

Université Abderrahmane Mira de Bejaia

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences de Gestion



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de master en Sciences de Gestion

Spécialité : Finance et Comptabilité

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit

Thème

**Le tableau de bord comme outil de pilotage de la
performance financière de l'entreprise
cas de l'EPB**

Réalisé par :

- BENKHIDER Yani
- HAMOUMOU Sabrina

Encadré par :

- Dr. AMGHAR Malek

Année Universitaire 2020-2021

Résumé

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage de la performance des entreprises, il permet aux gestionnaires de définir leurs objectifs à travers divers outils, à savoir : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

En effet, ce dernier présente un ensemble d'indicateurs permettant aux responsables d'être informés d'un coup d'œil d'une situation donnée et faire la synthèse de toutes les informations d'un cycle d'activité.

D'après notre recherche effectuée au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia « EPB », nous avons conclu que le tableau de bord est qualifié par les contrôleurs de gestion comme étant l'outil répondant le mieux aux besoins du pilotage de la performance financière de l'entreprise.

Mots clés : le contrôle de gestion, le tableau de bord, indicateurs, le pilotage de la performance financière, EPB.

Abstract

Management control is a tool to manage the performance of companies, it allows managers to define their objectives through various tools, namely: cost accounting, budget management and the dashboard.

Indeed, it presents a set of indicators allowing managers to be informed of a given situation and to synthesize all the informations from a business cycle.

Based on our research conducted within the Bejaia port company « EPB », we concluded that the dashboard is qualified by management controllers as the tool that best meets the needs of managing the company's financial performance.

Key words : Management control, dashboard, indicators, financial performance, management, EPB.

Remerciements

Tout d'abord on tient à remercier DIEU le tout puissant, pour nous avoir donné du courage et de la détermination afin de finaliser ce travail.

On tient aussi à remercier, notre promoteur M^r Amghar .M pour ses précieux conseils et orientations qui nous ont tant aidé dans la réalisation de ce travail.

Nos sincères remerciements également à notre promotrice au sein de l'EPB M^{me} SAADA Amel pour sa disponibilité, son aide et ses précieuses explications et surtout pour le temps qu'elle nous a consacré durant la période de stage.

Enfin, on remercie toutes et tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce mémoire.

Dédicace

Je dédie ce modeste travail :

A mes parents les plus chers au monde,

Qui n'ont jamais cessés de formuler des prières à mon égard, de me soutenir et de m'épauler pour que je puisse atteindre mes objectifs.

Ma réussite aujourd'hui est la vôtre, Je vous aime et j'implore le tout-puissant pour qu'il vous accorde une bonne santé, une longue et heureuse vie.

A mes chères sœurs Fatiha et Akila

Pour leurs soutiens moraux et leurs conseils précieux tout au long de mes études

A mes chers frères

Fares, Sofiane, Djamel, Rachid et Rabah votre présence et vos conseils sont inestimables

A mes chers grands-parents

Que j'estime beaucoup. A qui je souhaite une bonne santé et une longue vie

A mes adorables copines Hanane et Linda

Vous m'avez toujours soutenu, jamais un simple merci ne suffira à vos témoigner ma reconnaissance. Je vous aime

A mon cher binôme Yani

Avec qui j'ai partagée de belles années d'études et qui ma soutenue, encouragée dans les moments difficiles pendant la réalisation de ce travail, je le remercie Pour sa patience son entente et sa sympathie.

A mes ami(e)s

Vous êtes pour moi des sœurs et frères sur qui je peux compter. En témoignage de l'amitié qui nous unit et des souvenirs de tous les moments que nous avons passés ensemble. Je vous souhaite une vie pleine de santé et de bonheur.

H. Sabrina.

Dédicace

Je dédie ce mémoire de fin d'études :

A mes très chers parents

Autant de phrases et d'expressions, aussi éloquentes soient-elles, ne sauraient exprimer ma gratitude et ma reconnaissance, vous avez su m'inculquer le sens de la responsabilité, de l'optimisme et de la confiance en soi face aux difficultés de la vie. Vos conseils ont toujours guidé mes pas vers la réussite. Votre patience sans fin, votre compréhension et vos encouragements sont pour moi le soutien indispensable que vous avez toujours su m'apporter. Je vous dois ce que je suis aujourd'hui et ce que je serai demain et je ferai de mon mieux pour rester votre fierté et ne jamais vous décevoir. Que dieu le tout puissant, vous préserve, vous accorde une très longue vie remplie de paix, de santé, de bonheur, de la quiétude de l'esprit et vous protège de tous les maux,

A mes adorables sœurs Hfinane, Katia et Dina

Votre présence, votre amour dévoué et votre tendresse ont donné du gout et du sens à ma vie

A mes chers beaux-frères Lamine et Larbi,

Qui m'ont toujours apporté soutien et réconfort

A mes petits neveux, Ania et Aris

Que dieu leur prête une longue et heureuse vie

A ma très chère binôme Sabrina

Que je remercie énormément d'avoir partagés avec moi de très bons moments tout au long de notre cursus

Et enfin à mes chers ami(e)s

Auxquels j'exprime, gratitude, amour, respect et reconnaissance

B. Yani.

Liste des abréviations

AC : Actif Courant

BFR : Besoin en Fonds de Roulement

CAF : Capacité d'Auto Financement

CA HT : Chiffre d'Affaires Hors Taxe

CATTC : Chiffre d'Affaires Toutes Taxes Comprises

CP : Capitaux Propres

DADP : Dotation aux Amortissements et aux Provisions

DCT : Dettes à Court Terme

DLMT : Dettes à Long et Moyen Terme

EBE : Excédent Brute d'Exploitation

EPB : Entreprise Portuaire de Bejaia

FRN : Fonds de Roulement Net

GIMSI : Généralisation, Information, Méthode et Mesure, Système et Systémique, Individualité et Initiative

JANUS : Jalonner, Justifier, Analyser, Architecturer, Normaliser, Nommer, Unifier, Utiliser, Structurer, Situer

MC : Marge Commerciale

OVAR : Objectifs, Variables d'Action, Responsables

RCAI : Résultat Courant Avant Impôts

RADP : Reprise sur Amortissements et Dotations aux Provisions

RE : Résultat d'Exploitation

ROCE : Return On Capital Employed

ROE : Return On Equity

RLG : Ratio de Liquidité Générale

RLR : Ratio de Liquidité Réduite

RLI : Ratio de Liquidité Immédiate

SIG : Soldes Intermédiaires de Gestion

TR : Trésorerie

VA : Valeur Ajoutée

VD : Valeurs Disponibles

VE : Valeurs d'Exploitation

VI : Valeurs Immobilisées

VMP : Valeurs Mobilière de Placement

VR : Valeurs Réalisables

La liste des figures et schémas

N° de la figure	Titre	Page
01	Les phases du processus de contrôle de gestion.....	14
02	Les indicateurs de l'équilibre financier	70
03	Représentation graphique de l'évolution des principaux SIG.....	73
04	Représentation graphique de l'évolution des ratios de liquidité	76
05	Comparaison graphique entre les capitaux propres et les dettes pour 2019.....	78
06	Comparaison graphique entre les deux délais de paiement.....	79
07	Représentation graphique de l'évolution des ratios de rentabilité	80

N° du schéma	Titre	Page
01	Le triangle du contrôle de gestion.....	9
02	Les composantes de la performance de l'entreprise	42

Liste des tableaux

N° du tableau	Titre	Page
01	L'évaluation comparative entre le contrôle interne et le contrôle de gestion.....	11
02	Tableau comparatif entre Audit interne et contrôle de gestion.....	12
03	Les rôles des contrôleurs de gestion	17
04	Les 10 étapes de la méthode GIMSI.....	37
05	Bilan en grandes masses de l'année 2018.....	67
06	Bilan en grandes masses de l'année 2019.....	67
07	Le calcul du FRN.....	68
08	Le calcul du BFR.....	69
09	Le calcul de la TR.....	69
10	Les soldes intermédiaires de gestion (SIG).....	71
11	Le calcul de la CAF.....	74
12	Le calcul des ratios de structure financière.....	74
13	Le calcul des ratios de liquidité.....	75
14	Le calcul des ratios de solvabilité.....	77
15	Le calcul des délais de paiement	78
16	Le calcul des ratios de rentabilité	79
17	Le tableau de bord financier	81

Sommaire

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Liste des figures et schémas

Liste des tableaux

Introduction générale..... 1

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion.....4

Introduction.....4

Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion.....4

Section 02 : La place du contrôle de gestion dans l'organisation.....15

Section 03 : Les principaux outils du contrôle de gestion.....18

Conclusion.....27

Chapitre II : Le tableau de bord et le pilotage de la performance de l'entreprise.....28

Introduction.....28

Section 01 : Généralités sur le tableau de bord.....28

Section 02 : Les notions de base de la performance de l'entreprise.....40

Section 03 : Mesures et pilotage de la performance financière de l'entreprise.....44

Conclusion.....57

Chapitre III : La mise en place d'un tableau de bord financier au sein de l'EPB.....58

Introduction.....58

Section 01 : Présentation de l'entreprise portuaire de Bejaïa (EPB).....58

Section 02 : Elaboration d'un tableau de bord financier pour l'EPB.....66

Conclusion.....83

Conclusion générale.....84

La liste bibliographique

Annexes

Table des matières

Introduction générale

Introduction générale

Une entreprise est définie d'une manière générale, par son activité, la production des biens et services en combinant du travail et du capital qui sont ensuite destinés à être vendus dans le but de réaliser un profit. Avec l'ouverture des marchés et la mondialisation, les entreprises évoluent dans un environnement de plus en plus incertain, confrontées à une concurrence rude et une obligation de performance et de rentabilité maintenue. Donc l'évolution dans un environnement instable et imprévisible impose en effet à ces entreprises d'accomplir en permanence des innovations de produits et de procédés, et une recherche constante de productivité et d'efficacité afin d'assurer leur pérennité et leur développement.

En effet, pour faire face aux différentes mutations, l'entreprise se voit dans l'obligation de mettre en œuvre un suivi pour les différentes fonctions dans le but d'atteindre les objectifs stratégiques fixés préalablement où la nécessité de recourir à la fonction dite « contrôle de gestion ».

Le contrôle de gestion est « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficacité, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie ».¹

Pour que les entreprises réussissent, il faut qu'elles mettent à leurs dispositions des outils et des moyens du contrôle pour développer leurs mobilités et leurs créativité, tout en obtenant des résultats performants. Pour se faire, le contrôleur de gestion éprouve le besoin de construire un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide et d'une mesure fiable qu'est « le tableau de bord ».

Le tableau de bord est « une présentation synthétique et pédagogique des indicateurs de gestion qui permettent à un responsable de suivre la réalisation des objectifs de son unité de gestion et d'en rendre compte »²

Le tableau de bord est donc, un outil de management et d'aide à la décision, permet de piloter ce qui est considéré comme étant essentiel dans la performance de l'entreprise.

¹ GERVAIS (M) : « contrôle de gestion », 8ème Edition, ECONOMICA, Paris 2005, p.12.

² LEROY.M. « le tableau de bord au service de l'entreprise », Edition d'organisations, paris, 1998, P.14.

En effet, pour bien entrer dans une logique de pilotage de la performance, l'entreprise doit chercher des activités créant de la valeur dans une logique réactive en cas d'évolution des marchés et des besoins. Les premières mesures de la performance d'une entreprise ont été basées sur des facteurs financiers, suivant cette logique, l'objectif de notre sélection d'étude de cas est d'utiliser à cette fin un tableau de bord financier pour mesurer la performance financière de l'organisation. Ce dernier concentre les informations financières afin qu'il soit possible de juger de l'évolution de la structure, de la rentabilité, et de l'équilibre financier de l'entreprise à court ou à long terme. (Une année par exemple)

C'est dans cette optique que nous avons décidé d'étudier plus précisément l'outil du tableau de bord dans la mesure et le suivi de la performance à travers l'étude de cas de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB). Une décision justifiée premièrement par la place qu'occupe l'entreprise sur le marché national (le port de Bejaia est classé aujourd'hui le second port en Algérie en termes d'activités commerciales), deuxièmement par sa grande taille qui nécessite la mise en place d'un outil de gestion qui permettrait de gérer le nombre important de flux d'informations. Dont l'objet consiste à étudier cet instrument, comprendre sa conception, et son élaboration au sein de l'entreprise. Dans cette perspective, il nous paraît intéressant de soulever la problématique suivante :

Comment peut-on planifier et mettre en place un tableau de bord financier au sein d'une entreprise ?

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

- Qu'est-ce que le contrôle de gestion et quels sont ses outils ?
- Qu'est-ce qu'un tableau de bord et quels sont les indicateurs pertinents à retenir lors de sa conception ?
- Comment le contrôle de gestion, à travers son outil de tableau de bord, nous permet-il d'analyser et de mesurer la performance d'une entreprise ?
- A travers le tableau de bord financier, comment peut-on évaluer la performance financière de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB) ?

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

Hypothèse 01 : Le contrôle de gestion constitue à la fois un outil de décision et d'action et un outil de dialogue et de communication entre les différentes lignes de l'entreprise. Donc à travers les différents outils, le contrôle de gestion joue un rôle central dans la maîtrise de la gestion d'une organisation.

Hypothèse 02 : 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, donc un outil d'aide à la décision.

Hypothèse 03 : 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.

Hypothèse 04 : Les indicateurs contenus dans le tableau de bord financier présentent des critères fiables pour mesurer et évaluer la performance de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB)

La méthodologie adaptée est basée sur la collecte d'informations et des données comptables en s'appuyant sur la technique documentaire qui consiste en la consultation d'ouvrages, rapports, d'articles, de thèses ainsi que de sites 'internet'. Pour mener à bien ce travail de recherche, notre mémoire sera divisé en deux parties, une première relative au cadre théorique et méthodologique et une seconde relative au cadre pratique.

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

- Le premier chapitre intitulé, « Notions générales sur le contrôle de gestion » est composé de trois sections, la première est : Généralités sur le contrôle de gestion, la seconde portera sur la place du contrôle de gestion dans l'organisation et enfin la dernière consiste à présenter les principaux outils du contrôle de gestion.
- Le deuxième chapitre intitulé : « Le tableau de bord et le pilotage de la performance de l'entreprise », en premier lieu, nous allons aborder des généralités sur le tableau de bord, puis nous allons voir les notions de base de la performance de l'entreprise et en dernier lieu nous parlerons de mesure et pilotage de la performance financière de l'entreprise.

La deuxième partie comportera un chapitre dans lequel nous allons décrire l'organisme d'accueil, et élaborer un tableau de bord financier pour l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB).

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion

Introduction

L'entreprise est tenue d'être réactive pour survivre aux mutations rapides de son environnement, cela implique d'une part la maîtrise de la gestion et d'autre part la prise de décision appropriée en temps opportun. Le contrôle de gestion, connaît depuis quelques années des mutations importantes qui lui ont permis de s'enrichir et devenir une fonction stratégique dans l'entité.

Dans ce chapitre nous allons présenter des notions générales sur le contrôle de gestion, le chapitre en question est subdivisé en trois sections. La première consiste à présenter l'historique et la définition du contrôle de gestion, ses objectifs et limites, ses formes et enfin son processus. La deuxième section a pour objet de présenter la place du contrôle de gestion, les missions du contrôleur de gestion, et les niveaux du contrôle de gestion. La troisième et la dernière section consiste à présenter les principaux outils du contrôle de gestion la comptabilité générale et analytique, la gestion budgétaire, le système d'information, le Reporting, le tableau de bord et en dernier lieu les outils d'appuis.

Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion

Faire confiance c'est bien, contrôler c'est mieux, nous dit l'adage populaire. Appliqué à l'entreprise, le mot « contrôle » signifie maîtrise et non pas surveillance. D'un côté, les dirigeants des entreprises doivent avoir la maîtrise de leur gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir le contrôle de son véhicule. D'un autre côté, pour pouvoir surmonter la complexité et dominer l'incertitude de l'environnement, les organisations doivent réapprendre à gérer le présent afin d'augmenter la capacité de maîtriser l'avenir.³

1.1 Historique et définition du contrôle de gestion

Nous allons présenter l'historique du contrôle de gestion ainsi que ses différentes définitions.

1.1.1 Historique du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'entreprise, ses origines ont été apparus avec l'implantation du système comptable qui est caractérisé par le développement du commerce international qui a nécessité la création d'une comptabilité en partie double inventée en Gènes au XIV^e siècle. Le contrôle de gestion s'est développé alors aux Etats unis après la deuxième guerre mondiale et s'est répandu par la suite en Europe. Ce n'est qu'au début du 20^{ème} siècle que le contrôle de gestion est né avec

³ Adage inspiré de « la confiance n'exclut pas le contrôle » ; citation célèbre de TENINE.

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion

l'évènement de la production en grande série (usine Ford et General Motors aux Etats unis). La majorité des auteurs du domaine (Chandler, 1977 ; Jonson et Kaplan, 1987 ; Bouquin, 2005), s'accordent pour dire que l'apparition du contrôle de gestion dans les années 1920, est due à Alfred SLOAN et DONALDSON Brown, respectivement président et vice-président de General Motors (GM).⁴

Pour Ford, le contrôle de gestion est apparu dans ses usines au début du siècle sous une forme de contrôle par les règlements et procédures. Ce contrôle est discernable dans les écrits de F. Taylor et H. Fayol et adopté et mis en œuvre par Ford ou les organisations qualifiées de « bureaucraties wébériennes ». Cette forme de contrôle de gestion est caractérisée par le développement de manuels décrivant de façon exhaustive, les procédures et toutes les instructions à suivre.⁵

LÖNING H. et AL, trouvent que ce mode de convergence des buts, outre son caractère profondément mécaniste et potentiellement déshumanisant, est particulièrement rigide et mal adapté aux situations d'incertitude. Ce qui remet en cause sa pertinence pour les responsables, qui se trouvent constamment obligés de réagir rapidement face à des situations non prévues par exemple : normes (assurance qualité, iso, etc.), processus standardisés...⁶

Le contrôle de gestion s'est donc pratiqué dans les très grandes entreprises industrielles américaines (General Motors, Ford, Standard Oil...) comme une réponse à un besoin d'amélioration de leurs structures, un contrôle opéré par la direction dans le but de motiver les personnels, déceler et corriger les erreurs et anticiper pour les éviter. Ainsi, considéré en tant que langage commun aux membres de l'entreprise, il s'est adapté afin qu'il reçoive la même compréhension dans différentes cultures et est destiné à l'ensemble des parties prenantes, parfois même assez éloignées de la culture de l'entreprise.⁷

⁴ CHITIOUI T, (2006), « le paradoxe de la communication / contrôle de Gestion », comptabilité, contrôle, Audit et institution (s), Tunisie.

⁵ LÖNING H, MALLERET V, METRIC J, PESQUEUX Y, A. SOLE « contrôle de gestion, des outils de gestions aux pratiques organisationnelles », 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, P9.

⁶ LÖNING H, MALLERET V, METRIC, J PESQUEUX Y, SOLE A, idem.

⁷ BERLAND N, Simon F.X, (2010) « Le contrôle de Gestion en mouvement l'état de l'art et meilleurs pratiques », Edition, d'organisation, Groupe EYROLLES, P4.

Aujourd'hui, le cycle du contrôle de gestion s'est complété et enrichi. On assiste à un renforcement du lien avec le pilotage stratégique. La stratégie et le choix des outils de pilotage conditionnent alors le processus du contrôle de gestion. ⁸

1.1.2 Définition du contrôle de gestion

Il existe plusieurs définitions du contrôle de gestion, nous allons citer quelques-unes :

La définition du contrôle de gestion par **Robert Newton Anthony**, le premier en 1965 à avoir théorisé cette discipline, nous paraît la plus riche dans ses implications. Sa définition a accédé au rang de définition conventionnelle « universelle » : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation »⁹.

Selon le plan comptable général (PCG) de 1982 : « le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées ».¹⁰

Selon Lochard J : le contrôle de gestion est « l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant le marché de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues permet aux dirigeants de déclencher rapidement les mesures correctives appropriées avec l'aide ou les conseils du contrôleur de gestion ».¹¹

Pour (SIMONS, 1987) : « les systèmes de contrôle de gestion sont les procédures et systèmes formels qui utilisent de l'information pour maintenir ou faire évoluer l'activité des organisations. Ces systèmes incluent largement des procédures formelles telles que la planification, les budgets, l'analyse de l'environnement et de la concurrence, le reporting et l'évaluation, l'allocation des ressources et les récompenses offertes aux employés »¹²

⁸ TURKIO « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement », comptabilité, contrôle, audit et institution (s), May 2006, Tunisie.

⁹ Nicolas BERLAND, « mesurer et piloter la performance » édition : e-book, Paris, 2009, P15.

¹⁰ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine « contrôle de gestion », 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2010, P9.

¹¹ LOCHARD, J (1998), « La gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, paris, P15.

¹² SIMONS. R, « levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal ? », Library of Congress. P5.

Selon Alain BURLAUD et Claude Simon : « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »¹³

Selon A. KHEMAKHEM : « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre les objectifs que vise cette entité »¹⁴.

Dans cette définition, **A. KHEMAKHEM** insiste sur l'extensibilité du contrôle de gestion pour tenir compte la particularité de chaque organisation et de chaque situation. Il insiste aussi sur le rassemblement des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus de l'organisation.

Un système de contrôle de gestion ne peut exister que s'il existe dans l'entreprise une stratégie identifiant des objectifs à très long terme.

1.2 Objectifs et limites du contrôle de gestion

Dans ce présent titre, nous citerons les objectifs, et les limites du contrôle de gestion.

1.2.1 Les objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont semblables pour toutes les entreprises, quel que soit leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible.¹⁵

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

1.2.1.1 Les objectifs de dimension technico-économique

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

- **Aider à la décision :** le contrôle de gestion, en déployant ses outils et méthodes de gestion apporte son expertise dans la modélisation de problèmes complexes.

¹³ BURLAUD A, Langlois G, BRIENGER M, Bonnier C, (2010), « Contrôle de gestion » 4^{ème} édition, Foucher, France, P13.

¹⁴ KHEMAKHEM. A & LARDOI (2001), « Introduction au contrôle de gestion », Edition Bordas, Paris, Montréal, p 10.

¹⁵ Alazard. C et SEPARI. S, OP cite, Page 643.

- **Evaluer les performances** : le contrôle de gestion apporte son expertise dans la mesure des performances par des indicateurs chiffrés, comme dans le pilotage ou le management des performances. Le contrôle de gestion permet ainsi aux décideurs de guider le système dont ils ont la responsabilité, ils disposent pour cela d'outils de suivi des performances. Le pilotage s'inscrit généralement dans une logique de régulation ou il s'agit de comparer régulièrement les états observés du système à des objectifs, des normes ou des standards, et d'apporter des mesures correctrices en cas de dérives. Dans un environnement en constante évolution, il est extrêmement difficile de disposer de normes et de standards fiables de sorte que le pilotage s'apparente d'avantages à un processus d'apprentissage, par lequel il s'agit d'avancer « à tâtons », par essai-erreur de tirer les leçons de l'expérience et de mémoriser les connaissances acquises.¹⁶

1.2.1.2 Les objectifs de dimension managériale et organisationnelle

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

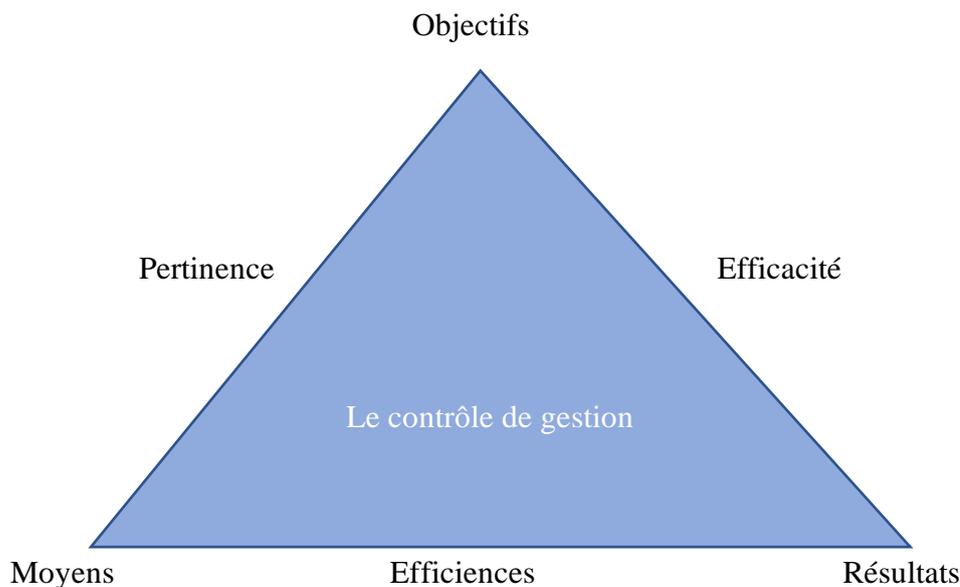
- **D'aligner la stratégie** : le contrôle de gestion permet de traduire les buts stratégiques de l'entreprise en objectifs stratégiques et opérationnels quantifiables sous la forme d'indicateurs de performance.
- **De favoriser l'exercice des responsabilités** : le contrôle de gestion décompose l'entreprise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

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

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

¹⁶ H-Bouquin, « Comptabilité de gestion », ECONOMICA, 4^{ème} édition, Paris, 2006, page 15.

Schéma N°01 : Le triangle du contrôle de gestion



(Source : LÖNING Hélène et All, « le contrôle de gestion, organisation outils et pratiques », 3^{ème} édition, DUNOD, paris, 2008, P.6)

- 1. La pertinence :** c'est la mise en adéquation et la bonne articulation du couple (Objectifs & Moyens), c'est-à-dire prendre en considération les moyens lors de la détermination des objectifs.
- 2. L'efficacité :** c'est la capacité d'atteindre un résultat conforme à l'objectif prédéfini.
- 3. L'efficience :** c'est la maximalisation du résultat par rapport au moyen alloué tout en respectant les contraintes des coûts.

1.2.2 Les limites 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 fondamentales :¹⁷

Il est impossible d'effectuer toutes les mesures à un coût raisonnable.

- Les indicateurs sont facilement manipulables, ce qui nuit à la confiance dans le système de contrôle de gestion. En effet, si l'indicateur lui-même devient la cible, cela peut engendrer une pression, surtout si l'indicateur n'est pas correctement sélectionné et que les exigences sont trop élevées. En gardant les indicateurs confidentiels et en les actualisant le plus souvent possible, des solutions peuvent être trouvées pour limiter ce phénomène.

¹⁷ KIRBY J, 1994, « Management contrôle système », 2^{ème} édition, Ed, Hall, P53.

- Les indicateurs ne sont pas suffisants pour établir un suivi précis. Le responsable doit y visualiser l'unité commerciale avec le client.

1.3 Les formes du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut revêtir trois formes : le contrôle organisationnel, contrôle interne et l'audit interne :

1.3.1 Le contrôle organisationnel

L'entreprise dispose de ressources internes propres qui doivent être contrôlables pour être en permanence opérationnelle et tournées vers l'objectif à atteindre. Selon ELGADI A « le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique »¹⁸

Le contrôle organisationnel peut être défini comme l'ensemble des références qui orientent les processus qui relient les décisions, les résultats, il est surtout un ensemble de dispositifs visant à offrir une assurance de qualité des décisions et des actions.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

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

1.3.2 Le contrôle interne

Le contrôle interne « Est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'action adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui est contribué à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources, et doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels financiers ou de conformité ».¹⁹

Selon Robert O, (2009), le contrôle interne est mis en œuvre par des personnes. Il est l'affaire du conseil d'administration, du management et des autres membres du personnel. Ce n'est pas simplement un ensemble de manuels de procédures et de documents ; mais il est assumé à tous les niveaux de la hiérarchie.²⁰

¹⁸ EL GADI. Abdelhamid (1996), « Audit et contrôle de gestion », Mithaq-Almaghrib, Page 56.

¹⁹ Robert, O, Marie-pierre. M (2009), DSCG4, « comptabilité et Audit manuel et application », 2^{ème} Edition, DUNOD, Paris, page 510.

²⁰ Robert, O, Marie-pierre. M (2009), Op.cit. page 524.

Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion

Donc le contrôle interne est axé sur la réalisation d'objectifs dans un ou plusieurs domaines, doit être assuré par l'ensemble du personnel de l'entreprise et exercé à tous les niveaux de décisions.

Une analyse comparative permet de cerner les deux types de contrôle. SEPARI S, explique la différence entre le contrôle interne et le contrôle de gestion dans le tableau suivant.²¹

Tableau n°01 : l'évaluation comparative entre le contrôle interne et le contrôle de gestion

	Contrôle interne	Contrôle de gestion
La nature	-Un ensemble de sécurités	-Un ensemble de procédures et de méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise
Les objectifs	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise : - Protection du patrimoine - Qualité de l'information - Amélioration des performances - Application des instructions de direction.	- Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation. - Vérifier si les objectifs fixés sont atteints. - Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation
Leurs manifestations	-Organisation et mise en place de la procédure.	-Budgets : élaboration - Etats budgétaires par centre de cout ou de profit - Production /suivie de l'analyse des résultats.

(Source : SEPARI. S, SOLLE. G, Le Cœur. L, « management et contrôle de gestion, l'essentiel en fiche », DUNOD, paris, 2001, page195).

²¹ SEPARI, S, SOLLE. G (2001) « Management et contrôle de gestion, l'essentiel en fiche », DUNOD, Paris, page 195.

1.3.3 L'audit interne

« Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants ». ²²

L'audit doit permettre de :

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

Alors que le terme « interne » précise que le contrôleur fait partie de l'entreprise, selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes : « l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le mangement pour le contrôle de l'ensemble de ses activités.

L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants ». ²³

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

Tableau n°02 : tableau comparatif entre Audit interne et contrôle de gestion.

Audit interne	Contrôle de gestion
- Action intermittente	- Responsabilité permanente
- Fonctionnelle	- Opérationnel dans le service financier
- Intervention a postériori	Prévisionnel
- Fonction de constatation	- Aide à définir les objectifs à atteindre
- Recherche de l'information de façon indépendante	- Reçoit l'information et demande les informations
- Peut faire appel à l'expertise externe	- Fait partie généralement du personnel de l'entreprise
<u>Objectifs :</u> évaluer l'exactitude du flux D'informations et l'efficacité de l'action	<u>Objectifs :</u> mettre en place des méthodes de prévisions et un système d'information aux directions et aux services.

(Source : MIKO. A, STOLOWY. H, « le contrôle de gestion », édition d'organisation, paris, 2003, p.245).

²² ALAZARD. C, SEPARI S, « contrôle de gestion : manuel et application », édition DUNOD, Paris, 2007, page 11.

²³ Idem page 11.

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

1.4 Processus du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un « ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise ». Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées. En effet, 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.

Le contrôle de gestion est défini comme un processus d'aide au pilotage. Une formalisation de ce processus le résume en Cinq (05) grandes étapes :²⁴

- **Déterminations des objectifs** : C'est l'étape réalisée par la direction générale. Le contrôleur de gestion est peu concerné par cette phase.
- **Phase de prévision** : cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme.
- **Phase d'exécution** : cette phase se déroule à l'échelle des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent de système d'information qui mesure le résultat de leur action, ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.
- **Phase d'évaluation** : cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle (au sens strict) met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives, le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

²⁴ Langlois G ETAL, 2005, « contrôle de gestion collection LMD et professionnels, BERTI édition Alger, p18.

Section 02 : la place du contrôle de gestion dans l'organisation

Le contrôle de gestion occupe une place importante dans l'entreprise. Dans cette présente section nous allons montrer la place du contrôle de gestion, les rôles du contrôleur de gestion, puis les différents niveaux du contrôle de gestion, et enfin l'évolution de son champ d'action.

2.1 La place du contrôle de gestion

Les entreprises n'ont pas toute nécessairement une fonction du contrôle de gestion explicitement identifiée. Le processus du contrôle de gestion peut parfois être mis en œuvre de façon diffuse dans l'entreprise par l'ensemble de l'encadrement sous l'impulsion d'une structure légère de coordination chargée de la conception des procédures et du système d'information de gestion. La fonction contrôle de gestion est sujette à de grandes variations suivant la taille, la complexité, la pression concurrentielle, la structure financière est la maturité managériale des entreprises. Cependant, des auteurs comme LONING et ALL, ont identifié trois rattachements possibles du contrôle de gestion. Il s'agit donc du :²⁵

- Rattachement à la Direction générale (DG) ;
- Rattachement à la Direction Administrative et financière (DAF) ;
- Rattachement aux Directeurs ou Responsables Opérationnels (DO/RO).

2.1.1 Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale (DG)

Ce type de rattachement place le contrôleur de gestion sous l'autorité hiérarchique directe du directeur général. Dans ce cas, la fonction contrôle de gestion est placée au-dessus de toutes les autres fonctions dans l'organigramme de l'entreprise.

En position de conseiller à l'endroit de la direction générale, le contrôleur de gestion dispose de plus de légitimité et peut idéalement jouer son rôle d'aide à la prise de décision.

2.1.2 Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Administrative et financière (DAF)

Ce positionnement consiste à intégrer le contrôle de gestion à la fonction financière de l'entreprise. Autrement dit, le contrôleur de gestion est sous la responsabilité hiérarchique du directeur financier.

L'inconvénient de ce mode de rattachement est que l'étendue de l'autonomie du contrôleur de gestion est très limitée car le directeur financier peut constituer un brouillard plus

²⁵ LONING H et All (2008), « le contrôle de gestion, organisation, outil, pratique » 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, page 285.

ou moins épais entre la direction générale et lui, sa marge de manœuvre et ainsi réduite et ses rapports avec les opérationnels et leurs responsables, plus difficiles.

2.1.3 Rattachement du contrôle de gestion aux Directeurs ou Responsables Opérationnels (DO/RO)

Ce rattachement consiste à positionner le contrôle de gestion au même niveau hiérarchique que les directions opérationnelles. Une place égale est accordée à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui facilite les échanges entre des directions et accorde au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

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

2.2 Le rôle du contrôleur de gestion

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.

Ce métier concerne les entreprises de tout secteur d'activité. Dans une grande entreprise par exemple les contrôleurs de gestion peuvent être spécialisés (Contrôleur de gestion industriel, commercial, budgétaire) et rattachés fonctionnellement à une cellule centrale de gestion.

Les contrôleurs de gestion sont les premiers auxiliaires de la fonction contrôle de gestion, ils doivent :²⁶

- Contribuer à la mise sous contrôle des activités de l'entreprise ;
- Apporter une connaissance à l'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise ;
- Ils contribuent à la gestion de l'organisme dont ils dépendent par une action aux trois niveaux de gestion : prévoir, mesurer et agir ;
- Des experts consultés sur les thèmes managériaux variés ;
- Des collecteurs d'information, notamment de Benchmarking ;
- Les garants de la déclinaison de la stratégie.

CLAUD ALAZARD & Sabine SEPARI ont montré les rôles classiques et les nouveaux rôles du contrôleur de gestion dans ce tableau ci-dessous :²⁷

²⁶ DESIRE-LUCIANIA. M-N, HIRCH.D, KACHER.N & POLOSSAT.M, « le grand livre du contrôle de gestion », édition EYROLLES, paris, 2013, page 55.

²⁷ ALAZARD.C & SEPARI.S, op.cit. 2^{ème} édition page 29.

Tableau n°03 : les rôles des contrôleurs de gestion

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

(Source : ALAZARD. C & SEPARI. S, « DCG 11 contrôle de gestion, manuel et application », 2ème édition, DUNOD, Paris, 2010, page 29)

En effet, Le contrôleur de gestion doit maîtriser les situations, analyser et interpréter les informations, et être responsable de l'assimilation de ces informations par leurs destinataires, à savoir, en particulier, la direction générale de l'entreprise d'une part et ; d'autre part, les différents responsables des centres opérationnels.

2.3 Les niveaux du contrôle de gestion

Nous distinguons trois niveaux du contrôle de gestion :²⁸

- **Le contrôle stratégique** : oriente les activités sur le long terme de l'entreprise à ce niveau, un contrôle stratégique doit aider les prises de décisions stratégiques par la planification stratégique, l'intégration de données futures en fonction d'un diagnostic interne et externe.
- **Le contrôle d'exécution** : suit les actions de court terme (*un an*) et très court terme (*moins d'un an*) : c'est alors un contrôle opérationnel qui doit permettre de réguler les processus répétitifs (*productifs ou administratifs*) en vérifiant que les règles de fonctionnement sont respectées.
- **Le contrôle de gestion** : il s'agit d'identifier les facteurs clés de succès et de s'assurer de la cohérence entre la stratégie de l'entreprise et les activités opérationnelles.

²⁸ GUYDUMAS. Daniel LARUE, « contrôle de gestion », édition : LITEC. Paris, 2005, Page 15.

Le contrôle de gestion est alors positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel.

Section03 : les principaux outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion dispose de plusieurs outils qui sont classés importants afin de mesurer la performance de l'entreprise et de détecter les écarts significatifs.

3.1 La comptabilité

La comptabilité peut être définie comme un ensemble de systèmes d'information subjectifs ayant pour objet la mesure de la valeur des moyens et des résultats d'une entité.

3.1.1 La comptabilité générale

La comptabilité générale est la première source d'information de l'entreprise, elle permet d'enregistrer, classer et analyser toutes les opérations effectuées par cette dernière, et aussi considéré comme la première source d'information de l'entreprise.

3.1.1.1 Définition de la comptabilité générale

Selon le plan comptable général « la comptabilité est système d'organisation financier permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et de présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et de résultat de l'entité à la date de clôture ». ²⁹

Selon A-M BOUVIER & Charlotte DISLE la comptabilité « est un système d'information fournissant une information inéligible, significative, fiable et pertinente sur la réalité économique de l'entreprise ». ³⁰

3.1.1.2 Principes de la comptabilité générale

Ils sont classés en deux familles ; principes explicites et implicites : ³¹

A. Principes explicites

- Principe de régularité
- Principe de sincérité
- Principe de prudence
- Principe de fidélité
- Principe de bonne information

²⁹ DISLE. C, MAESO.R & MEAU.M « DCG 9, introduction à la comptabilité, manuel et application, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2013, page 3.

³⁰ BOUVER.A.M & DISLE. C « comptabilité générale » 3^{ème} édition, DUNOD, paris, 2013, page1.

³¹ FAYL.A & PERNOT. D, « DPECF épreuve n°4, comptabilité générale de l'entreprise, manuel et application, 12^{ème} édition », édition DUNOD, Paris 2001, page 3.

- Principe de permanence des méthodes
- Principe de non-compensation
- Principe d'importance relative

B. Principes implicites

- Principe de continuité de l'exploitation
- Principe de l'indépendance des exercices
- Principes de la stabilité de l'unité monétaire

3.1.1.3 Le rôle de la comptabilité générale

On distingue trois rôles de la comptabilité générale qui sont :³²

- Moyen de preuve
- Instrument de contrôle
- Moyen d'aide à la prise de décision.

3.1.2 La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un excellent outil de gestion et de contrôle budgétaire que le responsable de l'entreprise est libre de la pratiquer ou pas.

3.1.2.1 Définition de la comptabilité Analytique

Selon H. bouquin « la comptabilité analytique est un système d'information comptable qui vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisation les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités pour suivies... ».³³

Martin, B et SILEM, A, l'ont défini comme étant : « Un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilations, abonnements, calculs de charges..., en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non.³⁴

3.1.2.2 Objectifs de la comptabilité Analytique

La comptabilité Analytique permet de :³⁵

- Connaitre les couts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ;
- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise ;
- Etablir les prévisions de charges et de produits d'exploitation ;

³² C.DISLE, R. MAESO & M. MEAU, op.cit. 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2013, page 6.

³³ Nicolas BERLAND, « la mesure de la performance », édition : e-book, paris, 2009, page 18.

³⁴ Martin et, A.B SILEM, A « Lexique de gestion », DALLAZ. Paris.2003, page.115.

³⁵ DURBULLE. L & JOURDAIN. D. « comptabilité analytique de gestion », 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2003, Page7.

- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits ;
- Constater la réalisation des prévisions et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts).

3.1.2.3 Le rôle de la comptabilité Analytique

Le rôle de la comptabilité analytique appartient à trois grandes catégories :³⁶

- **Constituer un système de mesure** : il faut qu'il soit neutre et objectif, La détermination des coûts reste un objectif principal de l'analyse des coûts, mais au-delà de l'utilisation simpliste que certains ont pu faire, il faut garder à l'esprit que la finalité d'un système de comptabilité de gestion est d'améliorer la gestion et non de calculer des coûts avec une grande exactitude ;
- **Aider à la prise de décision** : la comptabilité de gestion constitue une banque de données et un outil de traitement d'information ;
- **Permettre le contrôle de gestion** : seule la comptabilité de gestion est en mesure d'analyser les résultats et d'en faire apparaître les éléments constitutifs, d'en fournir une décomposition, par produit, par branche ou par fonction.

3.2 La gestion budgétaire

La gestion budgétaire constitue la méthode de contrôle la plus utilisée par les entreprises, son but est de déterminer les choix stratégiques de l'entreprise.

3.2.1 Définition de la gestion budgétaire, du budget et du contrôle budgétaire

A. Gestion budgétaire

La gestion budgétaire est l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicables à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés³⁷.

D'une manière générale : « la gestion budgétaire est l'ensemble des mesures qui visent à établir des prévisions chiffrées, à constater les écarts entre celle-ci et les résultats effectivement obtenus et à décider des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés pour une période déterminée »³⁸.

³⁶ HIFER, J.P. et ORSORNI. J. et « T.O.G 2 comptabilité analytique », édition Vuibert.1984 p.9.

³⁷ Jack FORGET, « gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition : organisation, paris, France, 2005, page 9.

³⁸ ABDENACER KHERRI, cours, 2011-2012, page2.

B. La notion du budget³⁹

Parmi les différentes définitions nous avons les suivantes :

- ✓ Un budget : est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme.
- ✓ Un budget : document prévisionnel portant sur les recettes et dépenses à venir.

C. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une phase du système budgétaire, consistant à une comparaison permanente (en général mensuelle) entre les prévisions et les réalisations d'une entreprise.

Selon HUNTIN.H(2003) « le contrôle budgétaire consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions. Il permet de dégager des écarts d'en rechercher les causes et de proposer des solutions permettent de résorber ces écarts ». ⁴⁰

3.2.2 Terminologie de la gestion budgétaire⁴¹

- **Prévision** : la prévision est une étude préalable de la décision, possibilité et volonté de l'accomplir.
- **Budget** : est une affectation prévisionnelle quantifiée aux centres de responsabilité de l'entreprise, chaque budget exprime des objectifs à réaliser et des moyens à mobiliser pour une période déterminée limitée à court terme.
- **Budgétisation** : définition des objectifs et des moyens propres à atteindre.
- **Ecart** : c'est la différence entre la réalisation et la prévision.
- **Contrôle** : une procédure qui compare a posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité.
- **Stratégie** : est l'ensemble des décisions permettant à l'entreprise d'atteindre et de maintenir ses objectifs à long terme.
- **Décentralisation** : le découpage de l'entreprise à des centres de responsabilité avec une délégation du pouvoir.

3.2.3 Les missions de la gestion budgétaire

Nous allons citer ci-dessous quelques missions⁴²

³⁹ EUSTACHE EBONDO, cours : « contrôle de gestion », Eustache EBONDO, ESAA, EUROMED-Management, année 2009/2010, page25

⁴⁰ HUTIN. H, « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2^{ème} édition, d'organisation, Paris, 2003, p 678

⁴¹ Eustache E BONDO, cours : « contrôle de gestion », op.cit. 2009/2010, page3

⁴² DORIATH. B, op.cit. Page 02

- La définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;
- Une organisation permettant la prévision sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles & opérationnelles) ;
- Le contrôle de gestion par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables.

3.2.4 Les rôles de la gestion budgétaire⁴³

- Etablir des objectifs et obtenir un accord sur les plans d'action ;
- Communication de la stratégie ;
- Délégation d'autorité pour prise de décision ;
- Allocation de ressources et approbation des investissements ;
- Coordination inter services ;
- Gestion des coûts et des services centraux ;
- Prévision des résultats ;
- Mesure et contrôle des performances.

3.3 Le système d'information

Un système d'information d'une entreprise est un réseau complexe de relations structurées où interviennent des hommes, des machines et des procédures, qui a pour objet d'engendrer des flux ordonnés d'informations pertinentes, provenant de sources internes et externes à l'entreprise et destinées à servir de base aux décisions. »⁴⁴

3.3.1 Définition du système d'information

Selon **Alazard, C. et SEPARI, S** « le système d'information est un élément essentiel du processus de gestion et à ce titre une composante fondamentale du système du contrôle de gestion, il fournit une description précise d'une évolution passée et permet un diagnostic grâce à des informations pertinentes »⁴⁵

Selon **F. GAUTIER et Anna PEZET**, « est l'ensemble des informations formelles circulants dans l'entreprise, procédures et moyens utilisés pour chercher et traiter ces informations »⁴⁶.

⁴³ Hervé HUTIN, « toute la finance d'entreprise », édition : organisation, paris, France, 2002, p : 387.

⁴⁴ Lambin JEAN-J. La recherche marketing, analyser, mesurer, prévoir, Mac GRAW- Hill, Paris, 1990.

⁴⁵ Alazard. C. et SEPARI. S. op.cit. 86.

⁴⁶ GAUTIER. F& PEZET.A, « contrôle de gestion, gestion appliqué », Edition PEARSON, Paris, 2006, page 188.

3.3.2 Types du système d'information⁴⁷

Il existe différents systèmes d'information qui interviennent à différents niveaux de décision on va citer ci-dessous les deux principaux types qui sont :

✓ Le système d'information stratégique pour les décideurs

Celui-ci peut prendre la forme d'outils classique de planification et de tableau de bord stratégique. Il peut également prendre une forme plus avancée de veille stratégique, destinés à permettre l'anticipation des tendances technologiques, économiques, sociologiques des marchés.

✓ Le système d'information pour les responsables opérationnels

Il se traduira par la mise en place d'instruments de prévision budgétaire, afin de les aider à élaborer leurs propres objectifs, définir les moyens nécessaires et tester les hypothèses de travail. Le système d'information pour les opérationnels destiné pour leur permettre de suivre de manière permanente leurs performances et d'infléchir éventuellement leurs actions grâce à l'analyse des actions réalisées.

3.3.3 Les principes du système d'information

- Le système d'information fournit aux décideurs les données nécessaires à la prise de décision, donc il est indispensable dans le contrôle de gestion ;
- Il recueille les restituables éléments de la comptabilité générale, des comptabilités auxiliaires, ou de la comptabilité de gestion ;
- Il fournit également les éléments relatifs aux ressources humaines ;
- Il fournit les indicateurs et les informations qui figurent dans les tableaux de bord, les ratios de gestion en vue de pilotage et de Reporting.

3.4 Le Reporting

Selon I. CALME, « le Reporting est défini comme l'action qui consiste à faire remonter l'information vers la direction générale »⁴⁸.

D'après P. CAMUS, « le Reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilités »⁴⁹.

Le Reporting est un outil de contrôle, il permet de rendre compte des activités déléguées et de faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie.

⁴⁷ Fabre P et al, 2014, DSCG 3 : Management et contrôle de gestion, 3^{ème} édition, DUNOD, paris, p36.

⁴⁸ Isabelle CALME, « introduction à la gestion », 2^{ème} édition, paris DUNOD 2003, page 300.

⁴⁹ P. CAMUS, « le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise », 3^{ème} édition, paris, Edition d'organisation.2000, page 319.

Il focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués à leurs subordonnés, ce qui leur permet de juger l'information reçue pour pouvoir prendre la décision.

3.4.1 Les principes de Reporting

MATHE et MALO identifient trois principes à la base du Reporting :⁵⁰

- **Le principe d'exception** : pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique, l'alarme ne se déclenche que quand ce clignotant est « au rouge ».
- **Le principe de contrôlabilité** : ce sont surtout les rubriques qui dépendent réellement du responsable de l'unité qui seront suivies, ce qui évitera d'évaluer le responsable sur la base d'un indicateur qu'il ne maîtrise pas.
- **Le principe de correction** : s'il y a un écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective.

3.5 Le tableau de bord

Le tableau de bord est fait par les contrôleurs de gestion, il permet le pilotage de son activité d'une façon plus efficace et efficiente.

3.5.1 Définition du tableau de bord

On peut définir le tableau de bord comme « un document rassemblant, de la manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisées sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction ou d'une équipe ». ⁵¹

D'après **GRANDGUILLOT, F et Beatrice**, « le tableau de bord rassemble des indicateurs significatifs à caractère commercial, financier, technique, utiles au pilotage de la performance à court terme. Il Ya lieu d'établir un tableau de bord par centre de responsabilité ou par niveau hiérarchique avec ses propres spécificités ». ⁵²

D'une manière générale, Un tableau de bord est un ensemble d'informations présentées d'une façon claire et synthétique, et il est destiné au pilotage de l'entreprise et de ses centres de responsabilité.

Plusieurs qualités découlent des définitions précédentes, à savoir :

- 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

⁵⁰ Math. Jean Charles & Malo. Jean Louis (2006), « l'essentiel du contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Edition d'organisation, paris, page 17.

⁵¹ Claude Alazard, Sabine SEPARI, contrôle de gestion, DUNOD, paris 2007, p84.

⁵² GRANDGUILLOT, F, et Beatrice « l'essentiel du contrôle de gestion », 4^{ème} Edition, GUALINO, LEXTENSO, paris 2007, p 84.

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 de système ;

- C'est un 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'orientation 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, c'est dans le sens de surveiller pour apprendre.

3.5.2 Les objectifs du tableau de bord

Nous allons citer quelques objectifs du tableau de bord :⁵³

- Le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;
- Est un support de communication entre responsable ;
- Favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- Peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

3.5.3 Les limites du tableau de bord

Malgré que l'utilisation des tableaux de bord soit bien évoluée, plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité des entreprises :⁵⁴

- Il n'y a pas de tableau de bord adapté à chaque service au niveau hiérarchique mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité ;
- Le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens ;
- Les tableaux de bord ne mettent pas assez en évidence les interactions entre les indicateurs, ne favorisant pas la gestion transversale ;

⁵³ BRINGITTE DORIATH, op.cit. p 143.

⁵⁴ ALAZARD. C & SEPARI. S, « DECF épreuve n°07, contrôle de gestion, manuel & application », 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, 1998.

- La conception des tableaux de bord est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utiliser mais plutôt centralisée loin du terrain ;
- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale qui ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment ;
- L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide au changement ou aux améliorations.

3.6 Les outils d'appui

Ce sont des outils et des méthodes d'analyses qui permettent de constater les performances et tendent à fournir des explications. Ils ont pour objectif d'aider le manager lors de la mise en œuvre d'actions correctives.⁵⁵

3.6.1 Le Benchmarking (l'étalonnage)⁵⁶

C'est le processus qui consiste à identifier, analyser et adopter les meilleures pratiques des autres (les plus performantes au monde) en vue d'améliorer les performances de sa propre organisation. En effet, il s'agit d'apprécier son niveau de performance par rapport à celui des autres pour s'interroger sur gains possibles et chercher des bonnes pratiques. Le Benchmarking est un dispositif de comparaison entre les unités. La comparaison peut porter sur les marchés, les stratégies et le fonctionnement des entreprises. Ces études prennent la forme de rapports de comparaison permettant à chacun de s'interroger sur son niveau de performance au regard des autres.

3.6.2 Le Re-engineering

Reconfiguration ou « réingénierie » concept introduit par M. HAMMER & J. CHAMPY, 1993, c'est un outil qui permet de reconfigurer une fonction ou des processus afin d'améliorer la qualité du service rendu au client.

Pour HAMMER M. & CHAMPY « Le Re-engineering est une remise en cause fondamentale et une redéfinition radicale des processus opératoires visant à obtenir une amélioration spectaculaire des principales performances en matière de cout, de qualité, de service et de rapidité »⁵⁷.

⁵⁵ A. BURLAUD, « contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle », CNAMLES, 2009, p29.

⁵⁶ David Autissier, Faouzi Bensebaa et Fabienne Boudier « Atlas du Management », édition 2010, P 24.

⁵⁷ HAMMER M. & J. CHAMPY (2006), « Le Re-engineering », Edition DUNOD, paris.

Conclusion

Le contrôle de la gestion de l'entreprise consiste à maîtriser son comportement en essayant de prévoir les événements afin de s'y préparer avec son équipe et de s'adapter à l'évolution de la structure. Il effectue une série de tâches pour aider à prendre des décisions et évaluer la qualité de sa gestion. Ainsi la conception, le développement et l'exploitation de certains systèmes d'information incubant au contrôleur de gestion pour fournir des conseils et des garanties.

En effet, le système du contrôle de l'entreprise doit donner à ses responsables les éléments nécessaires à la maîtrise de leur activité.

Pour l'essentiel, « le contrôle de gestion est à la fois une discipline des sciences de gestion et un métier en tant que discipline, il repose sur des méthodes et à ce titre ce sont elles qui constituent l'essentiel du domaine. Mais c'est aussi un métier avec des qualités spécifiques »⁵⁸.

⁵⁸ LÖNING. H & V. MALLERET, J. MERIC, Y. PESQUEUX, (2013) : « contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », 4^{ème} édition DUNOD, 2013 p.15.

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

Introduction

Le département contrôle de gestion au sein des entreprises, a pour mission de traiter les informations afin d'aider le chef de l'entreprise à prendre des décisions éclairées. Outre la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire, le Reporting et les tableaux de bord Sont des outils essentiels de suivi de performance pour le contrôle de gestion.

En effet, le tableau de bord est l'un des outils les plus utilisés pour l'évaluation des performances au sein des entreprises.

L'objectif de ce chapitre est de montrer l'enjeu que représente le tableau de bord au sein des entités, et surtout de présenter ses différentes étapes et méthodes. Mais le plus important est de montrer comment mettre en place un outil de pilotage de la performance financière à l'aide du tableau de bord.

De ce fait, ce chapitre est subdivisé en trois sections, dont la première portera sur les généralités du tableau de bord, la seconde sur les notions de base de la performance de l'entreprise, et enfin la troisième section consiste à développer les mesures et pilotage de la performance financière de l'entreprise.

Section 1 : Généralités sur le tableau de bord

Dans cette section, nous allons aborder dans la première phase les définitions, types et caractéristiques du tableau de bord, en deuxième phase rôle et fonctions du tableau de bord, et pour la troisième phase les méthodes d'élaboration du tableau de bord et on terminera par les instruments du tableau de bord.

1.1 Définition du tableau de bord

Selon ALAZARD.C et SEPARIS le 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, les tableaux de bord sont constitués d'indicateurs qui sont des informations précises, utiles, pertinentes pour les gestionnaires exprimés sous des formes et des unités divers »⁵⁹.

⁵⁹ ALAZARD.C, SEPARIS, op.cit. éd DUNUD, PARIS, 2007.P. 585 – 594.

Selon Pierre Voyer le tableau de bord est « une façon de sélectionner, d'agencer et de présenter les indicateurs essentiels et pertinents, de façon sommaire et ciblée, en général sous forme de « coup d'œil » accompagné de reportage ventilé... »⁶⁰

Selon LEROY Michel le tableau de bord « est une présentation synthétique et pédagogique des indicateurs de gestion qui permettent à un responsable de suivre la réalisation des objectifs de son unité de gestion et d'en rendre compte. »⁶¹

Selon Michel GERVAIS le tableau de bord est défini comme « un système d'information permettant de connaître le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités. »⁶²

Selon Caroline SELMER le tableau de bord « est un ensemble d'indicateurs et d'information essentielles permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il est aussi un langage commun aux différents membres de l'entreprise qui permet de relier le contrôle de gestion à la stratégie. »⁶³

1.2 Types du tableau de bord

Selon SAULOU Jean-Yves il existe trois types de tableau de bord qui sont les suivants :⁶⁴

1.2.1 Le tableau de bord d'activité

Suit les opérations d'un système, sans être réfléchi en fonction des impacts souhaités dans l'environnement. Les résultats ne permettent pas d'apprécier l'efficacité des activités et de remettre en question les manières de fonctionner, puisqu'ils ne renseignent pas sur les effets produits sur la clientèle. Ce type de tableau de bord comporte généralement trop d'informations et il est par nature « destiné à tout le monde et à personne en particulier ». Il est donc impossible d'introduire les notions de responsabilité et d'imputabilité.

1.2.2 Le tableau de bord de pilotage

Est construit à partir d'indicateurs d'effet et d'impact. Puisque l'organisation ne contrôle pas toutes les variables, « les objectifs comportent une part de risque pour le responsable ». Et c'est cette part de risque qui pousse à l'innovation. Ceux qui réussissent dans l'incertitude, ce sont ceux « qui ont préparé, structuré, formalisé le « comment faire » de leurs

⁶⁰ VOYER.P, Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance. _2^e Edition _ QUEBEC, Québec 2009 P.39.

⁶¹ LEROY. M, « le tableau de bord au service de l'entreprise », édition d'organisation, 2001, Page14.

⁶² Gervais. M., « contrôle de gestion et planification de l'entreprise », édition Economica, 1990, Page 635.

⁶³ SELMER. C, « concevoir le tableau de bord », édition DUNOD, Paris, 1998, Page 3.

⁶⁴ SAULAU. J.Y, « tableau de bord pour décideur qualité », AFNOR, la plaine sainte. Denis 2006, PP. 33-36.

actions » pour mieux relever les défis. Ce type de tableau 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.

1.2.3 Le tableau de bord de projet

Suit l'évolution d'un projet précis à partir de la date du début jusqu'à sa fin. Il se devise en plusieurs phases composées chacune d'activités et auxquelles s'associent des biens livrables intermédiaires. Bien que plus pertinent que le tableau de bord d'activité, puisque les projets cherchent à modifier les manières de faire, ce type de tableau de bord demeure insuffisant pour considérer la qualité des projets en termes d'impact dans l'environnement. Voyer, comme SAULON admettent cependant qu'il est judicieux d'avoir quelques indicateurs concernant l'avancement des projets névralgiques à condition qu'ils soient dosés d'autre types d'indicateurs.

1.3 Caractéristiques du tableau de bord

A partir des définitions du tableau de bord, on va tenter de dégager les caractéristiques qui distinguent le tableau de bord des autres outils de gestion ; ces caractéristiques sont les suivantes :

- **Clair** : un tableau de bord doit donner des informations claires et bien structurées.
- **Synthétique** : de nombreux éléments sont très intéressants, mais lorsque le tableau de bord doit non seulement être clair, mais en plus ne pas comporter d'éléments superflus ;
- **Être tenu à jour** : un chef d'entreprise doit consulter régulièrement son tableau de bord, car seuls les données mise à jour peuvent servir de base afin de prendre des décisions judiciaires ;
- **Sincérité des informations** : il va de soi d'être certain de la justesse de vos informations. Nous insistons fortement sur ce point. Dans la vie réelle d'une entreprise, on se rend parfois compte, après coup, que plusieurs décisions ont été basées sur des informations biaisées et/ou incomplètes ;
- **Présentation chronologique** : elle permet d'observer le processus d'évolution pour apporter d'éventuels ajustements si nécessaires ;
- **Comparaison avec le budget** : une bonne budgétisation est également nécessaire. Introduisez vos résultats dans le tableau de bord afin de pouvoir toujours les comparer avec les résultats que vous souhaitez suivre ;
- **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 ;

- **Suggestion** : vous pouvez suivre la hausse ou la baisse de certains postes en effectuant un contrôle budgétaire mensuel. Adaptez votre tableau de bord tous les mois, voire toutes les semaines ;
- **Pertinence** : il ne peut contenir que les indicateurs relatifs aux responsables de son utilisateurs ;
- **Cohérence** : l'information transmise au différent niveau de responsabilité doit être cohérente et complémentaire ;
- **Facilité** : la source de données doit être existante et fiable avec des délais de traitement court ;
- **Caractère évolutif** : il doit s'adapter aux évolutions de l'entreprise ou de son activité en minimum de temps pour favoriser la réactivité sur des événements anormaux ou exceptionnels ;
- **Rapidité d'établissement** : la rapidité doit primer sur la précision.

1.4 Rôles et fonctions du tableau de bord

Dans ce titre nous allons présenter : rôles et fonctions du tableau de bord.

1.4.1 Rôles du tableau de bord

Le tableau de bord ne se limite pas à être un outil qui répond le mieux aux besoins d'un pilotage des managers, il n'est pas un simple panneau d'affichage. Ses fonctions vont bien au-delà. Il permet de : ⁶⁵

- **Réduire l'incertitude** : Le tableau de bord offre une meilleure perception du contexte de pilotage. Il contribue à réduire quelque peu l'incertitude qui handicape toute prise de décision ;
- **Stabiliser l'information** : L'entreprise ne s'arrête pas, et l'information est changeante par nature. Stabiliser l'information et ne présenter que l'essentiel, voilà des services indispensables pour le décideur ;
- **Faciliter la communication** : Lorsque le tableau de bord est utilisé par un groupe de travail, il remplit aussi le rôle de référentiel commun en offrant une perception unifiée de la situation. Il facilite autant les échanges à l'intérieur du groupe qu'avec le reste de l'entreprise ;

⁶⁵ FERNANDEZ. Alain, « l'essentiel du tableau de bord », 4ème édition, groupe EYROLLES, Paris, 2013, Page 08.

- **Dynamiser la réflexion** : Le tableau de bord ne se contente pas de gérer les alertes. Il propose aussi des outils d'analyse puissants pour étudier la situation et suggérer des éléments de réflexion ;
- **Maîtriser le risque** : On ne le répétera jamais assez, toute décision est une prise de risques. Avec un tableau de bord bien conçu, chaque responsable en situation de décider dispose d'une vision stable et structurée de son environnement, selon l'éclairage des axes de développement choisis. Le tableau de bord offre une meilleure appréciation du risque de la décision.

1.4.2 Fonctions du tableau de bord

A partir des caractéristiques, précédemment développées, des tableaux de bord et de leurs compositions, on peut les considérer comme un outil à dimension multiples qui peut assumer les fonctions suivantes :⁶⁶

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

1.4.2.2 Outil d'alerte et de diagnostic : en calculant des écarts sur les indicateurs, le tableau de bord attire l'attention des responsables sur ceux qui sont significatifs ou exceptionnels. Ainsi alertés, les responsables pourront adopter des actions correctives d'autant plus que la zone à problème est connue.

1.4.2.3 Outil de communication et de dialogue : le tableau de bord sert comme base de dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Chaque responsable, en se basant sur son tableau de bord commente ses résultats, explique les causes des écarts constatés et adopte les mesures correctives à son niveau. Il peut demander, s'il a besoin de : des directives ou des moyens supplémentaires ou encore la révision des objectifs initiaux. A côté de cette communication verticale, le tableau de bord peut aussi être utilisé dans le cadre d'une communication horizontale, en communiquant les performances d'une entité aux autres du même niveau pour les renforcer et les inciter à réaliser des performances semblables.

⁶⁶ LEROY.M, « le tableau de bord au service de l'entreprise », édition d'organisation, Paris 2001, P.143.

1.4.2.4 Outil de motivation : en suivant les activités des responsables et en fournissant des informations objectives sur leurs performances, le tableau de bord offre la possibilité de s'autocontrôler pour atteindre leurs objectifs. Ces derniers s'ils sont bien déchainés permettraient à l'entreprise d'atteindre ses objectifs stratégiques. Ainsi, le tableau de bord peut aussi être un outil de cohésion autour des objectifs globaux de l'entreprise.

1.4.2.5 Outil d'incitation à la décision et de perfectionnement : en sensibilisant en permanence les responsables aux points clés de leur gestion, et en soulignant les écarts par rapport aux objectifs, le tableau de bord les incite à prendre des décisions. A terme, cette sensibilité aux points cruciaux de l'activité ainsi que l'imagination mise en œuvre pour trouver les bonnes actions correctives participent au perfectionnement de l'aptitude à gérer et à diriger du responsable. Comme on vient de le voir, le tableau de bord est un outil aux multiples dimensions et fonctions, très utiles pour toute entreprise. Cependant, il ne faut pas croire que ces fonctions sont systématiques, comme tout projet d'entreprise, la bonne mise en œuvre des tableaux de bord est un préalable.

1.5 Etapes et méthodes d'élaboration du tableau de bord

Dans ce titre nous allons aborder les étapes ainsi que les méthodes d'élaboration du tableau de bord.

1.5.1 Etapes d'élaboration du tableau de bord

Il existe plusieurs étapes d'élaboration du tableau de bord, nous allons les citer ci-dessous :

1.5.1.1 La fixation des objectifs

Toute la construction du tableau de bord est basée sur la formation des objectifs. Il décrit un ensemble de résultat, à atteindre ainsi que le moyen d'y parvenir. La formalisation d'objectifs est très importante dans une organisation, que ce soit dans une entreprise privée, une entreprise publique ou une administration. Chaque objectif doit être réaliste et réalisable pour pouvoir être considéré, et sera accompagné des moyens adéquats pour les concrétiser. Il peut être quantitatif, mais aussi qualitatif. « Un objectif se définit comme un but à atteindre et non une tâche à accomplir. C'est donc le résultat d'une prévision et d'un acte de volonté. Il va décrire un ensemble de résultats que le responsable doit se montrer capable d'atteindre pour être reconnu compétent, et qu'il s'engage à fournir son « client » à une date donnée »⁶⁷.

⁶⁷ Selmer. C (1998), « concevoir le tableau de bord, outil de contrôle de pilotage et d'aide à la décision », 1^{ère} Edition, Dunod, Paris, Page 28.

Un bon objectif doit être rédigé selon les critères suivants⁶⁸ :

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

1.5.1.2 Identification des points clés

Il s'agit de la phase la plus délicate dans la démarche de construction des tableaux de bord, elle consiste à déterminer les facteurs clés du succès, nécessaire à la réalisation des objectifs. En d'autres termes, retenir les sous objectifs à suivre, afin d'atteindre les objectifs globaux, on procède à cette sélection car il est impossible de retenir tous les objectifs, du fait qu'ils n'ont pas la même importance. La mise en évidence des points clés de gestion doit aboutir aux points suivants⁶⁹ :

- Concentrer l'attention des responsables sur l'essentiel tout en conservant la possibilité de détailler chaque élément grâce au principe gigogne ;
- Constituer des bases de référence pour la réflexion et la décision ;
- Guider la construction matérielle des tableaux de bord qui sera ordonnée en fonction des points clés.

1.5.1.3 Le recherche des indicateurs les plus pertinents

La recherche d'indicateurs est l'étape la plus importante, car cette dernière nécessite un travail de réflexion afin de trouver les indicateurs qui conviennent le mieux à mesurer les points clés précédemment déterminés. « Un indicateur est un élément ou un ensemble d'éléments d'informations significatives, un indice représentatif, une statistique ciblée et contextuel selon

⁶⁸ Selmer. C (1998), Op.cit. Page 29.

⁶⁹ Irbarne. P (2003), « les tableaux de bord de la performance », Edition Dunod, Paris, Page 56.

une préoccupation de mesure, résultante de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation »⁷⁰.

Généralement on peut distinguer trois types d'indicateurs ⁷¹ :

a. Les indicateurs de performance

La performance recouvre deux aspects distincts : l'efficacité et l'efficience.

- L'efficacité est la réalisation du résultat prévu.
- L'efficience est le respect de la contrainte de coût.
- Les indicateurs de performance mesurent la réalisation des objectifs, tout en respectant les contraintes de coûts.

b. Les indicateurs de pilotage

Pour SELMER. C, les indicateurs de pilotage sont « des concentrés d'informations particulièrement significatifs, qui ont un sens immédiat pour celui qui les regarde »⁷². Ils permettent d'anticiper les événements et la réactivité des responsables à temps. En d'autres termes, les indicateurs de pilotage renseignent sur les conditions de réalisation d'une action ou d'une activité. Ils indiquent où il faut agir pour que les résultats soient atteints.

Les indicateurs de pilotage d'un responsable donné sont l'ensemble des indicateurs qui permettent le suivi d'une activité. Cela peut être par exemple pour un responsable d'une unité de production, la quantité de déchets.

c. Les indicateurs d'éclairage

« Les indicateurs d'éclairage expliquent pourquoi la performance est atteinte ou non, mais sur lesquels le responsable n'a pas de contrôle et sur lesquels il ne peut pas agir. Ils portent sur des facteurs externes au centre de responsabilité, mais qui peuvent être internes ou externes à l'entreprise »⁷³. Les indicateurs d'environnement économique, tels que (les indices de prix, indices de consommation...) sont des indicateurs d'éclairage.

1.5.1.4 La collecte des informations

Une fois les indicateurs définis, le responsable est donc en mission d'obtenir des informations. Pour qu'elles deviennent opérationnelles, il est indispensable de pouvoir les situer (informations) par rapport à une échelle de référence. L'information devient utile lorsqu'elle permet de situer certaines caractéristiques de système, par rapport à des valeurs attendues. Une

⁷⁰ Voyer. P (2006), « tableau de bord de gestion et indicateurs de performance », Edition Padie, Canada, Page 61.

⁷¹ Selmer. C (1998), Op.cit. Page 42-54.

⁷² Selmer. C (1998), Op.cit. Page 68.

⁷³ Selmer. C (1998), Op.cit. Page 65.

fois les indicateurs retenus, il s'agit maintenant de vérifier leur faisabilité informationnelle. Cela nous mène à définir, pour chaque indicateur :

- Les sources d'information qui permettent de l'obtenir ;
- Le délai de production et sa fréquence ;
- L'algorithme de calcul (la formule permettant de le calculer à partir de données brutes).

1.5.1.5 La mise en forme du tableau de bord

Outre la lecture, la manière dont est préparée l'information a une influence sur le comportement des destinataires du tableau de bord. Il est donc nécessaire, de structurer de manière opérationnelle le support d'information, qui est le tableau de bord. La démarche consiste, à élaborer techniquement le dispositif, à vérifier son caractère opérationnel, puis à en faire un dispositif d'exploitation.

1.5.2 Méthodes d'élaboration du tableau de bord

L'élaboration du tableau de bord poursuit certaines méthodes qui se présentent ainsi :

1.5.2.1 La méthode GIMSI

Ci-dessous, nous allons présenter la définition et les différentes phases de la méthode GIMSI :

A. Signification de GIMSI

- **G** : Généralisation ;
- **I** : Information ;
- **M** : Méthode de mesure ;
- **S** : Système et systémique ;
- **I** : Individualité et initiative.

B. Définition de GIMSI

GIMSI est une « méthode complète de mise en œuvre du projet de pilotage de la performance centrée sur l'homme, décideur en situation »⁷⁴.

La méthode GIMSI est une méthode coopérative de conception du système de pilotage, cette méthode est structurée en dix étapes, chacune traite une préoccupation particulière du projet et marque un seuil identifiable dans l'avancement du système⁷⁵, Comme l'indique le tableau suivant :

⁷⁴ FERNANDEZ. Alain., « les nouveaux tableaux de bord des managers ». 6^{ème} Edition EYROLLES, Paris, 2013, P.35.

⁷⁵ FERNANDEZ.A, « les nouveaux tableaux de bord des managers », 6^{ème} Edition d'organisation, Paris 2013, P.118.

Tableau n°04 : les 10 étapes de la méthode GIMSI

Phases	N°	Etapes	Objectifs
Identification : Quel est le contexte ?	01	Environnement de l'entreprise	Analyse de l'environnement économique et de la stratégie de l'entreprise afin de définir le périmètre et la portée de projet.
	02	Identification de l'entreprise	Analyse des structures de l'entreprise pour identifier les processus, activités et acteurs concernés.
Conception : Que faut-il Faire ?	03	Définition des objectifs	Sélection des objectifs tactiques de chaque équipe.
	04	Construction de tableau de bord	Définition du tableau de bord pour chaque équipe.
	05	Le choix des indicateurs	Le choix des indicateurs en fonction des objectifs choisis.
	06	Collecte des informations	Identification des informations nécessaires à la construction des indicateurs.
	07	Le système du tableau de bord	Construction du système de tableau de bord, contrôle de la cohérence globale.
Mise en œuvre : Comment le Faire ?	08	Le choix des progiciels	Elaboration de la grille des sélections pour le choix des progiciels adéquats.
	09	Intégration et déploiement	Implémentation des progiciels, déploiement à l'entreprise.
Amélioration permanente : Correspond-il toujours aux attentes	10	Audit	Suivi permanent du système.

(Source : FERNANDEZ. Alain., « les nouveaux tableaux de bord des managers ». 6^{ème} Edition EYROLLES, Paris, 2013, P.119).

1.5.2.2 La méthode OVAR

La méthode OVAR (objectifs variables d'action responsabilités) est une démarche créée et enseignée au début des années 1980, par trois professeurs du groupe HEC : **Daniel Michel, Michel Fiol et Hugues Jordan.**

La méthode OVAR est une démarche de pilotage de la performance déclinant les objectifs poursuivis à chaque niveau de responsabilité et en s'assurant que les axes stratégiques sont en concordance avec les plans d'actions grâce au suivi de variables d'action.

A. Les étapes de la méthode OVAR

La méthode OVAR est composée de 03 étapes :⁷⁶

- **Définir les objectifs**

Cette étape consiste à revenir sur les missions confiées à un responsable de centre pour définir les principaux objectifs sur lesquels sa performance sera jugée (indicateur de coût, de chiffre d'affaires et de contribution au résultat).

- **Déterminer les variables d'actions**

Cette seconde étape, se traduit par la sélection d'indicateurs permettant d'appréhender les composantes de la performance. Il s'agit de faire des choix pertinents, les responsables des centres doivent déterminer les indicateurs qui représentent le mieux le comportement de la variable dans l'atteinte de l'objectif.

- **Déterminer les responsabilités**

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

1.5.2.3 La méthode JANUS

A. Définition

C'est une méthode proposée par C. SELMER⁷⁷ qui se caractérise par sa simplicité dans son processus de mise en œuvre et la distinction, très utile, qu'elle opère entre les indicateurs de performance et les indicateurs de pilotage.

B. Les étapes de la méthode JANUS

- **Jalonner** toutes les étapes de mise en place du tableau de bord ;
- **Justifier** d'un cadre pour l'action opérationnelle ;
- **Analyser** les besoins des utilisateurs ;
- **Architecturer** les réseaux de tableaux de bord ;
- **Normaliser** les différentes mesures de performance ;
- **Nommer** les liens entre performance et pilotage ;
- **Unifier** les modes de représentation ;
- **Utiliser** ces modes ;
- **Structurer** la mise en œuvre du tableau de bord ;

⁷⁶ GIRAUD, F. et all, In BERLAND. N & DE RONGE. Y, « contrôle de gestion », édition PAERSON, Paris, 2012, Page 422.

⁷⁷ C. Selmer op.cit, P29

- **Situer** le tableau de bord au cœur du management.

1.6 Les instruments du tableau de bord

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

A. La conception générale

La maquette d'un tableau de bord types fait apparaître 04 zones :

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

B. Les instruments utilisés

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

- **Les écarts** : « l'écart est la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écart entre cout prévu et cout réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée »⁷⁸.
- **Les ratios** : les ratios « sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise »⁷⁹.

Généralement, un ratio respecte les principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de valeur : c'est son évolution dans le temps qui le valorise ;
 - Il peut difficilement s'interpréter en faisant abstraction des autres.
- **Les graphiques** : les représentations graphiques des données donnent plus de visibilité sur l'évolution des situations et des indicateurs.

⁷⁸ Doriath, B. « contrôle de gestion en 20 fiches », Edition DUNOD, 5^{ème} Edition, Paris, 2008. P72.

⁷⁹ Alazard, C. Separi, S. op.cit., P.64.

- **Les clignotants** : ce sont les seuils limites définis par l'entreprise et sont considérés comme des variables de fonctionnement. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives. Les diverses formes que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas en obscurcir l'essentiel. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs.

Toute la difficulté réside dans leurs définitions, car il faut choisir les informations pertinentes parmi la grande quantité d'informations disponibles.

Section 02 : les notions de base de la performance de l'entreprise

L'objectif premier du contrôle de gestion est de mesurer, d'analyser et d'améliorer la performance de l'entreprise, qui est souvent assimilé à la notion d'efficacité, d'efficience et de rentabilité etc. son rôle consiste à calculer de façon périodique les résultats escomptés.

2.1 Définition de la performance

Selon **A. KHEMAKHEM** la performance est un « accomplissement d'un travail, d'un acte, d'une œuvre ou d'un exploit et la manière avec laquelle un organisme atteint les objectifs qui lui étaient désignés »⁸⁰.

Selon **GIRAUD** la performance est aujourd'hui fortement utilisée par les entreprises. Au départ concourait à la performance tout ce qui suivait la réduction des coûts.

Aujourd'hui la qualité de service et l'atteinte des objectifs participent grandement à la performance d'une entreprise, que nous pouvons appréhender plus simplement comme « un couple **coût/valeur** »⁸¹.

2.2 Les différents types de la performance

L'évaluation de la performance de l'entreprise nécessite l'effectuation des mesures à tous les niveaux : organisationnel, stratégique, commercial et social.

2.2.1 La performance organisationnelle

Selon **M. KALIKA**⁸², professeur à Paris-Dauphine, « la performance organisationnelle porte sur la structure organisationnelle de l'entreprise et pas sur sa nature économique ou sociale ». Il propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- Le respect de la structure formelle ;
- La qualité de la circulation d'informations ;

⁸⁰ KHEMAKHEM. A, « la dynamique de contrôle de gestion », Dunod, 1976.

⁸¹ GIRAUD.F et all, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^{ème} édition, Gualino, paris 2004, p 63.

⁸² M. KALIKA, 1995, « Structure d'entreprise : réalités, déterminants, performance », Ed. ECONOMICA, paris, p340.

- La flexibilité de la structure.

2.2.2 La performance stratégique

Pour assurer sa pérennité, une organisation doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, l'adoption d'un marketing original ou l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante. Pour la haute direction, le souci majeur à cette étape est de communiquer ses objectifs stratégiques au personnel et d'assurer leur transformation en objectifs opérationnels afin d'atteindre la performance à long terme ou performance stratégique⁸³.

2.2.3 La performance commerciale

Il s'agit de la prédisposition de l'entreprise à satisfaire les besoins de ses clients habituels, et potentiels. Elle est reflétée par les parts de marché occupées par l'entreprise, le nombre de clients fidèles, l'opinion de la clientèle sur l'entreprise et la rentabilité dégagée par client, secteur d'activité...

2.2.4 La performance sociale

On peut définir la performance sociale comme « les résultats d'une entreprise dans les domaines qui ne relèvent pas directement de l'activité économique. La performance sociale est la mise en pratique efficace de la mission sociale d'une institution en accord avec les valeurs sociales »⁸⁴.

2.3 Caractéristiques et composantes de la performance

2.3.1 Caractéristiques de la performance

DORIATH.B et GOUJET.C mettent en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance⁸⁵ :

- **Elle se traduit par une réalisation (ou un résultat) :** La performance est donc le résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissements), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation (compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseurs, etc.) ;

⁸³ BARRETTE. B et BERARD.J, « gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », revue internationale de gestion, Volume 24, numéro 4, hiver 2000. P15.

⁸⁴ ZAID. A, « performance financière et performance sociale dans les entreprises publique algérienne », universidadpoliténica de valanciaet ciriec-Espana, 2011. P8.

⁸⁵ DORIATH.B, GOUJET.CH, « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris 2007, P 172.

- **Elle s'apprécie par une comparaison :** La réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non. La comparaison suppose une forme de compétition : faire mieux que lors de la période précédente, joindre ou dépasser les concurrents ;
- **La comparaison traduit le succès de l'action :** La notion de performance étant positive.

2.3.2 Composantes de la performance⁸⁶

Selon BUQUAIN.H, l'économie, l'efficacité et l'efficience sont les maîtres mots de la performance :

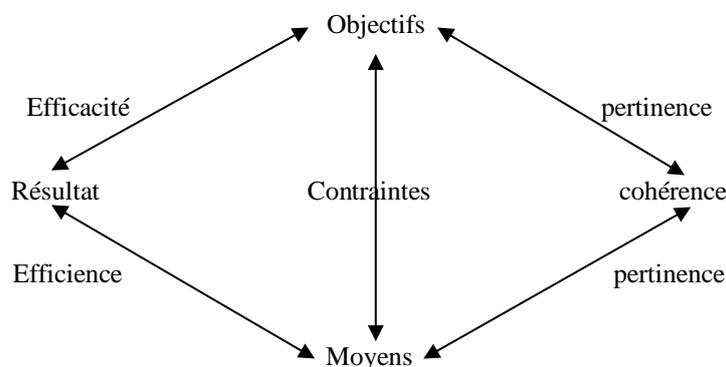
- **L'économie :** Consiste à se procurer les ressources nécessaires au moindre coût ;
- **L'efficacité :** Désigne la capacité à réaliser l'action attendue, à obtenir le résultat recherché. Une action efficace est une action qui atteint exactement ses objectifs ;
- **L'efficience :** Est la capacité de minimiser les moyens employés pour réaliser une action attendue.

A ces trois composantes, s'ajoute la pertinence qui se définit comme étant l'articulation entre les objectifs et les moyens. Pour évaluer la pertinence il faudra répondre à la question suivante : les moyens mis en œuvre correspondent-ils aux objectifs ?

La performance peut être donc exprimée par la formule suivante :

$$\text{Performance} = \text{Efficacité} + \text{Efficience} + \text{Economie} + \text{Pertinence}$$

Schéma n°02 : Les composantes de la performance de l'entreprise



(Source : MARION.A et all, « Diagnostic de la performance de l'entreprise : concepts et méthodes », Edition DUNOD, Paris 2012, P 02).

⁸⁶ Ibid. P.P 172-173.

2.4 Les principes de mesure de la performance

L'instauration d'un système de mesure de performance afin de responsabiliser et motiver les acteurs. Cette instauration est ambitieuse et tentante mais doit être entourée de précaution⁸⁷ :

- **Principe d'exhaustivité** : dès lors que l'on introduit une mesure de performance, elle doit porter sur tous les éléments d'activité qui peuvent être contrôlés. Si des activités restent au profit de celle mesurées.
- **Principe de contrôlabilité** : la mesure de performance ne doit porter que sur les éléments sur lesquels le responsable peut agir. Il doit donc maîtriser l'ensemble des variations à l'origine du couple cout/performance. Cela suppose une délégation de pouvoir et contrôle fondé sur les résultats dont les objectifs ont été fixés conjointement au préalable entre les parties. La délimitation des attributions et des responsabilités doit être sans ambiguïté afin d'éviter des biais dans la mesure de performance.
- **Principe d'indépendance** : la mesure de performance du centre de responsabilité doit être indépendante de celle des autres centrés. Les résultats d'un acteur doivent pouvoir isoler des actions et des décisions d'autres membres de l'entité afin d'éviter des transferts de performance de centre à centre. Pour ce faire la mise en place des prix de cession internes peut s'avérer judicieuse.
- **Principe de dualité** : le contrôleur de gestion peut faire cohabiter un double système de performance :
 - Un instrument officiel qui vise à responsabiliser l'acteur mesuré en le sensibilisant à un indicateur flatteur : «votre unité est assimilée à une micro entreprise que vous dirigez, par conséquent, vous dégagez un profit»
 - Une mesure officieuse mais d'avantage pertinente qui est basée uniquement sur les variables réellement maîtrisées par le responsable du centre.
- **Principe de performance des indicateurs** : un tableau de bord doit présenter des indicateurs faisant l'objet de mesures périodiques mais qui s'inscrivent dans une certaine longévité autorisant un suivi et une interprétation des évolutions constatées ;
- **Principe de cohérence organisationnelle** : la mesure de performance réalisée doit permettre l'attribution des responsabilités aux acteurs. Cette possibilité est obtenue grâce à une superposition des périmètres de l'organigramme et des tableaux de bord ;

⁸⁷ Eric MARGOTTEAU, « contrôle de gestion », ED Ellipses, Paris, 2001.

- **Principe de clarté et de sélection limitée d'indicateurs** : le tableau de bord reste un instrument visualisable rapidement et comprennent donc un nombre limité d'informations dont la définition est connue.

Section 03 : mesures et pilotage de la performance financière de l'entreprise

La performance est une notion polysémique donc il y a lieu de la définir et de présenter les éléments qui la déterminent.

3.1 Définition de la performance financière

Est la capacité d'une organisation à faire du profit, à être rentable en faisant de la valeur ajoutée et en atteignant ses objectifs. La performance financière est imposée par la loi, certaines entreprises sont dans l'obligation de faire à chaque fin d'exercice comptable une synthèse sous forme d'un bilan et de compte de résultat. En effet, ces documents contiennent les informations de bases pour évaluer la performance financière de l'organisation.

3.2 Les indicateurs d'évaluation de la performance financière

Avant de citer les différents types d'indicateurs, nous allons d'abord définir l'indicateur de performance et présenter les caractéristiques d'un bon indicateur.

D'après MARAKAS, « L'indicateur est composé de données qui sont à la base, des faits, des mesures ou des observations sans contexte, ces données ne prennent la forme d'information qu'une fois organisées de manière à être utiles et appropriées au décideur pour la réalisation d'un objectif »⁸⁸.

3.2.1 L'indicateur de performance

Un indicateur de performance se définit comme « donnée quantifiée, qui mesure l'efficacité de tout ou partie d'un processus ou d'un système par rapport à une norme, un plan ou un objectif déterminé et accepté, dans le cadre d'une stratégie d'entreprise »⁸⁹.

D'après VOYER.P, 1999, un indicateur de performance est « comme tout élément d'information significative, un indice ou une statistique représentative dans le but de mesurer un état ou un phénomène lié au fonctionnement de l'organisation »⁹⁰.

⁸⁸ MARAKAS.M, « **Décision support system** », PRENTICE Hall.1999. P.15.

⁸⁹ AFGI, « Indicateur de performance », Edition HERMES, Paris, 2001, p150.

⁹⁰VOYER, P, « **Tableaux de bord de gestion et indicateur de performance** », 2^{ème} édition, Ste-Foy : Presses de l'Université du Québec, 2002, p 61.

3.2.2 Les caractéristiques d'un bon indicateur

D'après VOYER.P, les caractéristiques d'un bon indicateur ou de tout autre instrument de mesure sont les mêmes, qui sont ⁹¹:

- **La pertinence** : c'est-à-dire l'indicateur doit permettre de mesurer, doit être spécifique au contexte étudié et avoir une signification pour l'utilisateur et pour l'objet.
- **La qualité et la précision de mesure** : l'indicateur doit être précis, clair et bien formulé. En outre il doit faire ressortir toute variation significative de l'objet de mesure dans le temps et dans l'espace.
- **La faisabilité ou disponibilité des données** : cela signifie qu'on doit avoir les informations nécessaires pour produire l'indicateur, et il doit être facile à déterminer et au moindre coût.
- **La convivialité** : elle représente la possibilité opérationnelle, visuelle et cognitive, d'utiliser correctement et confortablement l'indicateur. C'est-à-dire accessible, simple, clair, et bien illustré.

3.2.3 Les indicateurs de la performance financière

La performance financière s'évalue grâce à plusieurs indicateurs, nous allons présenter ci-dessous les plus pertinents :

3.2.3.1 La rentabilité

Indicateur représentant la capacité d'une entreprise à réaliser des bénéfices à partir des moyens mis en œuvre.

Il existe différentes formes de rentabilités :

- **La rentabilité économique** : elle mesure l'utilisation des capitaux investis par l'entreprise sans tenir compte de la façon dont ils sont financés (emprunt, apports des actionnaires...).

$$\text{ROCE} = (\text{Résultat d'exploitation net d'impôt} / \text{les capitaux investis}) * 100$$

- **La rentabilité financière** : elle compare les bénéfices générés par l'organisation avec les capitaux propres de l'entreprise. La mesure de la rentabilité financière permet aux associés de vérifier la rentabilité de leur investissement dans l'entreprise.

⁹¹ VOYER.P, op.cit. P 68.

$$\text{ROE} = (\text{Résultat net} / \text{capitaux propres}) * 100$$

3.2.3.2 La profitabilité

La profitabilité d'une entreprise est sa capacité à générer des profits à partir de ses ventes. Elle compare le résultat net comptable (bénéfice ou perte) au chiffre d'affaires hors taxes de l'exercice comptable.

Selon HOARAU « La profitabilité peut être définie comme l'aptitude de l'entreprise à sécréter un certain niveau de résultat ou revenu pour un volume d'affaire donnée »⁹².

Le taux de profitabilité est calculé à partir de la formule suivante :

$$\text{Taux de profitabilité} : \text{Résultat net} / \text{chiffre d'affaires} * 100$$

3.3 Mesures de la performance financière

3.3.1 Les mesures comptables

La production d'indicateurs comptables est le premier niveau des mesures traditionnellement développées par les entreprises.

3.3.1.1 La mesure par les indicateurs du bilan

A. Le fonds 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...).

- Son calcul :

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

- Par le haut du bilan

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

⁹² HOARAU.C, « Maitriser le diagnostic financier », 3^{ème} édition, Revue fiduciaire, 2008. P.88.

- Par le bas du bilan

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

Par le bas du bilan, le FRN représente un excédent des actifs circulants par rapport aux dettes que l'entreprise doit éponger à moins d'un an.

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

- **FRN>0**

Cela signifie que les capitaux stables sont suffisants pour financer les investissements de l'entreprise. Cependant, cela concerne uniquement les investissements actuels. Ces derniers permettent à leur tour de générer un excédent permettant à l'entreprise de faire face à des besoins supplémentaires en financement.

- **FRN=0**

Cet état caractérise des ressources stables permettant à l'entreprise de s'acquitter uniquement de ses investissements actuels. Toutefois, il ne reste plus de marge de manœuvre pour des financements à courts termes ou pour des investissements futurs.

- **FRN<0**

Dans ce cas, les liquidités potentielles ne couvrent pas globalement les exigibilités en termes d'équilibre financier. Lorsque les capitaux permanents sont inférieurs aux immobilisations nettes on dit alors que la structure financière de l'entreprise est déséquilibrée. Une partie des immobilisations nettes est financé par des dettes à court terme.

B. Le besoin en fonds de roulement (BFR)

C'est la somme nécessaire que l'entreprise doit posséder pour payer ses charges courantes en attendant de recevoir le paiement dû par ses clients. Il montre l'autonomie financière de l'entreprise à court terme

- Son calcul

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

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

- **BFR>0**

Dans ce cas les emplois d'exploitation dans l'entreprise sont supérieurs aux ressources d'exploitation. L'entreprise doit financer ses besoins à court terme à l'aide de son excédent de ressources à long terme (FRN), ou à l'aide des ressources complémentaires à court terme (concours bancaires).

- **BFR=0**

Dans ce cas, les emplois cycliques de l'entreprise sont égaux aux ressources cycliques, l'entreprise n'a donc pas de besoin cyclique à financer.

- **BFR<0**

Les emplois d'exploitation sont inférieurs aux ressources. L'entreprise n'a pas besoin de financer ses besoins à court terme. C'est une situation agréable pour l'entreprise.

C. La trésorerie nette (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.

- 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** calculées, peuvent avoir les significations suivantes :

- **TR>0 (FRN>BFR)**

C'est le cas où le fonds de roulement est supérieur au besoin en fonds de roulement, il y a un excédent des capitaux par rapport aux besoins, donc la situation financière de l'entreprise est saine.

- **TR=0 (FRN=BFR)**

La situation financière de l'entreprise est équilibrée mais l'entreprise ne dispose d'aucune réserve pour financer des éventuelles dépenses urgentes.

- **TR<0 (FRN<BFR)**

Dans ce cas le fonds de roulement est inférieur au besoin en fonds de roulement, la situation financière de l'entreprise est déséquilibrée, il y a insuffisance des capitaux pour faire face à des besoins de financement

3.3.1.2 La mesure par les indicateurs du TCR

A. Les soldes intermédiaires de gestion (SIG)

L'analyse quantitative de l'activité et de la performance économique de l'entreprise, amène à calculer à partir de résultat, des soldes intermédiaires de gestion représentant chacun une étape dans la formation du résultat.

a. La marge commerciale (MC)

Elle est calculée pour les entreprises réalisant des activités commerciales, elle mesure la capacité de l'entreprise à maximiser la différence entre le chiffre d'affaires et le coût d'achat des marchandises vendues.

$$\text{MC} = \text{ventes de marchandises} - \text{coût d'achat des marchandises vendues}$$

b. La production de l'exercice

La production de l'exercice est un indicateur qui mesure ce que l'entreprise a réellement produit pendant l'exercice, indépendamment de l'utilisation faite de cette production (ventes, stockage, livraison à soi-même).

$$\text{Production de l'exercice} = \text{production vendues} \pm \text{production stockée} + \text{production immobilisée}$$

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

La valeur ajoutée représente la richesse créée pendant un exercice, à partir de son potentiel productif (force de travail et outil de production).

$$\text{Valeur ajoutée (VA)} = \text{MC} + \text{production de l'exercice} - \text{consommation de l'exercice en provenance des tiers}$$

c. L'excédent brut d'exploitation (EBE)

L'EBE présente le flux de liquidités que l'entreprise retire de son activité d'exploitation pendant un exercice, ou plus exactement une capacité à sécréter ces liquidités, car il est calculé à partir de charges décaissables et de produits encaissables.

$$\text{Excédent brut d'exploitation} = \text{VA} + \text{subvention d'exploitation} - \text{charges de personnel} - \text{impôts et taxes}$$

d. Le résultat d'exploitation

C'est un indicateur de rentabilité économique, qui représente la capacité de l'entreprise à optimiser l'ensemble de ses fonctions opérationnelles (investissement, approvisionnement, production, vente), indépendamment de la politique financière des éléments exceptionnels et du régime d'imposition des bénéfices.

$$\text{Résultat d'exploitation} = \text{EBE} + \text{DADP} + \text{RADP} - \text{autres charges} + \text{autres produits}$$

e. Le résultat courant avant impôt

Le résultat courant représente le résultat d'exploitation après prise en compte du résultat financier, il exprime un résultat provenant des opérations normales et courantes, indépendamment des opérations exceptionnelles et du régime des bénéfices.

$$\text{Résultat courant avant impôts} = \text{résultat d'exploitation} + \text{produits financiers} - \text{charges financières}$$

f. Le résultat exceptionnel

Le résultat exceptionnel reflète l'incidence d'événement ou de choix qui ne relèvent pas de l'exploitation normale et courante de l'entreprise et qui sont de nature à augmenter ou à diminuer le résultat de l'exercice.

Résultat exceptionnel = produits exceptionnels – charges exceptionnelles

g. Le résultat de l'exercice

Il constitue le résultat final, celui qui sanctionne l'efficacité de l'entreprise dans tous ses aspects : commercial, industriel, financier, exceptionnel. Il a vocation à être réparti entre les actionnaires ou conservé pour autofinancer le développement de l'entreprise.

Résultat net de l'exercice = résultat courant + résultat exceptionnel – participation des salariés aux résultats – impôts sur les bénéfices

h. Les plus ou moins-values sur cession d'actifs

Les SIG prévoient d'extraire du résultat exceptionnel, la part résultant des plus ou moins-values de cession d'immobilisation.

Les plus ou moins-values sur cession d'actifs = produits de cession d'éléments d'actif – valeurs comptables des éléments d'actif cédés

B. La capacité d'autofinancement (CAF)

La capacité d'autofinancement représente la capacité de l'entreprise à contribuer à son développement et correspond à la ressource de financement dégagée par l'activité de l'entreprise au cours de l'exercice, par opposition aux ressources venant de l'extérieur telles que de nouveaux emprunts ou augmentation de capital par exemple⁹³.

La CAF exprime l'aptitude d'une entreprise à financer ses besoins grâce aux ressources secrétées par son activité. Elle se calcule, soit à partir de l'EBE de manière soustractive, ce qui permet d'expliquer son origine, soit à partir du résultat de l'exercice, de manière additive, ce qui permet de décrire son affectation⁹⁴.

⁹³ BOUIN.X, SIMON.F-X, « Tous gestionnaires : comprendre et maîtriser les outils de gestion à des fins opérationnelles », 2^{ème} édition, DONOD, Paris 2006, P 47.

⁹⁴ FRIEDRICH.J. J, « Comptabilité générale et gestion des entreprises », 6^{ème} édition, Hachette, Paris 2010, P.P 296-297.

3.3.1.3 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 »⁹⁵.

Il existe plusieurs ratios, nous allons interpréter quelques-uns :

A. Les ratios de structure financière

a. Le ratio de financement permanent

Il permet de connaître si l'entreprise arrive à financer l'intégralité de ces immobilisations aux moyens de ressources stable et dispose d'une marge de sécurité pour financer son actif circulant.

Capitaux permanents / Actif immobilisé

Ce ratio fondamental doit être supérieur à **1**, ce qui traduit que l'entreprise arrive à financer par les ressources stables l'intégralité de ses investissements.

b. Le ratio d'endettement globale

Il compare les dettes (court, moyen et long terme) au total des actifs que possède l'entreprise.

Plus ce ratio est faible, plus il indique que votre entreprise possède une capacité pour souscrire de nouveaux prêts et donc d'investir.

Total dettes / Total actif

Un ratio d'endettement de **0,50** est considéré comme acceptable. Cela signifie que l'entreprise possède deux fois plus d'actifs que de dettes. Ou, exprimé différemment, les dettes ne représentent que la moitié des actifs.

B. Les ratios de liquidité

Dans l'analyse de la liquidité d'une entreprise, il existe trois ratios qui sont :

a. Le ratio de liquidité générale

Il permet de savoir si l'entreprise arrive à honorer ses échéances grâce à son actif circulant.

Ce ratio doit toujours être supérieur à 1.

Actif circulant / Dettes à court terme

⁹⁵ Buissart C., 1999, « Analyse financière », Editions FOUCHER, PARIS.

b. Le ratio de liquidité réduite

Il exprime la liquidité de l'entreprise en excluant les stocks.

Plus le ratio de liquidité réduite est élevé, meilleure est la situation.

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

c. Le ratio de liquidité immédiate

Il indique la capacité d'une entreprise à faire face à ses engagements à court terme sans recourir à ses actifs à court terme non liquides (dont les stocks).

$$\text{Disponibilités} / \text{Dettes à court terme}$$

C. Le ratio de solvabilité

a. Le ratio de solvabilité générale

Il permet de savoir si l'entreprise est en mesure de rembourser rapidement ses dettes si elle devrait cesser brutalement toute activité.

$$\text{Total de l'actif} / \text{Total du passif}$$

b. Le ratio d'autonomie financière

Il détermine la dépendance de l'entreprise vis-à-vis des financements extérieurs, notamment les emprunts bancaires.

Plus le ratio est élevé, plus l'autonomie financière de l'entreprise est grande.

$$\text{Capitaux propres} / \text{Total dettes}$$

D. Les ratios de rotation

Sont appelés aussi « ratios hybrides » car ils puisent leurs informations à la fois dans le bilan et dans le compte de résultat.

Ces ratios sont des indicateurs de la vitesse moyenne à laquelle payent les clients, règlent les fournisseurs et tournent les stocks.

- **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) :

Rotation des stocks de produits finis = [stock moyen de produits finis / coût de production] * 360 j

Rotation des stocks de marchandises = [stock moyen de marchandises / coût d'achat] * 360j

Rotation des stocks de matières premières = [stock moyen de MP / 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 fonds 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.

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

3.4 Le pilotage de l'entreprise

Aujourd'hui, que ce soit au niveau de l'organisation (entreprise) ou de l'exploitation (processus), on ne peut pas parler de la performance sans parler du pilotage. Parce que le pilotage d'un système nécessite un contrôle continu de ces processus, et le support du système est nécessaire pour mesurer, surveiller et évaluer les performances obtenues.

3.4.1 Le système de pilotage d'une entreprise

Piloter c'est définir, déclarer, choisir les informations dont on a besoin pour obtenir une vue de l'état du système modélisé⁹⁶. Le pilotage de l'entreprise, c'est déployer sa stratégie en actions opérationnelles et de capitaliser les résultats. Il doit reposer essentiellement sur une gestion fiable et sur des indicateurs pertinents.

Pour (ph. LORINO, 1998) : « piloter, c'est définir et mettre en œuvre des méthodes qui permettent d'apprendre ensemble : à agir ensemble de manière performante ; à agir

⁹⁶ PEGUIRON, F. Thierry, O. « Modélisation des acteurs et des ressources : application au contexte d'un SIS universitaire ». Conférence « ISKO- France », 28-29 Avril 2005, p.1.

ensemble de manière de plus en plus performante »⁹⁷, en 2004 (**ph. LORINO**), ajoute également que « Le pilotage consiste à déployer la stratégie en règles d'actions opérationnelles et à capitaliser les renseignements de l'action pour en enrichir la réflexion sur les objectifs et les méthodes ».⁹⁸

De même, il est possible de situer le contrôle de gestion dans une démarche de pilotage de l'organisation car ces deux notions se trouvent au cœur d'un ensemble de relations.

3.4.2 Les outils de pilotage de la performance financière

Aujourd'hui, l'entreprise doit être réactive en cas d'évolution des marchés et des besoins, et aussi chercher des activités créant de la valeur dans le futur pour bien entrer dans la logique de pilotage de la performance.

3.4.2.1 Le budget

Le budget est une traduction chiffrée de la stratégie de l'entreprise, son élaboration est loin d'être une simple formalité fastidieuse de compilation de chiffres parce que ce dernier est un excellent outil de pilotage pour savoir où l'on va, et atteindre les objectifs fixés sans digression coûteuses.

Selon **SELMER** « Le budget constitue avant tout un objectif, qui peut être atteint, manqué ou dépassé pour toutes sortes de raisons. Celles-ci peuvent provenir du manque de contrôle du département concerné. L'importance est d'identifier les écarts et de prendre les décisions correctrices nécessaires »⁹⁹

Le budget permet donc, de contrôler, de comparer périodiquement, au mois ou au trimestre les réalisations avec les prévisions, de mettre des actions rapidement en place pour corriger les trajectoires, de responsabiliser les équipes, de déléguer, de piloter la performance.

3.4.2.2 Les états financiers

Sont des documents qui décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'entreprise pour donner une image fidèle, de la situation financière, du résultat de l'exercice et de l'évolution de cette situation financière durant l'exercice.

Les états financiers sont nombreux, nous allons présenter ci-dessous les plus pertinents :

⁹⁷ **LORINO, P.** « *De la stratégie aux processus stratégiques* ». Revue Française de Gestion, n°119 Jan 1998, page.1.

⁹⁸ **LORINO, P.** « *Méthodes et pratiques de la performance* ». Edition D'ORGANISATION. Paris. 2004, p.4.

⁹⁹ **SELMER CAROLINE**, construire et défendre son budget : outils comportements, les Editions DUNOD, paris, 2003, 175.

- **Le bilan** : Le bilan est une image financière de l'entreprise à une date déterminée, qui fait référence à un document comptable de cette dernière. En général, les bilans prennent la forme d'un tableau de synthèse divisé en deux parties : Actif et Passif.
- **Actif du bilan**

Représente les moyens de production de l'entreprise c'est-à-dire tout ce qu'elle possède à un moment donné (les immobilisations, les stocks, les créances).
- **Passif du bilan**

Qui représente les moyens de financement de l'entreprise, c'est-à-dire tout ce qu'elle doit, tout ce qui lui a permis de financer ses Actifs (les capitaux propres, les réserves et le résultat, les emprunts, et les provisions).

Le bilan doit être toujours équilibré, le total de l'actif doit obligatoirement être égal au total du passif du bilan, autrement dit, chaque emploi inscrit à l'actif correspond à une ressource inscrite au passif car le bilan est fondé sur le principe d'équilibre financier.

- **Le compte de résultat** : Le compte de résultat fait partie des documents de synthèse, et d'analyse comptable de première importance pour une entreprise. Il permet de faire un diagnostic de la rentabilité de l'entreprise, il aide à comprendre la formation de résultat et de mesurer la variation du patrimoine de l'entreprise.

Selon **DEFFAIN** « le compte de résultat est un document de synthèse qui permet de faire une analyse par nature des charges et des produits de l'entreprise pendant une période donnée »¹⁰⁰.

Le compte de résultat fait ressortir huit soldes significatifs appelés soldes intermédiaires de gestion, qui sont des indicateurs permettant d'apprécier la performance de l'entreprise.

¹⁰⁰ DEFAINS-CRAPSKY CATHERINE (2009), comptabilité générale, 5ème édition, 1 rue de Rome-93651 Rosny cedex, 2003, p 30.

Conclusion

Ce chapitre, nous a permis de comprendre l'ensemble des aspects de tableau de bord et même de définir le pilotage de la performance financière de l'entreprise.

Pour conclure, nous pouvons dire que la performance de l'entreprise est étroitement liée à la notion de pilotage, cette relation consiste en pratique à mettre à la disposition de la direction de l'entreprise les indicateurs financiers les plus pertinents pour que le pilotage s'effectue dans de bonnes conditions.

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

Introduction

La performance est aujourd'hui vue comme l'atteinte des objectifs de l'entreprise et la contribution à l'amélioration de sa valeur. Il devient donc nécessaire d'avoir la maîtrise de savoir agir par l'assemblage des outils de pilotage en général et le tableau de bord financier en particulier.

Ce dernier est un outil de pilotage qui résume les activités et les résultats de l'entreprise. C'est en quelques sortes un GPS des finances de l'entreprise. La démarche de conception de ce tableau de bord financier ainsi que le rôle qu'il joue à l'intérieur de l'entreprise nécessite de présenter un cas pratique expliquant cette démarche, et Pour bien mener notre pratique, nous avons effectué un stage au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia « EPB ».

Ce présent chapitre est donc subdivisé en deux sections, dont la première consistera à présenter l'historique, la situation géographique, les missions et les activités de l'EPB, la présentation de son organigramme général et ses différentes structures. La deuxième section exposera les principaux indicateurs et ratios qui nous a aidé à mettre en place un tableau de bord financier au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia « EPB » et cela dans le but de répondre à notre problématique de recherche.

Section 01 : Présentation de l'entreprise portuaire de Bejaïa (EPB)

1.1 Historique de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

1.1.1 Généralité sur le port de Bejaia

Au cœur de l'espace méditerranéen, la ville de Bejaia possède de nombreux sites naturels et vestiges historiques, datant de plus de **10 000 ans**, ainsi qu'une multitude de sites archéologiques, recelant des trésors anciens remontant à l'époque du néolithique. Dans l'antiquité, *Amsyouen*, habitants des flans surplombant la côte, ne fréquentaient la côte que pour pêcher. Les premières nefes qui visitèrent nos abris naturels furent phéniciennes, ils y installèrent des comptoirs.

La *Saldæ* romaine leur succéda, et devint port d'embarquement de blé. Ce n'est qu'au **11^{ème}** siècle que la berbère *Begaieth*, devenue *Ennaciria*, prit une place très importante dans le monde de l'époque. Le port de Bejaia devint l'un des plus importants de la Méditerranée, ses échanges étaient très denses. L'histoire retiendra également à cette époque, que par *Fibonacci de Pise*, fils d'un négociant pisan, s'étendirent dans le monde à partir de Bejaia, les chiffres aujourd'hui universellement utilisés.



La réalisation des ouvrages du port débuta en **1834**, Les infrastructures actuelles ont commencé à être érigées à la fin du siècle dernier. Les ouvrages de protection furent entamés en **1870** et ceux d'accostage en **1879**. La construction de l'ancien port fut achevée en **1911**. Le nouveau quai long de 300 m, fût achevé en **1987**. C'est en **1960** que fût chargé le 1^{er} pétrolier au port de Bejaia.

L'aménagement moderne des espaces et des installations spécialisées, l'implantation de nouvelles industries et l'introduction d'outils modernes de gestion ont fait évoluer le Port de Bejaia vers la 3^{ème} génération et le classent aujourd'hui 2^{ème} port d'Algérie en marchandises générales.

Ayant acquis la certification iso 9002 en 2000 puis la transition à la norme 9001 version 2000 en 2002 et la 14001 en 2004, l'entreprise aspire pour fin 2007 inclure l'OHSAS 18000 pour faire aboutir son projet d'être le premier port africain à se doter d'un système de management intégré.

1.1.2 Historique et cadre juridique

Le décret n°**82-285** du 14 Août 1982 publié dans le journal officiel n° 33 porta 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.

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

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.

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.

L'assemblée générale extraordinaire du 22 Juin 2002 décida de l'augmentation du capital social qui fut fixé à un montant de Soixante millions (60.000.000) de dinars algériens.

En date du 30 Juin 2003, la même assemblée augmenta le capital social de l'Entreprise Portuaire de Bejaia à hauteur de Six cent millions (600.000.000) de dinars algériens. Il est divisé en Six mille (6.000) Actions de Cent mille (100.000) dinars de valeur nominale entièrement libérées et souscrites pour le compte de l'Etat, détenues à 100% par la Société de Gestion des Participations de l'Etat « Ports », par abréviation « SOGEPORTS ».

En 2006 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 d'Un milliard deux cent millions de dinars (1.200.000.000 DA).

En 2007 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 d'Un milliard sept cent millions de dinars (1.700.000.000 DA).

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

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).

L'aménagement moderne des superstructures, le développement des infrastructures, l'utilisation de moyens de manutention et de techniques adaptés à l'évolution de la technologie des navires et enfin ses outils de gestion moderne, ont fait évoluer le Port de Bejaia depuis le milieu des années 1990 pour être classé aujourd'hui second port d'Algérie.

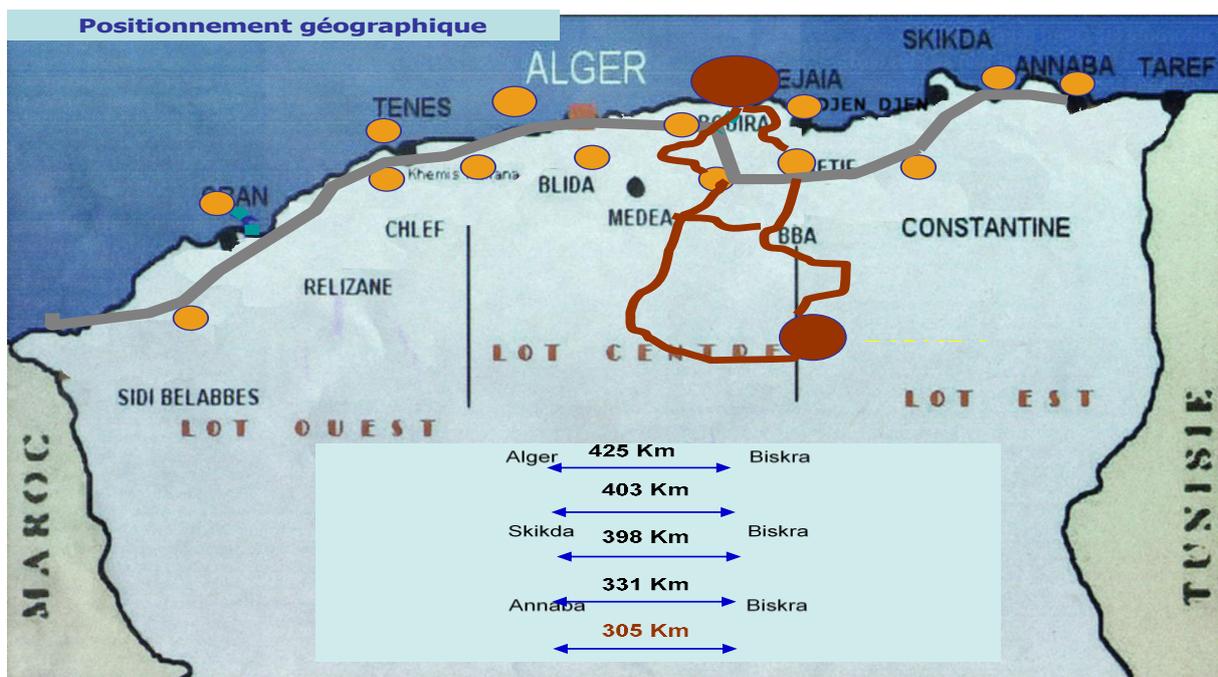
1.1.3 Implantation géographique du port de Bejaia

Le port est situé dans la baie de la ville de Bejaia, le domaine public artificiel maritime et portuaire est délimité :

- Au nord par la route nationale n°9.
- Au sud par les jetées de fermeture et du large sur une longueur de **2.750 m**.
- A l'est par la jetée Est.
- A l'ouest par la zone industrielle de Bejaia.

Le Port de Bejaia dessert un hinterland important et très vaste. La ville et le port de Bejaia disposent de ce fait de voies ferroviaires et d'un aéroport international.

D'une desserte routière reliant l'ensemble des villes du pays jusqu'au porte du Sahara Algérienne.



1.1.4 Localisation géographique

- Latitude Nord : **36°45' 24''**.
- Longitude Est : **05°05'50''**.

1.2 Missions et activités de l'entreprise

1.2.1 Missions de l'entreprise :

Elle a pour missions :

- Organisation de l'accueil des navires
- Aide à la navigation (Pilotage des navires)
- Activité d'acconage (entreposage et livraison des marchandises à l'import et l'export).
- Transit des passagers et de leurs véhicules.
- Gestion et développement du domaine portuaire.
- Prise en charge des cargaisons à l'embarquement / débarquement et pré- évacuation.
- Assurer une disponibilité permanente des moyens humains et matériels.
- Améliorer en continu les performances (humaines, matérielles et budgétaires)
- Rentabiliser au maximum les infrastructures et superstructures portuaires
- Gérer les systèmes de management de la qualité, de l'environnement, de la santé et sécurité.

1.2.2 Activités de l'entreprise

Les principales activités de l'entreprise sont :

- **L'acheminement des navires de la rade vers le quai** : Dans certains cas exceptionnels, d'arrivée massive en rade, les navires restent en attente dans la zone de mouillage (rade) jusqu'à obtention de l'autorisation de rejoindre un poste à quai. Cette dernière est délivrée après une conférence de placement qui se tient quotidiennement au niveau de la Direction Capitainerie.
- **Le remorquage** : Il consiste à tirer ou à pousser le navire, pour effectuer les manœuvres d'accostage, de déhalage ou d'appareillage du navire. Il consiste également à effectuer les opérations de convoyage et d'aide dans l'exécution d'autres manœuvres.
- **Le pilotage** : Il est assuré de jour comme de nuit par la Direction Capitainerie et est obligatoire à l'entrée et à la sortie du navire. Il consiste à assister le commandant dans la conduite de son navire à l'intérieur du port.
- **Le lamanage** : Il consiste à amarrer ou désamarrer le navire de son poste d'accostage.

- **Les opérations de manutention et d'acconage pour les marchandises** : elles consistent en :

- Les opérations d'embarquement et de débarquement des marchandises.
- La réception des marchandises.
- Le transfert vers les aires d'entreposage, hangars et terre-pleins, ports secs.
- La préservation ou la garde des marchandises sur terre-pleins ou hangar et hors port.
- Pointage des marchandises.

D'autres prestations sont également fournies aux navires et aux clients tels :

- Enlèvement des déchets des navires et assainissement des postes à quai.
- Pesage des marchandises (ponts bascules).
- Location de remorqueurs ou vedettes (pour avitaillement des navires, transport de l'assistance médicale, assistance et sauvetage en haute mer).

1.3 Organisation de l'entreprise

Un projet de réorganisation de l'entreprise a été présenté au Conseil d'administration en date du 17 février 2020, qui s'est soldé par une validation (résolution n°04).

Des ajustements ont été apportés à l'organisation actuelle par la fusion, la suppression ainsi que la création de certaines directions.

Vu la mise en place de cette nouvelle organisation, des décisions de mobilité ont été établies au profit du personnel concerné ; d'où la nécessité d'actualiser les fiches emplois avant de procéder à leur diffusion.

1.3.1 Direction Générale

- Le transfert du Département Affaires Juridiques à la Direction Générale ;
- Le rehaussement du Département Audit interne et Contrôle de Gestion en « Direction du Système de Contrôle Interne » ;

1.3.1.1 Direction Générale Adjointe Fonctionnelle

- La dissolution de la Direction du Management Intégré et le transfert du Département Management Intégré à la « Direction des Ressources Humaines » ;
- Le changement de dénomination de la Direction des Systèmes d'information en « Direction Digitalisation et Numérique » ;

A. Direction des Ressources Humaines

La Direction des Ressources Humaines, rattachée à la Direction Générale Adjointe Fonctionnelle, comporte trois (03) départements ; à savoir :

1. Département Ressources Humaines et Développement,
2. Département Administration du Personnel et Moyens,
3. Département Qualité de Vie au Travail.

B. Direction des Finances et Comptabilité

La Direction des Finances et comptabilité comprend deux (02) départements :

1. Département Finances,
2. Département Comptabilité générale.

C. Direction Digitalisation et Numérique

La Direction des Systèmes d'information est, désormais, dénommée Direction Digitalisation et Numérique, rattachée à la Direction Générale Adjointe Fonctionnelle.

La Direction comportera trois (03) départements :

- a. Département Numérique,
- b. Département Génie Logiciel,
- c. Département Infrastructures et Systèmes.

D. Direction Achats

La Direction Achats comprend trois (03) départements :

1. Département Passations de Commandes,
 2. Département Passation de Marchés,
 3. Département Approvisionnements,
- Et la cellule Planification et Performance.

1.3.1.2 Direction du Système de Contrôle Interne

La Direction du Système de Contrôle Interne comprend trois (03) services :

1. Service Audit Interne,
2. Service Management des Risques,
3. Service Contrôle de Gestion.

1.3.1.3 Direction Générale Adjointe Opérationnelle

1. La création du « Service Gestion du Patrimoine », rattaché à la Direction Générale Adjointe Opérationnelle,
2. Le rattachement du Bureau de Sûreté Portuaire B.S.P au DGAO,
3. La création de la « Direction Exploitation » par la fusion des directions de la Manutention et Acconage, les Zones Logistiques Extra portuaires, le Département Exploitation des Engins de la Direction Logistique,
4. La fusion des Directions : Remorquage et Capitainerie en «Direction Capitainerie»,
5. La fusion de la Direction du Domaine et Développement et la Direction de la Gare Maritime en « Direction Domaine et Développement »,
6. La centralisation des achats /approvisionnements et maintenances des différentes structures en une seule « Direction Achats et Maintenances » : un groupe de travail a été mis en place ayant pour missions la proposition d'une organisation opérationnelle.

A. Direction Exploitation

La direction est composée de cinq (05) départements :

1. Département Manutention et Acconage,
2. Département Affectation de Moyens,
3. Département Statistiques et Commercial,
4. Département Logistique d'IGHIL OUBEROUAK,
5. Département Logistique de TIXTER.

B. Direction Domaine et Développement

Cette Direction comporte quatre (04) départements et un (01) service ; à savoir :

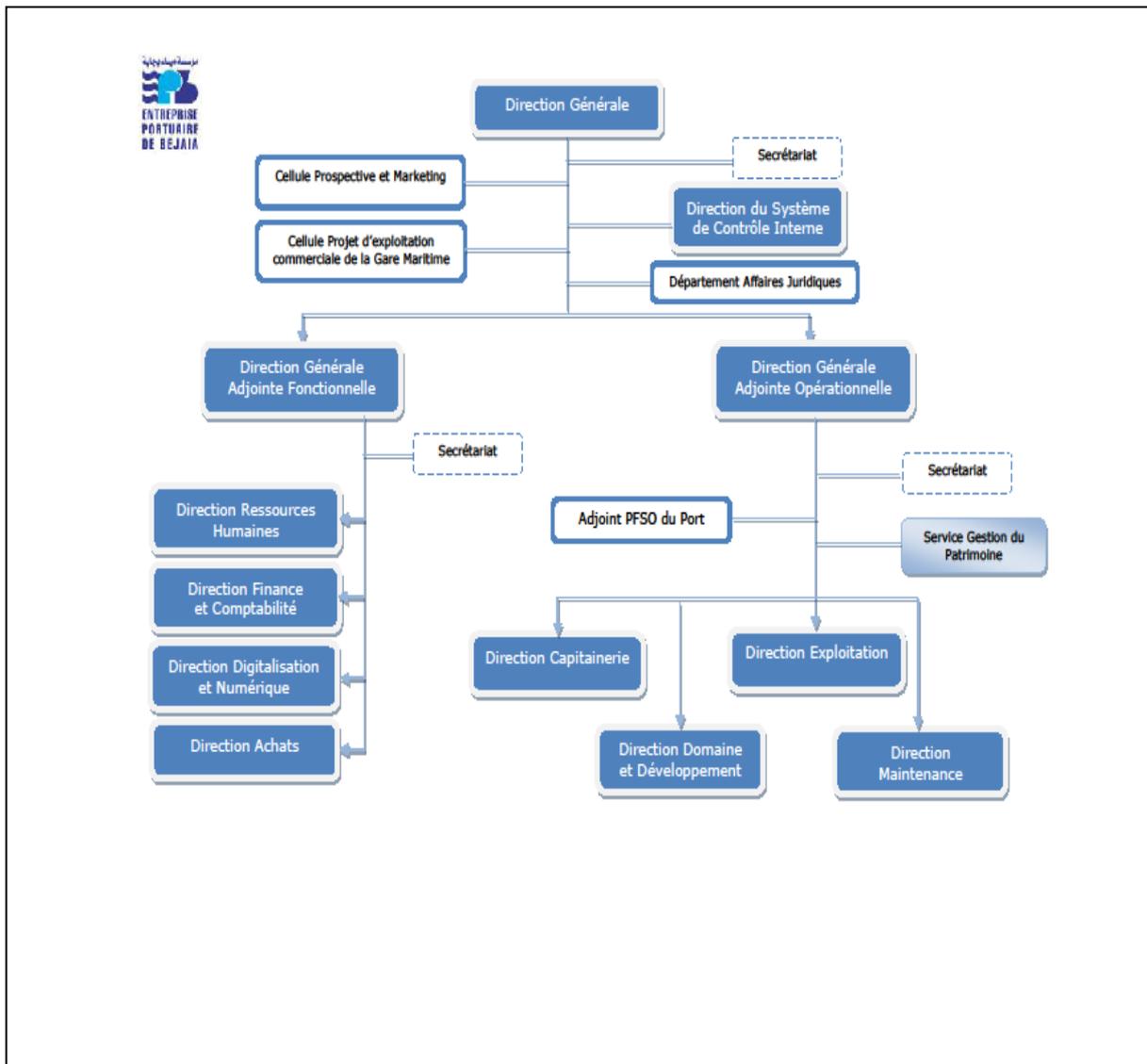
1. Département Domaine,
2. Département Entretien et Assainissement,
3. Département Projets,
4. Département Gestion du Transit des Passagers,
5. Service Commercial.

C. Direction Maintenance

Cette Direction comporte deux (02) départements ; à savoir :

1. Département Maintenance Engins.
2. Département Maintenance Navale.

Figure n°02 : Organigramme de l'entreprise



(Source : document interne de l'EPB).

Section 02 : Elaboration d'un tableau de bord financier pour l'EPB

2.1 Les indicateurs du bilan

Ce volet comprend :

- Les bilans en grandes masses ;
- Les indicateurs de l'équilibre financier.

2.1.1 Présentation des bilans de grandes masses pour les deux exercices 2018 et 2019

Cette présentation du bilan financier va nous permettre d'étudier le financement de l'entreprise en faisant une distinction entre les cycles longs (investissement et financement) et

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

les cycles courts d'exploitation, mais aussi elle va nous faciliter l'analyse de l'équilibre financier de l'entreprise.

Tableau n° 05 : Bilan en grandes masses de l'exercice 2018

Actif	Montant (KDA)	%	Passif	Montant (KDA)	%
VI	21 007 116	87.96	CP	13 503 616	56.54
VE	295 865	1.24	DLMT	8 398 711	35.17
VR	1 239 892	5.19	DCT	1 979 333	8.29
VD	1 338 787	5.61	-	-	-
TOTAL	23 881 660	100	TOTAL	23 881 660	100

(Source : réalisé par nos soins, à partir des données de l'EPB).

Tableau n°06 : Bilan en grandes masses de l'exercice 2019

Actif	Montant (KDA)	%	Passif	Montant (KDA)	%
VI	21 053 933	89.94	CP	13 467 894	57.53
VE	319 427	1.36	DLMT	7 797 972	33.31
VR	1 345 745	5.75	DCT	2 143 116	9.16
VD	689 876	2.95	-	-	-
TOTAL	23 408 981	100	TOTAL	23 408 982	100

(Source : réalisé par nos soins, à partir des données de l'EPB).

Interprétation

Le bilan en grande masse est construit à partir du bilan comptable. Ce bilan permet d'analyser le financement des investissements et du cycle d'exploitation. Pour cela, les actifs et les passifs sont classés en fonction de leur destination et de leur provenance par référence à des concepts de « stabilité » et de « durabilité ».

2.1.2 Les indicateurs de l'équilibre financiers

L'équilibre financier est représenté par trois indicateurs à savoir : le FRN, le BFR et la TR.

▪ Le fonds de roulement net

Le tableau ci-dessous nous présente le fonds de roulement de l'EPB à travers les deux exercices étudiés 2018 et 2019.

Tableau n°07 : Le calcul du FRN

En KDA

Désignation	2018	2019	Variation	Evolution %
Capitaux permanents	21 902 327	21 265 866	-636 461	-2.91
VI	21 007 116	21 053 933	46 817	0.22
FRN	895 211	211 933	-683 278	-76.21

(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

Interprétation

A partir du tableau n°07, nous constatons que durant les deux exercices, l'EPB a pu dégager des fonds de roulement positifs, soit : **895 211 KDA** pour l'exercice **2018** et **211 933 KDA** pour l'exercice **2019**. Cela signifie que les capitaux permanent permettent de financer à la fois l'ensemble des immobilisations et une partie des actifs courants, ou encore les liquidités potentielles à court terme. Dans ce cas l'équilibre financier est donc respecté et l'entreprise dispose grâce au fonds de roulement positif d'un excédent de ressources stable qui lui permettra de financer soit en totalité ou partiellement le **BFR**.

En comparant les deux exercices, nous constatons que le **FRN** de **2019** a connu une baisse de l'ordre de **76.21%** par rapport à **2018**. Cette baisse peut s'expliquer par une augmentation de l'actif immobilisé de **0.22 %** due à une évolution significative des immobilisations incorporelles.

▪ Le besoin en fonds de roulement

Le tableau suivant nous montre le Besoin en fonds de roulement de l'EPB des deux exercices étudiés 2018 et 2019.

Tableau n°08 : Le calcul du BFR

En KDA

Désignation	2018	2019	Variation	Evolution %
VE (1)	295 865	319 427	23 562	7.96
VR (2)	1 239 892	1 344 745	104 853	8.46
DCT (3)	1 979 333	2 143 116	163 783	8.27
BFR (1+2) - (3)	-443 576	-478 944	-35 368	-7.97

(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

Interprétation

Nous remarquons à partir du tableau n°08 que l'entreprise a enregistré des **BFR** négatifs pour les deux exercices : soit **-443 576 KDA** pour **2018** et **-478 944 KDA** pour **2019**, ce qui signifie que les dettes à court terme arrivent à couvrir l'ensemble de l'actif circulant.

Dans ce cas, l'EPB n'a pas de besoin en fonds de roulement , au contraire elle a dégagé une ressource en fonds de roulement (RFR), qui lui servira à alimenter sa trésorerie nette.

- **Trésorerie nette**

Le tableau ci-après exprime la trésorerie de l'EPB générée à travers les deux exercices 2018 et 2019.

Tableau 09° : Le calcul de la TR

En KDA

Désignation	2018	2019	Variation	Evolution %
FRN	895211	211933	-683 278	-76.21
BFR	-443 576	-478 944	-35 368	-7.97
TR	1 338 787	690 877	-647 910	-48.40

(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

Interprétation

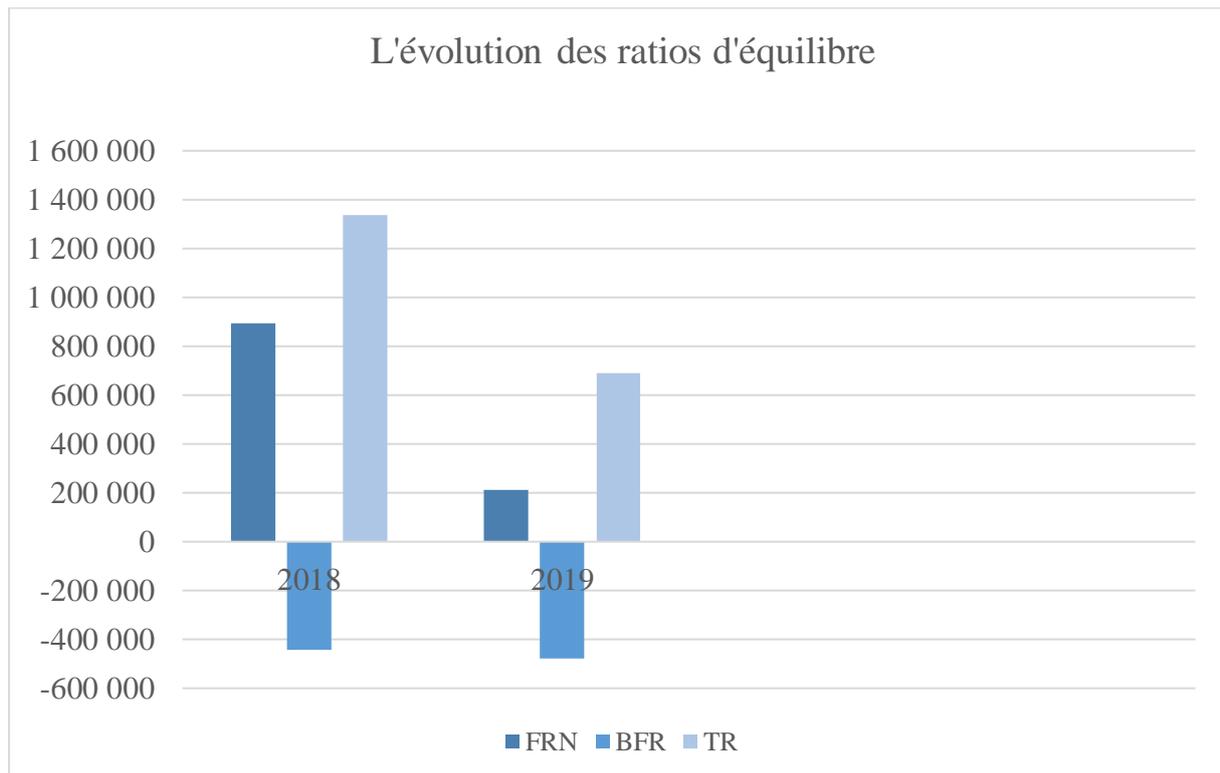
Dans ce tableau retraçant la trésorerie de l'EPB, nous remarquons que l'entreprise a pu dégager des montants très satisfaisants de trésorerie durant les deux derniers exercices à savoir : **1 338 787 KDA** en **2018** et **690 877 KDA** en **2019**. Ce qui indique que notre entreprise dispose de suffisamment de ressources pour couvrir l'intégralité de ses besoins.

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

En effet, la situation de l'EPB 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).

Cependant, la trésorerie nette a enregistré une baisse de **48.40%** en **2019** par rapport à **2018** en raison de la baisse du **FRN** de **76.21 %** et de la baisse du **BFR** de **7.97%**.

Figure n°02 : Les indicateurs de l'équilibre financier



(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

2.2 Les indicateurs du compte de résultat

Ce volet comprend principalement :

- Les soldes intermédiaires de gestion ;
- La capacité d'autofinancement.

2.2.1 Les soldes intermédiaires de gestion

Les SIG sont des indicateurs comptables qui permettent d'identifier et d'analyser la totalité des données qui contribuent à la réalisation du résultat d'une entreprise, En se basant sur les sept soldes qui traduisent la performance économique de « l'EPB ».

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

Tableau n°10 : les soldes intermédiaires de gestion (SIG)

En KDA

Opération	2018	2019	Variation	Evolution %
-Production vendue (ca)	5 904 796	6 332 318	427 522	7.24
-Variation stocks produits et en cours	-	-	-	-
- Production immobilisée	-	7 800	-	-
Production de l'exercice	5 904 796	6 340 118	435 322	7.37
- Achats consommés	241 413	258 021	16 608	6.88
- Services extérieurs et autres consommations	611 191	461 273	-149918	-24.53
Consommation de l'exercice (-)	852 604	719 294	-133 310	-15.64
VA	5 052 192	5 620 924	568 732	11.26
-Subventions d'exploitation (+)	-	-	-	-
- Charges de personnel(-)	2 599 552	3 656 966	1 057 414	40.68
-Impôts, taxes et versements assimilés(-)	128 124	185 177	57053	44.53
EBE	2 324 516	1 778 781	-545 735	-23.48
-Reprise sur pertes de valeur et provisions (+)	1 864	4 956	3 092	165.88
- Autres produits opérationnels (+)	47 373	111 795	64422	135.99
-Dotations aux amortissements et aux provisions (-)	1 006 499	1 045 742	39 243	3.90

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

- Autres charges opérationnelles (-)	7 997	3 097	-4 900	-61.27
RE	1 359 257	846 693	-512 564	-37.71
-Produits financiers (+)	202 812	171 964	-30 848	-15.21
-Charges financières (-)	75 649	211 811	136162	179.99
RCAI	1 486 420	806 846	-679 574	-45.72
-Produits exceptionnels	-	-	-	-
- Charges exceptionnelles	-	-	-	-
Résultat exceptionnel	00	00	00	00
-RCAI (+)	1 486 420	806 846	-679 574	-45.72
-R-exceptionnel (+)	-	-	-	-
- Impôts exigibles sur résultats ordinaires (-)	420 904	253 737	-167 167	-43.99
- Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires (-)	75 451	19 768	-55 683	-73.80
Résultat de l'exercice	990 065	533 341	-456724	-46.13

(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

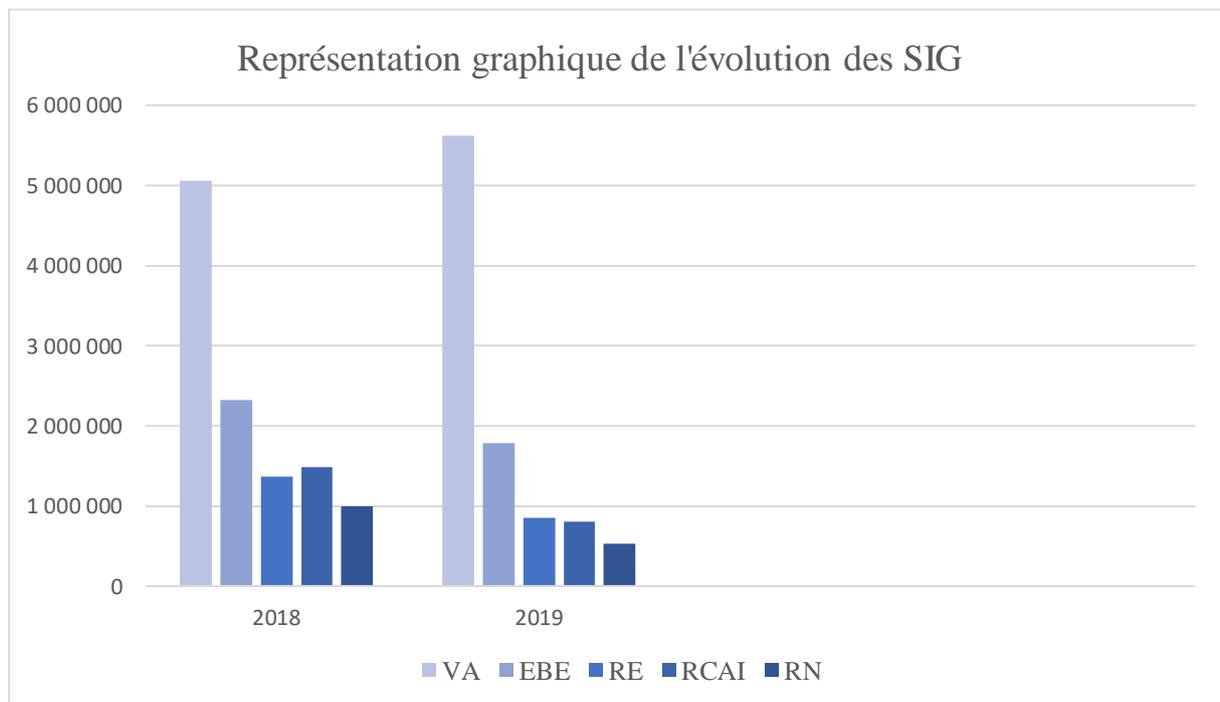
Interprétation

- **La valeur ajoutée (VA)** : La richesse apportée par l'EPB a progressé de **568 732 KDA** en **2019** par rapport à **2018** ; cela indique la très bonne intégration de l'entreprise dans son secteur d'activité.
- **Excédent brut d'exploitation (EBE)** : c'est la part de la valeur ajoutée qui revient à l'entreprise, cet indicateur est positif durant les deux exercices ce qu'on appelle excédent brut d'exploitation suffisant, mais on remarque une forte diminution durant ces deux exercices, soit **545 735 KDA** en **2019** par rapport à **2018**, cette baisse peut être expliquée par une augmentation des charges de personnel.
- **Le résultat d'exploitation (RE)** : c'est le résultat généré de l'activité normale de l'entreprise indépendamment des opérations financières et exceptionnelles. Le résultat

d'exploitation est positif durant les deux exercices, soit **2 324 516 KDA** en **2018** et **1 778 781 KDA** en **2019**, ce qui nous permet de constater une diminution de **512 564 KDA**, et cela est due à l'augmentation des autres charges opérationnelles.

- **Le résultat courant avant impôt (RCAI) :** le RCAI est un indicateur de mesure de la performance opérationnelle et financière de l'entreprise. Dans notre cas, il est évalué à **1 486 420 KDA** en **2018** et à **806 846 KDA** en **2019** ; il a donc connu une baisse de **679 574 KDA** en raison de l'évolution des charges financières de **136 162 KDA**.
- **Le résultat net de l'exercice (RE) :** Le résultat net de l'exercice est considéré comme un bon indicateur de la rentabilité générale de l'entreprise ; on remarque que l'EPB affiche une baisse de **456 724 KDA** en **2019** par rapport à **2018**, cela est dû à la baisse de l'EBE, du RE et autres produits.

Figure n°03 : Représentation graphique de l'évolution des principaux SIG



(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

2.2.2 La capacité d'autofinancement (CAF)

La capacité d'autofinancement (CAF) représente l'ensemble des ressources internes dégagées par l'entreprise de fait de son activité. Elle est cependant calculée le plus souvent par une méthode dite « additive » qui consiste à accumuler les bénéfices et les amortissements de l'entreprise.

Tableau n°11 : Le calcul de la CAF

En KDA

Désignation	2018	2019	Variation	Evolution %
Résultat net (1)	990 065	533 341	-456 724	-46.13
Dotations aux amortissements et aux provisions (2)	1 006 499	1 045 742	39 243	3.90
CAF (1+2)	1 996 564	1 579 083	-417 481	-20.91

(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

Interprétation

On constate que l'EPB a réussi à dégager une CAF nettement positive de l'ordre de **1 996 564 KDA** en **2018** et de **1 579 083 KDA** en **2019**, toute fois elle a diminuée de **417 481 KDA** en **2019** par rapport à **2018**, cette baisse est due essentiellement à la diminution du résultat net de l'exercice (RE) de plus de **46 %**.

2.3 Les ratios

Le bilan de l'EPB nous permettra de déterminer certains ratios utilisés pour évaluer sa performance financière, cependant, la détermination des ratios nécessite d'autres informations dans le compte de résultat.

2.3.1 Les ratios de structure financière

Nous allons procéder à présenter les principaux ratios les plus illustratifs de la structure financière de l'entreprise à savoir : le ratio de financement permanent et celui de l'endettement.

Tableau n°12 : Le calcul des ratios de structure financière

En KDA

Désignation	2018	2019	Variation	Évolution %
Capitaux permanant (1)	21 902 327	21 265 866	-636 461	-2.91
VI (2)	21 007 116	21 053 933	48 817	0.22
R.de couverture des emplois stables (1/2)	1.04	1.01	-0.03	-2.88
Dettes (3)	10 378 044	9 941 088	-436 956	-4.21
Fonds propres (4)	13 503 616	13 467 894	-35 722	-0.26
R. D'endettement global (3/4)	0.77	0.74	-0.03	-3.90

(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

Interprétation

- R. 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 fonds 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 **1,04** en **2018** et de **1,01** en **2019**, ce qui signifie que l'entreprise arrive à financer l'intégralité de ses immobilisations aux moyens de ressources stables tout en dégagant une marge de sécurité. Toutefois, ce ratio a connu une légère baisse de **03 %** du essentiellement à une augmentation des investissements.
- R. d'endettement global :** Ce ratio permet de comparer 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 est de **77 %** pour l'exercice **2018** et de **74 %** pour l'exercice **2019**, Il reste satisfaisant, car on a enregistré une baisse de **03 %** par rapport à l'exercice précédent **2018**, cela est due essentiellement à la diminution des dettes.

2.3.2 Les ratios de liquidité

La liquidité du bilan traduit la capacité d'une entreprise à régler ses dettes. En effet, l'analyse de la liquidité peut-être effectuer à partir de trios ratios à savoir : le **RLG**, le **RRLR** et le **RLL**.

Tableau n°13 : Le calcul des ratios de liquidité

En KDA

Types de ratios	2018	2019	Variation	Evolution %
AC (1)	2 874 544	2 355 049	-519 495	-18.07
VR (2)	1 239 892	1 344 745	104 853	8.46
VD (3)	1 338 787	689 876	-648 911	-51.53
DCT (4)	1 979 333	2 143 116	163 783	8.27
R. de liquidité générale (1/4)	1.45	1.10	-0.35	-24.13
R. de liquidité réduite (2+3/4)	1.30	0.94	-0.36	-27.69
R. de liquidité immédiate (3/4)	0.68	0.32	-0.36	-52.94

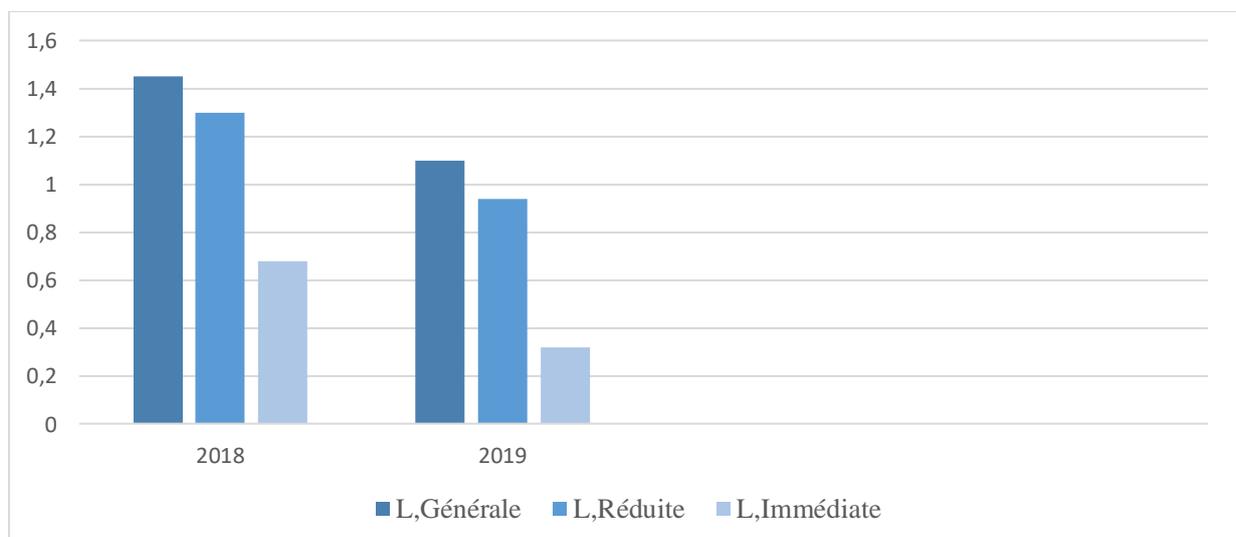
(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

Interprétation

Le tableau ci-dessus nous montre les ratios de liquidité du bilan de l'EPB qui traduisent la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à court terme à l'aide des actifs circulant, son évolution est découpée en trois ratios : le **RLG**, **RLR**, **RLI**.

- **Le ratio de liquidité générale (RLG)** : Nous constatons que le **RLG** de l'EPB est supérieur à **01** durant les deux exercices, soit : **1.45** en **2018** et **1.10** en **2019**. Cela signifie que l'actif de l'entreprise est supérieur à son passif et que l'EPB arrive à honorer ses échéances grâce à son actif circulant. Toutefois, on remarque une baisse de **24.13 %** en raison d'une hausse des dettes à court terme de plus de **08%** par rapport à l'exercice précédent, ainsi qu'une baisse remarquable de l'actif circulant qui égale à **18.07%**.
- **Le ratio de liquidité réduite (RLR)** : A partir du tableau précédent, nous remarquons que le **R.L.R** de l'EPB est positif pour les deux exercices, soit : **1.30** en **2018** et **0.94** en **2019**, cela signifie que cette entreprise peut rembourser la totalité de ses dettes à court terme en utilisant les composants de l'actif les plus liquides (VR et VD), ce qui indique que les deux exercices respectant la norme et donc l'entreprise est en liquidité.
- **Le ratio de liquidité immédiate (RLI)** : Il mesure la capacité de l'entreprise à faire face à ses dettes à court terme avec les disponibilités dont elle dispose. Pour notre cas, l'EPB a enregistré un ratio qui est égale **0.68** pour l'exercice **2018** avec une diminution de **52.94 %** pour l'exercice **2019**.

Figure n°04 : Représentation graphique de l'évolution des ratios de liquidité



(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

2.3.3 Les ratios de solvabilité

Les ratios de solvabilité permettent d'estimer les capacités de l'entreprise à rembourser ces dettes à long terme à savoir : le ratio de liquidité générale et le ratio de l'autonomie financière.

Tableau n°14 : Le calcul des ratios de solvabilité

En KDA

Type de ratio	2018	2019	Variation	Evolution %
Total actif (1)	23 881 660	23 048 983	-832 677	-3.49
Capitaux propres (2)	13 503 616	13 467 498	-36 118	-0.27
Total dettes (3)	10 378 044	9 941 088	-436 956	-4.21
Solvabilité générale (1/3)	2.30	2.32	0.02	0.87
Autonomie financière (2/3)	1.30	1.35	0.05	3.85

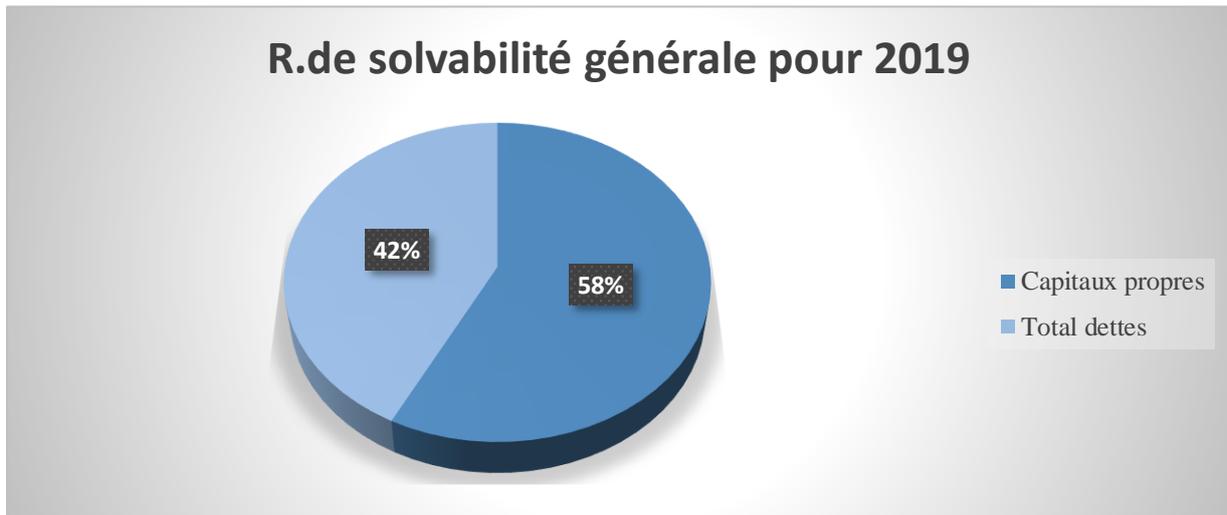
(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

Interprétation

- **Ratio de solvabilité générale :** nous constatons à partir du tableau précédent que le ratio de solvabilité de l'EPB est **supérieur à 1** durant les deux exercices soit : **2.30** en **2018** et **2.32** en **2019** y' a eu donc une amélioration de **02%**. Cela signifie que l'EPB est en mesure de prouver sa solvabilité. Plus la solvabilité d'une entreprise est démontrée, moins sera le risque de transiger avec elle.
- **Ratio d'autonomie financière :** Ce ratio consiste à mesurer le rapport entre les ressources internes (capitaux propres) et les ressources externes (l'endettement global), donc il donne une indication sur le niveau d'endettement de l'entreprise.

Pour notre cas les capitaux propres de l'EPB sont d'ordre de **1.30 fois** et **1.35 fois** les dettes respectivement en **2018** et **2019**. Cela signifie que les capitaux propres de l'EPB sont plus importants que leurs dettes financières, ce qui indique que cette entreprise arrive à se financer par ses propres moyens.

Figure n°05 : Comparaison graphique entre les capitaux propres et les dettes pour 2019



(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

2.3.4 Ratio de rotation

Le ratio de rotation comprend deux types de ratios à savoir : le ratio de délai de rotation crédit client et celui des fournisseurs.

Tableau n°15 : Le calcul des délais de paiement

En KDA

Type de ratio	2018	2019	Variation	Evaluation %
Créances clients (1)	699 142	844 474	145 332	20.79
CA TTC (2)	7 026 707	7 535 458	508 751	7.24
Délai de rotation crédit Client (1/2) * 360	36	40	04	11.11
Fournisseurs et comptes Rattachés (3)	914 616	667 822	-246 794	-26.98
Délai de rotation crédit Fournisseurs (3/2) * 360	47	32	-15	-32

(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

Interprétation

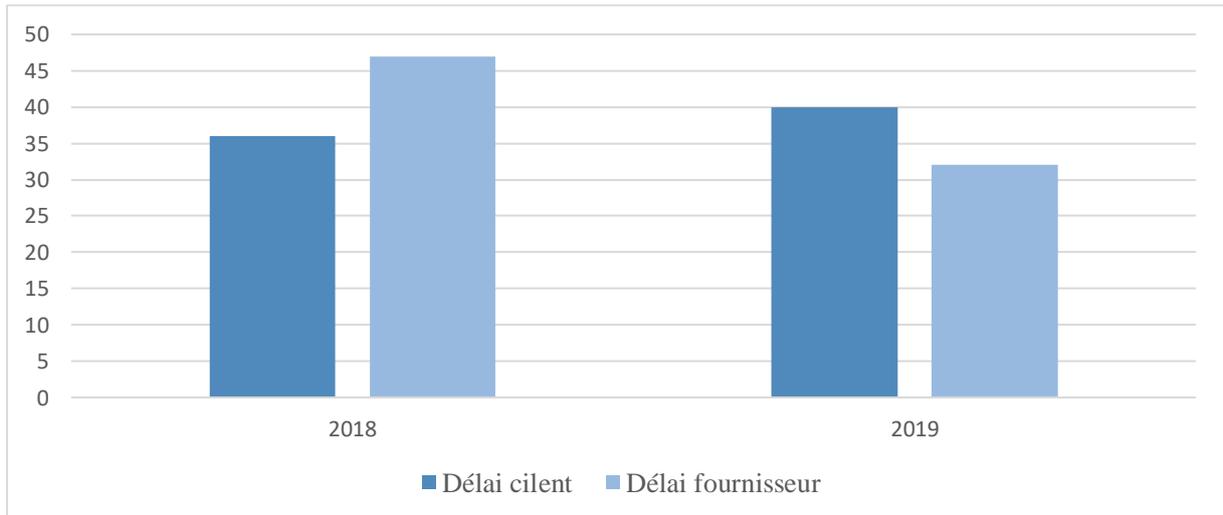
- **Le délai de rotation crédit client** : Ce ratio représente la durée moyenne (en jours) de crédit accordé par l'entreprise à ses clients. Dans notre cas, l'EPB a accordé à ses clients un délai moyen de **36 jours** en **2018** pour régler ce qu'ils doivent à l'entreprise.

On remarque, toute fois, une augmentation de **11.11%**, soit **4 jours** de plus en **2019** par rapport à **2018**, ce qui montre l'efficacité de la politique de crédit mise en œuvre par l'EPB.

- **Le délai de rotation crédit fournisseur** : Ce ratio correspond au délai moyen qu'il faut à l'entreprise pour régler ses fournisseurs.

Dans notre cas l'EPB a eu un délai de **47 jours** en **2018** pour honorer ses engagements auprès de ses fournisseurs, mais on remarque que cette durée a connu un raccourcissement de **15 jours** durant l'exercice **2019**.

Figure n°06 : Comparaison graphique entre les deux délais de paiement



(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

2.3.5 Les indicateurs de rentabilité

Le tableau ci-joint nous présente les différents ratios de rentabilité issus de l'activité de l'EPB.

Tableau n°16 : Le calcul des ratios de rentabilité

En KDA

Type de ratio	2018	2019	Variation	Evolution %
Résultat net (1)	990 065	533 341	-456 724	-4.13
Capitaux propres (2)	13 503 516	13 467 894	-35 722	-0.26
ROE (1/2)	0.07	0.04	-0.03	-42.86
CA HT (3)	5 904 796	6 332 318	427 522	7.24
Rentabilité économique nette (1/3)	0.17	0.08	-0.09	-52.94
EBE (4)	2 324 516	1 778 781	-545 735	-23.48
Capitaux investis (5)	21 902 327	21 265 866	-636 461	-2.91
ROCE (4/5)	0.11	0.08	-0.03	-27.27

(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

Interprétation

- **Le ratio de rentabilité financière (ROE) :** Cette rentabilité mesure la capacité de l'entreprise à rémunérer ses actionnaires, elle intéresse surtout les associés qui cherchent à savoir si cette rentabilité est supérieure aux taux d'intérêts pratiqués par le marché financier.

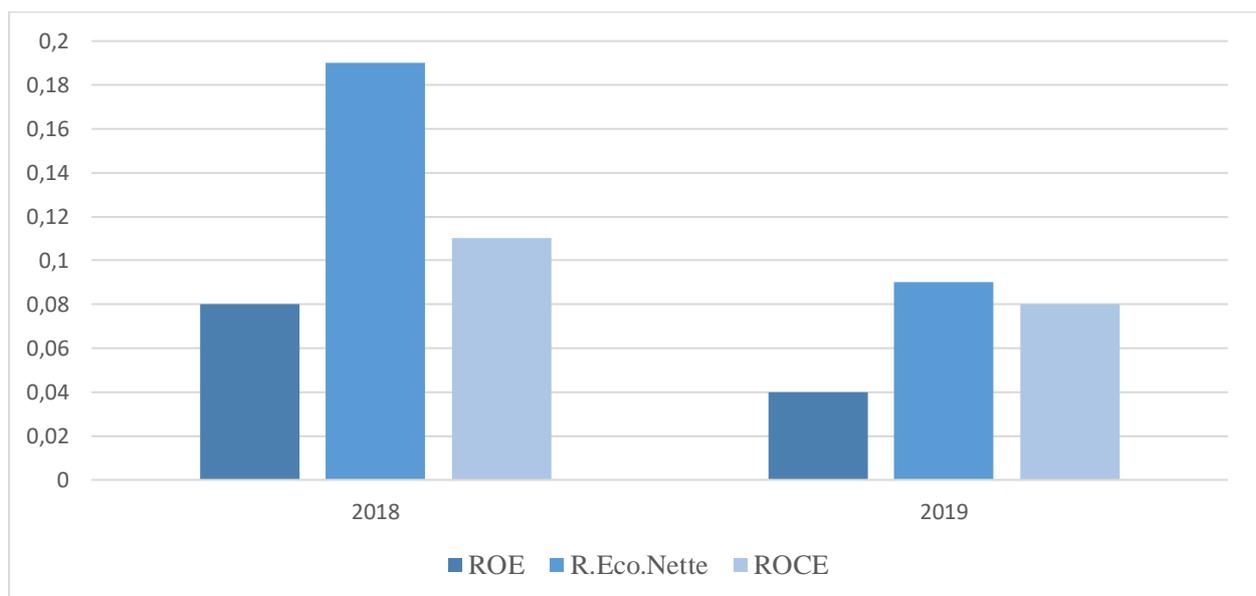
Pour notre cas, on remarque que la rentabilité financière de l'EPB a diminué de **0.07 à 0.04 en 2019** mais reste toujours satisfaisante car elle est inférieure à **02%**.

- **Le ratio de rentabilité économique nette :** Ce ratio permet d'estimer le résultat futur de l'entreprise en fonction de la variation de son volume d'activité mesuré par le chiffre d'affaires.

A partir du tableau précédent, on remarque que l'EPB a réalisé durant les deux exercices des ratios positifs, soit : **17 % en 2018** et **08 % en 2019**, donc une diminution de **09 %** qui s'explique par la baisse du résultat net.

- **Le ratio de rentabilité économique brut (ROCE) :** Ce ratio mesure la capacité et l'efficacité de l'entreprise à générer des profits avec son capital. Pour notre cas, l'EPB a enregistré un résultat de **11 %** durant l'exercice **2018** et de **08 %** en **2019**, cette baisse est due principalement à la diminution de l'excédent brut d'exploitation de l'ordre de **545 735 KDA**.

Figure n°07 : Représentation graphique de l'évolution des ratios de rentabilité



(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

2.4 La mise en forme du tableau de bord financier

Les indicateurs de résultats ainsi que les ratios de gestion permettant de reconnaître et de valoriser les performances de l'EPB, sont regroupés dans le tableau de bord financier ci-dessous :

Tableau n°17 : Le tableau de bord financier

En KDA

Rubriques		Indicateur / ratio	Unité	Réalisations 2018	Réalisations 2019	Ecart	% 18 vs 19
Indicateurs du bilan	Structure du bilan	Total actif	KDA	23 881 660	23 408 982	-472 678	-1.98
		Total immobilisations	KDA	21 007 116	21 053 933	46 817	0.22
		Total stocks	KDA	295 866	319 427	23 561	7.96
		Total créances	KDA	1 239 892	1 345 745	105 853	8.54
		Total disponibilités	KDA	1 338 787	689 876	-648 911	-48.47
		Total dettes	KDA	10 378 044	9 941 088	-436 956	-4.21
	Equilibre financier	FRN	KDA	895 211	211 933	-683 278	-76.33
		BFR	KDA	-443 576	-478 944	-35 368	7.97
		TR	KDA	1 338 787	690 877	-647 910	-48.40
Structure Financière	R. financement Permanent	%	1.04	1.01	-0.03	-2.88	
	R. endettement Global	%	0.77	0.74	-0.03	-3.90	
Rentabilité	ROE	%	0.08	0.04	-0.04	-50	
	ROCE	%	0.11	0.08	-0.03	-27.27	
	R. Eco. Nette	%	0.19	0.09	-0.1	-52.63	
Liquidité	L. Générale	%	1.45	1.10	-0.35	-93.10	
	L. Réduite	%	1.30	0.94	-0.36	-27.70	
	L. Immédiate	%	0.68	0.32	-0.36	-52.94	
Solvabilité	S. Générale	%	2.30	2.32	0.02	0.87	
	Autonomie Financière	%	1.30	1.35	0.05	3.85	
Délai de crédit	Client	Jour	36	40	04	11.11	
	Fournisseur	Jour	47	32	-15	-31.91	

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

Indicateurs du compte de résultat	Les principaux soldes intermédiaires de gestion SIG	CA HT	KDA	5 904 796	6 332 318	427 522	7024
		VA	KDA	5 052 192	5 620 924	568 732	11.26
		EBE	KDA	2 324 516	1 778 781	-545 735	-23.48
		RE	KDA	1 359 257	846 693	-512 564	-37.71
		RCAI	KDA	1 486 420	806 846	-679 574	-45.72
		RT Net	KDA	990 065	533 341	-456 724	-46.13
		CAF	KDA	1 996 564	1 579 083	-417 481	-20.91

(Source : réalisé par nos soins à partir des données de l'EPB).

Après avoir terminé nos travaux, nous avons constaté que L'EPB est financièrement efficace grâce à divers calculs et analyses :

- Elle possède une structure financière assez équilibrée ;
- Elle parvient à générer de bonnes rentabilités, ainsi qu'une CAF qui lui permet d'investir davantage ;
- En termes de solvabilité et de liquidité, elle affiche un ratio satisfaisant, reflétant sa capacité à tenir ses promesses et faire face à ses engagements.

Néanmoins, il convient d'être très attentif au rythme de variation des différents indicateurs du tableau de bord financier, notamment les indicateurs en forte baisse.

Conclusion

Au terme de ce chapitre, nous avons essayé de montrer comment élaborer un tableau de bord financier, notamment au sein d'une entreprise publique Algérienne, en s'appuyant sur les indicateurs financiers les plus pertinents, qui nous ont permis de suivre l'activité de l'entreprise portuaire de Bejaia de la période allant de 2018 à 2019.

A travers cette étude de cas, nous avons constaté que l'EPB est plus pertinente en 2018 qu'en 2019, et cela est clairement exprimé par plusieurs écarts négatifs en termes de réalisations par rapport à l'exercice précédent.

Pour conclure ce chapitre, nous tenons à signaler que le tableau de bord est un outil très important car il représente un système d'alerte et également d'action qui permet au chef d'entreprise d'être réactif en cas de problème et de prendre des décisions en s'appuyant sur des éléments objectifs et également de se projeter en avant et d'avoir ainsi des informations pour établir ses prévisions.

Conclusion générale

Conclusion générale

L'environnement économique a connu plusieurs évolutions au fil des années, en conséquence, les entreprises étaient contraintes de s'adapter d'une façon permanente et d'être réactives d'une manière souple afin de maintenir sa performance et de garantir sa survie au milieu de cet environnement turbulent et concurrentiel. Les dirigeants d'entreprise se sont alors interrogés sur les moyens qui leur permettront d'atteindre leurs objectifs. La fonction du contrôle de gestion joue un rôle très important et indispensable au bon fonctionnement de l'entreprise, grâce à ses différents outils permettant le pilotage et l'organisation de ses différents organes. L'un de ses outils les plus efficaces le tableau de bord, étant un moyen de mesure des performances, de maîtrise des risques et de pilotage de l'entreprise, il permet aussi de stabiliser l'information pour le décideur et lui facilite la communication entre les différents organismes.

Tout au long de notre recherche, nous avons essayé d'apporter des réponses réelles à notre problématique posée qui est : comment peut-on planifier et mettre en place un tableau de bord financier au sein d'une entreprise ? Afin de répondre à cette problématique nous avons effectué un travail au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB) qui nous a permis d'étudier le tableau de bord et de constater son impact sur la performance financière de l'entreprise.

Notre travail est constitué de deux chapitres théoriques, le premier est consacré à la notion du contrôle de gestion, il permet d'avoir un aperçu sur les notions de base du contrôle de gestion tout en soulignant la place qu'occupe cette fonction au sein de l'entreprise, quant au deuxième chapitre, il aborde les aspects théoriques du tableau de bord et de la performance financière de l'entreprise tout en démontrant la relation existante entre les deux.

D'après le troisième chapitre qui est un cas d'étude, et en s'appuyant sur divers indicateurs les plus pertinents de mesure de la performance financière, à savoir : les indicateurs de l'équilibre financier, les ratios de rentabilité, les ratios de liquidité, les ratios de solvabilité et les indicateurs de structure financière, nous avons conclu que l'entreprise portuaire de Bejaia (EPB), est performante financièrement eu égard des indicateurs et ratios étudiés à savoir :

- Les résultats dégagés en fonds de roulement et en TR sont positifs ;
- Les rentabilités économiques et financières s'avèrent positives et satisfaisantes ;
- Les ratios de solvabilité et de liquidité se démontrent positifs et supérieurs aux normes.

Conclusion générale

Le cas d'étude en question nous a permis aussi de dégager les conclusions suivantes :

- Le contrôle de gestion est qualifié pour être un processus permanent qui permet d'intervenir avant, pendant et après l'action afin d'assurer la performance globale de l'entreprise, sans oublier de mettre l'accent sur la relation entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise tel que le service financier, le service des ressources humaines et le service commercial ce qui nous amène à confirmer notre première hypothèse.
- Le tableau de bord n'est pas seulement un outil qui répond aux besoins des managers, ce n'est pas non plus un simple panneau d'affichage, mais il représente l'outil le plus pertinent pour la mesure de la performance et le pilotage de l'entreprise qui permet aux décideurs de prendre la bonne décision au bon moment. Ce qui nous amène à confirmer notre deuxième hypothèse.
- Les tableaux de bord contiennent un nombre d'indicateurs de performance clairs et pertinents qui permettent aux gestionnaires de rendre compte de la sécurité de leur entreprise. Ce qui nous amène à confirmer la troisième hypothèse.
- Le tableau de bord récapitule d'une manière synthétique tous les indicateurs qui permettent aux gestionnaires de surveiller de façon permanente : l'équilibre financier, la capacité d'autofinancement, la rentabilité et la profitabilité de l'entreprise. Ce qui nous amène à confirmer notre quatrième hypothèse.

La liste bibliographique

La liste bibliographique

Ouvrages

- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine « le contrôle de gestion », 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2010 ;
- ALAZARD.C, SEPARI S, « contrôle de gestion: manuel et application », édition DUNOD, Paris, 2007;
- ALAZARD. C & SEPARI. S, « DECF épreuve n°07, contrôle de gestion, manuel & application », 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, 1998 ;
- BARRETTE. B et BERARD.J, « gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », revue internationale de gestion, Volume 24, numéro 4, hiver 2000 ;
- BERLAND N, Simon F.X, (2010) « Le contrôle de Gestion en mouvement l'état de l'art et meilleurs pratiques », Edition, d'organisation, Groupe EYROLLES ;
- BOUIN.X, SIMON.F-X, « Tous gestionnaires : comprendre et maîtriser les outils de gestion à des fins opérationnelles », 2^{ème} édition, DONOD, Paris 2006 ;
- BOUQUIN. Henri, « Comptabilité de gestion », ECONOMICA, 4^{ème} édition, Paris, 2006 ;
- BOUVIER. A-M & DISLE. C « comptabilités générales », 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2013 ;
- BUISSART C., 1999, « Analyse financière », Editions FOUCHER, PARIS ;
- BURLAUD.A, « contrôle de gestion : le développement de l'intelligence organisationnelle », CNAMLES, 2009 ;
- BURLAUD A, Langlois G, BRIENGER M, Bonnier C, (2010), « Contrôle de gestion » 4^{ème} édition, Foucher, France ;
- CHITIOUI T, (2006), « le paradoxe de la communication / contrôle de Gestion », comptabilité, contrôle, Audit et institution (s), Tunisie ;
- David Autissier, Faouzi Bensebaa et Fabienne Boudier « Atlas du Management », édition 2010 ;

- DEFAINS-CRAPSKY CATHERINE (2009), comptabilité générale, 5^{ème} édition, 1 rue de Rome-93651 Rosny cedex, 2003 ;
- DESIRE-LUCIANIA. M-N, HIRCH.D, KACHER.N & POLOSSAT.M, « le grand livre du contrôle de gestion », édition EYROLLES, paris, 2013 ;
- DISLE. C, MAESO.R & MEAU.M « DCG 9, introduction à la comptabilité, manuel et application, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2013 ;
- DORIATH, B. « contrôle de gestion en 20 fiches », Edition DUNOD, 5^{ème} Edition, Paris, 2008 ;
- DUBRULLE. L & JOURDAIN. D, « comptabilité analytique de gestion », 4^e édition, DUNOD, Paris, 2003 ;
- EL GADI. Abdelhamid (1996), « Audit et contrôle de gestion », Mithaq-Almaghrib ;
- Eric MARGOTTEAU, « contrôle de gestion », ED Ellipses, Paris, 2001 ;
- EUSTACHE EBONDO, cours : « contrôle de gestion », Eustache EBONDO, ESAA, EUROMED-Management, année 2009/2010 ;
- Fabre P et al, 2014, DSCG 3 : Management et contrôle de gestion, 3^{ème} édition, DUNOD, paris ;
- FAYEL. A & PERNOT. D, « DPECF épreuve n°4, comptabilité générale de l'entreprise, manuel et applications, 12^e édition », édition DUNOD, Paris 2001 ;
- FERNANDEZ. Alain, « l'essentiel du tableau de bord », 4^{ème} édition, groupe EYROLLES, Paris, 2013 ;
- FRIEDRICH.J. J, « Comptabilité générale et gestion des entreprises », 6^{ème} édition, Hachette, Paris 2010 ;
- GAUTIER. F & PEZET. A, « Contrôle de gestion, gestion appliqué », Edition PEARSON, Paris, 2006 ;
- Gervais M, (1989), « Contrôle de gestion et planification d'entreprise », 3^{ème} édition, ECONOMICA, Paris ;

- GIRAUD, F. et all, In BERLAND. N & DE RONGE. Y, « contrôle de gestion », édition PAERSON, Paris, 2012 ;
- GIRAUD.F et all, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », 2^{ème} édition, GUALINO, paris 2004 ;
- GRANDGUILLOT, F, et Beatrice « l'essentiel du contrôle de gestion »,4^{ème} Edition, GUALINO, LEXTENSO, paris 2007 ;
- GUYDUMAS. Daniel LARUE, « contrôle de gestion », édition : LITEC. Paris, 2005 ;
- HAMMER M. & J. CHAMPY (2006), « Le Re-engineering », Edition DUNOD, paris ;
- Hervé HUTIN, « toute la finance d'entreprise », édition : organisation, paris, France, 2002 ;
- HIFER, J.P. et ORSORNI. J. et « T.O.G 2 comptabilité analytique », édition Vuibert.1984 ;
- HUTIN.H, « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2^{ème} édition, d'Organisation, Paris 2003 ;
- Isabelle Calmé, « introduction à la gestion »,2^{ème} édition, paris DUNOD 2003 ;
- IRIBARNE. P (2003), « les tableaux de bord de la performance », Edition DUNOD, Paris ;
- Jack FORGET, « gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition : organisation, paris, France, 2005 ;
- KALIKA .M, 1995, « Structure d'entreprise : réalité, déterminants, performance », Ed. ECONOMICA, paris ;
- KHEMAKHEM. A, « la dynamique de contrôle de gestion », DUNOD, 1976 ;
- KHEMAKHEM. A & LARDOI (2001), « Introduction au contrôle de gestion », Edition Bordas, Paris, Montréal ;
- KIRBY J, 1994, « Management contrôle système », 2^{ème} édition, Ed, Hall ;
- Lambin JEAN-J. La recherche marketing, analyser, mesurer, prévoir, Mac Graw-Hill, paris, 1990 ;

- Langlois G ETAL, 2005, « contrôle de gestion collection LMD et professionnels, BERTI édition Alger ;
- LEROY.M, « le tableau de bord au service de l'entreprise », édition d'organisation, Paris 2001 ;
- LOCHARD, J (1998), « La gestion budgétaire outil de pilotage des managers », Edition d'organisation, paris ;
- LÖNING H, PESQUEUX Y, et autres, « le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, Janvier 2003 ;
- LÖNING Hélène et All, « le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3^{ème} édition, DUNOD, paris, 2008 ;
- LÖNING. H & V. MALLERET, J. MERIC, Y. PESQUEUX, (2013) : « contrôle de gestion, des outils de gestion aux pratiques organisationnelles », 4^{ème} édition DUNOD ;
- LORINO, P. « Méthodes et pratiques de la performance ». Edition d'organisation, Paris. 2004 ;
- MARAKAS. M, « **Décision support system** », PRENTICE Hall.1999 ;
- MARION.A et all, « Diagnostic de la performance de l'entreprise : concepts et méthodes », Edition DUNOD, Paris 2012 ;
- Martin et, A.B SILEM, A « Lexique de gestion », DALLAZ. Paris.2003 ;
- Math. Jean Charles & Malo. Jean Louis (2006), « l'essentiel du contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Edition d'organisation, paris ;
- MIKO. A, STOLOWY. H, « le contrôle de gestion », édition d'organisation, paris, 2003 ;
- Nicolas BERLAND, « mesurer et piloter la performance » édition : e-book, Paris, 2009 ;
- P. CAMUS, « le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise », 3^{ème} édition, paris, Edition d'organisation.2000 ;
- Robert, O, Marie-pierre. M (2009), DSCG4, « comptabilité et Audit manuel et application », 2^{ème} Edition, DUNOD, Paris ;

- SAULAU. J.Y, « tableau de bord pour décideur qualité », AFNOR, la plaine sainte Denis 2006 ;
- SELMER. C, « concevoir le tableau de bord », édition DUNOD, Paris, 1998 ;
- SELMER CAROLINE, construire et défendre son budget : outils comportements, les Editions DUNOD, paris, 2003 ;
- SEPARI, S, SOLLE. G (2001) « Management et contrôle de gestion, l'essentiel en fiche », DUNOD, Paris ;
- SIMONS. R, « levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal ? », Library of Congress ;
- TURKI O « Les pratiques du contrôle de gestion face au changement », comptabilité, contrôle, audit et institution(s), May 2006, Tunisie ;
- VOYER. P (2006), « tableau de bord de gestion et indicateurs de performance », Edition Padié, Canada ;
- VOYER.P, Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance. _2^e Edition _ QUEBEC, Québec 2009 ;
- ZAID. A, « performance financière et performance sociale dans les entreprises publique algérienne », universidadpolitécnica de valanciaetciriec-Espana, 2011.

Articles & conférences

- VOYER, P, « **Tableaux de bord de gestion et indicateur de performance** », 2eédition, Ste-Foy : Presses de l'Université du Québec, 2002, p 61 ;
- PEGUIRON, F. Thierry, O. « *Modélisation des acteurs et des ressources : application au contexte d'un SIS universitaire* ». Conférence « ISKO- France ». 28-29 Avril 2005.

Reuves

- Adage inspiré de « la confiance n'exclut pas le contrôle » ; citation célèbre de TENINE ;
- LORINO, P. « *De la stratégie aux processus stratégiques* ». Revue Française de Gestion, n°119 Jan 1998.

Cours

- EUSTACHE EBONDO, cours : « contrôle de gestion », Eustache EBONDO, ESAA, EUROMED-Management, année 2009/2010 ;
- ABDENACER KHERRI, cours, 2011-2012.

Les annexes

Bilan Actif

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		58 549 114,78	35 056 984,68	23 492 130,10	25 533 022,94
Immobilisations corporelles		16 026 023 779,27	7 368 249 903,12	8 657 773 876,15	8 034 573 652,13
<i>Terrains</i>		69 440 800,00		69 440 800,00	69 440 800,00
<i>Bâtiments</i>		964 857 561,65	560 229 172,55	404 628 389,10	411 311 823,06
<i>Autres immobilisations corporelles</i>		14 852 521 417,62	6 808 020 730,57	8 044 500 687,05	7 414 617 029,07
<i>Immobilisations en concession</i>		139 204 000,00		139 204 000,00	139 204 000,00
Immobilisations en cours		7 321 750 817,02		7 321 750 817,02	7 769 918 016,01
Immobilisations financières		4 806 859 483,83	130 095 809,96	4 676 763 673,87	4 822 404 153,87
<i>Titres mis en équivalence</i>					
<i>Autres participations et créances rattachées</i>		391 625 650,63	130 095 809,96	261 529 840,67	6 529 840,67
<i>Autres titres immobilisés</i>		4 407 386 880,00		4 407 386 880,00	4 808 087 360,00
<i>Prêts et autres actifs financiers non courants</i>		7 846 953,20		7 846 953,20	7 786 953,20
<i>Impôts différés actif</i>		374 152 420,74		374 152 420,74	354 686 733,39
TOTAL ACTIF NON COURANT		28 587 335 615,64	7 533 402 697,76	21 053 932 917,88	21 007 115 578,34
<u>ACTIF COURANT</u>					
Stocks et encours		320 698 504,03	1 271 038,60	319 427 465,43	295 865 718,37
Créances et emplois assimilés					
<i>Clients</i>	01	952 691 802,14	108 217 309,18	844 474 492,96	699 141 618,11
<i>Autres débiteurs</i>		85 815 482,11		85 815 482,11	179 191 919,55
<i>Impôts et assimilés</i>		415 456 494,48		415 456 494,48	361 557 857,37
<i>Autres créances et emplois assimilés</i>					
Disponibilités et assimilés					
<i>Placements et autres actifs financiers courants</i>					
<i>Trésorerie</i>		689 875 656,98		689 875 656,98	1 338 787 084,21
TOTAL ACTIF COURANT		2 464 537 939,74	109 488 347,78	2 355 049 591,96	2 874 544 197,61
TOTAL GENERAL ACTIF		31 051 873 555,38	7 642 891 045,54	23 408 982 509,84	23 881 659 775,95

Bilan Passif

Arrêté à : 13ème mois < Etat Définitif > Identifiant Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<u>CAPITAUX PROPRES</u>			
Capital émis		3 500 000 000,00	3 500 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées (1))		9 395 315 166,49	8 515 121 632,11
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))		572 579 017,71	1 140 976 076,69
Autres capitaux propres - Report à nouveau			347 517 937,69
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL CAPITAUX PROPRES I		13 467 894 184,20	13 503 615 646,49
<u>PASSIFS NON-COURANTS</u>			
Emprunts et dettes financières		6 288 947 958,32	6 986 363 462,80
Impôts (différés et provisionnés)		14 366 139,72	14 468 715,07
Autres dettes non courantes		139 204 000,00	139 204 000,00
Provisions et produits constatés d'avance		1 355 454 227,96	1 258 674 777,17
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		7 797 972 326,00	8 398 710 955,04
<u>PASSIFS COURANTS</u>			
Fournisseurs et comptes rattachés		667 821 788,36	914 615 631,75
Impôts		519 795 031,13	572 461 158,47
Autres dettes		955 499 180,15	492 256 384,20
Trésorerie passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		2 143 115 999,64	1 979 333 174,42
TOTAL GENERAL PASSIF		23 408 982 509,84	23 881 659 775,95
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

ENTREPRISE PORTUAIRE BEJAIA

ENTREPRISE PORTUAIRE BEJAIA

Exercice 2019

**Comptes de Résultat
(Par Nature)**

Arrêté à : 13ème mois < Etat Définitif > Identifiant Fiscal :

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		<u>6 332 318 236,22</u>	<u>5 904 796 462,14</u>
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		7 800 000,00	
Subventions d'exploitation			
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE		6 340 118 236,22	5 904 796 462,14
Achats consommés		-258 020 525,06	-241 413 423,04
Services extérieurs et autres consommations		-461 272 677,39	-611 190 770,45
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-719 293 202,45	-852 604 193,49
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		5 620 825 033,77	5 052 192 268,65
Charges de personnel		-3 656 966 495,56	-2 599 552 074,09
Impôts, taxes et versements assimilés		-185 177 200,75	-128 124 481,17
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 778 681 337,46	2 324 515 713,39
Autres produits opérationnels		111 795 198,88	47 372 569,01
Autres charges opérationnelles		-3 096 638,68	-7 986 978,13
Dotations aux amortissements et aux provisions		-1 045 741 794,73	-1 006 498 713,93
Reprise sur pertes de valeur et provisions		4 956 278,82	1 864 652,57
V. RESULTAT OPERATIONNEL		846 594 381,75	1 359 267 242,91
Produits financiers		171 964 121,34	202 811 512,21
Charges financières		-211 811 137,53	-75 649 036,98
VI. RESULTAT FINANCIER		-39 847 016,19	127 162 475,23
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		806 747 365,56	1 486 429 718,14
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-253 736 610,55	-420 904 238,68
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		19 568 262,70	75 450 597,23
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 628 833 835,26	6 156 845 195,93
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-6 056 254 817,55	-5 015 869 119,24
VIII.RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		572 579 017,71	1 140 976 076,69
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE		572 579 017,71	1 140 976 076,69
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 Trésorerie

(Méthode Directe)

Arrêté à : 13ème mois < Etat Définitif >

Identifiant Fiscal :

Intitulé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		7 362 729 159,56	6 845 852 381,61
Autres encaissements		212 190 107,12	470 647 655,28
Accréditif provision		-11 813 904,57	-16 398 999,02
Accréditif restitution provision		52 965 769,12	41 111 601,80
Sommes versées aux fournisseurs		-912 205 388,56	-952 208 909,57
Sommes versées aux personnels et pour cpte personnel		-2 140 927 387,65	-1 553 146 886,51
Sommes versées pour frais de missions		-5 418 201,95	-8 203 555,86
Sommes versées aux oeuvres sociales		-219 241 464,25	-210 847 381,63
Sommes versées aux organismes sociaux		-996 367 396,27	-744 771 470,11
Intérêts et autres frais financiers payés		-209 555 500,31	-71 424 735,18
Impôts sur les résultats payés		-499 033 708,00	
autres impôts et taxes		-1 557 727 135,61	-627 272 132,12
Sommes versées aux filiales			
Autres dépenses		-42 039 022,23	-43 631 296,78
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		1 033 555 926,40	3 129 708 271,91
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		1 033 555 926,40	3 129 708 271,91
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décassements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-1 383 766 760,58	-4 503 811 205,12
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		11 435 775,00	
Décassements sur acquisitions d'immobilisations financières		-1 000 000 000,00	
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		1 400 000 000,00	500 000 000,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		171 375 000,00	183 362 500,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus		515 808,00	1 082 560,00
Flux de trésorerie nets provenant des activités d'investissements (B)		-800 440 177,58	-3 819 388 145,12
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées		-130 000 000,00	-700 000 000,00
Encaissements provenant d'emprunts		172 106 150,15	2 297 960 277,20
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		-882 960 747,27	-238 685 568,60
Flux de trésorerie nets provenant des activités de financement (C)		-840 854 597,12	1 359 274 708,60
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités		-20 714,38	-24 102,26
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-607 759 582,88	669 590 733,13
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		1 296 101 311,04	626 510 577,91
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		688 341 748,38	1 296 101 311,04
Variation de trésorerie de la période			
Rapprochement avec le résultat comptable			

La table des matières

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des abréviations

Liste des figures

Liste des tableaux

Introduction générale	1
Chapitre I : Notions générales sur le contrôle de gestion	4
Introduction	4
Section 01 : Généralités sur le contrôle de gestion	4
1.1 Historique et définition du contrôle de gestion.....	4
1.1.1 Historique du contrôle de gestion.....	4
1.1.2 Définition du contrôle de gestion.....	6
1.2 Objectifs et limites du contrôle de gestion	7
1.2.1 Les objectifs du contrôle de gestion.....	7
1.2.2 Les limites du contrôle de gestion :.....	9
1.3 Les formes du contrôle de gestion	10
1.3.1 Le contrôle organisationnel	10
1.3.2 Le contrôle interne	10
1.3.3 L’audit interne	12
1.4 Processus du contrôle de gestion	13
Section 02 : la place du contrôle de gestion dans l’organisation	15
2.1 La place du contrôle de gestion.....	15
2.1.1 Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale (DG).....	15
2.1.2 Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Administrative et financière (DAF).....	15
2.1.3 Rattachement du contrôle de gestion aux Directeurs ou Responsables Opérationnels (DO/RO)	16
2.2 Le rôle du contrôleur de gestion	16

2.3	Les niveaux du contrôle de gestion	17
Section03 : les principaux outils du contrôle de gestion		18
3.1	La comptabilité	18
3.1.1	La comptabilité générale.....	18
3.1.2	La comptabilité analytique	19
3.2	La gestion budgétaire.....	20
3.2.1	Définition de la gestion budgétaire, du budget et du contrôle budgétaire	20
3.2.2	Terminologie de la gestion budgétaire.....	21
3.2.3	Les missions de la gestion budgétaire.....	21
3.2.4	Les rôles de la gestion budgétaire	22
3.3	Le système d'information.....	22
3.3.1	Définition du système d'information	22
3.3.2	Types du système d'information	23
3.3.3	Les principes du système d'information.....	23
3.4	Le Reporting.....	23
3.4.1	Les principes de Reporting	24
3.5	Le tableau de bord.....	24
3.5.1	Définition du tableau de bord	24
3.5.2	Les objectifs du tableau de bord.....	25
3.5.3	Les limites du tableau de bord.....	25
3.6	Les outils d'appui.....	26
3.6.1	Le Benchmarking (l'étalonnage).....	26
3.6.2	Le Re-engineering	26
Conclusion		27
Chapitre II : le tableau de bord et le pilotage de la performance		28
Introduction		28
Section 1 : Généralités sur le tableau de bord		28
1.1	Définition du tableau de bord.....	28
1.2	Types du tableau de bord.....	29
1.2.1	Le tableau de bord d'activité	29
1.2.2	Le tableau de bord de pilotage.....	29
1.2.3	Le tableau de bord de projet	30

1.3	Caractéristiques du tableau de bord.....	30
1.4	Rôles et fonctions du tableau de bord.....	31
1.4.1	Rôles du tableau de bord.....	31
1.4.2	Fonctions du tableau de bord.....	32
1.5	Étapes et méthodes d'élaboration du tableau de bord	33
1.5.1	Étapes d'élaboration du tableau de bord.....	33
1.5.2	Méthodes d'élaboration du tableau de bord	36
1.6	Les instruments du tableau de bord	39
Section 02 : les notions de base de la performance de l'entreprise.....		40
2.1	Définition de la performance	40
2.2	Les différents types de la performance.....	40
2.2.1	La performance organisationnelle.....	40
2.2.2	La performance stratégique	41
2.2.3	La performance commerciale	41
2.2.4	La performance sociale.....	41
2.3	Caractéristiques et composantes de la performance	41
2.3.1	Caractéristiques de la performance	41
2.3.2	Composantes de la performance.....	42
2.4	Les principes de mesure de la performance	43
Section 03 : mesures et pilotage de la performance financière de l'entreprise.....		44
3.1	Définition de la performance financière.....	44
3.2	Les indicateurs d'évaluation de la performance financière.....	44
3.2.1	L'indicateur de performance	44
3.2.2	Les caractéristiques d'un bon indicateur	45
3.2.3	Les indicateurs de la performance financière.....	45
3.3	Mesures de la performance financière.....	46
3.3.1	Les mesures comptables	46
3.4	Le pilotage de l'entreprise.....	54
3.4.1	Le système de pilotage d'une entreprise.....	54
3.4.2	Les outils de pilotage de la performance financière.....	55
Conclusion.....		57

Chapitre III : la mise en place d'un tableau de bord financier au sein de l'EPB.....	58
Introduction.....	58
Section 01 : Présentation de l'entreprise portuaire de Bejaïa (EPB)	58
1.1 Historique de l'Entreprise Portuaire de Bejaia	58
1.1.1 Généralité sur le port de Bejaia	58
1.1.2 Historique et cadre juridique	59
1.1.3 Implantation géographique du port de Bejaia	61
1.1.4 Localisation géographique.....	62
1.2 Missions et activités de l'entreprise.....	62
1.2.1 Missions de l'entreprise :	62
1.2.2 Activités de l'entreprise	62
Les principales activités de l'entreprise sont :	62
1.3 Organisation de l'entreprise	63
1.3.1 Direction Générale	63
Section 02 : Elaboration d'un tableau de bord financier pour l'EPB	66
2.1 Les indicateurs du bilan.....	66
2.1.1 Présentation des bilans de grandes masses pour les deux exercices 2018 et 2019.....	66
2.1.2 Les indicateurs de l'équilibre financiers.....	67
2.2 Les indicateurs du compte de résultat.....	70
2.2.1 Les soldes intermédiaires de gestion.....	70
2.2.2 La capacité d'autofinancement (CAF).....	73
2.3 Les ratios	74
2.3.1 Les ratios de structure financière	74
2.3.2 Les ratios de liquidité.....	75
2.3.3 Les ratios de solvabilité	77
2.3.4 Ratio de rotation	78
2.3.5 Les indicateurs de rentabilité.....	79
2.4 La mise en forme du tableau de bord financier.....	81
Conclusion.....	83
Conclusion générale.....	84
Bibliographie	