

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des
Sciences de Gestion
Département des Sciences financières et comptabilité



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en science
financières et comptabilité

Option : comptabilité et audit

Thème :

**Le tableau de bord, un outil de
pilotage de la performance financière
de l'entreprise : Cas de l'hôtel
Atlantis Akbou**

Présenté par :

Melle AGHROUD Kahina

Encadré par :

Mme TAGUELMINT. M-Z

Promotion : 2024

Remerciements

Tout d'abord, nous tenons à remercier Dieu tout puissant de nous avoir guidés à travers nos choix et notre travail.

On exprime tout d'abord nos profonds remerciements à notre encadrant, TAGUELMINT.M-Z pour sa grande disponibilité, son écoute et son suivi tout au long de ce travail, ainsi que pour sa patience et sa compréhension des situations diverses et variées. On désire qu'elle trouve en ces mots toute notre reconnaissance pour ses précieux conseils.

On adresse nos vifs remerciements à tous les responsables de l'hôtel Atlantis

Nous remercions aussi l'ensemble du personnel administratif de la faculté des Sciences économiques, commerciales et des Science de Gestion

Enfin, nous remercions tous ceux et celles qui ont agi dans l'ombre et participé discrètement à l'accomplissement de ce travail.

Dédicaces

Dédicace Je dédie ce mémoire À mes chers parents ma Méré Bendahmane Houria et mon père Aghroud Salem pour leurs patiences, leur amour, leur soutien et leurs encouragements.

A mes frères : Hamza et Ferhat A mes sœurs : Khelidja, Fatiha, Fatima, Nadia et Tamazight. À mes amis et camarades. Sans oublier mes professeurs qui m'ont donné le savoir et qui m'ont aidé à réussir.

Kahina

Liste des tableaux

Tableau n°1 : tableau comparatif entre le modèle traditionnel et renouvelé du contrôle de gestion	07
Tableau N°0 2 : la comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique	20
Tableau N°03 : les principales différences entre l'efficience et l'efficacité	34
Tableau N°04 : Tableau comparatif de la performance interne et externe	38
Tableau N°05 : présentation simplifiée du tableau de bord	46
Tableau N° 06 : Les dix étapes de la méthode GIMSI	50
Tableau N°07 : la grille de choix des indicateurs	54
Tableau N°08 : le bilan de grande masse actif	77
Tableau N°09 : les structures de l'actif	77
Tableau N°10 : le bilan de grande masse passif	78
Tableau N°11 : le calcul du FRN	79
Tableau N°12 : le calcul du BFR	80
Tableau N°13 : le calcul de TR	81
Tableau N°14 : le calcul des SIG	82
Tableau N°15 : la variation de chiffre d'affaire	85
Tableau N° 16 : L'évolution des charges des activités ordinaires	85
Tableau N°17 : calcul de la CAF par la méthode soustractive	87
Tableau N°18 : calcul de la CAF par la méthode additive	87
Tableau N°19 : ratio de solvabilité	89
Tableau N° 20 : calcul du ratio d'indépendance financière	90
Tableau N°21 : calcul du ratio de permanence des ressources de financement	91
Tableau N°22 : le calcul de ratio de liquidité générale	92
Tableau N°23 : ratio de liquidité réduite	93
Tableau N°24 : ratio de liquidité immédiate	94
Tableau N°25 : le calcul des ratios de rentabilité économique	95
Tableau N°26 : ratio de rentabilité financière	95
Tableau N°27 : ratio de rentabilité commerciale	96
Tableau N°28 : Tableau de bord financier de l'hôtel	97

Liste des figures

Figure N°1 : le triangle du contrôle de gestion.....	10
Figure N°02 : processus du contrôle de gestion.....	16
Figure N°03 : Les mesures de la performance.....	32
Figure N°04 : la relation entre l'efficacité, d'efficience et la performance.....	34
Figure N°05 : Les six facettes d'un bon objectif.....	53
Figure N°06 : l'organigramme de l'hôtel Atlantis.....	74
Figure N°07 : représentation graphique des indicateurs de l'équilibre financier	81
Figure N°08 : représentation graphique de l'évolution des principaux SIC	84
Figure N°09 : représentation graphique de l'évolution du CA.....	85
Figure N°10 : la CAF de l'hotel atlantis entre 2021 et 2022.....	88
Figure N°11 : représentation schématique du ratio de solvabilité.....	90
Figure N°12 : représentation schématique du Ratio d'indépendance financière.....	91
Figure N°13 : représentation schématique du ratio de liquidité générale	93
Figure N°14 : représentation schématique du Ratio de liquidité réduite	94
Figure N°15 : représentation schématique du ratio de rentabilité commerciale	96

Liste des abréviations

ABC : Activity Based Costing

AF : Actif Fixe

AC : Actif Courant

BFR : Besoin de Fond de Roulement

CA : Chiffre d'Affaires

CA HT : Chiffre d'Affaires Hors Taxe

CAF : Capacité d'Autofinancement

CP : Capitaux Propres

CV : Coût variable

DCT : Dettes à Court Terme

DEPS : Dernier Entré Première Sortie

DLMT : Dettes à Long et Moyen Terme

EBE : Excédent Brut d'Exploitation

FRN : Fonds de Roulement Net

FRNG : Fond de Roulement Net Globale

GIMSI : Généralisation Information Méthode et Mesure Système Individualité et Initiative

KP : Capitaux permanents

MC : Marge Commerciale

N° : Numéro

OVAR : Objectifs, Variables d'Action, Responsables

PME : Petites et Moyennes Entreprises

PC : Passif Courant

RRR : Rabais, Ristourne, Remise

RAF : Ratio d'Autonomie Financière

RE : Résultat d'Exploitation

RIF : Ratio d'Indépendance Financière

RICF : Ratio de l'Importance des Capitaux Fixe

RICC : Ratio de l'Importance de l'actif Courant

RLG : Ratio de Liquidité Générale

RLI : Ratio de Liquidité immédiate

RLR : Ratio de Liquidité Réduite

RRC : Ratio de Rentabilité Commerciale

RRE : Ratio de Rentabilité Economique

RRF : Ratio de Rentabilité Financière

RSG : Ratio de Solvabilité Générale

RT : Résultat

SIG : Soldes Intermédiaires de Gestion

TDB : Tableau de Bord

TN : Trésorerie Net

VA : Valeur Ajoutée

VD : Valeur Disponible

VE : Valeur d'exploitation

VI : valeur immobilisées

VR : Valeur Réalisable

Sommaire

Remerciements

Dédicaces

Liste des tableaux

Liste des abréviations

Introduction générale02

Chapitre 1 : Cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance05

Section 01 : Généralité sur le contrôle de gestion06

Section 02 :Généralités sur la notion de la performance31

Chapitre 2 : Le tableau de bord outil de pilotage de la performance41

Section 01 : Le tableau de bord financière d'entreprise42

Section 02 : La mesure de la performance financière et le rôle du tableau de bord dans son pilotage56

Chapitre 3 : Tableau de bord financière outil de pilotage de la performance au sein de l'hôtel Atlantis70

Section 01 : Présentation de l'organisation d'accueil70

Section 02 : Elaboration d'un tableau de bord au sein de l'hôtel Atlantis76

Conclusion99

Conclusion Générale101

Bibliographie

Annexes

Table des matières

Introduction générale

Introduction générale

L'entreprise vit au sein d'un environnement concurrentiel. Pour assurer sa pérennité, celle-ci doit être performante, «la performance d'un centre de productivité (atelier, unité, service, entreprise...etc.) désigne l'efficacité et la productivité dans laquelle le centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait fixés »¹, les entreprises doivent faire face à des défis constants pour assurer leur pérennité et leur croissance. La performance devient ainsi un enjeu majeur pour les organisations, afin de rester compétitives sur le marché.

Dans ce contexte, la mise en place d'un système de contrôle de gestion est essentielle. « Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif prévus de l'organisation »². Le contrôle de gestion permet à l'entreprise de maîtriser sa gestion, de coordonner les actions et de converger les objectifs de chaque centre de responsabilité avec ceux de l'organisation. Parmi les outils du contrôle de gestion, figure le tableau de bord qui joue un rôle important au sein de l'entreprise.

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 »³. Il synthétise les informations clés et les présente sous forme d'indicateurs. Il permet de suivre le fonctionnement de l'organisation de manière dynamique et régulière en fournissant rapidement des informations pertinentes, bien organisées et bien présentées. Cependant, la construction d'un tableau de bord ne doit pas être laissée au hasard. Il ne suffit pas d'y inclure un maximum d'informations et de fonctions. Au contraire, un tableau de bord efficace doit permettre un accès rapide et facile aux informations clés. Il doit être utilisable et répondre aux besoins spécifiques de l'entreprise.

Cet outil permet également de piloter et de mesurer la performance de l'entreprise. Pour ce faire, il doit offrir à son utilisateur la possibilité de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés.

¹ Khemakhem. A, « la dynamique du contrôle de gestion », 2^{ème} édition, Dunod, 1976, P310.

² Arnaud. H, « Le contrôle de gestion en action », édition, Liaisons, 2001, P9

³ LEROY.M. « Le tableau de bord au service de l'entreprise », Edition d'organisations, paris, 1998, P.14.

Introduction générale

L'objectif de ce mémoire est d'explorer le rôle du tableau de bord en tant qu'outil de pilotage de la performance dans les organisations. Nous chercherons à comprendre comment le tableau de bord peut contribuer à piloter la performance globale d'une entreprise. Nous aborderons également les différentes méthodes de conception et de mise en place d'un tableau de bord efficace, ainsi que les indicateurs de performance pertinents à prendre en compte. Ce qui nous amène à poser la question suivante :

« Quel rôle joue le tableau de bord dans le pilotage de la performance ? »

Pour apporter des éléments de réponse à cette problématique, des questions secondaires s'imposent à savoir :

- Qu'est-ce que la performance ?
- Comment concevoir un tableau de bord ?
- Comment le tableau de bord permet-il de piloter la performance de l'entreprise?

Afin de mieux orienter notre travail, nous nous appuyons sur les hypothèses suivantes :

Hypothèse 01 : la performance est le fait d'atteindre les objectifs fixé, d'une manière efficace et efficiente. Des indicateurs financiers et non financiers peuvent être utilisés pour la mesurer.

Hypothèse 02 : Plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour concevoir un tableau de bord à l'instar de la méthode OVAR. Le tableau de bord intègre des indicateurs quantitatifs et qualitatifs.

Hypothèse 03 : le tableau de bord intègre des indicateurs de résultat qui permettent de mesurer la performance, et des indicateurs de pilotage, qui permettent de la suivre et de la piloter.

Notre travail est divisé en 3 chapitres, le premier chapitre portera sur le cadre théorique concernant le contrôle de gestion et la performance. Nous y aborderons les concepts de base du contrôle de gestion, les objectifs et la mission du contrôle de gestion, ainsi que les outils utilisés. Nous nous attarderons également sur la notion de performance, en définissant ses différents types et en mettant en évidence ses caractéristiques.

Le deuxième chapitre se concentrera sur le tableau de bord en tant qu'outil de pilotage de la performance. Nous y retracerons son évolution historique, Nous présenterons les différents types de tableaux de bord, et les différentes méthodes de conception d'un tableau de bord efficace, puis nous expliquerons comment il peut contribuer à la mesure de la performance.

Introduction générale

Le dernier chapitre est réservé à notre cas pratique, nous allons présenter un exemple de tableau de bord financier utilisé par l'hôtel Atlantis, et nous allons montrer sa contribution au pilotage de la performance.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

La mise sous contrôle de l'entreprise est tout simplement l'acte fondateur du contrôle de gestion. Quelle que soit l'activité, la taille ou la vocation d'une entreprise elle ne peut être laissée sans contrôle, il va de son avenir et même de son existence. Le contrôle de gestion vit en diapason de l'environnement de l'entreprise il se nourrit des constatations et des mutations de ce dernier pour mieux accompagner le développement de cette dernière par le développement de méthodes et outils de mesures et de pilotage de sa performance.

Ainsi, nous avons essayé d'appréhender la notion du contrôle de gestion et sa fonction par la décomposition de ce chapitre en deux sections :

Dans la première section on définira la notion du contrôle de gestion, ses objectifs et mission, on citera ces processus, et les différents outils.

La deuxième section on définira la notion de la performance, les composants, ainsi que les formes de la performance.

Section 01 : généralité sur le contrôle de gestion

Dans cette section, nous allons parler du contrôle de gestion de manière générale. Nous présenterons tout d'abord l'histoire du contrôle de gestion pour comprendre son origine, nous tenterons ainsi de définir le contrôle de gestion, présenter son rôle, ses missions, ainsi que ses objectifs, et enfin les outils de contrôle de gestion.

1. L'histoire du contrôle de gestion

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés (associés) à la phase d'industrialisation de la fin du XIXe siècle et surtout du début du XXe siècle.⁴

Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de **Taylor** (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour les structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi. Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.

⁴ Alazard, C, Sépari S, DECF : « contrôle de gestion, manuel et applications », 4^{ème} édition, Ed DUNOD, Paris 1998, p13.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts ; c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort, du contrôle budgétaire.

Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910, aux Etats-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises.

Ensuite, avec le développement des produits et services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que les pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises qui ont introduit un contrôle de gestion ont reproduit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines :

- Un processus de planification, de gestion budgétaire et de contrôle budgétaire ;
- Dans une structure hiérarchique découpée verticalement en centres de responsabilité ;
- Avec un système de pilotage par le couple objectifs-moyens (c'est-à-dire des informations sur des résultats qui permettent de réguler les actions).

- Le tableau ci-dessous nous donne une comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion

Tableau n°1 : tableau comparatif entre le modèle traditionnel et renouvelé du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion traditionnel	Le contrôle de gestion renouvelé
<ul style="list-style-type: none">- Surveiller- Programmer- Réactif- Méfiance- Exécutants- Subalternes, directifs- Indicateurs financiers	<ul style="list-style-type: none">- Stimuler- Orienter- Proactif- Confiance- Décideurs- Collègues, participatifs- Indicateurs physiques et financiers

Source : BOISVERT H., « le renouvellement de la comptabilité de gestion », paris, P258.

2. Définition du contrôle de gestion

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion avant de faire le point sur celle-ci il apparaît nécessaire de s'interroger en préalable sur la signification des termes contrôle et gestion.

2.1. Le sens du terme contrôle /Gestion

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer, il est nécessaire de définir ses composantes.

• Le Contrôle

La notion du contrôle fait souvent penser aux aspects répressifs des contrôleurs entendus dans le sens de vérification et de surveillance, toute fois cette définition semble aujourd'hui en voie de dépassement au profit de l'acceptation anglo-saxonne du terme (control) employé dans le sens maîtrise, contrôler signifie également « piloter la performance recherchée par l'entreprise ».⁵

Dans une entreprise le contrôle consiste à vérifier si tout se passe conformément au programme adopté, aux ordres donnés et aux principes admis. Il a pour but de signaler les fautes et les erreurs afin qu'on puisse les réparer et en éviter le retour s'applique à tout, aux choses, aux personnes.⁶

Le concept « contrôle », dans « contrôle de gestion », a donc une signification de maîtrise.

• La Gestion

La notion de gestion peut se définir comme « l'activité sociale qui consiste à utiliser des ressources dans une organisation de la façon la plus performante possible afin de réaliser le mieux les buts assignés à cette organisation »⁷. En effet, gérer c'est choisir un but, c'est mettre en œuvre un plan d'action, c'est mesurer et décider pour survivre et se développer.

2.2. Définition retenues par quelques auteurs

Plusieurs auteurs ont essayé de donner une définition au contrôle de gestion, parmi eux nous citons :

⁵ Giraud, Françoise « contrôle de gestion et pilotage de performance », édition Gualino, France, 2002.p :15

⁶ Patrick Boisselier, « contrôle de gestion », édition Eyrolles. Paris, 2013.p06.

⁷ ERFI (Equipe de recherche sur firme et l'industrie), université de montpellier1, « initiation à la gestion », édition Eyrolles, paris,1991, p :01.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

Selon **Anthony. R.N, (1965)**, « le contrôle de gestion est un processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »⁸

A. KHEMAKHEM, (1976), le contrôle de gestion est « le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité »⁹

L'auteur présente le contrôle de gestion sous l'angle quantitatif et interne. Il tient peu compte de l'environnement externe de l'organisation. Il met l'accent sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte des spécificités de chaque situation et de chaque entreprise.

Robert N. ANTHONY, (1988), propose d'élargir sa première définition qui a été jusque-là considérée comme purement comptable et jugée trop restrictive. Elle incorpore le contrôle de gestion dans la réalisation de la stratégie de l'organisation pour la préciser de la façon suivante : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ses stratégies »¹⁰ Dans sa deuxième définition, l'auteur suppose l'existence des objectifs préalables dont le manager est chargé de réaliser à travers l'action d'autres individus. Il insiste également sur l'interaction entre les différents acteurs de l'entreprise afin de former le contrôle de gestion.

A travers le contrôle de gestion, les dirigeants ont le moyen de s'assurer que ces objectifs sont atteints avec efficacité et à moindre coût (efficacité). Dans cette situation le manager intervient ainsi, après la stratégie.

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.»¹¹

L'auteur conçoit le contrôle de gestion en lien avec l'information et cherche

⁸ Renard. J et Nussbaumer. S « Audit interne et contrôle de gestion », édition d'organisation, groupe Eyrolles, Paris, 2011. p.8.

⁹ A. KHEMAKHEM, « la dynamique du contrôle de gestion », édition Dunod, 1976, p.16

¹⁰ R.N. ANTHONY ; « the management control function » the Harvard Business school, press, Boston, 1988, p.10.

¹¹ SIMONS.R, « Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal ? », Library of Congress. 1987, P.5.

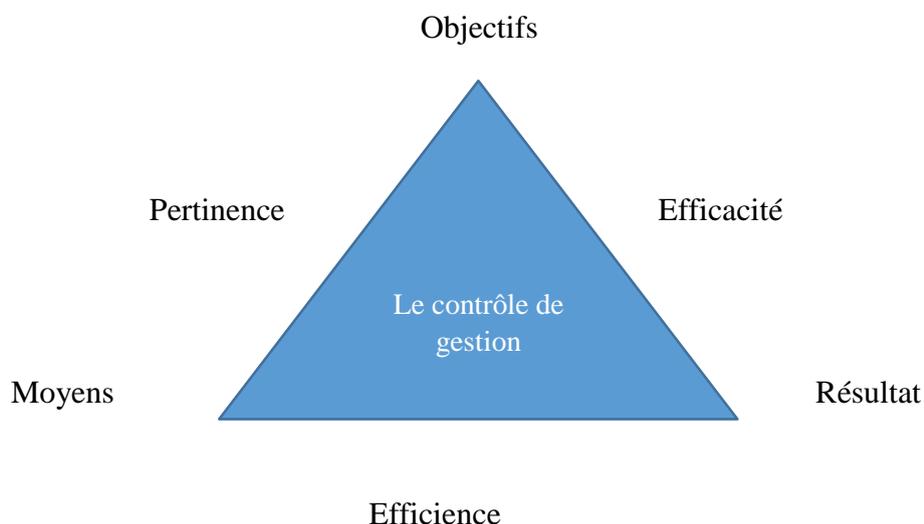
Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

notamment à comprendre comment les managers équilibrent l'innovation et le contrôle. Son apport concerne surtout le décloisonnement qu'il opère entre les différents niveaux de contrôle, en particulier entre contrôle de gestion et contrôle stratégique.

2.3. La trilogie de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion vise principalement à assurer la réussite de la trilogie de contrôle de gestion suivante. Cette trilogie peut être présentée dans la figure n°01, qui montre la relation entre les moyens, résultats et objectifs, qui constituent des éléments de base du contrôle de gestion.

Figure N°1 : le triangle du contrôle de gestion



Source : HELENE.I, VERONIQUE.M. JEROME M Y VOM P « contrôle de gestion » 4eme édition. Dunod, paris 2013, p7.

- **Les moyens (les ressources)** : Les moyens matériels, techniques, humains et financiers doivent être mis en place pour pouvoir atteindre les objectifs ;
- **Les résultats** : les résultats sont la conséquence des actions prises pour réaliser des objectifs fixes compte tenu des moyens alloués. Le résultat doit être réalisé avec efficacité et efficience.
- **Efficience** : C'est la somme d'outputs obtenus par unité d'inputs engagés, c'est-à-dire une entreprise est efficiente lorsqu'elle maximise ses résultats en utilisant le minimum de moyens ;

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

- **Efficacité** : elle s'apprécie par rapport aux objectifs de l'organisation. Un système est efficace lorsqu'il permet d'atteindre les résultats les plus proches des objectifs tracés, c'est-à-dire la capacité à atteindre un résultat conforme à l'objectif ;
- **Pertinence** : elle met en rapports objectifs et moyens ; c'est-à-dire les objectifs doivent être en rapport avec les moyens existants ou mobilisables.

3.les objectifs et les missions du contrôle de gestion

3.1.les objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent sur les ressources qui sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation.

- **La performance de l'entreprise**

Dans l'environnement complexe et incertain, l'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions. Le pilotage des performances, mesure du degré de réalisation d'un objectif, de mise en œuvre d'une stratégie ou d'accomplissement d'un travail ou d'une activité, s'inscrit alors dans une vision à court et moyen terme de l'entreprise afin de piloter leur activité avec les indicateurs pertinents et d'utiliser mieux les ressources et les compétences.

On demande alors au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment.

Le contrôle de gestion doit optimiser la maîtrise des coûts et à augmenter la productivité en utilisant les outils de résolution des problèmes, il permet de mesurer des performances pour des raisons stratégiques liées au pilotage de l'entreprise.

- **L'amélioration permanente de l'organisation**

L'amélioration permanente est une démarche primordiale pour garantir la pérennité des systèmes de management et l'amélioration des performances de toute entreprise, et pour utiliser au mieux les ressources et les compétences, l'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique la structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance, il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentables, cela nécessite de la part du contrôle de gestion une très bonne

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

connaissance des différents métiers de l'entreprise. Le contrôle de gestion vérifie la bonne adéquation entre la stratégie définie avec les performances réalisées.¹²

- **La prise en compte des risques**

Réduire l'incertitude est devenu l'un des points forts du contrôle de gestion. Cette orientation suppose une intervention des systèmes de contrôle dans la définition des facteurs de risque qui doivent être pris en compte aux différents niveaux (risque stratégique, risque d'exploitation, risque financier).

3.2. Les missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour mission :

- **Analyser la performance** : des activités afin d'optimiser leur pilotage, dans cette optique, le contrôle de gestion doit essentiellement apporter les outils de connaissance des coûts, des activités et des résultats permettant d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et l'activité ou les résultats obtenus.

- **Nourrir le dialogue de gestion** : entre les différentes structures de l'entreprise par l'implication de la mise en œuvre d'un dialogue de gestion favorisant l'expression des acteurs les plus proches du terrain (Directeurs Agences, Directeurs des succursales, Directeurs centraux, Direction générale) et la diffusion des bonnes pratiques. Le contrôle de gestion vient de documenter et objectiver ce dialogue, d'une part, par l'analyse et le suivi des réalisations, d'autre part, le suivi et le contrôle des coûts.

- **Garantie de la médiation entre stratégie et opérations**

Pour assurer une évolution se rapprochant de la trajectoire prévue dans la limite des écarts admissibles, il est nécessaire de mettre en place un système de pilotage dont le rôle essentiel consiste à apprécier les déviations et à effectuer les corrections.

Le contrôle de gestion joue, le rôle de médiateur entre la stratégie et la gestion des opérations.

Au niveau de la stratégie

Il contribue à la validation des hypothèses stratégiques. En connaissant les performances des différentes entités de la banque, le contrôle de gestion fournit une sorte de modélisation du

¹² Henri Bouquin et Yves Perceux, « vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », Paris, 1999, p. 93.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

fonctionnement de cette dernière permettant ainsi, d'anticiper les conséquences de l'hypothèse retenue.

Au niveau de la gestion des opérations

Le niveau opérationnel est le niveau de l'action et de la mise en œuvre des décisions.

A ce stade le contrôle de gestion :

Incite les opérationnels à mettre au point un ensemble d'indicateurs de suivi de la gestion de leurs activités afin de suivre de près les conditions d'obtention de la performance.

Met en place un système de tableaux de bord décentralisés qui incluent, à la fois, des indicateurs de pilotage et d'autre de reporting.

3.3. Le rôle du contrôle de gestion

Selon Jean-Loup ARDOIN et Hugues JORDAN le contrôle de gestion remplit cinq rôles, à savoir¹³ :

- **Permettre la décentralisation des responsabilités**

La décentralisation des responsabilités est une nécessité dont on ne peut pas se passer dans la vie pratique des affaires. Le contrôle de gestion favorise et permet l'existence de cette décentralisation des décisions mais ceci ne veut pas dire que ces centres de responsabilités sont indépendants plutôt, c'est donner une autonomie dans le cadre d'interdépendance inévitable de différentes unités opérationnelles d'une entreprise.

- **Favoriser la coordination entre les responsables opérationnels**

Il y a deux niveaux de coordination à savoir :

- Coordination entre les niveaux hiérarchiques des opérateurs.
- Coordination de différentes unités opérationnelles et différentes fonctions de l'entreprise.

Il y a ainsi une coordination verticale par laquelle un subordonné doit consulter son supérieur hiérarchique. Pour une coordination horizontale c'est le cas où un responsable peut consulter son collègue ou son voisin de même niveau.

Le contrôle de gestion a pour but de réaliser cette coordination en faisant examiner aux opérationnels la cohérence entre les différents objectifs, l'adéquation entre les objectifs et les plans d'actions en mettant en évidence les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs, en suscitant le dialogue entre l'ensemble des opérationnels.

- **Inciter les opérationnels à penser au futur**

L'entreprise traite avec des clients qui désirent des relations continues, les emprunts à rembourser, les investissements à suivre...etc. Donc les opérationnels doivent nécessairement

¹³ Jean-Loup Ardoin et Hugues Jordan, « le contrôleur de gestion », paris, Flammarion, 1978, p : 22.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

penser au futur. Le contrôle de gestion a pour rôle d'aider les opérationnels à se poser des questions et à les résoudre pour maîtriser le futur. Parmi ces questions qu'ils peuvent se poser, nous pouvons citer à titre d'exemple :

-qu'allons-nous faire ? Qui va le faire ? Quand ? Comment ? Avec quels moyens ?

Ces moyens, pouvons-nous les acquérir ? Allons-nous y arriver ?

Ainsi, avec l'élaboration et la discussion des objectifs et des plans d'action par l'analyse des résultats en fonction des objectifs, le contrôle de gestion incite sans arrêt les opérationnels à penser au futur.

- **Motiver les opérationnels à agir dans le cadre des intérêts de l'entreprise**

Le contrôle de gestion facilite un minimum de convergence entre l'individu et l'entreprise en permettant l'évaluation individuelle des responsables. Il permet même de sanctionner des individus de manière positive ou négative en fonction de leur contribution aux projets de l'entreprise.

- **Aider les opérationnels à apprendre pour améliorer leurs performances**

Après avoir défini les écarts et les erreurs qui ont eu lieu, le contrôleur de gestion fait des recommandations pour améliorer la situation, pour corriger ces erreurs pour qu'elles ne reviennent pas. Ce qui est impardonnable, ce n'est pas de commettre une erreur mais de la recommencer. C'est pour cela que les opérationnels doivent apprendre.

Le contrôle de gestion aide dans cet apprentissage en obligeant les opérationnels à confronter constamment leurs prévisions à leurs réalisations. Le contrôle de gestion présente des avantages directs et indirects qui rendent possible la maîtrise de gestion.

Le rôle du contrôle de gestion varie aussi selon le type de l'entreprise (petite, moyenne et grande entreprise) on le distingue comme suit :

- **Le rôle du contrôle de gestion dans les moyennes et petites entreprises :**

La petitesse de la taille n'induit pas des besoins lourds dans les PME, le contrôle de gestion dans les PME vise essentiellement au contrôle de la réalisation des objectifs financiers, de la réalisation des tâches déléguées par la direction ou par l'encadrement ou encore à la gestion des difficultés épisodiques. Donc on peut avancer que le rôle du contrôle de gestion est le même dans les grandes entreprises que les PME voir plus important du fait de faible traitement de l'information par rapport aux grandes entreprises.

➤ Le rôle du contrôle de gestion dans les grandes entreprises :

Les spécificités du groupe d'entreprises impliquent un système de contrôle de gestion adaptée. La nécessité de contrôler des filiales nombreuses, de taille importantes éloignées géographiquement pousse à la construction de budgets consolidés et de système de reporting, donc dans la grande entreprise, le rôle du contrôle de gestion est d'aider les responsables : fonctionnels à prendre des décisions ou opérationnels à contrôler leurs actions.

4. Le processus du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est défini comme étant un processus d'aide au pilotage.

Une formalisation de ce processus le résume en quatre (04) grandes étapes :¹⁴

- Prévision ;
- Exécution (action) ;
- Evaluation ;
- Apprentissage ;

- **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 de l'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.

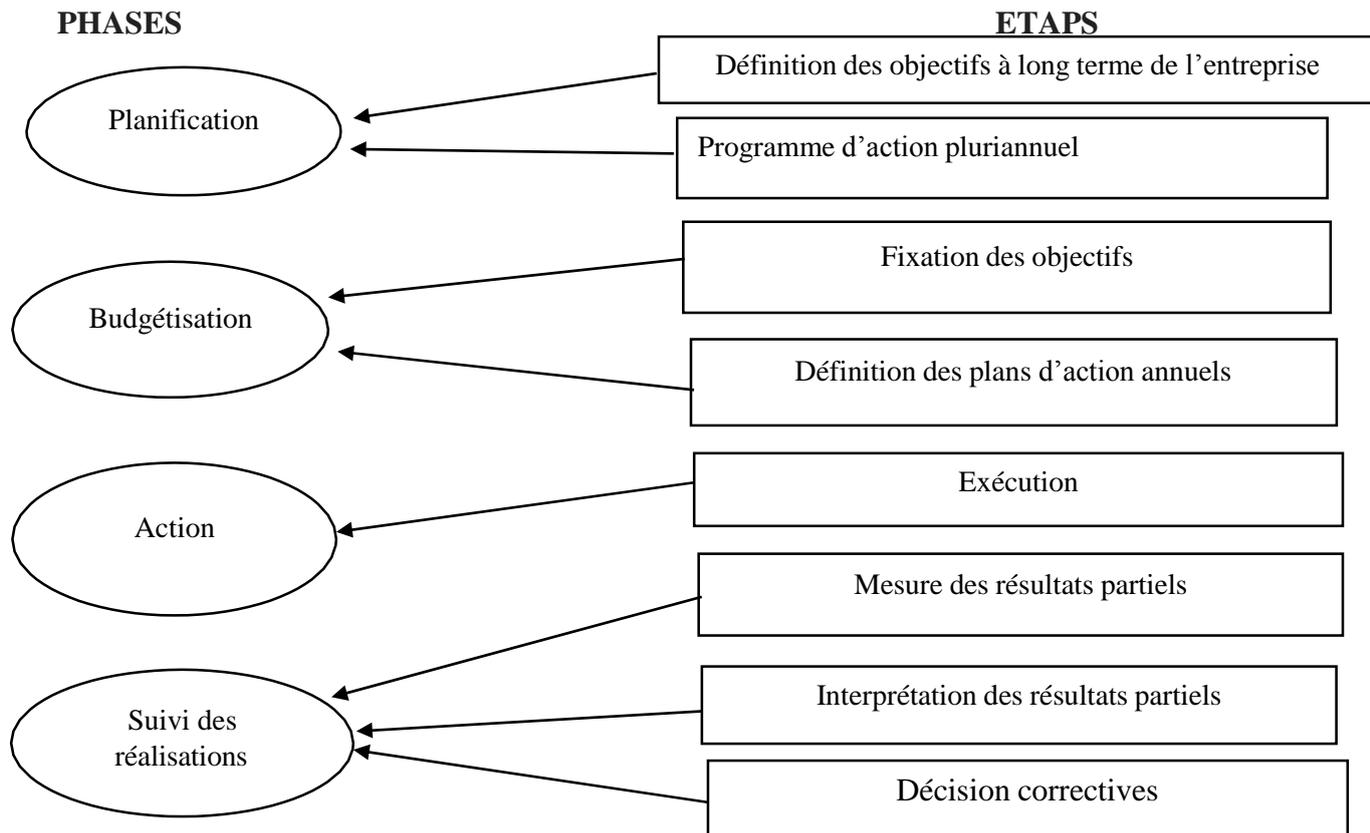
- **Phase d'évaluation** : cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle (au sens strict) met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

¹⁴ Langlois G, « contrôle de gestion » collection LMD et professionnels, BERTI éditions, Paris, 2005, P18.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

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

Figure N°02 : processus du contrôle de gestion



Source : J.L. ARDOIN, D. MICHEL, J. SCHMIDT « le contrôle de gestion » Edition publi-union,1986. p.18.

Le processus de contrôle est donc inévitable dans la gestion de l'entreprise, puisqu'il permet la formalisation des phases d'activité en se focalisant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de distinguer les meilleurs plans d'action à choisir.

5. Les outils du contrôle de gestion

Pour une meilleure appréciation de l'activité de l'entreprise et son efficacité les contrôleurs de gestion, disposent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. Cependant, il est important de trouver la meilleure complémentarité et cohérence entre ces multitudes d'outils. Plusieurs spécialistes de la gestion des organisations ont désigné en

pratique trois types d'outils de pilotage : prévisionnels, de suivi de réalisation : et des outils d'appui. Ces outils sont présentés comme suit :

5.1. Les outils prévisionnels

Gérer une entreprise consiste à mettre en œuvre des ressources de celle-ci en vue d'atteindre les objectifs préalablement fixés dans le cadre de sa politique générale.

Dans l'entreprise, la planification est considérée comme un système de données sur son future, tel qu'il est désiré par les responsables de la direction générale. Elle s'organise comme un ensemble d'informations prévisionnelles regroupées dans des plans à horizon de plus en plus restreint. Dans un processus de planification, on dénombre deux niveaux :

-le plan

-le budget

➤ Le plan

Orienté vers le pilotage à moyen et long terme, il permet de passer d'une réflexion générale sur les métiers et les stratégies, à une formalisation des objectifs, des actions et des ressources nécessaires pour construire une image de l'avenir et enfin, l'étude d'un cheminement.

Selon **M. GERVAIS**, la planification « comme un processus systématique et continu de préparation de l'avenir comprenant : une appréciation de l'évolution d'action ; une mise en œuvre des choix effectués ainsi qu'un contrôle de leur réalisation. »¹⁵.

On distingue généralement deux types du plan : le plan stratégique et le plan opérationnel.

• Le plan stratégique

Y. DUPUY et **G. ROLLAND**, ont défini le plan stratégique comme « une expression d'objectifs relatifs aux réalisations entre l'entreprise et son environnement. Il est au moins partiellement chiffré »¹⁶

Le plan stratégique reprend les point clés de la stratégie :

¹⁵ GERVAIS.M. « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », ECONOMICA,1990. p.24.

¹⁶ Dupuy.M, ROLLAND.G « manuel du contrôle de gestion », édition, Dunod,1994, p,28.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

- les marchés, produits, technologies de l'entreprise ;
- les objectifs de cette dernière : buts quantifiés
- les moyen pour les atteindre : croissance interne, externe...

Il s'agit en fait, d'une formation des points essentiels de la stratégie, élaborée à la suite d'une étude précise des forces et faiblesse de l'entreprise, de ses menaces et opportunités, ce plan projette sur un horizon de 5 ans ou plus. Il est élaboré par la direction générale, en collaboration avec l'encadrement supérieur dans le cadre du comité de direction, il est présenté au conseil d'administration ensuite communiqué aux responsables des unités décentralisées. Il servira alors de cadre à leur action et constituera une base dans l'élaboration des plans opérationnels.

- **Le plan opérationnel**

Selon **Y. DUPUY** et **G. ROLLAND** le plan opérationnel décrit l'utilisation des moyens impliqués par le plan stratégique.¹⁷

Le plan opérationnel est élaboré dans le cadre de référence du plan stratégique, sur proposition des centres de responsabilités. Il représente sur un horizon de 2 à 5 ans les modalités pratiques de la mise en œuvre de la stratégie, ou ce qu'on appelle aussi les programmes d'action. Il se subdivise, concrètement en plusieurs plans partiels : plan d'investissement, plan de financement, plan de résultat opérationnel, etc. Ils se traduiront par un chiffrage à court terme dans le cadre de plans annuels et donneront lieu à l'élaboration de budgets.

- **Le budget**

Selon **HENRI BOUQUIN**, le budget est « est l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels »¹⁸

Le budget représente plus qu'une simple prévision, il constitue dans ce cas un système de contrôle de gestion et un outil de prévision à court terme (1 an, découpage mois par mois), le budget correspond à un engagement du responsable opérationnel pour atteindre les objectifs, à partir des objectifs quantitatifs, et selon le découpage opéré par la stratégie, les responsables

¹⁷ Dupuy. Y et ROLLAND.G.op.cit. p.28.

¹⁸ Bouquin. H, « le contrôle de gestion »,8ème édition, puf. Paris.2008, p.46.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

de centres budgétaires vont établir le programme d'actions. Il joue d'une part, le rôle d'un contrat d'objectif suscitant la motivation et la délégation, et d'autre part, le rôle d'animation et de coordination.

5.2. Les outils de suivi et de pilotage

5.2.1. La comptabilité générale

Selon **J.P. LEVEN**, définit la comptabilité générale comme « un système d'organisation et de traitement de l'information, permettant l'établissement des états de synthèse en conformité avec les dispositions du plan comptable »¹⁹

La comptabilité générale est une obligation légale et constitue la première source de données pour la gestion de l'entreprise. Cependant, Elle ne permet pas d'avoir une vision précise sur les coûts ou sur la rentabilité.

Cette activité comptable permet d'avoir une vision globale de l'ensemble des flux en provenance ou à destination de l'entreprise et de les traduire en termes financiers. Elle analyse le patrimoine de l'entreprise, c'est-à-dire son actif et son passif, et mesure les performances de l'entreprise en analysant ses résultats.

Outre le fait que la comptabilité générale soit une source d'information pour les associés, les actionnaires, les banques ou encore de l'administration fiscale, elle vise également à :

- Comparer les performances de l'entreprise avec les performances de concurrents dans le même domaine d'activité.
- Assurer l'équilibre financier par l'utilisation de ratios tels que le taux de marge, le TVA ou le TRN
- Former la base de la comptabilité analytique.

5.2.2. La comptabilité analytique

A. SILEM et MARTINET.A la définit comme : « un système de saisie et de traitement des informations permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, regroupement, ventilations, abonnement, calcul des charges... en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non. »²⁰

¹⁹ Jean-Pierre LEVEN, « Gestion comptable : Analyses », Edition Foucher, Paris, 1998, p09.

²⁰ MARTINET.A, SILEM.A, « lexique de gestion », Dalloz, Paris, 2000, p92.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

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

Tableau N°0 2 : la comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

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

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

La comptabilité analytique permet de :

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

5.2.2.1. Différentes méthodes de calcul des coûts

Parmi les principaux soucis et préoccupations des dirigeants, la maîtrise des coûts tout en adaptant toutes les stratégies disponibles qui assurent la minimisation possible des coûts. Pour calculer les coûts la comptabilité analytique s'appuie sur plusieurs méthodes :

1. La méthode de coût complet

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

A. La mise en œuvre de la méthode

- **La méthode des sections homogène** : La comptabilité en sections homogènes est un modèle de comptabilité analytique en coûts complets. Elle vise à répartir l'ensemble des charges voire des produits budgétaires de l'organisation sur des objets de coût qui sont en priorité des services (centres d'analyse), et des produits ou prestations. La détermination des coûts complets d'un produit passe par les étapes suivantes :

✚ Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse

On distingue les centres principaux et les centres secondaires

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

✚ Le calcul du coût des unités d'œuvres

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

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

- ✓ **Le choix de l'unité d'œuvre** : la meilleure unité d'œuvre est celle dont la quantité varie, au cours de plusieurs périodes successives, en corrélation la plus étroite avec le total des frais du centre. Parmi les unités d'œuvres les plus utilisées on trouve : l'heure main d'œuvre, heure machine...etc.
- ✓ **Le coût d'unité d'œuvre** : le calcul de l'unité d'œuvre sera obtenu comme suit :

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

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

B. Les différentes étapes de calcul

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

Le coût d'achat

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

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

$$\text{Coût d'achat} = \text{prix d'achat} + \text{les charge directes et indirectes}$$

Le coût de production

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

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

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

Coût de production = coût d'achat des matières premières consommées + charges directes + charge indirectes.

+ Le coût de revient

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

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

Coût de revient des produits vendus = coût de production des produits fabriqués vendus + coût distribution

e

résultat analytique

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

Résultat analytique = chiffre d'affaire – coût de revient des produits vendus

c. Les avantages de la méthode

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

2. La méthode ABC (Activity based costing)

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

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

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

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

- ✓ D'éviter la prise en compte des subventionnements éventuels entre produits ;
- ✓ De traduire la réalité de la diversité des conditions de fabrication des produits ;
- ✓ D'améliorer la modélisation de l'architecture des coûts de l'entreprise ;
- ✓ L'abandon d'une vision de "contrôle des ressources" au profit d'une vision "contrôle des activités".

2.1. Principe de la méthode

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

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

Coût unitaire de l'inducteur = ressources consommées / volume d'inducteur

Charge indirecte imputée à un produit (par activité) = volume d'inducteur*coût

unitaire de l'inducteur

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

3. La méthode de coût variable (MCV)

Le coût variable est un « coût constitué seulement des charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise sans qu'il y ait nécessairement une exacte proportionnalité entre la variation des charges et celle du volume des produits obtenus »²¹. Ce sont des coûts liés directement au volume d'activité ou de vente.

A. Le principe de cette méthode

Cette méthode ne prend en considération que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes dans le coût des produits. Ces dernières qui varient quasi proportionnellement avec l'activité. La méthode du coût variable consiste à faire apparaître une marge sur coût variable (Ms/CV), différence entre le chiffre d'affaires (CA) et le coût variable (CV). L'addition des marges sur coût variable de chacun des produits et de chacune des activités permet la détermination d'une marge sur coût variable globale devant contribuer à la couverture des charges structures. La marge sur coût variable globale doit couvrir les charges fixes afin de dégager un résultat d'exploitation positif, ce qui permettra d'obtenir un l'équilibre global d'exploitation.

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

²¹ ALAZAD.claude, SEPARI.Sabine, « contrôle de gestion, Application et manuel ».2ème édition, Dunod, paris 2010. p.48.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

B. Intérêts de la méthode

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

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

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

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

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

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

A. Le Principe de cette méthode :

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

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

B. Les étapes de la détermination de résultat :

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

Coefficient d'imputation rationnelle = Activité réelle / Activité normale

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

les coûts d'un centre d'analyse au cours d'une période, et subdivisée en deux : l'une pour des charges variables, l'autre pour les charges fixes

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

Charges fixes en imputation rationnelle = charges fixes * C.I.R

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

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

Le niveau normal d'activité serait le niveau moyen (optimum) compte tenu de toutes les contraintes.

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

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

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

5.2.3. La gestion budgétaire

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

Selon Doriath.B : « la gestion budgétaire est un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »²²

²² Doriath.B, « gestion budgétaire », 5^{ème} Edition, Dunod, paris, 2008, p03.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

➤ L'intérêt de la gestion budgétaire

La démarche de la prévision budgétaire permet :

- Une meilleure connaissance des atouts et faiblesse de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise ;
- De traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction ;
- De coordonner les différentes actions de l'entreprise ;
- De prévoir le moyen nécessaire à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production) ;
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels

➤ Les étapes de la gestion budgétaire

A. La budgétisation

La place de budgétisation est plus ou moins longue selon la nature de la procédure budgétaire. Les pratiques de constitution des budgets différents, en effet, selon les modes de gestion des entreprises, sont les modes de gestion des entreprises, sont distinguées :

- **Les budgets imposés** : La hiérarchie assigne à chaque responsable ses objectifs et lui affecte des moyens ;
- **Les budgets négociés** : Une procédure navette est instituée entre les responsables opérationnels et leur hiérarchie sur des propositions d'objectifs.

Les décisions sont prises sur des bases de consensus, la hiérarchie s'assurant seulement de leur cohérence avec la politique générale de l'entreprise. Il est possible cependant d'énoncer certaines règles variables pour tous les types de gestion budgétaire :

- Les budgets de l'année N doivent être établis en N-1 et approuvés avant le début de l'année N ;
- Un réajustement des budgets est souhaitable dès février de l'année N. Pour un exercice donné, les budgets doivent envisager ;
- Les activités d'exploitation de l'entreprise et leur incidence en termes de patrimoine et de rentabilité ;
- Les conséquences monétaires de ces plans d'actions ;
- Les opérations d'investissement et de financement décidées dans le plan opérationnel.

B. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions.

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit :

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

- Définir les centres de responsabilités en évitant les incohérences de rattachement hiérarchique
- Servir de liaison et d'arbitrage entre le centre de responsabilités, en définissant les modalités de cessions entre les centres ;
- Décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de l'entreprise ;
- Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

5.2.4. Les tableaux de bord

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

« Le tableau de bord rassemble des indicateurs significatifs à caractère commercial, financier, technique, utiles au pilotage de la performance à court terme. Il y'a lieu d'établir un tableau de bord par centre de responsabilité ou par niveau hiérarchique avec ses propres spécificités »²³

5.2.4.1. Les types de tableaux de bord

En matière de contrôle de gestion, l'on distingue trois types de tableaux de bord :

- ✓ Les tableaux de bord de Gestion ;
- ✓ Les tableaux de bord Prospectifs ;
- ✓ Les tableaux de bord opérationnel.

A. Le Tableaux de bord de Gestion

Le tableau de bord de gestion peut être défini comme un système d'information alertant le responsable dans sa gestion et qui sert à mieux situer l'action du responsable dans le contexte interne et externe, grâce à un langage commun et cohérent avec les plans stratégiques de l'entreprise.

b. Le Tableau de Bord Prospectif (TBP)

Il s'agit de système d'indicateurs directement reliés à la stratégie développée par l'entreprise et offrant à son utilisateur l'opportunité de piloter tous les déterminants de la

²³ Grandguillot Francis et Béatrice, « l'essentiel du contrôle de gestion », 4^{ème} édition, Gualino.lextenso, paris, 2009, p.121.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

performance globale, notamment la performance financière s'appuyant sur le modèle de causalité existant entre les quatre axes : finance, client, processus interne et apprentissage opérationnel. Le tableau de bord prospectif cherche également à clarifier les objectifs stratégiques et à les traduire en valeurs cibles concrètes. Il assure un retour d'expérience sur la stratégie pour l'évaluer et la guider en l'affinant progressivement.

C. Le tableau de bord opérationnel

Le Tableau de bord opérationnel renseigne sur l'état d'avancement ainsi que la performance des plans d'actions déployés, il contient deux type d'indicateurs : des indicateurs de performance et des indicateurs de pilotage, ce tableau de bord est réalisé d'une manière journalière, hebdomadaire ou mensuelle, il représente un outil de pilotage à court terme.

5.2.4.2. Le rôle d'un tableau de bord

Le tableau de bord un outil à dimensions multiples assumant plusieurs fonctionnalités. En effet, le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Il permet aux décideurs d'identifier les écarts le plus rapidement possible et d'effectuer des actions correctives.

- **Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison**

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire. Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.

Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

- **Le tableau de bord, aide à la décision**

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles, mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'action corrective suivie et menée à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une

Aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

▪ Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication

Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

5.2.5. Le reporting

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 »²⁴.

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. 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.

Section 02 : Notion de la performance

La performance, considérée comme étant la recherche de la maximisation du rapport entre résultats obtenus et les moyens engagés pour atteindre un objectif fixé. Elle est couramment utilisée dans les appréciations portées sur les entreprises, et plus particulièrement en contrôle de gestion.

Dans cette section nous allons d'abord expliquer et à éclairer la notion de performance. Puis, nous allons essayer de déterminer ses composants et ses formes. Nous allons également mettre l'accent sur les différentes dimensions de la performance.

1. Définition de la performance :

La performance en termes de gestion peut être définie comme la réalisation des objectifs de l'entreprise. Cette définition implique l'existence d'un référent : le but poursuivi.

²⁴P. CAMUS, « le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise », Paris, 3eme Éditions d'organisations. 2000, P 319.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

La performance d'une entreprise est le résultat obtenu par cette dernière au sein de son environnement concurrentiel, lui permettant d'augmenter sa compétitivité, sa rentabilité, ainsi que sa capacité à influencer les autres firmes du secteur (renforcement de son pouvoir de négociation).²⁵

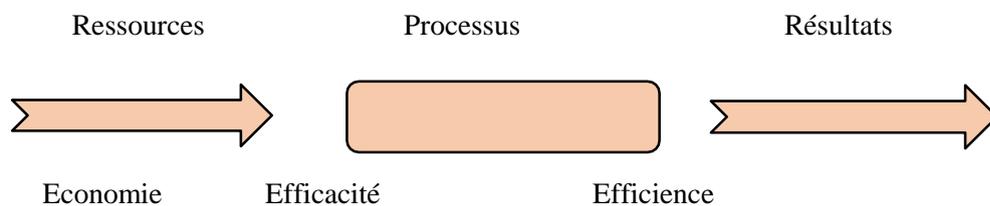
Plusieurs auteurs ont défini la performance. De ces derniers, nous retenons les suivantes :

Selon **LORINO (1998)** la performance est définie comme étant « l'ensemble des éléments qui contribue à la création de la valeur de l'entreprise. Plus exactement, à l'amélioration de la valeur nette de cette dernière par la contribution de chaque individu ou groupe d'individu »²⁶

Annick BOURGUIGNON : « la performance est la réalisation des objectifs organisationnels, quelques soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat »²⁷.

Pour résumé, la performance est une notion multidimensionnelle qui intègre la prise en compte de différents indicateurs de performance. Elle dépend en partie de la perception de la performance des acteurs qui la mesure. Elle va alors dépendre notamment de la stratégie de l'entreprise, de ses objectifs et les ressources qu'elle déploie.

Figure N°03 : Les mesures de la performance



Source : BOUQUIN. H, « Le contrôle de gestion », Edition Economica, Paris, 2004, P. 48.

2. les composantes de la performance

Une entreprise performante doit être à la fois efficace, efficiente pertinente et économe d'où la nécessité des critères de la performance.

²⁵ Olivier Meier, « Dico du manager », Edition Dunod, paris, 2009,p,115.

²⁶ Philippe Lorino, « méthodes et pratique de la performance, le guide du pilotage » Edition d'organisation, paris,1998, p18.

²⁷ Annick Bourguignon, « peut-on définir la performance ? », revue française de la comptabilité, paris, 1998.p :269.

➤ Efficacité

C'est l'articulation entre objectif et résultat, elle consiste à mener une action déterminée à son terme pour obtenir un certain résultat conformément à un objectif fixé. Si l'efficacité du système n'est pas satisfaisante après être évalué par différents indicateurs, les dirigeants peuvent prendre des mesures correctives pour redresser les paramètres défectueux et relancer l'activité de l'entreprise.

L'efficacité mesure la capacité de l'organisation à atteindre ses buts. On considère qu'une activité est efficace si les résultats obtenus sont identiques ou supérieurs aux objectifs définis. « L'efficacité est le fait d'atteindre les résultats attendus (prévus) »²⁸

Efficacité = résultats atteints / objectifs visés

➤ Efficience

Par efficience, on entend le rapport entre les biens ou les services produits, d'une part et les ressources utilisées pour les produire, d'autre part.

Ainsi, l'efficience « maximise la quantité obtenue à partir d'une quantité donnée de ressources ou minimise la quantité de ressources consommées pour une production donnée »²⁹

Dans une opération basée sur l'efficience, pour ensemble de ressources utilisées le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et quantité donnée de produits ou de services, c'est-à-dire que l'efficience correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.

Efficience = résultats atteints / moyens mis en œuvre

²⁸ Olivier Meier, « Dico du Manager » Édition Dunod, paris, 2009, p :240.

²⁹ Jean-Louis Malo et Jean-Charles Mathe, « l'essentiel du contrôle de gestion », édition d'organisation, paris, 2000, p :106.

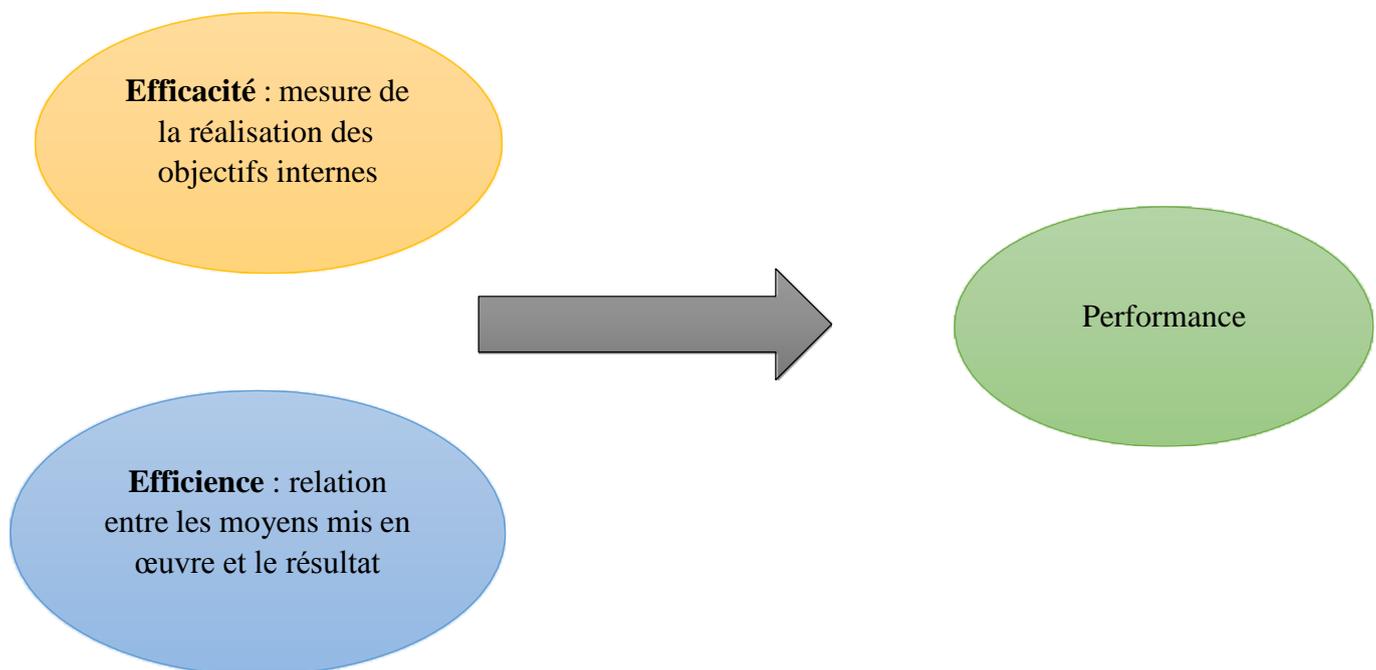
Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

Tableau N°03 : les principales différences entre l'efficacité et l'efficacité

Efficienc�	Efficacité
Bien faire les choses Savoir-comment-faire Comment ? Moyen Méthode et processus Forme	Faire des bonnes choses Savoir-quoi-faire Pourquoi ? But, objectif Contenu Fond

Source : Sahel. F, « Rôle du système intègre de gestion des coûts dans la mesure de la performance de l'entreprise et la prise de décision, cas pratique : Hôtel Sheraton Club Des Pins », thèse de doctorat en Sciences de gestion, université M'Hamed Bougara-Boumerdes, année universitaire : 2014/2015, p.27.

Figure N 04 : la relation entre l'efficacité, d'efficacité et la performance



Source : Pierre-Laurent BESCOS « contrôle de gestion et management », MONTCHRESTIEN ,4 me édition, paris,1997, p42

➤ **Pertinence**

C'est l'articulation entre objectif et moyen. Elle consiste à mettre en œuvre des moyens de production conformément aux objectifs fixés. Une performance pertinence se

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

détermine principalement dans la phase de Conception du système de production car il s'agit d'une part, de garantir la faisabilité du projet en se donnant les moyens de le réaliser, d'autre part éviter le surdimensionnement coûteux.

➤ L'économie

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

On peut ajouter que la performance oblige à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion

3.les formes de la performance

La performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles du jeu.

3.1. Performance organisationnelle

La performance organisationnelle est définie par **Michel Kalika (1988)**, comme « Les mesures portant directement sur la structure organisationnelle et non pas sur ses conséquences éventuelles de nature sociale ou économique. Ces indicateurs sont intéressants dans la mesure où ils permettent de discerner les difficultés organisationnelles au travers de leurs premières manifestations, avant que les effets induits par celles-ci ne soient ressentis d'un point de vue économique »³⁰

L'auteur Michel Kalika avance quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- Le respect de la structure formelle : le non-respect de la structure annoncée par la direction, peut traduire un dysfonctionnement au sein de l'organisation.
- Les relations entre les services : la recherche de la minimisation des conflits reflète un besoin de coordination nécessaire à l'efficacité.

³⁰ Michel Kalika, « structures d'entreprise, réalités, déterminants et performance », Edition économisa, paris, 1988, p :212.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

- La qualité de la circulation de l'information : l'organisation doit développer des systèmes d'information permettant l'obtention d'informations fiables et exhaustives, indispensables au bon fonctionnement de l'organisation.
- La flexibilité de la structure : l'aptitude de celle-ci à changer est un facteur déterminant d'adaptation aux contraintes de l'environnement.

3.2. La performance stratégique

La performance stratégique peut être définie comme le maintien d'une « distance » avec les concurrents, entretenue par une forte motivation de tous les membres de l'organisation et une forte focalisation sur le développement durable.

Selon Christian Marmuse, Jacques Barette et Jean Bérard, Les facteurs nécessaires à la réalisation de cette performance sont entre autres :³¹

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

Afin d'atteindre la performance à long terme ou la performance stratégique et s'assurer sa pérennité, l'organisation doit se démarquer de ses concurrents et doit communiquer ses objectifs stratégiques au personnel et d'assurer leur transformation en objectifs opérationnels.

3.3. La performance concurrentielle

La nature du système concurrentielle détermine la manière dont la performance peut être obtenue, compte tenu des modes de compétition qui sont de règle. C'est en détectant suffisamment finement les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

Cette performance est liée au milieu concurrentiel de l'organisation. Elle peut être à la fois l'exploitation d'un potentiel existant et le développement de nouvelles formes

³¹ Sylvie-orge saint et Victor haines, « gestion des performances au travail : bilan de connaissance, revue, » édition : Boeck supérieur, paris 2007.p.15-52.

d'avantages concurrentielles par anticipation /construction des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir.

3.4. La performance humaine :

La question de la performance humaine est une préoccupation fondamentale de tous les acteurs de l'entreprise aujourd'hui. Elle est perçue, aussi bien du côté des dirigeants d'entreprises que du côté des salariés, comme le facteur essentiel contribuant à la performance économique de l'entreprise.

Pour **Michel Lebas (1998)**, « La clé de la performance humaine se trouve non seulement dans les résultats passés, mais plus en amont, dans les capacités d'action des salariés, c'est à dire, dans leur capacité à mettre en œuvre leur sens de l'initiative pour faire face aux aléas du travail »³²

La performance humaine est alors définie comme une question de potentiel de réalisation. Par conséquent, la performance est un concept qui traite au futur et non au passé.

3.5. La performance commerciale :

Est définie comme la capacité de l'entreprise à satisfaire sa clientèle en offrant des produits et des services de qualité répondant aux attentes des consommateurs.

Les entreprises visant la performance commerciale doivent se soucier des besoins de leurs clients et prendre en compte les stratégies de leurs concurrents afin de conserver voire de développer leurs parts de marché. Plusieurs indicateurs permettent de mesurer la performance commerciale parmi lesquels on cite :

- La part de marché.
- La fidélisation des clients.
- L'attrait de nouveaux clients.
- La satisfaction de la clientèle.
- La rentabilité par segment, par client, par produit et par marché.

³² Michel Lebas, « performance : mesure et management. Faire face à un paradoxe », Edition d'organisation, paris, 1998, p45.

3.6. La performance financière

Désigne la capacité de l'entreprise à maîtriser ses modes de fonctionnement, c'est-à-dire la manière avec laquelle l'entreprise transforme les intrants en extrants de la façon la plus optimale possible. la performance financière aide à la croissance des bénéfices d'année en année, parvenir à réaliser des investissements non liés à l'activité, parvenir à satisfaire les besoins de la famille.

4. les dimensions de la performance

La performance de l'organisation appréciée différemment selon les acteurs, client, salariées, actionnaires, managers, car ils ont des objectifs différents ; c'est ainsi qu'on va distinguer la performance interne de la performance externe³³.

4.1. La performance Externe

La performance externe s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation. Elle est principalement tournée vers les actionnaires et les organismes financiers.

4.2. La performance Interne

La performance interne est celle qui concerne essentiellement les acteurs internes de l'organisation. Le tableau suivant fait ressortir les particularités de chaque performance.

³³ LANGLOIS. G, BRINGER. M, BONNIER. C, « contrôle de gestion », Editions Berti, Paris, 2010, P.14.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

Tableau N°04 : Tableau comparatif de la performance interne et externe

La performance Externe	La performance Interne
Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers	Est tourné vers les ménagers
Porte sur le résultat, présent ou futur	Porte sur le processus de construction de résultat à partir des ressources de l'organisation
Nécessite de produire et de communiquer les informations financières	Nécessite de fournir les informations nécessaires pour la prise de décision
Génère l'analyse financière des grands Equilibres	Aboutit à la définition des variables d'action
Donne lieu à débat entre les différentes parties prenantes	Requiert une vision unique de la performance afin de coordonner les actions de chacun vers un même but

Source : DORIATH. B, GOUJET. C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance ».Edition DUNOD, paris, 2007, P.173.

Chapitre 1 : cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance

Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons abordé plusieurs aspects liés au contrôle de gestion, et la performance. Nous avons commencé par une introduction générale sur le contrôle de gestion, en présentant son historique, sa définition, ses objectifs et sa mission. Ensuite, nous avons examiné le processus du contrôle de gestion, en mettant en évidence les différents outils impliqués. Parmi ces outils nous trouvons le tableau de bord qui fera l'Object du deuxième chapitre.

Dans la deuxième section, nous nous sommes concentrés sur la notion de performance. Nous avons commencé par définir la performance, en mettant en évidence son caractère polysémique et ses différentes significations. Ensuite, nous avons exploré les composants de la performance, en soulignant les différents éléments qui contribuent à évaluer la performance d'une entreprise.

Nous avons abordé les différentes formes de performance, en soulignant la diversité des objectifs et la relativité de la performance.

En conclusion, ce chapitre nous a permis de poser les bases théoriques du contrôle de gestion et la performance. Nous avons compris que la performance est un résultat obtenu grâce à des actions coordonnées, qu'elle s'apprécie par une comparaison avec les objectifs fixés et qu'elle est caractérisée par le succès de l'action. Comprendre ces concepts est essentiel pour mettre en place un système de contrôle de gestion efficace qui permettra à l'entreprise d'atteindre ses objectifs et d'améliorer sa performance globale.

Chapitre 2 : le tableau de bord outil de pilotage de la performance

Introduction

Le tableau de bord est un outil essentiel en matière de contrôle de gestion et de pilotage de la performance. Il permet de synthétiser et de visualiser les informations clés nécessaires à la prise de décisions éclairées. Dans cette discussion, nous examinerons la définition du tableau de bord, ses caractéristiques, les différents types de tableaux de bord et les méthodes de conception.

Ensuite, nous aborderons le rôle du tableau de bord dans la mesure de la performance, en mettant l'accent sur les indicateurs de performance, la mesure de la performance par le CAF (Coût, Avantage, Fiabilité) et le contrôle budgétaire. Enfin, nous soulignerons l'importance du tableau de bord comme un outil puissant pour piloter la performance organisationnelle.

Section 01 : le tableau de bord

Cette section sera consacrée à la présentation et à l'explication de cet outil, Le tableau de bord occupe une place centrale dans les outils de gestion de tout dirigeant, que ce soit pour leur besoin ou pour celui de leurs collaborateurs.

1. Evolution historique de tableau de bord

L'évolution historique du tableau de bord remonte au début du XXe siècle, avec l'avènement de l'ère industrielle et la nécessité pour les grands dirigeants de contrôler les usines de l'époque.

Entre les années 1920 et 1940, on a observé une progression des méthodes statistiques et mathématiques introduites dans le contrôle de gestion des entreprises. C'est dans les années 1940, aux États-Unis, que la notion de tableau de bord a réellement émergé.

Initialement, le terme « tableau de bord » faisait référence à la circulation d'une grande quantité de données et de documents au sein de l'entreprise, permettant la transmission d'informations de la périphérie vers le centre. Ce n'est qu'au début des années 1960 que certaines grandes entreprises ont mis en place des systèmes de collecte, de traitement et de diffusion interne d'informations quantitatives, notamment grâce à l'influence du développement des méthodes de gestion américaines, telles que la notion de centre de responsabilité. Jusqu'aux années 1980, le tableau de bord était principalement considéré comme un outil de reporting, fournissant des informations sur les résultats passés. Ce n'est qu'à partir des années 1990 que la notion de tableau de bord a évolué vers une approche plus orientée vers la définition de plans d'action et davantage axée sur l'engagement des acteurs.

Ainsi, au fil du temps, le tableau de bord est passé d'un simple moyen de circulation de l'information à un outil de gestion plus sophistiqué, permettant de mesurer la performance, de prendre des décisions et de piloter l'activité de l'entreprise de manière proactive.³⁴

2. Définition et caractéristique de Tableau de bord

2.1. Définition de tableau de bord

Un tableau de bord est un instrument de mesure de la performance, destiné au responsable, cet outil lui permet grâce à des indicateurs présentés de manière synthétique de contrôler le fonctionnement de son système et, en analysant les écarts significatifs afin de prévoir et de décider pour agir, donc il contribue à réduire l'incertitude et faciliter la prise de risque inhérents à toutes décisions, donc, le tableau de bord est instrument d'aide à la décision³⁵. Selon différentes définitions fournies par des experts, un tableau de bord peut être décrit de la manière suivante :

Selon Selmer. C, (2011), le tableau de bord est « un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie »³⁶

Doriath. B, (2005), « un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance »³⁷

C. ALAZARD & S. SÉPARI ,(2010)« est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'une fonction »³⁸

En résumé, Le tableau de bord est un outil de contrôle de gestion qui illustre les activités et les résultats de l'entreprise d'une manière synthétique sous la forme des indicateurs sur des

³⁴ VOLLE, M. « histoire d'un tableau de bord », édition D'ORGANISATION. Paris. 2002. Page : 13.

³⁵ Tounes, K. & Traki, D. (2022). Le Tableau De Bord Financier Comme Outil De Pilotage De La Performance De l'entreprise.

³⁶ Selmer. C, « Concevoir le tableau de bord : Outils de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision », 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2011, p.2

³⁷ Doriath. B, « Contrôle de gestion », 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2005, p.140.

³⁸ ALAZARD. C & SÉPARI. S, « DCG 11 Contrôle de gestion manuel et application », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2010, P. 552.

périodes données qui permettent de contrôler l'atteinte des objectifs fixés et de prendre les décisions qui s'imposent.

2.2. Les caractéristiques de tableau de bord

D'après les définitions précédentes, nous pouvons dégager les caractéristiques suivantes, le tableau de bord doit être :

- **Pertinent** : répondre aux besoins du responsable au quelle le tableau de bord s'adresse.
- **Claire** : un tableau de bord doit donner des informations claires et bien structurées.
- **Synoptique** : offre une image globale et complète de l'entreprise ou du champ d'activité du responsable par l'ensemble des indicateurs. Donner une vue d'ensemble.
- **Synthétique** : de nombreux ratios sont très intéressant mais lorsque le tableau de bord est surchargé il peut prêter à confusion. Un tableau de bord doit non seulement être clair mais en plus ne pas comporter d'éléments superflus.
- **tenu à jour** : seules les données mises à jour peuvent servir de base pour prendre des décisions judicieuses. C'est pourquoi un chef d'entreprise doit régulièrement consulter son tableau de bord et parfois l'avoir à sa disposition dans les brefs délais afin d'intervenir énergiquement.
- **Sincérité des informations** : il doit être certain de la justesse d'informations. Dans la vie réelle d'une entreprise on se rend parfois compte après coup, que plusieurs décisions ont été basée sur des informations biaisées et ou incomplètes.
- **Présentation chronologiques** : il permet d'observer l'évolution pour apporter d'éventuels ajustements si nécessaires.
- **Comparaison avec les concurrents** : il crucial de comparer les résultats de l'entreprise à ceux des concurrents sur la base des données accessibles à des externes. L'entreprise peut ainsi déterminer sa position et se faire une idée plus claire de ses résultats.
- **Comparaison avec une norme** : dans ce cas la comparaison a lieu avec un chiffre déterminé à titre d'exemple la moyenne des trois exercices passés.

Le tableau de bord se distingue par sa vision synoptique, sa simplicité, sa clarté, sa synthèse, sa cohérence avec la structure hiérarchique, sa mise à jour régulière et sa présentation chronologique. Ces caractéristiques en font un outil puissant pour la prise de décision et le suivi de la performance de l'entreprise.

2.3. Rôle du tableau de bord

Le tableau de bord remplit plusieurs rôles importants :

- **Instrument de contrôle et de comparaison** : Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés, notamment dans le cadre du processus budgétaire. Il met en évidence les écarts par rapport aux normes de fonctionnement prévues et permet de diagnostiquer les points faibles et les anomalies qui pourraient avoir un impact sur les résultats de l'entreprise.
- **Aide à la décision** : Le tableau de bord fournit des informations clés sur la gestion et les déviations potentielles, mais il va au-delà en incitant à l'action. Il ne se contente pas de signaler les problèmes, mais encourage l'analyse des causes des anomalies et la mise en œuvre d'actions correctives. Il joue ainsi un rôle essentiel dans la prise de décisions éclairées.
- **Outil de dialogue et de communication** : Le tableau de bord favorise le dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques de l'entreprise. Il permet aux subordonnés de commenter leurs résultats, de mettre en évidence les points forts et les faiblesses de leurs actions. Les supérieurs hiérarchiques peuvent coordonner les actions correctives en favorisant un consensus actif et une recherche de l'optimum global plutôt que des optimisations partielles. Il crée également un langage commun entre les différents niveaux de l'organisation, favorisant la coordination et la coopération.
- **Outil mesure de la performance** : La notion de la performance regroupe l'efficacité et l'efficience, elle vise à réaliser les objectifs fixés le plus proche possible en minimisant les coûts des ressources et des processus mise en œuvre. Les responsables cherchent une amélioration de la performance en matière de réalisation des objectifs de la démarche stratégique engagée

Tableau N°05 : présentation simplifiée du tableau de bord

Eléments	Mois :			
Indicateurs économiques	Prévu	Réel	Ecart	Action correctrice
Ca				
Ca par client				
Nombre de client				
Nombre de nouveaux clients				
Ca par famille de produit				
Marge commerciale				
Charge fixes				
Charge variable				
Stocks (en valeur)				
Indicateur physique				
Délais de livraisons				
Satisfaction clients				

Source : Meklat, K. « Elaboration D'un Tableau De Bord Financier Dans Le Cadre d'évaluation Et De Pilotage De La Performance D'une Entreprise » paris, 2002, p.44.

3.les différents types du tableau de bord

La croissance des entreprises et le développement de leurs activités ont donné lieu à une abondance des informations. Mais les informations ne sont pas toutes pertinentes pour la prise de décision et la compréhension des aspects clés au fonctionnement de ces entreprises. D'où une adaptation des TB aux besoins de pilotage.

Les trois types de tableaux de bord mentionnés sont :

3.1. Le tableau de bord stratégique

Ces tableaux de bord se concentrent sur la mise en œuvre et le suivi de la stratégie globale de l'entreprise. Ils intègrent des indicateurs clés de performance liés à différents domaines tels que la finance, les clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel. L'objectif est d'évaluer la performance de l'entreprise par rapport à ses objectifs stratégiques et d'orienter les actions en conséquence.

3.2. Le tableau de bord de gestion

Les tableaux de bord de gestion (TBG) ³⁹ communiquent les données indispensables au contrôle à court terme de la marche de l'entreprise. Ils sont établis dans des délais très brefs et avec une périodicité élevée, ce qui permet aux dirigeants d'exercer rapidement des actions correctives et même d'anticiper l'évènement.

Ainsi, le tableau de bord de gestion est un outil d'évaluation d'un système constitué de plusieurs indicateurs de sa performance à des moments donnés ou sur des périodes données.

3.3. Le tableau de bord opérationnel

Ces tableaux de bord se concentrent sur le suivi des performances opérationnelles. Ils incluent des indicateurs clés liés aux activités quotidiennes de l'entreprise, tels que les volumes de production, les délais de livraison, la qualité des produits, la productivité des employés, etc. Ils fournissent des informations en temps réel sur les performances opérationnelles et aident les gestionnaires à prendre des décisions rapides et efficaces pour améliorer les résultats.

Outil de pilotage à court terme, il permet de suivre l'avancement des plans d'actions mis en place par le responsable opérationnel, pour atteindre les objectifs de l'entreprise, et de prendre les mesures correctives essentielles. Ce type de tableau de bord permet de mettre l'opérationnel au service de la stratégie, et ainsi de valider et d'ajuster la stratégie. Dans ce type de tableau, l'indicateur décrit une situation de type qualitatif pour constater des résultats qualitatifs par rapport à des valeurs de référence établies. La collecte des données se fait par simple mesure et/ comptage⁴⁰.

Ces différents types de tableaux de bord sont adaptés à des objectifs spécifiques et fournissent des informations précieuses pour la prise de décision, le suivi des performances et la gestion de l'entreprise dans son ensemble. Il convient de choisir le type de tableau de bord le plus approprié en fonction des besoins et des objectifs de l'entreprise.

4. Les différentes méthodes de conception d'un tableau de bord

Il existe différentes méthodes d'élaboration d'un tableau de bord, à savoir, la méthode OVAR, JANUS, GIMSI

³⁹ Langlois. L et all, 2008, Op.cit., p.349.

⁴⁰ CLUSIF (Club de la Sécurité des Systèmes d'Informations Français), « Démarche de conception d'un Tableau de Bord qualité appliqué à la sécurité », Juin 1997. P. 9

4.1. La méthode OVAR

La méthode **OVAR** (Objectifs Variables d'Action Responsables) est développée par des enseignants de HEC (Hautes Etudes Commerciales)⁴¹. C'est une démarche de pilotage de la performance en déclinant les objectifs poursuivis à chaque niveau de responsabilité, et en s'assurant que les axes stratégiques sont en concordance avec les plans d'action grâce au suivi des variables d'action. C'est aussi une méthode de conception des tableaux de bord et des indicateurs.

Les étapes de la démarche sont les suivantes :

❖ Délimitation des objectifs et des variables d'action ;

Selon **Guennou. P**, « La variable d'action est le facteur ou l'ensemble de facteurs sur lequel agir afin de faire évoluer tout ou partie d'un processus »⁴².

Une grille d'analyse est élaborée entre variables d'action et objectifs pour tester leurs cohérences.

❖ Délimitation des responsabilités ;

Pour chaque niveau de responsabilités, il s'agit d'articuler les objectifs stratégiques et les plans d'action des différents niveaux hiérarchiques, de repérer la cohérence ou les conflits entre les différents objectifs et leurs variables d'action, à partir d'une grille :

	Objectif 1	Objectif 2	Objectif 3
Variable d'action 1				
Variable d'action 2				

❖ Sélection des indicateurs

- Choix des indicateurs pertinents, quantitatifs, et qualitatifs, de résultat et fraction.
- Confrontation aux données disponibles.

⁴¹ Alazard. C et Sépari. S, 2007, Op.cit, p.646.

⁴² Bonnefous. C et Courtois. A, 2001, Op.cit, p.152.

❖ Mise en forme des tableaux de bord

- Choix de la présentation.
- Réalisation de la maquette.
- Informatisation.

4.2. La méthode GIMSI

La méthode GIMSI, a été introduite en 1998 par d'Alain FERNANDEZ.

Signification de l'acronyme GIMSI :

- **G** Comme Généralisation
- **I** Comme Information
- **M** Comme Méthode et Mesure
- **S** Comme Système et Systémique
- **I** Comme Individualité et Initiative

La méthode GIMSI comporte dix étapes, chacune traite d'une préoccupation particulière du projet et chacune marquant un seuil identifiable dans l'avancement du système. Pour faciliter l'étude, les 10 étapes peuvent être regroupées en quatre phases principales :

Chapitre 2 : le tableau de bord outil de pilotage de la performance

Tableau N° 06 : Les dix étapes de la méthode GIMSI

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

Source : Fernandez. A, « Les nouveaux tableaux de bord des managers », 4^{ème} édition, édition d'Organisation, Groupe Eyrolles, Paris, 2008, p.131.

4.3. La méthode JANUS

La méthode **JANUS** est une méthode proposée par **Selmer. C (2014)**. Elle se caractérise par sa simplicité dans son processus de mis en œuvre et la distinction, très utile, qu'elle opère entre les indicateurs de performance et les indicateurs de pilotage.

La démarche de la méthode JANUS se représente comme suit ⁴³ :

- 1) **Jalonner les étapes du projet** : Déterminer les grandes orientations du projet, concevoir des tableaux de bord et mettre en place une gestion du projet ;
- 2) **Justifier d'un cadre pour l'action** : Intégrer les spécificités de l'organisation, formaliser les missions des responsables et formaliser les enjeux des processus ;
- 3) **Analyser les besoins des utilisateurs** : Recenser les besoins des utilisateurs et cataloguer les informations existantes ;
- 4) **Architecturer le réseau des tableaux de bord** : Veiller à la cohérence des informations et définir des règles communes de remontée des informations ;
- 5) **Normaliser les différentes mesures de performance** : Choisir les indicateurs de performance appropriés ;
- 6) **Nommer les liens entre performance et pilotage** : C'est identifier les déterminants de la performance et poursuivre la démarche de recherche d'indicateurs pertinents ;
- 7) **Unifier les modes de représentation** : Unifier les modes de représentation de l'information afin que tous les intervenants utilisent le même langage ;
- 8) **Utiliser un système informatique adapté** : la démarche de choix du support informatique ;
- 9) **Structurer la mise en œuvre du tableau de bord** : Formaliser la procédure de gestion du tableau de bord et déterminer les règles d'ajout de nouveaux indicateurs.

5.les étapes de construction d'un tableau de bord

Pour qu'un tableau de bord soit efficace et utile, sa conception doit respecter certaines règles tant pour son fonctionnement que pour son contenu. En effet, l'ensemble des tableaux de bord de l'entreprise doit favoriser le dialogue et la motivation des responsables, dépassant ainsi leur simple fonction de contrôle.

⁴³ Selmer. C, ouvrage « concevoir le tableau de bord », Dunod, 4eme édition, 2014, P 57

La construction d'un tableau de bord implique quatre étapes essentielles :

5.1 la fixation des objectifs

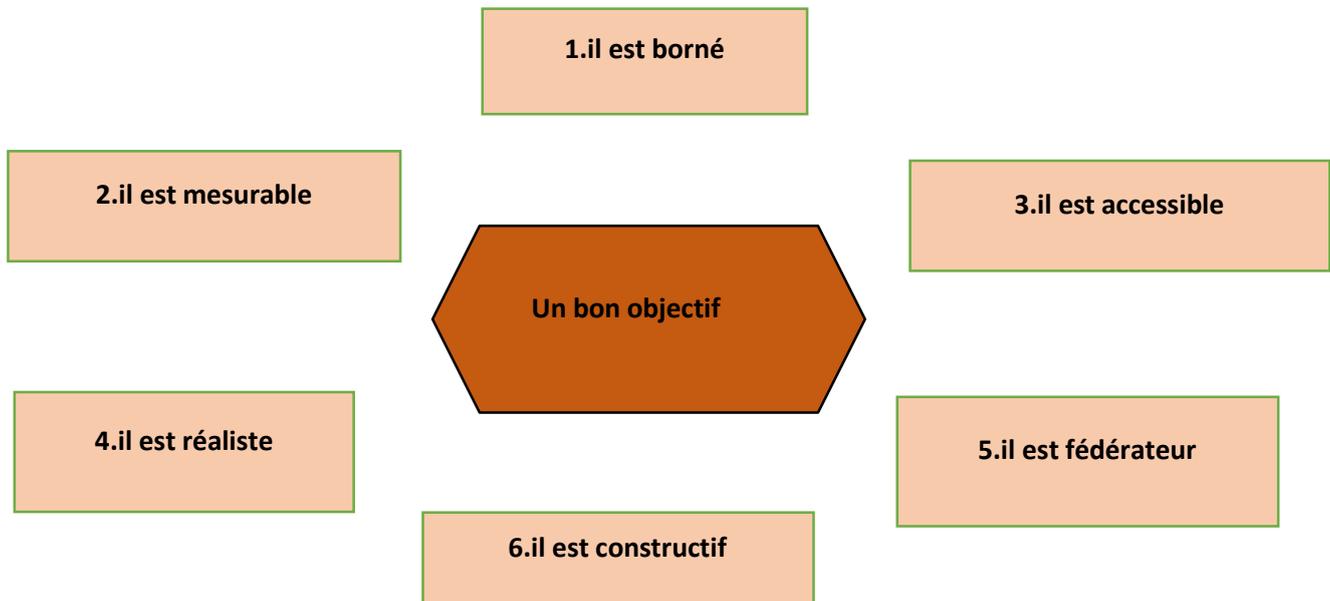
Cette phase consiste à déterminer clairement les buts de l'organisation. Les objectifs doivent être spécifiques, mesurables, atteignables, réalistes, fédérateurs et constructifs. Il est crucial de fixer une échéance pour chaque objectif afin de créer un cadre temporel clair.

Lors de la fixation des objectifs, il est important de prendre en compte les caractéristiques essentielles d'un bon objectif. Voici quelques points à considérer⁴⁴ :

- **Être spécifique** : Un bon objectif doit être défini de manière précise, en indiquant clairement la quantité, la qualité, le délai, etc. Par exemple, plutôt que de dire « améliorer les ventes » il est préférable de dire « augmenter les ventes de 10% d'ici la fin de l'année ».
- **Être mesurable** : Il est essentiel de pouvoir mesurer l'accomplissement de l'objectif. Cela nécessite d'établir une unité de mesure claire, telle que des chiffres, des pourcentages, des indicateurs de performance, etc.
- **Être accessible** : L'objectif doit être réaliste et réalisable en fonction des ressources et des contraintes disponibles. Il est important d'évaluer la faisabilité de l'objectif en prenant en compte les moyens nécessaires pour l'atteindre.
- **Être pertinent** : L'objectif doit être aligné sur les priorités et les besoins de l'organisation. Il doit contribuer de manière significative aux objectifs globaux et aux stratégies de l'entreprise.
- **Être fédérateur** : Dans le cas d'un travail en équipe, il est important que la majorité, voire la totalité, des membres adhèrent pleinement à l'objectif et aux méthodes choisies. Cela favorise l'engagement et la collaboration de tous les acteurs impliqués.
- **Être constructif** : L'objectif doit être orienté vers le progrès et la création de valeur. Il est nécessaire de remettre en question les pratiques traditionnelles et d'adopter des objectifs qui favorisent l'innovation et l'amélioration continue.

⁴⁴ Fernandez. A, 2005, Op.cit, p.42-43

Figure N°05 : Les six facettes d'un bon objectif



Source : Fernandez. A, « L'essentiel du tableau de bord », édition d'Organisation, groupe Eyrolles, Paris, 2005, p.42

5.2 Identification des facteurs clés de succès (FCS)

Cette étape vise à identifier les éléments essentiels qui garantissent la réalisation des objectifs.

Les FCS peuvent être des compétences distinctives de l'entreprise ou des performances minimales nécessaires pour maintenir sa position sur le marché. L'identification des facteurs clés de succès constitue la deuxième étape dans la construction d'un tableau de bord. Cette étape consiste à déterminer les éléments essentiels nécessaires à la réalisation des objectifs. En d'autres termes, il s'agit de sélectionner les sous-objectifs à suivre afin d'atteindre les objectifs globaux.

Les facteurs clés de succès (FCS) sont des conditions essentielles qui permettent :

- D'atteindre les objectifs fixés.
- De résister aux actions d'un environnement hostile, tel que le pouvoir de négociation des clients, des fournisseurs et des prescripteurs, la concurrence existante, la menace de nouveaux entrants, ou encore la possibilité que d'autres producteurs proposent des biens ou services pouvant se substituer à l'usage de nos produits.

Chapitre 2 : le tableau de bord outil de pilotage de la performance

- Les FCS peuvent se présenter sous deux formes :

Des compétences distinctives non partagées par les concurrents et non imitables, qui confèrent à l'entreprise un avantage concurrentiel.

Des performances minimales à réaliser, dont le non-respect compromettrait la position de l'entreprise face à ses concurrents et pourrait même conduire à son élimination.

La détection des FCS d'un centre de responsabilité se déroule en deux étapes :

La première étape consiste à établir une liste complète des facteurs qui conditionnent le succès du centre. La deuxième étape consiste à éliminer les facteurs les moins importants et à regrouper les facteurs restants.

À la fin de cette procédure, il ne devrait rester que quelques FCS, éventuellement décomposables en sous-facteurs. Il est possible d'avoir plusieurs indicateurs pour un seul FCS (ou même pour un seul sous-FCS).

5.3 Sélection des indicateurs pertinents

Les indicateurs sont des mesures qui permettent d'évaluer l'évolution des valeurs clés liées aux objectifs et aux FCS. Ils peuvent jouer différents rôles, tels que l'alerte en cas d'anomalie, l'équilibrage en fournissant des informations sur la progression vers les objectifs, ou encore l'anticipation en permettant de prendre des décisions stratégiques.

Tableau N°07 : la grille de choix des indicateurs

Indicateur	Objectif visé	Fiable	Incite l'action	Constructible	Rafraichissement	Coût acceptable
Indicateur 1						
Indicateur 2						
Indicateur 3						
...						

Source : Fernandez. A, « L'essentiel du tableau de bord », édition d'Organisation, groupe Eyrolles, Paris, 2005, p.67.

Chapitre 2 : le tableau de bord outil de pilotage de la performance

Lors du choix des indicateurs pertinents, les critères suivants peuvent être pris en compte⁴⁵ :

- Mesure-t-il l'objectif à suivre ? L'indicateur sélectionné doit mesurer la performance par rapport à l'objectif fixé. Par exemple, si l'objectif est de réduire les délais d'un processus, l'indicateur choisi devrait fournir des informations sur la performance du processus en termes de délais.
- Est-il fiable ? Les informations utilisées pour construire l'indicateur doivent être dignes de confiance. Un utilisateur ne prendra pas de décision en se basant sur des informations incertaines. Il est donc essentiel de s'assurer de la fiabilité des données.
- Incite-t-il à décider ? Un bon indicateur ne se contente pas de simplement constater une situation, il doit également fournir des enseignements qui permettent de prendre des décisions en temps opportun. Cependant, il est important que le décideur dispose des moyens d'action nécessaires pour agir en conséquence.
- Est-il facilement constructible ? Les informations nécessaires à la construction de l'indicateur doivent être disponibles. Il est inutile de choisir un indicateur si les données clés sont inaccessibles. Il est important de rester réaliste et de se concentrer sur les informations disponibles.
- Sera-t-il mis à jour à temps ? Il est crucial que l'indicateur fournisse des informations suffisamment récentes pour permettre une prise de décision éclairée. Chaque type d'information a son propre cycle de mise à jour, et il est important de s'assurer que l'indicateur sera rafraîchi en fonction de ce cycle.
- Le coût de collecte de l'information est-il acceptable ? La collecte d'informations peut représenter un coût significatif. Il est important d'évaluer ce coût par rapport à la valeur décisionnelle de l'indicateur. Parfois, après avoir évalué le coût, certaines informations peuvent sembler moins essentielles.

5.4 Mise en forme du tableau de bord

Un bon tableau de bord doit synthétiser les informations pertinentes pour la prise de décision. Il doit être clair, facilement compréhensible et accessible aux utilisateurs. L'utilisation de graphiques peut faciliter la visualisation des données. La fréquence de mise à jour du tableau de bord doit être adaptée pour permettre aux responsables de réagir en temps

⁴⁵ Fernandez. A, « L'essentiel du tableau de bord », édition d'Organisation, groupe Eyrolles, Paris, 2005, p.59.

opportun, tout en prenant en compte le temps nécessaire pour mesurer l'impact des actions entreprises.⁴⁶

Section 02 : la mesure de la performance financière et le rôle du tableau de bord dans son pilotage

La mesure de la performance ne peut être réduite à sa simple dimension financière.

Cette vision est bien trop partielle pour apprécier globalement la performance. Dans cette section nous allons parler sur les différents indicateurs de mesure de la performance.

La mesure de la performance par le tableau de bord conduit celui-ci à participer dans le processus du pilotage de la performance en permettant à son destinataire de suivre périodiquement un objectif prédéfini et si nécessaire réagir.

1. Les indicateurs de la mesure de performance

Un indicateur de performance, est un outil utilisé par les décideurs tels que les dirigeants d'entreprise, les entrepreneurs ou les chefs de projet. Son rôle est de fournir des informations permettant de :

- Observer l'état de l'entreprise.
- Mesurer le degré d'atteinte des objectifs.
- Prendre des décisions correctives si nécessaire.

Un indicateur de performance se présente sous forme de chiffres, ratios, indices, graphiques, scores, etc., et permet de visualiser et de mesurer la performance réalisée ou à réaliser par l'entreprise.

Selon **P. Lorino (2003)**, un indicateur de performance est défini comme une information destinée à aider un acteur individuel ou collectif à orienter une action vers l'atteinte d'un objectif ou à évaluer le résultat de cette action ⁴⁷ .

Les entreprises cherchent à améliorer la mesure de leur performance, soit en utilisant de nouveaux outils d'évaluation de la performance financière, soit en élargissant la performance à des mesures non financières.⁴⁸

⁴⁶ Doriath. B, 2005, Op.cit, p.140.

⁴⁷ P. LORINO « Méthode et pratique de performance », 3ème Edition, d'Organisation, Paris, 2003, P. 130.

1.1 Les indicateurs financiers

Le tableau de bord financier se rencontre très fréquemment dans les groupes. Il s'inscrit généralement dans le cadre d'un « reporting de gestion » adossé à la structure opérationnelle du groupe.

Ces tableaux de bord financiers présentent les qualités suivantes :

- Ils sont cohérents avec la pression financière à laquelle sont soumis de nombreux groupes, tenus de publier leurs résultats sur une base trimestrielle
- Les indicateurs financiers permettent la circulation d'informations standardisées au sein du groupe, ce qui facilite les comparaisons entre filiales

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

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

1.2. Les indicateurs non financiers

Les indicateurs financiers étant des sujets à critique et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers. Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le balanced scorecard.

2. La mesure de la performance par les indicateurs du bilan comptable.

L'équilibre financier d'une entreprise est une fonction de la cohérence qui existe entre ses ressources et ses emplois. Cette cohérence conditionne sa solvabilité et sa liquidité.

2.1. Le fond de roulement.

« Le fonds de roulement est la partie des ressources durables qui concourt au financement de l'actif circulant »⁴⁹

⁴⁸ Berland N. (2009), « Mesurer et piloter la performance », e-book, www.management.free.fr.

⁴⁹ LORINO.P, « méthode et pratique de la performance », Edition d'organisation, paris, 1998, P. 130.

Chapitre 2 : le tableau de bord outil de pilotage de la performance

Le fonds de roulement est constitué par l'excédent des capitaux permanents (capitaux propres plus emprunts à long et moyen terme) sur les immobilisations nettes (immobilisations brutes moins amortissements).

Le fonds de roulement correspond à la somme dont dispose l'entreprise pour payer : ses fournisseurs, ses employés, et l'ensemble de ses charges de fonctionnement, en attendant ses encaissements clients.

Connaître son fonds de roulement permet de piloter son entreprise de manière efficace en connaissant la capacité de l'entreprise à couvrir ses dépenses sans avoir recours à un emprunt.

Le fonds de roulement permet ainsi de financer les investissements nécessaires à l'activité sur plusieurs années.

- Calcul de fond de roulement net global (FRNG).

Généralement le fond de roulement d'une entreprise se calcule par deux manières

- calcul à partir des éléments de haut de bilan.

$$\text{Fond de roulement global} = \text{capitaux permanent net} - \text{actifs immobilisés}$$

- calcul à partir des éléments de bas de bilan

$$\text{Fond de roulement global} = \text{actif circulant} - \text{dettes à court terme (DCT)}$$

• L'interprétation de FRNG

FRNG ≥ 0 : Cette situation signifie que l'entreprise a pu financer de façon durable l'intégralité des actifs immobilisés par les capitaux permanents et un excédent de ressources permanentes est enregistré. Cet excédent est une marge de sécurité pour l'entreprise qui lui permet de faire face à des risques divers à court terme. Dans ce cas les immobilisations ont été intégralement financées par les capitaux permanents plus un excédent.

FRNG = 0 : Dans ce cas, les ressources stables de l'entreprise semblent atteintes, celle-ci ne dépose d'aucun excédent de ressources à long terme pour financer son cycle d'exploitation ce qui rend son équilibre financier précaire. Elle doit donc financer une partie de ses emplois à long terme à l'aide de ressources à court terme ce qui lui fait courir un risque important d'insolvabilité. Une telle situation entraîne généralement une action rapide de la part de

Chapitre 2 : le tableau de bord outil de pilotage de la performance

l'entreprise pour accroître ses ressources à long terme et retrouver un fond de roulement excédentaire.

FRNG ≤ 0 : les immobilisations n'ont pas été financées en totalité par les capitaux permanents. Le fond de roulement négatif signifie que l'entreprise finance une partie de ses investissements par des ressources à court terme, car des capitaux permanents ne représentent pas un montant suffisant pour financer l'intégralité des immobilisations. Il signifie aussi que le montant des actifs circulants laisse prévoir des recettes futures à court terme insuffisantes pour faire face à l'ensemble des dettes. Elle ne dispose alors d'aucune marge de sécurité. Mais l'équilibre financier peut être maintenu dans ce cas, à condition que les actifs circulants soient très liquides et que les dettes à court terme soient peu exigibles.

2.2. Le besoin en fond de roulement (BFR)

Le besoin en fonds de roulement correspond à la somme que l'entreprise doit financer pour couvrir le besoin résultant des décalages de trésorerie entre les entrées et les sorties. Ces décalages sont couramment dus à l'exploitation de l'entreprise. En règle générale, le besoin en fonds de roulement se présente sous la forme suivante⁵⁰ :

BFR = Les valeurs d'exploitation + Les valeurs réalisables – DCT hors concours

- DCT hors concours = les DCT - les dettes financières à court terme

BFR = (VE + VR) – (DCT – Dettes financières à court terme)

- Les valeurs du BFR calculé, peuvent avoir les significations suivantes⁵¹ :

BFR > 0 : dans ce cas, les emplois d'exploitations sont inférieurs aux ressources d'exploitation. L'entreprise doit donc financer ses besoins à court terme, soit par son fonds de roulement, soit à l'aide des ressources financières complémentaires à court terme (concours bancaires).

BFR < 0 : dans ce cas, les emplois d'exploitations sont inférieurs aux ressources d'exploitation. Aucun besoin financier n'est généré par l'activité et l'excédent de ressources dégagé va permettre d'alimenter la trésorerie nette de l'entreprise.

⁵⁰ Béatrice Rocher- Meunier, « le diagnostic financier », Edition d'organisation, Paris, 2006, P. 60.

⁵¹ Idem,

Chapitre 2 : le tableau de bord outil de pilotage de la performance

BFR = 0 : dans ce cas les emplois d'exploitation de l'entreprise sont égaux aux ressources d'exploitation. L'entreprise n'a pas donc besoin d'exploitation à financer puisque le passif circulant (DCT) suffit à financer l'actif circulant.

2.3. La trésorerie

La trésorerie est le résultat de la comparaison, à une date donnée du FRNG et du BFR. Elle exprime l'excédent ou l'insuffisance du FRNG après financement du BFR.

La trésorerie est donnée par la formule suivante :

$$\text{Trésorerie nette (TR)} = \text{fonds de roulement net global (FRN)} - \text{besoins en fonds de roulement (BFR)}$$

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

suivante :

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

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

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

. **TR > 0** → **FRNG > BFR**

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

. **TR = 0** → **FRN = BFR**

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

.TR < 0 → FRN < BFR

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

3. la mesure de la performance par les ratios

« Un ratio est un rapport entre deux quantités variables entre lesquelles existe une relation logique de nature économique ou financière. Sans ce lien logique, un ratio est un simple chiffre inexploitable dans le diagnostic financier ». ⁵²

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

3.1. Les ratios de structure financière.

➤ Le ratio de couverture des emplois stables

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

Ratio de couverture des emplois stables = capitaux permanents / VI

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

➤ Le ratio d'endettement global

Le taux d'endettement net est un ratio qui met en évidence le poids de l'endettement d'une entreprise par rapport à ses capitaux propres. Il indique la proportion dans laquelle une entreprise se finance : sources extérieures (emprunts et dettes financières) versus sources

⁵² Herbert de la Bruslerie, « Analyse financière », Edition DUNOD, 4eme édition, Paris, 2010, p190.

intérieures (associés et actionnaires). Il indique de ce fait le niveau de solvabilité d'une entreprise et son éventuel risque de défaillance (cas d'un ratio élevé).

Ratio d'endettement global = Dettes / fonds propres.

3.2. Les ratios de liquidité.

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

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

➤ Le ratio de liquidité générale

Le ratio de liquidité générale, appelé aussi ratio du fond de roulement, exprime la capacité d'une entreprise à faire face à son passif exigible de court terme avec son actif circulant. Ce ratio doit toujours être supérieur à 1.

Ratio de liquidité générale = Actif circulant / DCT.

➤ Le ratio de liquidité restreinte (réduite)

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

➤ Le ratio de liquidité immédiate

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

Ratio de liquidité immédiate = Valeurs disponibles (VD)/ DCT.

3.3. Les ratios de solvabilité

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

Chapitre 2 : le tableau de bord outil de pilotage de la performance

➤ Le ratio de solvabilité générale

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

Ratio de solvabilité générale = total actif / total des dettes.

➤ Le ratio d'autonomie financière

D'après la norme, les capitaux propres doivent couvrir au minimum un tiers des dettes.

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

Ratio d'autonomie financière = capitaux propres / total des dettes.

3.4. Les ratios de rotation

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

➤ Les délais de rotation de stock

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

➤ 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

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

Théoriquement, la loi impose un délai maximum de règlement de 30 jours à la date de réception des marchandises ou d'exécution de la prestation. Toutefois, la plupart des entreprises acceptent d'allonger ce délai, qui ne doit théoriquement pas dépasser 60 jours à compter de la date d'émission de la facture.

➤ Le délai de rotation du crédit fournisseurs

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

Délai de rotation fournisseurs = [Dettes fournisseurs Et comptes rattachés / Achats en TTC] *360j.

La gestion du délai de règlement des fournisseurs peut être une source de financement pour l'entreprise. Son allongement permet de repousser les échéances de sortie de trésorerie. Cependant, il peut être mal perçu par les fournisseurs et indiquer également que l'entreprise a des difficultés de trésorerie si elle ne peut payer ses fournisseurs dans les temps

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

4.L'analyse de la performance par Les soldes intermédiaires de gestion (SIG)

Le tableau des soldes intermédiaires de gestion comprend sept soldes successifs obtenus par différences entre certains produits et certaines charges.

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

➤ La marge commerciale (MC)

La marge commerciale ne concerne que l'activité de négoce. Elle représente les ressources dégagées par l'activité commerciale de l'entreprise, et permet d'apprécier l'évolution de sa politique commerciale.⁵³

MC = Chiffre d'affaires – coûts de revient

➤ La valeur ajoutée (VA)

La valeur ajoutée mesure le poids économique de l'entreprise et son niveau de croissance. Elle détermine la richesse créée par l'entreprise.⁵⁴

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

La production de l'exercice mesure mieux l'activité de transformation de l'entreprise, quel que soit le sort des produits de cette activité (ventes, stockages, immobilisations)⁵⁵

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

Elle représente la valeur de tout ce que l'entreprise a produit pendant un exercice.

La valeur ajoutée représente la richesse générée par l'entreprise.

⁵³ Grandguillot, B.F, « l'essentielle de l'analyse financière », 12ème édition, Paris,2014, P.55.

⁵⁴ Idem,

⁵⁵ Garguillot, B.F, « l'essentielle de l'analyse financière » 10ème édition, paris,2006, P60.

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

L'excédent brut d'exploitation est un solde particulier qui représente le surplus créé par l'exploitation créée par l'entreprise après rémunération du facteur de production et des impôts liés à la production.⁵⁶ Il mesure la performance économique de l'entreprise.

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

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

➤ **Le résultat d'exploitation**

Il traduit la performance économique de l'entreprise⁵⁷. Ce solde tient compte de la politique d'amortissement et de dépréciation de l'entreprise. Il est calculé indépendamment de la politique financière et fiscale de l'entreprise.

Résultat d'exploitation : EBE + reprise sur charges d'exploitation + autre produit de gestion – dotation aux amortissements et provision d'exploitation – autre charge de gestion.

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

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

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

➤ **Le résultat exceptionnel**

Est un solde net des produits et des charges exceptionnelles.

Résultat exceptionnel = produits exceptionnels – charges exceptionnelles

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

Correspond au résultat présenté dans les comptes, il permet d'apprécier la rentabilité pour les actionnaires. On l'obtient en rajoutant le résultat exceptionnel au RCAI et en retranchant la participation des salariés et les impôts sur les sociétés.⁵⁸

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

⁵⁶ Hubert de la Bruslerie, « Analyse financière », 4ème Edition, Paris, 2010, P.167.

⁵⁷ Redjem. N, « méthodes d'analyse financiers » Edition Dar EL-ouloum, Annaba, P.71.

⁵⁸ Fichres. M, « gestion financière de l'entreprise », Edition DUNOD, Paris, 2008 P.23.

➤ La CAF

L'évaluation de la CAF permet de déterminer la part de richesse créée que l'entreprise retient pour elle-même comme ressources interne de financement.

La CAF est la principale ressource de financement dont l'affectation est décidée par les gestionnaires :

- Investissement de maintien, dotation amortissement, dotation aux provisions pour dépréciations d'actifs immobilisés.
- Investissement d'expansion acquisition nouvelles (réserves).
- Remboursement de dettes financière.
- Distribution aux propriétaires.

La capacité d'autofinancement mesure la capacité de développement de l'entreprise son degré d'indépendance financière, et donc potentiel d'endettement. Son Calcul :

Deux méthodes sont possibles pour calculer l'autofinancement :

✓ La méthode soustractive

$CAF = \text{excédent brut d'exploitation} + \text{produit encaissables} - \text{charges décaissables}$

✓ La méthode additive

$CAF = \text{résultat de l'exercice} + \text{Dotation à l'amortissement et provisions} - \text{reprises sur amortissements et provisions} + \text{valeur comptable des éléments d'actifs cédés} - \text{produit de cession des immobilisations} - \text{subventions d'investissements virées au résultat de l'exercice.}$

5. La mesure de la performance par Tableau de bord

Le tableau de bord joue un rôle crucial dans la mesure de la performance en fournissant une visualisation claire et concise des indicateurs de performance pertinents. Il permet de suivre en temps réel les indicateurs clés, d'analyser les tendances, de détecter les écarts et de prendre des décisions éclairées pour améliorer la performance. Le tableau de bord facilite la communication des informations aux décideurs et favorise une prise de décision basée sur des données objectives.

Le tableau de bord est un outil de pilotage de la performance qui permet d'évaluer les performances d'une entreprise à un moment précis ou sur une période donnée. Son objectif est de fournir des informations clés pour permettre au responsable de prendre des mesures

Chapitre 2 : le tableau de bord outil de pilotage de la performance

correctives si nécessaire. Les tableaux de bord mettent en évidence les éléments critiques de la santé financière de l'entreprise en se basant sur le bilan et le compte de résultat. Ils sont largement utilisés dans de nombreuses entreprises car ils sont basés sur la comptabilité, une source d'information obligatoire et facilement exploitable. De plus, les indicateurs financiers sont faciles à sélectionner et à calculer, ce qui facilite les comparaisons entre les sociétés, notamment dans le cas de filiales appartenant à un même groupe.

Le tableau de bord permet plusieurs choses :

- Suivre l'évolution de la situation financière : en interprétant les indicateurs financiers les uns par rapport aux autres, le responsable peut avoir une vision précise des résultats de l'entreprise. Il peut ainsi prendre connaissance des dépenses de l'entreprise et de l'évolution de la réalisation des objectifs fixés.
- Mesurer les performances : le tableau de bord est un outil essentiel pour la stratégie commerciale. Il offre une vue d'ensemble de l'évolution de l'entreprise, permettant de suivre l'efficacité des nouveaux projets et leur rentabilité, afin de déterminer les moyens les plus efficaces pour atteindre les objectifs visés.
- Anticiper les éventuelles difficultés : en identifiant les situations à risque, le tableau de bord financier permet de prendre des mesures préventives pour faire face aux difficultés éventuelles.
- Prendre des décisions éclairées : en évaluant statistiquement les risques liés à différentes décisions, le tableau de bord financier est un outil d'aide à la décision essentiel pour établir une stratégie financière efficace.
- Motiver les équipes : lorsque les employés sont impliqués dans le suivi de l'évolution des résultats et dans la réalisation des objectifs, ils se sentent investis. Le tableau de bord peut donc être utilisé comme un outil intéressant pour impliquer et motiver les équipes.

Conclusion

Le tableau de bord est un outil essentiel dans le domaine de la gestion il existe plusieurs méthodes telles que (OVAR, JANUS, GIMSI...) qu'il faut suivre pour qu'il soit réussi.

Le tableau de bord offre un moyen précieux pour mesurer et piloter la performance en suivant les indicateurs clés et en fournissant une vision globale de la santé de l'entreprise. la mesure de la performance financière quant à elle, s'appuie essentiellement sur les indicateurs financiers.

Chapitre 3 : Tableau de bord outil de pilotage de la performance au sein de l'hôtel Atlantis

Introduction

Pour mettre en pratique les notions théoriques développés lors de 2eme chapitre précédents, notamment la concept d'un tableau de bord et son rôle dans le pilotage de la performance, nous avons effectué un stage pratique au sein de l'hôtel Atlantis. Ce qui nous a permis d'apprendre à élaborer un tableau de bord, et de voir son rôle dans le suivi et le pilotage de l'hôtel.

Ce chapitre est composé de deux section, la première porte sur la présentation de l'organisation d'accueil, et la deuxième porte sur l'élaboration d'un tableau de bord financier de l'hôtel Atlantis ,et nous avons tout fait pour que cette étude pratique soit menée en respectant l'une des méthodes de conception d'un tableau de bord déjà citées dans le deuxième chapitre précisément la méthode OVAR.

Section 01. Présentation de l'organisme d'accueil

Cette section est consacrée à la présentation de l'hôtel Atlantis, qui se fera à travers son historique, son organisation et les différents services qu'elle propose.

1. Aperçu historique de l'hôtel Atlantis

Atlantis est un hôtel restaurant qui fait partie du groupe Soummam, fondé par l'un des associés, en l'occurrence, M. Laaziz HAMITOCHE, dans le but de promouvoir le volet touristique et hôtelier dans la région de la Soummam.

La wilaya de Bejaia en général et la ville d'Akbou en particulier manque cruellement d'infrastructures dans le domaine d'hôtellerie. Depuis l'ouverture de l'hôtel Atlantis à Akbou, la ville a connu une bonne bouffée d'oxygène en matière de fréquentation de la part des étrangers.

2. Situation géographique de l'hôtel Atlantis

L'hôtel Atlantis est situé à la sortie de l'ouest de la ville d'Akbou, sur la route nationale n°26. Il est facile à trouver et assez accessible aux usagers, il possède un panneau lumineux au-dessus de la construction qui peut être vu d'une distance lointaine. Il est entouré de deux unités de production ALCOVAL et MAC-SOUM de droite et de la maison automobile AKBOU AUTO et de la fabrique de métal RELLY METAL de gauche.

3. Les différentes commodités de l'hôtel Atlantis

L'hôtel Atlantis est un immeuble constitué de 06 étages, de 40 chambres et de 07 suites de lux. Les chambres sont dotées de toutes les commodités modernes : salle de bain, climatisation, wifi, télévision...etc. les fenêtres sont en aluminium muni d'un double vitrage.

Il possède un grand parking pour les voitures, une réception avec un grand salon, un restaurant avec une grande terrasse qui peut contenir jusqu'à 150 personnes au rez- de-chaussée. Une cafeteria et pizzeria au 1er étage, un snack panoramique au 6eme étage, et une salle de conférence qui peut contenir au moins 120 personnes.

L'hôtel Atlantis, offre la possibilité de bénéficier gratuitement d'un moment de détente et de réflexion sans son espace Spa et Fitness.

- **Le back-office** : représente l'organisation interne de l'hôtel, il regroupe les Potentialités humaines et techniques (comptable, Contrôleur de gestion, ressource humaines, la cuisine, le magasin, le service technique), sa mission principale est d'assurer un lien entre les différents services de l'Hôtel ainsi que le front office et les différents organismes extérieur
- **Le front office** : constitué de l'ensemble du personnel en contact avec les clients, dont la réception et le service commercial. Ils ont pour mission, la prise en charge et le traitement de l'ensemble des requêtes clients dont les réservations d'hébergement, l'organisation des séminaires, la formation, banquets, les différentes réceptions.

L'hôtel assure des prestations diverses tels que la restauration et l'hébergement, l'hôtel a opté depuis sa création pour un mode d'organisation fonctionnel. Ainsi, les activités ont été découpées en fonctions spécialisées marquées par une forte différenciation, à savoir :

- **La restauration**

Un restaurant d'une capacité de 120 couverts, assure le service à sa clientèle, avec une possibilité d'organisation de banquets (séminaires, fête réunions, etc.) Ouvert tous les jours de 12h00 à 15h00 pour le déjeuner et de 19h00 à 22h00 heure pour le diner.

- **Cafeteria et fastfood « belle vue »** qui permettant de passer moments de détente, de déguster un bon café ou une boisson rafraichissante entre amis ou en famille dans un cadre convivial et tranquille, tout en admirant l'imprenable vue sur le mont du Djurdjura.

- **Salle de conférence SOUMMAM** : pour les réunions, séminaire et conférence Atlantis hôtel met à la disposition de ses clients une salle de conférence d'une capacité de 120 personnes, équipée d'un matériel de haute technologie. L'objectif est avant tout d'accompagner de manière personnalisée les clients afin de trouver la salle de séminaire qui correspond parfaitement à leurs attentes.

- **Sous-sol :**

La chambre froide.

Magasin de stockage.

La cuisine (plats traditionnels et moderne).

Réfectoire.

Blanchisserie.

- **La réception**

Le service réception revêt une importance évidente dans l'entreprise hôtelière (l'accueil des clients, l'hébergement, la facturation de séjour des clients, organiser les départs des clients, l'encaissement de toutes les factures (chèque, espèce, carte de paiement, etc...). La réservation des chambres peut être directe en se présentant à la réception, par fax ou par téléphone. Le client pour réserver une chambre doit présenter une pièce d'identité (CIN/ passeport/ PC...) et remplir la fiche de police qui doit être envoyée au commissariat de police avant minuit le jour même.

- **La cour :**

La cour de l'hôtel Atlantis possède un parking spacieux de plus de 50 places, un groupe électrogène, et un poste police.

- **Les étages (housekeeping)**

C'est le service qui assure la liaison entre la chambre du client et les autres services. L'importance de cette cellule doit être toujours évoquée, car les employés des étages pénètrent dans les chambres des clients, et en assurent le nettoyage, font les lits, changent les draps, etc... Le service d'étage de l'hôtel Atlantis contient une gouvernante générale, et quatre (04) femmes de chambres.

L'hôtel se compose de 06 étages. Dotés de 47 chambres. Les chambres sont généreuses en espace, et uniques dans leurs conceptions et vous offrent une atmosphère chaleureuse et

paisible. Pour un confort sans précédent. Toutes les chambres sont équipées de TV et de téléphone avec ligne directe. Certaines disposent également d'un balcon pour vous relaxer et un service de réveil par téléphone est disponible, Tout les étages sont accessibles par ascenseur.

* **Service et avantage :**

Room service ;

- Lavage de votre linge (sur demande) ;
- Gamme complète de produits d'accueil salle de bain ;
- Ascenseur ;
- Toute la laiterie et la vaisselle provient des fournisseurs des plus grands hôtels de luxe ;
- Climatisation centralisé

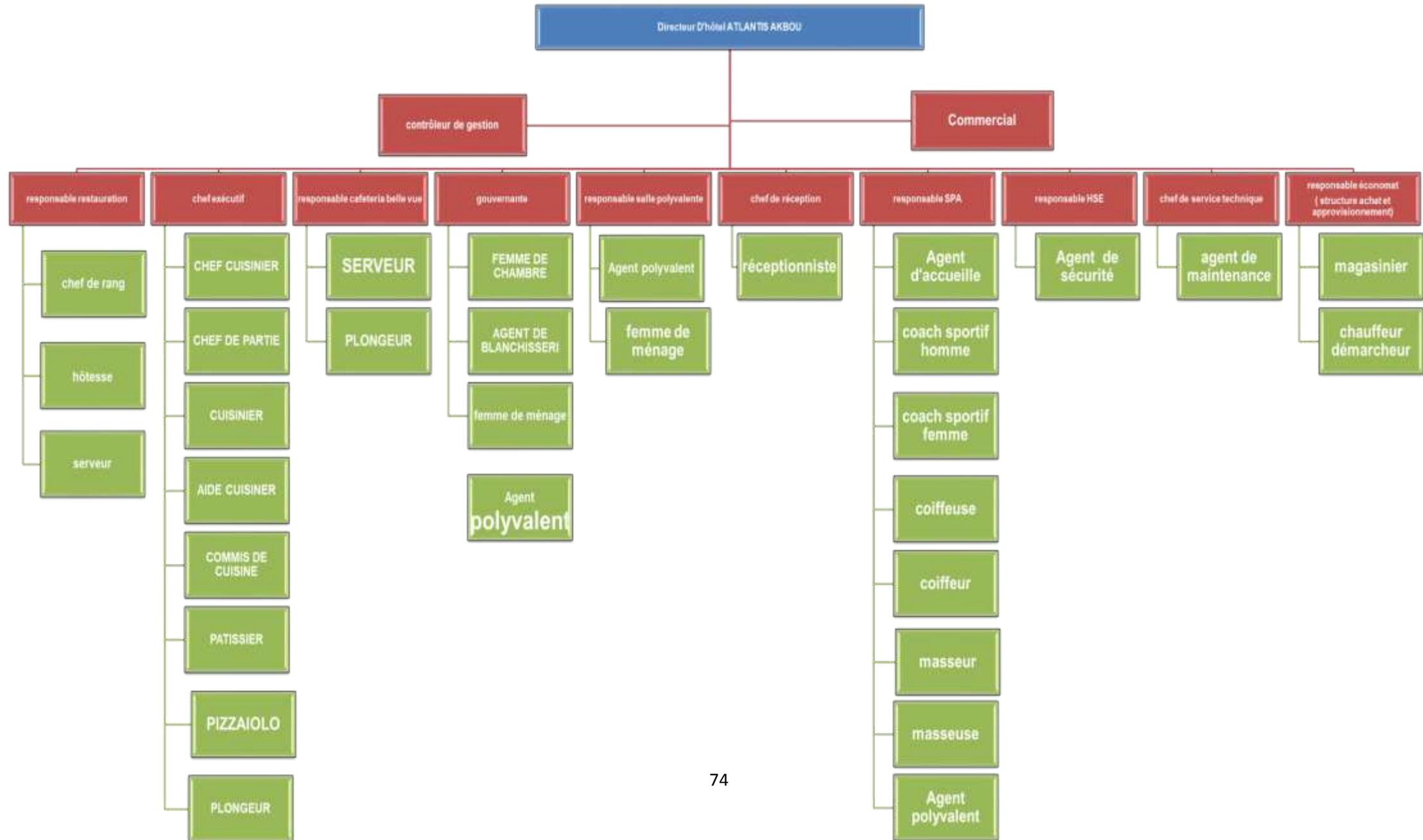
• **Extérieur**

L'extérieur de l'hôtel Atlantis possède une salle de sport, une piscine interne et externe, restaurant « ZAHRA » un Hammam, Jacuzzi, Sauna, salon de coiffure et Esthétique.

• **La salle polyvalente**

Elle détient l'Art de recevoir et combler ses convives. Elle s'adapte à tous les évènements, grandioses ou plus feutrés, spectacle, mariage, fête de circoncision, lancement des produits, elle a une capacité de 1000 personnes. Doté d'un parking d'une capacité de 80 véhicules.

figure N° 06 : l'organigramme de l'hôtel Atlantis



4. Rôles et missions des services de l'hôtel

- **Le service finances et comptabilité**

Le rôle de ce service, est de comptabiliser toutes les opérations faites quotidiennement par l'unité (achats, ventes, encaissement, paiements, stocks, fiscalités, diverse.). Pour la comptabilisation de ces opérations, le comptable doit avoir deux documents qui sont : le bon de commande, et le bon de réception. Par la suite le service de contrôle doit vérifier la qualité et les sommes. Le service possède différents journaux de comptabilité, comme : le journal de caisse (recettes et dépenses), le journal des ventes (main courante), le journal des opérations diverses (paies, stocks, consommation etc. ...)

- **Le service ressource humaines**

Ce service est responsable du recrutement des employés et des travailleurs, après l'accord du directeur de l'hôtel. Le recrutement est fait à partir des différentes conditions et différents critères selon les besoins. Dès que la confirmation pour un poste est donnée par le directeur, le recruté doit remplir une fiche de renseignements concernant les diplômes, ses capacités et ses informations personnelles.

Ensuite, il doit signer le contrat de travail, et présenter son diplôme et d'autres papiers nécessaires. Après cela, le service doit créer un dossier concernant le recruté, le porter sur la liste du personnel, lui crée une fiche de pointage, et enfin le déclarer à la sécurité sociale.

- **Le service économat et gestion des stocks**

Ce service est chargé de l'approvisionnement de l'hôtel, c'est la fonction la plus sensible de l'hôtel. En effet, l'économe est tenue d'acheter au moment opportun et à bon prix, pour permettre aux services chargés de la production ou de la vente de réaliser de meilleurs résultats.

- **Le service technique**

Il est chargé de la maintenance et de l'entretiens afin de protéger les installations et les équipements techniques qui se trouvent au sein de l'entreprise.

- **Service sécurité**

Ce service contient des agents qui sont sous la responsabilité d'un chef de sécurité, ils assurent la tranquillité et l'hygiène au niveau de l'hôtel et garantit la sécurité des clients et de leurs biens.

- **La direction générale**

Le directeur de l'hôtel est un cadre supérieur qui assume, dans une mission plus au moins large, le commandement de l'ensemble des unités de l'hôtel.

Le directeur d'un hôtel doit, comme tout chef d'entreprise, être qualifié pour prévoir, organiser, commander, coordonner, et contrôler. Il a la charge de guider l'ensemble du personnel et sa mission primordiale le place constamment au contact avec une clientèle.

Section 02. Elaboration du tableau de bord financier de l'hôtel Atlantis, et son rôle dans le pilotage de la performance.

Cette section sera consacrée à l'élaboration d'un tableau de bord financier à partir des indicateurs utilisés par l'hôtel Atlantis en se basant sur le traitement et l'interprétation des états financiers de l'hôtel pour les deux années 2021 et 2022.

Avant de procéder à l'élaboration d'un tableau de bord financier, nous allons d'abord présenter les différents indicateurs financiers utilisé par l'hôtel pour mesurer sa performance.

1. Les indicateurs du bilan

Ce type d'indicateurs comprend :

- Les bilans de grandes masses
- Les indicateurs de l'équilibre financier

1.1 Les bilans de grandes masses

Le bilan de grande masse permet de visualiser la structure financière de l'entreprise. Cette présentation du bilan financier facilite l'analyse de l'équilibre financier de l'entreprise car elle permet une étude du financement de l'entreprise en faisant une distinction entre les cycles longs (investissement et financement) et les cycles court d'exploitation.

Le bilan de grande masse est un support d'aide au décideur pour prendre des décisions éclairées en matière d'investissement, de financement ou de gestion des opérations.

❖ **Le bilan de grande masse actif**

Tableau N°08 : le bilan de grande masse actif.

Désignation		Actif			
		Valeur		Pourcentage%	
		2021	2022	2021	2022
AF	VI	4 888 497 463,12	5 392 478 493,37	61,83%	61,52%
AC	VE	308 079 814,60	348 955 569,95	3,90%	3,98%
	VR	1 916 858 831,62	2 379 585 607,32	24,24%	27,15%
	VD	793 199 303,50	644 084 014,87	10,03%	7,35%
Total		7 906 635 412,84	8 765 103 685,51	100%	100%

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis.

Les valeurs immobilisées (VI) occupent la plus grande partie de l'actif (61,52%) puis les valeurs réalisables (VR) (24,24%) en 2021 et (27,15) en 2022, qui passe de 1916858831,62 en 2021 à 2379585607,32 DA en 2022. Cela est dû à une accumulation des dettes à court terme (DCT) accordés à ses clients.

❖ **Les structures de l'actif**

Tableau N°09 : les structures de l'actif

Éléments	2021	2022
AF	4 888 497 463,12	5 392 478 493,37
total actif	7 906 635 412,84	8 765 103 685,51
RICF	61,83%	61,52%
AC	3018137949,72	3372625192,14
Total actif	7 906 635 412,84	8 765 103 685,51
RICC	38,17%	38,48%

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis.

- **Le ratio de l'importance des capitaux fixe (RICF)** mesure le poids des capitaux fixes, des investissements dans les avoirs de l'hôtel. Le RICE présente une part importante dans l'actif de l'hôtel 61,83% en 2021 et 61,52% en 2022, ce qui signifie que l'hôtel garde la même part de l'actif.
- **Le ratio de l'importance de l'actif courant (RICC)** mesure l'importance des actifs liés à l'exploitation et à la trésorerie dans l'ensemble des avoirs et créances de

Chapitre 3 : Tableau de bord outil de pilotage de la performance au sein de l'hôtel Atlantis

l'entreprise. Dans le cas de l'hôtel Atlantis le RICC a connu une augmentation de 38,17% en 2021 à 38,48% en 2022, ce dernier représente une part aussi importante que le RICF.

❖ Le bilan de grande masse passif

Tableau N°10 : le bilan de grande masse passif

Elément		Passif			
		Valeur		pourcentage	
		2021	2022	2021	2022
KP	CP	5 682 096609,24	5 836 482 561,34	71,86%	66,59%
	DLMT	1424 105 873,42	2131 736 198,18	18,01%	24,32%
PC	DCT	800 432 930,18	996 884 925,99	10,12%	11,37%
TOTAL		7 906 635 412,84	8 765 103 685,51	100%	100%

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis.

Dans ce tableau le passif est dominé par les capitaux propres à hauteur de 71,86 % en 2021 et 66,59 % en 2022. Cela signifie que le financement de l'hôtel est essentiellement assuré par ses propres ressources. Elles complètent son financement par le recours aux DCT 10,12 % en 2021 et 11,37 % en 2022, en revanche le recours au DLMT à connu une augmentation importante de 18,01 % en 2021 et 24,32% en 2022, du 800432930,18 à 996884925,99.

❖ Les structures de passif

Elément	2021	2022
CP	5 682 096609,24	5 836 482 561,34
Total passif	7 906 635 412,84	8 765 103 685,51
RAF	71,86 %	66,59 %
DCT	800 432 930,18	996 884 925,99
Total passif	7 906 635 412,84	8 765 103 685,51
RDCT	10,12 %	11,37 %

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis.

- **Le ratio d'autonomie financière (RAF)** Ce ratio met en avant l'état de l'endettement financier de l'entreprise par rapport à ses fonds propres pour l'hôtel Atlantis, le RAF était de 71,86 % en 2021, et en 2022 l'était de 66,59 %, cela signifie que les capitaux propres de l'hôtel sont plus importants que les dettes financières.
- **Le ratio de dettes à court terme (RDCT)** Ce ratio a enregistré une augmentation en 2022 (11,37 %) par rapport à 2021 (10,12 %) cela dû est à l'augmentation des dettes à court terme.

1.2. Les indicateurs de l'équilibre financier

Après avoir présenté les bilans de masse, nous allons dans ce point, analyser et interpréter l'équilibre financier à long et court terme, puis nous avons calculé la trésorerie nette afin de connaître la situation financière de l'entreprise.

L'équilibre financier est représenté par l'interaction de trois variable : le FRN, le BFR, et le TR.

- **Le fond de roulement (FRN)** Il nous permet d'avoir une idée sur la manière dont les immobilisations sont financées.
 - ✓ FRN positif : le financement se fait par les capitaux permanents
 - ✓ FRN négatif : le financement se fait par les ressources à court terme.

Tableau N°11 : le calcul du FRN

Désignation	2021	2022	Variation
Capitaux propre (1)	5 682 096609,24	5 836 482561,34	154385952,1
DLMT (2)	1424 105 873,42	2131 736 198,18	707630324,76
VI (3)	4 888 497463,12	5 392 478493,37	503981030,2
FRN=(1)+(2)-(3)	2217705019.55	2575740266,15	358035246,66

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis.

Par le haut du bilan, le fonds de roulement représente un excédent de capitaux par rapport aux actifs ce qui signifie que les capitaux permanents servent à financer deux types d'emplois:

- les actifs immobilisés (investissements)

Chapitre 3 : Tableau de bord outil de pilotage de la performance au sein de l'hôtel Atlantis

- et les actifs circulant (les éléments détenus par l'entreprise qui risquent d'être transformés en monnaie en moins d'un an.

A partir du tableau ci-dessus, nous remarquons que pour les (02) exercices, l'entreprise a réussi à dégager un fond de roulement positif : soit 2217705019,55 pour l'année 2021 et 2575740266,15 pour 2022 ; cela signifie que les immobilisations sont intégralement financées par des capitaux permanents. Dans ce cas, l'HOTEL Atlantis réalise un équilibre financier à long terme et dégage une marge de sécurité (un excédent des ressources stables) qui est affectée aux financements des besoins d'exploitation. Il s'agit d'une bonne structure financière dans ce cas.

Nous remarquons une augmentation du FRN en 2022 qui est due à l'augmentation des emprunts et des capitaux propres.

- **Le besoin en fond de roulement**

Nous allons analyser les stocks et encours, les créances, les emplois assimilés et les dettes à court.

Tableau N°12 : le calcul du BFR

Désignation	2021	2022	Variation	Evolution %
VE (1)	308 079 814,60	348 955 569,95	40 875 755,35	13,26 %
VR(2)	1 916 858 831,62	2 379 585 607,32	-1 875 983 076,27	-97,86 %
DCT(3)	800 432 930,18	996 884 925,99	196 451 995,81	24,54 %
BFR(1+2)-(3)	14245055716,04	1731656251,28	-12 513 399 464,76	-87,84 %

Source : réalisé par moi-même à partir des données de l'hôtel Atlantis.

L'entreprise a dégagé un BFR positif en 2021 et en 2022 dû à un excès de stock, les créances clients sont supérieures aux dettes à court terme, Dépendance de l'entreprise à l'emprunt, la baisse de la trésorerie.

Ce besoin va être comblé par les ressources permanentes dégagées par le fond de roulement positif. L'entreprise doit donc financer ses emplois court terme en ayant recours à son

Chapitre 3 : Tableau de bord outil de pilotage de la performance au sein de l'hôtel Atlantis

excédent de ressources à long terme ou à l'aide de ressources financières à court terme (concours bancaires).

- **Trésorerie nette** Il s'agit de la comparaison entre le FRN et le BFR.

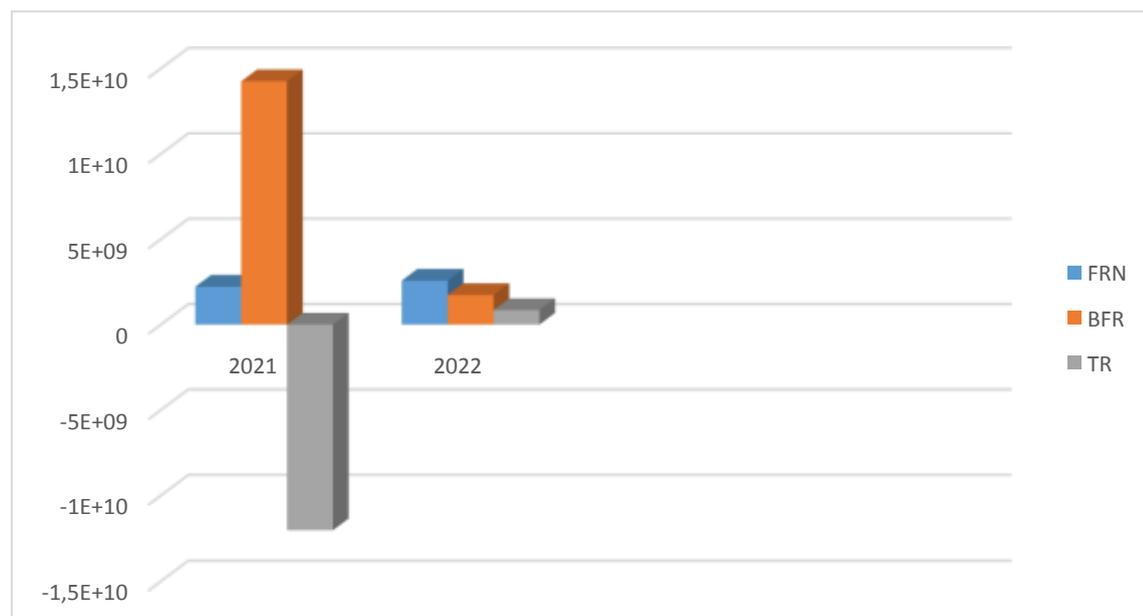
$$\text{Trésorerie nette} = \text{FRN} - \text{BFR}$$

Tableau N°13 : le calcul de TR

Désignation	2021	2022	Variation	Evolution %
FRN	2217705019,55	2575740266,15	358035246,66	16,14
BFR	14245055716,04	1731656251,28	-12 513 399 464,76	-87,84 %
TR	-12 027 350 696,49	844 084 014,87	12 871 434 711,36	-107,02

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis.

Figure N°07 : représentation graphique des indicateurs de l'équilibre financier



Source : réalisé par moi-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

En 2021 l'entreprise à enregistrer une TN négative de 12027350696,49 DA, cela signifie que l'hôtel ne dispose pas suffisamment de liquidités pour assurer son fonctionnement. Elle dépend donc de ses partenaires financiers.

En 2022 la trésorerie nette est positive, cela signifie que les ressources de l'hôtel sont suffisantes pour couvrir les besoins. L'hôtel pourra donc financer d'autres projets sans avoir à recourir à l'emprunt.

2. Les indicateurs du compte de résultat

Ces indicateurs comprennent :

- Les soldes intermédiaires de gestion (SIG)
- La capacité d'autofinancement (CAF)

2.1. Les soldes intermédiaires de gestion (SIG)

Les SIG déterminent l'importance de diverses charges et produits lors de la formulation des résultats. Ils déterminent si l'entreprise est rentable et détaille les éléments qui ont généré ce résultat. Les charges comprennent les charges d'exploitations, les charges financières et les charges exceptionnelles. Les produits comprennent les produits d'exploitation, les produits financiers et les produits exceptionnels.

Le résultat de l'exercice se compose des résultats d'exploitation, des résultats financiers, des résultats exceptionnels, auxquelles il faut retirer les impôts.

Le résultat net augmente les fonds propres lorsqu'il est positif et les diminue lorsqu'il est négatif.

Tableau N°14 : le calcul des SIG

Opération	2021	2022	Variation	Evolution %
- production vendue (CA)	1 479 015 472	1 749 676 264	270 660 792	18,30
-variation stocks produit et en cours	-	-	-	-
-production immobilisée	-	-	-	-
-subvention d'exploitation	-	-	-	-
Production de l'exercice	1 479 015 472	1 749 676 264	270 660 792	18,30
-Achats consommés	341 365 528	347 245 234	5879706	1,72
-Services extérieurs et autres consommation	178 869 450	177 999 144	-870306	-0,49
Consommation de l'exercice	520 234 979	525 244 378	5 009 399	0,96
Valeur ajoutée d'exploitation	958 780 493	1 224 431 886	265 651 393	27,71
-Charges de personnel	581 593 169	689 833 539	108240370	18,61
-Impôts, taxes et versements assimilés	64 308 999	66 901 100	2592101	4,03
Excédent brut d'exploitation	312 878 325	467 697 248	154 818 923	49,48
-Autres produits opérationnels	19 930 190	20 029 146	98956	0,50

Chapitre 3 : Tableau de bord outil de pilotage de la performance au sein de l'hôtel Atlantis

-Autres charges opérationnelles	44 478 632	18 362 501	-26116131	-58,72
-Dotations aux amortissements et aux provisions	331 475 714	405 937 552	74461838	22,46
-Reprise sur perte de valeur et provisions	80 128 069	43 875 611	-36252458	-45,24
Résultat opérationnel	36 982 238	107 301 952	70 319 714	190,14
-Produits financiers	37 869 808	67 825 698	29955890	79,10
-Charges financières	58 934 951	41 706 235	-17228716	-29,23
Résultat financier	- 21 065 144	26 119 463	47 184 607	223,99
Résultat ordinaire avant impôts	15 917 095	133 421 415	117 504 320	738,23
-produits exceptionnels	-	-	-	-
-charges exceptionnelles	-	-	-	-
Résultat exceptionnels	00	00	00	00
-Impôts exigibles sur les résultats ordinaires	9 254 428	43 061 588	33807160	365,31
-Impôts différés	4 005 495	14 571 125	10565630	263,78
Résultat net de l'exercice	10 668 162	104 930 952	94 262 790	883,59

Source : document interne de l'HOTEL Atlantis

Interprétation

- **La valeur ajoutée (VA)** = production de l'exercice – consommation de l'exercice

Chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaire de l'hôtel Atlantis s'est amélioré de 18,30% (augmentation du nombre de chambres loués, croissance du chiffre d'affaires des restaurants).

Consommation de l'exercice = achat consommé + services extérieurs + autres charges

La valeur ajoutée a connu une augmentation de 27,71 % durant l'année 2022 par rapport à l'année 2021, qui est causée par la régression des consommations de l'exercice.

- **L'excédent brut d'exploitation (EBE)**

EBE = valeur ajoutée – charges de personnel – imports, taxes et versements assimilés.

L'excédent brut d'exploitation s'est amélioré de 49,48%, cela est dû à l'augmentation de la valeur ajoutée dégagée.

- **Résultat opérationnel**

Résultat opérationnel = EBE + autres produits opérationnels – autres charges opérationnels – dotations aux amortissements et aux provisions et pertes de valeurs + reprise de valeurs.

Le résultat opérationnel a connu une hausse remarquable de 190,14%, suit à l'augmentation des produits opérationnels, diminution des charges opérationnelles.

➤ **Résultat financier**

Résultat financier = produits financiers – charges financiers

Le résultat financier s'est perfectionné de 223,99% grâce à l'augmentation des produits financiers et de la chute des charges financières. L'hôtel Atlantis a prêté plus d'argent qu'elle a emprunté.

➤ **Résultat ordinaire avant impôt**

Résultat ordinaire avant l'impôt = résultat opérationnel + résultat financier

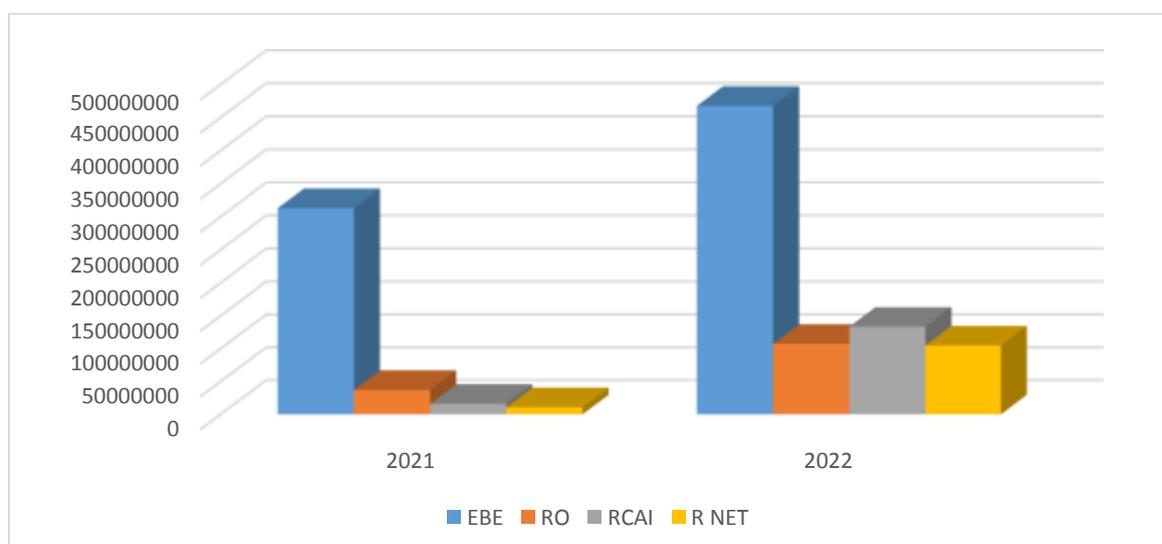
Le résultat courant avant impôt a augmenté de 738,23% car il a été influencé par le résultat opérationnel et le résultat financier.

➤ **Résultat net de l'exercice**

Résultat net de l'exercice = résultat ordinaire avant l'impôt - les impôts exigibles sur résultats ordinaires + impôts différés

L'hôtel Atlantis à réaliser un résultat net positif durant les deux exercices. Le résultat net de l'hôtel Atlantis connu une augmentation remarquable de 883,59%, ce qui lui permettra de couvrir l'ensemble de ses charges.

Figure N°08 : représentation graphique de l'évolution des principaux SIC



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis.

• **Ratios d'activité**

- **Taux de variation de chiffre d'affaire HT (%) = $CA_n - CA_{n-1} / CA_{n-1}$**

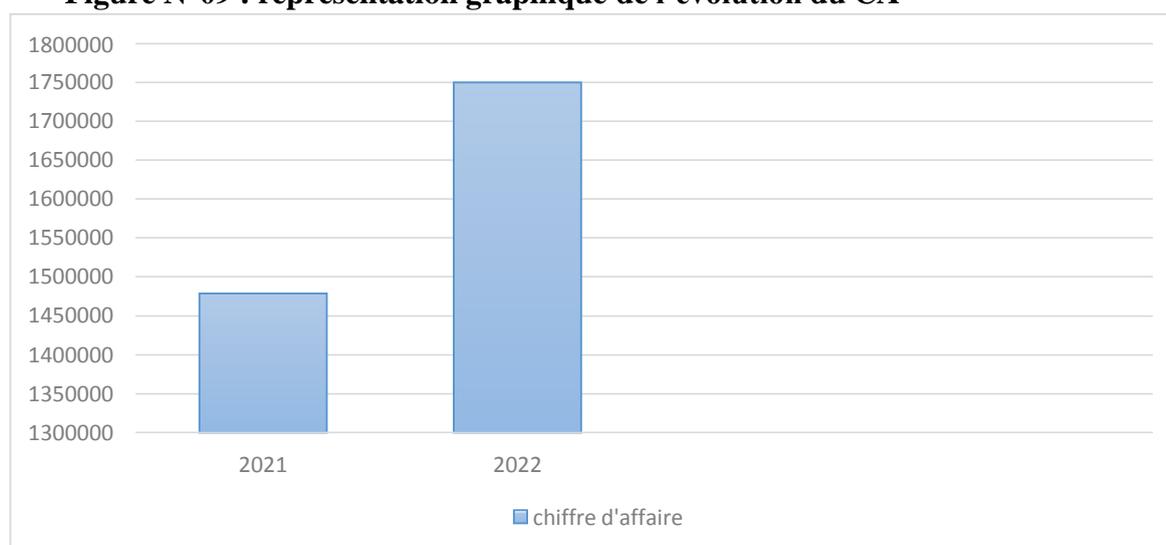
Tableau N°15 : la variation de chiffre d'affaire

Désignation	2021	2022	Evolution de 2022 /2021
CA	1 479 015 472	1 749 676 264	18.30 %

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis.

Taux de variation de chiffre d'affaire HT (%) = $1749676264 - 1479015472 / 1479015472$

Figure N°09 : représentation graphique de l'évolution du CA



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis.

Ce ratio mesure la variation du CA, c'est un indicateur de l'analyse d'évolution de l'activité. L'hôtel a enregistré une augmentation de 18,30 % de chiffre d'affaire de l'année 2022 par rapport à l'année 2021.

➤ **Indicateur d'évolution des charges d'exploitations**

Cet indicateur permet de mesurer les différentes charges d'exploitation pour l'année 2022.

Tableau N° 16: L'évolution des charges des activités ordinaires

Désignation	Réalisation 2021	Réalisation 2022	Ecart	Evolution 2021 /2022
Achats consommés	341365528	347245234	5879706	1,72 %
Services extérieurs et autre consommation	178869450	177999144	-870306	-0,49 %
Charges de personnel	581593169	689833539	108240370	18,61 %

Chapitre 3 : Tableau de bord outil de pilotage de la performance au sein de l'hôtel Atlantis

Impôts, taxes et versements Assimilés	64308999	66901100	2592101	4,03 %
Autres charges opérationnelles	44478632	18362501	-26116131	-58,72 %
Dotations aux amortissements, et aux provisions	331475714	405937552	74461838	22,46 %
Charges financières	37869808	67825698	29955890	79,10 %
Total	1579961300	1774104768	194143468	12,88 %

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis.

Les charges des activités ordinaires ont augmenté de 12,88 %, passant de 1579961300 en 2021 à 1774104768 en 2022, dû essentiellement à l'augmentation des :

- ✓ **Achats consommés** : soit une augmentation de 1,72%, passant de 341365528 en 2021 à 347245234 en 2022
- ✓ **Charges de personnel** : soit une augmentation de 18,61%, passant de 581593169 en 2021 à 689833539 en 2022.
- ✓ **Impôts, taxes et versements Assimilés** : soit une augmentation de 4,03 %, passant de 64308999 en 2021 à 66901100 en 2022.

- ✓ **Dotations aux amortissements, et aux provisions** : soit une augmentation de 22,46 %, passant de 331475714 en 2021 à 405937552 en 2022.
- ✓ **Charges financières** : soit une augmentation de 79,10 %, passant de 37869808 en 2021 à 67825698 en 2022

2.2. Calcul de la capacité d'autofinancement (CAF)

La CAF représente l'ensemble des ressources de financement interne générées par l'activité de l'entreprise durant l'exercice. L'entreprise calcule la CAF dans le but d'investir, de rembourser ses emprunts et pour la rémunération de ses actionnaires.

Il y a deux méthodes de calcul (la méthode soustractive et la méthode additive).

Chapitre 3 : Tableau de bord outil de pilotage de la performance au sein de l'hôtel Atlantis

➤ La méthode soustractive

CAF = EBE + autres produits opérationnels – autres charges opérationnelles + produits financiers – charges financiers – autre pertes et profils – impôts exigibles sur résultats ordinaires + impôts différés (variation) sur résultat ordinaires.

Tableau N°17 : calcul de la CAF par la méthode soustractive

Désignation	2021	2022
(+)Excédent brut d'exploitation	312 878 325	467 697 248
(+)Autres produits opérationnels	19 930 190	20 029 146
(-)Autres charges opérationnelles	44 478 632	18 362 501
(+)produits financiers	37 869 808	67 825 698
(-)charges financiers	58 934 951	41 706 235
(-)autre pertes et profils	00	00
(-)impôts exigibles sur résultats ordinaires	9 254 428	43 061 588
(+) impôts différés (variation) sur résultat ordinaires.	4 005 495	14 571 125
CAF	262 015 807	466 992 893

Source : réalisé par moi-même à partir des données de l'hôtel Atlantis.

➤ La méthode additive

CAF = Résultat net de l'exercice + dotations aux amortissements et aux provisions – reprise sur amortissements et provisions + valeur comptable des éléments d'actif cédés – produit de cession d'éléments d'actif.

Tableau N°18 : calcul de la CAF par la méthode additive

Désignation	2021	2022
(+)Résultat net de l'exercice	10 668 162	104 930 952
(+)dotations aux amortissements et aux provisions	331 475 714	405 937 552
(-)reprise sur amortissements et provisions	80 128 069	43 875 611

Chapitre 3 : Tableau de bord outil de pilotage de la performance au sein de l'hôtel Atlantis

(+)valeur comptable des éléments d'actif cédés	00	00
(-) produit de cession d'éléments d'actif.	00	00
CAF	262 015 807	466 992 893

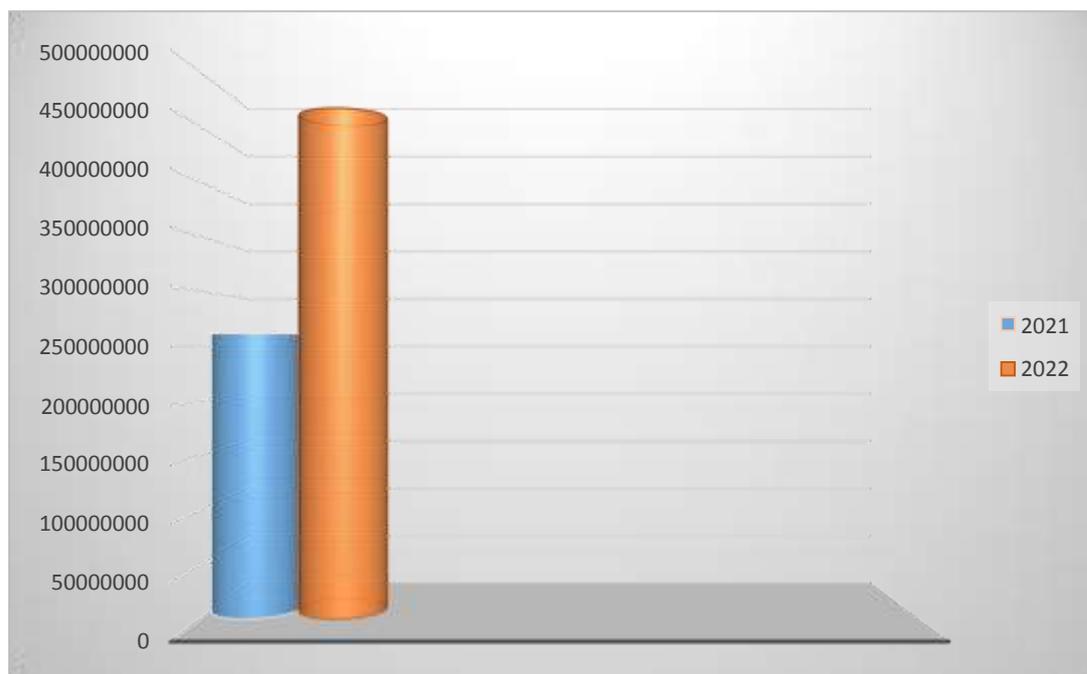
Source : réalisé par moi-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

Interprétation

La CAF de l'hôtel Atlantis a augmenté de 204 977 086 DA en 2022 par rapport à 2021 grâce à l'augmentation de ces produit encaissable (produits opérationnels, produits financiers) et la diminution des charges décaissables (autres charges opérationnelles, charges financières).

La CAF de cet hôtel est utilisée pour l'investissement, le remboursement des emprunts et pour améliorer le fond de roulement.

Figure N°10 : la CAF de l'hotel atlantis entre 2021 et 2022



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

3. Analyse par les ratios

L'analyse de la situation financière de la chaîne l'hôtel Atlantis permet le calcul de différents ratios et indicateurs qui sont importants pour alerter l'entreprise en cas de faillite. Ils sont utilisés par les dirigeants pour suivre l'entreprise.

3.1. Ratio de solvabilité

Il détermine dans quelle mesure une entreprise est capable à faire face à ses échéances.

Formule : Total actif / Total des dettes

Tableau N°19 : ratio de solvabilité

Libellé	2021	2022
Total actif (1)	7906635412,84	8765103685,51
Total des dettes (3)	2224538803,6	3128621124,17
Ratio de solvabilité générale (1)/(3)	3,55	2,80

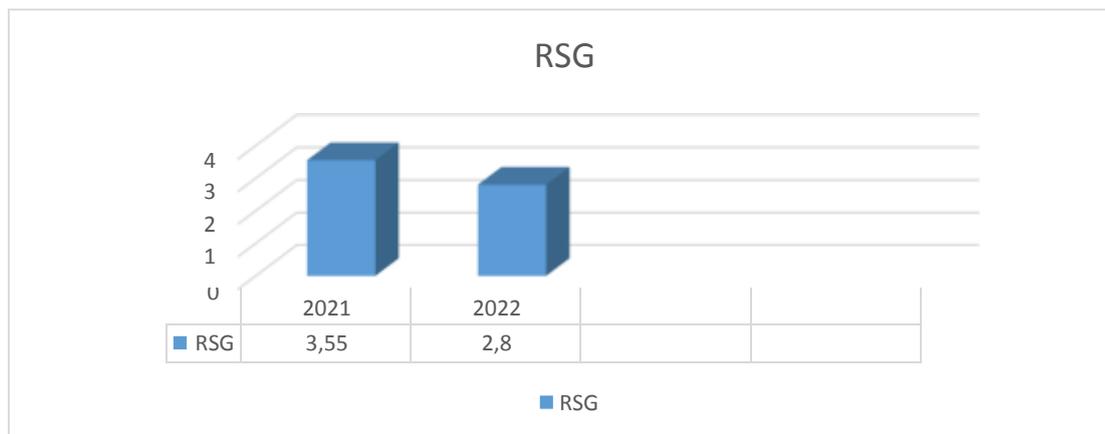
Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

Interprétation

Le **ratio de solvabilité générale** : ce ratio donne une indication de la capacité de l'hôtel à rembourser l'ensemble de ses dettes à long terme. Dans ce cas, le ratio de solvabilité générale était de 3,55 en 2021 et 2,80 en 2022, un ratio de solvabilité générale supérieur à 1 indique que l'hôtel dispose d'actifs suffisants pour couvrir ses dettes à long terme. Il suffit juste qu'un client devienne insolvable ou une petite dépréciation des produits pour que l'entreprise ait des difficultés à rembourser ses dettes.

Le ratio a diminué de 0,75 en 2022 car il y avait une augmentation des emprunts. (L'hôtel Atlantis a contracté de nouveaux emprunts).

Figure N°11 : représentation schématique du ratio de solvabilité



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis.

3.2. Les ratios de structure

Ce sont des ratios qui mettent en rapport les éléments stables du bilan dont l'évolution traduit les mutations de la structure de l'entreprise.

➤ Ratio d'indépendance financière

Il définit l'autonomie de gestion, il détermine le niveau de dépendance d'une entreprise vis-à-vis des financements extérieurs.

Formule : $\text{CAPITAUX PROPRES} / \text{TOTAL DU PASSIF}$

Tableau N° 20 : calcul du ratio d'indépendance financière

Libellé	2021	2022
Capitaux propres	5 682 096609,24	5 836 482561,34
Total du passif	7 906 635 412,84	8 765 103 685,51
Ratio d'indépendance financière	0,72	0,67

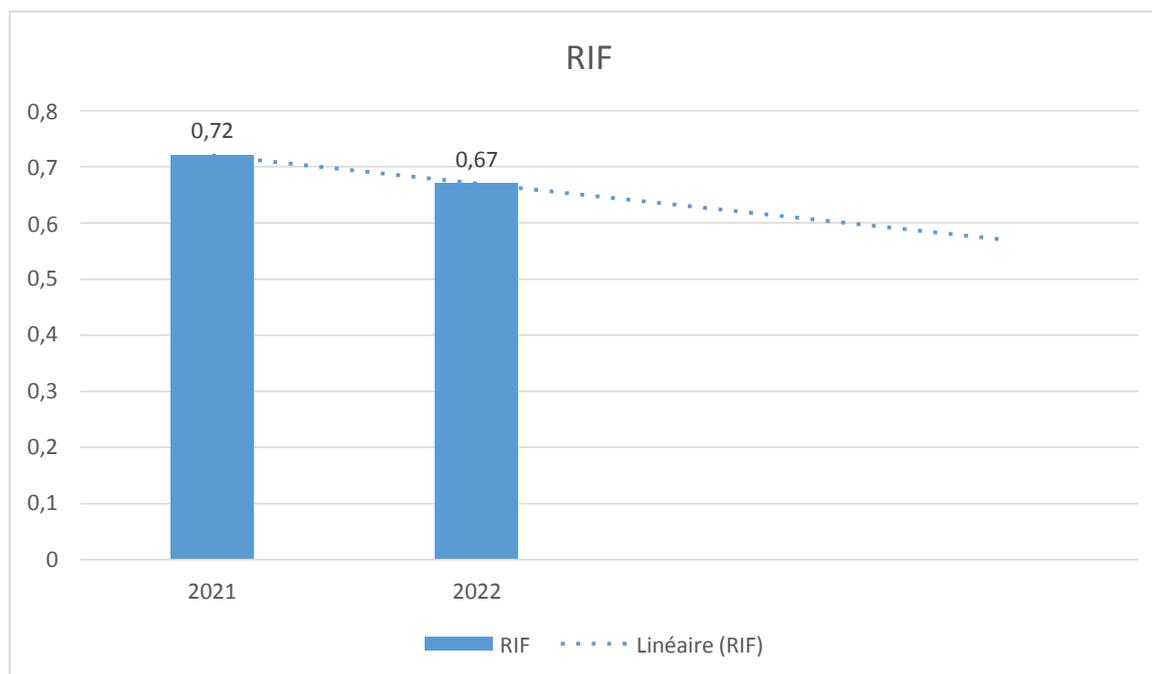
Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

Interprétation

Le ratio d'indépendance financière est de 0,72 et de 0,67 durant les deux années 2021 et 2022. Ce ratio est faible, il indique que l'hôtel dépend des entités qui la financent.

Le ratio a diminué de 0,05 durant les deux années car l'hôtel Atlantis a contracté de nouveaux emprunts en 2022.

Figure N°12 : représentation schématique du Ratio d'indépendance financière



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

➤ **Ratio de permanence des ressources de financement**

Il détermine si les capitaux permanents sont moins importants que le total du passif généralement quand ils sont inférieurs à 0,5.

Formule : CAPITAUX PERMANENTS / TOTAL DU PASSIF

Tableau N°21 : calcul du ratio de permanence des ressources de financement

Libellé	2021	2022
Capitaux permanents	7 106 202 482	7 968 218 759
Total du passif	7 906 635 412,84	8 765 103 685,51
RPRF	0,90	0,91

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

Interprétation

Le ratio est proche de 1 durant les deux périodes. Les capitaux permanents sont importants que le total du passif.

L'entreprise utilise les capitaux permanents pour ses investissements

3.3. Les ratios de liquidité

Les ratios de liquidité mesurent la capacité d'une entreprise à faire face à ses engagements à court terme. On analyse les passifs courants et les actifs courants pour évaluer la couverture des dettes à court terme. Il y a trois ratios (la liquidité générale, la liquidité réduite et la liquidité immédiate).

La liquidité générale

La liquidité générale donne une idée de la capacité d'une entreprise à rembourser ses dettes à court terme avec ses actifs courants.

Formule : Stocks + créances + trésorerie / Dettes à court terme

Tableau N°22: le calcul de ratio de liquidité générale

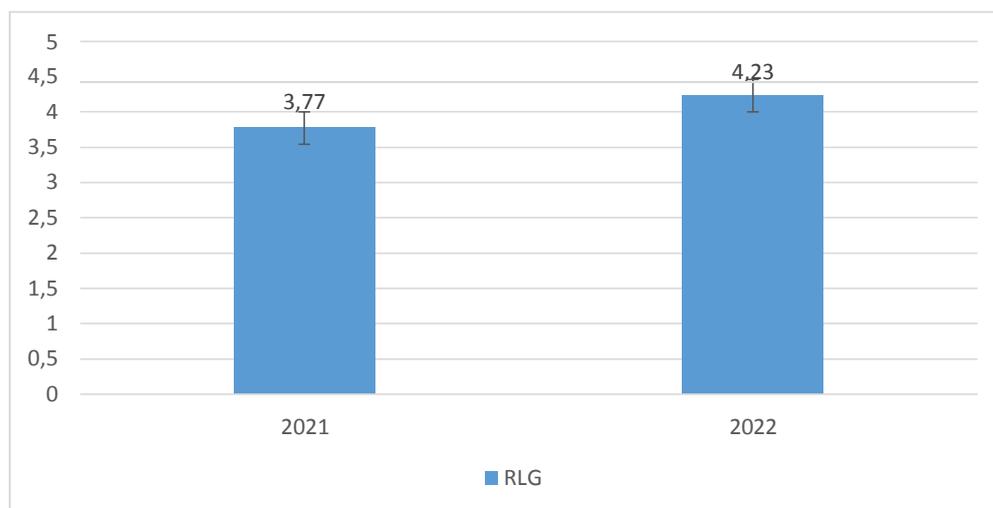
Libellé	2021	2022
Stocks	308 079 814,60	348 955 569,95
Créances	1 916 858 831,62	348 955 569,95
Trésorerie	793 199 303,50	644 084 014,87
Dettes à court terme	800 432 930,18	796 884 925,99
Ratio de liquidité	3,77	4,23

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

La liquidité générale est de 3,77 en 2021 et de 4,23 en 2022, ce qui signifie que l'entreprise dispose respectivement de 3,77 DA et de 4,23 DA pour couvrir chaque un DA de dette à court terme. Ce ratio est supérieur à 1, l'actif circulant permet de financer les passifs circulants, l'hôtel est donc solvable à court terme.

- Passif circulant (dettes fournisseurs, dettes fiscales, dettes sociale).
- Actif circulant (stocks et créances clients).

Figure N°13 : représentation schématique du ratio de liquidité générale



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

La liquidité réduite

La liquidité réduite mesure la capacité de l'entreprise à faire face à ses engagements à court terme avec ses actifs les plus liquides. Ce ratio exclut les stocks parce que nous sommes concernés que par les actifs les plus liquides.

Formule : Créances + trésorerie / Dettes à court terme

Tableau N°23 : ratio de liquidité réduite

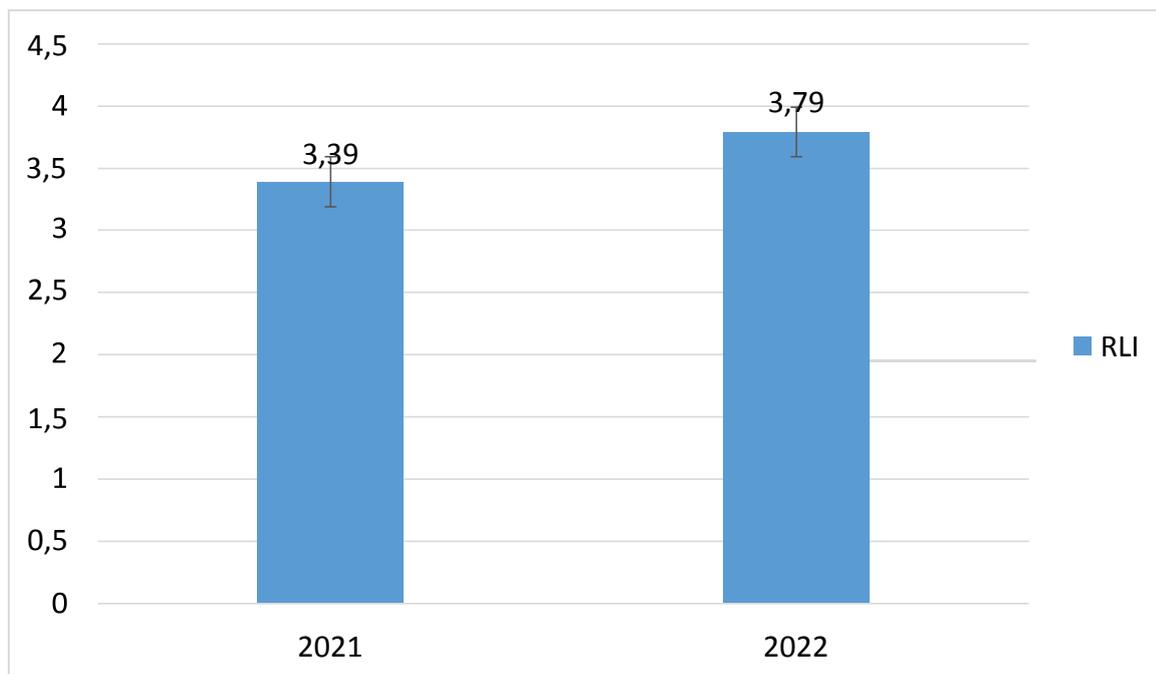
Libellé	2021	2022
Créances	1 916 858 831,62	2 379 585 607,32
Trésorerie	793 199 303,50	644 084 014,87
Dettes à court terme	800 432 930,18	644 084 014,87
RLR	3,39	3,79

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

La liquidité réduite est de 3,39 et 3,79 en 2021 et 2022, l'entreprise dispose respectivement de 3,39 DA et de 3,79 d'actif liquide pour couvrir chaque 1 DA de dettes à court terme.

Cependant ce ratio est très élevé pendant les deux périodes, l'hôtel dispose d'importantes créances, il risque d'avoir des problèmes pour les recouvrir.

Figure N°14 : représentation schématique du Ratio de liquidité réduite



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

La liquidité immédiate

La liquidité immédiate mesure la capacité de l'hôtel à couvrir ses dettes à court terme par les flux de trésorerie générés son activité. Elle mesure le nombre de fois qu'une entreprise peut rembourser ses dettes à court terme avec les fonds générés dans la même période.

Formule : Trésorerie / dettes à court terme

Tableau N°24: ratio de liquidité immédiate

Libellé	2021	2022
Trésorerie	793 199 303,50	644 084 014,87
Dettes à court terme	800 432 930,18	796 884 925,99
RLI	0,99	0,81

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

Interprétation

La liquidité immédiate est 0,99 et 0,81 en 2021 et 2022 respectivement, les dettes à court terme ne sont pas intégralement couvertes par les flux de trésorerie générés dans la même période. Ce qui indique que le ratio est supérieur à 0,50, l'hôtel dispose de beaucoup d'argent en banque.

3.4. Ratio de rentabilité

✚ Ratios de rentabilité économique

Formule : résultat opérationnel / total de l'actif

Tableau N°25 : le calcul des ratios de rentabilité économique

Libellé	2021	2022
Résultat opérationnel	36 982 238	107 301 952
Total de l'actif	7906635412,84	8765103685,51
RRE	0,04	0,01

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

On remarque que le ratio de rentabilité économique est inférieur à 1 durant les deux années, soit 0,04 en 2021, 0,01 en 2022, ce qui n'est pas très satisfaisant.

✚ Ratio de rentabilité financière

Formule : résultat net / capitaux propre

Tableau N°26 : ratio de rentabilité financière

Libellé	2021	2022
Résultat net	10 668 162	104 930 952
Capitaux propres	5682096609,24	5836482561,34
RRF	0,008	0,01

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

Le ratio de rentabilité financière de l'hôtel est positif mais il n'est pas assez important, la baisse de ce ratio est relative à la baisse du résultat de l'exercice.

✚ Ratio de rentabilité commerciale

Formule : résultat net / CA HT

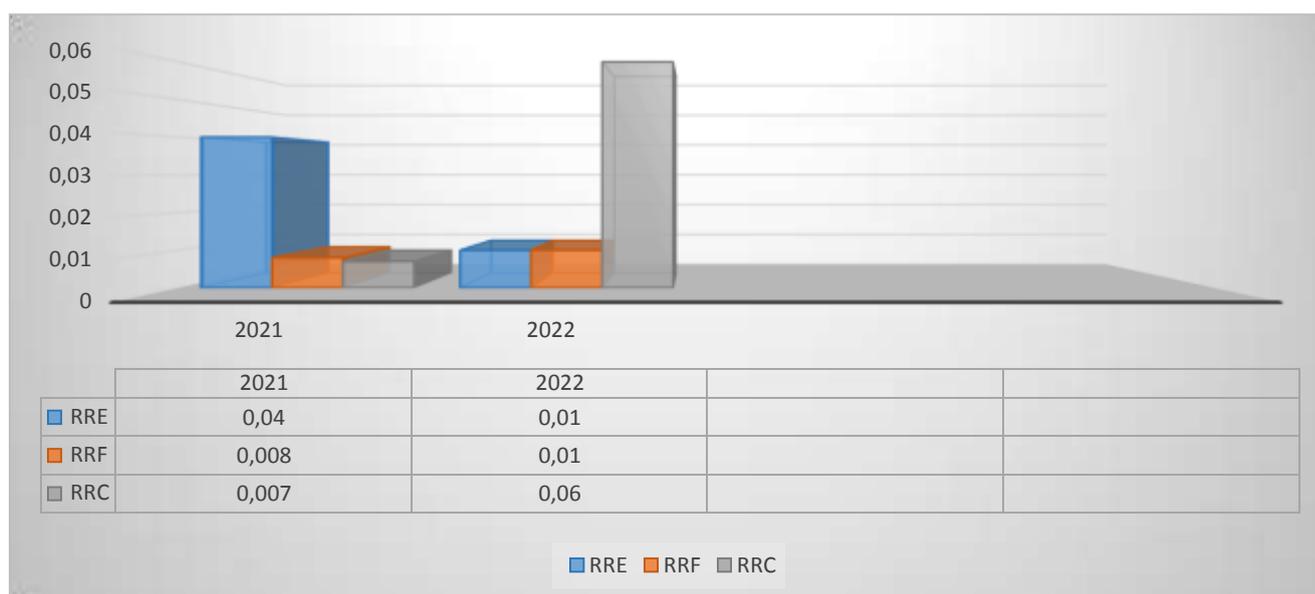
Tableau N°27: ratio de rentabilité commerciale

Libellé	2021	2022
Résultat net	10 668 162	104 930 952
CA HT	1 479 015 472	1 749 676 264
RRC	0,007	0,06

Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

Le ratio de rentabilité commerciale a constaté une diminution par rapport à 2021 relative à la baisse du résultat de l'exercice.

Figure N°15 : représentation schématique du ratio de rentabilité commerciale



Source : réalisé par nous-même à partir des données de l'hôtel Atlantis

4.Mise en forme du tableau de bord financier

Après avoir présenté les différents indicateurs financiers pertinents pour un projet d'élaboration d'un tableau de bord financier, nous allons procéder à la mise forme de ce dernier, qui va nous permettre d'analyser la santé financière de l'hôtel et d'observer les variations de 2021 à 2022, afin d'analysé la performance financière.

Chapitre 3 : Tableau de bord outil de pilotage de la performance au sein de l'hôtel Atlantis

Tableau N°28: Tableau de bord financier de l'hôtel.

Rubriques	Indicateur / ration	unité	Exercice 2022				
			2021	2022	Ecart	Var %	Pictog r Am me
Principaux Soldes Intermédiaires de gestion	CA HT	DA	1 479 015 472	1 749 676 264	270 660 792	18,30	😊
	VA	DA	958 780 493	1 224 431 886	265 651 393	27,71	😊
	EBE	DA	312 878 325	467 697 248	154 818 923	49,48	😊
	RO	DA	36 982 238	107 301 952	70 319 714	190,14	😊
	Résultat Financier	DA	- 21 065 144	26 119 463	47 184 607	223,99	😊
	RCAI	DA	15 917 095	133 421 415	117 504 320	738,23	😊
	Résultat de l'exercice	DA	10 668 162	104 930 952	94 262 790	883,59	😊
Equilibre Financière	FRN	DA	2217705019,55	2575740266,15	358035246,66	16,14	😊
	BFR	DA	14245055716,04	1731656251,28	- 12513399464, 64	-87,84	😞
	TRN	DA	-12027350696,49	844084014,87	12871434711, 36	-107,02	😞
Ratios de Liquidité	Ratio de liquidité générale	%	3,77	4,24	0,47	0,12	😊
	Ratio de liquidité Réduite	%	3,39	3,79	0,4	0,12	😊

Chapitre 3 : Tableau de bord outil de pilotage de la performance au sein de l'hôtel Atlantis

	Ratio de liquidité immédiate	%	0,99	0,81	-0,18	-0,18	
Ratio de Rentabilité	Ratio de rentabilité économique	%	0,04	0,01	-0,03	-0,75	
	Ratio de rentabilité Financière	%	0,008	0,01	0,002	0,25	
	Ratio de rentabilité Commerciale	%	0,007	0,06	0,053	7,57	
Ratio de Solvabilité	Ratio de solvabilité Générale	%	3,55	2,80	-0,75	-0,21	
Ratio de structure	Ratio d'indépendance financière	%	0,34	0,32	-0,02	-0,06	
	Ratio de permanence des ressources de financement	%	0,90	0,91	0,01	0,01	
	Ratio d'autonomie financière	%	71,86	66,59	-5,27	-0,07	
	Ratio des dettes a cours terme	%	10,12	11,37	1,25	0,12	

Source : réalisé par nous-même à partir des calculs obtenus précédemment.

Ce tableau de bord financier englobe un indicateur qui nous permettant d'analyser la situation financier de l'hôtel, et donc de mesurer sa performance financière, et aussi de

prendre des décisions pertinentes, et de formule de recommandation concernant les indicateurs insuffisants, afin de corriger les dérives et d'améliorer ainsi sa performance.

Conclusion

Dans ce troisième chapitre consacré à l'aspect pratique de notre travail, nous avons entrepris l'élaboration d'un tableau de bord financier en analysant les états financiers de l'hôtel Atlantis pour les exercices 2021 et 2022. L'objectif de cette analyse était d'exposer les différents indicateurs financiers pertinents pour mesurer et piloter la performance financière de l'hôtel.

Nous avons commencé par examiner le bilan de l'hôtel pour les deux années afin d'identifier les ressources financières disponibles, telles que les actifs et les passifs. Cela nous a permis d'avoir une vision globale sur la structure financière de l'hôtel, et de calculer les différents indicateurs d'équilibre financiers, ainsi, que leurs variations de 2021 à 2022.

Ensuite, nous nous sommes penchés sur le tableau de compte du résultat (TCR) pour évaluer la performance financière de l'entreprise. Nous avons examiné des indicateurs clés tels que le chiffre d'affaires, la production de l'exercice, la valeur ajoutée, l'excédent brut d'exploitation, le résultat ordinaire avant impôts, le résultat opérationnel et le résultat net de l'exercice. Ces données nous ont permis de mesurer la rentabilité de l'hôtel.

En conclusion, l'élaboration du tableau de bord financier basé sur l'analyse des états financiers de l'hôtel pour les exercices 2021 et 2022, nous a permis d'évaluer le processus d'activité de l'hôtel et de déterminer son niveau de performance. Ces informations sont essentielles pour prendre des décisions éclairées et formuler des recommandations concernant le pilotage de la performance de l'entreprise.

Conclusion générale

Conclusion générale

Conclusion générale

Pour assurer un pilotage efficace de la performance, il est primordial de mettre en place des actions et des outils permettant d'évaluer l'atteinte des objectifs fixés par la direction, dont le TBF, qui est un outil essentiel qui permet de suivre et d'évaluer les performances de l'entreprise sur le volet financier. Il fournit une représentation détaillée de sa santé financière ce qui permet aux responsables de prendre des décisions éclairées et de surveiller son état financier.

Le tableau de bord financier fournit une vision globale et concise des performances financières de l'entreprise à un moment précis, en offrant une représentation synthétique des données et indicateurs financiers clés tels que, les SIG, les ratios financiers, etc. Ces informations sont généralement présentées de manière graphique ou sous forme de tableau pour une visualisation plus claire et plus compréhensible. Cette vue d'ensemble des indicateurs financiers fournit par le tableau de bord financier, permet aux gestionnaires de surveiller la santé financière de l'entreprise, d'identifier les tendances, de détecter les problèmes potentiels et de prendre les mesures nécessaires pour améliorer la performance financière de l'entreprise.

A partir de notre stage pratique réalisé à l'hôtel Atlantis nous avons étudié les différents indicateurs qui peuvent figurer dans le tableau de bord financier, pour mesurer sa performance. Pour cela, nous avons procédé à l'évaluation des indicateurs de performance financière pour mesurer et analyser les résultats financiers de l'hôtel afin d'obtenir des informations sur sa santé globale.

Nous avons essayé de répondre à la problématique suivante : « **Quel rôle joue le tableau de bord dans le pilotage de la performance ?** »

L'analyse des exercices fournis par le responsable du contrôle de gestion de l'hôtel Atlantis nous a permis de constater que :

- Les immobilisations ont une part considérable au niveau de l'actif du bilan.
- Les dettes à long terme sont importantes car l'hôtel Atlantis a recours à l'emprunt pour ces investissements.

Conclusion générale

- Le fond de roulement est positif par le haut et bas du bilan, les emplois d'exploitations sont inférieurs aux ressources. Son excédent servira à financer le BFR ou à alimenter la trésorerie.
- Le BFR est positif, l'entreprise doit donc financer ces emplois à court terme en ayant recours à son excédent de ressource à long terme soit un concours bancaire.
- La trésorerie nette est positive, l'entreprise pourra financer ses projets sans avoir recours à l'emprunt.
- Le résultat net est positif
- Les ratios et indicateurs de performances dans le secteur d'hôtellerie et de restauration est important.

L'hôtel Atlantis a une bonne structure financière, son bilan et son TCR sont dans de bonnes conditions, elle couvre l'ensemble de ses charges et elle a la possibilité d'investir.

La performance financière de l'entreprise se mesure à travers des indicateurs du tableau de bord financiers par l'analyse des indicateurs du bilan et du tableau des comptes de résultat, ainsi que le calcul des ratios de l'activité, de rentabilité, de profitabilité, de liquidité de financement, de solvabilité...etc., de ce fait nous pouvons conclure que le tableau de bord permet d'apprécier la santé financière de l'hôtel et de prendre les décisions qui s'imposent.

Ce travail, que nous avons réalisé, fut d'un grand profit car il nous a permis d'enrichir nos connaissances théoriques et les mettre en pratique dans le cadre de notre stage que nous avons réalisé au sein de l'hôtel Atlantis. Il aurait été aussi intéressant de discuter avec les différents utilisateurs du tableau de bord conçu pour tester son aide à la prise de décision.

En fin, nous souhaitons que ce modeste travail va apporter de nouvelles informations qui vont dans l'intérêt des études ultérieures sur le thème « **le tableau de bord, outil de pilotage de la performance** », et qui soit d'une grande utilité pour tous ceux qu'auront à le consulter.

Bibliographie

Bibliographie

Bibliographie

- **Ouvrages**

1. Alazard, C, Sépari, S, DECF : contrôle de gestion, manuel et applications.4ème édition, Ed DUNOD, paris,1998.
2. ALAZAD.claude, SEPARI.Sabine « contrôle de gestion, Application et manuel ».2ème édition, Dunod, paris,2010.
3. Balantzian. G, « Tableau de bord », édition d'Organisation, Paris,2005.
4. Berland N, « Mesurer et piloter la performance », France,2009.
5. Bouquin. H, « le contrôle de gestion »,8ème édition, puf. Paris,2008.
6. Doriath.B, « gestion budgétaire »,5ème Edition, Dunod, paris,2008.
7. Doriath. B, « Contrôle de gestion », 4ème édition, Dunod, Paris,2005.
8. Fernandez. A, « L'essentiel du tableau de bord », édition d'Organisation, groupe Eyrolles, Paris, 2005.
9. Fichres. M, « gestion financière de l'entreprise », Edition DUNOD, Paris,2008.
10. GERVAIS.M, « Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », ECONOMICA, paris,1990.
11. Garguillot, B, « l'essentielle de l'analyse financière » 10ème édition, paris,2006.
12. Grandguillot, F, « l'essentiel du contrôle de gestion »,4 ème édition, Gualino.lextenso, paris,2009.
13. Grandguillot. F, « l'essentielle de l'analyse financière », 12ème édition, Paris,2014.
14. Giraud, Françoise, « contrôle de gestion et pilotage de performance », édition Gualino, France,2002.
15. Herbert de la Bruslerie, « Analyse financière », Edition DUNOD, 4eme édition, Paris,2010.
16. KHEMAKHEM.A, « la dynamique du contrôle de gestion », édition Dunod, paris, 1976.

Bibliographie

17. Kalika, Michel, « structures d'entreprise, réalités, déterminants et performance », Edition économisa, paris,1988.
18. LANGLOIS. G, BRINGER. M, & BOUNNIER. C. « Contrôle de gestion : manuel & application » (éd. 4^{ème} édition, Foucher). France,2010.
19. Michel Lebas, « performance : mesure et management. Faire face à un paradoxe », Edition d'organisation, paris,1998.
20. Rocher- Meunier, « le diagnostic financier », Edition d'organisation, Paris,2006.
21. Selmer. C, « Concevoir le tableau de bord : Outils de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision », 3^{ème} édition, Dunod, Paris,2011.

Annexes

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des tableaux

Liste des abréviations

Introduction générale.....	02
Chapitre 1 : Cadre théorique concernant le contrôle de gestion de la performance...	06
Introduction	06
Section 01 : généralité sur le contrôle de gestion.....	06
1.L’historique du contrôle de gestion.....	06
2. Définition du contrôle de gestion	08
2.1. Le sens du terme contrôle /Gestion	08
2.2. Définition retenues par quelques auteurs	08
2.3. La trilogie de contrôle de gestion	10
3.les objectifs et les missions du contrôle de gestion	11
3.1.les objectifs du contrôle de gestion11
3.2. Les missions du contrôle de gestion	12
3.3. Le rôle du contrôle de gestion	13
4. Le processus du contrôle de gestion	15
5.Les outils du contrôle de gestion	16
5.1. Les outils prévisionnels	17
5.2. Les outils de suivi et de pilotage	19
5.2.1. La comptabilité générale	19
5.2.2. La comptabilité analytique	20
5.2.3. La gestion budgétaire27
5.2.4. Les tableaux de bord	28
5.2.4.1. Les types de tableaux de bord	29
5.2.4.2. Le rôle d’un tableau de bord	30
5.2.5. Le reporting	31
Section 02 : Notion de la performance	31

1. Définition de la performance	31
2. les composantes de la performance	32
3.les formes de la performance	35
3.1. Performance organisationnelle	35
3.2. La performance stratégique	36
3.3. La performance concurrentielle	36
3.4. La performance humaine	37
3.5. La performance commerciale	37
3.6. La performance financière	38
4.les dimensions de la performance	38
4.1. La performance Externe	38
4.2. La performance Interne	38
Conclusion	40
Chapitre 2 : le tableau de bord outil de pilotage de la performance.....	42
Introduction	42
Section 01 : le tableau de bord	42
1. Evolution historique de tableau de bord	42
2. Définition et caractéristique de Tableau de bord	43
2.1. Définition de tableau de bord	43
2.2. Les caractéristiques de tableau de bord	44
2.3. Rôle du tableau de bord	45
3.les différents types du tableau de bord	46
3.1. Le tableau de bord stratégique	46
3.2. Le tableau de bord de gestion	47
3.3. Le tableau de bord opérationnel	47
4. Les différentes méthodes de conception d'un tableau de bord	47
4.1. La méthode OVAR	48
4.2. La méthode GIMSI	49
4.3. La méthode JANUS	51
5.les étapes de construction d'un tableau de bord	51

5.1 la fixation des objectifs	52
5.2 Identification des facteurs clés de succès (FCS)	53
5.3 Sélection des indicateurs pertinents	54
5.4 Mise en forme du tableau de bord	55
Section 02 : la mesure de la performance financière et le rôle du tableau de bord dans son pilotage	56
1.Les indicateurs de la mesure de performance	56
1.1 Les indicateurs financiers	57
1.2. Les indicateurs non financiers	57
2.La mesure de la performance par les indicateurs du bilan comptable	57
2.1. Le fond de roulement	57
2.2. Le besoin en fond de roulement (BFR)	59
3.la mesure de la performance par les ratios	61
3.1. Les ratios de structure financière	61
3.2. Les ratios de liquidité	62
3.3. Les ratios de solvabilité	62
3.4. Les ratios de rotation	63
4.L'analyse de la performance par Les soldes intermédiaires de gestion (SIG)	65
5. La mesure de la performance par Tableau de bord	67
Conclusion	68
Chapitre 3 : Tableau de bord outil de pilotage de la performance au sein de l'hôtel Atlantis	70
Introduction	70
Section 01. Présentation de l'organisme d'accueil	70
1.Aperçu historique de l'hôtel Atlantis	70
2. Situation géographique de l'hôtel Atlantis	70
3. Les différentes commodités de l'hôtel Atlantis	71
4. Rôles et missions des services de l'hôtel	75
Section 02. Elaboration du tableau de bord financier de l'hôtel Atlantis, et son rôle dans le pilotage de la performance	76
1.Les indicateurs du bilan	76
1.1 Les bilans de grandes masses	76

1.2. Les indicateurs de l'équilibre financier	79
2. Les indicateurs du compte de résultat	82
2.1. Les soldes intermédiaires de gestion (SIG)	82
2.2. Calcul de la capacité d'autofinancement (CAF)	86
3. Analyse par les ratios	89
3.1. Ration de solvabilité	89
3.2. Ration de structure	90
3.3. Ration de liquidité	92
3.4. Ration de rentabilité	95
4. Mise en forme du tableau de bord financier	96

Conclusion

Conclusion générale

Bibliographie

Annexes

Table des matières

Résumé

Le contrôle de gestion est un outil important au sein de l'entreprise qui permet de s'assurer que les ressources sont utilisées d'un manière efficace et efficiente le contrôle de gestion, à travers ses outils, notamment le tableau de bord permet de mesurer et de piloter la performance de l'entreprise. Pour répondre à notre problématique de recherche « quel rôle joue le tableau de bord dans le pilotage de la performance » nous avons effectué une étude de cas au sein de l'hôtel Atlantis. Les résultats de notre étude ont montré que le tableau de bord financier qui englobe un ensemble d'indicateur et de ratio permet de mesure et de suivre la performance financière de l'hôtel Atlantis. Ces indicateurs financiers indiquant une bonne situation financière de l'hôtel devant les année 2021 et 2022. Mots clés : contrôle de gestion, performance financier, indicateur financier, hôtel Atlantis.

Abstract

"Management control is an important tool within a company, helping to ensure that resources are used effectively and efficiently. Through its tools, in particular the dashboard, management control enables the company's performance to be measured and steered. To answer our research question "What role does the dashboard play in performance management ?", we carried out a case study at the Atlantis Hotel. The results of our study showed that the financial dashboard, which encompasses a set of indicators and ratios, makes it possible to measure and monitor the financial performance of the Hotel Atlantis. These financial indicators point to a healthy financial situation for the hotel in the years 2021 and 2022.

Key words: management control, financial performance, financial indicators, Hotel Atlantis.