
8	1. Définition de contrôle de gestion	05
9	1.1. Contrôle	05
10	1.2. Gestion	05
11	2. Objectifs, missions et limites de contrôle de gestion	07
12	2.1. Les objectifs de contrôle de gestion	07
13	2.1.1. Servir de support au dialogue hiérarchique	07
14	2.1.2. La performance de l'entreprise	07
15	2.1.3. L'amélioration permanente de l'organisation	07
16	2.1.4. La prise en compte des risques	07
17	2.2. Les missions du contrôle de gestion	07
18	2.3. Les limites du contrôle de gestion	08
19	3. La position du contrôle de gestion dans la structure de l'entreprise	08
20	3.1. Rattachement à la direction générale	09
21	3.2. Le rattachement au directeur financier	09
22	3.3. Rattachement en réseau	10
23	4. Le Contrôle de gestion et les autres formes de contrôle	10
24	4.1. Le contrôle organisationnel	11
25	4.2. Le contrôle interne	11
26	4.3. Contrôle de gestion et audit	11
27	4.3.1. Audit financier	11
28	4.3.2. Audit opérationnel	11
29	4.4. Contrôle de gestion et contrôle budgétaire	12
30	4.5. Le contrôle de gestion et la stratégie	12
31	5. Le processus de contrôle de gestion	12
32	5.1. La phase de prévision	12
33	5.2. La phase d'exécution	12
34	5.3. La phase d'évaluation	12
35	5.4. La phase d'apprentissage	13
36	6. Le contrôleur de gestion	14
37	6.1. Définition et compétences requises de contrôleur de gestion	14
38	6.1.1. Définition	14
39	6.1.2. Les compétences requises	14
40	6.2. Le rôle et missions du contrôleur de gestion	15
41	6.2.1. Rôle du contrôleur de gestion	15
42	6.2.2. Les missions du contrôleur de gestion	17
43	Section 2 : Les outils de contrôle de gestion	17
44	1. La comptabilité générale	18
45	1.2. Définition de la comptabilité générale	18

46	1.3. Les objectifs de la comptabilité générale	18
47	2. La comptabilité analytique	18
48	2.1. Définitions	19
49	2.2. Les objectifs de la comptabilité analytique	20
50	2.3. Différentes méthodes de calcul des coûts	21
51	2.3.1. La méthode de coût complet	21
52	A. La mise en œuvre de la méthode	21
53	B. Les différentes étapes de calcul	22
54	C. Les avantages de la méthode	23
55	2.3.2. La méthode de coût variable	24
56	A. Le principe de cette méthode	24
57	B. Intérêts de la méthode	25
58	2.3.3. La méthode d'imputation rationnelle des frais fixe	26
59	A. Le Principe de cette méthode	26
60	B. Les étapes de la détermination de résultat	26
61	C. Difficultés de la mise en place de la méthode	26
62	2.3.4. La méthode ABC	27
63	A. Définition	28
64	B. Mise en œuvre	28
65	C. Principe de la méthode	28
66	3. La gestion budgétaire	29
67	3.1. Définitions	29
68	3.2. Principe de base de la gestion budgétaire	30
69	3.2.1. Totalité du système budgétaire	30
70	3.2.2. Couplage du système budgétaire avec le système de décision	30
71	3.2.3. Contrôlabilité des éléments du budget	30
72	3.2.4. Non remise en cause des politiques et stratégies	30
73	3.2.5. Contrôle par exception	30
74	3.3. Les étapes de la gestion budgétaire	30
75	3.3.1. La prévision	31
76	3.3.2. La budgétisation (ou le budget)	31
77	3.3.3. Le contrôle budgétaire	31
78	3.4. Intérêts et limites de la gestion budgétaire	32
79	3.4.1. Les intérêts	32
80	3.4.2. Les limite	32
81	4. Le système d'information	32
82	4.1. Définitions	33
83	4.2. Principes	33
84	4.3. Les caractéristiques	33
85	5. Le tableau de bord	34
86	6. Reporting	34
87	6.1. Définition	35
88	6.2. Principe	35
89	Section3 : la performance de l'entreprise	35
90	1. L'Historique et définition de la performance	36
91	2. Les concepts clés de la performance	38
92	2.1. L'économie	38
93	2.2. Efficacité	38
94	2.3. L'efficience	39
95	2.4. La pertinence	39

96	3. caractéristiques et typologie de la performance	39
97	3.1. Les caractéristiques de la performance	39
98	3.1.1. La performance est un indicateur de pilotage	39
99	3.1.2. Les composants de la performance évoluent dans le temps	40
100	3.1.3. La performance est riche de composantes antinomiques	40
101	3.2. Typologie de la performance	40
102	3.2.1. La performance organisationnelle	40
103	3.2.2. La performance stratégique et la performance concurrentielle	41
104	3.2.3. La performance humaine	42
105	4. Le pilotage de la performance	42
106	5. Les fonctions et procédure de pilotage de performance	43
107	5.1. Les fonctions de pilotage de l'entreprise	43
108	5.2. Les procédures du pilotage de la performance	43
109	6. Les principes de base de mesure de performance	44
110	6.1. Principe d'exhaustivité	44
111	6.2. Principe de contrôlabilité	44
112	6.3. Principe d'indépendance	44
113	6.4. Principe de dualité	44
114	7. La mesure de la performance	44
115	7.1. Les Ecart	44
116	7.1.1. L'écart sur chiffre d'affaire	45
117	7.1.2. L'écart de Marge	45
118	7.1.3. L'écart sur Quantité	45
119	7.1.4. L'écart sur coût des charges	45
120	7.1.5. L'écart sur activité	46
121	7.1.6. L'écart sur rendement	46
122	7.2. Les ratios	46
123	7.2.1. Ratio de Rentabilité	46
124	7.2.2. La rentabilité financière	46
125	7.2.3. La rentabilité économique	46
126	7.2.4. Les ratios de structure financière	47
127	7.2.5. Ratios de liquidité	47
128	A. Ration de liquidité générale	47
129	B. Ratio de liquidité réduite	47
130	C. ratio de liquidité immédiate	48
131	7.2.6. Ratio de solvabilité	48
132	7.2.7. Ratio d'indépendance financière ou l'autonomie générale	48
133	7.2.8. Ratio d'autonomie financière	49
134	A. Ratio de Rotation ou des temps de découlement	49
135	B. Ratio de Rotation des Stocks	49
136	C. Ratio de Rotation du crédit fournisseur	49
137	D. Ratio de Rotation du crédit Client	50
138	7.3. Les indicateurs de la fonction RH	50
139	7.3.1. Indicateurs Economiques et Financiers	50
140	7.3.2. Indicateurs de formation	51
141	A. Effort de formation	51
142	B. Le taux de participation à la formation ou ratio de salariés formés	51
143	7.3.3. Indicateurs structurel	51
144	A. Taux d'encadrement	51
145	B. Taux de productif direct	51

146	7.3.4. Indicateur de rémunération	52
147	A. Indicateur de politique de rémunération	52
148	B. Indicateur de la masse salariale	52
149	C. Indicateur du système paye	52
150	7.3.5. Indicateurs du climat social	52
151	A. Le turnover	52
152	B. Le taux d'absentéisme	52
153	C. Taux de démission	52
154	Conclusion	53
155	Chapitre II : Généralités sur le tableau de bord	54
156	Introduction	54
157	Section 1 : Généralités sur le tableau de bord	54
158	1. Rappel sur les tableaux de bord	55
159	2. Définition et caractéristique de tableau de bord	57
160	2.1. La notion du tableau de bord	57
161	2.2. Les caractéristiques du tableau de bord de gestion	58
162	3. Typologie des tableaux de bord	59
163	3.1. Le tableau de bord d'activité	59
164	3.2. Le tableau de bord de pilotage	59
165	3.3. Le tableau de bord de projet	59
166	4. Rôle, fonction et limite de tableau de bord.	60
167	4.1. Rôle du tableau de bord	60
168	4.1.1. Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison	60
169	4.1.2. Le tableau de bord, aide à la décision	60
170	4.1.3. Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication	60
171	4.1.4. Le tableau de bord, instrument clé de la prise de décision	61
172	4.2. Les fonctions du tableau bord	61
173	4.2.1. Outil de mesure des performances	61
174	4.2.2. Outil d'alerte et de diagnostic	61
175	4.2.3. Outil de communication et de dialogue	61
176	4.2.4. Outil de motivation	62
177	4.2.5. Outil d'incitation à la décision et de perfectionnement	62
178	4.3. Les limites du tableau de bord de gestion	62
179	Section 2 : Conception de tableau de bord	63
180	1. Les principes de la conception d'un TB	63
181	1.1. Une cohérence avec l'organigramme	64
182	1.2. Un contenu synoptique et agrégé	64
183	1.3. La rapidité d'élaboration et de transmission	65
184	2. Les instruments du tableau de bord	65
185	2.1. La conception générale	66
186	2.2. Les instruments utilisés	67
187	2.2.1. Les écarts	67
188	2.2.2. Les ratios	67
189	2.2.3. Les graphiques	68
190	A. Les courbes	
191	B. Les graphiques circulaires	68
192	2.2.4. Les histogrammes	68
193	2.2.5. Les tableaux	68
194	2.2.6. Les clignotants	68

195	3. Les étapes de conception d'un TBG	69
196	3.1. Définition des objectifs	69
197	3.1.1. Les Principes de définition des objectifs	69
198	3.2. Détermination des points clés	69
199	3.3. Recherche d'indicateurs	69
200	3.4. Le choix des indicateurs les plus significatifs	70
201	3.4.1. Définition d'un indicateur	70
202	3.4.2. Les critères de qualité d'un indicateur	71
203	3.4.3. Les différents types d'indicateurs	71
204	A. La nature du phénomène mis sous contrôle	71
205	B. La durée de vie du phénomène mis sous contrôle	72
206	C. Leur mode d'élaboration	72
207	D. Leur nature	72
208	3.5. Mise en forme du tableau de bord de gestion	74
209	4. Le tableau de bord et le reporting	74
210	Section 3 : Les méthodes de conception d'un tableau de bord	76
211	1. La méthode OVAR	76
212	1.1. Les concepts de la méthode	76
213	1.1.1. Objectifs	76
214	1.1.2. Centre de responsabilité	77
215	1.1.3. Le plan d'action	77
216	1.2. Les étapes de la méthode OVAR	77
217	1.2.1. Délimitation des objectifs et des variables d'actions	78
218	1.2.2. Déterminer des responsabilités	78
219	3. La méthode GIMSI	78
220	2.1. Définition de la méthode GIMSI	79
221	2.2. Les étapes de la méthode GIMSI	79
222	2.2.1. Les phases de la méthode GIMSI	79
223	2.2.2. Les 10 étapes de la méthode GIMSI	80
224	4. La méthode JANUS	85
225	3.1. Définition et l'acronyme de terme JANUS	85
226	3.1.1. Jalonner les étapes du projet	85
227	3.1.2. Justifier d'un cadre pour l'action	85
228	3.1.3. Analyser les besoins des utilisateurs	85
229	3.1.4. Architecturer le réseau de tableau de bord	86
230	3.1.5. Normaliser les différentes mesures de la performance	86
231	3.1.6. Normer les liaisons entre pilotage et performance	86
232	3.1.7. Unifier les modes de représentation du tableau de bord	86
234	3.1.8. Utiliser un système d'information adapté	87
235	3.1.9. Structurer la mise en œuvre du tableau de bord	87
236	3.1.10. Situer le tableau de bord au cœur management	87
237	Conclusion	89
238	Chapitre III : Elaboration d'un tableau de bord financier au sein de l'entreprise CEVITAL.	90
239	Introduction	90
240	Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil « CEVITAL »	90
241	1. Historique	90
242	2. Présentation du complexe Agro-alimentaire	91
243	2.1. Situation géographique	92
244	2.1.1. A Bejaia	92

245	2.1.2. A El Kseur	92
246	2.1.3. A Tizi Ouzou (Agouni Gueghrane)	93
247	2.2. Les différents produits	93
248	2.2.1. Huiles Végétales	93
249	2.2.2. FLEURIAL	93
250	2.2.3. ELIO	93
251	2.2.4. Margarinerie et graisses végétales	94
252	2.2.5. Sucre Blanc	94
253	2.2.6. Sucre liquide	94
254	2.2.7. Silos Portuaires	95
255	2.2.8. Boissons	95
256	3. Environnement de CEVITAL	95
257	3.1. La clientèle de CEVITAL	95
258	3.1.1. Les clients locaux	95
259	3.1.2. Les clients étrangers	96
260	3.2. Les fournisseurs Les conquérant	96
261	3.3. Les conquérant	96
262	3.4. Analyse SWOT de l'entreprise	97
263	4. Missions et objectifs de CEVITAL	98
264	4.1. Missions de CEVITAL	98
265	4.2. Objectifs de CEVITAL	98
266	5. L'organisme structurel et les différents services	101
267	5.1. Structure de l'organisme d'accueil	101
268	5.2. Missions et services des composantes de la DG	101
269	5.2.1. La direction Marketing	101
270	5.2.2. La direction des Ventes et Commerciale	101
271	5.2.3. La direction Système d'informations	101
272	5.2.4. La direction Industrielle	101
273	5.2.5. La direction des Ressources Humaines	102
274	5.2.6. La direction Approvisionnements	102
275	5.2.7. La direction Logistique	102
276	5.2.8. La direction des Silos	103
277	5.2.9. La direction des Boissons	103
278	5.2.10. La direction Corps Gras	103
279	5.2.11. La direction Pôle Sucre	104
280	5.2.12. La direction Qualité Hygiène Sécurité et Environnement	104
281	5.2.13. La direction Energie et Utilités	104
282	5.2.14. La direction Maintenance et travaux neufs	104
283	5.2.15. La direction des Finances et Comptabilité	104
284	6. Présentation des différents tableau de bord de CEVITAL	107
285	6.1. Le tableau de bord	107
286	6.2. Les différents types du tableau de bord	107
287	6.2.1. Le tableau de bord journalier	107
288	6.2.1. Le tableau de bord hebdomadaire	108
289	6.2.1. Le tableau d bord mensuel	108
290	A. Tableau de bord de la direction générale	108
291	B. Tableau de bord de la direction administrative	108
292	C. Tableau de bord financier	108
293	D. Tableau de bord commercial	108
294	E. Tableau de bord journalier par produits	108

295	6.3. Les étapes d'élaboration du tableau de bord	109
296	6.3.1. La définition des finalités et des objectifs assignés au tableau de bord	109
297	6.3.2. Identification des points clés	109
298	6.3.3. Choix des indicateurs	109
299	6.3.4. La collecte et le traitement des données	110
300	6.3.5. La mise en forme du tableau de bord	110
301	Section2 : Elaboration d'un tableau de bord financier au sein de l'entreprise CEVITAL.	111
302	1. Tableau de bord financier	111
304	2. Elaboration d'un tableau de bord pour l'entreprise CEVITAL	111
305	2.1. Bilan des grandes masses	111
306	2.2. Le calcul des ratios	115
307	2.2.1. Ratio de structure	116
308	2.2.2. Le ratio de solvabilité	117
309	2.2.3. Le ratio de rentabilité	118
310	2.2.4. Les ratios de l'équilibre financiers	118
311	A. Le fond de roulement	118
312	B. Le besoin de fond de roulement	119
313	C. La trésorerie nette	120
314	2.2.5. Les ratios de liquidité	121
315	2.2.6. Ratios hybrides	122
316	3. Tableau de comptes de résultat	123
317	3.1. Ratios d'activité	125
318	3.1.1. Taux de variation de chiffre d'affaire HT	125
319	3.1.2. Indicateur d'évolution des charges d'exploitations	126
320	3.1.3. Taux de variation de la valeur ajouté	128
321	3.1.4. Taux de marge bénéficière	128
322	3.1.5. Volume des ventes	129
323	3.2. Ratios de profitabilité	129
324	3.2.1. Ratio de profitabilité économique	129
325	3.2.2. Ratio de profitabilité financière	129
326	3.2.3. Ratio des frais des personnels	129
327	3.3. La capacité d'autofinancement	130
328	3.3.1. La méthode soustractive	131
329	3.3.2. La méthode additive	131
330	3.4. Le ratio de partage de la valeur ajouté	133
331	3.4.1. Le ratio de partage de la valeur ajouté au profit des salariés	133
332	3.4.2. Le ratio de partage de la valeur ajouté au profit d'Etat	133
333	3.5. ROE (return on equity)	134
334	3.6. L'EVA (economie value addid)	134
335	4. Tableau de bord financier de l'entreprise CEVITAL	134
336	Conclusion	137
337	Conclusion générale	138

Résumé

SAHLI Chafia, LALAOUI Nadjat, Le tableau de bord comme outil de contrôle de gestion et de mesure de la performance financière de l'entreprise : cas de CEVITAL, mémoire de master, spécialité sciences de gestion, option Comptabilité et Audit, Faculté SECG, université de Bejaia, juin 2018.

La recherche actuelle tente de reprendre à la principale suivante : comment peut-on évaluer la performance d'une entreprise à travers le tableau de bord. Pour y répondre, nous avons adopté une approche hypothético-déductive à partir de laquelle nous avons élaboré un plan subdivisé en trois chapitres dont deux théoriques et le troisième constitue une application sur une entreprise privée étant CEVITAL.

A l'issue de notre travail, nous avons conclu que le tableau de bord financier constitue un outil très indispensable pour le contrôle de gestion permettant de mesurer et de piloter la performance financière d'une entreprise à travers un certain nombre d'indicateurs financiers. Concernant l'entreprise CEVITAL, le tableau de bord financier qu'on a élaboré a indiqué une bonne santé financière durant la période de notre étude (2013-2014)

Mots clés : Contrôle de gestion, tableau de bord de gestion, indicateur, performance, CEVITAL,

ABSTRACT

CHAFIA SAHLI, NADJET LALALOUI, The dashboard as a management control tool and measure of the financial performance of the company: case of CEVITAL, master thesis, specialty management science, accounting and audit option, faculty SEGC, University of Bejaia, June 2018.

Current research tries to answer the problem, how can one evaluate the performance through the financial dashboard? To answer this question, we adopted a hypothetical and deductive approach from which we have developed a plan divided into three sections, the first two of which are theoretical and the third is an application on a private enterprise,

From our work we concluded that the financial dashboard is a very essential tool for the management control to measure and monitor the financial performance of a company, moreover, concerning the company CEVITAL the dashboard that we developed indicated good financial health during the period of our study (2013-2014).

Keywords: Management control, management dashboard, indicator, performance, CEVITAL.