

Université Abderrahmane Mira de Bejaïa



Faculté des sciences économiques 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 science de gestion

Spécialité : Finance et comptabilité

Option : Comptabilité contrôle et audit

Thème :

***Le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise
-cas de l'EPB -***

Réalisé par :

M^{elle}. IBERIR Nadjet
M^{elle}. TABET Djida

Encadreur :

M^r. MAAMRI. M

Promotion 2019

Remerciements

Je souhaiterais exprimer par ces quelques lignes de remerciement ma gratitude envers tous ceux qui, par leur présence, leur soutien, leur disponibilité et leurs conseils, j'ai pu trouver le courage afin d'accomplir ce modeste projet.

Je tiens à remercier particulièrement « **Mr. MAAMRI Moussa** » qui m'a fait l'honneur d'être mon encadreur. Je le remercie pour tous ses encouragements, sa disponibilité, ses précieux conseils et observations qui ont pu me guider tout au long de mon travail.

Je tiens également à remercier **Mr. MAHDI Toufik**, mon encadreur externe qui m'a donné l'opportunité d'être une stagiaire dans une grande entreprise comme l'EPB et aussi pour sa disponibilité et son aide.

TABET & IBRIR

Dédicaces

Je dédie ce travail :

A mes très chers parents à qui je dois tant et à qui je ne rendais jamais assez, qui m'ont beaucoup soutenu et encouragé durant mon parcours d'étude.

A me mari qui m'a beaucoup aidé pendant mon parcours.

A toute ma famille.

A mon très cher amie fahima, qui m'a vraiment soutenu.

A tous mes amis pour qui je dois beaucoup de reconnaissances, particulièrement : Sabrina, souad, yasmina et Lamia.

A mon binôme Djida et sa famille.

A toute personne qui m'a aidé de près ou de loin pour l'élaboration de ce travail.

A toute la promotion Comptabilité Contrôle et Audit 2019.

Nadjet

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à :

En premier lieu a la source de la tendresse et de l'amour, mes chers parents qui m'ont soutenue et encourager tout au long de mes études et qui font de moi ce que je suis aujourd'hui, que dieu vous garde pour nous,

A mes deux chère frères (Adel et Imad)

A ma cher sœur Sissa et son fils Wassim

Comme je dédie, en particulier, A l'être que j'estime le plus Mohamed

A ma chère cousine Aida

Sans oublier mes chères copines Meriem, Thelili, Souhila, Cherifa et Tinhinan.

A toute la promotion Comptabilité Contrôle et Audit 2019

Djida

Sommaire

INTRODUCTION GENERALE	1
CHAPITRE 01 : Notions Générale sur le contrôle de gestion	
Section (1) : Notions du contrôle de gestion	4
Section (2) : Le contrôleur de gestion	18
Section (3) : Les outils du contrôle de gestion	27
CHAPITRE 02 : Le tableau bord et la performance de l'entreprise	
Section (1) : Analyse théorique du tableau de bord	47
Section (2) : Notion de la performance dans l'entreprise	60
Section (3) : La conception et l'élaboration d'un tableau de bord prospectif	86
CHAPITRE 03 : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB	
Section (1) : Présentation de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa (EPB)	97
Section (2) : Elaboration d'un tableau de bord financier pour l'EPB	105
Conclusion générale	127

Liste des abréviations

- CG** : contrôle de gestion
- BFR** : Besoin en fond de roulement
- CAHT** : Chiffre d'affaire hors taxe
- CATTC** : Chiffre d'affaire toutes taxes comprises
- CP** : Capitaux propres
- DCT** : Dettes à court terme
- DLMT** : Dettes à long et moyen terme
- EBE** : Excédent brute d'exploitation
- EPB** : Entreprise portuaire de Bejaia
- EVA**: Economique value added
- FRN** : Fond de roulement net
- MC** : Marge commerciale
- RCAI** : Résultat courant avant impôt
- RE**: Résultat d'exploitation
- ROCE**: Return on Capital Employed
- ROE**: Return on equity
- SIG** : Soldes intermédiaires de gestion
- TR** : Trésorerie
- VA** : Valeur ajoutée
- VAR** : Variation
- VD** : Valeurs disponibles
- VE** : Valeurs d'exploitation
- VI** : Valeurs immobilisées
- VR** : Valeurs réalisables

Liste des tableaux

N°	Libellé	Page
01	les rôles du contrôleur de gestion	25
02	bilan en grandes masses de l'année 2017	107
03	bilan en grandes masses pour l'année 2018	108
04	le calcul du FRN	108
05	le calcul de BFR	109
06	le calcul de la TR	110
07	le calcul des SIG	111
08	le calcul de la CAF	114
09	le calcul des ratios de structure	115
10	le calcul des ratios de liquidité	116
11	le calcul des ratios de solvabilité	118
12	le calcul des délais de paiement	119
13	le calcul des ratios de rentabilité	121
14	le tableau de bord budgétaire	123

Liste des figures

N°	Libellé	Page
01	Le triangle du contrôle de gestion	11
02	Rattachement du contrôleur de gestion a la direction générale	13
03	Rattachement en râteau	13
04	Le processus du contrôle de gestion	16
05	La boucle de pilotage	84
06	La maquette du tableau de bord de gestion	92
07	L'organigramme de l'EPB	101
08	Représentation graphique de l'évaluation des ratios d'équilibre financier	110
09	Représentation graphique de l'évolution des principaux SIG	113
10	Représentation graphique de l'évolution des ratios de liquidité	117
11	Comparaison graphique entre les capitaux propres et les dettes pour 2018	119
12	Comparaison graphique entre les deux délais de paiement	120
13	Représentation graphique de l'évolution des ratios de rentabilité	122

***INTRODUCTION
GENERALE***



Introduction Générale

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits dans un marché, où seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. A l'inverse, les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser, voire même à disparaître.

L'entreprise est constituée alors par un ensemble de systèmes en perpétuelle interdépendance: le système des opérations (de production ou technologiques) , qui est formé par tous les systèmes technologiques ou de production de l'entreprise et permet de garantir une meilleure gestion de la production, le système des informations qui est constitué par l'ensemble des flux d'informations, internes ou externes, formelles ou informelles qui permettent la communication entre les divers membres de l'organisation et le système de pilotage qui comprend tous les systèmes de gestion de l'organisation¹. L'interdépendance des trois systèmes influe directement sur la performance de l'organisation.

La survie d'une entreprise passe nécessairement par l'amélioration de sa performance. Il est donc nécessaire de compléter la stratégie par un système de contrôle, dont le meilleur des cas, un contrôle de gestion.

Ce dernier peut être perçu comme une amélioration des performances économiques de l'entreprise, il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

Le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation.

Il est donc une réponse à un certain nombre de problèmes d'entreprises pour lesquels la recherche des solutions s'impose : l'augmentation des couts, et la désorganisation des services au sein de l'entreprise.

¹ J.L Lemoigne, les systèmes de décision dans les organisations, 1974, p63

Introduction Générale

En effet pour maîtriser des situations de plus en plus complexe, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être constitués par : le système d'information, la comptabilité de gestion, la gestion budgétaire ou encore les tableaux de bord.

Pour une gestion de la performance axée principalement sur les résultats, le tableau de bord constitue, par excellence, l'outil privilégié des dirigeants. Il est quelque part, l'instrument de prédilection du contrôle de gestion. Selon D. Boix et B. Feminier : « Le tableau de bord est un outil destiné au responsable pour lui permettre, grâce à des indicateurs présentés de manière synthétique, de contrôler le fonctionnement de son système en analysant les écarts significatifs afin de prévoir et de décider pour agir ».

Dans ce sillage, la question principale de notre travail à laquelle nous avons tenté d'y

Répondre consiste à se demander : **Quel est le rôle et la place du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance au sein de l'entreprise EPB ?**

De cette problématique découle un ensemble d'interrogations subsidiaires :

- Quels sont les fondements de base du contrôle de gestion et de la performance d'une entreprise ?
- Quelle est la portée du contrôle de gestion au pilotage global d'une organisation ?
- Quelles sont les principales mesures et analyses apportées par le contrôle de gestion, à travers ses instruments notamment le tableau de bord, sur la performance de l'entreprise ?

Pour entreprendre notre recherche, nous nous basons sur un certain nombre d'hypothèses

Notamment :

- Le contrôle de gestion, à travers les différents outils dont il dispose, joue un rôle central dans la maîtrise de la gestion d'une entreprise.
- Le contrôle de gestion, grâce au tableau de bord, donne lieu à des indicateurs pertinents qui servent à mesurer et comprendre la performance d'une entreprise.

Introduction Générale

- Le tableau de bord budgétaire de l'EPB est un outil efficace pour analyser et piloter la performance de cette entité.

Pour mener notre recherche, nous avons opté, dans un premier temps, pour une approche descriptive consistant à étudier les données théoriques du sujet objet de notre étude, en se basant sur une consultation bibliographique qui a porté sur les notions de contrôle de Gestion, de performance, et de tableau de bord.

Dans un second temps, nous avons utilisé une approche analytique, qui nous a permis d'apprécier les mesures apportées par le contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise EPB lieu de notre stage pratique et cela à travers la conception d'un tableau de bord budgétaire outil de pilotage de la performance de cette entreprise.

Afin de répondre au mieux à la problématique, nous avons structuré notre travail en trois chapitres .Le chapitre premier est relatif aux notions générales sur le contrôle de gestion. Le second chapitre est consacré au tableau de bord et la performance de l'entreprise développant son élaboration et ses étapes de mise en place.

Enfin, le troisième chapitre est présenté sous forme d'une étude de cas pratique au niveau de l'entreprise portuaire de la Wilaya de Bejaia, où nous avons effectué notre stage.

Chapitre I :
Notions Générale sur le
contrôle de gestion

Introduction

Avant d'aborder notre sujet, il est primordial d'expliquer le concept de cette discipline de gestion ensuite de mettre l'accent sur le rôle du contrôleur de gestion.

Le contrôle de gestion est né du besoin de piloter avec efficacité les organisations complexes pour réaliser la performance économique, le concept de contrôle de gestion a beaucoup évolué au cours de la dernière décennie, le but est, ici de donner une définition de concept de contrôle de gestion, et de tenter de cerner sa place et son rôle dans l'organisation pour mieux maîtriser sa fonction ainsi que celle de contrôleur de gestion en vue d'atteindre les objectifs et d'améliorer la performance de l'entreprise par le système de pilotage.

Alors pour mieux expliquer et comprendre cette fonction, nous allons essayer dans ce chapitre d'exposer les éléments de base qui caractérisent cette fonction.

- La première section sera consacrée aux généralités du contrôle de gestion ;
- La deuxième section sera réservée au contrôleur de gestion et son rôle dans l'entreprise ;
- La troisième et dernière section concernera sur les outils et méthodes de contrôle de gestion.

Section 01 : notions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une discipline large qui a connue une évolution à travers le temps qui a été compris comme le respect d'une norme, d'un texte réglementaire ou législatif d'où le contrôle de régularité ou de conformité.

Et pour cette section nous allons la consacrer à la notion contrôle de gestion en présentant certain nombre de définitions qui seront détaillées pour mieux comprendre le contrôle de gestion, ses objectifs et limites.

1. Apparition et historique du contrôle de gestion

1.1. Apparition du contrôle de gestion

La délégation de pouvoir de décision, en se rapprochant des niveaux proches du terrain où s'exerce l'action à l'égard des clients, des concurrents et des partenaires, crée un risque croissant d'incohérences dans l'enchaînement des opérations d'exploitation.

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

Le contrôle classique, à posteriori, de types inspections périodiques sur les actes passés pour s'assurer de leur conformité avec une réglementation préétablie, n'est pas suffisant pour éviter les divergences et les gaspillages d'efforts.

Le contrôle doit s'exercer à titre préventif sur les objectifs annoncés, et l'accord préalable sur l'intention exprimées condition l'octroi d'une liberté de décision qui a l'avantage :

- ✓ De motiver les hommes de terrains ;
- ✓ D'alléger la charge de la direction générale ;
- ✓ De raccourcir les temps de réponses de l'entreprise.

1.2. Historique du contrôle de gestion ²

L'histoire du CDG se confond, en fait, avec l'histoire de l'industrialisation. Elle peut cependant être divisée en trois périodes bien qu'il soit difficile de définir ces étapes avec exactitude.

1.2.1. Etapes 1820-1880 : la naissance de la comptabilité industrielle

A son début, l'industrialisation s'est accompagnée pour une intégration de plusieurs stades de production au sein d'une même organisation, on pense à l'industrie textile qui va regrouper le filateur, le tissage, la teinture voire la confection.

Le marché n'apportant plus l'information sur le prix, le raisonnement économique, pour suivre la performance des ateliers par exemple va s'adosser au cout de production calcule à partir de la comptabilité. Cette maitrise de l'organisation se retrouve également dans d'autres activités telles que les chemins de fer.

Le pilotage direct, ou le patron peut diriger a la voix et la vue, n'étant plus possible dans ce type d'entreprise, on comprend alors l'intérêt qui justifiait l'investissement dans une organisation de comptabilité interne permettant de suivre le produit tout au long de sa transformation. L'évaluation se faisait a posteriori.

² ARAB.Zoubir, « le contrôle de gestion à l'hôpital-méthodes et outils-cas de la mise en place de la méthode ABC L'Hôpital khallil Amerane de Bejaia », Thèse de magister en économie de la sante et développement durable, Université de Bejaia, directeur de recherche : Mr BRAHMIA BRAHIM, 2012, P12-16

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

Pour accompagner les gains de productivité rendus nécessaires et possibles par la production de masse qui se mettait en place des 1880, la comptabilité allait évoluer sous la pression des ingénieurs.

1.2.2. Etape 1880-1930 : la comptabilité de gestion arrivée à maturité

La fabrication d'objet en série aux Etats-Unis, à la fin du 19eme siècle, est liée à la croissance de la main d'œuvre dans les ateliers. La standardisation des productions se prêtait à l'approche cartésienne des tâches de l'ouvrier. Ce que l'on nomme méthode taylorienne conduit à décomposer les mouvements, à rationaliser le travail. Elle va d'ailleurs être à l'origine de la comptabilité dite en coûts standards. Les dirigeants, ayant standardisé le comportement auquel doit se conformer l'ouvrier, devaient disposer d'un système d'information leur permettant de détecter tout dérive tout en leur évitant de surveiller le personnel directement. On peut ajouter la possibilité de faire converger l'objectif d'efficacité de l'employeur et l'intérêt pécuniaire de l'employé par un système de simulation telle la perception d'une prime adossée à la mise en évidence d'écart grâce à la comptabilité standard.

1.2.3. Etape 1930-1960 l'émergence du contrôle de gestion

Cet outil de management, adapté à l'entreprise au fonctionnement mécanique de l'industrie automobile. Le succès du modèle « Ford » en apporte un meilleur témoignage. Son concurrent, « General Motors » adopte ses outils financiers en 1940. A cette époque, la grande entreprise venait d'inventer le contrôle de gestion. Parallèlement, les entreprises induites par la multiplication des tâches incitent les dirigeants « General Motors » à décentraliser la gestion de l'exploitation à des unités autonomes. Cette décentralisation du pouvoir renforce la nécessité d'exercer un contrôle de l'organisation permettant de s'assurer de la réalisation des objectifs des procédures de remontée des résultats sont mises en place. On assiste ainsi au découplage entre le niveau opérationnel qui bénéficie d'une délégation croissante des actions d'exploitation et le niveau stratégique. C'est la naissance de ce que l'on appellera « les centres de responsabilité ». »

Dans les années 1930, la fonction de contrôle de gestion est institutionnalisée avec la création aux Etats-Unis du « Controller's Institute of America ». Il faudra attendre les années 60 pour que la notion soit réellement conceptualisée. En 1965, l'auteur américain R.N Anthony définit le contrôle de gestion comme « le processus par

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixes. »

Ainsi le CG naît dans l'univers des industries privées et ne s'applique donc pas directement aux entreprises de services, ce qui amène d'emblée certaines interrogations : le modèle de calculs des coûts de revient, principalement orienté sur des coûts complets, peut-il s'appliquer à une organisation qui produit des services et intègre donc davantage de coûts indirects ? ce modèle est-il pertinent pour le secteur public ?

Enfin cette première analyse historique permet de dégager le double socle sur lequel s'appuie le CG :

- ✓ L'élaboration d'une comptabilité analytique ;
- ✓ La distanciation entre le pouvoir de décision stratégique et des divisions dotées d'une délégation de gestion.

1.2.4. Etape 1960-1970 : élaboration des outils

Le CG est un mode de contrôle instrumenté qui se décline avant tout en termes d'outils : étude de coûts, centre de responsabilité, tableaux de bord, or depuis les années 60, on assiste à une forte évolution du périmètre au point même que le concept de contrôle de gestion semble de plus en plus être contesté au profit de la notion de management de la performance

- ✓ Cette période voit le déploiement des outils classiques du CG l'utilisation de la comptabilité analytique : appliquée aux produits, marchés ou régions (dans les entreprises les plus complexes)
- ✓ Le budget (qui peuvent être déclinés en sous budgets pour chaque entité) et le contrôle budgétaire

C'est donc une époque technique d'installation des outils, centrée sur la fonction « comptabilité/budget »

1.2.5. Les années 80 : le pilotage de la gestion

Durant ces années, l'attention est davantage portée sur le responsable opérationnel et ses besoins de pilotage. Les outils privilégiés sont :

- ✓ Le plan pluriannuel à moyen terme : on dépasse ainsi le cadre de l'année budgétaire ;
- ✓ La déclinaison de ce plan d'action détaillée et en budget,

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

- ✓ Les outils de reporting notamment les tableaux de bord

Un glissement sémantique se produit avec la substitution de la notion de « pilotage. » au terme de « contrôle. ». Les entreprises devenant de plus en plus complexes, les dirigeants ne peuvent plus prétendre exercer un contrôle mais seulement suivre les tendances au travers d'indicateurs principaux. il s'agit de se fier a ces instruments de bord pour vérifier que l'entreprise suit bien le cap souhaite.

1.2.6. Les années 1990 : la crise du modèle classique et le développement du « management de la performance »³

Des 1965, R.H Anthony avait averti que son modèle n'était pas universel .d'autre chercheurs, après lui, estimaient que les méthodes de management devraient prendre en chercheurs après lui, estimaient que les méthodes de management devraient prendre en considération la spécificité de l'entreprise notamment sa taille, le profil de ses dirigeants, le processus production, la stabilité de l'environnement dans lequel elle évolue.

Dans les années 90, on assiste à une véritable remise en cause du modèle classique CG. En effet, ce modele s'appuie sur la conception taylorienne marquée par le cloisonnement et la hiérarchisation de l'organisation et par l'unicité de l'objectif à atteindre : la maitrise des couts.

D'une autre part, ce modèle repose sur l'hypothèse d'une information parfaite et sur la prédominance des couts directs. Or, celui-ci semble inadapté a la densification des entreprises (multiplication des entités et filiales, diversification des produits et des marches, extension géographique) et a la tertiarisation de l'économie :

- ✓ les couts indirects représentent une part croissante de l'entreprise des couts ;
- ✓ le découpage en section de couts homogenèse pose alors problème de même que la mesure du résultat par centre de responsabilité. le déploiement des méthodes dite « ABC : Activity Based Coasting. » reposant sur un découpage par activités semble constituer une alternative aux méthodes de comptabilité analytique classique ;
- ✓ l'approche en termes de couts ne recouvre qu'une partie de la notion de performance.

³ Anthony R, Cite in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C6A, « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, paris ,1999.P185

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

- ✓ La valeur de l'entreprise n'est pas déterminée par la seule rentabilité économique déclinée en indicateurs financiers.

La complexification des entreprises, de plus en plus tournées vers la production de services, fait prendre conscience du caractère multiforme de la performance .celle-ci ne peut se réduire au simple critère financier. Elle dépend d'une véritables comme la qualité ou encore la performance commerciale de l'entreprise.

De plus, la prise de conscience du déphasage entre les actions menées et les performances constatées accroît la nécessité de mesurer la performance en « amont » par l'analyse des générateurs de performance.

Il s'agit donc de piloter non plus simplement quelque indicateur financier mai la performance de l'entreprise sous toutes ses facettes ; ce qui renvoie plus a notion de management puisque l'ensemble des fonctions de l'entreprise est concerne par cette démarche. Ce management ne vise pas uniquement les résultats financiers mais la racine de la performance. Les outils privilégiés par cette approche sont les tableaux de bord prospectifs développés par Norton et Kaplan.

2. Définition du contrôle de gestion

Avant de faire le point sur la conception du contrôle de gestion, il est nécessaire de s'interroger au préalable sur la signification contrôle /gestion

2.1. Définition du concept contrôle /gestion ⁴

Contrôle : il faut comprendre le mot « contrôle » dans le sens de maîtriser et non pas de surveiller. Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de sa gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule .donc, contrôler une situation, c'est être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu.

Gestion : c'est l'utilisation d'une façon efficace et efficiente des moyens déterminés mis a la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixes par l'entreprise.

L'acceptation anglo-saxonne du mot contrôle, entendu au sens de maîtrise, traduit d'avantage la complexité de ce domaine.

⁴ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « contrôle de gestion, DCG11 », 2eme édition, Dunod, Paris, 2010, P4

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

2.2. Les différentes définitions du contrôle de gestion

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

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion chacune développe un aspect particulier de cette discipline en constante évolution

Le contrôle de gestion est actuellement envisage comme une fonction indispensable au pilotage de la performance. En fait, la définition la plus rependue du contrôle de gestion en 1965, « le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation. »⁵

Avec l'évolution du contrôle de gestion a travers le temps, nous lui on associe un jugement qui se traduit par sa restriction et cela a incite le même auteur a modifier sa définition pour donner une autre plus précise et large , formée comme suite :

« Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeant d'une organisation influencent les autres membres d'une organisation pour mettre en œuvre la stratégie de celle-ci. »⁶

M .Gervais propose la définition suivante en ajoutant la notion de « pertinence » , le contrôle de gestion est « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficience ,efficacité et pertinence conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie . »⁷

D'après ces auteurs, le contrôle de gestion est le garant de non gaspillage des ressources.il met en relation trois notions importantes liées a ce domaine du contrôle de gestion : l'efficacité, l'efficience et la pertinence.

La relation entre ces trois concepts est donnée par le schéma suivant :

⁵ Anthony R, Cite in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C6A, « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, paris ,1999.P194

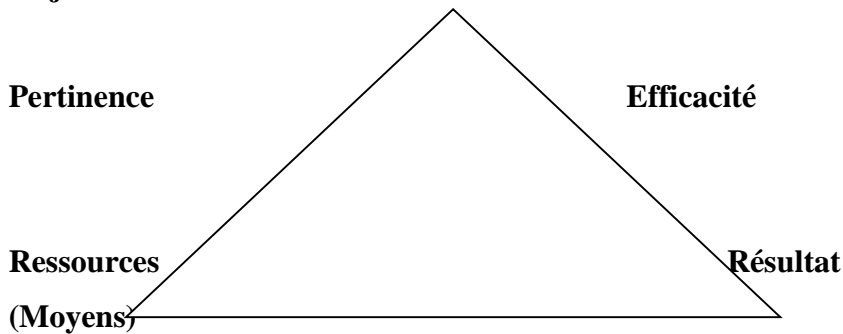
⁶ Idem. P213

⁷ Gervais M, « contrôle de gestion », Economica, paris, 200541, P.12

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

Figure n °01 : le triangle du contrôle de gestion

Objectifs



Source : Ioning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., « le contrôle de gestion, organisation outils et pratiques, 3^{ed} Dunod, Paris, 2008, p.06

D'après ce schéma :

- ✓ La pertinence (des moyens mis en œuvre par rapports aux objectifs) ;
- ✓ L'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif) ;
- ✓ L'efficience (la mise en œuvre de minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu).

Ainsi, il faut comprendre le mot « contrôle » au sens de maîtrise et non pas de surveillance. Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de sa gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule.

3. objectif du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des « buts » dans laquelle un processus de fixation d'objectifs a été mis en place, cette notion d'objectif, qui a donné lieu à des travaux théoriques importants est inhérente au contrôle de gestion. Le contrôle de gestion veille à⁸ :

- ✓ Accroître la motivation des responsables et à créer davantage de « convergence des buts » dans les organisations. Est la une autre composante essentielle du contrôle, déjà présente dans la définition de R.N Anthony ;
- ✓ La fonction du contrôle de gestion est de concevoir, formaliser, traiter les flux d'information vertical et horizontal dans le but d'améliorer la performance de l'organisation ;
- ✓ Il vient nourrir, documenter et objectiver le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité ;

⁸ Expression d'Henri FAYOL, cité in : Colin H., Pesqueux Y., « le contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998 P145

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

- ✓ Le contrôle de gestion a pour objet la réduction de l'incertitude, il s'interroge sur le risque qu'il soit stratégique, d'exploitation ou financier.

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation.

4. contrôle de gestion et structure de l'entreprise

La meilleure méthode de diriger une entreprise doit reposer sur trois principes : « la performance du commandement, l'unité des objectifs et de la direction, une hiérarchie bien établie »⁹, la structure doit respecter ces principes.

Pour chaque entreprise, il existe une structure optimale adaptée à ses besoins spécifiques. À chaque stade de sa croissance correspond un type approprié de structure, la structure doit s'adapter avec la stratégie de l'entreprise. Elle est le type formel de relation qui existe entre les différents services d'une entreprise, elle désigne donc la hiérarchie que l'on rencontre couramment dans une entreprise.

La place du contrôle de gestion dans une entreprise dépend à la fois :

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

Il n'existe pas de rattachement idéal, non plus de rattachement définitif. Mais du fait que son champ du contrôle s'étend sur l'ensemble de l'activité de l'entreprise et qu'il doit en avoir une vue globale, il est préférable qu'il soit rattaché au niveau le plus élevé de la hiérarchie et être indépendant. Les entreprises, en générale, réservent trois(3) places différentes pour le contrôle de gestion

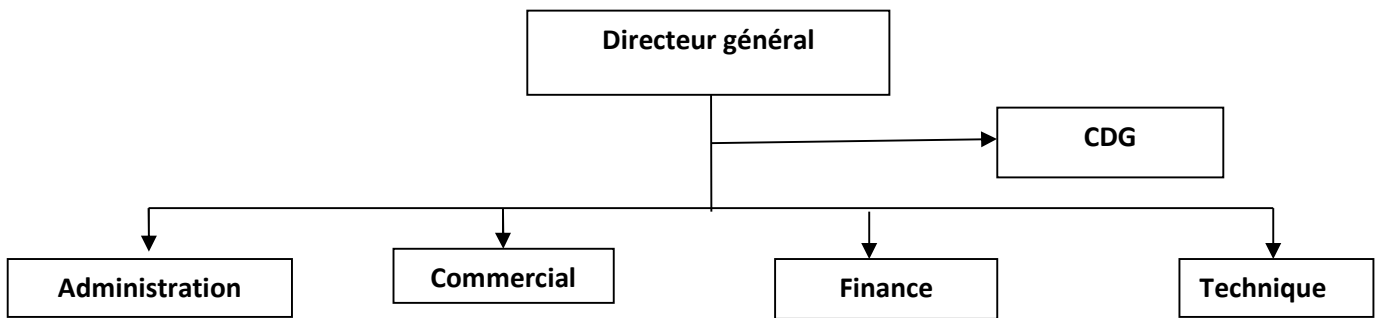
4.1. Rattachement à la direction générale (position d'état-major)

Le champ d'action du contrôleur de gestion englobe toute l'activité de l'entreprise, c'est pour cette raison qu'il ne peut pas être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler son activité. De plus il a pour mission d'aider chaque membre de l'entreprise, du directeur général, à l'échelon le plus bas de la hiérarchie. Ainsi il sera très efficace en occupant une position de « staff » auprès de la direction générale.

⁹ Expression d'Henri FAYOL, cité in : Colin H., Pesqueux Y., « le contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998 p85

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

Figure n°2 : Rattachement du contrôleur de gestion a la direction générale



Source : Bouin, Simon-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, p50

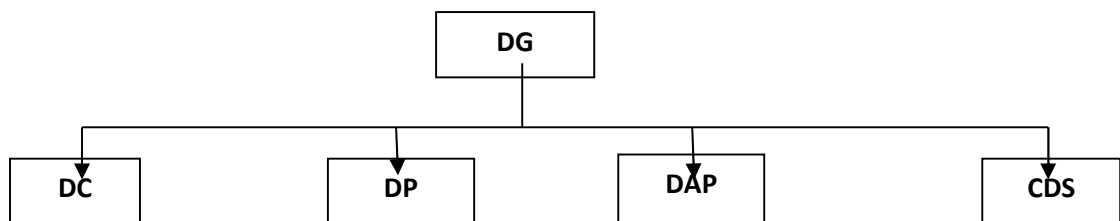
L'avantage essentiel est l'indépendance. En effet, rattaché à la direction générale, permet le :

- ✓ Soutien direct du directeur général ce qui implique la facilité de transmission des différents rapports qu'il est amené à élaborer ;
- ✓ Le déchargement de toute responsabilité directement hiérarchique et mettre en évidence son rôle de conseiller de gestion. Le contrôleur de gestion bénéficie de la facilité de sa tâche concernant l'animation et la coordination de système du contrôle de gestion.

4.2. Rattachement au réseau (position fonctionnelle)

Le contrôleur de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle administrative comptable et financière. Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi *posteriori* et donc d'avantage au service de la comptabilité analytique. L'horizon du contrôleur de gestion est alors limité à l'exercice comptable, sa mission s'inscrit en complément de la comptabilité générale ne coïncide pas avec la définition du contrôle de gestion.

Figure n°03 : Rattachement en réseau



Source : Bouin, Simon-F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, p51

Ce rattachement en réseau peut permettre au contrôleur de gestion d'être :

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

- Le conseiller économique de l'entreprise (c'est-à-dire de tous les responsables, et pas seulement du directeur général) ;
- Le « mécanicien » du système budgétaire (c'est-à-dire celui qui conçoit, anime et entretient le système) ;
- L'animateur du système de contrôle de gestion.

5. les limites et obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a des limites qui peuvent entraver sa précision et son efficacité.

En effet, il existe trois limites fondamentales¹⁰

- Il n'est pas possible de tout mesurer à un coût raisonnable
- Les indicateurs sont susceptibles d'être manipulés compromettant ainsi la confiance accordée au système de contrôle de gestion, en effet, si un indicateur devient un but en soi, il peut induire un stress surtout s'il est mal choisi et trop exigeant, il est possible de trouver des parades pour limiter ce phénomène en gardant les indicateurs confidentiels et les renouvelant plus souvent possible.
- Les indicateurs ne sont pas suffisants pour établir un suivi précis, les managers doivent se rendre sur place pour constater ce qui passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients.
- D'autre part, il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place. le contrôle de gestion, au carrefour de nombreuses fonctions, peut assez facilement dériver, sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel et tatillon, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique, ou encore prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une forme de métiers, malgré tout assez proche, à savoir l'audit interne.

Par ailleurs le contrôleur de gestion se heurte fréquemment à des obstacles suivants¹¹:

¹⁰ KIRBYJ, « management contrôle système », 2^{ème} édition, Prentice HALL, 1994, P53

¹¹ MAHE H de BOISLANDELLE, Dictionnaire de gestion, Vocabulaire, concepts et outils, édition Economica, Paris, 1998, P47

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

- La tentation de la direction générale ;
- De vouloir piloter toutes les dimensions de la stratégie ;
- De demande au contrôle de gestion de tout contrôler.

6. Le contrôle de gestion, l'audit et le contrôle interne

6.1. Contrôle interne et le contrôle de gestion

En 1978, « American Institute of Certified Public Account »(AIOCPA) déclare :

« le contrôle interne est forme de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées a l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité ,accroitre les rendements et assurer l'application des instructions de la direction »¹²

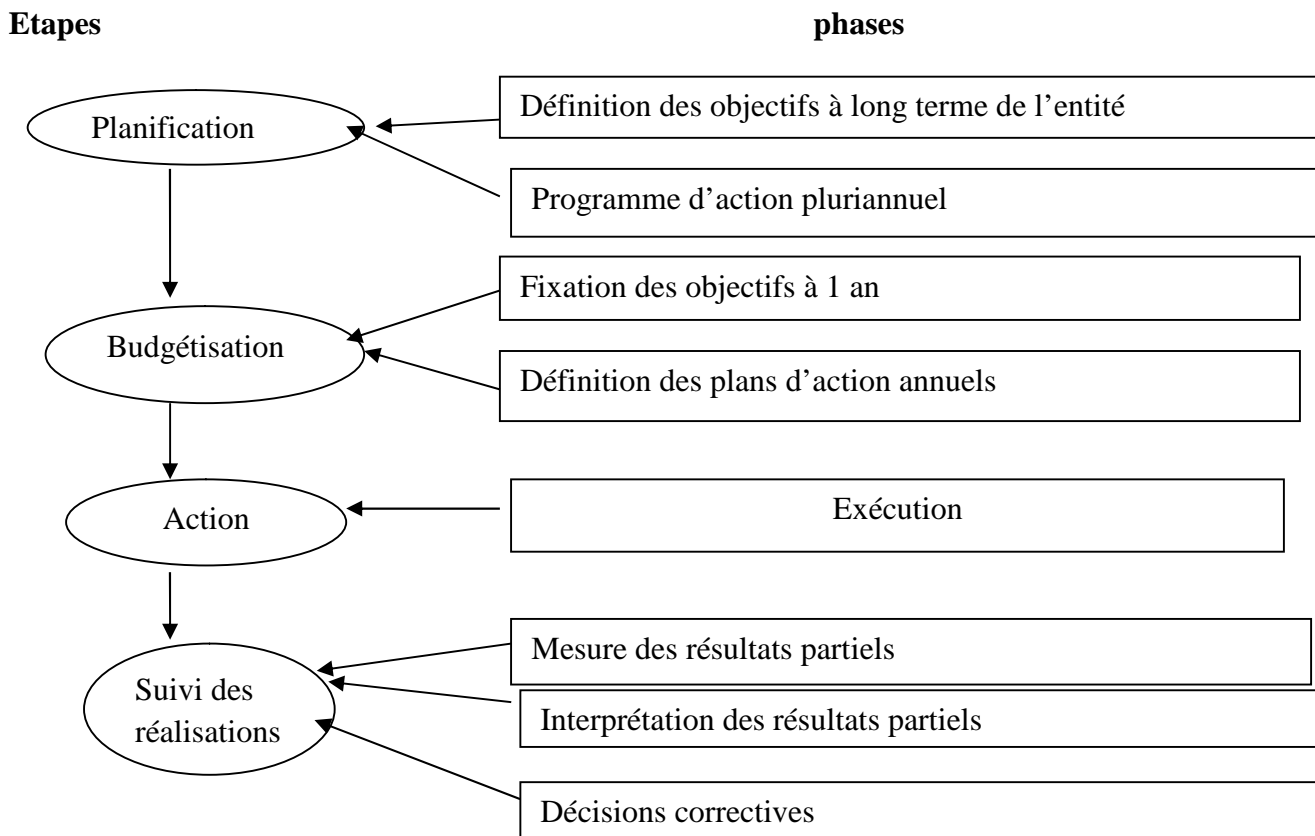
- ✓ Enfin, on peut dire que le contrôle interne est l'ensemble de dispositifs organisés, formalisés et permanents mis en œuvre par le responsables. Selon « l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes »(IFACI), cette fonction permet notamment d'assurer et de favoriser ; Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant a la sauvegarde de ses actifs ;
- ✓ La protection, la sauvegarde du patrimoine (biens, hommes, droits, etc.)et évidemment la maîtrise des risques auxquels elle sera confrontée(les pertes, détériorations, etc.) ;
- ✓ La conformité aux lois et règlements ;
- ✓ La fiabilité des informations financières ;
- ✓ L'accroissement de la performance de l'organisation et le contrôle de l'application des objectifs.

Alors ,si le contrôle de gestion définit les règles relatives au choix des actions a entreprendre , des moyens a mettre en œuvre et des procédures d'évaluation des résultats obtenus ;le contrôle interne va définir les règles d'application des actions choisies

¹² CARLIER Bruno, RUBRICH6ROBERT Christophe, « contrôle de gestion : Missions, outils, systèmes d'information et de pilotage », « La lettre du cadre territorial »-S.E.P.T, Janvier2002, P17.

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

Figure N°04 : processus du contrôle de gestion



Source : J.L.Ardoin, D.Michel, J.Schmidt, « le contrôle de gestion », Edition Publi-Union,1985,p06.

6.2. Audit interne

« l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une entreprise une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, contribue à créer de la valeur ajoutée, aide l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant ; par une approche systématique et méthodique, ses processus de management de risque, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité »¹³

En pleine évolution, l'audit interne et le contrôle de gestion sont deux fonctions complémentaires qui s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise, puisqu'elles interviennent dans le même domaine (vérification, amélioration), c'est-à-dire, elles utilisent les mêmes données, analysent les mêmes problèmes dialoguent avec les mêmes responsables.

¹³ SCHIK pierre, « Mémento d'audit interne –méthodes de conduite d'une mission d'audit », Dunod, paris P5.

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

Donc il existe de nombreux modes de coopération entre le contrôleur de gestion et l'auditeur interne ; on cite à titre d'exemple ;¹⁴

- ✓ L'auditeur interne fiabilise les informations que le contrôleur de gestion utilise en perfectionnant les systèmes qui produisent ses informations ;
- ✓ Le contrôleur de gestion sera la force de proposition dans le cadre de la définition du plan d'audit annuel grâce aux dysfonctionnements qu'il détecte tant au niveau interne qu'externe ;
- ✓ L'efficacité des deux fonctions contribue à la création d'une valeur ajoutée pour cette entreprise.

Malgré cette complémentarité qui règne entre ces deux fonctions, cela ne nous empêche pas de les distinguer l'une de l'autre¹⁵ :

- ✓ Le contrôleur de gestion s'intéresse plus aux informations elles-mêmes qu'au système qui les produit, contrairement à l'auditeur qui se préoccupe plus des systèmes de leur fonctionnement ;
- ✓ Si le contrôleur de gestion traite ces informations de manière continue, l'auditeur interne le fait mais d'une façon discontinue ou périodique ;
- ✓ En dernier, le contrôleur de gestion a la vocation d'être un instrument de pilotage et de gestion de la collectivité.

6.3 Audit externe

« L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude, la régularité et la sincérité des comptes, résultats et états financiers »¹⁶

Donc l'audit externe est un examen indépendant et formel de la situation financière d'un organisme ainsi que de la nature et des résultats de ses activités. Cette fonction est exercée par des commissaires aux comptes professionnels. Leur objectif principal est de s'assurer de la pertinence des rapports de la direction et de la crédibilité des états financiers.

¹⁴ CARLIER Bruno, RUBRICH-ROBERT Christophe, Op.cit., P.23.

¹⁵ idem

¹⁶ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Edition d'organisation, Paris, 2010, P.80

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

Elle permet également de dresser la responsabilité des institutions dans la gestion des capitaux des bailleurs et d'objectiver les points faibles des suivis internes, il faut noter également que l'auditeur externe est soumis à des « normes d'audites »

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

Section 02 : le contrôleur de gestion

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

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

2. Définition du contrôleur de gestion

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

« le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toute autre organisation, 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 »¹⁷

Le contrôleur de gestion est le garant de la bonne santé de la structure en s'assurant que les ressources sont employées efficacement. Il intervient également pour fournir les outils qui vont servir aux décideurs pour suivre l'impact de leurs actions. Celles-ci résultent de décisions de portée stratégique et tactiques. Dans de nombreuses entreprises, il est en charge du management du système de pilotage avec la prise en charge des

¹⁷ GUERNY J, GUIRIE J C, « contrôle de gestion et choix stratégique » Edition Delmas, Paris, 1998, p197.

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

tableaux de bord destinés à la direction et aux responsables opérationnels. Ce professionnel présente une expertise pointue en analyse comptable.

Il assume également la responsabilité de l'élaboration des budgets.

Selon GIRAUD, pour atteindre ses objectifs le contrôleur de gestion doit répondre aux profils suivant :¹⁸

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

3. Métiers et qualités du contrôleur de gestion.

Un bon contrôleur de gestion doit jouir de certaines qualités indispensables pour mieux assurer des diverses taches qui lui sont assiégées.

¹⁸ GIRAUD F & SAULPIC, « contrôle de gestion et pilotage de la performance »3^{eme}édition , Gualino Editeur , paris , 2008, p337.

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

3.1. Les taches du contrôleur de gestion :

Le métier du contrôleur de gestion a évolué vers des fonctions de conseil et de communication, pour lui permettre d'exercer ses nouvelles fonctions, la situation du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise a changé ainsi que son profil.¹⁹

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

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

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

3.2. Les qualités et les compétences exigées

La place du contrôleur de gestion qu'il occupe au sein de l'entreprise, conduit à définir un profil idéal nécessitant des compétences diverses et variées pour occuper ce poste .ses rôles de conseiller, de coordonnateur, d'animateur et de pédagogue l'amènent à être en contact avec tous les services de l'entreprise. Les recruteurs définissent trois aspects du profil d'un contrôleur de gestion.²⁰

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

¹⁹ LANGLOIL, BONNIER C, BRINGER M, « contrôle de gestion » Editions Focher, paris , 2006,p18

²⁰ LANGLOIL L, BONNIER C, BRINGER M, « contrôle de gestion », Editions Focher, paris,p18

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

3.2.1. Compétences technique

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

- Suivre l'activité en collectant l'information auprès des directions opérationnelles ;
- Elaborer et adapter en permanence les outils d'analyse, les indicateurs et procédures du contrôle de gestion à l'aide des traitements informatique ;
- Identifier les écarts significatifs entre les réalisations et les prévisions ;
- Mesurer et analyser les écarts sous forme de statistiques, de tableaux de bord commentés, de rapport d'activité ;
- Assurer la retransmission commentée des informations auprès de la direction générale ;
- Intégrer les informations variées caractérisant l'activité interne ;
- Détecter, synthétiser et pondérer les informations essentielles ;
- Anticiper les effets de l'activité à l'aide de simulations ;
- Procéder à des arbitrages délicats.

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

3.2.2. Qualités personnelles et relationnelles :

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

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

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

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

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

3.2.3 Langues étrangères et outils informatiques :

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

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

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

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

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

4.1. Les missions du contrôleur de gestion :

Pour pouvoir effectuer la mission actuelle qui lui est attribuée, (Alazard & S. Separi) avancent que « le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Ce qui signifie qu'il doit être en effet à la fois : **spécialiste** : maîtriser les outils pointus ; **généraliste** : organiser, coordonner les procédures ; **opérationnel** : gérer dimension technique et **humain** : gérer les hommes et les groupes »²¹

²¹ ALAZARD .C &S. SEPARI , « DCG 11 :contrôle de gestion : Manuel et application », 2^{ème} Ed DUNOD, paris , 2010p.28.

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

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

A. Observateur :

Le rôle d'observateur du contrôleur de gestion se manifeste tant dans ses fonction qui vis-à-vis des contraintes qu'il subit, ou des bases sur lesquelles ses fonction reposent .il doit analyser pour la direction générale et les responsables concernés, l'environnement, ainsi que le climat psychologique est social de l'entreprise .il doit observer pour les opérationnels, la manière dont les objectifs et la structure sont définis et perçus.

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

B. Conseiller :

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

C. Coordonnateur :

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

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

D. Le contrôleur de gestion animateur :

C.de MONTGOLFIER souligne que : « le contrôleur de gestion doit être garant des informations qu'il présente et animateur des processus d'apprentissage e rendant compréhensible la vision des autres.il est donc étroitement lié à la mise en place des systèmes d'information et de

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

contrôle .il utilise ses compétences pour aider les responsables opérationnels à la synthèse des diverses informations retenues et leur interprétation »²²

- Il est animateur tout d'abord à l'intérieur de son propre département ;
Cela est évident .mais il est aussi pour toute entreprise .ses rôles de coordinateur et de conseiller l'impliquent ;
- Il doit motiver et inciter tous les responsables à être efficaces de manier permanente. Du fait qu'il n'a pas d'autorité hiérarchique, il lui est essentiel qu'il soit capable convaincre, de former, et d'entraîner tous les responsable à leur objectifs.

E. Présentation des résultats et tableaux de bord :

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

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

4.2. Le rôle du contrôleur de gestion :

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

Il a également pour fonction d'expliquer la formation du résultat en analysant rétrospectivement les couts, les résultats, les performances. Pratiquement, il compare les états prévisionnels aux réalisations afin de mettre en évidence des écarts significatifs en

²² C.De Montagolfier « quel contrôle pour quel contrôle, », « faire de la recherche en contrôle de gestion »,Ed .VUIBERT ,paris, 1999,p085

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

justifiant les méthodes de calculs employées. la délimitation des nouveaux rôles assignés au contrôleur de gestion, au-delà de ses rôles traditionnels :

Tableau N°01: les rôles du contrôleur de gestion

Rôle classique	Nouveaux rôles
- Traduction de la politique générale en plans, programmes, budgets ; -Analyse des résultats et des écarts, sur les couts, les budgets et le tableau de bord ; -Coordination et liaison avec les autres services.	- Démarche dynamique permanente d'amélioration ; - Accompagnement du chargement, de l'organisation et des compétences ; - Amélioration des systèmes d'information et des outils ; -Dialogue, communication, conseil et formateur, manage d'équipe et de projet.

Source C. De Montgolfier , « Quel contrôleur pour quel contrôle », « faire de la recherche en contrôle de gestion »,ED.VUIBERT ,Paris,1999,P85.

Selon le point de vue d'Eve CHIAPELLO, il propose huit (08) rôles principaux du contrôleur de gestion ²³ :

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

5. la position du contrôleur de gestion dans l'organisation.

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

- ✓ A rend compte à sa direction du résultat de ses analyses économiques et financières, nécessaires au pilotage opérationnel.

Certes, il n'y a pas de règles et de normes pour positionner les contrôleurs de gestion dans l'organigramme d'une organisation , puisque de nombreux facteurs de

²³ Loning H, Chiapello E, Michel D, Sole A , « le contrôle de gestion , outils et pratiques »,Dunod , Paris ,2008.

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

contingence, lies à la taille ,à la nature du pouvoir ,à l'activité conditionnent sa place .il est possible de repérer un certain nombre de critères qui influencent le rapport de force qui s'instaure entre le contrôleur et la direction :l'autorité, l'image , l'influence , la sanction , l'information , le temps .

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

Ainsi, il en ressort que différents rattachements sont possibles²⁴

- **Au directeur général** : c'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l'étendue de son champ, d'action , tant stratégique qu'opérationnel.
Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier ;
- **Au directeur financier** : cette position illustre une certaine dépendance du contrôleur de gestion au directeur financier , ce qui peut nuire à la communication avec les autres services et restreindre son terrain à un domaine plus strictement financier, privilégiant des informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles (qualité, délai...).
- **Au même niveau que d'autres directions** :cette positions accorde une place égale a toutes les directions en dessous de la direction générale ,ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique a celui des autres directeurs .dans des petites structures, le contrôleur de gestion peut être aussi directeur financier et administratif .dans les structures décentralisées (filiales, centres de profit),le contrôleur de gestion peut être aussi rattache au responsable de l'entité de base , en termes hiérarchiques , et au contrôleur de gestion central , en termes fonctionnels.

²⁴ Claude Alazard, Sabine Separi, Opcite, p31.

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

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

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

Section 03: les outils du contrôle de gestion

Pour piloter et prendre des décisions a court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision.

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

Dans ce cadre le contrôle de gestion propose la comptabilité générale et la comptabilité analytique, méthode de calcul des couts, la gestion budgétaire, le reporting et enfin le tableau de bord.

3. la comptabilité générale :

La comptabilité générale est la première source d'information de l'entreprise. Elle permet de procéder a un contrôle automatique des opérations enregistrées, la lecture du journal fournit d'état des dettes, l'état des créances, les états de toutes les entreprises, elle permet aussi :

- De constater les produits et les charges que l'entreprise génère au cours d'un exercice et déterminer le résultat qui en découle ;
- De dresser a la fin de chaque exercice, un état de sa situation patrimoniale, le bilan que l'on peut définir comme la description en valeur de la situation patrimoniale d'une entreprise a un moment donné, et éventuellement d'en étudier l'évaluation (tableau de financement) ²⁵

La connaissance de résultat générale de l'exercice telle que le permet des comptabilités générales, est insuffisante parce que l'entreprise ne fabrique pas un seul produit et en plus elle exerce plusieurs activités.

Pour cela il convient d'analyse les couts des biens produits dans les différentes étapes de leur production, c'est l'objet de la comptabilité analytique.

²⁵ A.Benrais « contrôle de gestion dans les entreprise ».2001, p34

4. comptabilités analytique

4.1. Le système de comptabilités analytique

La comptabilité analytique est l'un des moyens indispensables pour optimiser les allocations de ressources dans les grandes et moyennes entreprises et même les petites.

La comptabilité analytique est un mode de retraitement des données dont les objectifs sont :

- Connaître les couts des différentes fonctions de l'entreprise ;
- Expliquer les résultats en calculant les couts des produits et les comparer aux prix de vente correspondant.

La comptabilité analytique doit alors fournir tous les éléments qui facilitent les prises de décisions .elle est le moyen d'avoir .grâce a des procédures précisées et permanentes, les éléments d'analyse périodique et comparable dans le temps.²⁶

Le système de comptabilités analytique est fonction de plusieurs paramètres :

- ✓ Les caractéristiques des produits ;
- ✓ La structure de l'entreprise ;
- ✓ Les besoins d'informations auxquels le système doit répondre.

Réussir la mise en place d'un système de comptabilités analytique exige de définir des centres d'analyse, des unités d'œuvre pertinentes et d'organiser le système d'information .le fonctionnement correct du système de comptabilité analytique permet mieux maitriser les couts.

4.1.1. Les centres d'analyses

La mise en place d'une comptabilité analytique suppose la répartition de l'entreprise en centre d'analyse ces derniers correspondent aux centres de travail .le centre est scinde en section (ce qu'on appelle sections homogène)

La décomposition de l'entreprise en centre d'analyse est utile pour le contrôle de gestion dans la mesure où cela permet d'identifier les couts et de connaître les consommations de ressources au niveau de chacune des unités organisationnelles.

- ✓ Les centres principaux : dont l'activité est en relation avec le produit.
- ✓ Les centres auxiliaires : dont l'activité est moins directement liée au produit ²⁷

²⁶ p.LBecos, 1995, p232-233

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

4.1.2. Les unités d'œuvre

L'affectation des coûts aux produits pour chaque centre se fait par l'intermédiaire d'une unité d'œuvre qui est l'unité de mesure de son activité.

L'unité d'œuvre permettent d'opérer les transferts des coûts d'un centre d'analyse vers d'autres centres ou vers les produits.

L'unité d'œuvre doit être la plus représentative de travail effectuée par le centre et traduire les variations de son activité. Elle s'exprime par une mesure physique.

4.1.3. Les informations de base

Sont nécessaires au fonctionnement du système de comptabilité analytique et sont de deux sortes :

- ✓ Les données monétaires d'origine comptable permettant de connaître les charges consommées pendant la période ;
- ✓ Les données quantitatives concernant les flux physiques qui proviennent des différentes unités opérationnelles.

4.2. L'architecture globale d'un système de comptabilité analytique

Le système de comptabilité analytique permet de calculer les coûts pour chaque unité organisationnelle en rattachant les coûts indirects aux produits, le principe consiste à faire transiter les coûts indirects par les centres d'analyse avant de les attribuer aux produits par le moyen des unités d'œuvre.

Le système de comptabilité analytique permet alors :

- ✓ La classification des charges en charges directes et charges indirectes par rapport aux produits ;
- ✓ L'affectation aux centres d'analyse des charges indirectes ;
- ✓ Les charges affectées aux centres auxiliaires sont réparties en totalité ou en partie entre les centres principaux selon leur consommation d'unités d'œuvres des centres auxiliaires ;
- ✓ Toutes les charges indirectes regroupées dans les centres principaux sont rattachées aux produits selon leurs consommations respectives d'unités d'œuvres des centres principaux.

²⁷ p.LBecos, 1995, p232-233

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

Architecture d'un système de comptabilité analytique :

- ✓ Charges Incorporables De La Comptabilité Analytique
- ✓ Charges directes par rapport aux produits
- ✓ Charges indirectes par rapport aux produits
- ✓ Centres principaux
- ✓ Centres auxiliaires
- ✓ Coûts de revient des produits

4.3. L'organisation de centres de responsabilité

- ✓ Un centre de responsabilité est généralement défini comme étant une entité de gestion dont le responsable dispose ;
- ✓ D'une délégation formelle d'autorité pour négocier des objectifs et des allocations de ressources dans le cadre du plan pluriannuel et du budget ;
- ✓ D'un système de pilotage dans sa gestion permettant d'être renseigné sur l'état de ses réalisations par rapport à ses objectifs, sur l'état de ses consommations en ressources et sur l'état de ses dépenses sur les différents éléments clés de son exploitation²⁸

L'organisation en centres de responsabilité est un préalable indispensable à la mise en œuvre des procédures techniques du contrôle de gestion (système de calcul de coûts et de mesure de résultats, procédure budgétaire au tableau de bord).

L'attention portée à la définition des centres de responsabilité doit être considérée comme un facteur clé de la réussite du contrôle de gestion ; l'organisation en centres de responsabilité se fait à partir de la structure de l'entreprise, telle qu'elle a été définie par la direction générale ²⁹

Le contrôle de gestion a alors permis la décentralisation des centres de responsabilité, tout en assurant une convergence satisfaisante des objectifs de chacun des responsables vers ceux de l'entreprise.

- ✓ Les centres des coûts : la délégation sur les charges engagées pour la mise à disposition d'un produit ou d'une prestation. Le responsable doit maîtriser au mieux ses dépenses ;

²⁸ P.L Becos, 1995, P254

²⁹ Idem, P253

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

- ✓ Les centres de profit : La délégation porte sur les charges, le niveau d'activité et la négociation commerciale. L'évaluation des résultats se fait en termes de profitabilité de l'activité ;
- ✓ Les centres d'investissements : la délégation porte sur les charges, le niveau d'activité et les actifs engagés par le centre. L'évaluation des résultats se fait sur la profitabilité de l'activité mais aussi sur la rentabilité des actifs engagés.

5. La gestion budgétaire

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

- ✓ De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction.
- ✓ De coordonner les différentes actions de l'entreprise.
- ✓ De prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production).
- ✓ De faire des choix entre plusieurs hypothèses.

En effet, pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de définir les centres de responsabilités en évitant de privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise. De plus, il se doit également d'organiser les échanges internes entre centres en définissant des prix de cessions qui doivent permettre le respect de l'efficacité de l'entreprise, la maîtrise et l'évaluation de l'efficacité de chaque centre, tout en garantissant le respect de l'autonomie déléguée au responsable.

5.1. Les centres de responsabilité

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

➤ *Définition*

Un centre de responsabilité est un groupe d'acteurs de l'organisation regroupés autour d'un responsable, auquel des moyens sont octroyés pour réaliser l'objectif qui lui a été assigné ³⁰

³⁰ Claude Alazard, Sabine Séparai, « contrôle de gestion », DCG11, édition : DUNOD, 2007, page :362

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

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.

5.2. Typologie des centres de responsabilité

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

5.2.1. Centres de coûts

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

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

5.2.2. Centre de dépense discrétionnaire

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

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

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

5.2.3. Centre de recettes

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

- Dans une vision de contrôle-sanction : l'indicateur de gestion sera le volume de ventes réalisées.
- Avec une dimension supplémentaire de conseil et d'expérience : des indicateurs sur les variables influençant les ventes sont possible tels que le taux de remise consenti au client, le délai de paiement accordé, etc.

³¹ Claude Alazard, Sabine Séparai, « contrôle de gestion », DCG11, édition : DUNOD, 2007, page :362

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

5.2.4. Centre de profit

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

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

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

5.2.5. Centre d'investissement

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

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

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

5.3. Les centres de responsabilité et le contrôle de gestion

L'autonomie de gestion déléguée un responsable doit être organisée de telle sorte que les unités décentralisées :

- ✓ Ne cherchent pas à privilégier leur intérêt au détriment de celui de l'entreprise.
- ✓ Connaissent les modalités d'arbitrage en cas de conflit inter-centres.

Cependant, il est important que le contrôle de gestion soit conscient que la prise en compte de critères simplistes pour l'évaluation de la performance d'entreprise peut entraîner des effets pervers :

- ✓ Le fonctionnement du centre est alors focalisé sur l'indicateur et pousse à mettre en œuvre les moyens nécessaires à l'obtention d'un « bon indicateur » au détriment de la maîtrise de l'ensemble des facteurs jouant sur la performance.

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

- ✓ Il est également important de comprendre la différence entre indicateurs de résultats (qui constatent a posteriori a peut être pas dans le centre des dérives par rapport aux objectifs) et indicateurs de performance (qui doivent permettre de traiter ces dérives lorsqu'elles apparaissent).

Enfin, il faut être conscient que la mesure de la performance peut se révéler difficile et qu'un optimum local peut différer d'un optimum global.

5.4. La détermination des prix de cession internes

Les échanges internes entre centres de responsabilité posent le problème de l'évaluation du prix de cession entre la division acheteuse et la division vendeuse .ces prix de cession internes sont appelés a jouer plusieurs rôles qui peuvent se révéler contradictoires ; en effet, ils sont a la fois considères comme :

- ✓ Un moyen pour le responsable du centre d'orienter sa gestion
- ✓ Un outil de mesure de la performance économique des centres

➤ Définition

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

Un prix de cession interne est défini soit par rapport au cout, soit par rapport au marché mais quel que soit son niveau, il est neutre sur le résultat global de l'entreprise .sa définition n'influence que le niveau des résultats partiels de chaque centre³².

5.5. Méthodes de fixation des prix de cession fondée sur les couts

Nous examinerons successivement³³ : le cout réel, le cout standard complet, le cout marginal et le cout d'opportunité.

³² Claude Alazard, sabine Separi, « contrôle de gestion », DCG11, edition : DUNOD, 2007, p336

³³ Idem, P369

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

A) le cout réel

L'utilisation de couts réels pour valoriser les prestations entre centres apparait simple et naturel ; en effet, le cout réel transfère l'efficience ou l'inefficience du centre vendeur vers celui qui reçoit la prestation, c'est pourquoi il est rarement retenu comme prix de cession interne pour juger la performance des centres de responsabilité.

B) le cout standard complet

Il permet une localisation des performances des centres ; en effet :

- ✓ La division vendeuse sera contrôlée par la mise en évidence d'écarts entre des données réelles et des données standards en quantité et valeur
- ✓ La division acheteuse ne sera responsable que de la consommation (quantités) des sous-ensembles achetés.

Donc pour le centre fournisseur, sa performance dépend des quantités achetées par le centre client qui considère le prix de cession comme un cout variable alors qu'il comprend des charges fixes.

Cette méthode présente des inconvénients des lors que la division acheteuse a la possibilité (et la liberté) de s'approvisionner ailleurs. C'est pourquoi, cette technique de cout standard complet n'est retenue que sous certaines conditions :

- ✓ La cession interne a lieu entre deux centres de couts
- ✓ Les centres sont obligés de travailler ensemble car le centre client n'a pas de liberté en matière d'approvisionnement.

C) le cout marginal

La théorie micro-économique démontre que la maximisation conjointe des résultats pour le centre vendeur et pour le centre acheteur est obtenue lorsque la vente a lieu au cout marginal, c'est-à-dire au cout supplémentaire que le vendeur supporte pour livrer la dernière unité .dans le même temps elle montre que ce prix optimum est différent du prix qui assure au vendeur un profit maximum. Cependant les centres de profit recherchent la maximisation de leurs résultats et ils ne retiendront pas naturellement le prix optimum.

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

D) le cout d'opportunité

ne prendre en compte que les coûts « positifs » revient à considérer que l'entité dispose de capacités non utilisées, qu'elles ne pouvaient être affectées à aucune autre activité, et qu'il serait possible de s'en séparer si la prestation interne n'a pas lieu qu'aucun autre client profitable n'est envisageable.

Dans les faits, la prestation interne oblige à renoncer à une recette : dans cette perspective, le vrai cout marginal est la perte de recette, c'est-à-dire le manque à gagner, donc le cout d'opportunité.

5.6. Méthodes de fixation des prix de cession fondée sur le prix du marché

Nous envisagerons les pratiques suivantes³⁴ : le prix du marché, le prix du marché à moyen terme et le prix du marché moins une commission.

A) Le prix de marche

Cette pratique permet d'inciter les centres de profit concernés à une attitude d'entrepreneur en permettant des choix économiques réalistes. Cela suppose des produits banalisés dont les approvisionnements sont aisés et le prix de référence connu. Dans ce cas, l'utilisation du prix du marché comme prix de transfert pousse le centre « vendeur » à une efficacité identique à celle du marché puisque le centre « client » peut s'approvisionner librement et à un cout connu à l'extérieur.

B) Le prix du marché à moyen terme

Le marché peut être en période de surcapacité, dans ce contexte, les entreprises extérieures, dans ce contexte, les entreprises extérieures, dans le souci de rentabilisation de leurs propres installations, proposent leurs produits à un prix proche de leur cout marginal.

En effet, le moyen d'assurer à la division vendeuse une certaine pérennité est de lier les deux divisions, l'acheteuse et la vendeuse, par des engagements pluriannuels de livraisons ou achats sur la base d'un prix du marché à moyen terme.

³⁴ Claude Alazard, Sabine Sépari, « contrôle de gestion », DCG11 édition : DUNOD, 2007, P374

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

C) Le prix du marché moins une commission

Cette technique est préconisée lorsque les transferts ont lieu entre une division de fabrication et une division commerciale. La cession alors valorisée au prix du marché final (celui des consommateurs) moins une commission qui doit servir les coûts de distribution des produits concernés engagés par la division commerciale.

5.7 Critères de choix pour fixer un prix de cession

On distingue deux critères : la nature des sources d'approvisionnement et la nature de la stratégie.

A) La nature des sources d'approvisionnement

J.Dearden³⁵ distingue quatre cas :

- ✓ Des produits pour lesquels il n'existe pas de marché intermédiaire ou que l'entreprise ne veut pas externaliser pour des raisons de confidentialité technique : pour ces produits, il propose un prix de cession égal à un coût plus une marge.
- ✓ Des produits qui peuvent à terme être sous-traités : il faut auparavant rentabiliser les investissements effectués ; dans ce cas, le prix du marché à long terme doit être retenu car il incite le centre à se mesurer à l'extérieur.
- ✓ Des produits qui peuvent être immédiatement sous-traités sans mise au rebut des installations car elles sont peu spécialisées. Le prix de cession doit être le fruit d'une négociation entre les centres autour d'un prix égal soit à un coût majoré d'une marge, soit à un prix de marché moins une décote.
- ✓ Des produits interchangeables dont la source d'approvisionnement peut être facilement modifiée : le prix du marché s'impose, il est logique car il recrée en interne les conditions du marché.

B) La nature de la stratégie

R.Eccles définit un lien entre types de stratégies et politique de prix de cession internes³⁶ :

³⁵ J.Dearden, « cours de contrôle de gestion », Harvard Business School.1995, P78

³⁶ R. Eccles, « prix de cession interne, Harvard Expansion, hiver 1984-1985.p78

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

- ✓ Le type concurrentiel correspond à des organisations très diversifiées et peu intégrées, comme des conglomérats, et fait reposer le contrôle sur la rentabilité de chaque centre. Le marché est souverain et les prix du marché restent la référence en matière de prix de cession.
- ✓ Le type coopératif correspond à des entreprises fortement intégrées et peu diversifiées : ils agissent de rentabiliser des investissements lourds, la stratégie adoptée privilégie l'approvisionnement interne et la coopération entre les différentes unités : le prix de cession doit permettre d'optimiser les ressources. La mesure de la performance est établie par comparaison des résultats au budget. Le mode de fixation des prix de cession interne est fondé sur les coûts plus une marge avec une préférence pour le coût complet standard.
- ✓ Le type participatif correspond à des organisations fortement intégrées et diversifiées. L'approvisionnement interne reste privilégié mais la diversification pousse au choix de prix de cession fondés sur le marché.

6. la gestion des coûts

La gestion des coûts a pour objectif d'opérer des arbitrages rationnels quant à l'utilisation des ressources limitées. Le coût est alors à la base du calcul économique.

Ainsi au fur et à mesure du développement de la taille l'entreprise et face à la complexité des décisions à prendre, l'analyse des coûts est devenue multidimensionnelle.

Le coût est défini comme : « la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable »³⁷ le coût est alors un mode de traitement des charges défini par les trois caractéristiques suivantes :

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

PHILIPPE LORINO définit le coût comme suite : « la mesure monétaire d'une consommation de ressources qui intervient également dans le cadre d'un processus destiné à fournir un résultat bien défini »³⁸.

³⁷ N.Guedj, 1996, P132_136

³⁸ P.Lorino, 1997, P496

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

Le calcul des coûts permet de quantifier les objectifs de valoriser les moyens mis en œuvre et de donner une mesure synthétique ou analytique des résultats obtenus ou prévus.

Les coûts n'ont pas de réalité intrinsèque, mais offrant uniquement une représentation, une description du réel de manière simplifiée.

Ainsi, le coût d'un produit est « somme des valeurs attribuées aux moyens mis en œuvre pour le produire »³⁹ Un produit étant un bien matériel, un service, une activité ou une fonction.

6.1. Typologie des coûts

Les différents types de coûts dépendent de la prise en compte des différents types de charges, on distingue alors entre :

- ✓ Coût direct/coût indirect
- ✓ Coût fixe /coût variable
- ✓ Coût complet/coût partiel
- ✓ Coût réel/coût préétabli
- ✓ Coût moyen / coût marginal
- ✓ Coût cache / coût latent
- ✓ Etc.....

6.2. Les méthodes d'analyse des coûts

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

6.2.1. La méthode des coûts variables

Seuls les coûts variables sont considérés comme des coûts de produits. Les coûts fixes constituent des coûts de période.

6.2.2. La méthode des coûts directs

Seuls les coûts directs, variables ou fixes par rapport au produit, sont considérés comme des coûts de produits, les coûts de période regroupant l'ensemble des coûts indirects par rapport aux produits.

³⁹ P.L Boscós, 1995, P210

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

6.2.3. La méthode du cout complet

C'est une méthode qui permet de calculer le cout complet d'un produit au stade final. Elle considère l'ensemble des charges comme des couts de produit .il n'y a pas de couts de période, la soulève le problème de répartition des couts indirects entre les produits.

- ✓ La première solution consiste a prendre la totalité des charges indirectes et les imputer sur les produits en fonction d'un critère unique : méthode de l'affectation globale .le critère de répartition peut être le cout direct de chaque produit ; les charges indirectes commerciales sont réparties entre les produits au prorata du chiffre d'affaire respectifs ;
- ✓ La deuxième solution consiste a choisir un produit comme référence et exprimer toute autre production en équivalent du produit de référence (méthode d'équivalence) ;
- ✓ La troisième solution est la méthode des centres d'analyse qui suppose la mise en place d'une comptabilité analytique ;

La méthode d'imputation rationnelle des charges fixes constitue une amélioration des couts complets et consiste a incorporer dans les couts la totalité des charges proportionnelles et la part de charges fixes calculées par rapport a un niveau d'activité préalablement défini comme normal .le principe de la méthode des couts complets avec imputation rationnelle consiste a imputer au produit seulement la part des couts fixes correspondants à un niveau normal d'activités préalablement defini.la différence entre les couts fixes totaux et les couts fixes affectes aux produits constitue un cout de période .la difficulté réside dans la définition même de l'activité normale.⁴⁰

6.2.4. La méthode des couts partiels

La base de la méthode des couts partiels est le direct costing simple qui ne reprend dans les couts de revient des produits que les charges variables propres aux produits. On distingue dans le direct costing :

- ✓ Le direct costing simplifié ou cout variable ;
- ✓ Le direct costing évolué ou cout direct qui comprend des charges directes variables ou fixe.

⁴⁰ P.Lbescos, 1995, P220-221

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

La méthode du seuil de rentabilité ou point mort constitue un prolongement pratique du direct costing .le seuil de rentabilité étant le chiffre d'affaire qu'il faut réaliser pour que la marge brute globale couvre au moins les charges fixes.

6.2.5. La méthode des coûts préétablis

Les coûts peuvent être calculés de deux manières :

- ✓ A posteriori sur les charges constatées (méthode de coûts réels)
- ✓ A priori sur les charges prévues (méthode des coûts préétablis)

La méthode des coûts préétablis constitue un complément de toutes les méthodes d'analyse des coûts sur le plan prévisionnel .elle permet d'établir des prévisions de charges (des budgets d'exploitation) et en constatant les réalisations, mettre en évidence des écarts, les analyser et les expliquer.

$$\text{Coût réel} = \text{coût standard}(-) \text{écart}$$

6.2.6. La méthode des coûts à base d'activité (activity based costing ou ABC)

Plus l'organisation est complexe et ses produits (ou marchés) diversifiés, plus le modèle traditionnel de gestion des coûts devient inefficace.

Ainsi, selon la structure de calcul des coûts traditionnelle, les produits consomment directement les ressources.

La nouvelle structure de calcul des coûts introduit la notion d'activité. les produits consomment des activités qui, elles consomment des ressources.

Conception traditionnelle	Conception nouvelle
Produits Ressources consomment	Ressources Activités Produits Activités Consomment

Source: N.Guedj ; 1996Op.us, p187

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

Le principe de la gestion des couts à base d'activité consiste à :

Identifier chaque élément de dépense, le centre de responsabilité, la nature de la dépense et l'activité et ce simultanément ;

Dépenses

Quoi ?

Qui ?

Quelles ressources ?

Activité (produit, projet, marchés)

Centre de responsabilité

Nature

- ✓ Etendre l'analyse à l'ensemble des activités et non aux seules activités directes ;
- ✓ Considérer l'activité comme le base d'analyse la plus proche de la réalité physique ;
- ✓ Rapprocher les données de couts par activité d'autre information de pilotage par activité plus physique (qualité, temps, volume de production).

L'objectif étant de réaliser des performances pour chaque activite.les activités de l'organisation sont évaluées par des indicateurs dont le niveau et l'évolution vont être compares a des objectifs, des normes ou des résultats antérieurs.

Ces indicateurs soient identifiées dans le but de mesurer la réalisation des objectifs et de fournir des informations permettant la prise de décisions efficaces.la finalité est, bien évidemment, de permettre à l'entreprise d'améliorer sa compétitivité .ils peuvent concerner divers aspects : le volume, l'efficacité, l'efficience, la qualité, le cout, le délai, etc. ⁴¹.

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

7. le tableau de bord

Pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les managers ou les décideurs ont besoin des indicateurs synthétiques qui sont regroupés sous forme de tableau de bord.

⁴¹ (Ravignon L &al, 1996, p287-289).

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

Dans cette section nous commencerons par décrire ce qu'est un tableau de bord, puis nous aborderons quelques indicateurs de ce tableau permettant de mesurer la performance de l'entreprise dans le prochain chapitre

7.1. Définition de tableau de bord

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions de tableau de bord, on cite parmi : Claude ALAZARD ; Sabine SEPARI ; Abdelhamid EL GADI

Selon Claude ALZARD et Sabine SEPARI « un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer »⁴².

Selon Abdelhamid EL GADI « le tableau de bord est constitué par un ensemble de renseignements judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée »⁴³

Bref, on peut conclure que le tableau de bord est un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives.

8. le reporting

Le reporting est un outil de suivi et d'évaluation des performances. Il est issu de la « responsibility accounting » qui est une notion apparue dès le début du XX^e siècle dans les grandes entreprises américaines.

8.1. Définition

Le Reporting est défini par J.GRAY et JOHNSTON comme « un système de comptabilité managériale adapté à la structure de l'organisation de façon que chaque

⁴² Claude Alazard, SapineSepari ; DECF, 5^e Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD, 2007.P591

⁴³ Abdelhamid El Gadi « Audit et contrôle de gestion » 2004, P32

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

manager ne visualise le résultat que des aspects dont il est responsable, c'est-à-dire qu'il est censé gérer ».

Le reporting sert donc à rendre compte du degré de réalisation des objectifs.

8.2. Mission du reporting

Utilise pour faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie, le reporting a pour mission principale, l'information de la hiérarchie sur l'état et l'évolution des unités décentralisées reporting permet donc de rendre compte des résultats des activités déléguées.

8.3. Contenu du reporting

D'après E.CHIAPELLO et M.H.DELMOND, le reporting est constituée de « la portion de l'information que possède le responsable opérationnel et qui remonte au niveau de son supérieur hiérarchique et non de l'ensemble de l'information locale de pilotage ».

Il comprend deux volets :

a. Un volet comptable

Qui compare les réalisations aux prévisions, de façon à identifier et à analyser les écarts.

b. Un volet de gestion

Qui identifie les causes des écarts et définit des actions correctes qui « finalement retenues après l'évaluation seront transmises à la hiérarchie avec les autres documents ».

Le reporting fait donc parti du système d'information de la direction générale .il doit contenir toutes les informations permettant à la direction générale d'une part, de suivre certaines données essentielles, d'autre part de mesurer les performances des unités.

8.4. Les principes du reporting

Trois (3) principes sont à la base du reporting

a. Le principe d'exception

Pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixe pour chaque rubrique ; l'alarme ne se déclenche que quand ce clignotant est au « rouge ».

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

b. Le principe de contrôlabilit

Ce sont surtout les rubriques qui dépendent réellement du responsable de l'unité qui seront suivies ; ce qui évitera d'évaluer le responsable sur la base d'un indicateur qu'il ne maîtrise pas.

c. Le principe de correction

S'il y a un écart, le responsable su centre doit être en mesure de proposer une action corrective. En guise conclusion, on pourrait dire que le reporting permet de suivre les objectifs généraux depuis le siège et peut servir à la consolidation .il prend généralement la forme :

- ✓ D'informations donnant des résultats instantanés suivis par les tableaux de bord de gestion
- ✓ De documents de suivi budgétaire
- ✓ De rapports ou comptes rendus.

Conclusion

Le contrôle de gestion se positionne en fait dans ce découpage temporel du processus stratégique comme interface entre le niveau stratégique et le niveau opérationnel .dans cette position, le contrôle de gestion permet aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents.il permet en somme de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes

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

Le contrôle de gestion est une fonction indispensable pour la gestion de l'entreprise car c'est une discipline posée pour un bon management des établissements publiques ou privées, appliqué à l'aide de ses outils spécialement le tableau de bord, un outil si simple et fascinant, pour mettre en œuvre toutes les prévisions, résultats et comparaison d'écart.

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.

Le tableau de bord est tout de même un outil de contrôle, au sens où il comprend des objectifs, des indicateurs de mesure, et des écarts pour alerter sur la nécessité de prendre des actions correctrices. Comme il est au service des responsables de l'entreprise pour piloter leur propre activité.

Le tableau de bord de gestion reste un outil d'une importance majeure touchant à tous les aspects de gestion et des techniques d'aide à la décision. Cet outil fera l'objet à réaliser tout en respectant un ensemble d'étapes.

Les différentes étapes d'élaboration d'un tableau de bord de gestion feront l'objet du prochain chapitre.

Chapitre II :

*Le tableau bord et la
performance de l'entreprise*

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

Introduction

Pour piloter correctement une organisation, le manager doit disposer, parmi d'autres outils de gestion, un tableau de bord réunissant des informations essentielles sur la situation de l'entreprise et d'apprécier les différentes délégations et le rôle de chacun. de cette façon on peut arriver à faire des prévisions et à contrôler la gestion prévisionnelle.

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

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

L'objectif de ce chapitre est d'offrir une vision sur l'analyse théorique sur le tableau de bord et donner de la performance d'une entreprise .pour cela, nous allons faire une analyse théorique du tableau de bord, en premier lieu ensuite nous tenterons les notions de la performance, et enfin dans la dernière section nous allons donner une conception d'élaboration un tableau de bord prospectif.

Section 01 : Analyse théorique du tableau de bord

Pour pouvoir assurer ses missions, le contrôleur de gestion dispose d'une multitude d'outils de gestion dont les tableaux de bord.cet outil permet de piloter, de mesurer, d'évaluer de contrôler et de communiquer la situation de l'entreprise .donc le tableau de bord occupe une place centrale dans les outils de gestion de tout dirigeant, manager, cadre, chef d'équipe...etc.

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.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

1. Définition et rôle d'un tableau de bord

Le tableau de bord a plusieurs définitions et chacune d'elle caractérise une qualité de ce dernier. Nous citerons à ce titre ces quelques définitions pour mieux cerner le concept de tableau de bord.

D'après Caroline SELMER, le tableau de bord est « un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la stratégie pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il est aussi un langage commun aux différents membres de l'entreprise et permet de relier le contrôle de gestion à la stratégie et aux opérations par le biais d'une liste non-exhaustive d'indicateurs. »⁴⁴

Dans cette définition, l'auteur précise que le tableau de bord est un outil synthétisant les informations menant vers la réalisation des objectifs, et c'est aussi un instrument de communication mis à la disposition des différents responsables et fait la liaison entre la strate

D'après Robert LEBUFF, « un tableau de bord de gestion est un document d'informations sur mesure, de synthèse, orienté vers le contrôle et la prise de décision. Il doit permettre au responsable d'analyser la situation, d'anticiper les évolutions, de réagir dans les brefs délais. C'est également l'instrument de communication privilégié pour les différents acteurs de l'organisation »⁴⁵

Cette définition expose à la fois la caractéristique informationnelle du tableau de bord, celle d'outil d'aide à la prise de décision et aussi d'instrument de communication.

Pour Jean-Yves SAULOU, le tableau de bord du responsable est « un outil d'agrégation synoptique des informations pertinentes du système permettant de savoir si le fonctionnement de celui-ci doit être considéré comme normal, c'est à ce titre , un instrument de contrôle mettant en évidence les écarts significatifs d'un mauvais fonctionnement du système. C'est donc un outil d'aide à la décision. Le tableau de bord doit également être un outil d'aide à la prévision permettant d'extrapoler les tendances

⁴⁴ J.Y .Saulou « le tableau de bord du décideur » édition, d'organisation, paris, 1982, P.40

⁴⁵ R.LEBUFF, G.CLIQUET et C.ANDRE VAILHEN, Encyclopédie de gestion et de management, Ed DALLOZ gestion, Paris, 1999

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

passées et les écarts du présent vers l'avenir afin d'appréhender ce futur avec moins d'incertitudes. »⁴⁶

Plusieurs concepts découlent de cette définition à savoir :

- Pour jouer pleinement son rôle d'assistant du décideur, le tableau de bord fournit une mesure personnalisée, donc élaboré pour un seul homme (le responsable) et adapté à sa personnalité et son style de direction. Si l'un de ces éléments change (le responsable, ses fonctions ou les objectifs qui lui sont confiés) la configuration du tableau de bord doit changer également ;
- Le tableau de bord est un outil d'agrégation synoptique car d'un côté il synthétise une panoplie d'informations en une grandeur globale afin de représenter la réalité complexe du système par un schéma simplifié, et de l'autre côté, il doit contenir un nombre limité d'indicateurs offrant ainsi la possibilité, à son utilisateur, de le lire rapidement pour se prononcer sur l'état de marche du système ;
- C'est outil d'aide à la décision. En effet, la batterie d'indicateurs qu'il contient permet d'avoir une vue d'ensemble du système et de déceler les perturbations pour prendre les décisions d'orientations de la gestion ;
- C'est également un outil d'aide à la prévision. Il ne représente pas uniquement la
- situation actuelle et la situation passée mais également la situation envisageable en fonction de l'historique des indicateurs ;
- Le tableau de bord est un instrument de contrôle mais ce n'est pas le contrôle dans le sens de vérifier pour sanctionner mais c'est dans le sens de surveiller pour apprendre.

2. Typologie et caractéristiques du tableau de bord

Dans ce paragraphe, nous allons essayer d'aborder les différents types de tableau de bord, ainsi que leurs caractéristiques

⁴⁶ SAULOU.J.Y, le tableau de bord du décideur, Ed Organisation, Paris, 1982, p.40.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

2.1. Typologie des tableaux de bord

SAULOU dans cette typologie des tableaux de bord en propose trois types ⁴⁷ :

A. Le tableau de bord d'activité :

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.

B. Le tableau de bord de pilotage

Construit à parti 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 action » 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.

C. Le tableau de bord de projet

L'évolution d'un projet précis à partir de la date du début jusqu'à s'afin. Il se divise en plusieurs phases composées chacune d'activités et aux quelles s'associent des biens livrables intermédiaires. Bien que plus pertinent que le tableau de bord d'activité, puisque les projets cherchent à modifier les manières de faire, ce type de tableau de bord demeure insuffisant pour considérer la qualité des projets en terme d'impact dans l'environnement 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'autre types d'indicateurs.

⁴⁷ SAULAU. J.Y, « tableau de bord pour décideurs qualité », AFNOR, la plaine saint. Denis, 2006, PP. 32-36.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

D. Le tableau de bord financier et budgétaire

« Les tableaux de bord financiers sont chargés de mettre en évidence les éléments critiques de la santé financières de l'entreprise d'après le bilan de compte de résultats »⁴⁸

Le tableau de bord financiers et comptable est un outil de constatation qui est essentiellement fondé sur des données financiers et comptables. Il privilégie l'analyse des résultats plutôt que le suivi des responsabilités opérationnelles.

Dans les nombreuses entreprises les tableaux de bord financiers ont été le point de départ d'un système de pilotage ceci s'explique par les éléments suivants :

- Ils sont basés sur la comptabilité, instrument obligatoire pour toute entreprise et donc une source d'information facilement exploitable ;
- Les indicateurs sont assez faciles à sélectionner et à calculer ;
- Ils facilitent les comparaisons entre sociétés, tout particulièrement dans le cas de filiales appartenant à un même groupe.

Les tableaux de bord budgétaires sont édités dans le but de comparer des valeurs et de mettre à jour les écarts entre elles.

Ainsi on peut comparer :

- Les données réelles d'un mois avec les prévisions budgétaires pour ce mois ;
- Les données réelles de plusieurs mois cumules avec les prévisions budgétaires pour ces mêmes mois ;
- Les données réelles de plusieurs mois cumulés avec le budget annuel ;
- Les données réelles d'un mois avec les données réelles de ce même mois au cours de l'année précédente ;
- Les données réelles de plusieurs mois cumulés avec les données réelles de ces mêmes mois au cours de l'année précédente.

2.2. Les caractéristiques du tableau de bord

D'après les définitions précédentes, nous pouvons dégager les caractéristiques suivantes :

⁴⁸ EL HASSAN Taacha, « résumé théorique & Guide de travaux pratiques », Edition OFPPT, Maroc, p 18.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

- ✓ **Claire** : un tableau de bord doit donner des informations claires et bien structurées, tout chef d'entreprise a besoin de clarté.
- ✓ **Synthétique** : de nombreux ratios sont très intéressants mais lorsque le tableau de bord en est surchargé, il peut prêter à confusion. Un tableau de bord non seulement être clair mais en plus ne pas comporter d'éléments superflus.
- ✓ **Pertinent** : contenir des indicateurs relatifs aux responsabilités concernées
- ✓ **Synoptique** : donner une vue d'ensemble.
- ✓ **Etre 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 brefs délais afin d'intervenir énergiquement. Sincérité des informations : il va de soi que vous devez 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** : 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 une norme** : dans ce cas, la comparaison a lieu avec un chiffre de référence à titre d'exemple, nous nous référons au « current ratio » et à « l'acid test ».
- ✓ **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 poursuivez

3. Les instruments du tableau de bord

Pour présenter le tableau de bord à son utilisateur, plusieurs formes existent, telles que les écarts, les ratios, les graphiques...etc. ; sont utilisées dans le but d'attirer l'attention

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

du responsable sur les informations clés pour faciliter l'analyse et le processus de décision ⁴⁹ .

- **Les écarts** : « L'écart est la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, l'écart entre cout prévu et cout réalisée, entre quantité consommé »
- **Les ratios** : Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise ⁵⁰ :

En règle générale une ration respecte les principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification, c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;

- Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation. La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

- **Les graphiques** : Une autre forme de présentation des données, est de mettre les données dans des graphiques indépendantes dans l'intérêt de visualiser directement et rapidement les évolutions et de mieux appréhender les changements de rythme ou de tendance ⁵¹ .

Parmi les graphiques les plus utilisés, nous citons :

Présentation et définition de base.

- ✓ **Les courbes** : elles permettent de visualiser l'évolution de l'indicateur dans le temps ; ce qui facilite l'étude de la progression et l'analyse de la tendance ;
- ✓ **Les histogrammes** : Dans ce genre de diagramme, les phénomènes sont traduits par des segments ou des rectangles dont la largeur est proportionnelle à leur valeur absolue ou relative, les histogrammes sont le plus souvent utilisés pour comparer plusieurs séries de valeurs ;
- ✓ **Commentaire** : Ces graphes sont particulièrement aptes à visualiser ;
 - Les parts de marché ;
 - La répartition du chiffre d'affaires (par produit, par zone, par client,...) ;

⁴⁹ LOROY. M, Op. Cit, p. 76.

⁵⁰ DORIATH. B, « contrôle de gestion en 20 fiches », édition Dunod, paris, 2008, p. 72..

⁵¹ ALAZARD.C, SEPARI. S, op ;Cit, p. 634

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

- La répartition des charges par nature (personnel, matières premières,...) ;
- La répartition des effectifs.

4. Les rôles du tableau de bord

Le tableau de bord est un outil, et un outil n'a de valeur que par l'utilisation qui en est faite. Il doit non seulement être lu et analysé mais également entraîner une décision. Les attentes associées au tableau de bord sont nombreuses ⁵²:

4.1. Les tableaux 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 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 diagnostique dépend directement de la pertinence des indicateurs retenus.

4.2. 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 leur action, les faiblesses et les point forts ;
- Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum globale 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.

⁵²ALAZARD.C, SEPARI. S, op ;Cit, p. 634

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

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

Le tableau de bord est 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 bouclés 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

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

Etre performant implique être à la fois, efficace et efficient ; donc réaliser un résultat qui soit le plus possible proche de l'objectif préétabli avec le moindre coût. Le tableau de bord permet d'apprécier la performance des responsables en matière de réalisation d'objectif par la juxtaposition des prévisions et des réalisations.

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

5. Les fonctions et les limites du tableau du bord de gestion

Les tableaux de bord de gestion remplissent plusieurs fonctions importantes au sein de l'entreprise mais comportent également un certain nombre de limites, qu'il est nécessaire de mettre en lumière.

5.1. Fonction de tableau de bord

A partir des caractéristiques, précédemment développées, sur les tableaux de bord et leurs compositions, on peut les considérer comme des outils à dimension multiples qui peuvent assumer les fonctionnalités suivantes⁵³ :

⁵³ M. OUASS Mohamed, Master C. G. 2004-05, p. 18

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

5.1.1. 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 et traduit la performance réalisée.

5.1.2. Outil d'alerte et de diagnostic

En calculant des écarts sur les indicateurs. Le tableau de bord attire l'attention des responsables sur les écarts significatifs ou exceptionnels. Ainsi alertés, les responsables chercheront à adopter des actions correctives à des écarts exceptionnels dégagés par le TB

5.1.3. 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 les mesures correctives prises à son niveau. Il peut demander, s'il en a besoin, des directives ou des moyens supplémentaires ou encourir 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 entités du même niveau pour les galvaniser et les inciter à réaliser des performances semblables.

5.1.4. Outil de motivation

Le tableau de bord, en suivant les activités des responsables et en pourrissant des informations objectives sur leurs performances, leur offre la possibilité de s'autocontrôler pour atteindre leurs objectifs stratégiques. Ainsi le tableau de bord peut aussi être un outil de cohésion autour des objectifs globaux de l'entreprise.

5.1.5. 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 incite ces responsables à prendre des décisions, a terme, cette sensibilité aux points décisifs de l'activité ainsi que l'imagination mise en œuvre pour trouver les bonnes actions connectives participent aux perfectionnements de l'aptitude à gérer et à diriger du responsable.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

Un tableau de bord utile contient généralement 4 éléments essentiels :

- Un tableau rassemblant les indicateurs pertinents ;
- Un graphique pour présenter l'information la plus représentative des données du tableau ;
- Un commentaire clair, précis et concis donnant des indications sur les achevées, en cours, et à venir
- Un encart de références avec les coordonnées de l'émetteur et les sources utilisées.

5.2. Les limite du tableau de bord

À l'instar de P. voyer, on considère important de signaler les limites du tableau de bord et de la mesure de la gestion dans une organisation ⁵⁴

• Le tableau de bord de gestion ne remplace pas les de la gestion. Il ne va pas contrôler ni remplacer le comportement du gestionnaire. Il va fournir un profil de la performance organisationnelle, mais il ne va pas la modifier.

• Le tableau de bord de gestion n'est un système de gestion. Il est conçu dans le but d'aider à la prise de décision.

• Tel que mentionné, il ne peut pas être implanté par la force. Une gestion de changement doit assurer la compréhension du bien fondé d'un tel système de mesure

• Il faut tenir compte de l'exigence en matière de gestion que l'implantation d'un tel outil demande dans l'organisation. Un remaniement concernant les objectifs de gestion et de la stratégie pour arriver aux résultats voulus est souvent nécessaire.

Cependant, si la gestion du changement a été bien conduite, ce remaniement peut être un effet souhaité afin de parvenir à rassembler tous les efforts avec la même vision organisationnelle.

6. les principes et les conditions de mise en œuvre d'un tableau de bord

Pour qu'un tableau de bord soit fonctionnel et qu'il diffuse les informations pertinentes, il faut que conception respecte certains principes qui sont communs à tous les tableaux de bord, peu importe le but de l'organisation.

⁵⁴ P. Voyer (2008) : Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance, Québec, presse de l'Université du Québec, p.57

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

6.1. Les principes de tableau de bord : le tableau de bord répond aux principes suivants :

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

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

6.2. Les conditions de mise en œuvre d'un tableau de bord

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

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

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

- Connaître le métier de l'entreprise.

Il faut de plus :

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

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

Selon Voyer, une organisation qui veut amorcer correctement une démarche de tableau de bord devrait réunir les conditions facilitant et satisfaire aux exigences suivantes :⁵⁵

- l'organisation doit être prête et suffisamment mature ;
- le système de gestion et d'information doit être suffisamment articulés ;
- les divers intervenants et les utilisateurs doivent être mûrs ;
- le projet de tableau de bord doit avoir une vision claire et partagée ;
- les ressources nécessaires doivent être mises à la disposition des intéressés.

GRAPIN ET JOSSERAND (2003) quant à eux , pensent qu'il y'a trois (3) grandeurs transversales qui conditionnent la réussite d'un tableau de bord .il s'agit de :⁵⁶

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

⁵⁵ Voyer pierre, « tableau de bord de gestion et indicateurs de performance », presse de l'université du Québec, Québec ,1999,P160

⁵⁶ Grapin Mika et Jossierand Emmanuel, « reussir son tableau de bord prospectif , expansion management review », vol.(n°108),2003 ,PP.76-84.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

Section 02 : Notion de la performance dans l'entreprise

La mesure de la performance dans l'entreprise est devenue indispensable en raison d'un contexte économique actuel plus compétitif d'une part, et pour assurer l'atteinte des objectifs stratégiques de l'entreprise d'autre part.

La performance est la capacité d'atteindre des objectifs préalablement fixés, exprimés en termes d'efficacité du processus, de qualité de service ou d'efficience de la gestion. La démarche de la performance est un dispositif de pilotage ayant pour objectif d'améliorer l'efficacité de l'organisation en orientant la gestion vers l'atteinte des résultats dans le cadre des moyens prédéterminés.

Nous allons essayer d'éclairer cette notion de performance, en explicitant dans cette section les points suivants : sa définition, sa typologie, ses objectifs et par la suite nous allons aborder la notion d'indicateur, la notion de mesure de la performance et la notion de création de valeur.

2. Définition de la performance de l'entreprise.

Dans cette section nous essayons d'éclairer la notion de performance, en présentant un certain nombre de définitions de quelques notions voisines.

La performance peut être définie de plusieurs manières, à cet effet, nous retrouvons plusieurs interprétations selon les auteurs.

- KHEMAKHEM dans son ouvrage « dynamique de contrôle de gestion » a expliqué la notion de performance de la manière suivante : « la performance est un mot qui n'existe pas en français classique. Il provoque beaucoup de confusion. 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 « performer » en latin, « to perform » et « performance » en anglais ». Le rappel de ces mots suffira à préciser le sens donné à la performance en contrôle de gestion⁵⁷:
 - Performance signifie : donner entièrement forme à quelque chose. La performance du personnel d'une organisation consiste à donner forme et réalité au système de normes projeté et planifié par les dirigeants.

⁵⁷ KHEMAKHEM(A) : « la dynamique du contrôle de gestion », 2^e édition, DUNOD, Paris, 1976, p.6.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

- To perform signifie : une tâche avec régularité, méthodes et application, l'exécuter, la mener à son accomplissement d'une manière plus convenable plus particulièrement, c'est donner effet à une obligation, réaliser une promesse, exécuter les clauses d'un contrat ou d'une commande

Donc, la performance c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé

Autrement dit, c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience.

Au sens général, la performance est la concomitance de l'efficacité et l'efficience ; la pertinence et l'économie, autrement dit, une entreprise est performance si est seulement appliqué ces notions.

➤ L'efficacité

Elle est relative à l'utilisation des moyens pour obtenir des résultats donnés dans le cadre des objectifs fixés. D'une manière générique qui nous convient très largement, « C'est l'aptitude d'une spécifique à modifier une situation de travail dont le maintien constitue un obstacle »⁵⁸.

Plus simplement nous pouvons définir l'efficacité « comme le rapport entre le résultat atteints par un système et les objectifs visés. De ce fait plus les résultats seront proches des Objectifs visés plus le système sera efficace. On s'exprimera donc le degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système »⁵⁹

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

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{Résultat atteints}}{\text{Objectifs visés}}$$

➤ L'efficience

Par efficience, on entend le rapport entre les biens ou les services produits, d'une part et les ressources utilisées pour les produire, d'autre part. Dans une opération basée sur l'efficience, pour un ensemble de ressources utilisées le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et quantité

⁵⁸ GRANSTED, (I) : « l'impasse industrielle », Edition du seuil, 1980, P33

⁵⁹ BOISLANDELLE, (H.M) : « gestion des ressources humaine dans la PME », Edition ECONOMICA, Paris, 1998, P139.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

donnée de produits ou de services (c'est-à-dire que l'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats).

« C'est le rapport entre l'effort et /es moyens totaux déployés dans une activité d'une part, et l'utilité réelle que les gens en tirent sous forme de valeur d'usage d'autre part »⁶⁰ Donc nous pouvons résumer l'efficience dans la formule suivante :

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

➤ 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 atteindre efficacement et d'une manière efficiente l'objectif fixé.

➤ L'économie

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

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

- Pour la production, c'est l'amélioration permanente de la productivité, donc un rendement physique, associé à un niveau élevé de qualité ;
 - Pour la vente, c'est la compétitivité sur le marché ;
 - Pour la finance, C'est la rentabilité qui peut être définie de plusieurs manières
-
- LORINO a écrit sur ce sujet « Est performant dans l'entreprise 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 »⁶¹

⁶⁰ GRANSTED, (I) :Op.cit .P 33.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

« La performance de l'entreprise est fondée sur le couple coût-valeur, dont les deux termes sont indissociables mais fondamentalement distinct. Est performant dans l'entreprise tout ce qui contribue à améliorer le couple coût/valeur. A contrario n'est pas forcément performance, ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, séparément « La performance d'un centre de productivité (atelier, unité, service, entreprise, branche, etc.) désigne l'efficacité et la productivité dans laquelle ce centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il acceptés »⁶²

3. La typologie de la performance

Depuis plusieurs années, la performance tend à être 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.⁶³

3.1. La performance économique

La performance économique convient aux résultats exposés par la comptabilité .il s'agit essentiellement des soldes intermédiaires de gestion qui comprend sept soldes successifs obtenus par différences entre certains produits et certaines charges.

Les deux premiers soldes sont destinés à l'analyse de l'activité de l'entreprise, alors que les Cinq suivants sont consacrés à l'analyse du résultat.

➤ La marge commerciale (MC) :

La marge commerciale ne concerne que l'activité de négoce. Elle représente les ressources dégagées par l'activité commerciale de l'entreprise, et permet d'apprécier l'évolution de sa politique commerciale⁶⁴.

MC= Chiffre d'affaires – coûts de revient.

⁶¹ LORINO Philips, « méthode et pratique de la performance »Edition les éditions d'organisations, Paris, 2003, P5

⁶² KHEMAKHEM,(A) : « la dynamique de contrôle de gestion »,Edition DUNOD ,Paris ,1992,P311.

⁶³ LALILECHE F et LOUCHICHE N, sous la direction de Mm MOUSSOU, « la fonction du contrôle de gestion : mesure et pilotage de la performance », mémoire de master en science de gestion, option CCA, université Abderrahmane mira de Bejaia, juin 2012.

⁶⁴ Béatrice et Francis Grandguillot, « l'essentielle de l'analyse financière », 12^{ème} édition, Paris, 2014, p55

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

➤ **La valeur ajoutée(VA) :**

La valeur ajoutée mesure le poids économique de l'entreprise et son niveau de croissance. Elle détermine la richesse créée par l'entreprise⁶⁵.

VA= marge commerciale +production de l'exercice – consommation de l'exercice en provenance de tiers.

La production de l'exercice mesure mieux l'activité de transformation de l'entreprise, quel que soit le sort des produits de cette activité (ventes, stockages, immobilisations)⁶⁶

Production de l'exercice = production vendue ± production stockée + production immobilisé.

Elle représente la valeur de tout ce que l'entreprise a produit pendant un exercice. La valeur ajoutée représente la richesse générée par l'entreprise.

➤ **Excédent brut d'exploitation (EBE) :**

L'excédent brut d'exploitation est un solde particulier qui représente le surplus créé par l'exploitation créée par l'entreprise après rémunération du facteur de production et des impôts liés à la production.⁶⁷ Il mesure la performance économique de l'entreprise.

EBE = valeur ajoutée +subvention d'exploitation – impôts, taxes et versement assimilés – charges de personnel.

Elle représente le financement générée par les opérations de production et de commercialisation.

➤ **Le résultat d'exploitation :**

Il traduit la performance économique de l'entreprise⁶⁸.Ce solde tient compte de la politique d'amortissement et dépréciation de l'entreprise. Il est calculé indépendamment de la politique financière et fiscale de l'entreprise.

⁶⁵ Ibid, p55.

⁶⁶ Béatrice et Francis Grandguillot, « l'essentielle de l'analyse financière »10ème édition, paris, 2006, P60.

⁶⁷ Hubert de la Bruslerie, « Analyse financière »,4ème édition, Paris, 2010, p167.

⁶⁸ ORedjem NECIB, « méthodes d'analyse financiers »Edition Dar EL - ouloum, Annaba, p71.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

Résultat d'exploitation = EBE + reprise sur charges d'exploitation + autre produit de gestion - dotation aux amortissements et provision d'exploitation - autre charge de gestion

➤ **Le résultat courant avant impôt (RCAI) :**

Il permet à la fois de mesurer la rentabilité économique et financière de l'entreprise.

RCAI = Résultat d'exploitation + produits financiers - charges financières

➤ **Le résultat exceptionnel**

Le résultat exceptionnel est le solde net des produits et des charges exceptionnelles.⁶⁹

Résultat exceptionnel = produits exceptionnel - charges exceptionnelles.

➤ **Le résultat net de l'exercice (RNE)**

Correspond au résultat présenté dans les comptes, il permet d'apprécier la rentabilité pour les actionnaires. On l'obtient en rajoutant le résultat exceptionnel au RCAI et en retranchant la participation des salariés et les impôts sur les sociétés (compte 69)⁷⁰

RNE = résultat courant avant impôt + résultat exceptionnel - participation de salariés - IBS + report à nouveau.

3.2. La performance organisationnelle

Selon les études de Taylor et de 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. Kalika professeur à Paris-Dauphine, propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

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

⁶⁹ Hubert de la Bruslerie, op.cit .p171

⁷⁰ Maxi Fiches, « gestion financière de l'entreprise » édition DUNOD, Paris, 2008, p 23.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

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

3.3 .La performance stratégiques et la performance concurrentielle

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

Pour G.HAMEL et C.K PRAHALD (1989) : « 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 »

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

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

Pour Michael Porter : « la recherche de performance ne dépend de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voire 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 compétition qui sont de règle, c'est en détecter suffisamment finement le caractère changeant des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise ou en anticipant sur

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

des bases nouvelles de différenciable (création de valeur) que les entreprise peuvent s'approprier des sources potentielles de performance ».

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'avantage 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.

3.4. La performance humaine

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

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. »⁷¹

À compétence égale, les performances peuvent être différentes. C'est que si la compétence est un savoir – faire, la performance présuppose toujours l'existence d'un vouloir faire ou motivation. Cette motivation (c'est ce qui va conduire l'acteur à s'engager effectivement dans l'action qui lui est proposé par l'entreprise) détermine les stratégies d'action choisies par l'acteur, stratégies soumises aux données de l'environnement de travail qui rendent plus ou moins possible la réalisation de l'action

⁷¹ MICHEL S, LEDRU M : « capital- compétence dans l'entreprise », édition : ESF

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

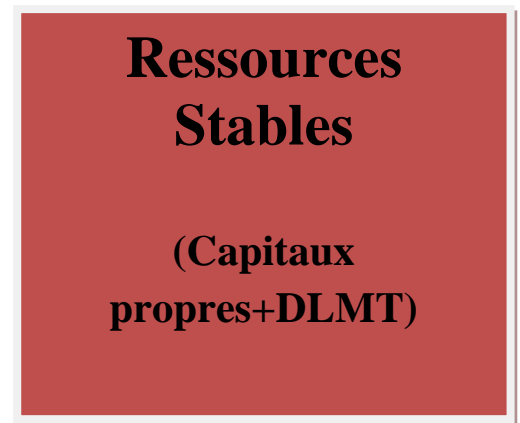
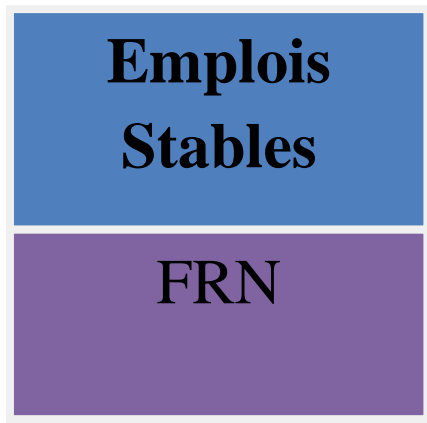
(pouvoir-faire) . cet environnement peut lui-même caractérisé par des données d'organisation (rôle prescrits, injonction, moyens...) et des données de culture (représentation dominante).

4. les mesures comptables

4.1. La mesure par les indicateurs du bilan

4.1.1. Le fond de roulement net (FRN)

Issu du bilan fonctionnel, cet agrégat correspond à l'excédent de ressources durables après avoir financé les emplois stables. Il est le surplus de ressources durables qui permet de financer l'exploitation. Il représente une garantie pour l'entreprise : plus il est important, plus grande est cette garantie. Cette sécurité financière permet de prévenir un accident de parcours dans l'exploitation (faillite d'un client, baisse des ventes...).



Source : Réalise par nous - même

- **Son calcul :**

Il existe deux (02) méthodes pour calculer le FRN :

- Par le haut du bilan

$$\text{FRN} = \text{Capitaux permanents} - \text{Actif immobilisé}$$

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

- Par le bas du bilan

$$\text{FRN} = \text{Actif circulant} - \text{DCT}$$

rapport aux dettes que l'entreprise doit éponger à moins d'un an.

- Les valeurs du **FRN** calculé, peuvent avoir les significations suivantes :

- **FRN > 0 :**

Un fonds de roulement est positif lorsque les ressources stables excèdent les emplois durables. Dans ce cas, les ressources stables financent en intégralité les emplois durables. L'excédent va financer le BFR (en totalité ou partiellement) et le solde va contribuer à former la trésorerie nette de l'entreprise. Dans cette situation, l'entreprise dispose d'une marge de sécurité suffisante en termes de trésorerie, elle est donc en bonne santé financière.

- **FRN = 0 :**

Un fonds de roulement est nul lorsque les ressources stables et les emplois durables sont égaux. Dans ce cas, l'entreprise dispose de suffisamment de ressources pour financer ses besoins d'investissements à long terme. En revanche, elle ne peut pas couvrir son cycle d'exploitation. Elle devra donc financer son BFR avec un découvert bancaire par exemple.

- **FRN < 0 :**

C'est la situation la plus critique pour l'entreprise : les investissements durables ne sont pas intégralement financés par des ressources de la même nature. La structure des financements est donc déséquilibrée. On dit alors que l'entreprise est sous-capitalisée : elle finance ses immobilisations (ce qu'elle possède) par des dettes à court terme.

4.1.2. Le besoin en fond de roulement (BFR)

Le BFR correspond à un besoin de financement créé par l'activité de l'entreprise, principalement son activité d'exploitation. Il permet de mesurer les ressources financières que l'entreprise doit mobiliser pour couvrir ce besoin financier résultant des décalages des flux de trésorerie correspondant aux décaissements (dépenses) et aux encaissements (recettes) liés à son activité.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

- Son calcul :

$$\text{BFR} = (\text{VE} + \text{VR}) - (\text{DCT} - \text{Dettes financières à court terme})$$

- Les valeurs du **BFR** calculé, peuvent avoir les significations suivantes :

– **BFR > 0**

Un BFR positif signifie que les emplois d'exploitation sont supérieurs aux ressources de même nature. L'entreprise doit alors financer ses besoins à court terme soit par son fonds de roulement soit par des dettes financières à court terme (concours bancaires courants c'est-à-dire des découverts bancaires).

A noter que c'est une situation tout à fait normale vu que le niveau des stocks et des créances est en générale supérieur au niveau des dettes d'exploitation. Ce décalage peut s'expliquer, par exemple, par le fait que les délais de règlements des clients sont supérieurs à ceux accordés par les fournisseurs.

– **BFR = 0**

Lorsque le BFR est égal à 0, les ressources d'exploitation permettent de couvrir les emplois en intégralité. L'entreprise n'a aucun besoin à financier mais elle ne dispose d'aucun excédent financier.

– **BFR < 0**

Dans cet un cas de figure, les ressources d'exploitation de la structure sont supérieures aux emplois d'exploitation. Ce qui implique que la structure n'a pas de besoin d'exploitation à financer, dans la mesure où le passif circulant dépasse les besoins de financement de son actif d'exploitation et l'excédent de ressources dégagé va permettre d'alimenter la trésorerie nette de l'entreprise.

4.1.3. La trésorerie nettes (TR)

La trésorerie nette représente les liquidités qui sont à la disposition d'une entreprise et qui sont utilisables à court terme, c'est-à-dire facilement mobilisables pour payer une dette.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

- Son calcul :

$$\text{Trésorerie Nette (TR)} = \text{FRN} - \text{BFR}$$

Elle peut toutefois être calculée directement à partir du bas du bilan comptable, selon la formule suivante :

$$\text{Trésorerie Nette (TR)} = \text{Disponibilités} - \text{Dettes financières à court terme}$$

Les disponibilités représentent l'ensemble des postes d'actifs monétaires du bilan mobilisables à court terme. Les principaux sont les avoirs détenus en banque (compte créditeur chez l'établissement bancaire) ainsi que les sommes présentes en caisse et les valeurs mobilières de placement (VMP).

- Les valeurs de la **TR** calculée, peuvent avoir les significations suivantes :

$$- \text{TR} > 0 \Leftrightarrow \text{FRN} > \text{BFR}$$

Trésorerie positive signifie que les ressources de l'entreprise permettent de couvrir l'intégralité de ses besoins : le BFR est entièrement financé par des ressources stables et l'excédent du FRN constitue la trésorerie positive. La situation financière de l'entreprise semble saine étant donné qu'elle se trouve en mesure de financer des dépenses nouvelles sans avoir recours à un mode de financement externe (emprunt par exemple). On parle alors d'une réelle autonomie financière.

Néanmoins, si cette situation se perpétue, il faut veiller à ce que la trésorerie positive ne soit pas excessive car elle peut être le résultat d'une politique de cession de l'appareil productif ou d'un déficit d'investissement pouvant causer des difficultés ultérieurement.

$$- \text{TR} = 0 \rightarrow \text{FRN} = \text{BFR}$$

Les disponibilités représentent l'ensemble des postes d'actifs monétaires du bilan mobilisables à court terme. Les principaux sont les avoirs détenus en banque (compte créditeur chez l'établissement bancaire) ainsi que les sommes présentes en caisse et les valeurs mobilières de placement (VMP).

- Les valeurs de la **TR** calculée, peuvent avoir les significations suivantes :

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

– $TR > 0 \rightarrow FRN > BFR$

Trésorerie positive signifie que les ressources de l'entreprise permettent de couvrir l'intégralité de ses besoins : le BFR est entièrement financé par des ressources stables et l'excédent du FRN constitue la trésorerie positive. La situation financière de l'entreprise semble saine étant donné qu'elle se trouve en mesure de financer des dépenses nouvelles sans avoir recours à un mode de financement externe (emprunt par exemple). On parle alors d'une réelle autonomie financière.

Néanmoins, si cette situation se perpétue, il faut veiller à ce que la trésorerie positive ne soit pas excessive car elle peut être le résultat d'une politique de cession de l'appareil productif ou d'un déficit d'investissement pouvant causer des difficultés ultérieurement.

– $TR = 0 \rightarrow FRN = BFR$

Trésorerie nette est nulle signifie que le fonds de roulement net finance le BFR à l'identique. Dans ce cas, malgré que la situation financière de l'entreprise soit à l'équilibre elle ne dispose d'aucune marge de manœuvre. Ainsi, toute augmentation du BFR (allongement du délai de paiement des clients, diminution du délai de règlement des fournisseurs, augmentation du délai de rotation des stocks) conduira l'entreprise à rencontrer des difficultés de trésorerie.

– $TR < 0 \rightarrow FRN < BFR$

Trésorerie négative signifie que l'entreprise ne dispose pas des ressources suffisantes pour faire face à ses besoins : le FRN est insuffisant pour financer le BFR en sa totalité. Sa situation financière est donc déficitaire et elle doit absolument avoir recours à des modes de financements à court terme pour pallier cette situation (découvert bancaire). Cette situation ne peut être que temporaire et représente un réel danger pour l'entreprise si elle devient structurelle : elle laisse présager un risque de faillite.

Taux de rentabilité économique globale nette = résultat net / chiffre d'affaires HT.

- Cet indicateur mesure la performance économique globale de l'entreprise, que ce soit sa rentabilité d'exploitation mais aussi ses résultats financiers et ses résultats exceptionnels.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

4.1.4. La capacité d'autofinancement

La capacité d'autofinancement (CAF) est un indicateur-clé de l'activité de l'entreprise, obtenue à partir du compte de résultat. Elle désigne l'ensemble des ressources internes générées par l'entreprise dans le cadre de son activité courante. Cette capacité donne en quelque sorte à l'entreprise une marge de manœuvre financière lui permettant de faire face à ses besoins de financement.

➤ **Intérêt :**

La Capacité d'Autofinancement sert à :

- Augmenter ses fonds de roulement, pour sécuriser sa trésorerie ;
- Réaliser des investissements, pour renforcer sa compétitivité ;
- Rembourser ses emprunts et ses dettes, pour favoriser son indépendance financière ;
- Évaluer le montant des dividendes à verser aux associés ;
- Évaluer la santé financière de l'entreprise / le bon fonctionnement de son modèle économique.

Calcul :

Deux (02) méthodes sont possibles pour calculer l'autofinancement :

- ✓ À partir de l'EBE (excédent brut d'exploitation) - dit approche **soustractive** :

$$\text{CAF} = \text{Excédent brut d'exploitation} + \text{Produits encaissables} - \text{Charges décaissables}$$

- **Produits encaissables** : il s'agit de tous les produits encaissés ou à encaisser situés en dehors du calcul de l'excédent brut d'exploitation (autres produits d'exploitation, produits financiers, produits exceptionnels, transfert de charge).

- **Charges décaissées** : à l'inverse, il s'agit de toutes les charges décaissées ou à décaisser situées en dehors du calcul de l'excédent brut d'exploitation (autres charges d'exploitation (hors dotations), charges financières, charges exceptionnelles

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

(hors dotations et coûts des immobilisations cédées, participation des salariés, impôts sur les bénéfices).

- À partir du résultat de l'exercice - dit approche **additive** :

CAF = résultat de l'exercice + dotations aux amortissements et provisions – reprise sur amortissements et provisions + Valeur comptable des éléments d'actifs cédés – produits de cession d'immobilisations – subvention d'investissements virées au résultat de l'exercice

4.2. La mesure par l'analyse des ratios

« Un ratio exprime le rapport entre deux valeurs. Les ratios sont utilisés pour effectuer des comparaisons dans le temps et dans l'espace »⁷²

Il existe un nombre important de ratios. Nous allons calculer et interpréter quelques-uns :

4.2.1. Les ratios de structure financière

- **Le ratio de couverture des emplois stables**

Il mesure le taux de couverture des actifs détenus à long terme par des passifs ayant le même horizon.

Ratio de couverture des emplois stables = capitaux permanents / VI

Le ratio de couverture des emplois stables doit être au moins égal à 1 (100%). Il est même préférable qu'il soit supérieur à ce montant car cela signifie que les ressources stables de l'entreprise lui permettent de dégager un excédent de liquidité qui pourra servir à financer le besoin en fonds de roulement.

- **Le ratio d'endettement global**

Le taux d'endettement net est un ratio qui met en évidence le poids de l'endettement d'une entreprise par rapport à ses capitaux propres. Il indique la

⁷² Buissart C., 1999, « Analyse financière », Editions FOUCHER, PARIS.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

proportion dans laquelle une entreprise se finance : sources extérieures (emprunts et dettes financières) versus sources intérieures (associés et actionnaires). Il indique de ce fait le niveau de solvabilité d'une entreprise et son éventuel risque de défaillance (cas d'un ratio élevé).

$$\text{Ratio d'endettement global} = \text{Dettes} / \text{fonds propres.}$$

4.2.2. Les ratios de liquidité

La liquidité du bilan traduit la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à court terme à l'aide des actifs de même nature.

Trois ratios de liquidité sont à utiliser dans l'analyse de la liquidité d'une entreprise :

➤ Le ratio de liquidité générale

Le ratio de liquidité générale, appelé aussi ratio du fond de roulement, exprime la capacité d'une entreprise à faire face à son passif exigible de court terme avec son actif circulant (En vendant aujourd'hui son actif circulant, pourrait-elle rembourser ses dettes de court terme ?). Ce ratio doit toujours être supérieur à 1.

$$\text{Ratio de liquidité générale} = \text{Actif circulant} / \text{DCT.}$$

➤ Le ratio de liquidité restreinte (réduite)

Il est égal au rapport de l'actif circulant (à moins d'un an) hors stocks au passif exigible à court terme, il exprime la liquidité de l'entreprise en excluant les stocks car leur liquidité peut être incertaine.

$$\text{Ratio de liquidité limitée} = (\text{VR} + \text{VD}) / \text{DCT.}$$

➤ Le ratio de liquidité immédiate

Le ratio de liquidité immédiate permet d'apprécier la capacité dont une entreprise dispose pour affronter ses obligations à court terme en utilisant uniquement sa trésorerie.

$$\text{Ratio de liquidité immédiate} = \text{VD} / \text{DCT.}$$

La solvabilité exprime la capacité de l'entreprise à rembourser l'intégralité de ses dettes par la vente de tous ses actifs, elle est appréciée dans l'optique d'une liquidation de l'entreprise.

4.2.3. Le ratio de solvabilité générale

Ce ratio doit être supérieur à 1 pour l'entreprise soit jugée capable de payer ses dettes. Cependant, l'entreprise solvable peut présenter des risques de liquidité, d'où l'intérêt de compléter l'étude par les ratios de liquidité présentés précédemment.

$$\text{Ratio de solvabilité générale} = \text{total actif} / \text{total des dettes.}$$

➤ Le ratio d'autonomie financière

D'après la norme, les capitaux propres doivent couvrir au minimum un tiers des dettes. Plus le ratio est élevé, plus l'autonomie financière de l'entreprise est grande.

$$\text{Ratio d'autonomie financière} = \text{capitaux propres} / \text{total des dettes.}$$

4.2.4. Les ratios de rotation

Ces ratios sont des indicateurs de la vitesse moyenne à laquelle payent les clients, sont réglés les fournisseurs, et tournent les stocks. On les appelle « ratios hybrides » car ils puisent leurs informations à la fois dans le bilan et dans le compte de résultat.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

➤ Le délai de rotation des stocks

La rotation de stock correspond au nombre de fois où le stock est intégralement renouvelé au cours de l'année. Ce ratio peut être calculé sur les matières premières, les produits finis (pour une entreprise industrielle) ou sur les marchandises (pour une entreprise commerciale) :

$$\text{Rotation des stocks de produits finis} = [\text{stock moyen de produits finis} / \text{coût de production}] * 360j$$

$$\text{Rotation des stocks de marchandises} = [\text{stock moyen de marchandises} / \text{coût d'achat}] * 360j$$

$$\text{Rotation des stocks de matières premières} = [\text{stock moyen de MP} / \text{coût d'achat}] * 360j$$

Le stock moyen = (valeur en début de période + valeur en fin de période) / 2

La vitesse de rotation des stocks dépend de plusieurs facteurs : les délais d'approvisionnement, la durée du processus de fabrication ou encore de la durée de vie du produit (périssable ou non). Un allongement de la durée de rotation entraîne une augmentation du besoin en fond de roulement (BFR) et inversement.

➤ Le délai de rotation du crédit clients

L'objectif ici est de calculer le nombre moyen de jours nécessaires aux clients pour régler ce qu'ils doivent à l'entreprise, ou autrement dit, le délai moyen d'encaissement des créances clients.

$$\text{Délai de rotation clients} = [\text{créances et comptes rattachés} + \text{effets escomptés} / \text{CA TTC}] * 360j$$

Ce ratio interfère également avec la trésorerie de l'entreprise et sur le besoin en fonds de roulement (BFR) : un allongement de la durée a pour effet d'augmenter le niveau du BFR et inversement.

Théoriquement, la loi impose un délai maximum de règlement de 30 jours à la date de réception des marchandises ou d'exécution de la prestation. Toutefois, la plupart des

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

entreprises acceptent d'allonger ce délai, qui ne doit théoriquement pas dépasser 60 jours à compter de la date d'émission de la facture.

➤ Le délai de rotation du crédit fournisseurs

Ce ratio mesure la durée moyenne en jours du crédit obtenu par l'entreprise de la part de ses fournisseurs. Il doit être, en principe, supérieur au ratio de crédit clients.

$$\text{Délai de rotation fournisseurs} = [\text{Dettes fournisseurs} / \text{Achats en TTC}] * 360j. \\ \text{Et comptes rattachés}$$

La gestion du délai de règlement des fournisseurs peut être une source de financement pour l'entreprise. Son allongement permet de repousser les échéances de sortie de trésorerie.

Cependant, il peut être mal perçu par les fournisseurs et indiquer également que l'entreprise a des difficultés de trésorerie si elle ne peut payer ses fournisseurs dans les temps.

Payer ses fournisseurs au plus vite sera apprécié d'eux, mais les payer trop tôt peut avoir un impact sur ta trésorerie, qui se retrouvera plus vite à sec. Il peut donc être bénéfique de profiter du délai laissé par le fournisseur jusqu'à la date d'échéance

5. Les indicateurs de rentabilité financière

« D'une manière générale, la rentabilité est le quotient d'un résultat obtenu par le capital engagé pour obtenir ce résultat »⁷³.

5.1. Les indicateurs traditionnels

5.1.1. Le ROE (Return on Equity)

Le ratio le plus utilisé par les analyses financiers, le ratio de rentabilité des fonds propres (Return on Equity, ROE) ou ratio de rentabilité financière, a inspiré les premiers ratios de mesure de performance mis en place dans les grandes entreprises. Il permet mesurer

⁷³ Barreau J et al., 2005, « DECF 4 Gestion Financière : manuel et applications, 14e édition, édition DUNOD, paris, p 134.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

la capacité des capitaux investis par les actionnaires et associés (capitaux propres) à dégager un certain niveau de profit ⁷⁴

$$\text{ROE} = \text{résultat net} / \text{capitaux propres de l'entreprise.}$$

Cependant, l'un des inconvénients du ROE est qu'il intègre les effets de la politique de financement de l'entreprise. En effet, au numérateur, le résultat courant ou le résultat net intègrent le coût des capitaux empruntés et au dénominateur, on ne tient pas compte de l'ensemble des capitaux puisque les emprunts sont exclus de la formule. C'est la raison pour laquelle on peut chercher à compléter le ROE par une mesure de la rentabilité économique, c'est-à-dire par un ratio indépendant du mode de financement de l'entreprise.

La rentabilité économique est le plus fréquemment appréhendée par le **ROCE** (Return on Capital employed), qui s'apprécie par rapport aux capitaux utilisés. (Ce ratio est déjà cité précédemment dans les ratios de l'EBE)

6. La notion d'indicateur de la performance

Pour gérer les performances de centre de responsabilité, un passage obligé, est la construction d'indicateurs qui nécessite beaucoup de bon sens.

6.1 .La définition de l'indicateur de la performance

L'indicateur de la performance peut être défini comme suit :

« Un indicateur de performance KPI (Key performance indicateur) est une mesure ou un ensemble des mesures braquée sur un aspect critique de la performance globale de l'organisation »⁷⁵

LORINO a défini l'indicateur de performance de manière suivant : « un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus

⁷⁴ Giroud F et al.,2005, le contrôle de gestion et le pilotage de la performance ,2^e édition , Gualino editeur EJA ,paris , page 78.

⁷⁵ FERNADEZ Alain : »les nouveaux tableaux de bord des managers », 5^{ème} édition EYROLLES, PARIS, 2011, p105.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'attient d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat »⁷⁶

Chaque entreprise doit avoir ses propres indicateurs de performance qui sont établis en fonction du marché de l'entreprise et de stratégie poursuivie, mais avec l'objectif, la création de valeur pour l'entreprise et pour les actionnaires. Seule la connaissance de la stratégie de l'entreprise permet d'établir des indicateurs de performance pertinente

6.2. Les types d'indicateurs

Les indicateurs peuvent être classés en trois catégories selon le rôle qu'ils jouent pour le décideur ⁷⁷

- Des indicateurs d'alerte signalant un état anormal du système nécessitant une intervention à court terme.
- Des indicateur d'équilibration assurant le constant de l'état du système et de son avancement vers l'objectif .ces indicateurs servant notamment à maintenir le cap, pourront être à l'origine d'action correctives s'ils indiquent une dérive.
- Des indicateurs d'anticipation assurant une vision un peu plus large pouvant induire des changements de stratégie et l'objectif.

6.3. Les qualités d'un bon indicateur

Un bon indicateur doit être⁷⁸ :

- Pertinent : port sur les bons enjeux, ceux qui sont cohérent avec la stratégie de l'entreprise
- Accessible : l'accès aux informations et leur traitement doivent pouvoir se faire à un cout raisonnable ;
- Ponctuel : l'indicateur doit être disponible à temps ;
- Lisible : il doit être facile que possible a comprendre et interpréter ;
- Contrôlable ; il doit correspondre à une réelle possibilité d'action et de réaction de la part de ceux qui le suivent ;

⁷⁶ LORINO. P : « méthode et pratique de la performance » édition d'organisation, paris, 2003, 130.

⁷⁷ FERNANDEZ Alain Alain : « les nouveaux tableaux de bord des managers », 3^{eme} édition, EYROLLES, France, 2007, p262

⁷⁸ MOTTIS Nicolas, « contrôle de gestion », 2^{eme} édition, EMS, France, 2007,108.

- Finalisé : un objectif doit lui être attaché.

7. Notion et objectif de mesure de la performance

La mesure de la performance d'une entreprise est une question toujours d'actualité pour toute équipe dirigeante.

7.1. Définitions de la mesure de la performance

RAVIART Davide et THOM Christian ont dit sur le sujet de la mesure de la performance de l'entreprise que « la performance n'existe que si on peut la mesurer »⁷⁹.

La mesure de la performance est l'évaluation du résultat d'une action qui elle-même consécutive à une décision et un choix d'objectifs. Elle consiste à savoir si on a atteint les objectifs, après en peut toujours y effectuer un pourcentage, comme par la mesure des écarts entre objectifs et résultats de ces derniers.

A ce sujet A.KHEMKHEM définit que : « la mesure de la performance permet d'apprécier les résultats d'intégration des objectifs organisationnel « responsable » des membres de l'entreprise.⁸⁰

La mesure de la performance est donc un mécanisme de contrôle qui sert à attirer l'attention des responsables de l'entreprise sur les éléments de la situation qui ont été contrôlés.

7.1.1. Le tableau de bord et le pilotage de la performance

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

Le tableau de bord reste encore pour beaucoup un concept assez mal défini. Trop longtemps utilisé pour ne présenter que des rapports comptables, il en a perdu son sens initial de pilotage. Bien que l'essentiel du tableau de bord est un livre guide pour

⁷⁹ RAVIART THAON David, « comment piloter la performance », édition L'HARMATTAN, PARIS, 1999, 78

⁸⁰ KHEMKHEM A : « la dynamique de contrôle de gestion » op.cil, p343

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

construire seul, rapidement et à moindres couts son propre tableau de bord parfaitement adapté à son besoin de pilotage de la performance.

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

7.1.2. Le contrôle de gestion et mesure de la performance

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

7.2. Les objectifs de la mesure de la performance

7.2.1 Clarifications de la stratégie de l'entreprise

Déjà en 1961, M C BRANCH soulignait ce problème au niveau du management de l'entreprise : les managers doivent remplir deux types de fonction ; la première c'est l'action (qui correspond au manager opérationnel), la second c'est la pensée analytique (qui sert essentiellement pour la stratégie à long terme). Or aujourd'hui, dans le contexte économique complexe que nous connaissons, les qualités de pensé analytique sont de plus en plus nécessaires dans les entreprise. Le problème à résoudre sont souvent très abstraits sont reliés à de nombreuses démentions. Mais faute d'outils d'aide à la décision assez performants, les managers sont souvent obligé de prendre des décisions de manier plus instinctive que rationnellement.⁸¹

La stratégie : si elle doit être mesurée en termes de performance globale de l'entreprise, nécessite d'être explicitée. Le système de mesure chargé de relater de la performance globale de l'entreprise, représente ainsi un tableau complet de la stratégie. Le fait d'expliciter la stratégie par biais d'objectifs et d'indicateurs de mesure de la

⁸¹ KERMOUM Messaouda, KKERKOUR CHabha, sous la direction M'ARAB Zoubir : « contrôle et mesure de la performance d'une entreprise : méthode et outils », mémoire de master en science de gestion option CCA, université Abderrahmane MIRA de Bejaia, juin 2013.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

performance assure aux managers un support commun de compréhension de la stratégie, que ces managers fassent partie de la direction ou non.

7.2.2 Le pilotage stratégique de la direction de l'entreprise

« On ne mesure pas pour contrôler, mais pour piloter » ; la notion de « pilotage de l'entreprise » est très récente. Sous le taylorisme, compte tenu du fait que l'unique facteur de succès était la réduction maximale des coûts, les dirigeants n'avaient pas besoin de piloter l'entreprise mais simplement de contrôler que tout se passe comme prévu dans un environnement très stable.

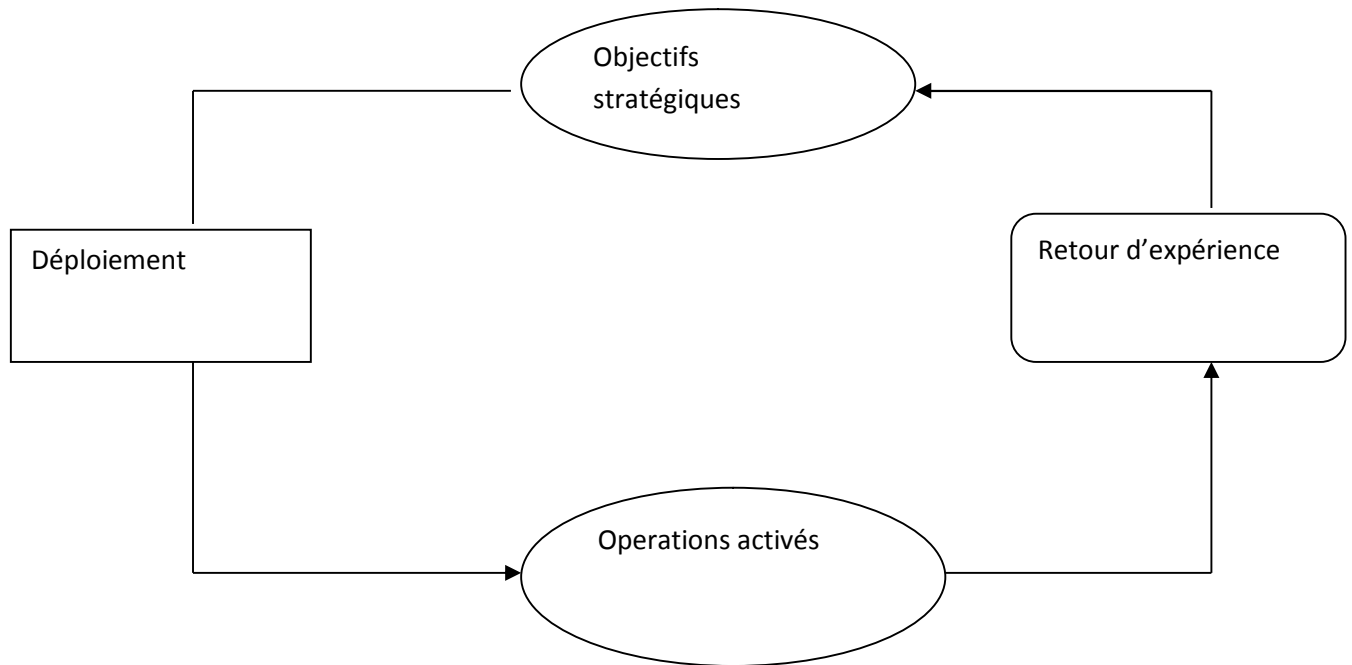
Le contexte économique actuel est instable et souvent imprévisible : la performance dépend désormais de nombreux critères qui sont susceptibles de changer très rapidement. Dans ce contexte, les managers doivent pouvoir avoir accès à une information de plus en plus large (couvrant tous les critères de performance possible et en temps quasi réel) à fin de pouvoir prendre les décisions de changement que s'imposent au moment voulu.

« Piloter, c'est accomplir de manière continue deux fonctions complémentaires : déployer la stratégie en règles d'action opérationnelles et capitaliser les résultats et les enseignements de l'action pour enrichir la réflexion sur les objectifs (retour d'expérience)

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

La figure suivante représente la boucle de pilotage

Figure n°05 : la boucle de pilotage



(Source : LORINIO P, «méthodes et pratique de la performance », 2^{ème} édition d'organisation, 2001, p 65).

Le déploiement de la stratégie permet de fixer des objectifs pour atteindre un certain niveau de performance globale.

L'analyse de retour d'expérience permet d'évaluer la performance globale et d'agir si les objectifs fixés ne sont pas atteints.

7.2.3. Pour manager : le pilotage et la gestion du personnel de l'entreprise et des salaires

La mesure de la performance doit permettre de piloter mais également de manager pour optimiser le retour d'expérience nécessaire au pilotage.

Dans certain entreprise, la stratégie n'est connue que de l'équipe dirigeable. Les salaires l'appliquent sous les ordres et le contrôle de la direction, si cette démarche a été largement utilisée pondant une grande partie du XXème siècle, les managers des entreprise modernes, qui fondent leur avantage concurrentiel sur la technologie et la satisfaction des clients, ont compris qu'ils ne peuvent pas définir toutes les actions locales qui concourent au succès de la stratégie.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

Pour un retour optimal d'expérience, il faut que les salariés de l'entreprise comprennent le but de leur activité. La mesure de la performance pour une objective stratégique permet la mise en place d'un système de management où chacun devient conscient de son rapport dans la stratégie globale de l'entreprise. L'idée est d'impliquer tous les salariés.

7.2.4. Les objectifs de la performance

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

La mesure de la performance des entreprises ne peut constituer une fin en soi, elle vise, en effet, une multitude d'objectifs et de buts qui se regroupent comme suit :⁸²

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

7.3. La création de valeur

A travers la production qu'elle réalise, l'entreprise crée de la valeur en mobilisant des moyens techniques, des ressources naturelles et des compétences humaines. En retour, ces facteurs de production reçoivent une contrepartie monétaire pour leur contribution à l'acte productif. Le partage de cette valeur créée par l'entreprise entre les différents acteurs peut donner lieu aux actionnaires, et les salariés, qui ont apporté leur travail.

⁸² Caillat.A, « Management des entreprises ».Edition HACHETTE LIVRE ,2008.P38.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

« La création de valeur dans une entreprise est une mesure d'écart entre rendement produit est l'ensemble des investissements et des dépenses requis pour le faire. Autant il est possible de créer de la valeur, autant l'on peut en détruire. Pour un gestionnaire, la création de valeur est donc l'art d'orienter vers l'atteinte de ses objectifs stratégiques en investissant dans des projets d'entreprise qui généreront des cash flow positif et croissants »⁸³

Pour produire un bien ou un service susceptible d'être vendu sur le marché, l'entreprise doit rassembler des moyens : elle a besoin de matières premières, d'énergie, et produit semi-fini.... Des éléments sont appelés (consommation intermédiaires) ou capital circulant.

L'entreprise doit aussi disposer de biens d'équipement durables (bâtiments, terrains, machines, ordinateurs etc.) qu'on range sous l'appellation (capital fixe).

L'entreprise utilise aussi les ressources immatérielles comme les logiciels et des brevets qui font également partie du capital fixe.

En fin, l'entreprise mobilise du travail à travers les salaires qu'elle emploie en fonction des compétences dont elle a besoin. Elle peut utiliser des qualifications très diverses, du travail le moins qualifié aux compétences les plus développées.

Section 03 : la conception et l'élaboration d'un tableau de bord prospectif :

La méthode d'élaboration d'un tableau de bord renvoie à la façon de détermination des indicateurs et de leur mise en forme pour qu'ils soient faciles à utiliser. La méthode de Michel Gervais correspond parfaitement à cette définition, de la sorte qu'il présente dans son ouvrage « contrôle de gestion »⁸⁴, une succession d'étapes qui mène en fin de compte à la détermination des indicateurs les plus représentatifs et nous présente ensuite comment doit être structuré le contenu de ces indicateurs et comment ces derniers doivent être présentés.

⁸³ DESHAIES ROBERT : « la création de valeur dans les PME-enjeux et perspectives du contexte économique actuel », revue française, 2005.

⁸⁴ Michel Gervais, contrôle de gestion, Op. Cit, pp. 597.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

Notre choix pour cette méthode est motivé essentiellement par la facilité que présente cette dernière dans la compréhension, mais beaucoup plus dans sa mise en œuvre, néanmoins, les différences entre une méthode et une autre sont minimes et se rejoignent, le plus souvent, aux mêmes points dans l'essentiel. Du fait, le choix de cette méthode porte beaucoup plus sur l'enchaînement des étapes, mais le contenu de chacune de ces dernières sera enrichi par les contributions d'autres méthodes.

3. Elaboration d'un tableau de bord de gestion

Le tableau de bord est un support de communication opérationnel très efficace, car il détient des informations pertinentes, fiables et utiles à son utilisateur. Comme A.FERNANDEZ⁸⁵. « Le tableau de bord de gestion, en tout cas lorsqu'il est bien conçu, est d'une certaine manière un réducteur de risque .c'est ainsi qu'il remplit son rôle d'instrument d'aide à la décision ».

3.1. L'utilité d'un tableau de bord

Les tableaux de bord sont le plus en plus utilisés pour aider au pilotage de la performance et cela de multiples raisons :

- un tableau de bord est l'élément sans lequel toute démarche d'amélioration est impossible (on ne peut améliorer ce que l'on ne mesure pas !);
- un tableau de bord réduit le temps nécessaire à la prise de décisions :
 - ✚ un tableau de bord permet un accès simple aux données clés au moment approprié (ne nécessite pas que des manipulations soient refaites à chaque fois);
 - ✚ un tableau de bord permet de croiser l'information de plusieurs systèmes informatiques d'une manière automatisée;
 - ✚ un tableau de bord permet à l'entreprise d'avoir un portrait global de ses opérations en temps réel (ou presque).
- un tableau de bord permet d'enclencher des actions correctives sur le champ :
 - ✚ un tableau de bord permet une réduction des coûts (et des pertes) puisqu'on observe rapidement là où l'entreprise perd de l'argent.

⁸⁵ A.FERNANDEZ ; « définition et principe du tableau de bord de gestion », paru dans le site C 1988-2016 (nodesway.com)

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

- Un tableau de bord permet de réunir les gestionnaires autour d'objectifs communs, qui sont clairement communiqués à travers l'entreprise ;
- Un tableau de bord permet la mobilisation des employés vers des objectifs communs ;
- Un tableau de bord permet d'effectuer veille sur le marché

3.2. Les facteurs clés de succès

L'élaboration du tableau de bord est un projet qui doit impliquer tous les acteurs. Les principaux facteurs de succès seront :

- ✓ identifier les objectifs stratégiques qui vont guider la réflexion, et mettre en évidence les points clés de performance ;
- ✓ choisir des indicateurs de décision en commençant par recueillir et définir avec soin les besoins des utilisateurs. Faire attention à ne pas occulter de données ou d'axes d'analyse importants ;
- ✓ avoir une définition précise et commune de l'information ;
- ✓ impliquer fortement la direction générale : définition et respect de la règle du jeu, information aux utilisateurs, exploitation activée de l'outil tableau de bord ;
- ✓ avoir une approche organisationnelle par le système d'information décisionnel ;
- ✓ favoriser, dès le départ, l'appropriation par les utilisateurs du système. Celui-ci doit être perçu comme une aide à la résolution de leur problème : promotion, formation, animation de proximité ;
- ✓ le pragmatisme et la diplomatie du contrôleur de gestion ;
- ✓ s'adapter facilement aux nouvelles orientations stratégiques et aux nouveaux projets.

3.3. Les principes de conception

Un tel système d'information n'est efficace et donc utile que si sa conception répond à certaines règles précises tant pour son fonctionnement que pour son contenu. La présentation des informations, si elle peut revêtir des formes variées, se doit se respecter certaines contraintes de concision et de pertinence. Dans ce cas, l'ensemble des tableaux de bord de l'entreprise incite au dialogue et à la motivation des

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

responsables .son rôle dépasse alors la stricte fonction de contrôle qu'il était censé remplir.⁸⁶

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

- ✚ une cohérence avec l'organigramme,
- ✚ un contenu synoptique et agrégé,
- ✚ une rapidité d'élaboration et de transmission.

a. Une cohérence avec l'organigramme

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

Pour l'ensemble de la firme, la cartographie des tableaux de bord doit se claquer sur celle de la structure d'autorité.

Très souvent, la structure 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 ;
- ✚ Il délègue au niveau inférieur un parti 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 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 a une ligne de totalisation de résultat qui doit figurer dans le tableau de bord du niveau hiérarchique supérieur :

⁸⁶ Alazard C et Sépari S, 2007 DCG 11 contrôle de gestion : manuel de gestion, Du nod , paris , page 636.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

- ✚ 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.

b. Un contenu synoptique et agrégé

Il s'agit de sélectionner parmi toutes les informations possibles celles qui sont essentielles pour la gestion du responsable concerné.

Le choix consiste à déterminer les indicateurs pertinents par rapport au champ d'action et à la nature de la délégation du destinataire du tableau de bord.

Cette recherche doit, par ailleurs, permettre l'addition d'informations cohérentes entre elles afin d'obtenir des indicateurs agrégés de plus en plus synthétiques.

c. La rapidité d'élaboration et de transmission

Le tableau de bord sert à alerter le responsable des dysfonctionnements afin qu'il puisse mettre en œuvre des actions correctives rapides et efficaces. Dans ce contexte, la rapidité doit l'emporter sur la précision : il est souvent préférable d'avoir des éléments réels estimés plutôt que des données réelles précises mais trop tardives.

Le tableau de bord doit donc être élaboré rapidement pour pouvoir remédier très vite aux problèmes constatés. Son contenu 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.

4. La conception générale d'un tableau de bord

En général, la maquette d'un tableau de bord type fait apparaître quatre zones :⁸⁷

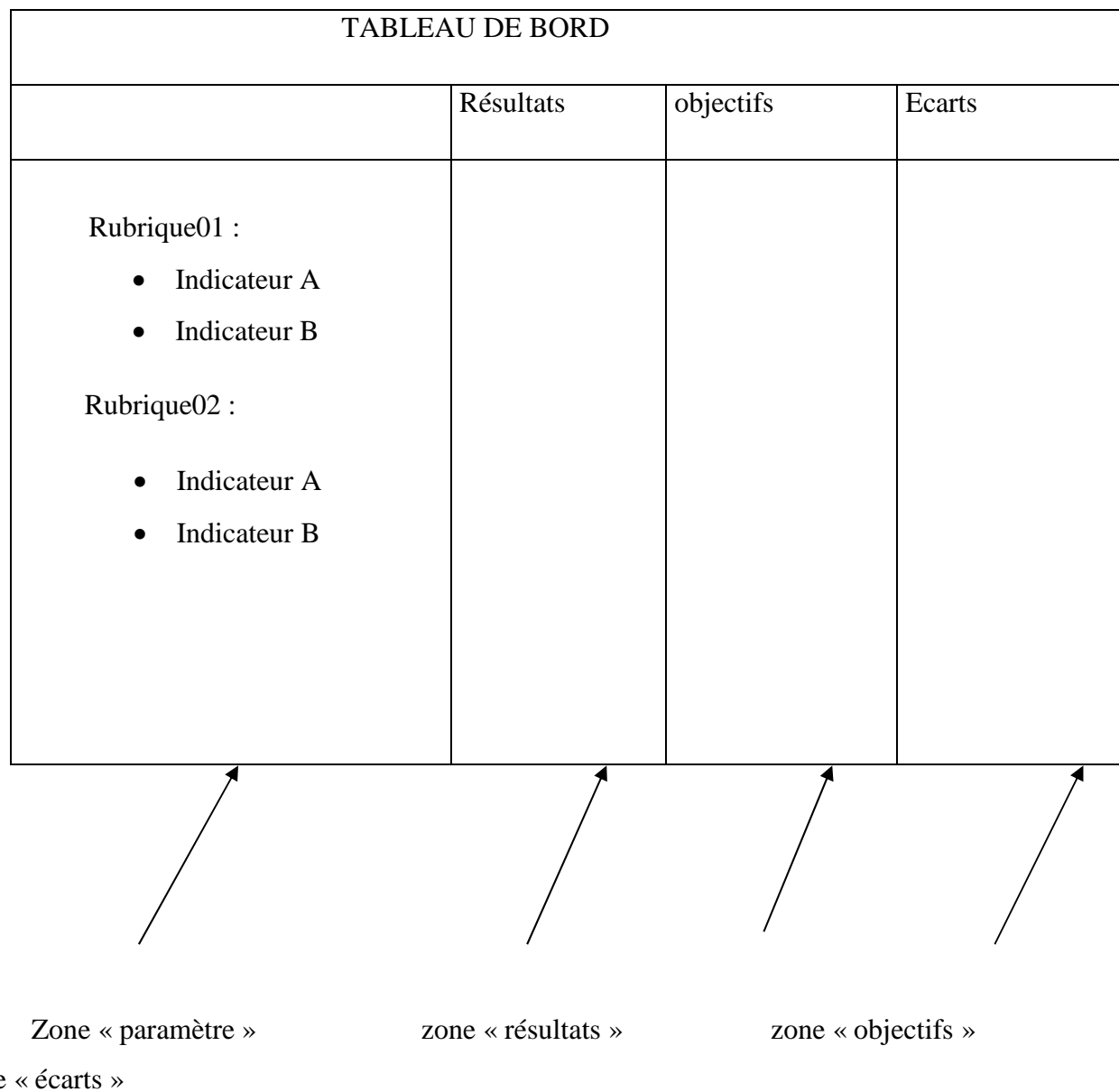
⁸⁷Alazard C et Sèpari S,1998,DECF :contrôle de gestion :manuel et application , 4^{eme} édition, Ed. DUNOD, paris, p 593.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

- La zone « **paramètres économiques** » : qui comprend les différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau. Chaque rubrique devrait correspondre à un interlocuteur, et présenter un poids économique significatif.
- La zone « **résultats réels** » : ces résultats peuvent être présentés par période et /ou cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité, quantitatives et qualitatives. A côté de ces informations sur l'activité, figurent souvent des éléments sur les performances financières (marges, résultats intermédiaires, etc.)
- La zone « **objectifs** » : dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée. Ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats (objectif du mois seul, ou cumulé).
- La zone « **écarts** » : ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative. Ce sont ceux du contrôle budgétaire mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

Figure° 6 : la maquette du tableau de bord de gestion



Source :Lory M, 2001, le tableau de bord au service de l'entreprise , édition organisation , paris.

5. Les étapes de la mise en place d'un tableau de bord

Un tableau de bord doit renfermer des informations qui permettront au responsable opérationnel une maîtrise de son activité d'un côté et qui offriront une vue globale mais précise sur la performance dont fait preuve l'organisation pour les autres destinataires d'un autre cotè.A cet effet, la construction d'un tableau de bord peut se résumer en « 4 » étapes :

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

5.1 .la définition des objectifs de l'organisation concernée par le tableau de bord

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

5.2. Le choix des indicateurs

Si l'utilité d'un tableau de bord n'est plus à démontrer, son efficacité reste conditionnée à la sélection d'indicateurs appropriés et pertinents.

a. Définition des indicateurs

un indicateur « est une information, ou un regroupement d'informations, précis , utile, pertinent pour le gestionnaire, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités diverses »⁸⁸

b. Les caractéristiques d'un bon indicateur

Pour atteindre les objectifs fixés par l'organisation, un indicateur doit posséder un certain nombre de qualités :

- ✚ **La pertinence** : l'indicateur doit correspondre à une préoccupation, à un objectif ou à une attente. il doit avoir une signification dans le contexte d'étude ou de gestion ;
- ✚ **La qualité et la précision de la mesure** : l'indicateur doit être bien formulé, précisément défini, ses paramètres bien établis et le tout bien documenté ;
- ✚ **La faisabilité** : c'est la possibilité de mesurer ou la disponibilité des données. S'assurer que quelqu'un assume la responsabilité d'alimenter, de produire et de fournir des indicateurs ;
- ✚ **La convivialité d'interprétation et d'utilisation** : c'est la faisabilité opérationnelle, visuelle et cognitive d'utiliser correctement et confortablement l'indicateur.

⁸⁸Alazard C, Separi, 2010, « DCG contrôle de gestion : manuel et applications, 2^{ème} édition, DUNOD, paris, p559.

c. Typologies d'indicateurs

Plusieurs critères peuvent être utilisés pour les indicateurs⁸⁹ :

- **la nature de l'indicateur lui-même**

- ✚ indicateurs de résultat ou de progression : information sur le résultat d'une action finie ou sur une action en cours ;
- ✚ indicateur financier ou non financier ;
- ✚ indicateur global ou ponctuel : un indicateur peut être synthétique, calculé à partir de plusieurs informations pour donner image à plusieurs dimensions ou au contraire très ciblé sur un seul paramètre très précis.

- **l'utilisation ou le rôle de l'indicateur**

- ✚ de **reporting** ou **pilotage** : un indicateur peut être demandé par un niveau hiérarchique en vue de contrôler des engagements(reporting) mais il peut aussi aider le responsable à orienter son action ; c'est plutôt la tendance actuelles donnée aux indicateurs ;
- ✚ indicateur **d'alerte** : un indicateur pour pointer un seuil, un dépassement d'une variable, de manière rapide et simple ;
- ✚ indicateur **d'équilibration** : un indicateur pour constater un état, un degré d'avancement par apport à un objectif ;
- ✚ indicateurs **d'anticipation** : un indicateur pour donner une tendance future, une extrapolation ou une simulation d'une variable.

C'est pourquoi, il est possible de résumer les caractères des indicateurs utilisés aujourd'hui : pour être des indicateurs de performance globale, ils sont plutôt synthétiques et ponctuels, financiers et non financiers, de progression et de pilotage.

5.3. Choix de la périodicité

Il n'existe aucune règle stricte quant à la détermination et au choix de la périodicité du tableau de bord. La périodicité doit correspondre au besoin du responsable de l'entreprise destinataire du tableau de bord. en effet, on peut avoir, au

⁸⁹ Alazard C , Separi S , 2010, op .cit, p559

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

sein d'une même entreprise, plusieurs fréquences de mise à jour qui diffèrent d'un responsable à un autre et d'un niveau à un autre. Cependant, plusieurs auteurs privilégient la mise à jour mensuelle.

La fréquence du tableau de bord est en générale liée au niveau de responsabilité concerné par le tableau de bord, afin de respecter le principe d'indicateur « relié à la prise de décision ». Plus on est proche du terrain, de l'opérationnel, de l'action quotidienne, plus la fréquence aura tendance à s'intensifier. Plus on va vers la prise de décision stratégique, moins la fréquence sera élevée.

5.4. La mise en forme et la présentation maquette du tableau de bord

L'information que contient un tableau de bord doit être mise en perspective sous une forme visuelle agréable (graphique, pictogramme, histogramme, alarmes et clignotants). Une bonne mise en forme permet, à son utilisateur, de la décoder plus facilement et de réagir plus vite.⁹⁰

a. privilégier une présentation standard

La présentation des différentes pages du tableau de bord doit s'efforcer d'être standard :

Même caractères et couleurs utilisés, même endroits pour inscrire les titres des thèmes, la date des informations, les commentaires, la définition des indicateurs. Cette standardisation est essentielle à l'agrément et à la facilité de lecture. Le lecteur retrouve toujours la même présentation, ce que lui permet de se consacrer au fond plutôt que de passer son temps à décoder la forme ;

b. Elaborer une mise en page précise

L'ordre de la mise en page doit être cohérent avec l'importance accordée au sujet. C'est ainsi que l'on aura tendance à consacrer les premières pages du tableau de bord aux aspects les plus importants de la vie de l'entreprise, et donc souvent aux objectifs et aux variables d'actions les plus influentes.

⁹⁰ Loning H et al, 2003, contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre, 2^{ème} édition, ED.DUNOD, paris, p 157.

Chapitre II : le tableau bord et la performance de l'entreprise

Conclusion :

D'après ce que nous avons développé tout au long de ce chapitre, nous constatons avant tout, qu'un tableau de bord est un document qui présente des caractéristiques d'affichage, de présentation visuelle, synthétique et d'espace limité. Il contient des indicateurs qui donnent du sens en indiquant une valeur et une direction.

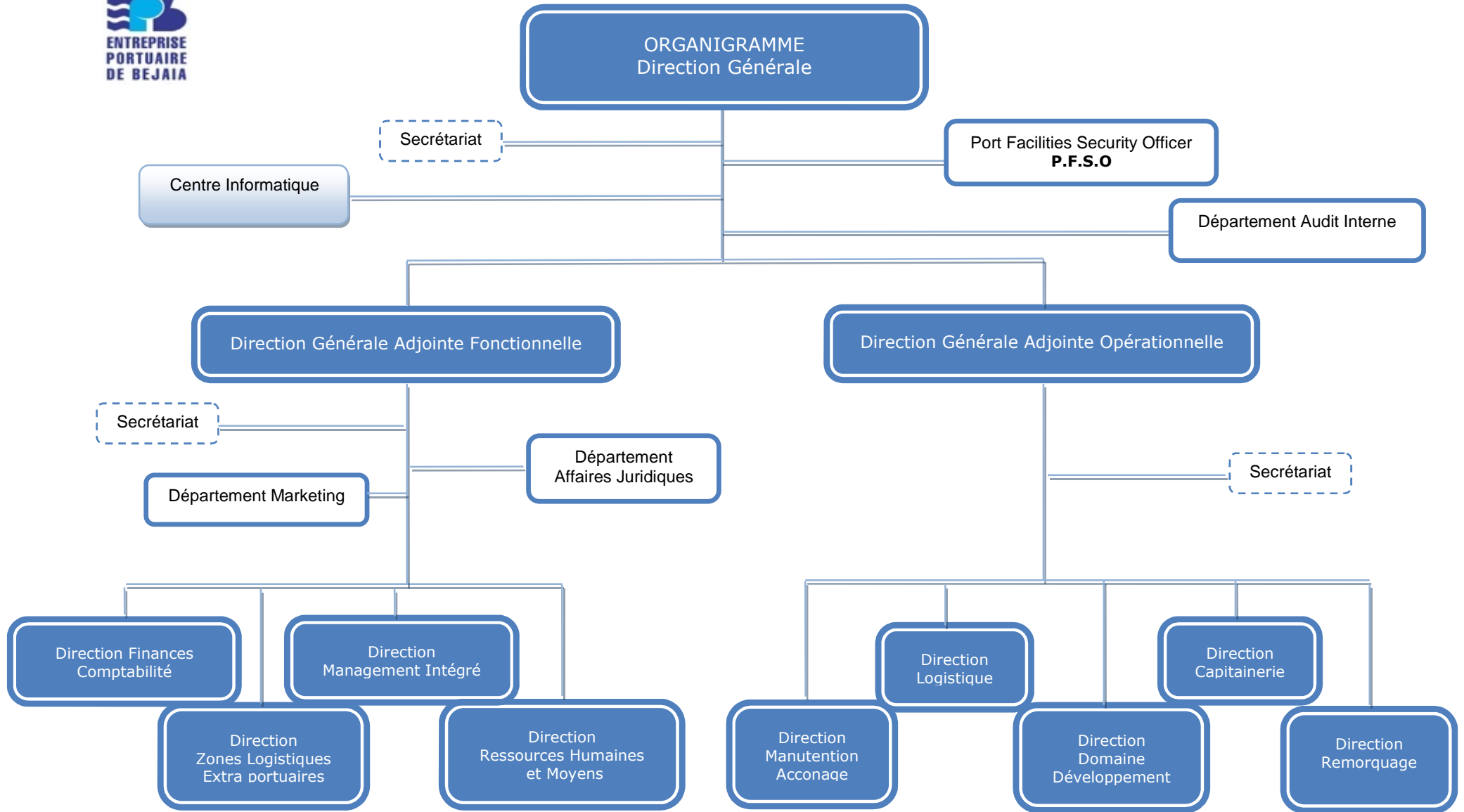
Le tableau de bord est l'une des résolutions qui permettent aux dirigeants d'être informés rapidement pour réagir vite, et si possible anticiper les événements. Cet outil déjà ancien, est actualisé et opère un retour en force, tant dans ses principes initiaux que dans sa mise en œuvre. Considéré comme l'outil de pilotage de la performance par excellence, son installation devient indispensable, dans la mesure où l'environnement concurrentiel exige d'être « armé » de tout outil permettant de devancer son concurrent.

Il nous a permis aussi de présenter la nouvelle approche de l'élaboration du tableau de bord prospectif (Balanced scorecard), ainsi que ses différents axes de succès pour piloter la performance de l'entreprise.

Chapitre III :

***La mise en place d'un tableau
de bord budgétaire au sein de
l'EPB***

Figure N°07 : l'organigramme de l'EPB



Source : document interne de l'EPB.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

Introduction :

L'entreprise portuaire de Bejaia (EPB) est une entreprise qui englobe plusieurs fonctions et une diverses activités qui nécessitent une maîtrise totale dans l'exécution des tâches et un contrôle efficace. À cet effet, l'entreprise a mis en place un système de tableau de bord intégrant à la fois des éléments de sa stratégie globale et de son environnement et d'autres éléments extraient de ses activités opérationnelles.

La compréhension de la démarche de constitution de ce tableau de bord ainsi que le rôle qu'il peut jouer à l'intérieur de l'entreprise et sa contribution à l'amélioration des performances de celle-ci, nécessite de présenter un cas pratique où sera expliquée cette démarche.

Dans ce sens, nous allons voir dans ce chapitre, la mise en application des connaissances recueillies dans la partie théorique en les faisant appliquer sur les données d'une entreprise publique qui est l'EPB, et dans lequel nous allons présenter, dans un premier point, un aperçu de son historique et de sa création, décrire ses différentes missions et activités ainsi que les différentes directions qui la composent. Après cela, nous allons montrer dans la deuxième section comment mettre en place un tableau de bord financier au sein de l'EPB et cela dans le but de répondre à notre problématique de recherche.

Section 01 : présentation de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa (EPB)

L'aménagement des superstructures, le développement des infrastructures, l'utilisation de moyens de manutention et de technique adaptées à l'évolution de la technologie des navires et enfin ses outils de gestion moderne ont fait évoluer le port de Bejaïa depuis le milieu des années 1990 pour lui permettre aujourd'hui d'être un leader dans le domaine portuaire en Algérie.

1. Présentation du port de Bejaïa

Le port de Bejaïa, est un port algérien, situé dans la ville de Bejaïa, dans la région est de l'Algérie. Le port est consacré au commerce international et aux hydrocarbures. Il est classé deuxième port d'Algérie en termes d'activité commerciale.

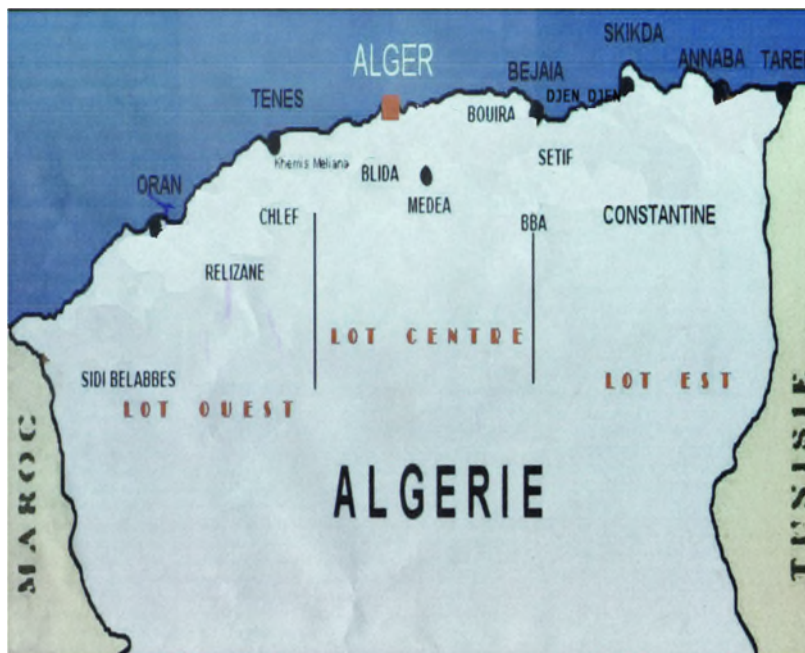
Considéré comme l'une des premières infrastructures du transport maritime du pays, le port de Bejaïa jouit d'une situation géographique stratégique et privilégiée. Son

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

positionnement au cœur de la méditerranée occidentale et au centre de la côte algérienne lui confèrent d'importants atouts sur le plan économique et une place privilégiée sur les routes maritimes où il a su capter un important trafic.

La ville et le port de Bejaïa disposent de dessertes routières reliant l'ensemble des villes du pays, de voies ferroviaires et d'un aéroport international. La réalisation de la bretelle autoroutière reliant le port à l'autoroute Est-ouest est un atout supplémentaire qui lui permettra de mieux fluidifier l'acheminement des marchandises sur son hinterland qui, lui aussi, s'élargit progressivement

La position géographique du port de Bejaia au nord de l'Algérie



2. Les sources, création et cadre juridique

Le décret n°82-285 du 14 Août 1982 publié dans le journal officiel n° 33 portant la création de l'Entreprise Portuaire de Bejaia ; entreprise socialiste à caractère économique ; conformément aux principes de la charte de l'organisation des entreprises, aux dispositions de l'ordonnance n° 71-74 du 16 Novembre 1971 relative à la gestion socialiste des entreprises et les textes pris pour son application à l'endroit des ports maritimes. L'entreprise, réputée commerçante dans ses relations avec les tiers, fut régie par la législation en vigueur et soumise aux règles édictées par le susmentionné décret.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

Pour accomplir ses missions, l'entreprise est substituée à l'Office National des Ports (ONP), à la Société Nationale de Manutention (SO.NA.MA) et pour partie à la Compagnie Nationale Algérienne de Navigation (CNAN). Elle fut dotée par l'Etat, du patrimoine, des activités, des structures et des moyens détenus par l'ONP, la SO.NA.MA et de l'activité Remorquage, précédemment dévolue à la CNAN, ainsi que des personnels liés à la gestion et au fonctionnement de celles-ci. En exécution des lois n° 88.01, 88.03 et 88.04 du 02 Janvier 1988 s'inscrivant dans le cadre des réformes économiques et portant sur l'autonomie des entreprises, et suivant les prescriptions des décrets n°88.101 du 16 Mai 1988, n°88.199 du 21 Juin 1988 et n°88.177 du 28 Septembre 1988.

L'Entreprise Portuaire de Bejaia ; entreprise socialiste ; est transformée en Entreprise Publique Economique, Société par Actions (EPE-SPA) depuis le 15 Février 1989, son capital social fut fixé à Dix millions (10.000.000) de dinars algériens par décision du conseil de la planification n°191/SP/DP du 09 Novembre 1988. En 2014 l'assemblée générale extraordinaire a augmenté le capital social de l'Entreprise Portuaire par l'incorporation des réserves facultatives, et qui fut fixé à un montant de trois milliard cinq cent millions de dinars (3.500.000.000 DA).

3. Objectifs et valeurs de l'EPB

La stratégie de l'EPB est à la fois adaptée aux normes de marché, ainsi qu'à la satisfaction de leur clientèle.

3.1. Les objectifs

- Maintenir la position de leader dans le domaine de l'activité portuaire ;
- Optimiser la compétitivité de la chaine logistique ;
- Développer la culture d'entreprise pour une gestion optimale des ressources ;
- Participer au développement socio-économique ;
- Pérenniser et créer des emplois.

3.2. Les valeurs

- Valorisation du potentiel humain : vecteur essentiel de la culture d'entreprise ;
- Affirmation du statut d'acteur économique majeur et d'entreprise citoyenne ;
- Gestion éthique et professionnelle ;
- Innovation et responsabilité sociale.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

4. Les missions et activités de l'EPB

On peut résumer les principales missions et activités de l'EPB en ce qui suit :

4.1. Les missions

- Organisation de l'accueil des navires et les aider dans leur pilotage ;
- Rentabiliser au maximum les infrastructures et superstructures portuaires ;
- Gérer les systèmes de management de la qualité, de l'environnement, de la santé et sécurité ;
- Assurer une disponibilité permanente des moyens humains et matériels et améliorer en continu leurs performances.

4.2. Les activités

• Développés par le service public

- Sécurité et sûreté des biens et des personnes ;
- Entretien des bâtiments, hangars et autres installations ;
- Enlèvement des déchets des navires ;
- Fourniture d'énergie, avitaillement des navires en eau douce, pilotage et lamanage.

• Développés par les entités commerciales

- Remorquage portuaire, hauturier, sur sea-line, assistance sauvetage et location de remorqueurs ;
- Acconage, manutention et location d'engin.

5. Présentation des différentes structures de l'EPB

L'EPB est organisée en directions fonctionnelles et opérationnelles présentées selon l'organigramme suivant :

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

5.1. Directions opérationnelles

Il s'agit des structures qui prennent en charge les activités sur le terrain et qui ont une relation directe avec les clients.

5.1.1. Direction Générale Adjointe Opérationnelle

Elle est chargée de la coordination et le contrôle des directions opérationnelles.

5.1.2. Direction Manutention et Acconage (DMA)

Elle est chargée de prévoir, organiser, coordonner et contrôler l'ensemble des actions de manutention et d'acconage liées à l'exploitation du port. Elle abrite les départements suivants: **A. Manutention** : qui comprend les opérations d'embarquement, d'arrimage, de désarrimage et de débarquement de marchandises, ainsi que les opérations de mise et de reprise des marchandises sous hangar, sur terre-plein et magasins.

B. Acconage : A pour tâches :

• **Pour les marchandises :**

- La réception des marchandises ;
- Le transfert vers les aires d'entreposage des marchandises ;
- La préservation ou la garde des marchandises sur terre-plein ou hangar ;
- Marquage des lots de marchandises ;
- Livraison aux clients.

• **Pour le service :**

- Rassembler toutes les informations relatives à l'évaluation du traitement des navires à quai et l'estimation de leur temps de sortie ainsi que la disponibilité des terres pleins, et hangars pour le stockage ;
- Participer lors de la Conférence de placement des navires (CPN) aux décisions d'entrée des navires et recueillir les commandes des clients (équipes et engins) pour le traitement de leurs navires.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

5.1.3. Direction Domaine et Développement (DDD) : elle a pour tâches :

- Amodiation et location de terre-pleins, hangar, bureaux, immeubles, installations et terrains à usage industriel ou commercial ;
- Enlèvement des déchets des navires et assainissement des postes à quai ;
- Pesage des marchandises (pont bascule) ;
- Avitaillement des navires en eau potable.

5.1.4. Direction Logistique (DL) : elle exerce les métiers suivants :

- L'approvisionnement en pièces de rechange ;
- La maintenance des équipements ;
- La planification des affectations :

5.1.5. Direction Capitainerie (DC) : elle est chargée de la sécurité portuaire, ainsi que de la bonne régulation des mouvements des navires, et la garantie de sauvegarde des ouvrages portuaires. Elle assure également les fonctions suivantes :

- **Pilotage :** La mise à disposition d'un pilote pour assister ou guider le commandant du navire dans les manœuvres d'entrée, de sortie. Cette activité s'accompagne généralement de pilotins, de canots et de remorqueurs ;
- **Amarrage :** Cette appellation englobe l'amarrage et le désamarrage d'un navire ;
- **L'amarrage** consiste à attacher et fixer le navire à quai une fois accosté pour le sécuriser
- **Accostage :** Le port met à la disposition de ces clients des quais d'accostage en fonction des caractéristiques techniques du navire à recevoir.

5.1.6. Direction Remorquage (DR) : elle est chargée d'assister le pilote du navire lors de son entrée et de sa sortie du quai. Son activité consiste essentiellement à remorquer les navires entrants et sortants, ainsi que la maintenance des remorqueurs.

5.2. Directions fonctionnelles

Il s'agit des structures de soutien aux structures opérationnelles.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

5.2.1. Direction Générale Adjointe Fonctionnelle : elle est chargée de concevoir, coordonner et contrôler les actions liées à la gestion et au développement de l'entreprise.

5.2.2. Direction Audit et Management (DAM) : elle est chargée de :

- Donner une assurance à l'entreprise sur le degré de maîtrise de ses opérations
- Apporter des conseils et de l'assistance ;
- Evaluer le dispositif de contrôle interne ;
- Mettre en œuvre, maintenir et améliorer en continue le Système de Management Intégré (plans projets et indicateurs de mesure) ;
- Contribuer activement à l'instauration et au développement d'une culture HSE au sein de l'entreprise et de la communauté portuaire ;
- Contribuer dans des actions de sensibilisation et de formation à la prévention des risques de pollution, à la protection de l'environnement, la santé des travailleurs et à l'intervention d'urgence.

5.2.3. Direction Finances et Comptabilité (DFC) : elle est chargée de :

- La tenue de la comptabilité ;
- La gestion de la trésorerie (dépenses, recettes et placements) ;
- La tenue des inventaires ;
- Le contrôle de gestion (comptabilité analytique et contrôle budgétaire).

5.2.4. Direction Systèmes d'information : Elle est chargée de :

- Valider et contrôler les messages diffusés à travers les différents supports publicitaires ;
- Évaluer et préconiser les investissements informatiques correspondant aux besoins exprimés ;
- Assurer une veille technologique sur les évolutions du secteur de l'entreprise en matière de systèmes d'information et de méthodologie de travail relatif au personnel du centre ;
- Veiller à l'amélioration et au développement du système d'information de l'entreprise ;
- Assurer l'adéquation entre les besoins des utilisateurs de l'entreprise, la stratégie et les outils informatiques.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

5.2.5. Direction Ressources Humaines (DRH) : Elle est chargée de prévoir, d'organiser et d'exécuter toutes les actions liées à la gestion des ressources humaines en veillant à l'application rigoureuse des lois et règlement sociaux. Elle assure les tâches suivantes :

- La gestion des carrières du personnel (fichier);
- La gestion des moyens généraux (achats courants, parc automobile, ...etc.).

6. L'EPB en chiffre :

Pour avoir une idée sur l'évolution des activités de l'EPB, voici quelques chiffres les plus récents présentés dans son bilan d'activité pour le premier semestre de l'année 2018 :

Rubrique	L'année 2017	L'année 2018	Var %
Hydrocarbures	1 886 827	1 662 241	-11.90
Hors hydrocarbures	2 434 560	2 445 503	0.45
Trafic total	4 321 387	4 107 744	-4.94

Source : site officiel de l'EPB.

Le trafic global a connu durant le premier trimestre 2018 **une décroissance de 4.94%**. Cette dernière a été engendrée par le recul du tarif hydrocarbures aussi bien à l'export. (-11.47%) qu'à l'importation (-15.27%).

Quant au trafic hors hydrocarbures, il a connu une stabilité à l'import (+0.88%), et un recul de -5.44% à l'export.

Section 02 : Elaboration d'un tableau de bord financier pour l'EPB

2. Les démarches et élaboration

Dans un premier temps, on va détailler, une par une, les principales étapes de mise en place d'un tableau de bord financier au sein de l'EPB.

2.1. Le contexte du tableau de bord de l'EPB

A l'aide un entretien orale qu'on a réalisé avec le chef du département des finances de l'EPB, on a pu récolter les informations nécessaires à la compréhension du système des tableaux de bord financier au sein de cette entreprise, et qu'on a résumé dans les points qui suivent :

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

2.1.1. Les concepteurs et les destinataires

La mission de conception et d'alimentation des tableaux de bord, au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia, est confiée au chef de département des finances. Ce type de document est destiné à toutes les directions de l'entreprise : Le PDG ainsi que les différents directeurs opérationnels et fonctionnels, pour diriger leurs actions et dans leur prise de décisions.

2.1.2. La périodicité

Pour le choix de la périodicité, les responsables de l'EPB ont privilégié la mise à jour mensuelle ; le département des finances délivre donc un tableau de bord financier toutes les premières quinzaines du mois (m+1).

– Pour le choix du support, le chef du département des finances remet lui-même des tableaux de bord financiers, aux utilisateurs concernés, sous format papier.

2.2. La détermination des objectifs

Les objectifs du tableau de bord répondent aux préoccupations de l'organisation. Et comme son nom l'indique, il donne une orientation à l'entreprise.

Dans notre lieu de stage, Le directeur du département des finances est chargé de fixer une liste d'objectifs bien précis que doit atteindre l'entreprise. Il devra ensuite la proposer au comité de direction qui doit à son tour donner son approbation et sa validation.

- Les principaux objectifs de l'EPB sont :
 - L'appréciation de la situation financière de l'entreprise ;
 - Mesurer la performance financière de l'entreprise ;
 - Apporter des actions correctives en cas de déséquilibre financier.

2.3. Le choix et le calcul des indicateurs

Le choix des indicateurs constituant le tableau de bord est un enjeu d'une grande importance. Matérialisation concrète de la performance, ils serviront à initier un véritable pilotage des actions de l'organisation.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

Tout comme les objectifs, les indicateurs sont proposés par le chef du département des finances avec l'approbation du comité de direction.

Pour effectuer notre analyse, nous avons sélectionné les indicateurs les plus pertinents pour une approche financière de la performance :

2.3.1. Les indicateurs du bilan

Ce volet comprend :

- Les bilans de grandes masses ;
- Les indicateurs de l'équilibre financier.

A. Présentation des bilans de grandes masses pour les années 2017 et 2018

Cette présentation du bilan financier facilite l'analyse de l'équilibre financier de l'entreprise car elle permet une étude du financement de l'entreprise en faisant une distinction entre les cycles longs (investissement et financement) et les cycles court d'exploitation.

Tableau N°2 : bilan en grandes masses de l'année 2017 :

KDA

Actif	Montant	%	Passif	Montant	%
VI	18 626 413	89.64%	CP	13 357 716	64.28%
VE	231 325	1.11%	DLMT	5 777 565	27.8%
VR	1 232 279	5.93%	DCT	1 644 050	7.91%
VD	689 315	3.32%			
TOTAL	20 779 331	100%	TOTAL	20 779 331	100%

Source : réalisée par nos soins à partir des données de l'EPB.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

Tableau N°3 : bilan en grandes masses pour l'année 2018 :

KDA

Actif	Montant	%	Passif	Montant	%
VI	21 007 115	88%	CP	13 503 615	56,54%
VE	295 866	1,24%	DLMT	8 398 711	35,17%
VR	1 239 891	5,19%	DCT	1 979 333	8,29%
VD	1 338 787	5.60%			
TOTAL	23 881 659	100%	TOTAL	23 881 659	100%

Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB.

Interprétation

Le bilan de grande masse reflète l'activité de l'entreprise et ses choix stratégiques en termes de politique d'investissement, de politique de financement mais aussi de décisions affectant l'activité quotidienne de l'entreprise. Dans le cas de l'EPB, on remarque que durant les deux exercices, 2017et2018, les valeurs immobilisées constituent plus de **88%** du total actif ; ce qui représente un taux assez élevé : l'actif de l'entreprise est marqué par une immobilisation excessive. Une situation qui peut s'expliquer par le nouveau projet de construction d'une nouvelle gare maritime au niveau du port.

B. Les indicateurs de l'équilibre financiers

L'équilibre financier est représenté par l'interaction de trois variables : leFRN, le BFR et la TR.

- **Le fond de roulement**

Tableau N°4 : le calcul du FRN

KDA

Désignation	2017	2018	Variation	Evaluation %
Capitaux permanents(1)	19 135 282	21 902 326	2 767 044	14,46%
VI(2)	18 626 413	21 007 115	2 380 702	12,78%
FRN (1)-(2)	508 869	895 211	386 342	75,92%

Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

Interprétation :

- À partir du tableau N°4, nous remarquons que pour les (2) exercices, l'entreprise a réussi à dégager un fond de roulement positif : soit **508 869 KDA** pour l'année 2017 et **895 211KDA** pour l'année 2018 ;
- Le fond de roulement de l'entreprise a **augmenté** de **386 342KDA**, soit **+75 %** par rapport à l'exercice 2017, cela signifie que l'entreprise a pu préserver le financement de l'intégralité de ses immobilisations aux moyens des ressources stables et dispose d'une marge de sécurité.

- **Le besoin en fond de roulement**

Tableau N°5 : le calcul de BFR

KDA

Désignation	2017	2018	Variation	Evolution %
VE (1)	231 325	295 866	64 541	27,90%
VR (2)	1 232 279	1 239 891	7 612	0,62%
DCT(3)	1 644 050	1 979 333	335 283	20,39%
BFR (1+2)-(3)	- 180 446	-443 576	- 263 130	145,82%

Source : réalisée par nos soins à partir des données de l'EPB.

Interprétation :

Pour les deux (2) exercices, l'EPB a enregistré des BFR **négatifs** : soit **-180 446 KDA** pour l'année 2017 et **-443 576 KDA** pour l'année 2018, ce qui signifie que les dettes circulantes arrivent à couvrir l'ensemble de l'actif circulant et l'excédent de liquidité dégagée servira à alimenter la trésorerie nette c'est-à-dire Les besoins d'exploitation de l'E.P.B sont moins importants que les ressources d'exploitations

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

- Trésorerie nette

Tableau N°6 : le calcul de la TR

KDA

Désignation	2017	2018	Variation	Evolution %
FRN	508 869	895 211	386 342	75,92%
BFR	-180 446	-443 576	-263 130	145,82%
TR	689 315	1 338 787	649 472	94,22%

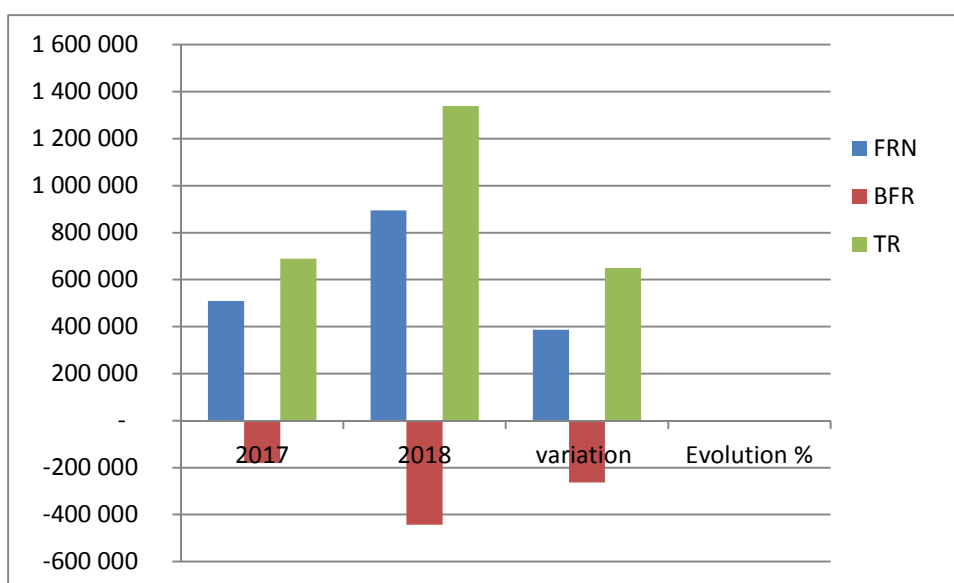
Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB.

Interprétation :

Après les calculs, nous avons obtenu des montants positifs pour les deux années, a savoir : **689 315 KDA** en 2017 et **1 338 787 KDA** en 2018. ce qui indique que notre entreprise dispose de suffisamment de ressource pour financier l' intégralité de ses besoins (d'investissement et d'exploitation) et réussi à dégager un excédent de trésorerie soit **649 472 KDA** par rapport à l'exercice 2017. Cette hausse est due essentiellement à l'importance des encaissements sur prestations.

- A partir des observations ci-dessus, il est possible de représenter graphiquement les variations du FR BFR et de la TR :

Figure N° 8 : représentation graphique de l'évaluation des ratios d'équilibre financier



Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

2.3.2. Les indicateurs du compte de résultat

Ce volet comprend essentiellement :

- Les soldes intermédiaires de gestion (SIG) ;
- La capacité d'autofinancement (CAF).

A.les soldes intermédiaires de gestion (SIG)

Les soldes intermédiaires de gestion permettent d'analyser le résultat en le décomposant en plusieurs indicateurs importants, ces derniers sont calculés « en chaîne » sur la base d'informations issues du compte de résultat.

Tableau N°7 : le calcul des SIG

KDA

Opération	2017	2018	Variation	Evaluation %
production vendue (ca)	5 239 320	5 904 796	665 476	12,70
variation stocks produits et en cours	-	0		0,00
production immobilisée	-	0		0,00
production de l'exercice	5 239 320	5 904 796	665 476	12,70
achat consommés	141 895	241 413	99 518	70,13
services extérieurs et autres consommations	731 174	611 191	-119 983	-16,41
consommation de l'exercice (-)	873 069	852 604	- 20 465	-2,34
VA	4 366 251	5 052 192	685 941	15,71
Subventions d'exploitation (+)	-	0	0	0,00
charges de personnel (-)	2 404 020	2 599 552	195 532	8,13
impôts,taxes et versements assimilés(-)	124 285	128 124	3 839	3,09
EBE	1 837 946	2 324 516	486 570	26,47
Reprise sur pertes de valeur et provisions (+)	12 618	1 865	-10 753	-85,22
Autres produits opérationnels (+)	90 066	47 373	-42 693	-47,40
Dotations aux amortissements et aux provisions (-)	1 067 169	1 006 499	-60 670	-5,69
Autres charges opérationnels(-)	3 244	7 987	4 743	146,21
RE	870 217	1 359 268	489 051	56,20
produit financiers (+)	1 302 423	202 811	-1 099 612	-84,43

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

charges financiers (-)	37 466	75 649	38 183	101,91
RCAI	2 135 174	1 486 430	- 648 744	-30,38
Produit exceptionnels	-	0	0	0,00
Charges exceptionnelles	-	0	0	0,00
Résultat exceptionnel	-	0		0,00
RCAI (+)	2 135 174	1486430	- 648 744	-30,38
R-exceptionnel(+)	-	0	0	0,00
Impôts exigibles sur résultats ordinaires (-)	98 613	345866	247 253	250,73
impôts différés (variation) sur résultats ordinaires (-)	143 119	-412	-143 531	-100,29
Résultat de l'exercice	1 893 442	1140976	-752 466	-39,74

Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB

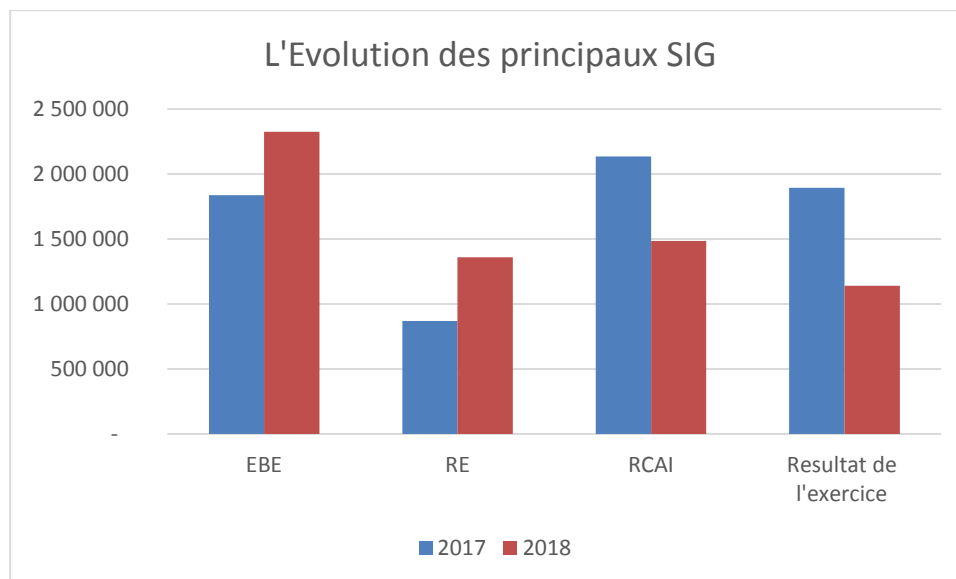
Interprétation :

- La valeur ajoutée :** indique la richesse créée par l'entreprise dans le cadre de son activité courante .pour notre cas, La VA progressé de **15.71 %** par rapport à l'exercice 2017. Cette hausse est due à l'augmentation du chiffre d'affaires de l'entreprise d'un montant de **665 973 KDA** et à la *baisse* des consommations intermédiaire de **20 465 KDA** ;
- L'excédent brut d'exploitation (EBE) :** le premier indicateur de rentabilité économique de l'entreprise. Durant la période 2017et 2018, l'EBE à augmenté de **486 570 KDA**, soit **(+26.47%)** par rapport à l'exercice 2017.
Cette hausse est due essentiellement à la forte valeur ajoutée dégagée durant l'exercice ;
- Le résultat d'exploitation (RE) :** le résultat d'exploitation inclut l'ensemble des charges et des produits d'exploitation positifs pou les deux exercices : soit**870 217 KDA** pour 2017et **1 359 268 KDA** pour 2018.Cependant, nous remarquons que ces chiffres ont enregistré une progression de **56.20 %** par rapport à 2017 suite à la baisse des dotations aux amortissements comptabilisées en charge de l'exercice ;

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

- **Le résultat courant avant impôt (RCAI) :** le RCAI est un indicateur de mesure de La performance opérationnelle financière de l'entreprise. Dans notre cas, il est évalué à **2 135 174 KDA** en 2017 et à **1 486 430 KDA** en 2018 ; il a donc connu une diminution de **30.38%** en raison de la baisse des produits financiers de **1 098 612 KDA** ;
- **Le résultat net de l'exercice :** il représente le cumul des résultats précédents (d'exploitation, financière et exceptionnelle) après déductions des impôts. A partir de nos calculs, l'Entreprise Portuaire de Bejaia clôture l'exercice 2018 avec un **résultat net positif** de **1 140 976 KDA** ; par contre en 2017 et à **1 893 422 KDA**. Donc l'EBE a régressé de **752 466 KDA** soit de **39.74%** a cause d'une augmentation très importante des impôts exigibles sur les résultats ordinaires de **247 253 KDA** et à la baisse du résultat financière suite a la cession des filiales a profit du groupe (baisse des dividendes)

Figure N°9 : représentation graphique de l'évolution des principaux SIG



Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

B. Le calcul de la capacité d'autofinancement (CAF)

Tableau N°8 : le calcul de la CAF

KDA

Désignation	2017	2018	Variation	Evolution%
Résultat net(1)	1 893 442	1 140 976	- 752 466	-39,74%
dotation aux amortissements et aux provisions(2)	1 067 169	1 006 499	- 60 670	-5,69%
CAF (1+2)	2 960 611	2 147 475	- 813 136	-27,47%

Source : réalisée par nos soins à partir des données de l'EPB.

Interprétation :

La capacité d'autofinancement désigne l'ensemble des ressources internes générées par l'entreprise dans le cadre de son activité qui permettent d'assurer son financement .A travers notre tableau de calcul, on remarque que La capacité d'autofinancement de l'exercice 2018 a connu une *baisse* de **813 137 KDA** par rapport à l'exercice 2017, justifiée par la diminution du résultat de l'exercice de **752 467 KDA** et les dotations aux amortissements et aux provisions de **60 670 KDA**.

Il y a lieu de souligner que la capacité d'autofinancement est positive durant les 02 exercices, elle permettra à l'entreprise de renouveler ses investissements, payer ses dettes et rémunérer les actionnaires.

2.3.3. Les ratios de structure

On trouve deux types de ratios : le ratio de financement permanent et celui de l'endettement global.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

Tableau N°9 : le calcul des ratios de structure

KDA

Type de ration	2017	2018	Variation	Evolution%
capitaux permanents (1)	19 135 282	21 902 326	2 767 044	14,46%
VI(2)	18 626 413	21 007 115	2 380 702	12,78%
R, de couverture des emplois stables ((1/2)	1,03	1,04	0,01	0.97%
Dettes (3)	6 554 660	9 104 900	2 550 240	38,91%
Fonds propres (4)	13 357 716	13 503 615	145 899	1,09%
R, d'endettement global (3/4)	0,49	0,67	0,18	37,41%

Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB.

Interprétation :

- Ratio de couverture des emplois stables

Le ratio de financement permanent intervient pour appuyer nos résultats précédents concernant le FRN, en nous assurant de l'existence d'un fond de roulement positif signe d'une certaine sécurité en matière de financement .pour le cas de notre entreprise, ce ratio est **supérieur à 1** durant les deux exercices :il est de **1.03 en 2017**et **1.04 en 2018**, ce qui signifie que l'entreprise arrive a financer l'intégralité de ses immobilisations aux moyens de ressources stables tout en dégagent un marge de sécurité

Toute fois, ce ratio a connu une légère augmentation de **0.02** dues essentiellement à une diminution des investissements.

- Ratio d'endettement global

Ce ratio compare les dettes de l'entreprise à ces propres moyens en matière de financement : les ressources externes par rapport aux ressources internes. Le niveau d'endettement de l'EPB pour les exercices **2017** et **2018** est de **49%** et **67%**

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

respectivement, il reste satisfaisant .on a donc enregistré une progression de **37.41%** par rapport à l'année 2017, due essentiellement à l'augmentation des dettes.

2.3.4. Les ratios de liquidité

La liquidité mesure la capacité d'une entreprise à régler ses dettes à **court** terme arrivées à échéance .l'analyse de cette liquidité peut être effectuée à partir de trois ratios. On distingue : le ratio de liquidité générale, le ratio de liquidité limitée et le ratio de liquidité immédiate.

Tableau N°10 : le calcul des ratios de liquidité

KDA

Type de ratio	2017	2018	Variation	Evolution%
AC(1)	2 152 919	2 874 544	721 625	33,52%
VR(2)	1 232 279	1 239 891	7 612	0,62%
VC(3)	689 315	1 338 787	649 472	94,22%
DCT(4)	1 644 050	1 979 333	335 283	20,39%
R, d' liquidité générale (1/4)	1,31	1,45	0,14	10,86%
R, d' liquidité limitée (2+3/4)	1,17	1	0,17	14,53%
R, d' liquidité immédiate (3/4)	0,42	0,68	0,26	61,04%

Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB.

Interprétation :

- Le ratio de liquidité général

Le calcul de ce ratio du fond de roulement nous permet de savoir si notre entreprise est capable de produire de la liquidité afin de respecter ses engagements financiers à court terme.

Nous avons obtenu, pour les deux exercices, des ratios supérieurs à 1 : **1.31** pour **2017(c.-à-d.que l'actif courant est 1.31fois les DCT)** et **1.45** pour **2018**. On remarque, une augmentation de **10.86%** en raison d'une baisse des dettes à court terme de plus de 20.39% par rapport à l'exercice précédent, ainsi qu'une hausse de 33.52% d'actif circulant.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

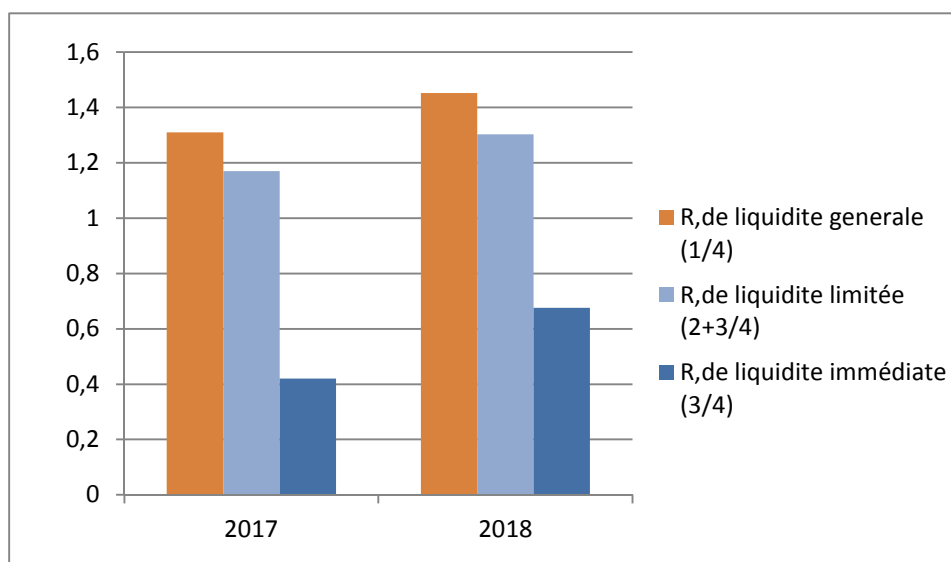
- Le ratio de liquidité limitée

Ce ratio montre si les valeurs disponibles plus les valeurs réalisables sont suffisantes pour financer la totalité des dettes à court terme. Dans notre cas, les deux années, le ratio est positif : **1.17** pour **2017** avec une diminution de **14.53 %** en **2018**. Ce qui indique que l'entreprise est, en principe, capable de rembourser ses DCT aisément.

- Le ratio de liquidité immédiate

Ce ratio permet de constater si les dettes à court terme peuvent être remboursées uniquement grâce à de l'argent déjà disponible. Pour notre cas, l'EPB a enregistré un ratio inférieur à 1 pour les deux années soit **0.42** pour l'année **2017** et **0.68** pour **2018** ; Le Ratio de liquidité immédiate pour l'exercice 2018 reste satisfaisant. Il a connu hausse de **61.04%** par rapport à l'exercice 2017 due à l'augmentation de la trésorerie de l'entreprise.

Figure N° 10 : représentation graphique de l'évolution des ratios de liquidité



Source : réalisée par nos soins à partir des données de l'EPB.

2.3.5. Ratios de solvabilité

Le ratio de solvabilité permet d'établir une estimation de la capacité à long terme d'une entreprise à rembourser ses dettes. Pour notre analyse, nous avons choisi le ratio de solvabilité générale et celui d'autonomie financière.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

Tableau N°11 le calcul des ratios de solvabilité

KDA

Type de ration	2017	2018	Variation	Evolution%
Total actif (1)	20 779 332	23 881 659	3 102 328	14,93%
Capitaux propres (2)	13 357 717	13 503 615	145 899	1,09%
Total dettes (3)	6 554 660	9 104 900	2 550 240	38,91%
Solvabilité générale (1/3)	3,17	2,62	-0,55	-17,26%
Autonomie financière (2/3)	2,04	1,48	-0,56	-27,45%

Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB.

Interprétation :

- Le ratio de solvabilité générale

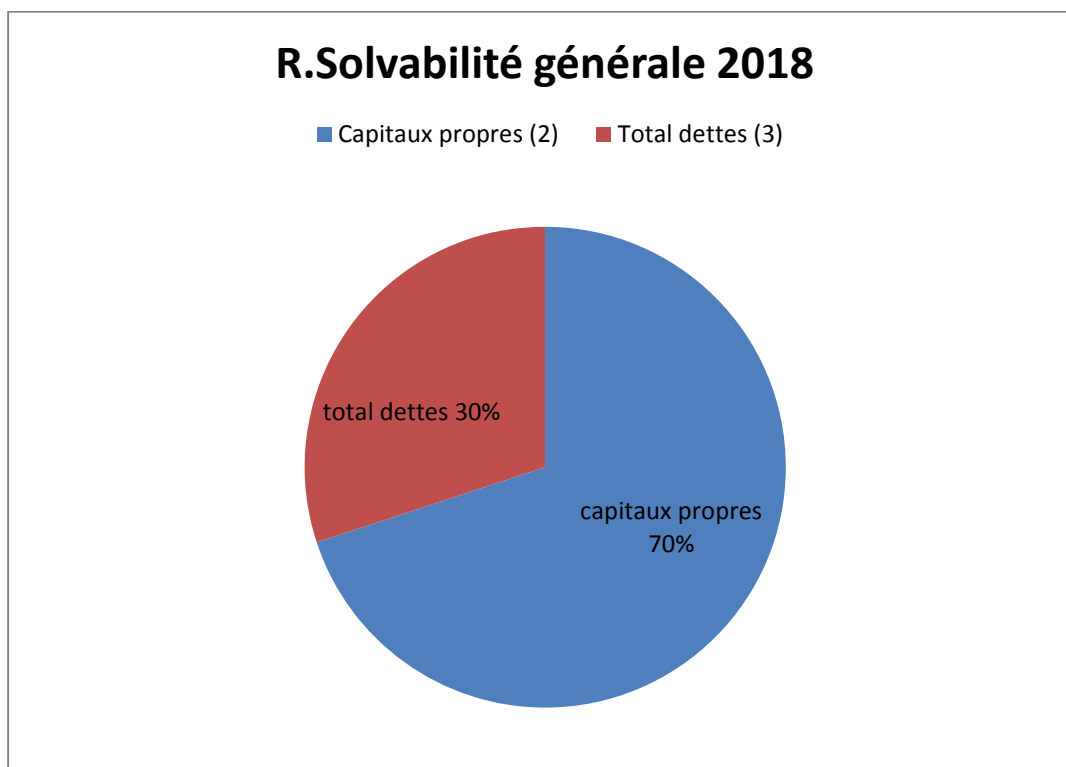
Ce ratio permet d'apprécier la capacité de l'entité à payer l'ensemble de ses dettes à échéance. Dans le cas de notre entreprise, nous avons obtenu des résultats positifs pour les deux exercices qui sont de **3.17** en 2017 (c.-à-d. l'actif est 3.17 fois dettes) et de **2.62** en 2018. on constate, cependant, une diminution de **17.26%** la deuxième année : une conséquence d'une augmentation de **38.91%** des dettes et cela malgré l'augmentation de l'actif de 14.93%. l'EPB est donc solvable durant les deux années qui veut dire que l'entreprise est en mesure de rembourser rapidement ses dettes si elle devrait cesser brutalement toute activité.

- Le ratio d'autonomie financière

Cet indicateur est utilisé pour déterminer le niveau de dépendance d'une entreprise vis-à-vis des financements extérieurs, notamment les emprunts bancaires. Dans notre cas, les capitaux propres sont d'ordre **2.04 fois** et **1.48 fois** les dettes respectivement en **2017 et 2018**. cela signifie que les capitaux propres de l'EPB sont plus importants que les dettes financières, elle est donc indépendante des banques puisque 'elle arrive à se financer par ces propres moyens.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

Figure N°11 : comparaison graphique entre les capitaux propres et les dettes pour 2018



Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB.

2.3.6. Ratios de rotation

Ces ratios décrivent : le délai de paiement des créances des clients et celui de recouvrement des dettes des fournisseurs.

Tableau N°12 : le calcul des délais de paiement

KDA

Type de ratio	2017	2018	Variation	Evolution
Créances clients(1)	623 078	691 658	68580	11,01%
CA TTC (2)	5 816 011	6 554 324	738 313	12,69%
Délai de rotation crédit client (1/2)*360	39	38	- 1	-2,56%
fournisseurs et comptes rattachés(3)	669 501	914 616	245 115	36,61%
Délai de rotation crédit fournisseur (3/2)*360	42	50	8	19,61%

Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

Interprétation :

- Le délai de rotation du crédit client

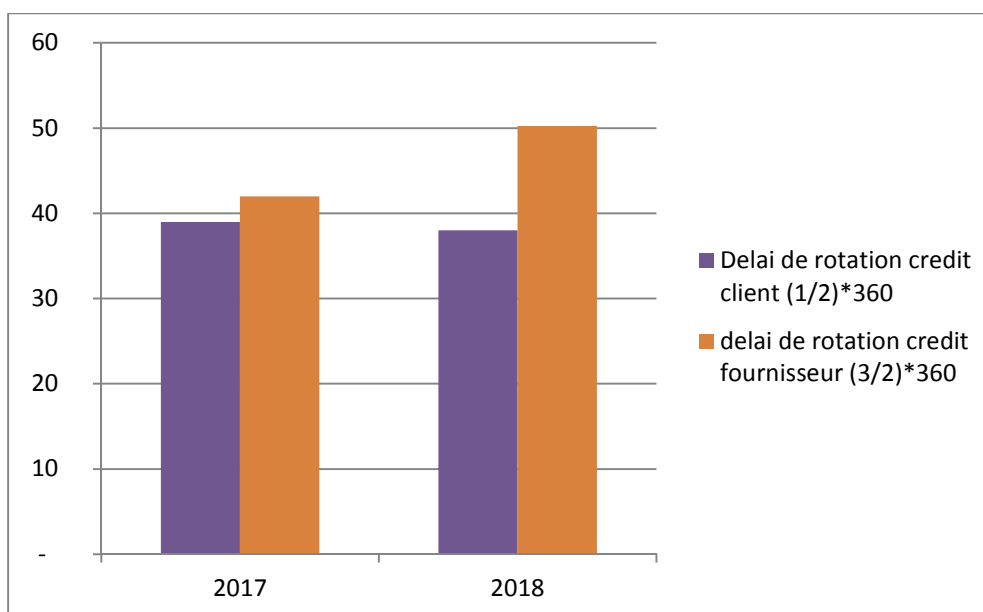
Ce ratio mesure la durée moyenne en jours du crédit consenti par l'entreprise à ses clients. D'après nos calculs, en 2017 L'EPB a accordé à ses clients **39 jours** comme délais moyen pour régler ce qu'ils doivent à l'entreprise. Ce ratio a enregistré une légère diminution de **2.56%** c'est -à-dire une journée de moins .ce qui indique l'efficacité des politiques de crédit pratiquées par l'entreprise.

- Le délai de rotation crédit fournisseur

Ce ratio exprime, en nombre de jour, la durée moyenne des délais de paiement qui sont accordés par le fournisseur à l'entreprise .l'EPB a eu donc un délai moyen de **42 jour** en **2017** pour honorer ses engagements auprès de ses fournisseurs .cette durée a connu un allongement de **8 jour** durant la deuxième année.

A travers ses deux indicateurs, nous apercevons que l'EPB a su améliorer sa politique de crédit : en diminuant les délais accordés aux clients et en négociant un meilleur délai avec les fournisseurs.

Figure N°12 : comparaison graphique entre les deux délais de paiement



Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

2.3.7. Les indicateurs de rentabilité

On a principalement deux différents types de rentabilité :

- La rentabilité financière : représentée par le ROE.
- La rentabilité économique : représentée par le ratio de rentabilité économique nette et le ROCE.

Tableau°13 : le calcul des ratios de rentabilité

KDA

Type de ration	2017	2018	variation	Evolution%
Résultat net(1)	1 893 442	1 140 976	-752466	-39,74%
Capitaux propres(2)	13 357 717	13 503 615	145 898	1,09%
ROE (1/2)	0,14	0,08	- 0,06	-39,65%
CA HT(3)	5 239 320	5 904 796	665 476	13%
Rentabilité économique nette (1/3)	0,36	0,19	-0,17	-46,3%
EBE(4)	1 837 946	2 324 516	486 570	26%
Capitaux investis(5)	19 135 282	29 056 450	9 921 168	52%
ROCE (4/5)	0,1	0,08	- 0,02	- 20%

Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB.

Interprétation :

- Le ratio de rentabilité financière (ROE)

Ce ration constitue un élément privilégié pour évaluer la performance d'une entreprise vu qu'il mesure la capacité de cette dernière à générer des profits à partir uniquement de ses capitaux propres. Pour le cas de notre entreprise, le résultat génère pour **100 dinars** investis (des capitaux propres) est de **14 DA** en **2017** et de **8 DA** en **2018** y'a eu donc une diminution de **6%** qui résulte la baisse du résultat de l'entreprise de **39.65%**, mais il reste toujours satisfaisant.

- Le ratio de rentabilité brute (ROCE)

Ce type de rentabilité représente la capacité de l'entreprise à dégager un résultat à partir d'un montant de capital engagé pour l'exploitation, il mesure donc la performance de son activité d'exploitation .dans notre cas, l'EPB a enregistré un résultat de **10%** durant

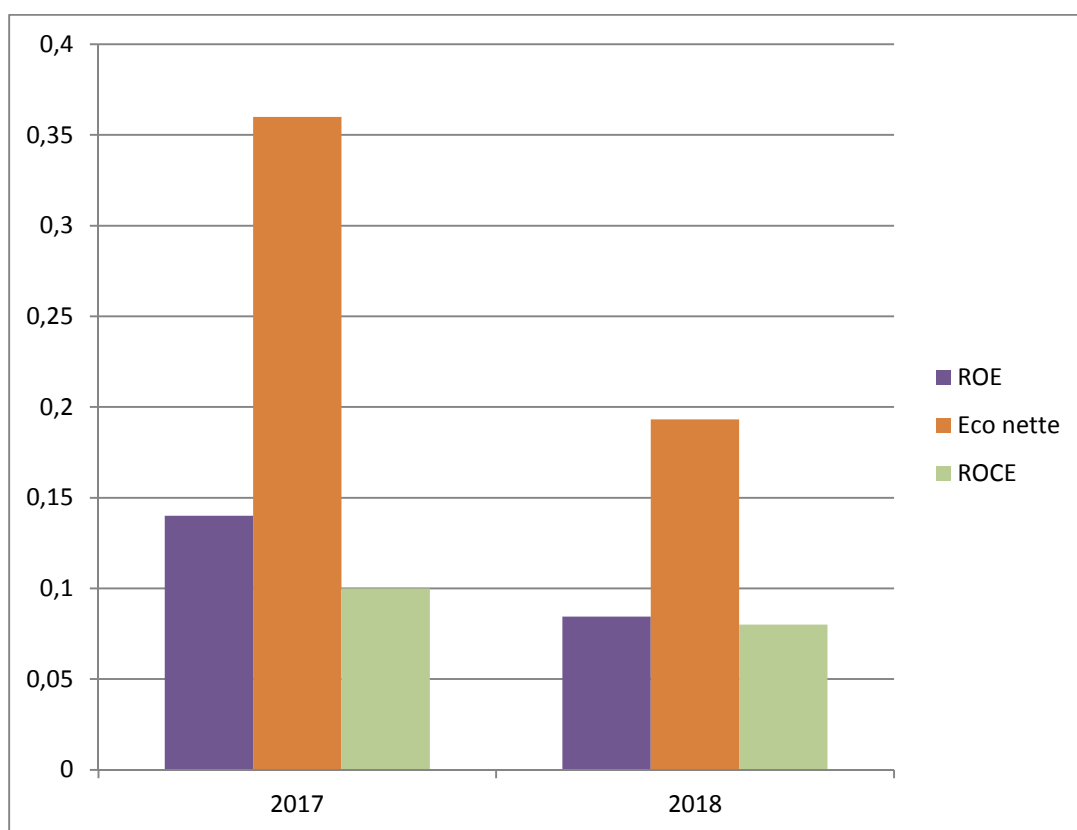
Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

l'exercice **2017** et de **8%** en **2018**, cette baisse est due principalement à l'augmentation de l'excédent brute d'exploitation de l'ordre de **486 570 KDA** et à l'augmentation des capitaux investis de **9 921 168 KDA**

- Le ratio de rentabilité économique nette

Ce ratio exprime la rentabilité de l'entreprise en fonction de son volume d'activité mesure par le chiffre d'affaire .l'EPB a réalisé des ratios positifs durant les deux années : **36%** en **2017** et **19%** en **2018**.ce taux de diminution est de **46.3%** est conséquence de la diminution du résultat net.

Figure N°13 : représentation graphique de l'évolution des ratios de rentabilité












Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB.

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.













2.4 .La mise en forme du tableau de bord financier

Ce tableau de bord financier regroupe des indicateurs de résultats et des ratios de gestion permettant de reconnaître et de valoriser les performances de l'EPB.








**Tableau N°14 : le tableau de bord budgétaire :
KDA**

Rubrique	Indicateur/Ratio	Unité	Réalisations 2017	Réalisations 2018	Ecart	%18vs17	Pictogrammes	
Indicateurs Du Bilan	Structure Du Bilan	Total Actif	KDA	20 779 332	23 881 659	3 102 327	14,93	
		Total immobilisations	KDA	18 626 412	20 652 428	2 026 016	10,88	
		Total stocks	KDA	231 325	295 866	64 541	27,90	
		Total créances	KDA	1 232 279	1 239 891	7 612	0,62	
		Total disponibilité	KDA	689 315	1 338 787	649 472	94,22	
		Total dettes	KDA	6 554 660	9 104 900	2 550 240	38,91%	
	Equilibre Financier	FRN	KDA	508 869	895 211	386 342	75,92	
		BFR	KDA	- 180 446	- 443 576	- 263 130	145,82	
		TR	KDA	689 315	1 338 787	649 472	94,22	

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

Structure financière	R,financement permanent		1.03	1.04	0.01	0.97	
	R,endettement global		0,49	0,67	0.18	37.41	
Rentabilité	Financière ROE		0,14	0,08	-0,06	-42,86	
	ROCE		0,1	0,08	-0,02	-20,00	
	Economique nette		0,36	0,19	-0,17	-47,22	
Liquidité	L,Générale		1,31	1,45	0,14	10,69	
	L,Limitée		1,17	1	-0,17	-14,53	
	L,Immédiate		0,42	0,68	0,26	61,90	
Solvabilité	S,Générale		3.17	2.62	-0.55	-17.26	
	R autonomie financière		2.04	1.48	-0.56	-27.45	
Délai de crédit	client	Jours	11	11	0	0,00	
	Fournisseurs	Jours	12	14	2	16,67	

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

Indicateurs du compte de résultat	les principaux soldes intermédiaires de gestion (SIG)	CAHT	KDA	5 239 320	5 904 796	665 476	12,70	
		VA	KDA	4 366 251	5 052 192	685 941	15,71	
		EBE	KDA	1 837 946	2 324 516	486 570	26,47	
		RE	KDA	870 217	1 359 268	489 051	56,20	
		RCAI	KDA	2 135 174	1 486 430	- 648 744	-30,38	
		RT NET	KDA	1 893 442	1 140 976	-752 466	-39,74	
		CAF	KDA	2 960 611	2 147 475	- 813 136	-27,47	

Source : réalise par nos soins à partir des données de l'EPB.

On constate que le tableau de bord budgétaire est un instrument réalise sur la mesure constitue d'un ensemble d'indicateurs sous forme pictogrammes qui attient la réflexion et la décision du décideur .grâce aux différents calculs et analyses que nous avons effectués, que l'EPB est financièrement performante :

- L'entreprise a une structure financière assez équilibrée c.à.d. que l'entreprise arrive à financer l'intégralité de ces immobilisations.
- Elle arrive à dégager une rentabilité satisfaisante même si la diminution du résultat net, ainsi qu'une CAF qui permettra à l'entreprise de renouveler ses investissements, payer ses dettes et rémunérer les actionnaires

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord budgétaire au sein de l'EPB.

- En termes de solvabilité l'entreprise est en mesure de rembourser rapidement ses dettes si elle devrait cesser brutalement toute activité ; la même chose pour la liquidité l'entreprise arrive à honorer ses échéances à court terme grâce à ses disponibilités générées principalement par les encaissements de ses créances.

Néanmoins, il faudrait garder un œil sur les taux d'évolution des différents indicateurs du tableau de bord budgétaire notamment ceux qui connaissent des diminutions significatives.

-Conclusion :

Nous arrivons au de ce chapitre consacre à l'aspect pratique de notre travail, dans lequel nous avons procédé à l'élaboration d'un tableau de bord financière pour l'entreprise EPB. Pour ce faire, nous avons eu recours à l'analyse des états financiers (bilan) de la période allant 2017à2018.

Au cours de notre étude des documents de synthèse de l'EPB pour élaborer un TB budgétaire qui analyse les indicateurs qui permettent une réaction immédiate en cas d'écarts. Pour l'année 2018.nous avons remarqué que les indicateurs de performance fournissent en effet des données fiables sur la situation financière, de l'entreprise.

A partir de ces indicateurs on peut dire que l'entreprise EPB est une entreprise performante malgré les variations qui sont enregistrées au cours de la période 2018

Pour résumer, le rôle du tableau de bord au sein de l'EPB est de présenter une synthèse claire de l'activité de l'entreprise et mesurer les résultats pour permettre le suivie et l'analyse de sa performance financière

***CONCLUSION
GENERALE***



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.

Notre travail de recherche vise à présenter le système du contrôle de gestion et son rôle dans la performance au sein de l'EPB. Le choix de notre sujet a été premièrement motivé par le fait que les entreprises cherchent à améliorer leur rentabilité et leur efficacité dans le but d'atteindre la performance.

Notre question principale consiste à décrire le déroulement de la fonction du contrôle de gestion au sein de l'EPB dans le but d'atteindre la performance. Pour cela nous avons établi une démarche qui consiste dans un premier temps à effectuer une recherche bibliographique, ce qui nous a permis de cerner les concepts clés du contrôle de gestion et de la performance de l'entreprise. Dans un second temps nous avons réalisés une étude de cas qui a été caractérisée par quelques difficultés dans la collecte d'information.

Pour pouvoir confirmer nos hypothèses, nous nous sommes servis de l'analyse et interprétation des données obtenues auprès de l'entreprise de notre étude et nous conduisent aux preuves ci-dessous :

Dans le but de conserver sa position actuelle dans le marché, l'EPB a mis en place un système du contrôle de gestion qui est rattaché à la direction finance et comptabilité, avec pour missions de :

- Vérifier que les objectifs mis en place par la stratégie d'entreprise sont bien suivis (à partir des tableaux d'indicateurs et les statistiques d'exploitation).
- Conseiller les opérationnels d'adapter leur travail et leurs performances en fonction du tableau d'indicateurs.
- Emettre un avis et une critique constructive à la direction sur le choix des objectifs.

L'analyse des résultats du tableau de bord effectué pour l'exercice 2018, confirme que l'entreprise applique le système de contrôle de gestion de manière adéquate, qu'il organise les relations entre les différentes fonctions de l'entreprise, et qu'il fournit les informations nécessaires pour permettre aux dirigeants de prendre des décisions appropriées.

Conclusion générale

Après avoir effectué notre travail de recherche, nous proposons des recommandations aux dirigeants de l'entreprise faisant l'objet de notre étude les éléments ci après :

Le tableau de bord représente uniquement des données passées et actuelles, alors qu'il devrait également être un outil d'aide à la prévision qui permet de contribuer au pilotage de la performance ;

- Concernant les ratios utilisés, ils ne prennent sens que s'ils sont comparés aux normes sectorielles et aux ratios des entreprises du même secteur d'activité ;

- Ce tableau de bord est un outil conçu en interne, alors que dans la mesure où on recherche l'anticipation et l'adaptation, il faut inclure des indicateurs ouverts vers l'extérieurs (concurrence, politique...) ;

- Il ne suffit pas de calculer les écarts entre les réalisations des exercices mais on doit également établir un seuil d'alerte qui nous indique les zones de défaillance où on doit effectuer des mesures correctives (pour l'EPB, ces mesures correctives sont assurées par le service des budgets) ;

- Il également important de prendre en compte des instruments non financiers (tel que : la satisfaction clients et les innovations) dans l'évolution de la performance de l'entreprise: la firme qui réussit une performance financière sans maintenir ou améliorer les domaines non financiers risque de devenir non compétitive.

REFERENCES
BIBLIOGRAPHIQUES

Bibliographie

Ouvrage

1. Alazard C et Sépari S., 2010, DCG11 : contrôle de gestion, manuel et applications, 2e édition, Ed. DUNOD, Paris.
2. Anthony R, Cite in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C6A, « Encyclopédie de gestion et de management », Ed. Dalloz, paris.
3. Béatrice et Francis Grandguillot, « l'essentielle de l'analyse financière » ,12^{ème} édition, Paris
4. BOISLANDELLE, (H.M) : « gestion des ressources humaine dans la PME », Edition ECONOMICA, Paris.
5. Claude Alazard, Sapine Separi ; DECF, 5Editions « contrôle de gestion » édition DUNOD,paris.
6. De Montgolfier « quel contrôle pour quel contrôle, », « faire de la recherche en contrôle de gestion », Ed .VUIBERT, paris.
7. EL HASSAN Taacha, « résumé théorique & Guide de travaux pratiques », Edition OFPPT, Maroc.
8. Expression d'Henri FAYOL, cité in : Colin H., Pesqueux Y., « le contrôle de gestion », Ed .DUNOD, Paris.
9. FERNANDEZ Alain : « les nouveaux tableaux de bord des managers », 3^{ème} édition, EYROLLES, France
10. GIRAUD F & SAULPIC, « contrôle de gestion et pilotage de la performance » 3^{ème} édition, Gualino Editeur, paris
11. GUERNY J, GUIRIE J C, « contrôle de gestion et choix stratégique » Edition Delmas, paris
12. J.Y .Saulau « le tableau de bord du décideur » édition, d'organisation, paris
13. KHEMAKHEM(A) : « la dynamique du contrôle de gestion », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris.
14. KIRBYJ, « management contrôle système », 2^{ème} édition, Prentice HALL
15. LANGLOIL, BONNIER C, BRINGER M, « contrôle de gestion » Editions Focher, paris.
16. LORINO Philips, « méthode et pratique de la performance » Edition les éditions d'organisations, Paris.
17. RAVIART THAON David, « comment piloter la performance », édition L'HARMATTAN, PARIS.
18. RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Edition d'organisation, Paris
19. R.LEBUFF, G.CLIQUET et C.ANDRE VAILHEN, Encyclopédie de gestion et de management, Ed DALLOZ gestion, Paris.

20. SAULOU.J.Y, le tableau de bord du décideur, Ed Organisation, Paris.
21. SCHIK pierre, « Mémento d'audit interne –méthodes de conduite d'une mission d'audit », Ed. DUNOD, paris.
22. Selmer C., 2015, concevoir le tableau de bord : méthodologie, outils et modèles visuels, Dunod (4e édition), paris.

Mémoire :

1. AMRANI .K, 2018, « Le tableau de bord comme outil de pilotage de la performance financière d'une entreprise - Cas de l'EPB », mémoire de fin de cycle.
2. Boughelous F et Saadi S., « l'importance de la fonction du contrôle de gestion dans l'entreprise -cas de cevital-«, mémoire fin de cycle, université de Bejaïa, juin 2017.

Revue :

1. A. FERNANDEZ ; « Définition et principe du tableau de bord de gestion », Paru dans le site ©1988-2016 (nodesway.com)
2. Burlaud A et Simon C., 1997, le contrôle de gestion, Ed. la découverte, collection repère n°227.

Site web:

1. <https://www.compta-facile.com/differents-tableaux-de-bord/>
2. https://www.finyear.com/Le-pilotage-de-la-performance-essai-definition_a14902.html.

LES ANNEXES

COMPTES DE RESULTAT
(Par Nature)
Arrêté au : 31/12/2018

Libellé	Note	Exercice	Exercice précédent
Chiffre d'affaires		5 904 796 462,14	5 239 320 114,04
Variation stocks produits et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		5 904 796 462,14	5 239 320 114,04
Achats consommés	-	241 413 423,04	141 895 123,85
Services extérieurs et autres consommations	-	611 190 770,45	731 173 886,32
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-	852 604 193,49	873 069 010,17
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		5 052 192 268,65	4 366 251 103,87
Charges de personnel	-	2 599 552 074,09	2 404 020 264,78
Impôts, taxes et versements assimilés	-	128 124 481,17	124 284 881,62
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		2 324 515 713,39	1 837 945 957,47
Autres produits opérationnels		47 372 569,01	90 066 339,25
Autres charges opérationnelles	-	7 986 978,13	3 244 018,75
Dotations aux amortissements et aux provisions	-	1 006 498 713,93	1 067 169 040,59
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 864 652,57	12 617 825,26
V. RESULTAT OPERATIONNEL		1 359 267 242,91	870 217 062,64
Produits financiers		202 811 512,21	1 302 422 838,75
Charges financières	-	75 649 036,98	37 465 504,15
VI. RESULTAT FINANCIER		127 162 475,23	1 264 957 334,60
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		1 486 429 718,14	2 135 174 397,24
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-	420 904 238,68	98 613 021,28
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		75 450 597,23	143 118 635,80
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 156 845 195,93	6 644 427 117,30
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-	5 015 869 119,24	4 750 984 377,14
VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 140 976 076,69	1 893 442 740,16
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charge) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 140 976 076,69	1 893 442 740,16
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode directe)
Arrêté au : 31/12/2018

Intitulé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle (A) :			
Encaissements reçus des clients.		6 845 852 381,61	5 960 301 094,01
Autres encaissements.		470 647 655,28	393 069 276,83
Accréditifs, provisions	-	16 398 999,02	- 39 243 958,14
Accréditifs, restitution des provisions		41 111 601,80	279 076 998,16
Sommes versées aux fournisseurs.	-	952 208 909,57	- 699 524 403,91
Sommes versées aux personnels.	-	1 553 146 886,51	- 1 519 020 925,23
Sommes versées pour frais de missions	-	8 203 555,86	- 5 791 055,95
Sommes versées aux œuvres sociales	-	210 847 381,63	- 185 234 542,41
sommes versées aux organismes sociaux	-	744 771 470,11	- 712 421 905,58
Intérêts et autres frais financiers payés.	-	71 424 735,18	- 41 092 573,22
Impôts sur résultats payés.		-	- 340 757 891,00
Autres impôts et taxes.	-	627 272 132,12	- 537 890 756,61
Sommes versées aux filiales		-	- 968 984,06
Autres dépenses	-	43 631 296,78	- 46 869 223,79
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		3 129 706 271,91	2 503 631 149,10
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle (A)		3 129 706 271,91	2 503 631 149,10
Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement (B) :			
Décaissement sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles.	-	4 503 811 205,12	- 4 381 138 400,22
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles.		-	2 313 665,00
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières.	-	-	- 1 010 000 000,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières.		500 000 000,00	510 000 000,00
Intérêts encaissés sur placements financiers.		183 362 500,00	213 535 416,67
Dividendes et quote-part de résultats reçus.		1 082 560,00	1 094 980 000,00
Flux de trésorerie net provenant de l'activité d'investissement (B)	-	3 819 366 145,12	- 3 570 309 318,55
Flux de trésorerie provenant des activités de financement (C) :			
Encaissement suite à l'émission d'actions.			
Dividendes et autres distributions effectués.	-	700 000 000,00	- 600 000 000,00
Encaissements provenant d'emprunts.		2 297 960 277,20	1 638 586 307,67
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées.	-	238 685 568,60	- 219 335 042,35
Flux de trésorerie provenant des activités de financement(C)		1 359 274 708,60	819 251 265,32
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités.	-	24 102,26	207 994,46
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		669 590 733,13	- 247 218 909,67
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		626 510 577,91	607 983 195,55
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		1 296 101 311,04	626 510 577,91

BILAN ACTIF
Arrêté au : 31/12/2018

Libellé	Note	Montant brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisitions (Goodwill)					
Immobilisations incorporelles		48 303 198,00	22 770 175,06	25 533 022,94	32 055 801,42
Immobilisations corporelles		14 586 371 998,18	6 551 798 346,05	8 034 573 652,13	6 262 102 229,87
Terrains		69 440 800,00		69 440 800,00	69 440 800,00
Bâtiments		955 765 604,65	544 453 781,59	411 311 823,06	302 395 862,72
Autres immobilisations corporelles		13 421 961 593,53	6 007 344 564,46	7 414 617 029,07	5 775 314 384,05
Immobilisations en concession		139 204 000,00	-	139 204 000,00	114 951 183,10
Immobilisations en cours		7 769 918 016,01		7 769 918 016,01	6 760 170 375,46
Immobilisations financières		4 952 499 963,83	130 095 809,96	4 822 404 153,87	5 307 316 793,87
Titres mis en équivalence				-	
Autres participations et créances rattachées		136 625 650,63	130 095 809,96	6 529 840,67	6 529 840,67
Autres titres immobilisés		4 808 087 360,00		4 808 087 360,00	5 300 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		7 786 953,20		7 786 953,20	786 953,20
Impôts différés actif		354 686 733,39		354 686 733,39	264 767 421,09
TOTAL ACTIF NON COURANT		27 711 779 909,41	6 704 664 331,07	21 007 115 578,34	18 626 412 621,71
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		297 231 600,28	1 365 881,91	295 865 718,37	231 324 979,32
Créances et emplois assimilés		1 326 651 040,15	86 759 645,12	1 239 891 395,03	1 232 278 963,17
Clients		785 901 263,23	86 759 645,12	699 141 618,11	541 159 701,31
Autres débiteurs		179 191 919,55		179 191 919,55	96 752 302,73
Impôts et assimilés		361 557 857,37		361 557 857,37	594 366 959,13
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		1 338 787 084,21	-	1 338 787 084,21	689 314 713,87
Placements et autres actifs financiers courants					8 405 760,00
Trésorerie		1 338 787 084,21		1 338 787 084,21	680 908 953,87
Total actif courant		2 962 669 724,64	88 125 527,03	2 874 544 197,61	2 152 918 656,36
TOTAL GENERAL ACTIF		30 674 449 634,05	6 792 789 858,10	23 881 659 775,95	20 779 331 278,07

BILAN PASSIF

Arrêté au : 31/12/2018

Libellé	Note	Exercice	Exercice précédent
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		3 500 000 000,00	3 500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées) (1)		8 515 121 632,11	7 269 497 291,95
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		1 140 976 076,69	1 893 442 740,16
Autres capitaux propres - Report à nouveau -		347 517 937,69	694 776 171,61
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		13 503 615 646,49	13 357 716 203,72
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		6 986 363 462,80	4 910 610 724,31
Impôts (différés et provisionnés)		14 468 715,07	
Autres dettes non courantes		139 204 000,00	
Provisions et produits constatés d'avance		1 258 674 777,17	866 954 261,10
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS II		8 398 710 955,04	5 777 564 985,41
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		914 615 631,75	669 501 291,81
Impôts		572 461 158,47	96 347 204,82
Autres dettes courantes		492 256 384,20	878 201 592,31
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		1 979 333 174,42	1 644 050 088,94
TOTAL GENERAL PASSIF		23 881 659 775,95	20 779 331 278,07
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Arrêté au : 31/12/2018

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2016	-	3 500 000 000,00				9 934 497 291,95
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						694 776 171,61
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						- 1 000 000 000,00
Autres distributions						- 327 000 000,00
Réserves Distribuées						- 1 338 000 000,00
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						1 893 442 740,16
Solde au 31 décembre 2017	-	3 500 000 000,00				9 857 716 203,72
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						- 347 258 233,92
Réévaluation des immobilisations						- 318 400,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						- 300 000 000,00
Autres distributions						- 347 500 000,00
Réserves Distribuées						-
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						1 140 976 076,69
Solde au 31 décembre 2018	-	3 500 000 000,00				10 003 615 646,49

TABLE DE MATIERES

Table de matières

Remerciement

Dédicace

Liste des abréviations

Liste de figures

Liste des tableaux

INTRODUCTION GENERALE1-3

CHAPITRE I : NOTIONS GENERALES SUR LE CONTROLE DE GESTION

Introduction 4

Section (1) : notions du contrôle de gestion 4

1. Apparition et historique du contrôle de gestion 4
 - 1.1. Apparition du contrôle de gestion 4
 - 1.2. Historique du contrôle de gestion 5
 - 1.2.1. Etapes 1820-1880 : la naissance de la comptabilité industrielle 5
 - 1.2.2. Etapes 1880-1930 : la comptabilité de gestion arrivée à maturité 6
 - 1.2.3. Etape 1930-1960 : l'émergence du contrôle de gestion 6
 - 1.2.4. Etape 1960-1970 : élaboration des outils 7
 - 1.2.5. Les années 80 : le pilotage de la gestion 7
 - 1.2.6. Les 1990 : la crise de modèle classique et le développement du « management de la performance » 8
 2. Définition du contrôle de gestion 9
 - 2.1. Définition du concept contrôle de gestion 9
 - 2.2. Les différentes définitions du contrôle de gestion 10
 3. Objectif du contrôle de gestion 11
 4. Contrôle de gestion et structure de l'entreprise 12
 - 4.1. Rattachement à la direction générale (position d'état –major) 12
 - 4.2. Rattachement au râteau (position fonctionnelle) 13
 5. Les limites et obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion 14
 6. Le contrôle de gestion, l'audit et le contrôle interne..... 15
 - 6.1. Contrôle interne et le contrôle de gestion 15
 - 6.2. L'audit interne 16
 - 6.3. L'audit externe 17

Section (2) : le contrôleur de gestion

2. Définition du contrôleur de gestion 18
3. Métiers et qualités du contrôleur de gestion 19

3.1. Les taches du contrôleur de gestion	20
3.2. Les qualités et les compétences exigées.....	20
3.2.1. Compétence technique.....	21
3.2.2. Qualités personnelles et rationnelles.....	21
3.2.3. Langues étrangères et outils informatiques.....	22
4. Missions, responsabilités et rôle du contrôleur de gestion	22
4.1. Les missions du contrôleur de gestion	22
A. Observateur	23
B. Conseiller	23
C. Coordonnateur	23
D. Le contrôleur d gestion animateur	23
E. Présentation des résultats et le tableau de bord	24
4.2. Le rôle de contrôle de gestion	24
5. La position de contrôleur de gestion dans l'organisation	25
Section (3) : les outils du contrôle de gestion	27
3. la comptabilité générale	27
4. la comptabilité analytique	28
4.1. Le système de comptabilité analytique	28
4.1.1. Les centres d'analyses.....	28
4.1.2. Les unités d'œuvre	29
4.1.3. Les informations de base	29
4.2. L'architecture globale d'un système de comptabilité analytique	29
4.3. L'organisation de centres de responsabilité	30
5. La gestion budgétaire	31
5.1. Les centres de responsabilité	31
5.2. Typologie des centres de responsabilité	32
5.2.1. Centres de couts	32
5.2.2. Centre de dépense discrétionnaire	32
5.2.3. Centre de recettes.....	32
5.2.4. Centre de profit	33
5.2.5. Centre d'investissement	33
5.3. Les centres de responsabilité et le contrôle de gestion	33

5.4. La détermination des prix de cession internes	34
5.5. Méthodes de fixation des prix de cession fondée sur les couts	34
A. le coût réel	35
B. le coût standard complet.....	35
C. le coût marginal	35
D. le coût d'opportunité	36
5.6. Méthodes de fixation des prix de cession fondée sur le prix du marché	36
A. le prix de marche	36
B. le prix du marché a moyen terme	36
C. le prix du marché moins une commission	37
5.7. Critères de choix fixer un prix de cession	37
A. la nature des sources d'approvisionnement	37
B. la nature de la stratégie	37
6. la gestion des coûts	38
6.1. Typologie des couts	39
6.2. Les méthodes d'analyse des couts	39
6.2.1. La méthode des couts variables	39
6.2.2. La méthode des couts directs	39
6.2.3. La méthode du cout complet	40
6.2.4. La méthode des couts partiels	40
6.2.5. La méthode des couts préétablis	41
6.2.6. La méthode des couts a base d'activite (activity based costing ou ABC).....	41
7. Le tableau de bord	42
7.1. Définition de tableau de bord	43
8. Reporting	43
8.1. Définition	43
8.2. Mission du reporting	44
8.3. Contenu du reporting	44

A. un volet comptable	44
B. un volet de gestion	44
8.4. Les principes du reporting	44
A. le principe d'exception	44
B. Le principe de contrôlabilité	45
C. Le principe de correction	45
Conclusion	45

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

Introduction	47
Section (1) : Analyse théorique du tableau de bord	47
1. Définition et rôle d'un tableau de bord	48
2. Typologie et caractéristiques du tableau de bord.....	49
2.1. Typologie des tableaux de bord	50
A. Le tableau de bord d'activité	50
B. Le tableau de bord de pilotage.....	50
C. Le tableau de bord de projet.....	50
D. Le tableau de bord financier et budgétaire	51
2.2. Les caractéristiques du tableau de bord	51
3. Les instruments du tableau de bord	52
4. Les rôles du tableau de bord	54
4.1. Les tableaux de bord, instrument de contrôle et de comparaison	54
4.2. Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication.....	54
4.3. Le tableau de bord, instrument clé de la prise de décision	55
4.4. Le tableau de bord, outil de motivation et de mesure des performances	55
5. Les fonctions et les limites du tableau du bord de gestion	55
5.1. Fonction de tableau de bord	55
5.1.1. Outil de mesure des performances	56

5.1.2. Outil d'alerte et de diagnostic	56
5.1.3. Outil de communication et de dialogue	56
5.1.4. Outil de motivation	56
5.1.5. Outil d'incitation à la décision et de perfectionnement	56
5.2. Les limite du tableau de bord	57
6. les principes et les conditions de mise en œuvre d'un tableau de bord	57
6.1. Les principes de tableau de bord	58
6.2. Les condition de mise en œuvre d'un tableau de bord	58
6.3. Les conditions spécifiques et préalables pour la réussite d'un tableau de bord	59
Section (2) : Notion de la performance dans l'entreprise	60
2. Définition de la performance de l'entreprise	60
3. La typologie de la performance	63
3.1. La performance économique	63
3.2. La performance organisationnelle	65
3.3. La performance stratégiques et la performance concurrentielle	66
3.4. La performance humaine	67
4. les mesures comptables	68
4.1. La mesure par les indicateurs du bilan	68
4.1.1. Le fond de roulement net (FRN)	68
4.1.2. Le besoin en fond de roulement (BFR)	69
4.1.3. La trésorerie nettes (TR)	70
4.1.4. La capacité d'autofinancement	73
4.2. La mesure par l'analyse des ratios	74
4.2.1. Les ratios de structure financière	74

4.2.2. Les ratios de liquidité	75
4.2.3. Les ratios de solvabilité	76
4.2.4. Les ratios de rotation	76
5. Les indicateurs de rentabilité financière	78
5.1. Les indicateurs traditionnels	78
5.1.1. Le ROE (Return on Equity)	78
6. La notion d'indicateur de la performance.....	79
6.1 .La définition de l'indicateur de la performance	79
6.2. Les types d'indicateurs	80
6.3. Les qualités d'un bon indicateur	80
7. Notion et objectif de mesure de la performance	81
7.1. Définitions de la mesure de la performance	81
7.1.1. Le tableau de bord et le pilotage de la performance	81
7.1.2. Le contrôle de gestion et mesure de la performance	82
7.2. Les objectifs de la mesure de la performance	82
7.2.1 Clarifications de la stratégie de l'entreprise	82
7.2.2 Le pilotage stratégique de la direction de l'entreprise	83
7.2.3. Pour manager : le pilotage et la gestion du personnel de l'entreprise et des salaries.....	84
7.2.4. Les objectifs de la performance	85
7.3. La création de valeur.....	85
Section(3): la conception et l'élaboration d'un tableau de bord prospectif	86
3. Elaboration d'un tableau de bord de gestion.....	87
3.1. L'utilité d'un tableau de bord.....	87
3.2. Les facteurs clés de succès	88

3.3. Les principes de conception	88
a. une cohérence avec l'organigramme	89
b. un contenu synoptique et agrégé	90
c. la rapidité d'élaboration et de transmission	90
4. La conception générale d'un tableau de bord	90
5. Les étapes de la mise en place d'un tableau de bord	92
5.1. La définition des objectifs de l'organisation concernée par le tableau de bord ..	93
5.2. Le choix des indicateurs.....	93
a. Définition des indicateurs	93
b. Les caractéristiques d'un bon indicateur	93
c. Typologies d'indicateurs.....	94
5.3. Choix de la périodicité	94
5.4. La mise en forme et la présentation maquette du tableau de bord	95
a. privilégier une présentation standard	95
b. Elaborer une mise en page précise	95
Conclusion.....	96

CHAPITRE III : LA MISE EN PLACE D'UN TABLEAU DE BORD BUDGETAIRE AU SEIN DE L'EPB

Introduction	97
Section (01) : présentation de l'Entreprise Portuaire de Bejaïa (EPB)	97
1. Présentation du port de Bejaïa	97
2. Les sources, création et cadre juridique	98
3. Objectifs et valeurs de l'EPB	99
3.1. Les objectifs.....	99
3.2. Les valeurs	99
4. les missions et activités de l'EPB	100
4.1. Les missions	100
4.2. Les activités.....	100

5. Présentation des différentes structures de l'EPB	100
5.1. Directions opérationnelles	102
5.1.1. Direction Générale Adjointe Opérationnelle.....	102
5.1.2. Direction Manutention et Acconage (DMA).....	102
5.1.3. Direction Domaine et Développement (DDD).....	103
5.1.4. Direction Logistique (DL)	103
5.1.5. Direction Capitainerie (DC)	103
5.1.6. Direction Remorquage (DR).....	103
5.2. Directions fonctionnelles	103
5.2.1. Direction Générale Adjointe Fonctionnelle	104
5.2.2. Direction Audit et Management (DAM).....	104
5.2.3. Direction Finances et Comptabilité (DFC).....	104
5.2.4. Direction Systèmes d'information	104
5.2.5. Direction Ressources Humaines (DRH)	105
6. L'EPB en chiffre	105
Section (02) : Elaboration d'un tableau de bord budgétaire pour l'EPB.....	105
2. les démarches et élaboration	105
2.1. Le contexte du tableau de bord de l'EPB	105
2.1.1. Les concepteurs et les destinataires	106
2.1.2. La périodicité	106
2.2. La détermination des objectifs.....	106
2.3. Le choix et le calcul des indicateurs	106
2.3.1. Les indicateurs du bilan	107

2.3.2. Les indicateurs du compte de résultat	111
2.3.3. Les ratios de structure.....	114
2.3.4. Les ratios de liquidité	116
2.3.5. Ratios de solvabilité.....	117
2.3.6. Ratios de rotation	119
2.3.7. Les indicateurs de rentabilité.....	121
2.4. La mise en forme du tableau de bord budgétaire	123
Conclusion	126
CONCLUSION GENERALE	127-128

Résumé

TABET Djida ; IBERIR Nadjjet, le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise -cas de l'EPB-, mémoire de master en sciences financières et comptabilité, option comptabilité contrôle et audit, université de A. Mira Bejaïa, juin 2019.

Ce travail s'inscrit dans l'accomplissement des conditions d'obtention du diplôme de master en sciences de gestion, vient pour répondre à la problématique de recherche suivante : « Quel est le rôle et la place de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance au sein de l'entreprise EPB ? ». Après avoir présenté le volet théorique sur le contrôle de gestion, le tableau de bord et la performance d'une entreprise, les chercheurs ont mis en application les résultats de leurs recherches bibliographiques sur une entreprise publique étant l'EPB (l'entreprise portuaire de Bejaia). Les conclusions de leurs recherches ont confirmé le rôle central et la place de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance, en l'occurrence l'EPB, pour laquelle la plupart des indicateurs ont révélé une bonne santé financière de cette entreprise.

Mots clés : contrôle de gestion, performance, tableau de bord, indicateurs, rentabilité, E.P.B.

Abstract

TABET Djida; IBERIR Nadjjet, the management control and the performance of the company - no EPB -, Master thesis in financial sciences and accounting, option accounting control and audit, University of A. Mira Bejaia, June 2019.

This work is part of the fulfillment of the conditions for obtaining a master's degree in management sciences, comes to answer the following research problem: "What is the role and place of management control in the improvement of performance within the EPB Company?" After presenting the theoretical part on the management control, the scoreboard and the performance of a company, the researchers applied the results of their bibliographic research on a public company being the EPB (the port company of Bejaia). The findings of their research confirmed the central role and the place of management control in the improvement of the performance, in this case the EPB, for which most of the indicators revealed a good financial health of this company.

Key words: management control, performance, dashboard, indicators, profitability, E.P.B.