

**REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE  
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA  
RECHERCHESCIENTIFIQUE  
UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA -BEJAIA-**



**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET  
DES SCIENCES DE GESTION  
DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION**

## **MEMOIRE DE FIN DE CYCLE**

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion  
Spécialité : finance et comptabilité

Option : Comptabilité ; Contrôle et Audit (CCA)

**Thème :**

---

**La mise en application du tableau de bord financier  
Cas : SPE unité Darguinah**

---

Elaborée par :

M<sup>elle</sup> ISSAD WISSAM

Encadrée par :

M<sup>me</sup> TRAKI DALILA

2019/2020

## Remerciements

*Nous remercions Allah le tout puissant de nous avoir donné la force,  
le courage et la patience pour achever ce travail.*

*Nous tenons à exprimer notre profonde gratitude ainsi que notre sincère  
reconnaissance à tous ceux qui nous ont encouragés et qui ont contribué  
directement ou indirectement à l'élaboration de ce modeste travail.*

*À Notre encadreur : Mme. TRAKI DALILA, pour avoir accepté de diriger  
ce travail et pour son énorme aide et son orientation.*

*Nous adressons également nos vifs remerciements et notre profonde  
gratitude au personnel de La SPE unité Darguinah.*

*Aux membres du jury, de nous avoir fait l'honneur d'évaluer ce mémoire.*



Wissam ISSAD

## *Dédicaces*

*Je dédie ce travail*

*À mes chers parents, vous représenter pour moi le symbole de la force,  
vous avez sacrifié beaucoup de chose pour mon éducation et ma formation  
et ce travail est le fruit de tout ça ; aucun mot peu exprimer mon  
profond amour que j'ai toujours pour vous, merci je vous souhaite  
beaucoup de bonheur et de santé et une longue vie ;*

*À mes frères n'ont cessé d'être pour moi des exemples de persévérance, de  
courage et de générosité ;*

*Et à tous ceux qui ont pris place dans mon cœur.*



**Wissam ISSAD**

# Sommaire

Liste des abréviations

Liste des figures

Liste des graphes

Liste des tableaux

<b>INTRODUCTION GENERALE</b> .....	01
<b>CHAPITRE I : le cadre théorique du contrôle de gestion</b> .....	04
<b>Section 01 : Aperçu sur le contrôle de gestion</b> .....	04
<b>Section 02 : L'organisation du contrôle de gestion</b> .....	13
<b>Section 03 : Les outils du contrôle de gestion</b> .....	26
<b>CHAPITRE II : Tableau de bord outil de contrôle de gestion et de mesure de la performance</b> .....	36
<b>Section 01 : Introduction au tableau du bord de gestion</b> .....	36
<b>Section 02 : Elaboration et exploitation du tableau de bord de gestion</b> .....	51
<b>Section 03 : Mesure de la performance : approche financière</b> .....	71
<b>CHAPITRE III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah</b> .....	93
<b>Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil</b> .....	93
<b>Section 02 : La mise en application d'un tableau du bord financier au sein de la SPE unité Darguinah</b> .....	110
<b>CONCLUSION GENERALE</b> .....	131

**Bibliographie**

**Table des matières**

**Annexes**

**Résumé**

## Liste des abréviations

Abréviation	Explication
<b>AFCGB</b>	Association française des contrôles de gestion de banque
<b>AGP</b>	Affaire générale et patrimoine
<b>AC</b>	Actif courant
<b>BFRN</b>	Besoin en fon de roulement
<b>CAF</b>	Capacité d'autonomie financière
<b>CDG</b>	Contrôle de gestion
<b>CP</b>	Capitaux propres
<b>CEEG</b>	Société d'engineering de l'électricité et du gaz
<b>DCT</b>	Dette à court terme
<b>DFC</b>	Direction finance et comptabilité
<b>DG</b>	Direction générale
<b>DLMT</b>	Dette à long et moyen terme
<b>DPD</b>	Décalage de paiement défavorable
<b>DPF</b>	Décalage de paiement favorable
<b>EGA</b>	Electricité et gaz algérien
<b>FRN</b>	Fond de roulement net
<b>GIMSI</b>	Généralisation, Informatique, Méthode, Système, Initiative.
<b>GRTE</b>	Gestion de réseau de transport de l'électricité
<b>GRTG</b>	Gestion de réseau de transport gaz
<b>GRH</b>	Gestion des ressources humaine
<b>HSE</b>	Hygiène et sécurité environnement
<b>JANUS</b>	Justifier, Analyser, Normaliser, Unifier, Structurer.
<b>LT</b>	Long terme
<b>MW</b>	Mégawatt
<b>OS</b>	Opérateur système
<b>OVAR</b>	Objectif, Variable D'action, Responsabilité.
<b>OST</b>	Organisation scientifique de travail

<b>PE</b>	Production d'exercice
<b>PME</b>	Petite et moyennes entreprise
<b>RAF</b>	Ratio d'autonomie financière
<b>RC</b>	Rentabilité commerciale
<b>RCAI</b>	Résultat courant avant impôt
<b>RH</b>	Ressource humaine
<b>RL</b>	Ratio de liquidité
<b>RLG</b>	Ratio de liquidité générale
<b>RLI</b>	Ratio de liquidité immédiate
<b>RLR</b>	Ration de liquidité réduite
<b>RS</b>	Ratio de solvabilité
<b>RSAF</b>	Ratios de solvabilité d'autonomie financière
<b>RSG</b>	Ratio de solvabilité générale
<b>RF</b>	Ratio de financement
<b>RSF</b>	Ratio de stabilité de financement
<b>RO</b>	Résultat opérationnel
<b>SDA</b>	Société de distribution d'Algérie
<b>SIE</b>	Sécurité interne environnement
<b>SIG</b>	Soldes intermédiaires de gestion
<b>SKMT</b>	Sharikat kahraba wa takat moutajadida
<b>SPA</b>	Société par action
<b>SPE</b>	Société de production d'électricité
<b>SONALGAZ</b>	Société nationale de l'électricité et de gaz
<b>TDB</b>	Tableau de bord
<b>TDBG</b>	Tableau de bord de gestion
<b>TDBF</b>	Tableau de bord financier
<b>TMB</b>	Taux de marge brut
<b>TV</b>	Turbine à vapeur
<b>TG</b>	Turbine à gaz
<b>TN</b>	Trésorerie nette

<b>VA</b>	Valeur ajoutée
<b>VD</b>	Valeur disponible
<b>VR</b>	Valeur résiduelle
<b>VE</b>	Valeur d'exploitation
<b>VI</b>	Valeur immobilisée

## Liste des figures

<b>N°</b>	<b>intitulé</b>	<b>page</b>
<b>1</b>	Le triangle du contrôle de gestion	<b>08</b>
<b>2</b>	Le contrôle un processus en double boucle	<b>14</b>
<b>3</b>	Le contrôle de gestion en quatre étapes un processus d'apprentissage	<b>16</b>
<b>4</b>	La configuration DAF du contrôle de gestion	<b>18</b>
<b>5</b>	La configuration DG de contrôle de gestion	<b>18</b>
<b>6</b>	La configuration stratégique /système d'information du contrôle de gestion	<b>19</b>
<b>7</b>	Les trois niveaux de gestion	<b>23</b>
<b>8</b>	Pyramide de reporting	<b>30</b>
<b>9</b>	Triangle coût / qualité /délai	<b>42</b>
<b>10</b>	TDB structure par fonction dans moyenne ou grande entreprise	<b>48</b>
<b>11</b>	TDB la structure par activité dans une moyenne ou grande entreprise	<b>48</b>
<b>12</b>	TDB le structure par zone géographique dans une moyenne ou grande entreprise	<b>49</b>
<b>13</b>	Le triangle de la performance	<b>73</b>
<b>14</b>	Les trois niveaux du TCR	<b>79</b>
<b>15</b>	Organigramme de l'unité de la production d'électricité SPE Darguinah	<b>100</b>

## Liste des graphes

<b>N°</b>	<b>Intitulé</b>	<b>Page</b>
<b>01</b>	Présentation de l'effet de ciseau	<b>84</b>
<b>02</b>	La représentation de l'actif des bilans des 2018/2019	<b>125</b>
<b>03</b>	La représentation des capitaux propres et totale des dettes 2018 /2019	<b>125</b>
<b>04</b>	La représentation de l'évolution d'équilibre financier	<b>126</b>
<b>05</b>	La représentation de l'évolution des ratios de liquidité	<b>126</b>
<b>06</b>	La représentation de l'évolution des ratios de solvabilité	<b>127</b>
<b>07</b>	La représentation de l'évolution de ratios de financement	<b>127</b>
<b>08</b>	La représentation de l'évolution des soldes intermédiaires de gestion	<b>128</b>

## Liste des tableaux

<b>N°</b>	<b>intitulé</b>	<b>page</b>
<b>1</b>	Phase et mission du contrôle de gestion	<b>11</b>
<b>2</b>	Le rôle de contrôleur de gestion	<b>22</b>
<b>3</b>	Les qualités du contrôleur de gestion	<b>24</b>
<b>4</b>	Caractéristiques comparées TDB/ reporting	<b>31</b>
<b>5</b>	Exemple des ratios	<b>55</b>
<b>6</b>	Modèle générale du TDB décentralisé	<b>57</b>
<b>7</b>	Représentation de la méthode GIMSI	<b>62</b>
<b>8</b>	Les étapes d'élaboration du TBDG	<b>63</b>
<b>9</b>	Présentation du bilan	<b>77</b>
<b>10</b>	Partie actif des bilans en grandes masses 2018/2019	<b>112</b>
<b>11</b>	Partie passif des bilans en grandes masses 2018/2019	<b>114</b>
<b>12</b>	Détermination du fond du roulement net par le haut du bilan 2018/2019	<b>115</b>
<b>13</b>	Détermination du fond du roulement net par le bas du bilan 2018/2019	<b>115</b>
<b>14</b>	Présentation des besoins en fond du roulement détermination du la trésorerie nette 2018/2019	<b>116</b>
<b>15</b>	Détermination de la trésorerie nette 2018/2019	<b>117</b>
<b>16</b>	Calcul des ratios de liquidité 2018/2019	<b>118</b>
<b>17</b>	Calcul des ratios solvabilité 2018/2019	<b>119</b>
<b>18</b>	Calcul des ratios de financement 2018/2019	<b>120</b>
<b>19</b>	Tableau du résultat 2018/2019	<b>121</b>
<b>20</b>	Tableau du bord financier proposé à la SPE	<b>124</b>

# INTRODUCTION GENERALE

*« Se faire battre est tolérable, se faire  
surprendre est impardonnable »  
(NAPOLEON)*

Les entreprises évoluent dans un environnement concurrentiel de plus en plus marqué et en perpétuelle mutation. Gérer une organisation consiste avant tout à la conduire vers l'objectif qu'elle s'est fixé, en choisissant la trajectoire la plus favorable et la plus conforme à sa vocation.

Le contexte exigeant, auquel font face les dirigeants, les oblige à une gestion plus rigoureuse orientée vers la performance, à un suivi assidu des activités et des ressources et à une meilleure évaluation des résultats.

La compétitivité d'une entreprise n'est plus seulement basée sur les coûts, mais aussi sur la qualité, les délais et la satisfaction des besoins et envies des clients, de ce fait les nouveaux dirigeants ne se contentent plus de contrôler leurs données financières, ils veulent aussi pouvoir piloter la performance globale de leur entreprise.

En conséquence, l'entreprise doit développer des outils de contrôle de gestion qui permettent non seulement de maîtriser les leviers de la création de la valeur mais aussi de capter les évolutions de l'environnement.

Le contrôle de gestion permet en effet la maîtrise de la gestion, la coordination des différentes actions, et la convergence des objectifs de chaque responsable opérationnel avec ceux de l'organisation. De même, le suivi des réalisations, l'aide à la décision et l'adoption de mesures correctives font partie de ses objectifs.

Le contrôle de gestion est un dispositif d'aide au pilotage qui contribue à la réactivité de l'entreprise en optimisant l'efficacité, l'efficience et la qualité de service d'une entité. Il participe à améliorer le lien entre les objectifs, les moyens engagés et les résultats obtenus, dans un contexte budgétaire contraignant.

La concurrence d'aujourd'hui n'est plus industrielle mais désormais informationnelle. L'information constitue un atout stratégique et un avantage concurrentiel pour celui qui la détient. C'est un élément primordial de réussite pour l'entreprise. Cependant, il est important de préciser que, sa soit sa rareté ou son abondance, vue de cette angle, l'information devient une entrave à l'évolution de l'entreprise et un handicap pour la prise de décision (trop d'information tue l'information).

C'est à cet effet que le contrôle de gestion intervient. Il relie la stratégie à la gestion des opérations dans l'entreprise en mettant en place un système de traitement de l'information en amont et en aval de la décision. Il permet ainsi aux décideurs de disposer d'outils traduisant les informations pertinentes en actions. Pour ce faire, le contrôle de gestion déploie plusieurs outils dont les tableaux de bord.

Outil important du contrôle de gestion, le tableau de bord, est au cœur du processus de contrôle de gestion et de l'évaluation de la performance. C'est un outil qui permet de synthétiser les informations les plus importantes et de les présenter sous forme d'indicateurs. Il permet la mesure de toutes les formes de performance de l'entreprise et assister les décideurs dans la prise de décisions.

Evaluer, piloter et mesure la performance au sein d'une organisation est l'un des objectifs primordial du tableau de bord. Comprendre comment les systèmes de mesure et de pilotage de la performance influent sur l'évaluation de la performance, est très important du point de vue managérial.

Dans les économies développées, le système de pilotage de la performance au sein de l'entreprise est valorisé en relation avec l'évolution de l'environnement. Les entreprises algériennes n'échappent pas à cette contrainte. En effet, la problématique du pilotage de la performance et principalement celle du tableau de bord comme outil à ce pilotage est posé avec acuité au sein de nos organisations.

L'objet de notre travail est de montrer l'enjeu que présentent les tableaux de bord, en particulier pour les entreprises algériennes qui sont de plus en plus soumise aux contraintes environnementales internationales.

Notre choix d'entreprise s'est porté sur la Société SPE. Un choix justifié en partie par la position importante sur l'entreprise sur le marché et sa taille qui nécessite la gestion d'un flux d'informations important et donc la mise en place d'un outil qui faciliterait cette gestion. Pour pouvoir mettre en évidence l'importance du sujet nous avons orienté notre travail de recherche sur **la problématique** suivante :

*« Comment pouvons –nous mettre en application le tableau de bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah ? »*

Afin de répondre à cette problématique nous sommes amenés à poser les interrogations suivantes :

- **Qu'est-ce qu'un Tableau de Bord de gestion ?**
- **Comment construire et exploiter le tableau de bord ?**
- **Quelle est la démarche à suivre pour concevoir un système de tableau de bord financier au sein de la SPE unité Darguinah ?**

Pour répondre à ces questions nous avons supposé les hypothèses suivantes :

**Hypothèse 1 :** La notion de tableau de bord renvoie à des finalités différentes, mais surtout complémentaires. Une représentation répandue veut que l'on assimile les tableaux de bord à des outils de contrôle, alors qu'ils sont aussi des outils de mesure et d'évaluation de la performance de l'entreprise.

**Hypothèse 2 :** L'analyse des indicateurs du tableau de bord suffit pour se faire une opinion sur la situation de l'entreprise.

**Hypothèse 3 :** Quel que soit l'organisme concerné, la mise en place d'un système de tableau de bord de gestion efficace n'est pas une tâche facile.

### **Méthodologie**

Pour la rédaction de ce présent mémoire, nous avons suivi une démarche descriptive et analytique. Ainsi, nous avons structuré notre mémoire de la manière suivante.

### **Plan de recherche**

Le premier sera consacré au contrôle de gestion et ses outils à travers ce chapitre nous voulons introduire la notion de contrôle de gestion dans l'esprit du lecteur pour pouvoir passer ensuite à l'étude d'un des outils de contrôle de gestion qui est le tableau de bord. Le second chapitre intitulé «le tableau de bord outil du contrôle du gestion et de mesure de la performance », où nous présenterons le tableau de bord, ses caractéristiques, ses types, ses fonctions et limites, ensuite la méthodologie de son élaboration et sa conception, la mesure de la performance par l'approche financière.

Au cours du troisième chapitre nous présenterons la SPE unité Darguinah ainsi que les différents tableaux du bord existants dans cette unité, puis nous allons mettre en application le tableau de bord financier selon les spécificités de l'unité.

# **CHAPITRE I : LE CADRE THEORIQUE DU CONTROLE DE GESTION**

**Introduction :**

L'évolution du contrôle de gestion tout au long du XX siècle montre sa capacité à s'adapter aux changements successifs des entreprises. Né dans les années 1920 pour aider les dirigeants à maîtriser la gestion d'entreprises en expansion et constituées par fusions successives, le contrôle de gestion s'est servi du langage financier et comptable pour présenter une image commune de la contribution des différentes composantes de l'entreprise de grande taille à la performance globale.

Les différents outils du contrôle et le mode de contrôle par les actions ou par les résultats développés à cette époque étaient en phase avec le modèle de l'organisation, inspiré des principes tayloriens dominant à cette époque.

Il apparaît que le contrôle de gestion, même s'il est bien défini de façon conceptuelle, est dans son application opérationnelle beaucoup plus large et floue qu'il n'y paraît. C'est pour cela et à travers les contributions des différents auteurs, que nous essayerons de comprendre le mécanisme de ce processus en effectuant une étude théorique de son ensemble pour répondre aux points suivants :

- Comment pouvons-nous définir le contrôle de gestion ?
- Quels sont ces objectifs, ces missions ?
- Quels sont les limites de contrôle de gestion ?
- Quelle est la démarche de contrôle de gestion et son positionnement dans une entreprise?
- Quels sont les différents outils qu'il utilise pour arriver à ces objectifs ?

**Section 01 : Aperçu sur le contrôle de gestion**

Pour cerner la notion de contrôle de gestion, on va commencer cette section par l'évolution de contrôle de gestion en fil de temps, les différentes définitions du contrôle de gestion présentées par les grands auteurs, en suite ses différentes missions et en effet ses objectifs. Et enfin les limites de cette discipline.

### 1.1. l'apparition du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est passé par une longue évolution au cours du temps. Le changement des conditions générales de gestion et la volatilité de l'environnement expliquent cette évolution. De toute façon, la turbulence de l'environnement dans toutes ses dimensions a considérablement confortée le niveau d'incertitude en matière de gestion, réduire l'incertitude est une des prérogatives du contrôle de gestion en mettant l'accent sur les difficultés d'information et de communication et aussi en poursuivant l'atteinte des objectifs de l'entreprise.

Il semble que l'écriture soit apparue à Sumer en Mésopotamie, vers 3300<sup>1</sup> avant Jésus Christ afin d'aider à la gestion des terres et des troupeaux. Pour contrôler des relations économiques, une comptabilité a été élaborée ; ainsi serait née la première représentation écrite des nombres. La gestion, la comptabilité et le contrôle apparaissent donc indissociables et essentiels dès lors qu'une activité économique doit être maîtrisée. Si des prémices de comptabilité de coûts sont observables dans des manufactures textiles italiennes au 15 siècle et chez un imprimeur français au 16 siècle, il est clair que les besoins de mesure et de contrôle des activités économiques augmentent et se diffusent véritablement à grande échelle à la fin du 19 siècle, avec la constitution de grandes unités industrielles de production qui regroupent des machines et doivent organiser le travail.

D'un point de vue historique, il paraît nécessaire de séparer l'évolution portant sur le calcul et l'analyse des coûts de celle du contrôle des activités. Le contrôle des activités et le champ d'analyse du contrôle correspondant remontent à la fin du XIXe siècle à une période marquée par une phase d'industrialisation. Ainsi il résulte de l'évolution du progrès technique et du développement de l'activité économique.

Cette évolution a été imprégnée, notamment par les analyses de TAYLOR (1905) avec l'organisation scientifique du travail (OST), les travaux de GANTT (1915) sur les charges de structures, les travaux FAYOL (1916) et par les innovations dans le domaine de management de GENERAL MOTORS (1923) et de SAI NT-GOBAIN (1935). ALFRED CHANDLER<sup>2</sup> situe la naissance du contrôle de gestion au début du XXe et plus précisément dans deux grandes entreprises américaines : du PONT DE NEMROUS et GENERAL MOTORS. Ces entreprises avaient mis en place une structure de management formalisée par de multiples procédures et des systèmes d'information basés sur la comptabilité qui permettaient aux responsables d'être assurés que les actions déléguées se réalisent conformément aux objectifs

---

<sup>1</sup> ALZARD et SEPARI, Contrôle de gestion manuel et application, Edition DUNOD, Paris, 2010, P : 3.

<sup>2</sup> MAADANI et SAID, Management et pilotage de la performance, Edition hachette, Paris, 2009, P : 41.

fixés. Ce système appelé (management contrôle) a été introduit en France sous la dénomination de (contrôle de gestion).

## 1.2. Définition du contrôle de gestion

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Avant de faire le point sur celles-ci, il apparaît nécessaire de définir ses composantes (contrôle et gestion) et de s'interroger au préalable sur la signification du terme contrôle lui-même. Ce dernier fonde la spécificité du domaine et induit la définition du contrôle de gestion.

### 1.2.1 Notion de contrôle :

Le contrôle ne peut être assimilé, voire réduit, à l'une de ses fonctions, qui est celle de la vérification. Le contrôle n'est pas la vérification, même s'il est nécessaire de vérifier en temps utile ; au sens anglo-saxon du terme, le contrôle doit être entendu comme l'action de maîtriser, c'est-à-dire comme le fait de dominer ou, à tout au moins, d'avoir une certaine emprise sur un système. On maîtrise un véhicule, un logiciel, un système... Autrement dit, on utilise l'objet dans un but ou un objectif précis en exploitant ses potentialités et en contrôlant son évolution, de telle sorte qu'il ne nous échappe pas. La maîtrise ne s'exerce pas seulement à un niveau spécifique, mais peut et doit s'étendre à l'organisation : il s'agit d'un acte de management<sup>3</sup>.

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

### 1.2.2. La notion de gestion :

Le mot gestion prend dans le contexte des affaires une connotation de plus en plus restrictive. Compte tenu de l'utilisation courante aujourd'hui du mot management, le mot gestion est assimilé de plus en plus à l'idée d'administration une affaire au niveau quotidien<sup>4</sup>.

Le mot gestion peut être défini comme : « Action ou manière de gérer, d'administrer, de diriger, d'organiser quelque chose », par contre, management désigne le processus par lequel

Un manager « fait agir les autres »<sup>5</sup>. On peut dire donc, que le terme gestion est affecté généralement aux choses, quant aux personnes on dit manager les hommes ou les personnes.

A partir des définitions de ces deux concepts, certains auteurs<sup>6</sup> voient qu'on devrait parler du contrôle managérial plutôt que du contrôle de gestion du moment que ce n'est pas de la gestion qu'il s'agit de contrôler, mais du processus de management

<sup>3</sup> Boisselier P. et Autres, **Contrôle de gestion**, Editeur Vuibert, Paris, 2013, P : 09.

<sup>4</sup> ARNAUD H. et Autres, **Le contrôle de gestion...en action**, édition Liaisons, 2ème édition, Paris, 2001, p : 08.

<sup>5</sup> BOUQUIN H, **Herméneutiques du contrôle, comptabilité et connaissances**, France, May 2005, P : 3-4.

<sup>6</sup> ARNAUD H. et Autres, **op. cit.**, P : 08.

### 1.2.3. Définition générale :

La locution « contrôle de gestion » trouve son origine dans l'expression anglo-saxonne « management control ». <sup>7</sup>

Le contrôle de gestion est, dans l'absolu, une fusion subtile et ordonnée de méthodes et d'outils permettant aux dirigeants et responsables opérationnels de les aider dans leurs prises de décisions quotidiennes, concernent le court ou moyen terme.

Pour être efficace, un système de contrôle de gestion doit donc avoir deux types d'approches différentes, mais complémentaires :

- Une vision stratégique (soit à moyen ou long terme) ;
- Une vision tactique (soit à court ou très court terme).

La première a pour rôle d'aider le chef d'entreprise à prendre du recul par rapport à son activité quotidienne, afin d'avoir une réflexion sur ce qu'il attend de son entreprise, à moyen ou long terme (opportunités commerciales et/ou technologiques, investissements stratégiques à prévoir, évolution du savoir-faire de l'entreprise...).

La seconde doit avoir pour principal objectif d'aider le dirigeant (et les responsables opérationnels) à répondre notamment aux questions suivantes :

- Comment dois-je m'y prendre pour mettre en application mes décisions stratégiques ?
- Quels objectifs dois-je fixer à court et très court terme à mes responsables opérationnels (Responsables de service, chefs d'équipe)?
- Quels sont les moyens financiers nécessaires pour y parvenir ?
- Comment les obtenir rapidement et au meilleur coût ?

### 1.2.4. Définitions fondamentales :

Définition de JEAN MEUNIER « Le Contrôle de Gestion recouvre l'ensemble des techniques quantitatives susceptibles d'être utilisées, pour faciliter et améliorer la prise de décision à savoir, comptabilité générale, Comptabilité industrielle, statistiques, ratios, tableaux de bord et bien entendu, gestion Budgétaire ».

Le contrôle de gestion est défini par le père de la discipline, Robert Anthony, comme « le 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 » <sup>8</sup>. Dans cette définition l'accent est mis sur :

- Le contrôle de l'allocation optimale des ressources de l'entreprise (financières, technologiques, humaines,..., etc.).

<sup>7</sup> Christophe Hénot, Farouk Hémici, contrôle de gestion, Breal éditions, 2007, P : 06.

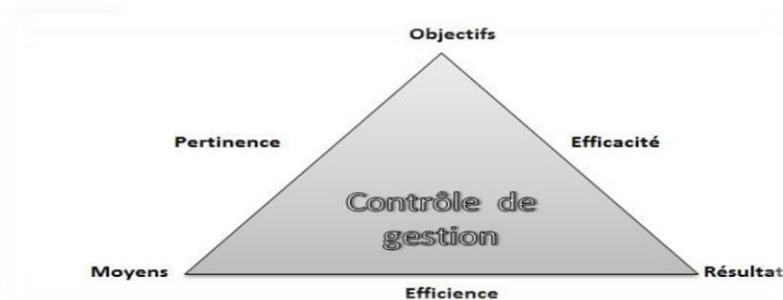
<sup>8</sup> Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, op.cit., P : 09.

- La notion d'efficacité, qui fait référence à la capacité à atteindre les objectifs fixés.
- La notion d'efficience, qui traduit l'aptitude à optimiser le rapport entre résultats et moyens engagés. On rajoute souvent à cela la notion d'économie, qui traduit le fait que les ressources ont été obtenues au moindre coût. Economie, efficacité et efficience forment les trois piliers de la performance.

L'analyse des articulations entre ces trois éléments souligne trois concepts fondamentaux

- La pertinence qui consiste à prendre en considération les forces et faiblesses de l'organisation lors de la détermination des objectifs.
- L'efficience qui consiste à réaliser les objectifs assignés tout en respectant les contraintes de coûts.
- L'efficacité qualifie la situation où les résultats obtenus coïncident avec les objectifs prédéterminés

**Figure N° 01: Le triangle du contrôle de gestion**



**SOURCE :** BESCOS.P.L & Collaborateurs, **Le contrôle de gestion et management**, Montchrestien, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, 1997, P : 42.

### 1.3. Missions du contrôle de gestion

Dans le cadre concurrentiel et organisationnel actuel, le contrôle de gestion, étant plus qu'un ensemble de techniques, est mis en place et utilisé pour répondre à deux dimensions de pilotage, essentielles pour les entreprises aujourd'hui, à savoir : le pilotage de la performance et le pilotage du changement<sup>9</sup>.

#### 1.3.1. Pilotage de la performance :

Habituellement et dans le cadre du pilotage de la performance, le contrôle de gestion au sein d'une entreprise doit remplir deux rôles, il s'agit du pilotage de l'efficacité et de l'efficience. Effectivement, il serait restrictif d'associer le contrôle de gestion à la seule

<sup>9</sup> Alazard C. et Separi S., (2004), **Op. Cit.**, P: 75.

seconde fonction<sup>10</sup>. A travers l'efficacité et l'efficience, le Contrôle de gestion doit aider à piloter la performance comme suit :

### 1.3.1.1. Aider à piloter l'efficacité :

C'est-à-dire à gérer les facteurs clés de compétitivité par un ensemble de décisions et d'actions stratégiques (Ex : un tableau de bord pour maîtriser la qualité perçue par la demande d'un produit pour se différencier des concurrents).

### 1.3.1.2 .Aider à piloter l'efficience :

C'est-à-dire gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés, donc maîtriser les facteurs clés de l'équilibre financier (Ex : un calcul d'écart pour réduire un coût de productivité et atteindre un point mort)<sup>11</sup>. Un autre point de vue revient à H. Bouquin <sup>12</sup> qui précise que les fonctions du contrôle de gestion entant que pilotage de la performance consistent à :

- a. Modéliser la complexité ;
- b. Organiser la division du travail du management ;
- c. Réguler les comportements.

### 1.3.2. Pilotage du changement :

P. Lorino définit le Contrôle de gestion comme étant « la gestion collective d'un système de représentations qui favorise une dynamique d'apprentissage organisationnel» <sup>13</sup>. De manière corrélée, le Contrôle de gestion peut être compris comme un collaborateur du pilotage du changement/apprentissage organisationnel (sachant que ces deux notions sont très corrélées) du moment qu'il constitue une aide<sup>14</sup> :

1. A la réactivité stratégique par la mesure permanente du couple valeur/coût ;
2. A l'amélioration opérationnelle par des démarches Kaizen ;
3. Au changement organisationnel avec, notamment, la régulation des comportements.

Sur ces deux missions, trois points essentiels doivent être prononcés afin d'éclaircir la compréhension du lecteur au sujet des fonctions que le Contrôle de gestion est censé remplir :

---

<sup>10</sup> **Idem.** P:75.

<sup>11</sup> **Idem.** , P: 76.

<sup>12</sup> Bouquin H, **Les fondements du contrôle de gestion**, Presses Universitaires de France, « Que sais-je ? », n° 2892. Cité par Alazard C. et Separi S., (2004), **op. cit.** , P: 76.

<sup>13</sup> Lorino P., (1995), **Comptes et récits de la performance : Essai sur le pilotage de l'entreprise**, Editions d'Organisation. Cité Par Burlaud A. et al. (2004), **op. cit.**, P: 6.

<sup>14</sup> Alazard C. et Separi S., (2004), **Op. Cit.**, p : 76.

Il ne faut pas penser que le pilotage de la performance et du changement sont spécifiques au Contrôle de gestion, autrement dit, qu'ils s'opèrent dans le seul champ du contrôle de gestion ; l'appréciation de la performance relève également du champ de la gestion des ressources humaines, lorsqu'il s'agit de l'évaluation des compétences des acteurs<sup>15</sup>. Idem pour ce qui est du pilotage du changement ;

- a. Il semble nécessaire de savoir que le fait de regrouper les missions du contrôle de gestion en deux grands blocs : pilotage de la performance et pilotage du changement, n'est pas la seule catégorisation existante ni encore la plus pertinente faute d'existence de plusieurs points d'intersection entre les deux blocs. D'ailleurs, aucune des autres typologies n'est parfaite ;
- b. Ces deux grandes missions sont complémentaires du moment qu'il n'y a pas de performance sans adhésion d'acteurs et que la conduite du changement organisationnel est encouragée par la logique de performance ;
- c. Le pilotage ou la conduite du changement passe nécessairement par la régulation du comportement des acteurs dans un climat d'animation, de motivation et d'incitation de manière à œuvrer tous vers un management plus efficace et vers l'atteinte des objectifs de l'organisation (convergence des buts). Le tableau en bas témoigne du fait que ces actions sont menées au fur et à mesure du déploiement du processus du contrôle de gestion notamment au niveau de la phase de finalisation et du pilotage.

---

<sup>15</sup> Burlaud A. Lorino, **Comptes et récits de la performance**, Edition organisation ,1995, p : 7.

**Tableau N° 1: Phase et mission de contrôle de gestion**

Phase	Mission
Finalisation	Définir les méthodes de contrôle d'exécution (EX : quel modèle de gestion de stock faut-il employer -Organiser la sélection des objectifs annuel, la planification et le budget de l'entreprise, de ses unités et responsables pour qu'ils soient conformes à la stratégie -Vérifier que les responsables sont incités à aller dans le sens de la stratégie notamment par une évaluation cohérente de leurs performances et un système de motivation adéquat
Pilotage	Garantir la cohérence hiérarchique et horizontale nécessaire -Animer le processus de pilotage de manière à inciter le responsable à prendre les décisions souhaitées -Organiser le système d'information
Post évaluation	Vérifier les performances du contrôle d'exécution, même s'il fait surtout appel à des automatismes
Réaction	-Analyser les résultats et proposer des mesures correctives

**Source :** Conception du chargé de l'étude sur la base de bouquin H, (1991), P : 35.

Pour conclure, on peut recenser, d'après H. Bouquin, les critères nécessairement déterminants pour que les missions du Contrôle de gestion soient menées à bien.

### **1.3.3. Conditions d'accomplissement des missions du Contrôle de gestion :**

1. L'appui de la direction générale est nécessaire pour que le contrôle de gestion ne soit pas perçu comme un simple système de surveillance alors qu'il doit, pour être utile, être un système de vigilance.
2. L'articulation entre choix de court terme et visée à moyen terme doit être le souci dominant de l'élaboration des outils, règles, procédures. Le risque, sinon, est grand de réduire le Contrôle de gestion à un simple système de pilotage à court terme.
3. L'équité et l'efficacité des critères de gestion et de mesure des performances sont les conditions d'acceptation du système par les responsables qu'il concerne.
4. Un audit périodique du système du contrôle est souhaitable car l'évolution parfois rapide des hypothèses sur l'environnement et des stratégies est susceptibles de remettre en cause la structure décisionnelle et certainement les systèmes d'information.

#### 1.4. Objectifs du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des « buts » et dans laquelle un processus de fixation d'objectifs a été mis en place au niveau des individus<sup>16</sup>.

Cette notion d'objectifs est inhérente au contrôle de gestion : il est logique de n'avoir besoin d'un système de pilotage que si l'on est finalisé, que si l'on a des objectifs qui vous mettent sous tension. Les objectifs du contrôle de gestion couvrent trois grands domaines :

- 1) Accomplissement des choix stratégiques délibérés ou encore adoption des décisions des managers par les personnels de l'entreprise ;
- 2) Mise sous tension des ressources et des compétences de l'entreprise ;
- 3) Etablissement simultané des objectifs standards, normes à atteindre ou à respecter, des comportements adéquats pour y parvenir et des systèmes de mesure et de vérification des résultats.

#### 1.5. Limites du contrôle de gestion

Il existe une triple limite fondamentale au contrôle de gestion <sup>17</sup>:

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

D'autre part, il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place. Le contrôle de gestion, au carrefour de nombreuses fonctions, peut assez facilement dériver, sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel et tatillon, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique, ou encore prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une autre forme de métiers, malgré tout assez proche : l'audit interne.

<sup>16</sup> Naro, (G) et Augé, (B), **Mini manuel de contrôle de gestion**, Edition Dunod, PARIS, 2011, P: 8.

<sup>17</sup> Gaies M, **Le contrôle de gestion prévisionnelle**, Economica, 2003, P : 22.

## Section 02 : Organisation du contrôle de gestion

La fonction de contrôle de gestion c'est avant tout une des fonctions de l'entreprise. Certes, « l'Homme » exerce un métier bien précis « contrôleur de gestion ». Mais il n'est pas seul à assurer ces tâches. En effet, la démarche de contrôle de gestion ne concerne pas que les contrôleurs de gestion. Il s'agit d'une démarche qui à l'origine, relève des managers, ce sont donc ces derniers qui exercent cette fonction. Mais quel est donc le véritable rôle du contrôleur de gestion ? et quelles sont ses fonctions ?

Dans cette seconde section, nous traiterons la démarche du contrôle de gestion et sa subdivision. A travers une clarification de son processus. Ainsi que son positionnement dans l'entreprise ; Nous présenterons ses différentes relations avec les autres fonctions de gestion. Enfin la distinction nécessaire entre démarche de contrôle, fonction et rôle de contrôleur de gestion.

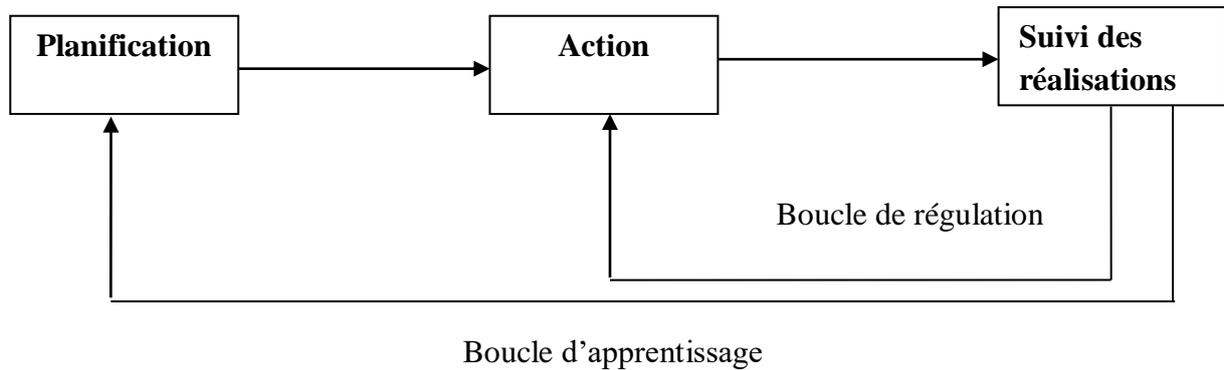
### 2.1. Démarche du contrôle de gestion.

Pour construire un système de contrôle de gestion, la clarification des objectifs est primordiale pour un bon pilotage de la performance. Si une réflexion sérieuse a déjà été menée dans le passé, il convient de lutter contre son obsolescence, en réinterrogeant régulièrement la pertinence des objectifs pour l'avenir, afin de rester en phase avec les évolutions de l'environnement; cette réflexion sur la mission et les objectifs à long terme de l'entreprise s'appelle la planification stratégique.

Situer les enjeux majeurs de l'entreprise permettra également d'arbitrer certains choix opérationnels dans la construction des outils de gestion; par exemple; la mise en place d'une comptabilité de gestion<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Françoise Giraud, Olivier Saulpic, Gérard Naulleau, Marie Héléne Delmond et Pierre Laurent Bescos, **Contrôle de gestion et pilotage de la performance**, Ed. Gualino Editeur, EJA, Paris 2002, P: 23-24.

**Figure N° 02 : Le contrôle : un processus en double boucle**

**Source** : Françoise Giraud, Olivier Saulpic, Gérard Naulleau, Marie Héléne Delmond et Pierre Laurent Bescos, op.cit., P : 23.

### 2.1.1. Phase de planification :

Le point de départ de la démarche est une planification au cours de laquelle on définit les objectifs à long terme, ensuite on les traduit en actes opérationnels à travers les politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion des ressources humaines (GRH) et de gestion financière.

#### 2.1.1.1. Définition de l'objectif dans le temps :

Le contrôle de gestion va échelonner la réalisation dans le temps, en déclinant les objectifs à long terme en objectifs intermédiaires plus tangibles pour bien éclairer le chemin; la planification stratégique sera relayée par un plan opérationnel, qui décline les objectifs à moyen terme (entre 3 à 5 ans), puis par un budget, qui poursuit cette déclinaison à court terme (généralement un an)<sup>19</sup>.

#### 2.1.1.2. Choix des plans d'action cohérents avec l'objectif :

Cette étape va être réalisée à travers la mise en cohérence des ressources utilisées par rapport aux objectifs visés (un arbitrage entre les plans d'action possible).

#### 2.1.1.3. Ajustement des ressources :

La planification suppose d'anticiper les besoins de ressources induits par les objectifs et les plans d'action; il s'agit d'éviter l'insuffisance de ressources mais également leur excès, situation qui s'avèrerait coûteuse pour l'entreprise.

<sup>19</sup> F. Giraud, O. Saulpic, G. Naulleau, M. H. Delmond, P. L. Bescos, op.cit., P : 27.

La planification est un exercice difficile, particulièrement quand on planifie dans un environnement incertain et mouvant et la détermination des objectifs repose sur des hypothèses qui peuvent être invalidées par la suite comme la croissance économique générale peut s'avérer plus faible que prévue, de plus, le choix d'une stratégie et des plans d'action correspondants suppose une bonne compréhension des facteurs clés de leur réussite, et là aussi, l'erreur est possible, vue l'instabilité de l'environnement, l'évolution des objectifs et le plan d'action est essentielle, c'est ce qu'il appelle "une boucle d'apprentissage".

### **2.1.2. Phase de mesure et d'analyse des résultats :**

Après avoir anticipé les objectifs et les plans d'action qui les correspondent; la performance peut être différente de celle envisagée, en particulier si les plans d'action ne sont pas mis en œuvre correctement ou si des aléas surgissent, ainsi, un suivi des résultats obtenus et une comparaison régulière avec les objectifs sont nécessaires, afin de réagir en cas d'écart .

Il existe plusieurs méthodes qui permettent de mesurer le décalage entre les prévisions et les réalisations ou "les écarts" et les décomposer en sous-écarts pour connaître les causes d'un dérapage éventuel et d'orienter ainsi les actions correctives, pour que cette étape soit à la fois plus rapide et plus opérationnelle, elle est adossée par des modélisations enrichies de la performance comme : le tableau de bord. La dynamique de contrôle de gestion comprend donc deux mouvements complémentaires où la construction des outils de suivi se différencie selon la logique privilégiée de chaque mouvement:

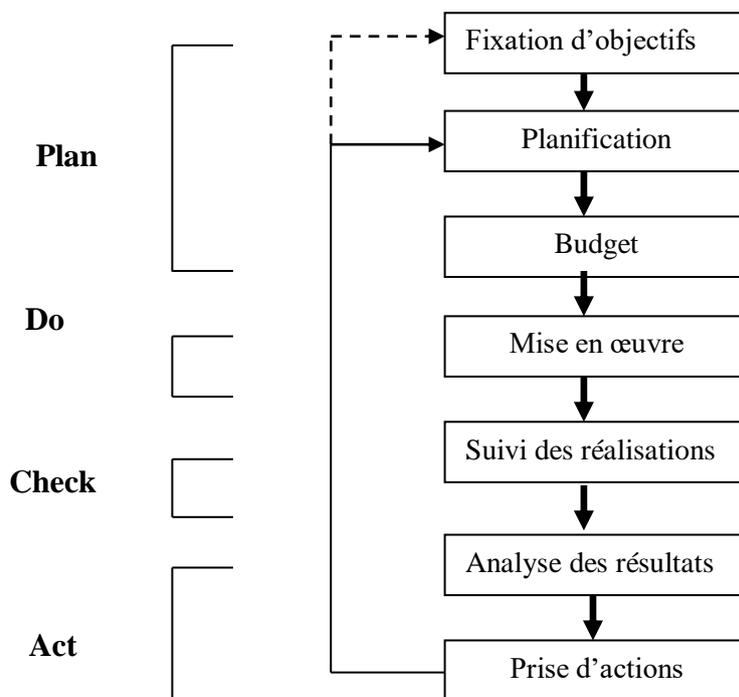
- **Un processus de mise en œuvre:** il correspond à la boucle de régulation pour mener bien les plans d'action prédéfinis, les outils utilisés dans ce cas doivent avant tout favoriser la prise de décisions correctives, si bien que l'information qu'il délivre doit être ciblée par rapport aux objectifs, rapide et opérationnelle ;
- **Un processus de diagnostique:** en s'interrogeant régulièrement sur la pertinence du plan, tant sur les objectifs visés que sur les plans d'action choisis pour les atteindre, et correspond aussi à la boucle d'apprentissage, les outils dans ce processus doivent être ouverts sur l'environnement, offrir des analyses les plus riches et les plus approfondies possibles. Il peut avoir un outil qui servira les deux fonctions mais il faut qu'il prenne des configurations différentes<sup>20</sup>.

<sup>20</sup> F. Giraud, O. Saulpic, G. Naulleau, M. H. Delmond, P. L. Bescos, op.cit., p. 27-28.

## 2.2. Processus du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressif ; ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise.

**Figure N°03: Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage**



Source : LÖNING H. et AUTRES, Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques, édition Dunod, 3ème édition, Paris, 2008, P :03.

Donc, le processus du contrôle de gestion correspond aux quatre phases suivantes <sup>21</sup>:

### 2.2.1. Phase de prévision :

Cette phase est dépendante de la stratégie défini 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.

### 2.2.2. Phase d'exécution :

L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise. C'est le stade de la mise en œuvre. Elle se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués et disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action.

<sup>21</sup> LANGLOIS L. et AUTRES, Contrôle de gestion, Edition Berti, Alger, 2008, P : 18.

**2.2.3. 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 met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures coercitives.

**2.2.4. Phase d'apprentissage :**

Cette phase permet, grâce à l'analyse des écarts, de faire progresser l'ensemble du système de prévision 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.

**2.3. Le positionnement du contrôle de gestion**

La position du contrôle de gestion dépend des facteurs de contingences tels que la taille de l'entreprise, la stratégie, la technologie, l'environnement et la gouvernance<sup>22</sup>. Il n'est pas possible de trouver « la meilleure façon » de l'organiser dans l'entreprise car il n'y a pas un système de contrôle pur, idéal et meilleur valable pour toutes les entreprises.

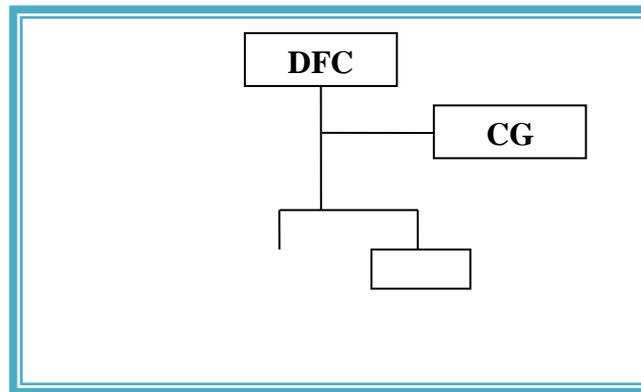
**2.3.1. Configuration direction finance et comptabilité (DFC) :**

La DFC est la plus répandue. Elle correspond à 65% des services contrôle de gestion, il est rattaché directement au directeur financier et constitue un des départements de la DFC, au même titre que la trésorerie. Parfois, le service contrôle de gestion est positionné comme un service à part, directement relié au directeur financier, et transverse à tous les départements de ce même service.

Le principal avantage est la proximité avec les informations comptables et financières mais l'inconvénient principal est de cantonner le contrôle de gestion dans le domaine comptable et financier, sans lui permettre de développer suffisamment des outils d'aide au pilotage opérationnel.

---

<sup>22</sup> David Autissier, Mesurer la performance du contrôle de gestion, Ed. Organisation, Eyrolles, P: 61-62.

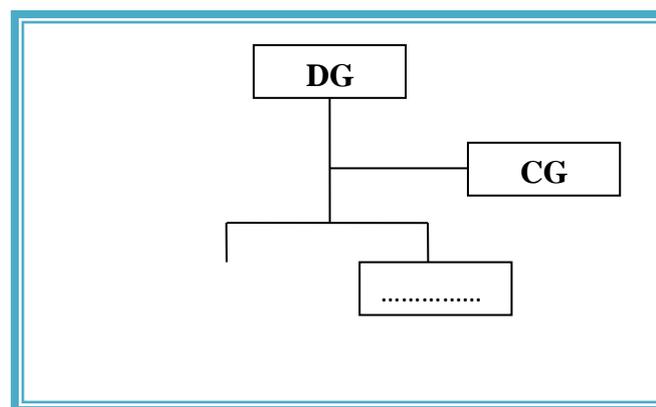
**Figure n ° 04 : La configuration DFC du contrôle de gestion. (65% des cas)**

Source : David Autissier, op.cit. , p : 61.

### 2.3.2. Configuration direction générale (DG) :

La DG est la configuration la plus répandue après la DFC (environ 20%). Elle correspond à un positionnement du contrôle de gestion en tant que contrôle interne et analyste de dossiers d'évaluation de type business plan. Dans ce cas de figure, elle est très souvent associée à l'audit interne en charge de définir et de vérifier l'application des procédures et d'autres règles internes.

L'équipe de contrôle de gestion est très réduite. Ses missions sont essentiellement concentrées sur le suivi de la stratégie et l'évaluation des opportunités de croissance internes et externes mais elle a évolué avec l'émergence des services d'expertise.

**Figure N° 05: La configuration DG de contrôle de gestion. (20 % des cas)**

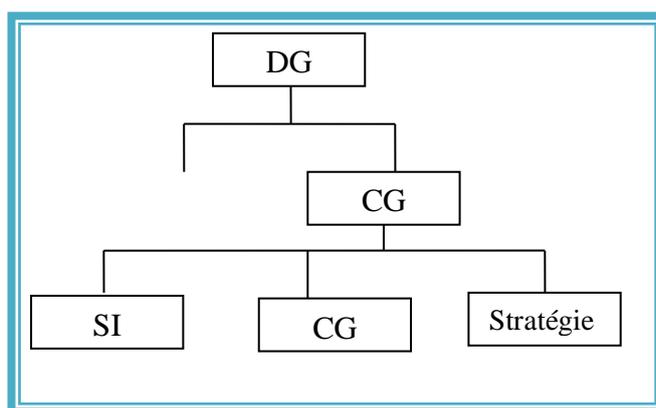
Source : David Autissier, op.cit., P : 62.

### 2.3.3. Configuration stratégique/ système d'information :

L'importance croissante des systèmes d'information et le rôle d'avantage concurrentiels que peuvent jouer ces derniers ont conduit les entreprises à créer des directions qui peuvent regrouper la stratégie, les systèmes d'information, l'organisation et le contrôle de gestion. Positionnées comme des entités de management stratégique, elles confèrent au contrôle de gestion un rôle de business analyste en lui donnant accès aux variables organisation et aux systèmes d'information.

Cette configuration est assez rare : elle représente seulement 15% des services de contrôle de gestion. On la retrouve plutôt dans les entreprises de services ou dans les moyennes organisations, qui ne peuvent supporter les couts fixes de nombreux services support<sup>23</sup>.

**Figure n °06 : La configuration Stratégie/ Système d'information du contrôle de gestion. (15 % des cas)**



Source : David Autissier, op.cit., P : 63.

## 2.4. Relation de contrôle de gestion avec les autres fonctions de gestion

Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme un processus partagé et transversal, il mobilise autour de lui plusieurs fonctions managériales, de sorte, que lorsqu'elle existe, la fonction contrôle de gestion est en étroite relation avec les autres fonctions de l'entreprise :

### 2.4.1. Contrôle de gestion et stratégie :

La stratégie est déterminée par la direction générale, en précisant l'orientation que doit prendre l'entreprise à long terme. L'internationalisation, la spécialisation, la croissance interne et la croissance par acquisition d'autres entreprises, sont des exemples de stratégie adoptées par de nombreux groupes industriels et commerciaux, ces dernières années.

<sup>23</sup> David Autissier, op.cit., P : 62-63.

La formulation d'une stratégie est un préalable indispensable à la mise en place d'un système de contrôle de gestion. Le contrôle de gestion intervient à deux niveaux <sup>24</sup>:

- En amont pour éclairer les choix stratégiques ;
- En aval pour s'assurer que la stratégie est bien mise en place au sein de l'entreprise.

#### **2.4.2. Contrôle de gestion et finance :**

Le contrôle de gestion et la finance sont deux disciplines non seulement tournées vers le passé mais également vers le futur. En particulier, l'étude de la rentabilité des investissements de toute nature est menée conjointement par la finance et le contrôle de gestion. La première fonction sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer (valeur actuelle nette, taux de rentabilité interne, délai de récupération, etc.) tandis que la seconde assiste les opérationnels pour la prévision et la sélection des données pertinentes<sup>25</sup>.

#### **2.4.3. Contrôle de gestion et comptabilité :**

La comptabilité financière a pour objectif la production des états financiers selon les règles et références en vigueur pour informer les tiers sur la situation financière de l'entreprise. La comptabilité financière est un système d'information obligatoire et réputé fiable parce qu'il est audité par les commissaires aux comptes, ce système fournit les informations nécessaires à l'établissement d'une comptabilité de gestion et il permet une comparaison entre les prévisions et les réalisations.

#### **2.4.4. Contrôle de gestion et audit :**

L'audit est une forme de contrôle par les procédures. Au cours de ces dernières décennies, les domaines de l'audit se sont considérablement étendus à travers l'apparition de plusieurs types d'audit (financier, fiscal, informatique, d'efficacité...) qui contribuent à entretenir une confusion entre l'audit et le contrôle de gestion.

➤ Les deux principaux types d'audit :

- Audit comptable et financier : permettant de certifier l'image fidèle des comptes, nécessaires entre autre à la vérification de la conformité formelle des enregistrements comptables avec les règles légales, pour pouvoir certifier, il a une obligation de moyen.
- Audit opérationnel : contribue à l'amélioration des performances de l'entreprise dans tous les domaines de gestions .

<sup>24</sup> Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; **DCG11 Contrôle de gestion** ; Edition Foucher ; P : 18.

<sup>25</sup> **Ibid.**, P : 19- 20.

➤ Sa mission consiste à :

- élaborer un diagnostic en analysant les risques et les déficiences ;
- proposer des recommandations de gestion.

L'auditeur opérationnel est donc consulté pour donner des conseils et concevoir des procédés efficaces, ce qui fait qu'il a une obligation de résultat.

La distinction entre le contrôle de gestion et l'audit n'est pas aisée, cependant le caractère ponctuel de la mission de l'audit constitue la principale différence entre ces deux fonctions.

Le contrôle de gestion doit, quant à lui :

- animer de manière permanente les outils et procédures ;
- contribuer constamment à l'amélioration de la performance.

#### **2.4.5. Contrôle de gestion et marketing :**

Le marketing planifie et met en œuvre l'élaboration, la tarification, la promotion et la distribution d'une idée, d'un produit ou d'un service en vue d'un échange satisfaisant pour le consommateur<sup>26</sup>

Le marketing détermine sa politique de prix par référence au prix moyen observé sur le marché ou par référence aux coûts estimés par les services du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion permet de mesurer l'efficacité des actions marketing en fournissant régulièrement des informations sur les ventes exprimées en valeur et en volume et sur les marges par produit et par circuit de distribution. Outre le suivi de marketing à améliorer leur performance en les assistant dans l'élaboration de leur budget et leur plan d'action.

#### **2.4.6. Contrôle de gestion et gestion des ressources humaines :**

La gestion des ressources humaines a pour objectif :

- Diffuser la communication interne ;
- Organiser le travail ;
- Déterminer les modes de rémunération ;
- Gérer l'emploi.

Le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement quant à l'organisation de l'entreprise et à la rémunération du personnel. En effet, le contrôle de gestion permet de découper l'entreprise en entités plus ou moins autonomes, mesure la performance des activités de l'entreprise.

Apporte son expertise en matière de contrôle de gestion sociale ; là il propose toute une batterie d'outils aux directeurs des ressources humaines (DRH tableaux de bord et indicateurs

---

<sup>26</sup> **Ibid.**, page 21, 22

sociaux, budget des frais de personnel, analyse et contrôle de la masse salariale,...,etc). Par ailleurs, le contrôleur de gestion travaille en étroite collaboration avec les DRH, lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre des systèmes de récompenses fondés sur les performances individuelles, collectives ou organisationnelles, de type primes, bonus individuels ou d'équipes, systèmes d'intéressement, etc.<sup>27</sup>

## 2.5. Le contrôleur de gestion

Le contrôle de gestion recouvre des processus, des dispositifs, des outils divers du contrôle organisationnel. Sa définition est toujours délicate parce qu'il est au fond une création abstraite, un sous ensemble découpé dans les processus du contrôle organisationnel qui, par nature forment un tout. C'est pour cette raison que le contrôle de gestion ne peut être assimilé à ce que fait, dans une organisation donnée, le contrôleur de gestion.

### 2.5.1. Missions actuelles :

Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs et de toute l'organisation ; c'est pourquoi il est possible de synthétiser ses rôles actuels autour de trois axes<sup>28</sup> :

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

**Tableau n°02 : Le rôle de contrôleur de gestion**

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

**Source** : Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, op.cit., P 29

→ Ses qualités de communicateur et de pédagogue sont alors essentielles:

<sup>27</sup> Gérald Naro, Bernard Augé, Mini manuel de contrôle de gestion, Editeur: Dunod, 2011, P: 39.

<sup>28</sup> Alazard, Claude Sépari, Sabine Saraf, Jacques, op.cit., P : 22.

## ➤ communiquer avec clarté :

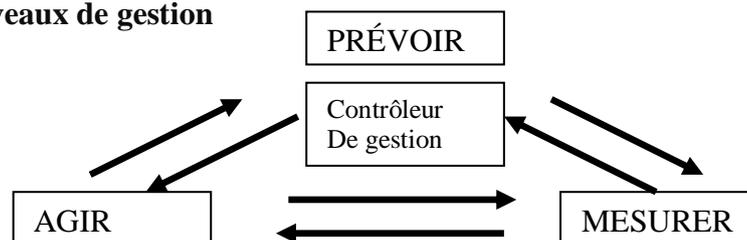
- Des informations fiables, pertinentes, utiles à tous les acteurs à tous les niveaux de l'organisation ;
- les évolutions nécessaires aux changements ;
- Les outils de résolution des problèmes pour aider à l'amélioration du pilotage ;
- Faciliter le dialogue entre les différents acteurs.

## ➤ expliciter avec rigueur :

- Les objectifs, les contraintes, le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies ;
- Les résultats et les écarts observés pour en analyser les causes et réfléchir à des solutions ;
- L'accompagnement des changements à mettre en place.

Au final, le contrôleur de gestion n'est plus seulement fournisseur d'informations mais aussi animateur de processus.<sup>29</sup>

**Figure N°07: les trois niveaux de gestion**



**Source :** DESIRE-LUCIANI M.N. et AUTRES, Le grand livre du contrôle de gestion,

Edition Eyrolles, Paris, 2013, P : 56.

### 2.5.2. Les compétences requises :

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois <sup>30</sup>:

- spécialiste : maîtriser les outils pointus, et généralistes : organiser, coordonner les procédures
- opérationnel : gérer l'exécution, et fonctionnel : conseiller les décideurs ;
- technicien : intégrer la dimension technique, et humaine : gérer les hommes et les groupes.

Le contrôleur ne contrôle plus..., il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité.

<sup>29</sup> Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, op.cit., P29.

<sup>30</sup> Idem

**Tableau n° 03 : Les qualités du contrôleur de gestion**

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

**Source :** Claude ALAZARD, Sabine SÉPARI, op.cit., P : 30.

### 2.5.3. Le nouveau visage de la fonction contrôleur de gestion : un outil de maîtrise de la performance :

Pour pouvoir effectuer les missions actuelles qui lui sont attribuées, (ALAZARD. C & S. SÉPARI, 2010) avancent que « le contrôleur de gestion doit être polyvalent.

Ces mêmes auteurs présentent également le contrôle de gestion, d'aujourd'hui comme un outil de maîtrise de la performance, qui doit traiter et intégrer les quatre variables suivantes:

**1- Coût :** (Conception • Indicateurs • Temps réel • Implication des acteurs)

**2- Qualité ;** (Production • Amélioration • Délai réduit • Changement de structure)

**3-Temps :** (Distribution permanente)

**4- Organisation :** (Externalisation)

### 2.5.4. Le rôle du contrôleur de gestion dans la démarche du contrôle de gestion :

Comme cela est défini : « une démarche de contrôle relève des responsables opérationnels, et dépasse donc les seules attributions du contrôleur de gestion, dont le rôle est d'en assurer la cohérence »<sup>31</sup> En effet, à travers ses décisions opérationnelles, le manager doit pouvoir mettre en œuvre une dynamique de pilotage de la performance en harmonie avec ses responsabilités. Il doit d'un côté identifier les objectifs poursuivis et se projeter dans l'avenir, contrôler la convergence des résultats obtenus et prendre les décisions qui s'imposent.

Ainsi, le contrôleur de gestion est considéré comme un élément du contrôle de gestion, comme le désignent (BOUQUIN H. & Y. PESQUEUX 1999) : « si l'on peut dire que la

<sup>31</sup> F. GIRAUD, O. SAULPIC, G. NAULLEAU, M-H. DELMOND & P-L. BESCOS), [2001], Contrôle de gestion et pilotage de la performance, 2ème édition, ©Gualino éditeur, 2005, P : 19.

comptabilité est ce que pratiquent les comptables, la pratique des contrôleurs ne recouvre qu'une partie du contrôle de gestion »<sup>32</sup>.

Le succès de la démarche de pilotage repose essentiellement, sur la qualité de l'échange entre managers et contrôleurs de gestion. C'est une démarche managériale, dans la mise en œuvre est conjointement perçue par les responsables opérationnels et les contrôleurs de gestion. Ces deux fonctions complémentaires, contribuent conjointement dans la démarche du pilotage de la performance. Le contrôleur ne se contente pas d'analyser des chiffres, mais collabore de plus en plus au pilotage de l'entreprise.

L'essentiel à retenir également de ces différentes contributions d'auteurs est qu'il ne s'agit pas d'expert en chiffre ou de spécialistes, mais une démarche plus large à laquelle contribuent de nombreux acteurs. Elle n'est pas réservée aux organisations de grande taille, ni aux entreprises orientées vers un objectif de profit. Ces rôles sont profondément enchevêtrés et peuvent prendre une apparence différente selon les entreprises.

Aussi, le contrôle de gestion est une démarche de pilotage de la performance de l'entreprise et une approche centrée sur les processus et les compétences. Cette démarche est réservée aux entreprises pour atteindre les objectifs de performance et d'en assurer leur réalisation progressive.

---

<sup>32</sup> BOUQUIN H. & Y. PESQUEUX ; [1999], Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline, Comptabilité, Contrôle, Audit, Mai, 1999, P : 94.

### Section 03 : les outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est né à la fois d'un environnement qui l'a rendu nécessaire et d'outils disponibles qui l'on rendu possible. Pour exercer ses différentes missions ; Dans ce cadre il propose des outils qui sont regroupés en trois catégories : les outils prévisionnels, les outils de suivi des réalisations et les outils d'appui. Pour assurer l'efficacité et la qualité de sa gestion, et participer à la bonne marche de l'entreprise.

#### 3.1. Les outils prévisionnels

Le but de la gestion prévisionnelle est d'orienter le choix des axes stratégiques, les objectifs généraux de la direction générale et la détermination des hypothèses économiques. Le contrôle de gestion utilise les outils de la gestion prévisionnelle pour étudier les opportunités offertes et éviter les menaces imminentes à travers, des simulations et projections des résultats annuels probables dans le futur.

Comme outils prévisionnels du contrôle de gestion on distingue : le plan et le budget.

##### 3.1.1. Le plan :

Michel GERVAIS<sup>33</sup> définit la planification « comme un processus systématique et contenu de préparation de l'avenir comprenant :

- une appréciation de l'évolution de l'environnement ;
- une juste mesure des possibilités de la firme ;
- une évolution d'action ;
- une mise en œuvre des choix effectués ainsi qu'un contrôle de leur réalisation ».

Il permet de passer d'une réflexion générale sur les métiers et les stratégies, à une formalisation des objectifs et des actions. On distingue généralement :

##### 3.1.1.1. Le plan stratégique :

Il s'agit d'un processus régulier, le plus souvent annuel, consistant à réviser la formalisation des options stratégiques de l'organisation. L'horizon de ce travail dépend du secteur d'activité : trois, cinq, dix ans, parfois plus. Il doit se situer en amont des processus budgétaires, afin que le futur budget annuel soit cohérent avec le plan stratégique.

Son objectif est d'obliger les managers à prendre de la hauteur par rapport à leur quotidien, en les amenant à questionner les hypothèses sur lesquelles repose l'actuelle stratégie, pour enfin les formaliser dans un document de référence.

<sup>33</sup> GERVAIS Michel, Contrôle de gestion et planification de l'entreprise, édition Economica, Paris, 1990, P : 24.

Il sert à définir les finalités, les missions et à formaliser la vocation de l'entreprise et ses objectifs généraux à moyen et à long terme<sup>34</sup>. Faisant partie des processus de gestion, les contrôleurs de gestion y participent plus naturellement.

### 3.1.1.2. Le plan opérationnel :

Le plan stratégique conduit au plan opérationnel, il pourra donc être représenté comme un document par lequel les responsables d'une organisation fixent les objectifs qu'ils souhaitent voir s'accomplir et décident des démarches à suivre. En ce sens le plan opérationnel est relié au plan d'actions, son horizon est de deux à trois ans.

Il conduit à envisager le futur proche de l'entreprise sous les aspects conjugués de sa viabilité, de sa rentabilité et de son financement. C'est pourquoi il se subdivise, parfois, en plusieurs plans partiels<sup>35</sup> :

- plan d'investissement ;
- plan de financement ;
- documents de synthèse prévisionnels ;
- plan de ressources humaines.

### 3.1.1.3. Le plan d'action annuel :

Savoir sélectionner les bons leviers d'action renforce les chances d'obtenir une meilleure performance. Le plan d'action annuel est un instrument de prévention adapté à l'entreprise et le point de départ de toute politique active en matière d'organisation et de bien être dans les lieux de travail. Il doit contenir les mesures et les moyens pour réaliser les objectifs fixés et les thèmes de travail développés qui doivent être réalisés et répondre aux besoins des travailleurs<sup>36</sup>.

### 3.1.2. Le budget :

Le plan comptable général définit le budget comme « une prévision chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme déterminé ». Il recense sur une période déterminée (mois, trimestre, année) les charges et les produits, les dépenses et les recettes d'une entreprise à partir de ses programmes d'activités « plans d'action » précisant la production souhaitée et en fonction d'un ou de plusieurs jeux d'hypothèses sur l'évolution de l'environnement.

<sup>34</sup> BOUQUIN H., **Le contrôle de gestion**, édition PUF, 3<sup>ème</sup> édition, Paris, 1997, P : 285.

<sup>35</sup> ALAZARD C. et SABIN S., **op.cit.**, p233.

<sup>36</sup> LÖNING H. et AUTRES, **op.cit.**, édition Dunod, 3<sup>ème</sup> édition, Paris, 2008, P : 79.

### 3.1.2.1. La Procédure budgétaire :

La procédure budgétaire associe la direction générale à tous les centres de responsabilité. La procédure budgétaire consiste à faire en sorte que chaque responsable de centre en charge des moyens, sur période déterminée, s'engage sur des objectifs à atteindre, que ce soit en termes, de résultat de volume de production, de niveau de service<sup>37</sup> ... La procédure budgétaire se déroule en cinq (05) étapes<sup>38</sup> :

- Définition des orientations et objectifs de l'entreprise ;
- Elaboration des projets de budgets ;
- Consolidation et analyse des budgets ;
- Négociation budgétaire ;
- Finalisation et communication des budgets.

### 3.1.2.2. La construction budgétaire :

Le budget est un outil fondamental dans la mesure où il permet de tester la faisabilité de la stratégie et d'évaluer son impact en termes de trésorerie, de rentabilité des actifs ou de rentabilité financière. D'un point de vue organisationnel, on retrouve dans les entreprises différents modes de construction budgétaire :

- **La construction descendante (top-down)** : c'est-à-dire sous l'égide de la direction générale ;
- **La construction ascendante (bottom-up)** : facilitant la remonté d'information du terrain et impliquant les fonctions opérationnelles (production, marketing, ... etc.).

Dans les faits, l'élaboration est une succession d'étapes ascendantes et descendantes.

## 3.2. Les outils de suivi des réalisations

Pour piloter une entreprise, il ne s'agit pas tout simplement de prévoir les événements futurs, il faut également s'assurer que l'organisation va dans la direction souhaité. Le contrôle de gestion dispose de plusieurs outils pour assurer le suivi, comparer les résultats aux objectifs et pour interpréter les écarts et prendre les mesures correctives.

### 3.2.1. La comptabilité financière :

La comptabilité financière considère l'ensemble des situations et des opérations de l'entreprise. Son objectif est de mesurer et de suivre l'activité et les résultats de celle-ci. Son orientation est donc externe dans la mesure où elle est destinée à la fois aux dirigeants et aux tiers de l'entreprise. Sa référence principale est le temps, et elle revêt un caractère obligatoire dans tous les pays, quelle que soit la taille de l'entreprise.

---

<sup>37</sup>RAGAIGNE A. et TAHAR C, **Contrôle de gestion**, édition Lextenso, 1ère édition, France, 2015, P : 55.

<sup>38</sup> DORIATH Brigitte, **Contrôle de gestion : en 20 fiches**, édition, Paris, 2008, P : 02.

### 3.2.2. La comptabilité de gestion :

A côté de la comptabilité financière, qui constitue le minimum obligatoire pour toute entreprise, certaines sociétés ont mis en place des procédures permettant de mieux tirer parti des données chiffrées en interne. Il s'agit de la comptabilité dite « analytique » ou comptabilité de gestion, dont l'objectif est de mieux identifier les coûts et les prix de revient des produits et des activités.

La comptabilité analytique est d'ailleurs l'outil de base du contrôle de gestion. Elle est considérée comme une comptabilité orientée vers la création de valeur, l'aide à la décision et à l'anticipation<sup>39</sup>.

### 3.2.3. Le contrôle budgétaire :

M. Gervais définit le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- de rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts ;
- d'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- d'apprécier l'activité des responsables budgétaires<sup>40</sup> ».

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions. Le contrôle budgétaire est un véritable outil de suivi des réalisations. Les écarts décomposés permettent de localiser les performances de chaque activité.

### 3.2.4. Le Reporting :

Le reporting est un ensemble d'indicateurs de résultats le plus souvent financières, construit a posteriori, de façon périodique afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité opérationnelle<sup>41</sup>.

Le reporting est un instrument de contrôle et le document de base d'évaluation de la performance financière sur lequel repose le dialogue entre la hiérarchie et l'unité opérationnelle. Il est le point de référence et détermine un langage commun entre ces deux entités. Il comporte deux volets :

- Un volet comptable correspondant à la comparaison des réalisations avec les révisions de manière à identifier et à analyser les écarts ;

---

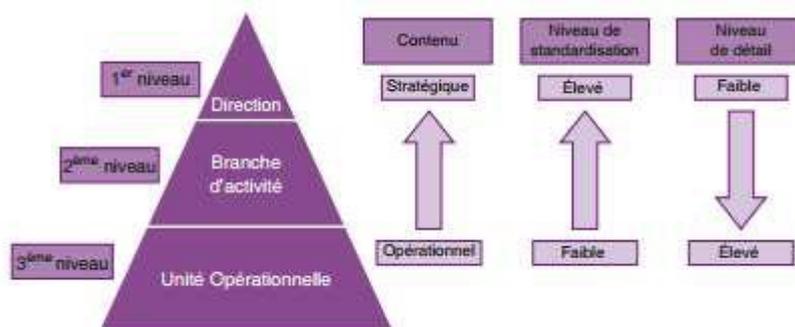
<sup>39</sup> COLLIN C. et REIPERT A., Les métiers de la comptabilité et la gestion, édition l'Etudiant, Paris, 2007, P : 23.

<sup>40</sup> ALAZARD C. ET SEPARI S., op.cit ., P : 266.

<sup>41</sup> CAPPELLETTI Laurent et Autres, Toute la fonction contrôle de gestion, édition DUNOD, Paris, 2014, P : 52.

- Un volet gestion pour l'identification des causes des écarts et la définition des actions correctives.
- Le reporting est élaboré en tenant compte de trois principes :
- **Le Principe d'exception** : permet de faciliter la vérification par la direction générale. En effet, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique et l'alarme est déclenchée quand le clignotant est en rouge ;
  - **Le principe de contrôlabilité** : permet de déterminer des rubriques mesurables sur la base d'un indicateur ;
  - **Le principe de correction** : permet de proposer une action corrective.

**Figure N°08 : Pyramide du reporting**



**Source** : CAPPELLETTI L. et AUTRES, op.cit., p53.

La structure du reporting et son contenu se diffèrent. Pour la direction de l'entreprise, le niveau de standardisation de l'information sera élevé avec un faible niveau de détail et se focalisera sur des données qui influent sur la stratégie. Au contraire, pour le management de l'unité opérationnelle, le niveau de standardisation sera faible avec un grand niveau de détail sur des données très opérationnelles.

### 3.2.5. Le tableau de bord :

Le tableau de bord peut être défini comme : « un outil d'aide à la décision et à la prévision, et un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions »<sup>42</sup>.

Le tableau de bord remplit trois fonctions. Il est à la fois :

- un outil de pilotage de suivi des objectifs d'une organisation ;
- un outil de management permettant de développer un dialogue et une réflexion

<sup>42</sup> CHRISTOPHE Germain, **Tableau de bord**, édition E-theque, Paris, 2002, P : 06.

- collective autour des objectifs à atteindre ;
- un outil d'aide à la décision par la vision régulière de l'évolution de la situation.

**Tableau N°04: caractéristique comparées tableau de bord /reporting**

Critère	Tableau de bord	reporting
<b>Objectif générale</b>	Mise sous contrôle	Contrôle = vérification
<b>Adaptation local</b>	Personnalisé Répond aux besoins particuliers	Générique Partiellement inadapté à un business spécifique
<b>Type d'outil</b>	Aide à la décision Oriente vers l'action Plutôt hiérarchique	Remontée d'informations Fonctionnelles
<b>Type d'indicateur</b>	Financiers et opérationnels : physique, qualité, délais	Essentiellement financiers
<b>Natures d'indicateurs</b>	Performance et pilotage	Performance
<b>Granularité</b>	Fonction des ordres de grandeurs locaux	Générique
<b>Fréquence</b>	Continue	Périodique

Source : DESIRE-LUCIANI M.N. et AUTRES, op. cit., P : 281.

Il se distingue principalement du reporting dans le fait qu'il n'est pas un instrument de contrôle d'une maison-mère sur ces filiales et il ne prétend pas rendre compte de l'activité de manière exhaustive. Enfin, les tableaux de bord doivent être adaptés à chaque niveau hiérarchique. Le choix d'indicateurs communs entre les niveaux hiérarchiques favorise le dialogue et la communication entre le supérieur et ses collaborateurs. La tendance consiste aujourd'hui à intégrer de plus en plus des éléments non financiers dans les tableaux de bord, afin de les rapprocher des préoccupations des opérationnels. Cette tendance trouve son aboutissement dans le concept de « balanced scorecard ».

### 3.2.6. Le système d'information :

Le contrôle de gestion envisage ses rapports avec le système d'information dans une logique de moyen : le système d'information offre les informations nécessaires à la mise en œuvre du processus de contrôle et il effectue les traitements qui lui sont demandés ; il contribue ainsi de façon essentielle à la relation « information, décision, contrôle » la collecte et le traitement constituent le système d'information de gestion qui est alors considéré comme transparent.

Aujourd'hui, quelle que soit la taille d'une entreprise, un système de contrôle de gestion performant ne peut plus se passer de l'informatique de gestion. Et ceci est d'autant plus vrai pour les petites et les très petites entreprises pour les raisons suivantes<sup>43</sup>:

- Un volume de données à récolter de plus en plus important ;
- Des délais de réflexion de plus en plus courts pour les différents responsables de l'entreprise ;
- Des prises de décision de plus en plus rapides et lourdes de conséquences pour l'avenir de l'entreprise ;
- Des temps de traitement et d'analyse de l'information de plus en plus longs et complexes ;
- Des besoins en gestion de plus en plus pointus et techniques ;
- Une polyvalence du personnel souvent trop élevée et subie ;
- Une productivité du travail à améliorer en permanence.

Face à cette série de contraintes techniques pesant sur l'entreprise et son système de gestion, il s'avère donc primordial et incontournable d'automatiser au maximum le traitement et la restitution des données nécessaires au pilotage de l'entreprise.

### 3.3. Les outils d'appui

En plus des outils de mesure et de suivi des réalisations, les dirigeants utilisent des outils support nécessaires dans l'éclairage de la situation de gestion. Ce sont les outils et les méthodes d'analyses, ayant pour objectif d'aider le manager lors de la mise en œuvre d'action corrective.

---

<sup>43</sup> MAURIN Pierre, Contrôle de gestion facile, édition AFNOR, France, 2008, P : 46.

A cet effet, la nature de la stratégie adoptée, la position concurrentielle et le mode de management jouent un rôle déterminant. Dans ce contexte, le Benchmarking et Réengineering sont les plus utilisés.

### 3.3.1. Le Benchmarking :

Le benchmarking, ou l'étalonnage concurrentiel, est composé de deux mots : Bench : banc d'essai ; marketing : notation. Ce terme a été beaucoup utilisé par les cabinets conseils à partir des années 1995<sup>44</sup>.

Le benchmarking est un processus de recherche systématiques des meilleurs pratiques et des innovations dans le but de les adopter, et les appliquer pour une plus grande performance de l'entreprise. Le benchmarking consiste à rechercher les méthodes les plus performantes pour une activité donnée, permettant de s'assurer une supériorité par rapport à la concurrence.<sup>45</sup> Il existe plusieurs types de benchmarking dont les principaux sont :

- **Le benchmarking interne** : il vise à comparer des processus, produits ou services appartenant à la même organisation.
- **Le benchmarking concurrentiel** : il vise à comparer une entreprise au meilleur de ses concurrents sur le marché.
- **Le benchmarking générique** : il vise à comparer des entreprises appartenant à des secteurs d'activités différents mais qui ont des processus similaires.
- **Le benchmarking fonctionnel** : il vise à comparer une fonction génératrice de valeur ajoutée et commune à des entreprises non concurrentes mais appartenant à un même secteur d'activités.
- **Le benchmarking processus** : il vise à mettre en évidence, pour chaque entreprise engagée et généralement reconnue comme leader dans son secteur d'activité, la spécificité de certaines opérations de son processus critique.
- **Le benchmarking stratégique** : il vise à recueillir les meilleures pratiques des entreprises le plus souvent concurrentes avec une mise en évidence des objectifs stratégiques associés à ces pratiques.

---

<sup>44</sup> LAURENT H. et PIERRE A., **100 questions pour comprendre et agir le benchmarking**, édition AFNOR, France, 2010, P : 03.

<sup>45</sup> **Idem.**

### 3.3.2. Le reengineering :

Le reengineering se définit comme une remise en cause fondamentale et une redéfinition radicale des processus opérationnels pour obtenir des gains spectaculaires dans les performances critiques que constituent aujourd'hui les coûts, la qualité, le service et la rapidité<sup>46</sup>.

Pour obtenir ces gains de productivité, les partisans de cette méthode proposent une reconfiguration des structures de l'entreprise. Le diagnostic posé est que la structure de beaucoup d'entreprises n'est plus adaptée à l'environnement concurrentiel et technologique du fait de sa rigidité, de sa lourdeur, de son manque de souplesse et de flexibilité.

Le reengineering conduit à un changement rapide et radical de la stratégie, de l'organisation et des processus dans le but d'optimiser les flux de matières et d'information et par conséquent, d'augmenter la productivité de l'organisation.

Le reengineering suppose que le fonctionnement actuel soit inadapté et qu'il faut donc imaginer une nouvelle organisation de la production en tenant compte de la réalité actuelle et des évolutions futures. D'une manière générale, le reengineering cherche à repenser la firme, sa structure, son organisation et ses processus de manière à accroître sa performance.

Le reengineering vise à rompre avec toutes les règles passées d'organisation et de gestion et à en imaginer de nouvelles, dans l'espoir d'améliorer sensiblement la performance. De nombreuses définitions du reengineering sont présentés dans la littérature, mais plusieurs éléments reviennent régulièrement et constituent ainsi la base du reengineering :

- Utilisation de toutes les possibilités offertes par la technologie pour améliorer le processus ;
- Analyse des processus et non pas des fonctions ;
- Réalisation d'augmentation de performance spectaculaire ;
- Elimination des surcoûts ;
- Simplification des structures et des processus.

---

<sup>46</sup> ANNIE Cornet, **Reengineering : un défi pour les professionnels des ressources humaines ?**, édition Gestion2000, Belgique, 1988, P : 55.

**Conclusion :**

Au terme de ce chapitre on peut dire que le contrôle de gestion permet de décrire les objectifs à atteindre et les outils nécessaires pour les réaliser et de vérifier que ces objectifs ont été bien atteints afin d'apprécier le bon fonctionnement de l'organisation et prendre les décisions qui s'imposent ; il s'agit donc d'un travail de conseil et d'assurance du contrôleur de gestion pour concevoir, développer et faire fonctionner certains dispositifs d'information que d'autres personnes utiliseront pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leurs responsabilités.

Pour atteindre les objectifs de l'entreprise, le contrôle de gestion utilise des différents outils tels que ; le tableau de bord, la comptabilité...etc. Les outils qu'utilise le contrôleur de gestion bien qu'ils sont pour des fins différentes servent tous à la collecte et traitement de l'information qu'à la prise de décision, donc, l'étude de ses outils fait apparaître la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance des actions engagées par l'entreprise en assurant son développement.

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

Donc le contrôle de gestion est la clé de succès pour le mouvement des activités d'une entreprise. Il permet aux décideurs de prendre des décisions, d'évaluer les performances réelles de leurs entreprises, de juger de leur rentabilité, de leur productivité et de leur profitabilité.

Dans le prochain chapitre, nous nous intéressons à un outil en particulier qui est le tableau de bord de gestion.

**CHAPITRE II : LE TABLEAU DE BORD  
OUTIL DU CONTROLE DE GESTION ET DE  
MESURE DE LA PERFORMANCE**

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### **Introduction :**

Dans le cadre de management de l'entreprise et sa performance les outils comptable et budgétaire laisse apparaître des insuffisances due à la fois aux conditions concrètes de leurs mise en œuvre mais aussi aux limites inhérentes a ces outils : trop agrégés souvent tardives et ne donnant pas une bonne vision des facteurs clés pour le pilotage de l'activité. Face à cette situation le manager devrait développer une capacité d'anticipation lui permettant de maîtriser à tout instant les conséquences de décisions prise.

Le tableau de bord est un outil de système de contrôle de gestion visant a la mise en œuvre d'un système d'information permettant de connaitre le plus rapidement possible les indicateurs pertinents indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise a court terme .

La mise en place des tableaux de bord doit se dérouler selon un processus de conception et de mise en application qui se compose de plusieurs étapes ; objet de se présent chapitre dans lequel nous allons intéresser a l'introduction du TBDG. Pour passer ensuite, à la deuxième section qui concerne l'élaboration et exploitation d'un TBDG, et en dernier lieu on tentera de présenter la mesure de la performance par l'approche financière.

### **Section 01 : Introduction au tableau de bord de gestion**

Dans l'objectif de présenter le cadre conceptuel du TDB, dans cette première section, nous tâcherons en premier lieu de revenir sur les différentes définitions et contributions apportées par les auteurs ainsi que l'évolution du TDB. Ensuite, nous allons voir les différentes définitions ; présentation, les caractéristiques les fonctions et les classifications du tableau du bord de gestion ; le tableau de bord et l'organisation enfin les limites de ce dernier.

#### **1.1. Définition et évolution du TDB :**

La notion est souvent utilisée dans un sens trop large, donc on distingue plusieurs définitions du TBD.

##### **1.1.1. Définition du TDB :**

Nous pouvons définir le tableau de bord comme un outil essentiel afin de maîtriser, au sens large, la gestion d'une entreprise. Cette maîtrise passe, par la fixation d'objectifs précis et par la définition de plans d'actions adaptés à ces objectifs. Afin de contrôler le bon déroulement

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

des plans d'actions et de s'assurer de leur pertinence, il est nécessaire de disposer d'un système d'indicateurs de pilotage.

Ce système permet d'être averti en cas de dérives et d'échafauder le cas échéant des solutions palliatives. C'est ensuite un tableau de « bord », puisqu'il s'agit d'être « à bord » ; il offre des moyens de pilotage et une cible à atteindre. En effet, la stratégie et le plan d'action étant définis à priori, il permet d'aller d'un point de départ vers un point d'arrivée.

Selon Satet et Voraz<sup>1</sup>, le responsable gouvernera son entreprise ou son administration, comme le pilote son navire ou son avion, les yeux fixés sur le tableau de bord.

Pour Ponthière<sup>2</sup> (1935), « le tableau de bord (...) doit être synoptique et rassembler tous les éléments de conscience dans le champ visuel. Il est toujours étalé sous le regard de celui qui doit le consulter. Il est animé, vivant, les événements et leurs variations s'y inscrivent au moment où ils s'accomplissent ».

Guedj<sup>3</sup> (2001), quant à lui le définit comme « un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il doit aussi donner un langage commun au différent membre de l'entreprise ».

Pour (H. BOUQUIN, 2001), le tableau de bord « est un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions »<sup>4</sup>.

Selon (A. FERNANDEZ, 2005), « un tableau de bord est un instrument de mesure de la performance facilitant le pilotage "proactif" d'une ou plusieurs activités dans le cadre d'une démarche de progrès. Il contribue à réduire l'incertitude et faciliter la prise de risque inhérente à toute décision. C'est un instrument d'aide à la décision »<sup>5</sup>.

Jalient & Quarès<sup>6</sup> (2006), définissent le tableau de bord comme « Un ensemble d'indicateurs suffisamment agrégés pour permettre à des responsables quel que soit leur

---

<sup>1</sup> MALO. J-L et Mathé. J.C (2000), **L'essentiel du contrôle de gestion**, Ed d'organisation P : 1134.

<sup>2</sup> **Idem.**, P : 1136.

<sup>3</sup> Guedj Norbert (2001), **le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, éditions d'organisation; P : 285.

<sup>4</sup> H. BOUQUIN [2003]; **Le contrôle de gestion**, Ed PUF, 2003, P : 397-398.

<sup>5</sup> A. FERNANDEZ, [2005] ; **L'essentiel du tableau de bord**, Paris, Éd. d'organisations, P : 178 .

<sup>6</sup> Jalient Patrick & Quarès Marie-Agnès (2006), **Pilotez vos performance**, édition AFNOR, P :101.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

niveau hiérarchique (directeurs, chef de service,...) de connaître l'état d'avancement d'une politique, et de prendre les décisions appropriées. Un tableau de bord est un outil conçu pour analyser une performance».

Alors que pour (ALAZARD. C & S. SEPARI, 2010) « Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer»<sup>7</sup>.

De ces définitions, on peut retenir qu'un tableau de bord est un document synthétique fourni à un responsable donné. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer.

### 1.1.2. L'évolution de la notion de tableau de bord :

Le tableau de bord prend ses origines au début du 20ème siècle, par l'apparition de l'ère industrielle et l'obligation des grands patrons de contrôler les usines installées à cette époque. Entre les années 20 et 40, on a assisté à une évolution des méthodes statistiques et mathématiques introduites dans le contrôle de gestion de l'entreprise. Mais à cette époque, c'est le contrôle budgétaire qui prime sur les tableaux de bord.

C'est vers les années 40, aux Etats-Unis, que la notion de tableau de bord est apparue réellement. Au début, le terme « tableau de bord » signifie la mise en circulation d'une masse de données et de documents au sein de l'entreprise, il véhiculait l'information de la périphérie vers le centre.

Ce n'est qu'au début des années 60, certaines grandes firmes, ont conçu un système de saisie, de traitement et de diffusion interne d'informations quantitatives, qui correspond réellement à la notion du tableau de bord indépendante de contrôle de gestion. Principalement, avec le développement de méthodes de gestion américaines (tels que la notion de centre de responsabilité).

Jusqu'aux années 80, le tableau de bord est présenté comme un outil de reporting. Et ce n'est que vers les années 90, que les notions tableaux de bord vont évoluer vers une approche plus orientée sur des plans d'actions et plus engagées.

---

<sup>7</sup> ALAZARD .C & S. SEPARI [2010]; CONTROLE DE GESTION Ed. Dunod ; P : 591.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### 1.2. Définition et Présentation du TDBG

Le tableau de bord de gestion constitue un point de départ d'une analyse des données après d'une interprétation des écarts et enfin, de prise de mesures corrective voici quelques définition ainsi que la présentation de TDBG.

#### 1.2.1. Définition du TDBG :

Selon pierre voyer dans son livre tableaux de bord de gestion et indicateur de performance: « Un tableau de bord de gestion est une façon de sélectionner, d'agencer et de présenter les indicateurs essentiels et pertinents, de façon sommaire et ciblée, en général sous forme de « Coup d'œil » accompagné de reportage ventilé ou synoptique, fournissant à la fois une vision globale et la possibilité de forer dans les niveaux de détail<sup>8</sup> ».

« Le tableau de bord de gestion rassemble des indicateurs significatifs à caractère commercial, financier, technique, humain 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 ou encore par activité ou processus<sup>9</sup> ». Selon ces deux définition un tableau de bord de gestion est un échantillon réduit d'indicateurs permettant à un gestionnaire de suivre l'évolution des résultats, les écarts par rapport à des valeurs de référence (objectifs fixés, normes internes ou externes, références statistiques), le plus possible en temps réel, en se concentrant sur ceux qu'il considère comme les plus significatifs, il contient très peu de données centrées sur les points pertinents, importants, permettant d'agir.

#### 1.2.2. Présentation du TDBG :

Les TDB doivent fournir de manière cohérente et stable dans le temps les informations nécessaires à la gestion de l'entreprise. Il existe donc un ensemble d'impératifs sur les indicateurs<sup>10</sup> :

- La disponibilité ;
- La lisibilité ;
- La fiabilité ;

---

<sup>8</sup> PIERRE, (v) : **Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance**, édition presses de l'université du Québec, Québec (canada), 2006, P: 39.

<sup>9</sup> GRANDGUILLOT, (F) et GRANDGUILLOT, (B) : **L'essentiel du contrôle de gestion 2015-2016**, Edition Gualino, 2015 , P : 123.

<sup>10</sup> Claud Alazard et Sabine Sépari, **Contrôle de gestion**, 2ème édition Dunod, France, 2010, P : 591.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

- La performance dans le temps
- La cohérence et la logique entre les indicateurs :

La réponse à ces critères fait qu'il ne peut exister de modèle type utilisable par toutes les entreprises. Au contraire, il est impératif d'adapter le système de manière particulière selon le type d'organisation ou d'activité et selon les besoins des élus, de la DG et des services.

Enfin, les indicateurs ont des vocations différentes en fonction de leur nature. On peut retenir quatre types principaux d'indicateurs<sup>11</sup> :

- Les indicateurs d'éclairage : Ils situent l'entreprise dans son environnement en particulier économique et social.
- **Les indicateurs stratégiques** : Indicateurs de moyen terme, ils sont destinés à apporter aux décideurs une vision globale de l'institution et de ses principales activités.
- **Les indicateurs d'impacts** : Ils servent à apporter l'effet de certaines politiques sur les bénéficiaires. Il peut s'agir de données stratégiques classiques mais également de résultats d'enquêtes menées auprès de la population.
- **Les indicateurs de gestion** : Indicateurs de court terme, ils apportent des informations sur les dépenses, sur l'activité des services ou sur le rythme de certaines opérations.

Le système global regroupant l'ensemble de ces indicateurs doit être cohérent en termes de présentation et de fiabilité des informations. Ces dernières doivent de plus, être suivies dans le temps, au moins à moyen terme, afin de permettre des comparaisons, de pouvoir juger des évolutions, et d'assurer une certaine pérennité au système mis en place.

---

<sup>11</sup> **Ibid.**, P : 602.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### 1.3. Caractéristiques du tableau de bord de gestion

Pour avoir un tableau de bord répondant aux besoins de son concepteur et être en mesure de l'utiliser, le tableau de bord doit posséder quelques caractéristiques:<sup>12</sup>

#### 1.3.1. Synthétique :

L'utilisateur du tableau de bord ne peut pas se trouver face à un répertoire débordant d'indicateurs et d'informations de toutes sortes. Le tableau de bord de l'entreprise est obligatoirement un document concis et peu volumineux.

#### 1.3.2. Significatif :

Cette caractéristique relève du point précédent. Ne pouvant appréhender toutes les informations de façon exhaustive, le tableau de bord doit chercher à atteindre la plus grande pertinence possible. Les éléments présentés sont situés aux étapes clés du fonctionnement de l'entreprise. Cela implique la fixation d'un seuil de matérialité en dessous duquel les indicateurs ne sont pas significatifs.

#### 1.3.3. Disponible rapidement :

Pour être efficace, l'alerte doit être donnée au plus près du dysfonctionnement. Les systèmes d'information doivent permettre ces remontées rapides dans le cadre de l'élaboration d'un tableau de bord ; la banque souvent intérêt à privilégier la vitesse d'exécution et la pertinence des indicateurs par rapport à une recherche d'exhaustivité.

#### 1.3.4. Facilement exploitable :

Sa forme et sa présentation doivent être soignées: utilisation de graphiques, de courbes mettant en évidence visuelle les éléments clés.

#### 1.3.5. Adapté :

Nous avons vu que les tableaux de bord existent à chaque niveau et catégorie de responsabilité et de décision. Le tableau de bord du directeur général est donc différent de celui de l'un des membres de son comité de direction, qui est lui-même différent de celui d'un chef de service, etc. De plus, le système doit être adapté aux besoins de chacun.

---

<sup>12</sup> P CABANE, L'essentiel de la finance à l'usage des managers, édition d'organisation, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2004, P : 306.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

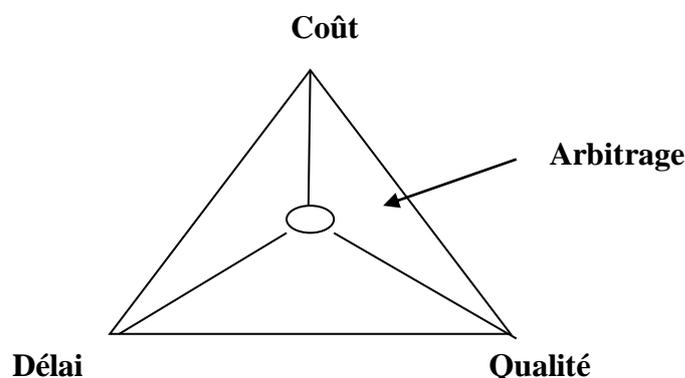
---

**BOUIN (X), XAVIER (F), SIMON (F)**, juge que chaque tableau de bord doit répondre à des conditions qui sont :<sup>13</sup>

➤ **Respecter le triangle d'or : coût/qualité/délai du système d'information**

La précision et la rapidité de l'information ont un coût. Elles ne seront recherchées que pour autant que la précision supplémentaire soit indispensable à la pertinence et au bénéfice de l'action décidée, et que la rapidité de sortie de l'information soit cohérente avec le délai de réaction.

**Figure N°09 L'arbitrage coût/ qualité/ délai**



**Source :** BOUIN (X), XAVIER (F), SIMON (F), op.cit., P.93.

➤ **Être orienté vers l'action :**

Un tableau de résultat ne suffit pas, et est moins parlant qu'un graphe. Mais, ce dernier doit essentiellement être accompagné de commentaires et de plans d'actions. Sa présentation doit donc être dynamique, et surtout suivre la tendance, reconnaître et encourager le progrès.

➤ **Être animé par les acteurs eux-mêmes :**

Tableaux et graphes ne sont rien sans commentaires et prises de décisions ; en effet, on constate que pour un tableau de bord opérationnel, il n'est pas admis que les commentaires et les prises de décisions soient réalisées sans associer le responsable du centre, puisque le risque d'erreur et de non enthousiasme de ce dernier pour les actions correctives, est bien présent.

---

<sup>13</sup> BOUIN (X), XAVIER (F), SIMON, Les nouveaux visages du contrôle de gestion, 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2004, P :92.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

Aussi, l'utilisation d'un tableau de bord central, à des fins de pilotage et de prise de décision, achoppent souvent sur la difficulté de concilier deux logiques d'acteurs, celle des contrôleurs de gestion et celle des managers.

Il faudrait alors, à tous les niveaux, créer une animation entre les différents acteurs en les associant, pour garantir la dynamique nécessaire.

Pour faciliter la recherche, et s'assurer de l'adéquation du tableau de bord à ses besoins, une démarche simple consiste à se poser la question : « que se passera-t-il si je ne dispose pas de tableau de bord ? » La réponse à cette question clarifie les conséquences, généralement négatives, de l'absence de tableau de bord.

➤ Un bon tableau de bord est conforme à la règle des « 3U » :

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

### 1.4. Les fonctions du tableau de bord

Il s'agit d'avoir une première idée d'une situation, pour accéder ensuite aux seuls niveaux de détails pertinents. Cernant d'emblée la zone où se manifeste le problème, le tableau de bord précise les pistes à explorer, les informations complémentaires à demander, et permet de prendre plus vite les décisions

**Selon GERVAIS (M)<sup>14</sup>**, le tableau de bord remplit cinq fonctions :

- Il est d'abord un système d'alerte. Il permet de faire ressortir les écarts significatifs ou exceptionnels, et autorise le responsable à se focaliser sur l'anormal. Ainsi libéré de l'analyse de ce qui est conforme, le gestionnaire a de meilleures chances de réagir plus vite et au bon endroit ;
- Il est ensuite un déclencheur d'actions ou d'enquêtes. Il confirme de façon structurée les impressions du responsable et lui indique la nécessité d'entreprendre une action ou une analyse plus approfondie. En cernant la zone à problèmes, il oriente les corrections à mener ou les pistes à explorer avant d'agir ;

---

<sup>14</sup> GERVAIS (M), Contrôle de gestion, 7ème édition, Economica, Paris, 2000. P.598.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

- Le tableau de bord assume également une fonction de contrôle de l'autonomie conférée. La délégation de responsabilités implique de mettre à la disposition du délégant des moyens de surveillance. Le tableau de bord remplit ce rôle, puisqu'il permet aux dirigeants de chaque niveau, d'apprécier les résultats obtenus par leurs subordonnés et de rendre compte à leurs délégués de leurs propres résultats ;
- Il facilite la communication et la motivation. En rendant possible la comparaison et la consolidation des résultats, le tableau de bord favorise la communication et l'échange d'informations entre les responsables (utilisation d'un langage commun). Si l'outil est orienté amélioration de la performance, il contribue aussi à la motivation du personnel, dans la mesure où il fournit des informations plus objectives, plus claires pour les évaluations, et où il autorise l'autocontrôle, en donnant à chacun toute l'information indispensable pour effectuer un travail de qualité ;
- Il sert à mieux situer l'action du responsable dans le contexte interne et externe. À chaque échelon, le tableau de bord doit comprendre quelques informations latérales (des indicateurs de mise en contexte), afin de ne pas oublier la nécessaire solidarité inter centre, permettant de prendre conjointement les décisions nécessaires.

### 1.5. Classification des tableaux de bord

Nous pouvons classer les tableaux de bord en trois niveaux selon la nature des indicateurs, on distingue ainsi<sup>15</sup>:

- Niveau stratégique ;
- Niveau fonctionnel ;
- Niveau opérationnel.

#### 1.5.1. Le tableau de bord stratégique :

Les indicateurs appartenant à ce type de tableau de bord sont intimement liés à la politique et à l'image de marque de l'entreprise. Ils sont généralement à caractère générique et on les appelle indicateurs de stratégie ou indicateurs de résultat. On peut définir un indicateur de stratégie comme celui qui décrit des résultats, obtenus de point de vue qualitatif, par rapport aux objectifs fixés par la politique de l'entreprise.

---

<sup>15</sup> FERNANDEZ (A), L'essentiel du tableau de bord, 4ème édition, Eyrolles, Paris 2013, P : 30.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### Exemple :

- **Une cible d'évaluation** : image de marque de l'entreprise ;
- **Un facteur à évaluer** : sécurité du système d'information ;
- **Les critères à respecter** :
  - ✓ disponibilité de l'information ;
  - ✓ Intégrité de l'information ;
  - ✓ Confidentialité de l'information.

On va donner à chacun de ces critères une pondération qui sera intimement liée à l'image, que l'entreprise désire donner à ses clients et partenaires. Suite à cette pondération, la direction va s'intéresser au suivi des indicateurs attachés aux critères de plus haute pondération car ils seront considérés comme étant les plus représentatifs de l'image de marque.

### **1.5.2. Le tableau de bord fonctionnel :**

Les indicateurs appartenant à ce type de tableau de bord sont de deux natures : indicateurs d'efficacité et indicateurs de satisfaction. Un indicateur fonctionnel décrit des résultats atteints en termes de qualité avec un double point de vue qui comporte la vision d'efficacité du fournisseur de service et la vision de satisfaction du client ou utilisateur du service.

La collecte se fait avec les deux types de population et il y aura un tableau de bord par application concernée.

Au niveau fonctionnel, on traite les indicateurs de satisfaction dédiés aux clients (utilisateurs des applications informatique) ainsi que l'indicateur d'efficacité des fournisseurs (Service informatiques). On peut élaborer certains indicateurs d'efficacité par consolidation des indicateurs opérationnels collectés directement de l'ordinateur.

C'est au niveau fonctionnel que l'élaboration des indicateurs est la plus complexe, mais c'est aussi à ce niveau qu'on peut déceler la plupart des menaces et prendre les principales mesures de sécurité, car on peut agir rapidement par démultiplication.

### **1.5.3. Le tableau de bord opérationnel :**

Les indicateurs de ce type du tableau de bord vont décrire une situation du point de vue quantitatif pour constater des résultats qualitatifs par rapport à des valeurs de référence établis. La collecte de l'information peut se faire par simple mesure et/ou comptage.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### 1.6. Le tableau de bord et l'organisation de l'entreprise

Le tableau de bord de gestion est utilisé dans les entreprises afin de permettre la visualisation de données brutes, les rendant ainsi plus accessibles et compréhensibles.

Elle donne du sens à ces données. Pour cela, elle fait appel à différentes représentations visuelles et différents types de hiérarchisation de la donnée.

#### 1.6.1. La composition du système de tableau de bord :

L'objectif de la mise en place de tableau de bord est de permettre une utilisation des indicateurs pour focaliser l'attention des responsables sur la mise au point de mesures correctives pertinentes. Mais, elle peut être portée, également, sur l'évaluation de la contribution des différentes unités aux performances de l'entreprise. D'où la nécessité de disposer de deux types de tableaux de bord : **le tableau de bord décentralisé** destiné aux opérationnels, et **les tableaux de bord central** destiné à la Direction Générale(DG).

##### 1.6.1.1. Le tableau de bord décentralisé :

Utilisé par les opérationnels, le tableau de bord décentralisé est défini comme : « un outil d'aide au pilotage des entités décentralisées. Il suit, par des indicateurs, un nombre limité de points clés de gestion, qui sont sous le contrôle effectif de l'entité, et qui correspondent aux priorités stratégiques de l'entreprise. Il induit Une analyse dynamique des termes de la gestion de l'entité, par la comparaison immédiate qu'il permet entre les résultats obtenus, et des cibles, ou des références<sup>16</sup> ».

Le rôle des tableaux de bord décentralisés est résumé par l'Association Française des Contrôleurs de Gestion de Banque (AFCGB) dans la phrase suivante : « Il doit permettre à chaque responsable de gérer les enjeux stratégiques dont il a la maîtrise opérationnelle<sup>17</sup>».

##### 1.6.1.2. Le tableau de bord de la Direction Générale :

Le tableau de bord de la Direction Générale est un outil de suivi centralisé des résultats permettant une analyse rapide de la situation globale de l'entreprise et une coordination des éventuelles actions correctives décidées par la Direction Générale. C'est un outil de suivi des performances économiques des différents métiers de l'établissement vis-à-vis des orientations stratégiques retenues<sup>18</sup>.

Les informations véhiculées par le tableau de bord central ne sont pas toujours obtenues par agrégation des éléments figurant dans les tableaux de bord décentralisés. Certaines

---

<sup>16</sup> NAULLEAU, (G) et ROUACH, (M) : **Le contrôle de gestion bancaire et financier**, Revue Banque Editeur, 3ème édition, Paris, 2000, p : 276.

<sup>17</sup> Ibid., p : 277.

<sup>18</sup> MENDOZA, (C) et autres : **Tableau de bord pour managers**, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 1998, p : 98

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

informations nécessitent un travail supplémentaire de recherche et de calcul. Cette tâche incombe à la direction du contrôle de gestion.

En pratique, un tableau de bord central comporte entre une dizaine et une vingtaine de pages. Elaboré à partir du reporting mensuel, il constitue une synthèse de celui-ci complétée par des analyses des écarts par rapport à un prévisionnel, des comparaisons entre entités, une réalisation de projections de résultats en fin de semestre et en fin d'année,.... etc.

### **1.6.2. Le tableau de bord dans la structure de l'entreprise :**

Disposer d'un organigramme de gestion constitue une étape préalable à toute mise en place d'un réseau de tableaux de bord. Afin de dessiner la carte des centres de responsabilités et de leurs interrelations.

#### **1.6.2.1. Le tableau de bord dans l'entreprise selon le type d'organisation interne:**

La place du tableau de bord dans l'organisation de l'entreprise a plusieurs configurations possibles qui peuvent être ramenées, en simplifiant, à cinq cas de figures types<sup>19</sup>:

- A. Structure par fonction ;
- B. Structure par activité ;
- C. Structure par zone géographique ;
- D. Structure matricielle ;
- E. Structure des groupes.

#### **A. Structure par fonction :**

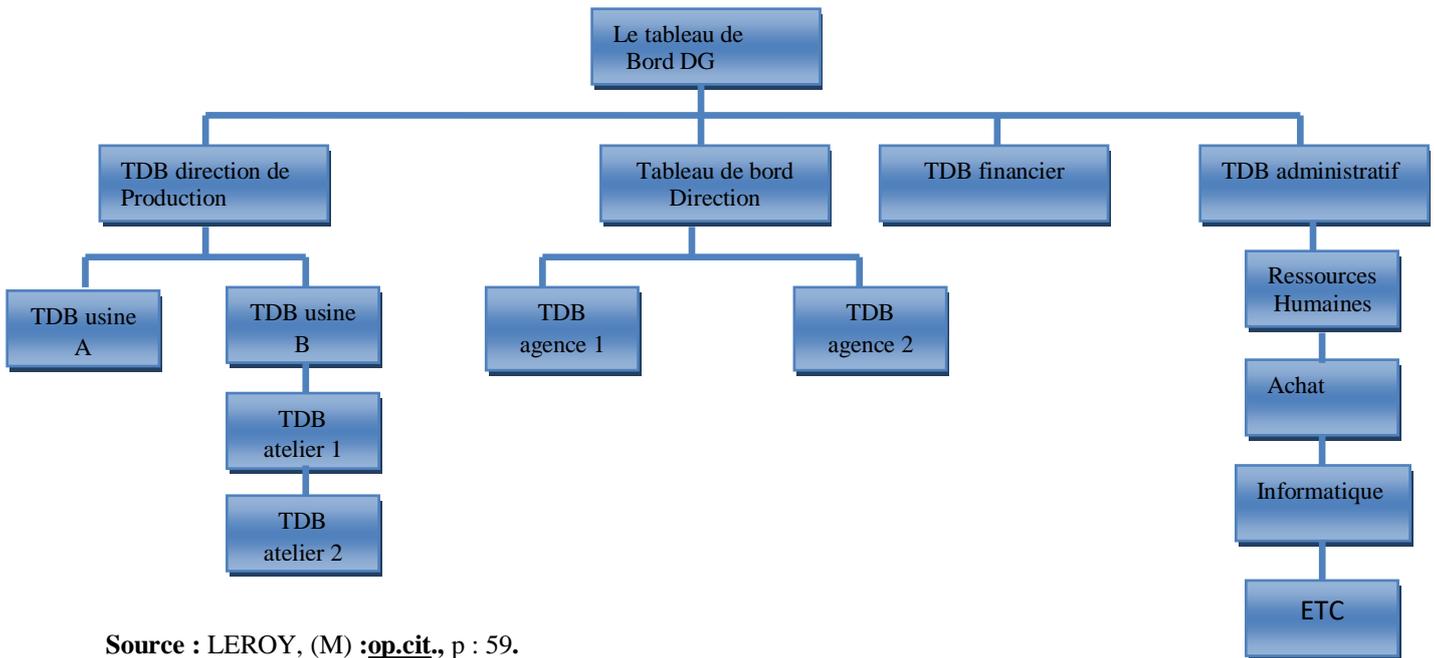
Elle se rencontre fréquemment dans la PME où le rôle de la direction générale est le plus important pour son efficacité, et qui se crée et se développe autour des fonctions de base : production, commercial, financier et administratif...etc.

---

<sup>19</sup> LEROY, (M) : Le tableau de bord au service de l'entreprise ; édition d'organisation, Paris, 1998, P : 58.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

Figure N° 10: TDB, structure par fonction dans une moyenne entreprise

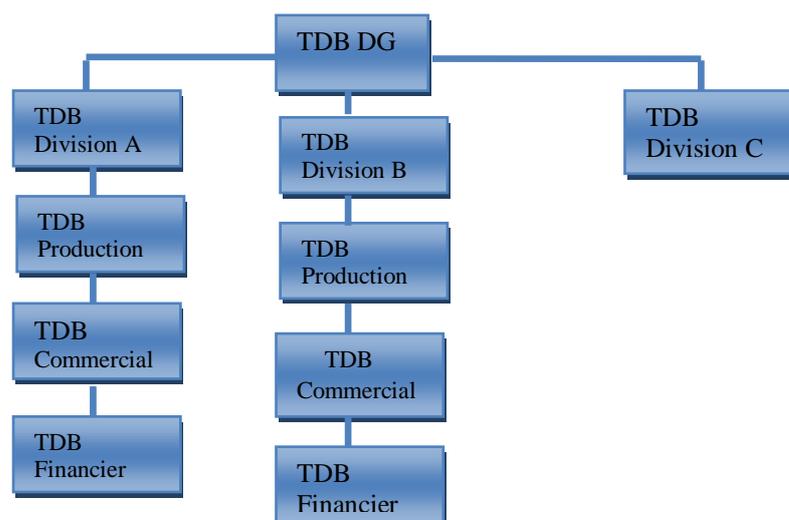


Source : LEROY, (M) : op.cit., p : 59.

### B. Structure par activité :

Elle caractérise des entreprises moyennes ou grandes organisées en divisions ou départements chargés de fabriquer et commercialiser un produit ou une famille de produits sur un même marché. Dans ce cas, les services fonctionnels (comptabilité, personnel...) sont largement décentralisés dans ces divisions opérationnelles.

Figure N° 11 : TDB, structure par activité dans une moyenne ou grande entreprise



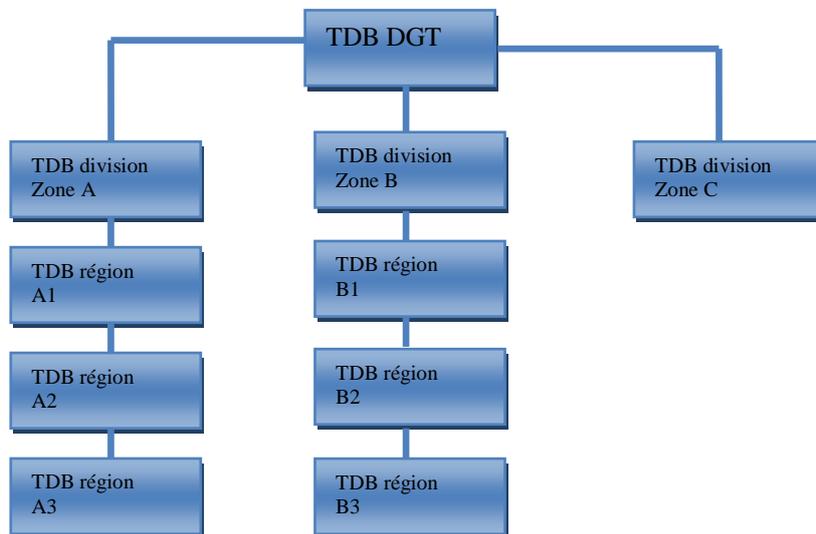
Source : LEROY, (M) : op.cit., P: 59.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

### C. Structure par zone géographique

Dans ce type d'organisation, les divisions fabriquent et vendent le même produit ou offrent le même service, mais dans des zones géographiques différentes.

**Figure N° 12 : TDB, la structure par zone géographique dans une grande ou moyenne entreprise.**



Source : LEROY, (M) : op.cit., p : 60.

### D. Structure matricielle :

Elle se rencontre fréquemment dans les très grandes entreprises et dans les groupes, la direction générale crée un état-major constitué de directions fonctionnelles (direction du personnel, direction financière, direction du contrôle de gestion...), qui dans leur domaine spécifique, assurent de façon transversale une politique cohérente. Par ailleurs, des divisions opérationnelles assurent les activités de base soit par zone géographique, soit par domaine d'activité.

### E. Structure des groupes :

La mise en place d'un système d'information de gestion dans les groupes est indispensable car il s'agit d'une entité économique complexe à piloter. Parallèlement, ils ressentent le besoin d'un système de tableaux de bord et reporting qui joue tout à fait le même rôle que dans une entité juridique unique. A l'intérieur du groupe, il appartient à la direction générale de définir les niveaux de regroupement par :

- Branche industrielle ;
- Zone géographique ;
- Sous-groupe juridique.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

La direction du contrôle de gestion du groupe ou la direction des filiales et participations a alors pour mission de définir l'architecture des tableaux de bord qui correspond le mieux à son organisation.

### **1.7. Les limites du tableau de bord**

Les limites du tableau de bord sont<sup>20</sup> :

#### **1.7.1. La perte de précision :**

Dans les structures pyramidales, les centres de responsabilité sont situés dans la partie haute, ce qui est souvent le cas de l'organisation hiérarchique d'une entreprise.

Avant d'arriver au centre de décision, l'information du terrain subit une série d'agrégations successives effectuées par chaque niveau hiérarchique de la pyramide. Ainsi, le décideur dispose d'une information globale, dépourvue de détails, présentée généralement sous forme de ratios. À force de globalisation, l'information est dénaturée et n'est pas toujours porteuse de sens significatif riche pour susciter la prise de décision dépassant le simple constat.

De même, en descendant la pyramide, les décisions stratégiques risquent d'être déformées ou mal interprétées par les intermédiaires, et arriver à destination porteuse d'une autre idée.

#### **1.7.2. La mesure en temps différé :**

En général, le décideur se trouve en décalage avec le rythme d'évolution du système. Cela est dû au fait que les tableaux de bord sont connectés au système comptable de l'entreprise et au contrôle d'activité de type reporting, et que la publication des résultats s'effectue périodiquement. Ce système pose des problèmes dans le cas d'évolutions imprévues.

#### **1.7.3. L'incomplétude de la mesure :**

Le système de tableau de bord ne peut donner qu'une vision partielle de l'entreprise car, il est souvent basé sur les systèmes comptables et financiers, et de nombreuses informations essentielles pour le pilotage des entités ne sont pas traitées par ces systèmes (informations qualitatives telle la satisfaction des clients, information sur l'environnement de l'entreprise et ses concurrents pour appliquer des méthodes tel le benchmarking ...etc.). Parfois, les indicateurs sont déconnectés de la stratégie globale de l'entreprise et ne permettent pas d'orienter l'action. Se baser sur les systèmes comptables et financiers à un autre inconvénient qui est la lenteur d'obtention des informations. Ce retard peut coûter cher à l'entreprise, car les mesures correctives adéquates n'ont pas été prises à temps.

---

<sup>20</sup> GERVAIS (M), Op. Cit., P.601.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### 1.7.4. La recherche d'une représentation standardisée et universelle de l'information :

Chaque responsable a ses propres préoccupations et ses propres objectifs ; ceux-ci ne sont pas universels. Toute prise de décision est fonction de son vécu, de son expérience, et de sa manière de sélectionner les informations nécessaires. Une information pertinente universelle n'existe pas. Et partir d'une présentation standard de l'information ne conduit pas à une perception universelle. Pour le réussir, un tableau de bord doit être personnalisé, c'est-à-dire adapté aux objectifs poursuivis, à la personnalité et aux attentes du responsable concerné.

## Section 02 : Elaboration et exploitation du tableau de bord de gestion

Le processus d'élaboration d'un Tableau de bord requière l'étude de l'organisation de l'entreprise, de l'information existante pour effectuer une meilleure sélection des paramètres clés. L'organigramme : La connaissance de l'organigramme et de son contenu est particulièrement précieuse. En effet, la notion du tableau de bord est attachée à l'existence de la décentralisation des pouvoirs au sein de l'entreprise.

Alors à travers cette section nous allons connaître les outils d'un tableau de bord de gestion, les méthodes d'élaboration de ce dernier, ainsi que l'exploitation, et sa mise en forme et sa place au sein de l'entreprise enfin la découverte de TBP.

### 2.1. Les instruments et les outils du TBDG

Pour présenter le tableau de bord à ses utilisateurs, plusieurs formes existent, telle que: les écarts, les ratios, les graphiques... etc. ; sont utilisées dans le but d'attirer l'attention du responsable sur les informations clés.

**2.1.1. Les indicateurs :** «Les indicateurs sont des éléments d'information qui mesurent l'avancement de l'action et la progression vers l'objectif à atteindre »<sup>21</sup>. Un indicateur est une information, ou un regroupement d'informations, précis, utile, pertinent pour le gestionnaire, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités diverses.

Les fonctions des indicateurs sont multiples :

- Suivi d'une action, d'une activité, d'un processus ;
- Evaluation d'une action ;
- Diagnostic d'une situation, d'un problème ;
- Veille et surveillance d'environnements et de changements.

---

<sup>21</sup> GERVAIS (M), **Op. Cit.** P : 608.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

Les champs d'analyse des indicateurs sont multiples puisque tous les domaines peuvent être mesurés en fonction des besoins des utilisateurs par des paramètres qui portent sur toutes les variables d'action : Rendement, temps, qualité, flux, productivité, taux de marge, stock, sécurité, service, complexité,.... etc.<sup>22</sup>

### 2.1.1.1 Les qualités d'un bon indicateur :

- **Clairs et simples** : à utiliser pour les responsables auxquels ils sont destinés ;
- **Pertinents** : Répondent aux besoins des responsables et sont cohérents avec la stratégie de l'entreprise ;
- **Prospectifs** : Ils alertent les décideurs sur l'émergence d'un problème avant que les conséquences irréversibles n'aient pu se manifester ;
- **Accessibles** : L'obtention de l'information et son traitement doivent se faire à un coût<sup>23</sup> raisonnable et dans une durée acceptable ;
- **Personnalisés et motivants** : Le choix des indicateurs doit se faire en concertation avec les responsables concernés. Il est important que ceux-ci s'approprient les indicateurs, en acceptent la logique et en fassent leurs outils de gestion et de décision ;
- **Ponctuels** : ils doivent être disponibles au moment opportun. Cela dépend en premier lieu de la performance du système d'information mis en place au niveau de l'entreprise.

### 2.1.1.2. Typologies des indicateurs :

Les indicateurs intégrés dans les tableaux de bord peuvent être<sup>24</sup> :

#### A) Indicateur de résultat/indicateur de progression :

Un indicateur de résultat mesure, à posteriori, le résultat final de l'action. Il permet de constater que l'on a atteint ou non les objectifs. Par contre, un indicateur de progression ou de suivi jalonne l'action, en mesure la progression et permet de réagir avant que le résultat ne soit consommé. Il révèle les évolutions tendanciennes dans les processus et fournit une capacité d'anticipation et de réaction à temps.

#### B) Indicateur de pilotage/indicateur de reporting :

Un indicateur de pilotage sert à la propre gouverne de l'acteur qui le suit pour l'aider à piloter son activité. Il guide l'action en cours, et ne remonte pas nécessairement aux niveaux

---

<sup>22</sup> CLAUDE, (A) et SABINE, (S) : **op.cit.**, P: 559.

<sup>23</sup> LEROY, (M): **op.cit.** P: 87.

<sup>24</sup> DEMEESTERE(R), LORINO(PH) et MOTTIS(N) : **Contrôle de gestion et pilotage d'entreprise**, édition DUNOD, Paris, 2002, P : 80-82.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

hiérarchiques supérieurs. Il sert, également, à suivre l'action en cours (indicateur de suivi) ou à contrôler régulièrement les résultats obtenus (indicateur de résultat). Quant à l'indicateur de reporting, sa principale vocation est de rendre compte au niveau hiérarchique supérieur de la performance réalisée, et du degré d'atteinte des objectifs. C'est un outil de constat a posteriori.

### **C) Indicateur financier/indicateur non financier :**

Certains indicateurs sont élaborés à partir de données comptables et financières. D'autres, en revanche, sont tirés de données physico-opérationnelles, par exemple : segmentation de la clientèle. Les données présentent l'avantage de se situer plus près de l'action que le résultat financier. Il n'est donc, pas toujours intéressant d'attendre ce dernier alors que, les dérapages constatés en quantité physique, peuvent être connus plutôt, ce qui accélère le déclenchement d'actions correctives.

### **D) Indicateur synthétique/indicateur ciblé :**

Certains indicateurs sont construits à partir d'une multitude de données pour représenter, de façon globale une situation. A contrario, les indicateurs ciblés se focalisent sur des aspects bien précis de la performance.

#### **2.1.1.3. Comment réaliser un indicateur ?**

La mise en place d'un indicateur de gestion s'apparente à la conception d'un instrument de mesure. Il faut le réaliser en s'assurant qu'il répond bien à réel besoin. Pour cela on fera pour chaque indicateur, une analyse de besoin en répondant aux principales questions suivantes :

- De quelle activité s'agit-il ?
- Qui est en charge de cette activité ?
- Qui souhaite la mise en place d'un indicateur de gestion ?
- Quel en est le besoin ?
- Qui exploitera cet indicateur ?
- Quelles actions cet indicateur permettra-t-il de mener ?
- Sur quels types d'objectifs sommes-nous engagés ?
- De quels paramètres dépend cette activité ?
- Que veut-on mesurer ?
- Quelle est l'unité de mesure ?
- A quelle fréquence doit-on faire la mesure ?
- Quel type de représentation choisir ?
- Quelles sont les bases de données que l'on utilisera pour réaliser cet indicateur ?

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

- Quand ces bases seront mises à jour<sup>25</sup> ?

✚ **Remarque** : Un tableau de bord ne doit pas contenir trop d'indicateurs, car trop d'indicateur tue l'indicateur. Certains ouvrages conseillent de limiter leur nombre à 10.

### 2.1.2. Les outils du TBDG :

La mise en œuvre d'un TBDG nécessite un certain nombre d'outils ou instruments, mais aussi des indicateurs pertinents et efficaces. Dans ce qui suit nous allons faire apparaître ces derniers et les expliqués avec plus de détail.

Différents outils peuvent être mis en œuvre lors de la conception d'un TDB tels que : les valeurs et les écarts, les graphiques, les ratios et les tableaux.

#### 2.1.2.1. Les valeurs brutes :

Les valeurs brutes sont essentielles pour que le responsable puisse avoir une vision réaliste de son action, c'est-à-dire la mesure des grandeurs sur lesquelles il travaille. Des écarts peuvent être calculés sur certaines valeurs. Ce qui constitue un outil de pilotage essentiel, puisqu'il facilite le constat des dérives éventuelles par rapport aux prévisions.

#### 2.1.2.2. Les écarts :

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente(nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord. Moins nombreux que ceux de la gestion budgétaire.

Un directeur commercial ne sera pas intéressé par un écart de rendement d'un atelier alors qu'il désire des informations sur des écarts sur les ventes (par familles de produits).

En règle générale, un tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir.

#### 2.1.2.3. Les ratios :

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise. , ils se limitent aux facteurs clés souvent exprimés en unité physique, ils facilitent une appréhension de la situation en terme relative et autorise une mesure de la performance. (Ex : le chiffre d'affaire, par vendeur, le taux de marge du chiffre d'affaires...).

---

<sup>25</sup> ROGER, (A) : **100 Question pour comprendre et agir-indicateurs et tableaux de bord**, édition AFNOR, 2ème édition, paris, 2010, P : 34.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

➤ **Les ratios respectent quelques principes :**

- Un ratio seul n'est pas significatif, c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui l'est ;
- Il faut définir le rapport de tel sorte qu'une augmentation de ratio, soit une amélioration de la situation et une diminution, soit une dégradation ;
- La nature des ratios varie selon le destinataire et le niveau hiérarchique.
- La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

Voici des exemples des ratios possibles mais non exclusifs (tableau n°05) :

**Tableau N° 05: Exemple des ratios**

Directeur d'usine	Directeur commerciale	Directeur financier	Directeur de personnel	Directeur générale
$\frac{\text{Coût de productions totales}}{\text{Nombre de pièces usinées}}$	$\frac{\text{Résultat d'une unité}}{\text{Capitaux engagés par l'unité}}$	$\frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Capitaux permanents}}$	$\frac{\text{Charges de personnel}}{\text{Effectif}}$	$\frac{\text{Valeur Ajoutée}}{\text{Effectif}}$
$\frac{\text{Quantités fabriquées}}{\text{Heures machine}}$	$\frac{\text{Marge sur achats}}{\text{Chiffre d'affaires}}$	$\frac{\text{Ressources stables}}{\text{Immobilisations nettes}}$	$\frac{\text{Charges sociales}}{\text{Effectif}}$	$\frac{\text{Résultat}}{\text{Chiffre d'affaires}}$
$\frac{\text{Rebut}}{\text{Quantités produites}}$	$\frac{\text{Chiffre d'affaires}}{\text{Nombre de vendeurs}}$	$\frac{\text{Charges financières}}{\text{Emprunts}}$	$\frac{\text{Chiffre d'affaires}}{\text{Effectif}}$	$\frac{\text{Résultat}}{\text{Capitaux propres}}$

Source : ALZARD et SEPARI, op.cit., P : 558.

### 2.1.2.4. Les graphes :

Ils permettent de visualiser les évolutions et mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance ou bien une répartition entre divers éléments, c'est l'outil privilégié des TDB. On peut y trouver plusieurs formes, les plus utilisés sont : les courbes, les histogrammes et les camemberts.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

**A) Les courbes :** Elles permettent de visualiser l'évolution de l'indicateur dans le temps, ce qui facilite l'étude de la progression et l'analyse de la tendance. <sup>26</sup>

En choisissant une échelle de temps en abscisse et une valeur en unité monétaire ou physique en ordonnée on visualise au travers d'une courbe :

- Un chiffre d'affaire ;
- Des charges ;
- Des marques ;
- Des quantités.

Plusieurs courbes placées sur le même graphe facilitant la comparaison avec l'objectif et le résultat de l'exercice précédent.

**B) Histogramme :**

Il est traduit par des segments ou des rectangles dont la largeur proportionnelle à leur valeur absolue ou relative, est utilisée pour comparer plusieurs séries de valeurs.

Dans ce genre de diagramme les phénomènes sont traduits par des segments ou des rectangles dont la largeur est proportionnelle à leur valeur absolue ou relative.

**C) Diagramme à secteurs :**

Ils sont utilisés pour visualiser :

- Les parts de marchés ;
- La répartition des charges par nature (personnelle, matière première;...);
- La répartition du chiffre d'affaires (pour produit, client,...);
- La répartition des effectifs.

**D) Les diagrammes polaires :**

Ces diagrammes sont d'utilisation commode pour représenter :

- Le nombre d'abonnement dans une entreprise de presse par exemple ;
- Le chiffre d'affaire (dans ce cas chaque branche du diagramme représente un mois) ;
- Une image qualité chaque branche correspond à un indicateur qualité et donne une échelle de valeur de 1 à 5 par exemple.

---

<sup>26</sup> ALZARD et SEPARI, op.cit., P : 560.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### E) Les tableaux :

Sont en générale conçus sur un modèle permettant de mettre en évidence les écarts entre les objectifs ou des prévisions et des réalisations, ou encore les écarts entre les réalisations de l'année N a l'année N-1, et le cumul.

**Tableau N° 06 : Modèle général de TDB décentralisé.**

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	
	Réalisé En M	Réalisé En M- 1	Réalisé En MN-1	Réalisé Fin de m cumulé	Objectif en M	Objectifs a fin cumulé M	Objectif fin M	A/E	D/F	D/G	Comme N taire
Indic 1											
Indic2											
Indic3											
.....											

**Source :** Boisselier Patrick, **Contrôle de gestion ; cours et application**, Edition VUIBERT, Paris 2005, P : 478.

M : mois considéré

M-1 : le mois précédent

N : année en cours

MN-1 : le mois correspondant de l'année précédente

La mise en regard des réalisations du mois **N** de la **colonne B** ou avec celle du mois **N** de l'année antérieure de la **colonne C** permet de mettre en exergue et d'apprécier les tendances (sans considérer les effets de saisonnalité).

La comparaison entre le réaliser du mois **N** de la **colonne A** avec l'objectif du mois de la **colonne E** offre la possibilité de calculer un taux de réalisation de l'objectifs mensuel du taux de réalisation de l'objectif depuis le début de l'année (**colonne I**) et le taux de réalisation de l'objectif annuel prévu de la **colonne J** pour un calcul à partir des montants cumulés.

### F) Les multimédias :

Image, voix, ils autorisent une perception plus riche de la situation, mais ils limitent la part d'interprétation de l'utilisation.

#### 2.1.2.5. Les clignotants :

« Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considères comme variables d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et mettre en œuvre des actions correctives.<sup>27</sup> »

<sup>27</sup> C. Alazard et S.Sépari, **op. cit.**, P : 559.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

Ce sont des formes d'indicateurs extrêmement importants ils se caractérisent par leurs aspects visuels, on peut trouver les indices, une valeur ou un pictogramme faisant ressortir un montant ou un écart significatif.

Le contenu d'un TDB varié selon, le type de TDB utilisé et les informations qu'ont veu véhiculées, et l'utilisation des instruments qui seront en adéquation avec l'objectif visé de son construction.

### 2.2. Les méthodes de conception du tableau de bord de gestion

La mise en œuvre d'un système de tableau de bord est un choix stratégique, de l'entreprise ayant pour but l'amélioration de sa réactivité et ses performances. Plusieurs auteurs et chercheurs ont formalisé des méthodes d'élaboration. On peut citer :

#### 2.2.1. La méthode OVAR :

La méthode « Objectifs Variables d'Action Responsables » (**OVAR**) développée par des enseignants de HEC 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 de variables d'action (Étapes 1 et 2 de la démarche). C'est aussi une méthode de conception des tableaux de bord et des indicateurs (étapes 3 et 4 de la démarche)<sup>28</sup>. Les étapes de la démarche sont les suivantes :

##### 2.2.1.1. Délimitation des objectifs et des variables d'action :

Compte tenu de la mission de l'entité organisationnelle :

- on détermine les objectifs de cette entité (**O**) ;
- on identifie les variables d'action (**VA**).

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

##### 2.2.1.2. Délimitation des responsabilités :

Pour chaque niveau de responsabilité, 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.

---

<sup>28</sup> C. Alazard et S.Sépari, **op. cit.**, P : 562 .

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### 2.2.1.3. Sélection des indicateurs :

- Choix des indicateurs pertinents, quantitatifs et qualitatifs, de résultat et d'action ;
- Confrontation aux données disponibles.

### 2.2.1.4. Mise en forme des tableaux de bord

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

La démarche OVAR **structure en amont** le choix des indicateurs en permettant de mieux cibler les informations pertinentes pour un niveau de responsabilité. Faute d'une telle démarche, le choix des indicateurs devient hasardeux et intuitif, sans être relié à la stratégie ni à l'action. Enfin, OVAR permet de disposer d'une grille de lecture des tableaux de bord.

### 2.2.2. La méthode JANUS :

C'est une méthode proposée par C. SELMER <sup>29</sup> qui se caractérise par sa simplicité dans son processus de mise en œuvre et la distinction, très utile, qu'elle opère entre les indicateurs de performance et les indicateurs de pilotage.

La démarche de la méthode JANUS se représente comme suit :

#### 2.2.2.1. Les étapes de la démarche :

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. **Normés les liens entre performance et pilotage** : A partir des déterminants de la performance, déterminer les indicateurs de pilotage pertinents ;

---

<sup>29</sup> C Semler, **op.cit.**, P : 29.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

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.

### 2.2.3. La Méthode GIMSI :

La méthode GIMSI, a été formalisée et publiée pour la première fois en 1998, sous le titre « les nouveaux tableaux de bord pour piloter l'entreprise », aux éditions d'organisation. Puis dans une dernière version en 2013 pour 6ème éditions, sous le titre : « Les Nouveaux Tableaux de bord des Managers», toujours aux éditions d'organisation (EYROLLES) La mouture, de la méthode **GIMSI**, est une marque déposée 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 signification des premières lettres de la formule suivante :

**G**énéralisation de l'accès aux **I**nformations décisionnelles en s'appuyant sur une **M**éthodologie d'inscription **S**ystémique facilitant l'expression des **I**ndividualités de l'entreprise.<sup>30</sup>

#### 2.2.3.1. Le concept de tableaux de bord par la Méthode GIMSI :

Pour construire des instruments de pilotage envisageables et pratiques, il faut faire accorder théories et pratiques sur les besoins essentiels des utilisateurs en situation de décision. Ce même principe s'accorde à la conception des tableaux de bord de l'entreprise dans la méthode GIMSI, l'informatique joue un rôle important dans ce projet système tableau de bord. Puisqu'elle permet de construire le système de pilotage et de mesure et l'intègre au cœur du *système* d'information d'inspiration systémique. Elle traite le thème de la conception du système de tableau de bord pour la prise de décision rapide dans l'entreprise. Et donnant l'avantage et l'autonomie des individus pour une prise d'initiative plus spontanée.

---

<sup>30</sup> A. FERNANDEZ [2013], les Nouveaux tableaux de bord des Managers, 6<sup>ème</sup> édition, 2013, P : 38.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

Ainsi, un engagement personnel de partage et des échanges latéraux se crée. Permettant ainsi d'accroître tout autant la réactivité que la précision du pilotage de la performance de l'entreprise. La méthode GIMSI recentre la question du projet tableaux de bord sur les trois questions essentielles suivantes :

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

La méthode GIMSI s'inspire d'un mode de management moderne conçu sur un principe de gouvernance généralisée favorisant la prise de décision répartie. Car pour maîtriser la complexité croissante des entreprises, il faut favoriser la multiplicité des points de décision et rapprocher le processus décisionnel là où se trouve l'information. Elle essaye de mettre en cohérence le pilotage de la performance, la stratégie exprimée et les techniques de Business Intelligence au sein même de l'organisation. C'est une méthode de conception et de réalisation du système de pilotage et d'aide à la décision à fondement de tableau de bord.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

**Tableau n° 07 : représentation de la méthode GIMSI**

Phase	N°	Etapes	Objectifs
Identification	1	Environnement de l'entreprise	Analyse de l'environnement économique et de la stratégie de l'entreprise afin de définir le périmètre et la portée de projet.
	2	Identification de l'entreprise	Analyse des structures de l'entreprise pour identifier les processus, activités et acteurs concernés
Conception	3	Définition des objectifs	Sélection des objectifs tactiques de chaque équipe.
	4	Construction du tableau de bord	Définition du 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.
	7	Le système de tableau de bord	Construction du système de tableau de bord, contrôle de la cohérence globale.
Mise en œuvre	8	Le choix des progiciels	Elaboration de la grille de sélection pour le choix des progiciels adéquats.
	9	Intégration et déploiement	Implantation des progiciels, déploiement à l'entreprise.
Amélioration permanente	10	Audit	Suivi permanent du système correspond-il toujours aux attentes ?

**Source :** FERNANDEZ A., Les nouveaux tableaux de bord des managers, 4<sup>ème</sup> édition d'Organisation, Paris, 2008, P : 131.

### 2.2.3.2. Les Etapes d'élaboration de tableau de bord :

La méthode de (A. FERNANDEZ), est marquée par une approche projet GIMSI. Elle traite la conception et la mise en place du système tableau de bord comme un « projet l'approche GIMSI est structurée en 10 étapes bien identifiées et regroupées en 4 phases thématiques. Chacune de ces étapes traitant une préoccupation spécifique du projet et empreinte un seuil identifiable dans l'avancement du projet.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

**Tableau N° 08 : les étapes d'élaboration du TBDG**

N°	Etapes	Objectif
01	Stratégie de l'entreprise	Etude des spécificités de l'entreprise, ses produits, son environnement économique et concurrentiel. cette étude ce déroule dans une logique d'examen en perspective de la démarche stratégique engagée
02	Processus de l'entreprise	Etude approfondie des métiers de l'entreprise et de ses activités afin d'identifier les processus critiques cibles du projet.
03	Objectif de performance	Identification des objectifs tactiques une tâche réalisée en coopération avec les décideurs.
04	Conception de tableau de bord	Comprendre les principes du tableau de bord de pilotage afin de concevoir un instrument d'aide a la décision efficace.
05	Indicateur de performance	Identification des indicateurs de performance, une tâche réalisée en coopération avec les décideurs.
06	Collecte de donnée	Recherche et collecte des informations indispensables pour le tableau de bord de pilotage.
07	Système de tableau de bord	Etude des interactions entre les tableaux de bord, contrôle de la cohérence globale du système de pilotage.
08	Outil business intelligence	Etude des besoins technologiques en matière de business intelligence, application d'une méthode de choix des outils BI.
09	Dépoilement de la solution	Déploiement et mise en œuvre de la solution sur le terrain.
10	Audit de système	Vérification périodique de la parfaite adéquation entre le système de pilotage et les besoins exprimés.

Source : FERNANDEZ (A), les nouveaux tableaux de bord des managers, 3<sup>ème</sup> Edition d'Organisation, Paris, 2007, P : 485.

### 2.3. L'exploitation d'un TBDG

Le tableau de bord est conçu pour donner au décideur l'ensemble des éléments opérationnels de gestion qui caractérise son activité a une date donné sera exploité en trois étapes<sup>31</sup>.

<sup>31</sup> Norton David, Le tableau de bord prospectif, édition Organisation, Paris 2002, P : 97.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### 2.3.1. Etape 01 : Constat :

Cette première étape de prise en main de nouvelles données du mois que l'on peut résumer comme étant le constat de la situation aura atteint son objectif lorsque tous les éléments du tableau de bord auront été mis à jours (actualisation des données par rapport à la précédente édition) pour que le manager puisse :

- Retrouver ses repères ;
- Accéder sans délai aux informations recherchées ;
- Apprécier la situation dans sa globalité ;
- Apprécier la situation activité par activité ;
- Visualiser les écarts.

### 2.3.2. Etape 02 : Analyse :

Après avoir appréhendé la situation globalement et par activité on sera en mesure de réaliser la seconde étape l'analyse détaillée des données.

Le manager s'appuiera sur les différents états et rapports contenus dans le tableau de bord (tableau, graphique, grille de criticité...) pour :

- Vérifier l'état des actions engagées les mois précédents ;
- Analyser les résultats en cours ;
- Vérifier les tendances par rapport aux objectifs ;
- Prendre connaissance des activités critiques.

Le manager après s'être fait une idée de la situation et après avoir pris de recul sur l'analyse brute des chiffres d'affaires consultera ses collaborateurs pour évaluer le risque et leurs conséquences.

### 2.3.3. Etape 03 : Action:

Toutes les étapes réalisées en permettant au tableau de bord dans cette dernière phase d'être un outil d'aide à la décision

C'est bien le but de ce document donner au manager les éléments de la réflexion pour agir à partir des éléments exploités dans les deux précédentes phases le manager jugera utile besoin de :

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

- Concevoir des réunions de travail ;
- Donner des actions nominatives libellées de l'action date de besoin responsable déclencher un audit avec le support de la qualité qui fera appel à des spécialistes.

### **2.4. La place du tableau de bord dans l'entreprise**

Le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision. Ainsi le tableau de bord peut être<sup>32</sup> :

#### **2.4.1. Un outil de mesure des performances par rapport aux objectifs :**

Il met en évidence les résultats physiques (quantités fabriquées, vendues...etc.) ou financiers (chiffre d'affaires, marges, résultat net...etc.) par rapport aux objectifs préétablis qui servent de référence. La différence constitue un écart exprimé en valeur absolue et relative(%).

#### **2.4.2. Un outil de diagnostic :**

Il attire l'attention sur les phénomènes « anormaux », c'est-à-dire, qui sont au-delà d'un seuil de tolérance défini en valeur absolue ou relative pour chaque indicateur correctif possible en simulant leur impact sur les résultats. Le tableau de bord est, en général, un excellent révélateur des points faibles dans l'organisation (double emploi, définition insuffisante des responsabilités...).

#### **2.4.3. Un outil de dialogue et de réactivité :**

Dès sa parution, le tableau de bord doit servir de dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques au cours du comité de direction ou d'une réunion spécialisée.

Chaque gestionnaire commente, alors, ses résultats, explique les causes des écarts et les mesures qu'il a prises à son niveau. Il demande, si besoin est, des directives ou des moyens supplémentaires. La direction générale doit veiller à la cohérence des actions correctives et ne pas compromettre la recherche d'un optimum global par des optimisations partielles.

#### **2.4.4. Un outil de motivation des responsables :**

Le tableau de bord constitue un miroir qui reflète les performances des managers et leurs aptitude à relever les défis qui leur sont posés. Il crée donc une sensation de, progrès et

---

<sup>32</sup> PATUREL R, La comptabilité Analytique système d'information pour le diagnostic et la prise de décision, Edition EYROLLES, Paris, 1987, p.300

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

démarche vers des objectifs stimulant ainsi la motivation des individus et la cohésion des équipes.

### 2.5. Le tableau de bord prospectif comme système de contrôle de gestion

Le TBP est apparu avec la transformation progressive de l'environnement des entreprises qui est passé d'une concurrence industrielle à une concurrence informationnelle.

#### 2.5.1. Définition du TBP :

Le TBP traduit la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constitue la base d'un système de pilotage de la stratégie. Il mesure la performance de l'entreprise selon quatre axes équilibrés : les résultats financiers, la performance vis-à-vis des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel. Il permet aux entreprises de suivre les résultats financiers, mais aussi, simultanément, les progrès dans le développement des compétences et l'acquisition d'actifs intangibles dont elles auront besoin pour asseoir leur croissance future<sup>33</sup>

#### 2.5.2. Principaux axes du TBP :

Le tableau de bord prospectif (TBP) est un système qui contient des indicateurs financière classique qui expriment la performance passée (indicateurs de résultat), et des indicateurs sur les déterminants de la performance future.

Ils permettent d'apprécier la performance dans quatre domaines :

- Les résultats financiers ;
- La satisfaction des clients ;
- Les processus internes ;
- L'apprentissage organisationnel.

Ainsi, le concept du tableau de bord prospectif repose sur une approche multidimensionnelle de la performance selon les 4 axes privilégiés d'analyse :

- **Résultat financier** : Que faut-il apporter aux actionnaires ?
- **Satisfaction des clients** : Comment devons-nous être perçus par les clients ?
- **Processus interne** : En quoi nos processus doivent-ils exceller ?

---

<sup>33</sup> KAPLAN (R- S) et NORTON (D- P), Le tableau de bord prospectif, Les Editions d'Organisation, Paris, 2003, P : 14.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

- **Apprentissage organisationnel** : Quelles sont les compétences humaines et organisationnelles qui conditionneront la réussite de demain.

### 2.5.2.1. L'axe financier :

Kaplan et Norton <sup>34</sup>(2003), précisent que « les objectifs et les indicateurs financiers ont un double rôle : ils définissent la performance financière attendue de la stratégie, et ils servent de fils conducteurs pour ceux des autres axes du TBP ».

#### A. Orientations pour l'axe financier :

Pour chaque phase de ce cycle de vie (croissance Maturité et déclin) trois objectifs financiers essentiels guident la stratégie :

- **Croissance et diversification du chiffre d'affaires** : qui impliquent l'expansion de l'offre de produits et services, la conquête de nouveaux clients et marchés, la transition vers des gammes de produits et services à plus forte valeur ajoutée, l'ajustement des paramètres de fixation des prix ;
- **Réduction des coûts/amélioration de la productivité** : réduire les coûts et améliorer la productivité suppose un effort sur les coûts directs et indirects ;
- **Stratégie d'utilisation de l'actif et d'investissement** : les managers s'efforcent de réduire le besoin en fonds de roulement nécessaire pour financer un certain volume d'activité en utilisant par exemple davantage l'actif immobilisé.

Certaines entreprises, lorsque la situation de leur secteur l'exige, peuvent intégrer un ou plusieurs indicateurs spécifiques de gestion de risque. Ainsi une société d'assurances peut adopter des indicateurs concernant le risque de perte, et l'adéquation des provisions destinées à couvrir les plafonds de perte.

#### B. La croissance et diversification du chiffre d'affaire :

Qui impliquent l'expansion de l'offre de produits et services, la conquête de nouveaux clients et marchés. Les principaux indicateurs concernent :

- Le taux de croissance du CA par segment ;
- La part du CA générée par les nouveaux produits, services, et clients ;
- La part des clients et des marchés ;
- La rentabilité par catégorie de clients et gamme de produits ;
- Le pourcentage des clients non rentables.

---

<sup>34</sup> Kaplan. R et Norton. D, (2003), op.cit., P : 62.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### C. La réduction des coûts et amélioration de la productivité :

Qui suppose un effort de réduction des coûts directs, le partage des ressources communes à plusieurs unités. Les principaux indicateurs concernent :

- Le CA par employeur ;
- Le coût de revient par rapport à celui des concurrents ;
- Le taux de réduction des coûts ;
- Le pourcentage des frais indirects par rapport aux ventes ;
- Le coût unitaire par unité de production ou par transaction.

### D. Stratégie d'utilisation de l'actif et d'investissement :

Qui consistent à optimiser le besoin en fonds de roulement nécessaire pour financer un certain volume éventail d'activités. Cela est possible notamment en appuyant les nouvelles activités sur des ressources dont la capacité n'est pas encore pleinement exploitée et en utilisant de manière efficiente les ressources rares. Les principaux indicateurs concernent :

- Le pourcentage des investissements par rapport aux ventes ;
- Les ratios de fonds de roulement (cycle de trésorerie) ;
- Le retour sur les capitaux engagés par catégorie d'actif ;
- Le taux d'utilisation de l'actif.

#### 2.5.2.2. L'axe clients :

L'axe « client » du TBP se propose d'identifier les segments de marché sur lesquels l'entreprise souhaite se positionner et qui génère le chiffre d'affaire nécessaire à la réalisation des objectifs financiers. Les indicateurs de cet axe sont déclinés en deux catégories fondamentales<sup>35</sup>.

L'entreprise doit rester focalisée sur les demandes des clients. Le tableau de bord prospectif doit déterminer des objectifs et indicateurs clés pour chaque segment de la clientèle.<sup>36</sup>

Selon R.Kaplan et D.Norton, les deux séries d'indicateurs généralement retenues pour l'axe client sont :

---

<sup>35</sup> R.Kaplan et D.Norton (1998), **Op.cit.**, P : 79.

<sup>36</sup> Robert KAPLAN, David NORTHAN, **op. cit.**, P: 79.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### **A. Les indicateurs génériques :**

Appelés aussi indicateurs-clés, ils comportent des mesures génériques qui sont au nombre de cinq. Ces mesures peuvent être dans une relation de cause à effet comme l'explique le schéma, ci-dessous.

### **B. Les indicateurs de différenciation :**

Cette catégorie les indicateurs déterminants de la performance cible et qui sont considérés comme des facteurs de distinction. Dans ce sens, les managers doivent identifier ce que les clients de chaque segment apprécient et composer l'offre appropriée. Par conséquent, la mesure de la performance doit porter sur la qualité perçue de ces prestations spécifiques.

### **2.5.2.3. Axe processus interne :**

Techniquement, dans un TBP les objectifs et les indicateurs de l'axe processus internes sont définis à partir de stratégies explicites. « Cette démarche séquentielle menée du sommet vers la base, révèle généralement des processus entièrement nouveaux, dans lesquelles l'entreprise doit exceller »<sup>37</sup>.

Chaque entreprise dispose de sa propre chaîne de processus interne qui lui permet de répondre aux attentes des clients et de générer un bénéfice, le modèle de processus interne comprend trois processus :

- l'innovation ;
- la production ;
- service après vente.

### **A. Le processus d'innovation :**

L'innovation est un processus interne essentiel dont l'efficacité, la rentabilité et la réactivité sont, pour beaucoup d'entreprises, plus importantes encore que celles de la production.

L'importance de l'innovation par rapport à la production est particulièrement notable dans les entreprises ayant de long cycles de création et de développement (produits pharmaceutiques, électronique, produits chimiques agricoles,...).

### **B. Le processus de production :**

Ce processus commence avec la réception des commandes et se termine par la livraison des produits ou des services aux clients, son but est de satisfaire les besoins des clients en leur offrant des produits et des services de manière efficace, régulière et ponctuelle.

---

<sup>37</sup> **Idem.** , P : 109.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### **C. Le service après ventes :**

La relation avec le client ne s'arrête pas une fois la commande livrée ou la mission réalisée. Trouver le temps de corriger une partie de son travail, négocier une contrepartie si le client n'est pas satisfait, gérer un retard de paiement.....sont aussi des étapes à soigner si l'on veut fidéliser ses clients.

Ce service comprend toutes les activités menées après l'acte d'achat, afin de garder sa clientèle l'entreprise entreprend ce service pour la maintenance des produits après la vente, nombreuse sont les entreprises qui proposent un service « satisfait ou remboursé ».

### **2.5.2.4. L'axe apprentissage organisationnel :**

Cet axe s'intéresse aux talents et capacités internes. Il comprend des indicateurs qui traduisent la création de la valeur pour les clients par l'innovation, par l'exploitation de compétences spécifiques, par l'accroissement de l'apprentissage organisationnel et par toutes autres actions à moyen et long terme permettant de développer les actifs intangibles de l'entreprise.

Selon Norton et Kaplan, « les objectifs établis sur les axes financier, clients et processus internes identifient les domaines dans lesquels l'entreprise doit exceller pour améliorer sa performance. Les objectifs de l'axe apprentissage organisationnel sont les moyens, les facteurs qui permettent d'atteindre ceux des trois autres axes »<sup>38</sup>.

L'apprentissage organisationnel se compose de : du potentiel du personnel, du système d'information et de l'alignement des objectifs du personnel.

#### **A. Potentiel du personnel :**

Actuellement, les idées d'amélioration de la performance ou de progrès doivent provenir des acteurs du terrain c'est-à-dire des salariés qui sont désormais capables d'anticiper les besoins et sont à même de proposer de nouveaux services, pour que l'entreprise puisse maintenir son niveau de performance, elle doit pratiquer l'amélioration continue et aussi un vaste effort de réorientation des compétences des salariés afin de mettre leurs intelligences et leur créativité aux services de ses objectifs.

#### **B. La capacité des systèmes d'information :**

Comme l'entreprise évolue dans un environnement concurrentiel, doit être au courant sur le besoin des clients, le salarié doit disposer d'information détaillées sur les clients afin de les satisfaire. Pour cela l'entreprise désigne des chargés de clientèle pour collecter des

---

<sup>38</sup> KAPLAN & D NORTON, le tableau de bord prospectif, op.cit, P : 137.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

informations sur eux et transmettre ces informations aux salariés qui vont situer ces derniers dans un segment donné, à partir de ces informations les salariés vont évaluer l'effort à accomplir non seulement pour répondre aux besoins du moment mais aussi pour cerner et satisfaire les attentes futures .

### C. L'alignement des objectifs :

Ce type d'indicateurs permet d'aligner les objectifs individuels et ceux de l'entreprise, c'est-à-dire contrôler s'il y'a une harmonisation entre les objectifs individuels et les objectifs de l'entreprise.

Il se mesure par le nombre de suggestions faites par le personnel ou par leur implication à mettre en place un système de suivi et d'amélioration de la performance.

### Section 03 : La Mesure de la performance : approche financière

Les entreprises cherchent toujours à améliorer leurs performances, car elle exprime le degré d'accomplissements de leurs objectifs poursuivis. Une entreprise est performante si cette dernière crée de la valeur pour son propre profit ainsi que pour ses parties prenantes : actionnaires, salariés, clients.

Cette section essaye d'étudier le concept de la performance d'une manière générale et la notion de la performance financière d'une manière particulière.

#### 3.1. La définition de la performance

« La performance est la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que 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 (action).....»<sup>39</sup> ;

« La performance est la capacité de l'institution à rester sur la continuité, à réaliser un équilibre entre les actionnaires et la satisfaction des travailleurs»<sup>40</sup>.

A.KHEMAKHEM considère que: « la performance d'un centre de responsabilité (atelier, service, unité, entreprise, branche,...) désigne l'efficacité et la productivité dans laquelle ce centre de responsabilité a atteint les objectifs qu'il avait acceptés »<sup>41</sup>.

Selon Bourguignon, définit la performance en gestion en trois niveaux :<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> A. BOURGUIGNON : **performance et contrôle de gestion, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit**, éd Economica, 2000, P : 934.

<sup>40</sup> P.DRUCKER : **l'avenir du management, according, DRUCKER**, éd mondial du village, Paris, 1999, P : 63-64.

<sup>41</sup> Abdellatif KHEMAKHEM, **La dynamique du contrôle de gestion**, édition Dunod, 1992, P : 311

<sup>42</sup> BOURGUIGNO, Annick. **Peut-on définir la performance**. Revue française de comptabilité, 1995, P : 62.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

- **L'action** : la performance désigne simultanément les résultats et les actions mises en œuvre pour les atteindre, c'est-à-dire un processus ;
- **Le résultat de l'action** : la performance correspond alors à un résultat mesuré par des indicateurs et se situant par rapport à un référent qui peut être indigène ou exogène ;
- **Le succès** : la performance renvoie à un résultat positif, et par la même aux représentations de la réussite propre de chaque individu et chaque établissement.

Pour Michel Lebas, la performance n'existe que si on peut la mesurer et cette mesure ne peut en aucun cas se limiter à la connaissance d'un résultat. Alors, on évalue les résultats atteints en les comparant aux résultats souhaités ou à des résultats étalons.

IL a construit sa définition en présentant ce qu'il a appelé les caractères communs de performance comme suit : <sup>43</sup>

- Accomplir, réaliser une activité dans un but déterminé ;
- Réalisation d'un résultat ;
- Comparaison d'un résultat par rapport à une référence interne ou externe ;
- Aptitude à réaliser ou d'accomplir un résultat (potentiel de réalisation) ;
- Appliquer des concepts de progrès continus ;
- Jugement de la performance par plusieurs acteurs concernés qui peuvent ne pas avoir la même vision et la même approche ;
- Mesurer par un chiffre ou une expression communicable.

### 3.2. Dimension de la performance

Il existe plusieurs critères d'appréciation de la performance, on peut citer entre autre : l'efficacité, l'efficience et la pertinence.

#### 3.2.1. L'efficacité :

Le concept de performance intègre d'abord la notion d'efficacité qui est « le fait de réaliser les objectifs et finalités poursuivis »<sup>44</sup>.

D'après cette définition, on constate que l'efficacité est le degré de réalisation des objectifs. Une activité est donc efficace si les résultats obtenus sont identiques aux objectifs définis. Pour évaluer l'efficacité d'une organisation, il faut tenir compte des perspectives des divers intervenants.

---

<sup>43</sup> LEBAS, Michel. **Définir la performance**. Revue française de comptabilité, 1995, P : 62.

<sup>44</sup> H. BOUQUIN : **Contrôle de gestion**, 8<sup>ème</sup> édition, collection gestion, Paris, 2008, P : 75.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

### 3.2.2. L'efficacité :

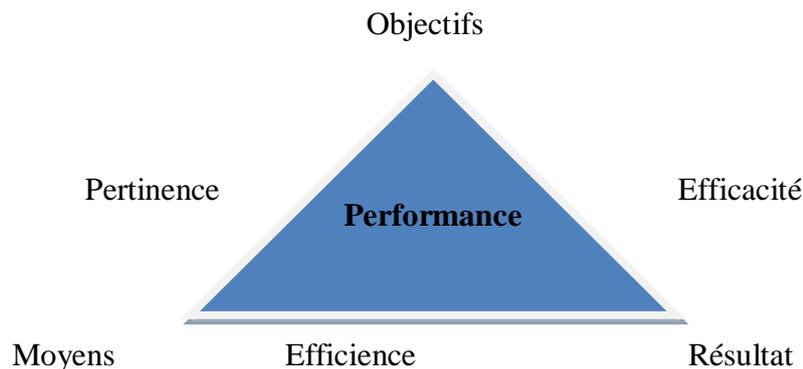
Le concept de performance intègre ensuite la notion d'efficacité, qui est « le fait de maximiser la quantité obtenue des produits ou des services »<sup>45</sup>. Selon cette définition, on constate que l'efficacité est le rapport entre les ressources employées et les résultats atteints, un groupe est efficace s'il respecte l'enveloppe des moyens attribués, ou s'il obtient un meilleur résultat que celui fixé avec des moyens similaires.

### 3.2.3. La pertinence :

«La mesure de performance d'une entité est considérée comme pertinente si elle oriente le comportement du manager dans le sens des objectifs de l'entreprise»<sup>46</sup>. Ce qui veut dire que tous les objectifs individuels doivent converger vers un but commun, à savoir l'atteinte de la performance globale de l'entreprise.

Pour résumer ces trois critères, GILBERT propose un modèle sous forme de triangle de la performance et qui comporte les éléments : moyens, objectifs, résultats.

**Figure N °13 : Triangle de la performance**



**Source :** LONING. H, le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques, 3<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 2008, P : 06.

- Le segment entre objectifs et résultats définit **l'efficacité** et permet de savoir si l'entreprise est suffisamment efficace pour atteindre ses objectifs, quels que soient les moyens utilisés.
- Le segment entre résultats et moyens définit **l'efficience** et permet de savoir si l'entreprise arrive à atteindre ses objectifs avec moins de coûts et de moyens.
- Le segment entre moyens et objectifs désigne **la pertinence** et permet de savoir si l'entreprise s'est munie des bons moyens pour atteindre ses objectifs.

<sup>46</sup> F. GIRAUD, SAULPICO: le contrôle de gestion et pilotage des performances, éd Gualino, France, 2002, P : 72.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

- Par conséquent, on peut aborder la notion de la performance sous plusieurs approches à savoir: la performance globale, organisationnelle, sociale, commerciale, économique, environnementale, financière,....etc.

### 3.3. Définition de la performance financière :

C'est la capacité d'une organisation à faire du profit, à être rentable en faisant de la valeur ajoutée et en atteignant ses objectifs fixes à partir d'une stratégie.

Selon P.Paucher, la firme performante est celle qui investit de façon régulière, c'est -à dire des dépenses immédiates réaliser en vue de recettes futures, afin d'assurer sa survie et sa croissance.

Toutefois, l'auteur ajoute que le financement de ces dépenses immédiates ne sera possible que si la firme a réalisé précédemment un surplus monétaires ou une épargne.<sup>47</sup>

Pour SAHUT et AL, la performance financière peut être comme les revenus issus de la détention des actions. Les actionnaires étant le dernier maillon de la chaîne à profiter de l'activité de l'entreprise.<sup>48</sup>

### 3.4. Les déterminants de la performance financière

Il existe plusieurs déterminants de la performance financière parmi lesquels nous citons :

- La politique financière ;
- La compétitivité ;
- La création de valeur.

#### 3.4.1. La politique financière :

La politique financière est l'un des plus importants déterminants de la performance financière. « La politique financière est la conduite des affaires de l'entreprise pour ce qui concerne ses aspects financiers structurels. Elle consiste à préparer et à prendre les décisions utiles en vue d'atteindre l'objectif de maximisation de la richesse. Ainsi, les principales composantes de la politique financière sont :

- L'identification des besoins de financement et leur minimisation ;
- La recherche des ressources financières au moindre cout et à risque supportable ;
- La décision d'investissement et la recherche des gains maximaux ;

---

<sup>47</sup> PAUCHER, Pierre. **Mesure de la performance financière de l'entreprise**. Collection de la gestion en plus : Office des Publications Universitaire. Algerie.1993. P : 20.

<sup>48</sup> SAHUT, Jean Michel, JS Lantz. **La création de valeur et performance financière**. La revue du financier. 2003. P : 28.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

- La décision de distribuer des revenus aux associés ;
- La gestion des risques d'investissement et de financement ;
- La prévision et la planification financière ;
- L'optimisation de la valeur de la firme.

La définition de la politique financière relève de la direction générale de l'entreprise bien plus que sa direction financière, qui n'y participe le plus souvent qu'à titre de conseil et d'exécutant.

En effet, la politique financière est l'ensemble des pratiques mises en œuvre par les dirigeants d'une firme pour appréhender les flux financiers qui la traversent et influencer sur eux dans le sens voulu. Elle est une pratique orientée vers l'accomplissement d'un but ou, plus exactement, vers l'atteinte d'un ensemble d'objectifs.

### 3.4.2. La compétitivité :

La compétitivité d'une entreprise représente ses performances à long terme, sa croissance, une entreprise dite compétitive obtient des résultats supérieurs à la moyenne.

De façon plus fine, la compétitivité peut s'exprimer au niveau de produit. On distingue alors la compétitivité prix et la compétitivité hors prix. La première se rapporte à des produits substituables entre eux et qui rivalisent par les prix.<sup>49</sup> La seconde fait référence à des explications structurelles des performances en termes de qualité de produit.<sup>50</sup>

Selon SAUVIN, « être compétitif, c'est être capable d'affronter la concurrence tout en se protégeant ».<sup>51</sup>

La compétitivité participe à la détermination de la performance financière de l'entreprise, car elle permet de générer des ressources financières.

### 3.4.3. La création de valeur :

La création de valeur consiste, d'une part, à accroître la productivité de l'entreprise et, d'autre part, à rechercher une croissance durable et rentable. La création de valeur peut s'apprécier à travers la capacité de l'entreprise à effectuer des investissements, plus au moins risqués, avec une rentabilité qui est supérieur au coût moyen pondéré du capital.

La création de valeur doit éveiller un véritable système de gestion par la valeur gouvernant l'ensemble des procédures de toute entreprise par exemple le budget et l'allocation des

---

<sup>49</sup> SAUVAIN, Thierry. La compétitivité de l'entreprise, l'obsession de la firme allégée. Edition : Ellipses, Paris 25-11-2005, P : 18.

<sup>50</sup> Ibid., P : 35.

<sup>51</sup> Ibid., P : 8.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

ressources. Elle est alors employée au niveau de toute prise de décision pour orienter tout le personnel vers la maximisation de la performance financière.

### 3.5. Les outils d'analyse de la performance financière

Les outils d'analyses ont un rôle important dans la prise de décision, ils permettent de porter un jugement sur la santé de l'entreprise. Les outils d'analyse de la performance sont l'ensemble des instruments, des techniques et des paramètres. En vue d'atteindre un résultat et de saisir une réalité on présente quelques outils d'analyse qui sont le budget, les états financiers et les ratios.

#### 3.5.1. Le budget :

Selon SELMER « Le budget constitue avant tout un objectif, qui peut être atteint, manqué ou dépassé pour toutes sortes des raisons. Celles-ci peuvent provenir du manque de contrôle du département concerné. L'importance est d'identifier les écarts et de prendre les décisions correctrices nécessaires »<sup>52</sup>.

#### 3.5.2. Les états financiers :

Les états financiers synthétisent de façon claire et structurée les événements qui ont affectés une entreprise tout au long de son existence ainsi que les transactions qu'elle a réalisées avec des tiers. Ils permettent à tout lecteur de comptes :<sup>53</sup>

- De mener des analyses précises notamment dans le cadre d'opération de reprise d'entreprise, d'évaluation de société, de fusion, scission ou apport partiel d'actifs ;
- D'effectuer des comparaisons dans le temps (les états financiers d'une même entreprise sont comparés chaque année) ;
- De réaliser des comparaisons dans l'espace (les états financiers d'une entreprise sont comparés à ceux d'une entreprise concurrente) ;
- De prendre les décisions (les équipes dirigeantes d'une entreprise les utilisent comme support, véritable outil d'aide à la décision).

##### 3.5.2.1. Bilan :

« Le bilan est une « photographie » instantanée du patrimoine « monnayable » (avoirs et dettes) de l'entité. Purement descriptif, il représente sa valeur à une date précise. Il s'agit d'une vue statistique, influencée par les concepts juridiques de dettes d'une part, et de

---

<sup>52</sup> SALMER, Caroline. Construire et défendre son budget : outils comportements, les Editions Dunod, Paris, 2003, P : 175.

<sup>53</sup> CERRAD, Karine. Yves De Rongé. Michel De Wolf. Gatz, Michel. Comptabilité et analyse des états financiers : principes et applications. 1er Edition. Boeck supérieur s.a. Belgique. 2014. P : 07.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

créances et bien d'autre part, cette perspective statique de la comptabilité conforme bien sa nature et son objet : elle traduit a posteriori les performances monétaire résultant de l'action conjointe d'un ensemble de facteurs matériel, immatériel, humains... »<sup>54</sup>.

### A) actif, passif et équilibre entre ressources et emplois :

Le bilan se présente généralement sous la forme d'un tableau à deux colonnes représentant les ressources de l'entité (origines de fonds) et les utilisations qui en ont été faites :

- Le côté droit du tableau, appelé le passif, indique en les classant la valeur comptable de l'ensemble des ressources qui sont mises à la disposition de l'entité à la date d'établissement du bilan ;
- Le côté gauche du tableau, appelé l'actif, mentionne en les structurants la valeur comptable à la date d'établissement du bilan, de l'ensemble des utilisations ou emplois de fonds qui ont été effectuées.

**Tableau N° 09: présentation de bilan**

BILAN	
Utilisation, emplois effectués par l'entité	Ressources, moyens de financement de l'entité
Immobilisation - Stocks - Créances - Trésorerie	- Capitaux propres - Dettes

**Source** : CERRADA, Karine. Yves De Rongé. Michel De Wolf. Op.cit., P : 24.

#### ➤ Contenu de l'actif :

- **L'actif immobilisé** : regroupe les acquisitions stratégiques de l'entreprise. Celles ci sont le reflet de la politique de croissance choisie, interne ou externe. La croissance organique, servie par des investissements industriels, se retrouve sous la forme d'immobilisations corporelles et incorporelle. Pour leurs parts, les immobilisations financières informent principalement sur les participations et l'activité de portefeuille. C'est en définitive, ce premier ensemble d'actifs qui façonne la rentabilité intrinsèque d'une affaire.<sup>55</sup>
- **L'actif circulant** : regroupe des biens (stocks) et des droits (créances) largement liés au cycle d'exploitation. Les décalages de paiement défavorable (DPD) sont, principalement des rentrées différées de trésorerie en rapport avec l'activité courante

<sup>54</sup> CERRADA, Karine. Yves De Rongé. Michel De Wolf, Op.cit. , P : 24.

<sup>55</sup> PARIENTÉ, Simon. Analyse financière et évaluation d'entreprise : méthodologie. Diagnostic. Prix d'offre. Edition pearson France. Paris.2013.P : 5

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

de l'entreprise. Il peut s'agir, aussi, de droits qui réduisent les sorties futures de trésorerie.<sup>56</sup>

- **Trésorerie ou disponibilité** : s'agit d'avoir monétaire détenus en caisse ou sur un compte en banque, regroupés sous le vocable « valeurs disponible », ainsi que d'autres valeurs de trésorerie<sup>57</sup>

La trésorerie d'une entreprise dépend de la manière dont les opérations de bas de bilan sont gérées et de la hauteur du fonds de roulement.<sup>58</sup>

### ➤ **Contenu de passif :**

Au passif du bilan sont inscrites les ressources l'origine des emplois. Dans une très large mesure, les capitaux propres résultent des apports des actionnaires et de rétentions de bénéfiques. Les réserves, ou sont stockées les bénéfiques non distribués. L'écart d'évaluation, les subventions d'investissement et les provisions règlement partie des capitaux propres.<sup>59</sup> Les dettes sont des ressources destinées à financer, d'une part, des investissements structurels (emprunts à long terme) et d'autre part, des décalages de paiement favorable reliées à des opérations de gestion.<sup>60</sup>

En effet, le classement des postes de l'actif du bilan respecte plus ou moins le critère de liquidité des biens. Les plus liquides sont ceux dont la vitesse de transformation en monnaie. Le classement des postes du passif respecte le critère d'exigibilité.<sup>61</sup>

### **3.5.2.2. Compte de résultat :**

« Le compte de résultat est un document dynamique qui présente la synthèse des produits et des charges de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leurs date d'encaissement ou de paiement. Il fait apparaître, par différence entre les produits et les charges, le bénéfice ou la perte de l'exercice. »<sup>62</sup>

Il permet de faire un diagnostic de la rentabilité de l'entreprise. En présentant l'ensemble des charges et des produits, il aide à comprendre la formation de résultat et de mesurer la variation du patrimoine de l'entreprise, sachant que les charges représentent les emplois définitifs d'un bien ou d'un service. Elles sont assimilées à un appauvrissement et sont

---

<sup>56</sup> **Ibid.** p.9

<sup>57</sup> CERRADA, Karine. Yves De Rongé. Michel De Wolf. **Op. cit.** p 25.

<sup>58</sup> PARIENTÉ, Simon. **Op. cit.** p.10

<sup>59</sup> **Ibid.** p. 6

<sup>60</sup> **Ibid.** p. 10 - 11

<sup>61</sup> MELYON, Gérard. **Gestion financière.** 4e Edition. BREAL. France.2007.p 76 - 81

<sup>62</sup> MELYON, Gérard. **Op. cit.**, P : 22.

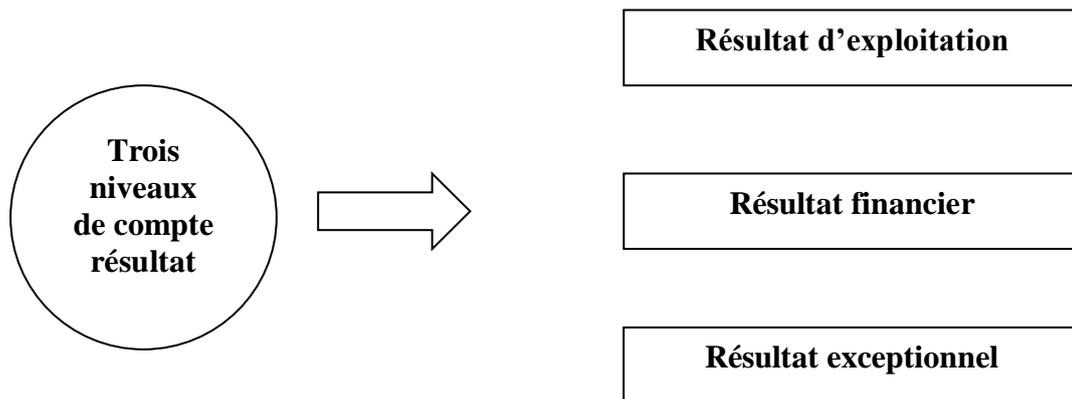
## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

indispensables au bon fonctionnement de l'entreprise ; et les produits représentent les ressources produites (ou obtenues) par l'activité de l'entreprise.<sup>63</sup>

Dans le tableau de compte de résultat (figure n° 14), on constate trois éléments principaux :

**Figure N° 14: les trois niveaux du TCR**



Source : DEFFAINS-CRAPSKY, Catherine, Comptabilité générale, 4<sup>ème</sup> édition, BREAL, Paris, 2006, P : 30.

- **Le résultat d'exploitation** : qui est la différence entre les produits et les charges d'exploitation ; il provient des opérations courantes et habituelles de l'entreprise (achat de matières premières, consommation d'énergie, paiement des salaires, ventes...);
- **Le résultat financier** : est égale à la différence entre les produits et les charges financières ; il provient de l'activité financière de l'entreprise (paiement des intérêts relatifs aux dettes contractées, perception d'intérêts liés à divers placements...);
- **Le résultat exceptionnel** : qui est la différence entre les produits exceptionnels et les charges exceptionnels.

---

<sup>63</sup> MELYON, Gérard. Op. cit., : 23 – 24.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### 3.5.3. Les ratios :

Le terme de ratio désigne le rapport entre deux valeurs caractéristiques du bilan qui exprime leur importance relative. L'étude des ratios permet de mettre en évidence l'évolution de la structure de l'entreprise, ainsi que sa situation financière.<sup>64</sup>

Donc, pour assurer la profondeur d'une analyse de l'équilibre financier, on pourra prévoir un certain nombre de ratios selon les besoins ressentis, on présente ci-après les plus utilisées :

#### 3.5.3.1. Ratios de liquidité :

Les ratios de liquidité mesurent l'aptitude de l'entreprise à transformer ses actifs circulants en liquidité afin de faire face aux dettes à court terme. Ils sont établis dans le cadre d'une analyse liquidité-exigibilité.<sup>65</sup> L'analyse financière reconnaît traditionnellement trois ratios de liquidité :

- Ratio de liquidité générale ;
- Ratio de liquidité réduite ;
- Ratio de liquidité immédiate

##### A) Ratio de liquidité générale= actif circulant / dette a court terme :

Ce ratio mesure le degré de couverture du passif à court terme par les actifs à court de terme. Il correspond au ratio du fonds de roulement par le bas du bilan. Il doit être supérieur à (1). Il exprime la capacité de remboursement des dettes à court terme au moyen de la transformation des actifs à court terme en liquidité. Il vérifie l'existence d'une marge de sécurité financière au niveau des actifs courant par rapport au passif courant

##### B) Ratio de liquidité réduite :

Un ratio supérieur à (1) signifie que l'entreprise est capable de faire face à ses dettes à court terme sans devoir vendre ses stocks qui, dans une certaine mesure, ne peuvent être réduits en deçà d'un minimum appelé stock outil qui est indispensable à son bon fonctionnement .

##### C) Ratio de liquidité immédiate :

Ce ratio montre dans quelle mesure les liquidités de l'entreprise permettent de payer l'ensemble des dettes à court terme. Ce ratio est généralement inférieur à l'unité. Un ratio trop élevé dénote un excès de liquidités par rapport à l'ensemble des dettes à court terme. C'est-à-dire il exprime la couverture des dettes à court terme par les disponibilités.

---

<sup>64</sup> MENEREAU, Michel, Gestion des entreprises touristiques. 1er et 2eme années, Edition Bréal, 2008, P : 133.

<sup>65</sup> Gérard MELYON, Gestion financière, 4ème édition, Bréal ED France, 2007, P : 138.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

### 3.5.3.2. Les ratios de solvabilité :

La solvabilité d'une entreprise peut être définie comme la capacité de cette dernière à honorer ses engagements de moyens et long terme. Deux ratios principaux sont utilisés pour apprécier la solvabilité des entreprises qui sont les suivants : <sup>66</sup>

**A) Ratios de solvabilité générale = Total actif / Dettes moyens et long et court terme**

Ce ratio mesure la capacité de l'entreprise à payer la totalité de ses dettes en utilisant l'ensemble de son actif. Il doit être supérieur à (1).

**B) Le ratio d'autonomie financière = Capitaux propres / Total passif**

Il indique la capacité de l'entreprise à s'endetter, dont il doit être au moins égale à 50 %.

### 3.5.3.3. Les ratios de rentabilité :

Il s'agit des ratios qui comparent le résultat aux ressources mises à la disposition de l'entreprise et qui se subdivisent en rentabilité économique, rentabilité financière, rentabilité commerciale et la rentabilité de la marge brute.<sup>67</sup>

**A) Ratio de rentabilité économique = résultat d'exploitation / ressources stables**

Elle permet d'apprécier la performance d'une société en retenant l'ensemble de ses capitaux durables.

**B) Ratio de rentabilité financière = résultat net / capitaux propres**

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

**C) Le ratio de rentabilité commerciale :**

La rentabilité commerciale est définie par rapport au chiffre d'affaire (la vente pour l'entreprise commerciale). Le ratio est le suivant :

$$\text{RC} = \text{Résultat net} / \text{Chiffre d'affaire}$$

Ce ratio permet d'apprécier le dynamisme et l'efficacité commerciale.

**D) ratio de taux de marge brute :**

$$\text{TMB} = \text{Résultat d'exploitation} / \text{Chiffre d'affaire}$$

<sup>66</sup> CORHAY, Albert. MBANGALA, Mapapa. **Fondement de gestion financière : manuel et application.** 3<sup>ème</sup> édition, Edition de l'université de Liège, Belgique, 2008, P : 113 - 114.

<sup>67</sup> **Ibid.**, P : 77- 79.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### 3.5.3.4. Ratios de structure :

Les ratios de structure financière visent à mesurer l'ampleur des dettes par rapport aux autres sources de financement des activités de l'entreprise. Il permet d'établir comment l'entreprise a financé son actif, soit par des emprunts à court terme, des dettes à long terme ou encore par l'avoir des actionnaires, l'émission de capital-actions et réinvestissement de ses bénéfices.

Ils expriment les conditions dans lesquelles l'entreprise assure son équilibre financier. Les ratios de structure financière les plus fréquemment utilisés sont :

**A) Ratio d'autonomie financière<sup>68</sup> = capitaux propres / dette financière a long terme**

Ce ratio exprime le degré d'indépendance financière de l'entreprise vis-à-vis de ses créanciers. En raison de son mode de calcul, il est obligatoirement supérieur à (1). Il mesure la capacité de l'entreprise à s'endetter.

**B) Ratio de stabilité du financement<sup>69</sup> = Capitaux permanents / total actifs**

Ce ratio indique la part des capitaux permanents dans le financement total de l'entreprise.

**C) Ratio de financement extérieur = total dette / total actif**

Ce ratio révèle le degré du financement de l'entreprise par les ressources extérieures.

**D) Capacité de remboursement<sup>70</sup> = dettes financière LT / CAF**

Ce ratio indique le nombre d'années de CAF nécessaire à l'entreprise pour rembourser intégralement les dettes à long terme. Sa norme doit être inférieure à 3, si non risque d'incapacité à rembourser ses emprunts.

L'étude de ces ratios sur une longue période permet d'apprécier l'évolution de la structure financière résultant de la mise en place des moyens de production, de leur financement et des résultats obtenus.

---

<sup>68</sup> Elisabeth GENAIVRE, **Initiation à l'analyse financière en entreprise : principe et application**, éditions Publibook, Paris, 2011, P : 52.

<sup>69</sup> Gérard MELYON, **op.cit.**, 4ème édition, Bréal ED France, 2007, P : 160.

<sup>70</sup> Elisabeth GENAIVRE, **Op.cit.**, P: 52.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

### 3.6. Analyse de la structure financière et des équilibres financiers

#### 3.6.1. Les indicateurs d'équilibre financière du bilan :

Les équilibres financiers permettent à l'entreprise de savoir sa situation financière, ils sont les suivants :

##### 3.6.3.1. Le Fonds de Roulement (FR) :

« Le fonds de roulement peut être perçu comme la marge de sécurité que se procure le chef d'entreprise pour faire face à ses besoins de financement nés de l'exploitation. »<sup>71</sup>.

« Le fonds de roulement est l'excédent des ressources stables sur les emplois stables, il présente la partie de l'actif circulant financé par les ressources stables. »<sup>72</sup>. Il peut être calculé par deux façons soit :

##### A) Par le haut du bilan :

$$\text{FR} = \text{capitaux permanents} - \text{actifs stables}$$

Sachant que :

- **Les capitaux permanents** = fonds social + réserves + provisions à caractère de réserves + dettes à long et moyen terme + résultats non distribués.
- **Actifs stables** = investissements nets + autres valeurs d'actifs nets stables

##### B) Par le bas du bilan :

$$\text{FR} = (\text{Actif courant} + \text{trésorerie active}) - (\text{dettes circulantes} + \text{trésorerie passive})$$

##### 3.6.3.2. Besoin en fonds de roulement (BFR) :

Le BFR <sup>73</sup> est un agrégat caractéristique de la gestion du cycle d'exploitation de l'entreprise. Celui-ci désigne l'ensemble des opérations liées à l'activité de la firme, de l'acquisition de stocks jusqu'à la réalisation de la vente ou de la prestation de services. Il est l'élément clé de la gestion financière du cycle d'exploitation. Il exprime le besoin net de financement des opérations liées au cycle d'activité.

<sup>71</sup> Jacques LOEB et Martial THEVENOT, Analyse et gestion financière, nouvelle éditions judiciaires, 12<sup>ème</sup> édition, 1995, Paris, P : 15.

<sup>72</sup> Gilles MEYER, L'essentiel de la gestion financière, éditions Ellipses, Paris, 2013, P : 29.

<sup>73</sup> Albert CORHAY et Mapapa MBANGALA, Fondement de gestion financière : manuel et application, 3<sup>ème</sup> édition, éditions de l'université de liège, P : 61.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

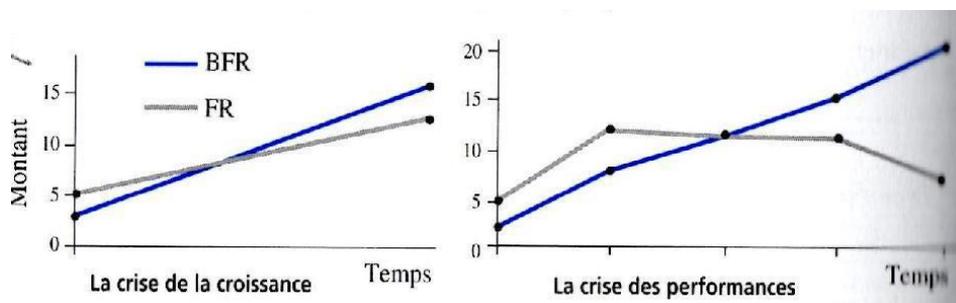
Mathématiquement, le BFR se mesure par la différence entre les besoins cycliques et les ressources cycliques hors dettes financières à court terme. Les besoins cycliques sont constitués de tous les actifs courants à l'exception des valeurs disponibles. Les ressources cycliques comprennent toutes les dettes à court terme, excepté la trésorerie passive.

$$\text{BFR} = [\text{AC} - \text{Valeur disponibles}] - [\text{DCT} - \text{trésorerie passive}]$$

### ➤ Les liens entre FR et BFR : <sup>74</sup>

- La crise de croissance ou « effet de ciseau » : cas des entreprises jeunes et sous-capitalisées (FR faible) mais à forte croissance (BFR en hausse). La croissance du FR n'absorbe pas la croissance du BFR, ce qui conduit à une trésorerie négative. La solution est d'augmenter les capitaux propres afin d'accroître le FR. (**Graphe N°01**)
- La crise des performances ou « coup de bélier » : la baisse du BFR entraîne un résultat négatif dans l'entreprise. La solution est alors soit d'augmenter le délai client, ce qui permet de stimuler les ventes, soit de réduire le délai fournisseurs. Dans les deux cas, le risque de faillite persiste.

**Graphe N° 01 : Présentation de l'effet de ciseau**



Source : Dov OGIEN, Gestion financière de l'entreprise, Op.cit, P : 50.

### 3.6.3.4. La trésorerie nette (TN)

La trésorerie nette est la résultante de la comparaison, à une date donnée, du fonds de roulement net global et du besoin en fonds de roulement.

Elle exprime l'excédent ou l'insuffisance de (FR) après financement en fonds de roulement.

La TN est le disponible appartenant à la société qu'on peut trouver soit dans ses comptes en banque soit dans la caisse de la société.<sup>75</sup>

<sup>74</sup> Dov OGIEN, Gestion financière de l'entreprise, éditions Dunod, Paris, 2008, P : 50.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

Mathématiquement, la (TN) s'exprime par la différence entre le Fonds de Roulement (FR) et le Besoin en Fonds de Roulement (BFR), ou la différence entre les valeurs disponibles et les dettes financières à court terme (Passif de trésorerie).

$$\text{TN} = \text{FR} - \text{BFR}$$

Où

$$\text{TN} = \text{Valeurs disponibles} - \text{Dettes financières à court terme}$$

Le niveau de trésorerie peut être dégagé aussi par le ratio  $\text{FR} / \text{BFR}$  ; quand il est supérieur à (1), ce ratio indique une trésorerie nette positive et quand il est inférieur à 1, il indique une trésorerie nette négative.

### 3.6.2. Les formes d'équilibre financier :

Il existe plusieurs formes d'équilibres financiers qui varient selon la nature de l'activité de l'entreprise, parmi elles nous présentons les formes suivantes : <sup>76</sup>

#### 3.6.2.1. Equilibre sain à condition qu'il soit structurel :

$$\text{FR} > \text{BFR} \text{ et } \text{TN} > 0$$

Il représente l'équilibre idéal pour les entreprises, cela signifie que le FR est supérieur au BFR ; en d'autres termes, cela montre que l'entreprise dispose d'un excédent de liquidité.

#### 3.6.2.2. Equilibre sain mais nécessite le placement de l'excédent de trésorerie :

$$\text{FR} > \text{BFR} \text{ et } \text{TN} > 0 \text{ plus grande}$$

Lorsque le niveau de la trésorerie est jugé important, c'est-à-dire si l'excédent de liquidité est trop élevé, c'est le signe d'une mauvaise gestion ou d'un mauvais placement. Le fait de transformer une partie de cet excédent en un autre poste du bilan va diminuer la trésorerie en augmentant le BFR ou en diminuer le FR.

---

<sup>75</sup> Albert CORHAY et Mapapa MBANGALA, Fondement de gestion financière : manuel et application, Op.cit, P : 65.

<sup>76</sup> J.BARREAU et autres, Gestion financière : manuels et applications, Op.cit, PP : 65-68.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### 3.6.2.3. Equilibre très classique pour les entreprises industrielles :

$$\mathbf{FR (+) < BFR} \quad \mathbf{et} \quad \mathbf{TN < 0}$$

Cet équilibre implique que l'entreprise dispose d'un FR positif mais pas suffisant pour faire face à la totalité des besoins en fond de roulement de l'entreprise, TN (-) signifie que l'entreprise est obligée se recourir au découvert bancaire ou au crédit bancaire à court terme.

### 3.6.2.4. Equilibre très dangereux :

$$\mathbf{BRF > FR} \quad \mathbf{et} \quad \mathbf{TN (-)}$$

➤ Face à cette situation l'entreprise risque :

- D'être en cessation de paiement en cas de non accès aux découverts bancaires ;
- D'avoir une chute catastrophique du résultat de l'exercice.

Pour contrer cette situation, l'entreprise doit augmenter son fonds de roulement en faisant recourir à d'autres modes de financement comme l'augmentation de capital ou l'accroissement des réserves ou encore d'emprunt à long terme si elle peut accéder.

De plus, elle doit diminuer son BFR par le biais d'une bonne gestion des stocks ou bien par l'adoption d'une politique cohérente envers ses clients ou alors l'augmentation de ses dettes d'exploitation

### 3.6.3. Analyse de compte de résultat :

L'objectif de l'analyse du compte de résultat, est d'apprécier le volume et l'évolution des produits, des charges et des résultats de l'entreprise. Pour une bonne analyse de compte de résultat, il est nécessaire de connaître l'activité de l'entreprise, on calcule un certains nombres d'agrégats financiers appelés soldes intermédiaires de gestion(SIG), ainsi que la capacité d'autofinancement (CAF).

#### 3.6.3.1. Les soldes intermédiaires de gestion :

Les SIG représentent une cascade de paliers aidant à expliquer la formation de résultat. C'est un découpage de compte de résultat permettant de calculer des blocs significatifs aidant à l'interprétation et à la compréhension financière.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

### A) Définition :

Les soldes intermédiaires de gestion sont des indicateurs de gestion définis par le plan comptable général et déterminés à partir de comptes de résultat de l'entreprise. Ces soldes permettent de mieux comprendre la formation de résultat de l'entreprise au cours d'un exercice.

« Le tableau des soldes intermédiaires de gestion permet d'affiner cette analyse en décomposant le résultat de l'exercice en une série de soldes intermédiaires significatifs appelés soldes intermédiaires de gestion (SIG) »<sup>77</sup>.

### B) Les différents soldes intermédiaires de gestion:

#### ➤ Solde N°1 : la marge commerciale :

Il s'agit de l'excédent des ventes de marchandises sur le coût d'achat des marchandises vendues, c'est-à-dire leur marge commerciale.

La marge est un indicateur fondamental pour les entreprises commerciales (entreprise de distribution, c'est-à-dire celles qui n'affectent aucune transformation des marchandises).

Elle permet de calculer le taux de marge, c'est-à-dire le résultat brut de leur activité.

#### → Mode de calcul :

**La marge commerciale = [ventes de marchandises (707-7097)] - coût d'achat des  
Marchandises vendues (607 + (6037 - 6097))]**

Coût d'achat des marchandises vendues = achats de marchandises net + variation de stock de marchandises (6037).

#### ➤ Solde N°2 : la production de l'exercice :

La production de l'exercice est réservée aux entreprises industrielles, c'est-à-dire celles qui ont une activité de transformation ou de fabrication de biens ou de services. La production de l'exercice permet de mesurer l'activité de l'entreprise qu'elle a produite au cours d'un exercice.

#### → Mode de calcul :

**La production de l'exercice = production vendue + production stockée + production  
Immobilisée**

<sup>77</sup> NIPPERT Anne « finance d'entreprise » Edition Gualino, France, 2008, P : 85.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

### ➤ Solde n°03 : la valeur ajoutée (VA)<sup>78</sup> :

La VA mesure la richesse créée par l'entreprise au cours d'un exercice. Elle constitue un indicateur de croissance économique de l'entreprise. D'autre part, elle permet d'apprécier la rémunération des différents facteurs de production, elle précise ainsi comment cette richesse a été répartie au cours de l'exercice entre les différents acteurs de l'entreprise.

#### → Mode de calcul :

$$VA = [\text{marge commerciale} + \text{production de l'exercice}] - \text{consommation en prévenance des tiers}$$

### ➤ Solde n°04 : l'excédent brut d'exploitation (EBE)

Il représente la ressource résiduelle générée par l'exploitation destinée à rémunérer les capitaux investis et à maintenir ou à accroître la capacité de production d'une entreprise, comme la VA, l'EBE permet de mesurer la performance économique de l'entreprise, il apparaît aussi comme un indicateur relatif à l'efficacité dont l'entreprise a fait preuve dans le cadre de son activité courante.

#### → Mode de calcul :

$$EBE = VA + \text{subvention d'exploitation} - [\text{impôt, taxe et versement assimilés} + \text{charge de personnelles}]$$

### ➤ Solde n°05 : le résultat d'exploitation (RE) :

Le RE mesure la performance de l'entreprise sur le plan commercial et industriel. Il représente donc un indicateur privilégié pour étudier la rentabilité de l'entité. Ce solde est disponible en lecture directe sur le compte de résultat.

#### → Mode de calcul :

$$RE = EBE + \text{Reprise sur amortissement et provision} + \text{Transfer de charges d'exploitation} + \text{Autre produits de gestion} - [\text{Dotation aux amortissements et provisions} + \text{Autre charges de gestion}]$$

### ➤ Solde n°06 : le résultat courant avant impôt

<sup>78</sup> RAMAGE. Pierre : analyse et diagnostic financier, édition d'Organisation, Paris, 2001, P : 4.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

Il mesure la performance de l'entreprise après prise en considération des éléments financiers, c'est aussi un indicateur de la politique financière d'une entité. Ce solde est également disponible en lecture directe sur le compte de résultat.

→ **Mode de calcul :**

**Résultat courant avant impôt** = [RE + produit financier + quote-part de résultat faits en commun + reprise sur amortissements et provisions + transfert de charges financière] – [charges financière + quote-part de résultat faits en commun + dot aux amortissements et provision]

Regroupe les éléments qui ne correspondant pas à l'activité courante de l'entreprise en raison de leur caractère inhabituel, irrégulier et anormal. Ce solde permet de mesurer le poids du résultat exceptionnel dans la formation du résultat.

→ **Mode de calcul :**

**Résultat exceptionnel** = Produits exceptionnels – Charges exceptionnel

### ➤ **Solde n°08 : résultat de l'exercice**

Il représente le résultat final de l'activité de l'entreprise après rémunération de l'ensemble des facteurs. Ce solde figure dans le document de synthèse compte de résultat et au passif du bilan et il permet d'apprécier la rentabilité par les actionnaires.

→ **Mode de calcul :**

**Résultat net** = [Résultat avant impôt + Résultat exceptionnel] – [participation des salariés + impôt]

Nous disposons d'un autre solde qui est les plus ou moins-values sur cession d'éléments d'actif, il ne correspond pas à un véritable solde, car le montant mis en évidence est déjà compris dans le résultat exceptionnel. Il s'agit donc d'une information supplémentaire utile à l'analyse du résultat net.

Les SIG prennent tout leur sens lorsqu'ils font l'objet d'une comparaison dans le temps d'une année sur l'autre, il est en effet difficile de porter un jugement sur les valeurs absolues des différents soldes.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

### 3.6.3.2. La capacité d'autofinancement (CAF) :

La capacité d'autofinancement appelée plus communément "CAF", représente un caractère clef d'analyse pour tout entrepreneur, investisseur ou commanditaire. La CAF se calcule à partir du compte de résultat et donne des précisions selon l'objectif fixé.

#### A) Définition de la CAF :

« La CAF représente les ressources internes dont dispose réellement l'entreprise par le biais de ses bénéfices »<sup>79</sup>. La CAF correspond donc à l'aptitude d'une entreprise à dégager les liquidités en vue de financer ses besoins d'exploitation et de développement, elle est égale à la différence entre le produits encaissable et les charges décaissable.

- **Produit encaissable** : c'est des produits qui génèrent des recettes (chiffre d'affaires CA, revenus financiers...)
- **Charge décaissable** : c'est des charges qui entraînent des dépenses (achat, charges externes, charges personnelles...)

#### B) Calcul de la CAF

La CAF à son tour se calcule par deux méthodes ; à partir du résultat net (la méthode additive) ou bien à partir de l'EBE (la méthode soustractive)<sup>80</sup>.

##### ➤ La méthode additive :

Le calcul de la CAF par la méthode additive, consiste à ajouter au résultat net de l'exercice les charges non encaissables (reprises sur les amortissements et provisions)<sup>81</sup>.

##### • Le calcul de la CAF à partir du résultat net :

<p><b>Capacité d'autofinancement=</b></p> <p>résultat de l'exercice</p> <p>+ Dotation aux amortissements et provision</p> <p>- Reprise sur amortissement et provision</p> <p>+ Valeur comptable des éléments d'actif cédés</p> <p>- Produits des cessions des éléments d'actif</p> <p>- Reprise de subventions d'investissement</p>
---

<sup>79</sup> B.ROCHER-MEUNIER , l'essentiel du diagnostique financier , éd Eyrolles, Paris, 2011, P : 142.

<sup>80</sup> LUC BERNET- Rollande , Pratique de l'analyse financière , Édition DUNOD, Paris, 2009, P :163.

<sup>81</sup> LUC BERNET- Rollande, op .cit., P : 163.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### ➤ La méthode soustractive:

Pour calculer la CAF par la méthode soustractive, on doit ajouter l'excédent brut d'exploitation aux produits encaissables puis on soustrait les charges décaissables. Se calcule à partir de l'EBE :

**Capacité d'autofinancement =**  
Excédent brut d'exploitation  
+Transfert de charges  
+/-Autres produits et autres charges  
+Produit financier (sauf reprise)  
-Charges financière (sauf dotation)  
+Produit exceptionnel (sauf reprise)  
-Charge exceptionnel (sauf dotation)  
-Participation des salariés  
-Impôt sur le bénéfice

### C) Interprétation de la CAF

La CAF représente la capacité de l'entreprise à autofinancer son cycle d'exploitation et à générer de la richesse, soit son niveau de rentabilité. Toutefois, une CAF négative montre l'incapacité de l'entreprise à générer de la richesse grâce à son cycle d'exploitation. Elle est alors obligée de recourir à d'autres ressources (emprunts, apports des associés...) pour être rentable. La CAF constitue donc un indicateur important pour comprendre et analyser la performance économique et financière de l'entreprise.

## Chapitre II : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance

---

### **Conclusion :**

D'après ce que nous avons développé tout au long de ce chapitre, on constate, bien plus qu'un simple document qui contiendrait une information figée et définitive, le TDB, mis à jour périodiquement, doit être façonné comme un outil, sa finalisation exige un travail important portant sur la mise au point d'indicateurs pertinents et sur la bonne présentation, des données.

Pour la conception d'un TDB, il existe plusieurs méthodes, l'essentiel pour le responsable suivi et pratiquées correctement les étapes de conceptions de la démarche choisi.

Il est vrai qu'il n'existe pas de modèle type de tableau de bord. Mais certaines règles sont posées à l'ensemble des tableaux de bord, principalement se rapportant à sa structure et la qualité des informations qu'il contient

Nous constatons que les différents concepts qui se sont défilés au fil de ce chapitre, illustrent clairement que l'utilisation des tableaux de bord et la mesure de la performance dépendent de l'organisation de l'entreprise et la place de tableau de bord au niveau de celle-ci cet aperçu théorique a été aussi l'occasion d'introduire la démarche de mise en place des tableaux de bord, et ce pour préparer le terrain au troisième chapitre qui traiterons cet aspect plus en détail .

**CHAPITRE III : ELABORATION D'UN  
TABLEAU DU BORD FINANCIER ADAPTE  
AUX SPECIFICITES DE LA SPE UNITE  
DARGUINAH**

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

### **Introduction :**

Dans le but de soutenir notre sujet de recherche intitulé « la mise en application du tableau du bord de gestion », nous avons ciblé la SPE Darguinah comme terrain de notre recherche pratique, il est donc devenu nécessaire de la présenter pour pouvoir déterminer son contexte, examiner son fonctionnement, connaître l'impact du TDB au niveau d'unité et ainsi apporter des propositions et améliorations.

Nous procèderons dans ce dernier chapitre, consacré à la partie pratique, à mettre en application d'un tableau du bord financier au niveau de l'unité de production d'électricité Darguinah.

Dans ce cadre, le présent chapitre expliquera d'abord, le cadre méthodologique de notre enquête de terrain par la présentation générale de l'organisme d'accueil (Section 1). Nous achèverons par la présentation du tableau du bord financier réalisé au niveau de l'unité et exposer les différentes analyses, commentaires et résultats obtenus. (Section 2).

### **Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil**

Nous allons d'abord présenter l'entreprise nationale SONELGAZ qui est la seule entreprise sur le marché algérien en termes de produit proposé à sa clientèle.

#### **1.1. Aperçu sur le groupe SONALGAZ**

**Sonelgaz** (acronyme de Société nationale de l'électricité et du gaz), est un groupe industriel énergétique algérien, spécialisé dans la production, la distribution et la commercialisation d'électricité et de l'achat, le transport, la distribution et la commercialisation de gaz naturel. Son siège social est situé à Alger.

##### **1.1.1. Historique :**

Sonelgaz est le premier producteur et fournisseur d'électricité et le premier distributeur de gaz en Algérie. Il fournit l'électricité à 10 millions de clients et le gaz à 6 millions.

Sonelgaz est créée le 28 juillet 1969, en remplacement de l'entité précédente Électricité et gaz d'Algérie (EGA), et on lui a donné un monopole de la distribution et de la vente de gaz naturel dans le pays, de même pour la production, la distribution, l'importation, et l'exportation d'électricité. En 2002, le décret présidentiel n° 02-195, la convertit en une société par actions SPA entièrement détenue par l'État.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

En septembre 2013, Sonelgaz achète neuf centrales électriques à General Electric pour un montant de 2,7 milliards de dollars. La puissance totale de ces six centrales est de plus de 8 000 mégawatts, permettant d'augmenter la capacité de production de l'Algérie en électricité de 70 %. Un partenariat entre les deux groupes est prévu dans le cadre de ce contrat pour la fabrication en Algérie d'équipements de production d'électricité.

Le 19 mars 2014, Sonelgaz et General Electric ont signé un accord de partenariat à long terme pour la construction d'un complexe industriel en Algérie. Celui-ci aura une capacité de fabrication de matériel de production d'électricité (turbines à gaz, turbines à vapeur, alternateurs et systèmes de contrôle-commande) représentant 2 000 MW par an. Le complexe permettra également de créer environ un millier d'emplois directs sur le territoire d'Aïn Yagout dans la wilaya de Batna. La première pierre a été posée en septembre 2014. Le projet est lancé au deuxième semestre de 2016 et devrait être opérationnel en 2017.

### 1.1.2. L'organisation du groupe SONALGAZ:

La Sonelgaz est organisé en groupe industriel constitué de 39 filiales et cinq sociétés en participation exerçant des métiers de bases, travaux, périphériques. Parmi ces filiales :

- la Société de production de l'électricité (SPE) ;
- Sharikat Kahraba wa takat moutadjadida (SKTM) ;
- la Société de l'engineering de l'électricité et du gaz (CEEG) ;
- la Société de gestion du réseau de transport de l'électricité (GRTE) ;
- la Société de gestion du réseau de transport gaz (GRTG) ;
- l'Opérateur système électrique (OS), chargée de la conduite du système de production et de transport de l'électricité ;
- la Société de distribution de l'électricité et du gaz d'Alger (SDA) ;
- la Société algérienne de distribution de l'électricité et du gaz (SDC).

Il y a aussi Kahrif, Kahrakib, Etterkib, Inerga et Kanaghaz, qui sont spécialisées dans le domaine de la réalisation des infrastructures énergétiques (engineering, montage industriel, réalisation de réseaux...).

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

### 1.1.3. Statut juridique de groupe SONALGAZ :

SONELGAZ est une société par actions régie par la législation en vigueur sous réserve des dispositions statutaires définies dans le décret législatif: n° 02-195 du 1er juin 2002.

### 1.2. Découverte de la Société de production d'électricité algérienne (SPE)

Depuis sa création, La société de la production d'électricité algérienne n'a pas cessé de s'agrandir développant ainsi ses structures et ses relations.

#### 1.2.1. Historique de la Société SPE.SPA :

- **1910** : La mise en service de la première centrale hydraulique d'une puissance de 4.2MW au fil de l'eau dans les gorges du Rhumele à Constantine ;
- **1913** : Intégration de la filière thermique vapeur - TV dans le parc de production par la mise en service de la première centrale thermique à vapeur fonctionnant au charbon d'une puissance installée de 22MW à Mers El Kebir, Oran ;
- **1914 – 1920** : Développement important de la filière TV fonctionnant au charbon avec la mise en services de 3 ouvrages :
  - Centrale El Hamma d'une puissance installée de 64MW ;
  - Centrale d'Alger port d'une puissance installée de 34MW ;
  - Centrale d'Annaba d'une puissance installée de 58MW.
- **1950-1963** : Développement important de la filière Hydraulique TH avec la mise en service de 9 ouvrages totalisant une puissance globale de 208MW ;
- **1960** : Intégration de la filière Turbine à Gaz par la mise en service de la première turbine à gaz TG en Algérie (Haoud El Hamra) d'une puissance installée de 22MW ;
- **1962** : La production de l'Electricité était assurée par la compagnie de l'Electricité Gaz d'Algerie, la puissance installée était de 548MW ;
- **1969** : Création de la Sonelgaz par l'ordonnance N°6959 juillet 1969, l'activité de la production de l'Electricité été intégrée dans cette dernière ;
- **1970-1979** : Développement important du parc de production avec une production à base de turbines à vapeur ;
- **1980-1995** : Introduction des paliers 100MW pour les TG et paliers 169-196MW pour les TV ;
- **1995** : Introduction des paliers TG supérieur à 100MW jusqu'à 215MW ;
- **2002** : Promulgation de la loi sur l'électricité N°02-01 relative à l'électricité et à la distribution du gaz par canalisation ;

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

- **Janvier 2004** : La Direction de la Production de l'Electricité (DPE), filiale au sein du Groupe Sonelgaz devient la Société de Production de l'Electricité SPE. Spa, au capitale de 35 milliards de dinars, dont le siège sociale était sis, immeuble Sonelgaz n°B, rue Krim Belkacem, Alger ;
- **2008-2009** : Un rajeunissement du parc de production avec la mise en service successives, de sept (07) nouvelles centrales Turbine à Gaz d'une capacité totale de 1 924 MW aux conditions site.
- **2009** : Changement de dénomination : la Société de Production de l'Electricité SPE.spa devient la Société Algérienne de Production de l'Electricité dénommée par abréviation SPE. Spa au capitale de 35 milliards de dinars, dont le siège sociale est sis, immeuble des 700 bureaux, route nationale n°38 Gué de Constantine, Kouba, Alger ;
- **2010-2013** : L'introduction des Turbine à Gaz mobiles dans le parc de production avec la mise en service, de quarante et un (41) groupes d'une capacité totale de 770 MW. En avril 2013, création de la filiale de production de l'électricité dénommée SKTM par scission d'actifs de SPE ;
- **2014-2015** : La mise en service successives, de quarante-six (46) nouvelles Turbine à Gaz d'une puissance totale de 2 054 MW aux conditions site (08 TG fixes d'une puissance totale de 1 299 MW et 38 TG mobiles d'une puissance totale de 755 MW) ;
- **2016-2017** : La mise en service de neuf (09) nouvelles Turbine à Gaz fixe d'une puissance totale de 1 938 MW aux conditions site ;
- **2018-2021** : Introduction du cycle combiné dans le parc de production de SPE, une technologie aux normes d'efficacité énergétique et du respect de l'environnement.

### 1.2.2. Missions:

Le groupe SPE est une société devenue leader dans la production, de l'énergie en Algérie ; elle se caractérise par sa capacité innovante à rechercher et à développer de nouvelles énergies comme le solaire et l'éolien :

#### 1.2.2.1. Missions de la Direction Générale :

- L'application de la politique générale d'investissement ;
- La commercialisation de l'énergie électrique ;
- Le développement de la Ressource Humaine ;
- Le développement des moyens de production ;
- La coordination des activités avec les Pôles de production.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

### 1.2.2.2. Missions des pôles de production :

- Décliner les stratégies et doctrines arrêtées par la Direction Générale ;
- Veiller à la gestion, l'exploitation et la maintenance des centrales qui leur sont rattachées.

### 1.2.2.3. Mission des centrales de production :

- Assurer l'exploitation et la maintenance des moyens de production, toutes filières confondues : Turbines à vapeur, Turbines à Gaz et Hydrauliques.

## 1.3. Présentation générale de la SPE DARGUINA

La SPE Darguinah depuis sa mise en service en 1952, elle contribue à l'alimentation de réseau national en énergie électrique, elle constitue un point de liaison entre l'Est et le centre de pays avec une puissance totale d'environ 70 MW.

### 1.3.1. Domiciliation :

La centrale hydraulique de Darguinah et située à 50 Km à l'Est de la ville de Bejaia, sur la route nationale N° 09. Centre ville Darguinah, Bejaïa(06), Algérie.

### 1.3.2. Processus et capacité de production :

L'unité de production hydraulique contient une usine souterraine, composé de trois étages principaux (turbines, alternateurs, hall) et au-dessus les étages intermédiaires. Elle est installée dans environ 20 000 m<sup>3</sup> et aménagée à 75m sous la plate-forme regroupent le poste d'interconnexion et les différents installations auxiliaire majorité communes aux ouvrages de surfaces et à l'usine. Pour produire l'énergie, la centrale de Darguinah utilise les eaux provenant :

- D'une part, du barrage du Chabet, aménagé dans les groupes de Kherrata et situé à 16 Km de la centrale sur la route nationale N° 09 ;
- D'autre part, du barrage d'Ighzer Oufis situé à 3 Km à l'Est de l'usine ;
- Les eaux qui ont service à la production d'électricité se déversent dont le canal de fuite dans l'oued Agrrioun.

Ceci se complète par un bâtiment technico-administratif prévu d'une part pour la gestion du personnel, des stocks du matériel atelier et d'autre part pour les études techniques.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

L'unité de production hydraulique de Darguina est composée de 11 centrales qui sont soit en service soit déclassée :

**A) Centrales en service :**

1. Centrale Darguina, w de Bejaia ;
2. Centrale Kherrata, w de Bejaia ;
3. Centrale Mansouria, w de Jijel ;
4. Centrale Eraguène, w de Jijel ;
5. Centrale TiziMédane, w de TiziOuzou ;
6. Centrale Souk el Djamaa, w de TiziOuzou ;
7. Centrale Gouriet, w de Bouira.

Une nouvelle centrale TG (Turbines Gaz) mobiles composée de huit (8) groupes, a été mise en service depuis 2013, elle est positionnée à Amizour wilaya de Bejaïa, et est rattachée à la division production.

**B) Centrale déclassée :**

8. Centrale Tissala, w Ain Temouchenet ;
9. Centrale Bouhnifa, w Mascara ;
10. Centrale Ghrib, w Ain Defla ;
11. Centrale Béni Bahdél, w Tlemcen.

### 1.3.3. Les objectifs de la SPE Darguinah:

Les objectifs de base de cette unité de production en électricité sont :

- Assurer l'exploitation et la maintenance des moyens de production et des installations y affiant ;
- La réalisation des travaux de modernisation ;
- Produire de l'électricité à partir de sources thermiques et hydrauliques, répondant aux exigences de disponibilité, fiabilité, sécurité et protection de l'environnement ;
- Commercialiser l'électricité produite dans un contexte de concurrence ;
- Respect des règles de protection de l'environnement ;
- Respect des obligations de service public en matière de régularité et de qualité, de la fourniture d'électricité ainsi qu'en matière d'approvisionnement des clients ;

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

- Contrôle des paramètres de fiabilité du système de production dont elle a la charge.

### 1.3.4. Les attributions de la SPE Darguinah :

- Décliner la stratégie du groupe pour définir les méthodes et politiques et veiller à leur application ;
- Gérer les problèmes d'arbitrage entre la demande de l'opérateur système et les contraintes des pôles ;
- Piloter la dynamique de progrès et d'amélioration de la compétitivité des pôles ;
- Proposer des avant-projets aux comités investissements et infrastructure pour ce qui concerne le choix des sites, la consistance et la technologie des ouvrages, les coûts et les modes de paiement ;
- Veiller à l'application des consignes et des normes en matière de prévention hygiène, sécurité et qualité sur les chantiers ;
- Participer à l'élaboration du plan de développement, animée par l'Opérateur Système, en lien avec l'Exploitation ;
- Veiller à l'application stricte des règles de gestion des investissements, des commandes et des marchés et contrats.

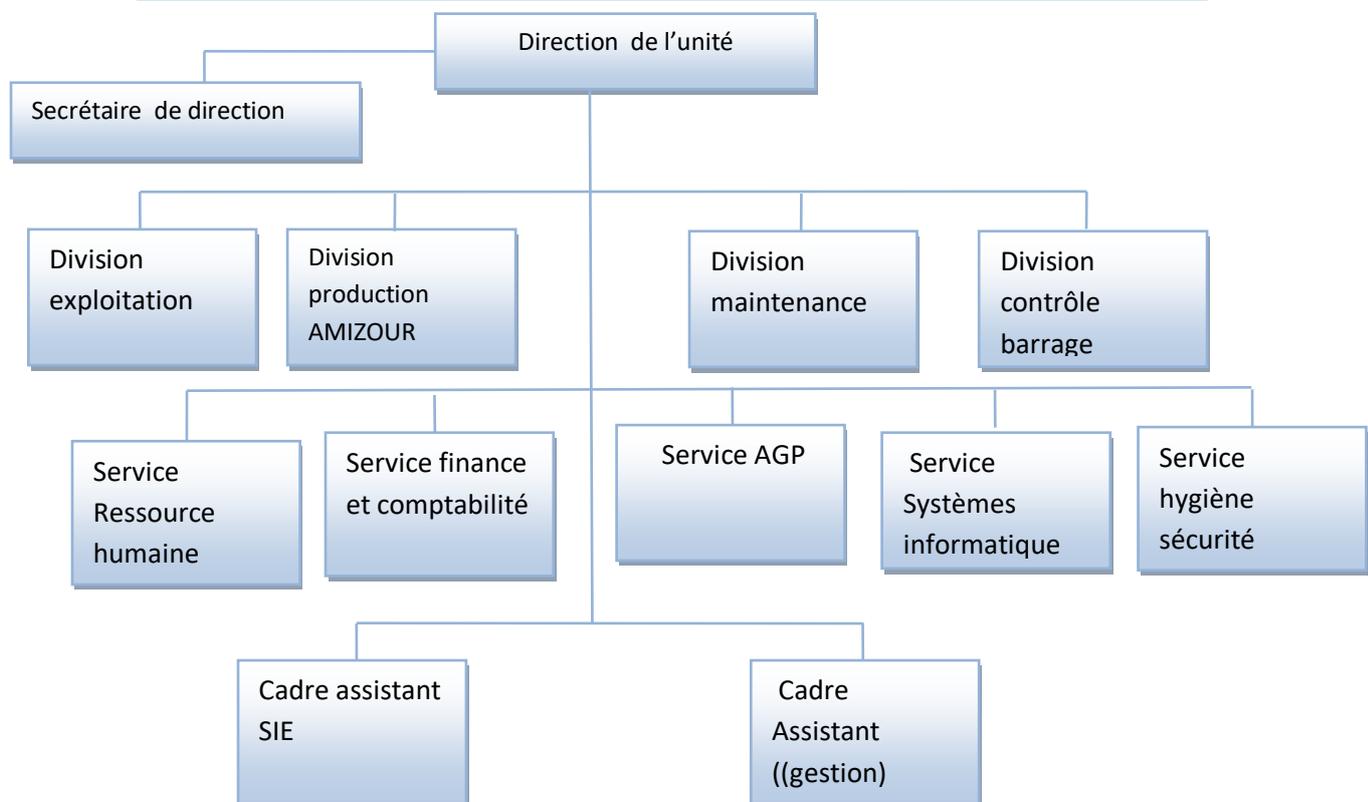
### 1.4. Structure organisationnelle de la SPE Darguinah

L'unité de production d'électricité Darguinah est une filiale du groupe SONELGAZ. Elle a pour mission la production d'électricité sur tout le territoire national. Elle dispose pour cela d'un parc diversifié de plusieurs centrales électriques réparties sur le territoire national, composé de turbines à gaz, turbines vapeur, cycle combiné et turbines hydrauliques. Actuellement des centrales type éolienne ou solaires sont en construction.

Notre étude se déroule dans l'unité de production d'électricité SPE Darguinah, son organigramme est présenté comme suit :

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

**Figure N° 15 : Organigramme de l'unité de production d'électricité**



Source : Document interne à l'entreprise, (Annexe N°01).

### 1.4.1. Directeur d'unité :

L'unité de production hydraulique est placée sous la responsabilité d'un directeur, il a pour :

#### A) Mission :

- Réaliser le programme de production fixé par l'opération système ;
- Garantir la disponibilité du matériel, la continuité et la qualité de service ;
- Veiller à la sécurité des personnes et du matériel et à la production de l'environnement ;
- Respecter les doctrines d'exploitation et de maintenance définis par SPE ;
- Veille à l'utilisation et à l'entretien du matériel dans les meilleures conditions de coûts et de fiabilité.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

### **B) Attribution :**

- Cordonner et superviser l'activité des structures ;
- Superviser l'exécution des programmes de gros entretien ;
- S'assurer du respect de la réglementation en vigueur ;
- Evaluer les moyens et ressources nécessaires à la réalisation des objectifs assignés ;
- Initier et valider le plan de formation de son unité ;
- Engager la responsabilité de son unité dans les domaines financiers disciplinaires et envers les tiers ;
- Veiller à la sécurité des personnes et des matériels ;
- Décider de l'habilitation de son personnel ;
- Présider les réunions de la commission d'analyse des incidents ;
- Participer et élaboration de la politique de formation et valider le plan de formation des structures maintenance et exploitation ;
- Veiller à l'amélioration constante de la performance des ouvrages de production ;
- Organiser et mettre en œuvre les moyens nécessaires à la maintenance des installations.

### **1.4.2. Secrétaire de direction:**

Elle est chargée de la réception, de transmission, de l'enregistrement et de dispatching du courrier et des appels téléphoniques de l'unité.

### **1.4.3. Les divisions de l'unité :**

L'unité SPE Darguinah est décentralisée sous forme de divisions, chacune est spécialisée dans des tâches qui lui sont transmises, elles sont résumées comme suit :

#### **1.4.3.1. Division exploitation :**

##### **A) Mission :**

La division exploitation a pour mission de :

- Superviser la conduite et la surveillance des installations de production ;
- Elaborer un programme d'essai d'analyse et de contrôle des équipements pour l'amélioration de leurs performances ;
- Assurer la continuité de service une disponibilité ainsi qu'un bon niveau de consommation spécifique.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

### **B) Attribution :**

- Coordonner et superviser les activités de production et de contrôle ;
- Participer aux tests d'habilitation ;
- S'assurer du respect des consignes de sécurités et d'exploitation ;
- Etudier les rapports d'exploitation quotidienne et analyser les dysfonctionnements signalés ;
  - Etablir et superviser le programme des essais et de contrôle d'exploitation ;
  - Analyser les rapports d'incidents et d'avaries et prendre les mesures nécessaires ;
  - Diffuser la documentation technique de base (schéma et consigne d'exploitation) ;
  - Elaborer les rapports d'activité d'exploitation ;
  - Préparer les éléments budgétaires de sa divisions ;
  - Superviser les opérations de consignation et de déconsignation électriques;
  - Gérer le personnel relevant directement de sa responsabilité.

### **1.4.3.2. Division production :**

#### **A) Missions :**

- La gestion, la maintenance et l'exploitation des centrales électriques qui lui sont rattachées dans les meilleures conditions, de façon à satisfaire les programmes de marche établis par l'opérateur système pour le réseau interconnecté ;
  - Assurer l'interface pour la programmation entre la fonction Commerciale et les unités ;
  - Assurer les interventions de la maintenance niveau III (gros entretiens) pour les comptes des unités.

#### **B) Attributions :**

- Négocier avec l'Opérateur Système ;
- La commercialisation de l'électricité produite par les centrales qui lui sont rattachées. La gestion, la maintenance et l'exploitation des centrales électriques qui lui

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

sont rattachées dans les meilleures conditions, de façon à satisfaire les programmes de marche établis par l'opérateur système pour le réseau interconnecté ;

- Assurer l'interface pour la programmation entre la fonction Commerciale et les unités ;
- Assurer les interventions de la maintenance niveau III (gros entretiens) pour les comptes des unités ;
- Négocier avec l'Opérateur Système ;
- La commercialisation de l'électricité produite par les centrales qui lui sont rattachées.

Toutes les fonctions du siège sont déployées au niveau des pôles. Leurs missions principales sont la déclinaison des stratégies et doctrines arrêtées par le siège SPE

### 1.4.3.3. Division maintenance :

#### A) Mission :

- Superviser et coordonner les activités d'études et de réalisations des travaux dans le cadre de la maintenance de l'équipement ;
- Améliorer les modes de fonctionnement et la performance des équipements ;
- Assurer l'activité d'approvisionnement de l'unité, la gestion des stocks, des matériels et matières et la gestion crédits.

#### B) Attribution :

- Coordonner et superviser les activités de la division maintenance ;
- Participer aux tests d'habilitation ;
- Préparer et superviser les travaux de grands entretiens (visite général et partielle) ;
- Evaluer les travaux de maintenance en termes de coûts et de délais de réalisation ;
- Valider les études techniques réalisées par son service ;
- Superviser l'ordonnancement des travaux et la mise à jour des fichiers historique ;
- Elaborer les rapports d'activité ;
- Préparer les éléments budgétaires de son service ;

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

- Valider la partie technique de cahiers de charge ;
- La gestion des achats des crédits et des stocks ;
- Gérer le personnel relevant de sa responsabilité.

### 1.4.3.4. Division contrôle barrage :

#### A) Mission :

Le chef de divisions contrôle barrage a pour mission :

- Superviser l'activité contrôle barrage.

#### B) Attributions :

- Superviser les travaux de contrôle en génie civil ;
- Elaborer les programmes d'entretien du barrage ;
- Superviser les différents relevés (météorologique, topographiques, génie civil ....) ;
- Procéder à l'auscultation des barrages ;
- Assurer ou veiller à l'entretien des barrages.

### 1.4.4. Les services du l'unité :

L'unité SPE Darguinah se subdivise aussi sur plusieurs services le temps, lui permettant de se développer et de décentraliser les missions des agents qu'elle emploie.

Cette décentralisation permet aujourd'hui à l'unité d'être plus rapide, plus efficace et permet aux différentes structures de moins sentir la pression dont nous situons :

#### 1.4.4.1. Service ressource humaine :

##### A) Missions

- Assurer l'administration la gestion individuelle et collective du personnel de l'unité dans le respect des prorogatives dévolues aux chefs d'unités et de la réglementation en vigueur ;
- Assurer le rôle de conseil et d'animation vis-à-vis de la ligne hiérarchique et du personnel sur les aspects liés au développement des emplois et de la ressource humaine.

##### B) Attributions :

Le service ressource humaine a pour attributions :

- Assurer la préparation et l'exploitation de la paie ;
- Assurer le suivi et la mise à jour du fichier informatisé du personnel ;

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

- Assurer la tenue des dossiers administratifs assurer la relations avec les organismes externe ;
- Assurer la gestion diverse (gestion des absences dotation vestimentaire suivi des recouvrements liquidation des dossiers ...) ;
- Elaborer le tableau du bord de la ressource humaine de l'unité ;
- Réaliser le plan de recrutement interne et externe ;
- Préparer et concrétiser les éléments relatifs aux promotions avancements et gratifications ;
- Elaborer et mettre en œuvre le plan de formation de l'unité ;
- Contribuer à la mise en adéquation Ressource / Emploi (mise à jour des organigrammes évaluation du personnel...) ;
- Assurer en relation avec le centre de médecin du travail les actes liés à la médecine du travail ;
- Prendre en charge des affaires disciplinaires ;
- Assurer les relations avec les représentants du personnel ;
- Assurer la tenue des registres réglementaires.

**1.4.4.2. Service finance et comptabilité :** Ce service a pour mission d'assurer l'ensemble des actes financiers et comptables engagés par l'unité.

**A) Mission :**

- Assurer la tenue de la comptabilité de l'unité ;
- Assurer les paiements décentralisés dans la limite des autorisations accordées ;
- Assurer les déclarations fiscales décentralisées.

**B) Attribution :**

- Assurer le traitement des opérations de l'unité ;
- Superviser et assurer le traitement des inventaires physique ;
- Assurer les paiements décentralisés dans les limites des autorisations accordées ;
- Contrôler et proposer au niveau central les factures à paiement centralisé ;
- Etablir les prévisions de trésorerie de l'unité ;
- Contrôler et justifier les comptes de sa compétence.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

### 1.4.4.3. Service affaire générale et patrimoines :

Le service affaire générale et patrimoine est chargé de la gestion des moyens interne et des affaires de l'unité il assure les activités suivante :

- La gestion du parc véhicule de l'unité et le transport des agents ;
- La gestion immobilière ;
- La gestion de la documentation achève et courrier ;
- Les travaux de reproduction ;
- L'économat ;
- Les prestations diverses.

### 1.4.4.4. Service système d'information :

Il est chargé de la maintenance et sécurité informatique de l'unité et de la gestion des applications informatiques.

### 1.4.4.5. Service HSE :

#### A) Mission :

- Conseille et assiste la direction de l'unité dans la définition de la politique de sécurité au travail condition de travail et protection de l'environnement ;
- Chargé des études de l'élaboration des plans et système des sécurité au niveau de l'unité du suivi des travaux dans le domaine de la prévention du personnel et le respect des prescriptions de sécurité relatives à la conformité des ouvrages et installations .

#### B) Attributions :

- Concevoir la politique de prévention et de sécurité au niveau de sa direction qu'il soumet à sa hiérarchie ;
- Conseiller la direction en matière de prévention et de sécurité ;
- Superviser les travaux de l'attaché de sécurité qui lui est rattaché ;
- Elaborer au niveau de l'unité les consignes générales et particulières de sécurité puis les diffuser aux services concernés ;
- Assister les services techniques dans les opérations : d'essais des installations de pré-démarrage et démarrage de l'ouvrage dans le domaine de la sécurité sur la base des procédures élaborées par la direction ;
- Inspecter et visiter les chantiers ouvrages et installations et s'assurer que le matériel et installations sont conformes a la réglementation en vigueur et norme de

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

sécurité ;

- Apporter assistance et conseil aux services technique en ce qui concerne la modification des installations l'organisation des travaux l'équipement du personnel exposé aux risques ;
- Assurer éventuellement le secrétariat de la commission hygiène et sécurité de l'unité ;
- Enquêter lors des accidents graves ou mortels et sinistres ;
- Analyser les statistiques des accidents et des commissions d'hygiènes et de sécurité.

### 1.4.5. Les cadres de l'unité :

L'unité dispose de deux cadres qui sont comme suit :

#### 1.4.5.1. Cadre assistant de gestion :

Il est chargé de :

- Assurer la coordination, l'animation et de synthèse des travaux d'élaboration des budgets à court terme ;
- Assurer le suivie de la réalisation d ces budgets notamment par l'établissement des tableaux de bord et des bilans définitifs ;
- Fournir toute analyse et études susceptible d'expliquer les conditions de coût, de qualité et de performance dans la réalisation de ces budgets ;
- Apporter aide et assistant aux structures de l'unité dans l'exercice du contrôle de gestion ;
- Assurer le suivi de la gestion des crédits d'investissements ;
- Contribuer en relation avec la structure centrale du contrôle de gestion à la maintenance au suivi et l'évolution du système de stimulation de la direction ;
- Contribuer à la conception l'adaptation des systèmes d'information et à l'actualisation des outils d'analyse et du contrôle budgétaire.

#### 1.4.5.2. Cadre assistant SIE :

- A pour tâche principale de suivre de manière permanente des aspects de la sécurité interne de l'unité de production, des services techniques d'électricité ;
- Elaboration des plans de sûreté interne et assiste et conseil le directeur d'unité pour les aspects de sécurité .Elle a pour mission de réaliser les études et l'élaboration des plans et systèmes de sécurité au niveau de l'unité, le suivi des travaux dans le domaine de

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

la prévention du personnel.

### **1.5. Les tableaux du bord existés au niveau de l'unité SPE Darguinah**

Le tableau de bord au sein de la SPE unité Darguinah, est un instrument indispensable qui permet de regrouper et synthétiser des informations nécessaires, afin de prendre connaissance sur l'état d'évolution du système qu'il gère et de détecter les perturbations et de prendre des décisions correctives. A la fin de chaque trimestre.

#### **1.5.1. Tableau du bord exploitation :**

C'est un moyen qui garantit aux responsables que les actions qui relèvent de leur autorité seront, sont, et ont été mises en œuvre conformément aux finalités confiées à base des indicateurs quotidiens, dans le but de servir le décideur par des informations qui est locale, extra-comptable disponible en temps réel. Cet outil permet de prendre des décisions fréquentes. Il est classé parmi l'un des outils d'amélioration de la production. Il permet la visualisation, le suivi et l'exploitation facile de données pertinentes sous forme de chiffres, (indicateurs clés de performance) sont reliés à des objectifs dans le but de prendre des décisions. Ce type du tableau du bord est réalisé au niveau de la division exploitation de l'unité.

#### **1.5.2. Tableau du bord maintenance :**

Appliquée à la maintenance, l'utilisation de tableaux de bord permet de conduire vers une disponibilité maîtrisée des équipements et / ou vers une réduction des coûts par la connaissance des événements et des activités du service.

Ces événements et activités étant paramétrées et mesurées à un instant, le tableau de bord doit permettre au responsable d'effectuer l'analyse de la situation, d'en déduire des axes d'actions puis de vérifier s'ils ont été efficaces ou non.

Le tableau de bord de maintenance est donc un outil d'aide à l'analyse objective des résultats obtenus ; ces résultats sont mis sous la forme d'indicateurs facilitant l'analyse et l'interprétation. Réaliser chaque trimestre par la division maintenance de l'unité.

#### **1.5.3. Tableau du bord de la ressource humaine :**

Un tableau de bord RH est un outil de gestion des ressources humaines de l'unité. On pourrait l'appeler le tableau de bord de la GRH. C'est un outil de pilotage qui aide le service ressource humaine à orienter leurs actions en matière de gestion du personnel ; il présente une vision globale des enjeux RH de l'unité. Pour être efficacement déployée, la stratégie a besoin d'être clairement exprimée et relayée dans les objectifs individuels.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

Le tableau de bord des ressources humaines se fonde sur un ensemble de données stratégiques dérivant d'une comparaison entre la situation espérée et la situation réelle. Il permet d'avoir, sous les yeux, une traduction détaillée de la situation actuelle du service des ressources humaines ; le tableau du bord GRH est l'un des outils incontournables pour la prise de décision. En effet, il fournit de l'aide au responsable et le guide dans sa prise de décision, grâce aux informations qu'il est capable de produire en terme de statistiques d'effectifs, de rotation du personnel, d'absentéisme, les formations ainsi que entrés et les sorties par catégorie socioprofessionnel.

### **1.5.4. Le tableau du bord hygiène et sécurité environnement (HSE):**

Dans les systèmes de gestion, la qualité, l'hygiène, la sécurité et l'environnement sont des éléments et enjeux hautement importants dans l'unité. En vue d'une amélioration constante de la qualité et de l'efficacité des systèmes de la production, le service hygiène sécurité environnement (HSE) a pour mission de réduire les risques au travail : accidents, maladies professionnelles, bruit, pollution, etc. et d'augmenter la qualité des produits ; pour cela l'unité élabore ce tableau, ce qui influe directement sur l'efficacité du l'unité.

### **1.5.5. Tableau du bord de la sureté interne et environnement (SIE) :**

En tant qu'exigence réglementaire, le cadre assistant de la sureté interne et environnement de l'unité SPE Darguinah établi le tableau du bord de la SIE , qui représente un outil indispensable pour l'unité dans le cadre des mesures de prévention, de préservation et de défense, il contribue à cerner et évaluer les éventuels événements (risques de malveillances, vandalisme, incidents ) ; dans le but d'anticiper certains incidents prévisibles et adopter une vigilance extrême face à ces risques, le Plan de Sûreté Interne (PSI) identifie, organise, et quantifie :

- Les points sensibles, les risques et menaces auxquelles l'unité est exposée,
- L'ensemble des dispositifs techniques liés à la prévention et la protection du patrimoine humain et matériel du l'unité ;
- Les champs d'intervention pour assurer un lieu de travail sûr.

### **1.5.6. Tableau du bord approvisionnement :**

La gestion de l'approvisionnement au sein du l'unité est une composante centrale de son activité, a pour but de répondre aux besoins de l'unité en matière d'investissement avec la réalisation physique et financière des investissements ainsi que la situation des

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

approvisionnement et des stocks a la fin de chaque trimestre ; toute dépense qui entre dans la mise en œuvre du produit final est soumise à la stratégie d'approvisionnement de l'unité.

### 1.5.7. Tableau du bord affaire générale :

Ce tableau élaborer chaque trimestre par le service affaire générale et patrimoine portant sur la situation du parc auto de l'unité en matière d'infrastructure disponible au niveau de l'unité par la détermination de l'état de chaque auto (en panne ; en état de marche ; accidenté-a l'arrêt ; proposer à la réforme ; en réparation) ainsi que l'état de consommation combustible (essence ; gasoil (Diesel)) ; dans l'objectif d'assurer le bon fonctionnement de l'unité et d'améliorer la capacité du production en matière d'électricité.

## Section 02 : La mise en application d'un tableau du bord financier au sein de la SPE unité Darguinah

Après avoir abordé dans la première section la présentation de l'organisme d'accueil nous allons tenter à travers SPE Darguinah la présente section de faire la réalisation d'un TDBF au sein de l'unité.

Pour cela, une collecte d'information a été menée avec la personne appropriée à répondre à l'objectif principal de ce travail de recherche et qui est principalement le cadre assistant de gestion de l'unité responsable du budget et de contrôle de gestion.

Chaque entreprise possède sa propre manière d'élaborer ses tableaux de bord, pour notre cas d'étude, nous avons voulu mettre en pratique une méthode de la mise en place d'un tableau de bord financier nous avons choisis de suivre, comme modèle de référence, la démarche de conception présentée dans le volet théorique.

A travers les informations collectées auprès du cadre assistant de gestion de l'unité, nous allons réaliser un tableau de bord financier qui va nous permettre de suivre l'évolution des résultats ainsi que les écarts entre les deux exercices : 2018et 2019.

Afin de mettre en place un Tableau de Bord Financier (TDBF) on décompose notre étude en trois grandes étapes dans un premier temps la détermination des objectifs, en suite le choix et le calcul des bons indicateurs financiers, enfin la construction et la mise en forme du tableau de bord financier.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

### 2.1. La Détermination des objectifs

- **Suivre l'évolution de la situation financière:** les indicateurs financiers interprétés les uns à la lumière des autres permettent à l'unité d'avoir une vision précise de ces résultats.
- **Mesurer les performances:** Grâce à cet outil l'unité peut suivre l'efficacité des nouveaux projets ainsi que leurs rentabilités pour comprendre quels sont les moyens les plus efficaces pour atteindre les objectifs visés.
- **Anticiper les éventuelles difficultés:** grâce à un suivi régulier du tableau de bord financier, l'unité peut identifier les situations à risques. Ainsi, dès lors qu'apparaît une baisse d'activité, des problèmes de trésorerie ou un écart sur l'un des indicateurs clé, l'unité peut être réactif et corriger la conjoncture.
- **Anticiper les situations à risques :** baisse de la trésorerie, décrochage du chiffre d'affaires par rapport aux charges ;
- Suivre les écarts par rapport à des valeurs de référence
- Suivre la situation financière et ses grands équilibres (BFR, FR, TN)
- Mettre en place rapidement des mesures correctives en cas de déviance par rapport au budget.

### 2.2. Le choix et le calcul des indicateurs

L'élément essentiel dans la mise en place d'un tableau de bord réside dans la recherche des indicateurs de performance qui la composent.

**2.2.1. Analyse de bilan :** A travers les bilans de l'unité SPE Darquinah nous allons essayer de les synthétiser pour pouvoir élaborer les bilans dits bilans condensés ou en grandes masses

#### 2.2.1.1. Partie actif :

Ce tableau représente l'actif de bilan en grande masse

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

**Tableau N°10 : Partie actif des bilans en grandes masses 2018/ 2019** (Unité : DA)

Désignation		Actif			
		Valeurs		Pourcentage %	
		2019	2018	2019	2018
VI	VI	13607236343 ,18	13436202484,15	99,56%	99,18%
AC	VE	38843787,45	40053661 ,14	0,28%	0,3%
	VR	14444196,42	21763312,97	0,11%	0,16%
	VD	6586497,60	49075435,20	0,05%	0,36%
TOTAL		13667110824,65	13547094893,46	100%	100%

**Source :** Nos regroupements à partir des bilans fournis par l'unité de la production d'électricité SPE Darguinah, (Annexe N° 02).

→ **Interprétation :**

- **Valeur immobilisées :**

D'après ces deux bilans en grandes masses des deux années 2018 /2019 on constate que la valeur des immobilisations de l'unité pour chaque exercice représente une partie importante du total de l'actif ce qui représente un taux assez élevé ce qui justifier le caractère industrielle de l'unité bien que sa mission principale et d'assurer la production d'électricité par ce que cette dernière nécessite la mise en ouvre de lourds investissements et infrastructures.

l'analyse mobiles de l'actif à travers les deux années montre la stabilité du taux d'immobilisation d'une années a une autre due a la politique d'investissement de l'unité qui est en plein expansion à travers ces différentes programme d'investissement dans le cadre de raccordement de nouveau pole de production dans l'objectif d'améliorer la qualité du service et d'assurer sa continuité .

- **Valeur d'exploitation :**

Il ya lieu de signalé que la nature de l'activité de l'unité ne nécessite pas la disposition des stocks car le produits est transférer directement à la GRTE en d'autre terme l'unité de production d'électricité SPE Darguinah n'est qu'une productrice d'électricité en assurant la mise en place d'investissement et infrastructure afin de réaliser sa production.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

D'après ces deux années exercice 2018 /2019 le ration des valeurs d'exploitation est très faibles presque 0% la faible valeur des stocks affiché sur le bilan consiste en valeur de pièce de sécurité (de rechange).

- **Valeur réalisable :**

Nous constatons que la valeur réalisable diminue d'une année à une autre. Cette diminution est relative au paiement des tiers.

- **Valeur disponible :**

Nous constatons que les disponibilités sont en légère dégradation d'une année a une autre il ya lieu de signalé que cette évolution n'est pas due à une bonne ou mauvaise gestion de trésorerie mais aux instances dans la prise en charge des paiements des fournisseurs en d'autre terme au niveau de l'unité la gestion de la trésorerie est centralisé au niveau de la direction générale et se base sur deux principes la remonté des fonds et la mise a disposition des fonds .

**La remontée des fonds :** veut dire que tous les fonds encaissés eu niveau de l'unité de production sont virés automatiquement au compte de direction général.

**La mise à disposition :** des fonds veut dire que tous ces fonds encaissés et remontés sont redistribués sur toutes les unités de productions suivants leurs besoins exprimés

La demande des fonds se fait par le service finance et comptabilité suivant les besoins exprimés au niveau de l'unité SPE Darguinah à savoir le paiement des fournisseurs la prise en charge des frais d'impôts des charges sociales et frais de personnel.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

### 2.2.1.2. Partie passif :

Ce tableau représente passif de bilan en grande masse.

**Tableau N°11 : Partie passifs des bilans en grandes masses 2018 /2019** (Unité : DA)

Désignation		Passif			
		Valeurs		Pourcentage %	
		2019	2018	2019	2018
Capitaux permanents	CP	13393594781,51	13240668668,51	98%	97,74%
	DLMT	122763831 ,06	113416977,14	0,9%	0,84%
Passif circulant	DCT	150752212,03	193009247,81	1,1%	1,42%
TOTAL		13667110824,65	13547094893,46	100%	100%

**Source :** Nos regroupements à partir des bilans fournis par l'unité de la production d'électricité SPE Darguinah, (Annexe N° 03).

#### → Interprétation :

- **Capitaux propre :** on constate que les capitaux propres constituent une part très importante du passif qu'est égale à 98% en 2019 et 97,74% en 2018.
- **Dettes a court terme :** pour les dettes à court terme Cependant, il ya lieu de préciser que ces dettes sont constituées des dettes fournisseurs et impôts qui sont des dettes gratuites et n'engendrent aucun paiement d'intérêt.
- **Dettes à long et moyenne terme :** sont constituées des provisions pour risques et charges, qui représentent une moyenne de 0,9 % en 2019 et 0,84 % en 2018 du total passif.

### 2.2.2. Analyse par la méthode des équilibres financiers :

La présentation des bilans en grandes masse de l'unité SPE Darguinah nous permet de mener notre analyse à travers le calcul des différents équilibres financier

#### 2.2.2.1. Détermination du fond de roulement net FRN :

Le fond de roulement net représente une marge de sécurité pour l'entreprise c'est la partie des fonds à long terme qui finance des actifs circulants ; existe deux méthodes pour calculer le FRN :

##### a) **par le haut du bilan :**

Le fond de roulement représente l'excédent des capitaux permanents sur l'actif immobilisé.

Fond de roulement net = capitaux permanents-actifs immobilisé

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

**Tableau N° 12: Détermination du fonds de roulement net par le haut du bilan**

(Unité : DA)

Elément	Années		Variation
	2019	2018	
Capitaux propres	13 393 594 781,56	13 240 668 668,51	152 926 113,05
+Passifs non courants	122 763 831,06	113 416 977,14	9 346 853,92
= capitaux permanents	13 516 358 612,62	13 354 085 645,65	162 272 966,97
-Actifs immobilisés	13 607 236 343,18	13 436 202 484,15	171 033 859,03
=FRN par le haut du bilan	-90 877 730,56	-82 116 838,50	-8 760 892,06

**Source** : Nos regroupements à partir des bilans fournis par l'unité de la production d'électricité SPE Darguinah, (**Annexes N° 02 et 03**).

### b) par le bas du bilan :

Le fond de roulement net représente l'excédent de l'actif circulant sur les dettes exigibles à court terme où bien c'est la partie de l'actif courant qui n'est pas financée par le passif courant.

Fond de roulement = actif circulant – passif circulant

**Tableau N°13 : Détermination du fonds de roulement net par le bas du bilan (Unité : DA)**

Elément	Années		Variation
	2019	2018	
Actifs circulants	59 874 481,47	110 892 409,31	-51 017 927,84
-Passifs circulants	150 752 212,03	193 009 247,81	-42 257 035,78
FRN par le bas Du bilan	-90 877 730,56	-82 116 838,50	-8 760 892,06

**Source** : Nos regroupements à partir des bilans fournis par l'unité de la production d'électricité SPE Darguinah, (**Annexes N° 02 et 03**).

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

### → **Interprétation :**

L'unité SPE Darguinah est en situation de déséquilibre financier à long terme durant les deux années 2018 et 2019 elle a enregistré un FR négatif capitaux permanents inférieur à l'actif immobilisé avec un montant de **-90 877 730,56** en 2019 et **-82 116 838,50** en 2018 cela signifie que l'unité ne peut pas couvrir ses actifs immobilisés par ses capitaux permanents.

### 2.2.2.2. Détermination du besoin en fond de roulement :

Est un agrégat caractéristique de la gestion du cycle d'exploitation de l'entreprise constitue un excédent de ressource stable qui va permettre de financer une partie des besoins à court terme de l'entreprise.

Besoin en fond de roulement = (valeur d'exploitation + valeur réalisable) - Dette à court terme

**Tableau N° 14 : Présentation des besoins en fond de roulement** (Unité : DA)

Eléments	Années		Variation
	2019	2018	
Valeurs d'exploitations	38843787,45	40053661 ,14	-1209873,69
Valeurs réalisables	14444196,42	21763312,97	-7319116,55
Dettes à court terme	150752212,03	193009 247,81	-42257035,78
Besoins en fonds de roulement	-97464228,16	-131192273,7	33728045,54

**Source :** Nos regroupements à partir des bilans fournis par l'unité de la production d'électricité SPE Darguinah, (**Annexes N° 02 et 03**).

### → **Interprétation :**

L'unité SPE Darquinah ne dispose pas d'un besoin en fond de roulement durant les deux exercices 2018 /2019 donc l'unité génère un besoin de financement négatif. les emplois d'exploitation sont inférieur aux ressource d'exploitation de **-97464228,16 DA** en 2019 et **-131192273,7 DA** en 2018 nous remarquons que la valeur d'exploitation n'influent pas sur le BFR cela est du au fait que l'énergie et non stockable. Ces résultats sont dus au fait que l'entreprise dispose d'un niveau de stocks faible, car cette dernière ne nécessite pas de disposer de stocks important compte tenu de son activité.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

### 2.2.2.3. Détermination de la trésorerie nette :

La trésorerie et la résultante de la comparaison du fond du roulement représente des disponibilités qui lui permettant de financer ses dépenses à court terme

$$TN = \text{fond de roulement} - \text{besoin en fond de roulement}$$

**Tableau N°15 : Tableau de la trésorerie nette** (Unité : DA)

Eléments	Années		Variation
	2019	2018	
Fonds de roulement net	-90877730,56	-82116838,5	-8 760 892,06
Besoins en fonds de roulement	-97464228,16	-131192273,7	33 728 045,54
Trésorerie nette	6 586 497,60	49 075 435,20	-42 488 937,60

**Source :** Nos regroupements à partir des bilans fournis par l'unité de la production d'électricité SPE Darguinah, (Annexes N° 02 et 03).

#### → Interprétation :

Nous constatons qu'en 2018 ; 2019 l'unité est en situation d'équilibre financier à très court terme ou immédiatement elle dégage des excédents de l'équilibre de **49 075 435,20 DA** en 2018 et **6 586 497,60 DA** en 2019.

On constate malgré que les FR sont négatifs, mais plus important que les BFR en valeur absolue ce qui engendre une trésorerie nette positive et donc un équilibre immédiat réalisé. Néanmoins, cette stabilité n'est pas à long terme, et la situation présente des risques pour l'entreprise.

### 2.2.3. Analyse par la méthode des ratios :

L'analyse par la méthode des ratios pour les années 2018 et 2019. L'analyse du risque de faillite s'apprécie sur des notions d'exigibilité et de liquidité, elle met en correspondance l'actif et le passif.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

**2.2.3.1. Ratio de liquidité** : ce tableau donnera l'ensemble des ratios de liquidité

**Tableau n° 16 : calcul des ratios de liquidité**

Unité : DA

Désignation	2019	2018	variation	évolution
AC (1)	59 874 481,47	110 892 409,31	51017927,83	-46%
VD (2)	6586497,60	49075435,20	-15176816,55	-30 ,93%
VR (3)	14444196,42	21763312,97	-7319116,55	-33,63%
DCT (4)	150752212,03	193009247,81	-42257035,8	-21,9%
RLG (1/4)	0,4	0 ,57	-0,17	-29,82%
RLR (2+3/4)	0,14	0,37	-0,23	-62,16%
RLI (2/4)	0,4	0,25	0,15	60%

**Source** : Nos regroupements à partir des bilans fournis par l'unité de la production d'électricité SPE Darguinah, (Annexes N° 02 et 03).

→ **Interprétation des résultats :**

➤ **La liquidité générale (RLG):**

La liquidité générale est inférieure à 1 durant toute la période sous notre étude, ce qui traduit que l'unité SPE Darguinah, à partir des valeurs circulantes est incapable de payer ou de rembourser toutes ses dettes à court terme ; on remarque, toutefois, une baisse de 29.82% malgré une baisse des dettes à court terme de moins de 21.9% par rapport à l'exercice précédent.

➤ **La liquidité réduite (RLR) :**

Ce ratio montre si les valeurs disponibles plus les valeurs réalisables sont suffisantes pour financer la totalité des dettes à court terme. Dans notre cas, La somme des valeurs réalisables et des valeurs disponibles sont insuffisantes pour payer les dettes à court terme, c'est-à-dire que la l'unité SPE Darguinah ne dispose d'une capacité de remboursement des dettes à court terme avec ces valeurs disponibles et réalisables sans transformation des valeurs d'exploitation en liquidité.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

### ➤ La liquidité immédiate (RLI) :

Ce ratio permet de constater si les dettes à court terme peuvent être remboursées uniquement grâce à de l'argent déjà disponible. Pour notre cas, la SPE unité Darguinah a enregistré un ratio inférieur à 1 pour les deux années soit **0,11** en **2018** et **0,1** en **2019**. Donc l'unité ne peut pas rembourser ses dettes à court terme par des valeurs réalisable.

Ses résultats restent satisfaisants car ils signifient que l'unité ne possède pas de surplus d'argent inutile.

### 2.2.3.2. Ratio de solvabilité :

Le ratio de solvabilité permet d'établir une estimation de la capacité à long terme d'une entreprise à rembourser ses dettes. Pour notre analyse, nous avons choisi le ratio de solvabilité générale et celui d'autonomie financière.

**Tableau N°17 : calcul des ratios de solvabilité**

(Unité : DA)

Désignation	2019	2018	variation	évolution
Total actif (1)	13 667 110824,65	13 547 094893,46	120015930	0,89%
Capitaux propres (2)	13393594781,56	13240668668,51	152926120	1,15%
Total dettes (3)	163029043,1	306426224,9	-143397181,8	-46,8%
Solvabilité générale (1/3)	83,83	44,21	39,62	89,62%
Autonomie financière (2/3)	82,15	43,21	38,94	90,11%

**Source** : Nos regroupements à partir des bilans fournis par l'unité de la production d'électricité SPE Darguinah, (**Annexes N° 02 et 03**).

### → Interprétation :

#### ➤ La solvabilité générale :

Ce ratio permet d'apprécier la capacité de l'entité à payer l'ensemble de ses dettes à échéance. Dans le cas de notre unité, nous avons obtenu des résultats positifs pour les deux exercices .On constate, cependant, une hausse de **89,62%** la deuxième année : une

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

conséquence d'une baisse de **46,8%**. L'unité SPE Darguinah est donc solvable durant les deux années ce qui signifie que l'unité peut couvrir ses exigibilités.

➤ **La solvabilité d'autonomie financière :**

On remarque à première vue que ce ratio varie d'une année à l'autre de **43,21** en 2018 à **82,15** en 2019. Nous remarquons que les deux ratios sont supérieurs à 50 ce qui explique que l'unité a une autonomie financière, on constate que les capitaux propres arrivent à couvrir les dettes.

### 2.2.3.3. Ratio de financement :

Ce tableau donnera le résultat de chaque ratio.

**Tableau n°18 : calcul des ratios de financement** (Unité : DA)

Désignation	2019	2018	Variation	Evolution
C. propres (1)	13393594781,56	13240668668,51	152926120	1,15%
DLMT (2)	122763831,06	113416077,14	9357753,9	8,24%
C. permanents (3)	13516358612,62	13354085645,65	162272970	1,21%
Total actif (4)	13667110824,65	13547094893,46	120015930	0,89%
Ratio d'autonomie financière (1/2)	109,1	116,74	-7,64	-6,54%
Ratio de la stabilité de financement (3/4)	0,99	0,99	0	0%

**Source :** Nos regroupements à partir des bilans fournis par l'unité de la production d'électricité SPE Darguinah, (Annexe N° 02et 03).

→ **Interprétation**

➤ **Ratio d'autonomie financière :**

On remarque à première vue que ce ratio varie d'une année à l'autre de **116.74** en 2018 à **109.1** en 2019 ; avec une diminution de **6,54%** justifiée par l'augmentation des DLMT.

Nous ne constatons que l'unité dispose d'un montant important en matière de ces capitaux propres. Donc l'unité est indépendante vis-à-vis de ses partenaires financiers, cela veut dire qu'elle pourra assurer le remboursement de sa dette.

➤ **Ratio de stabilité de financement :**

Nous constatons que sur les deux exercices (2018/2019) ce ratio est relativement stable. Donc l'unité peut financer ces investissements par ces capitaux permanents.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

### 2.2.4. Présentation et analyse des SIG pour les années 2018 et 2019 :

Après avoir étudié les bilans condensés de l'unité pour les années 2018 et 2019, nous allons enchaîner par l'analyse du tableau des soldes intermédiaires de gestion. Les transformations du tableau des comptes de résultat en tableau qui permet de détenir tous les facteurs qui ont contribué à la réalisation du résultat, est nécessaire pour calculer des indicateurs d'activité et des soldes de gestion, ce tableau s'appelle « tableau des soldes intermédiaires de gestion ».

**Tableau N°19: tableau des résultats**

(Unité : DA)

Désignation	Réalisation		Ecart (Réa 2019- Réa 2018)
	2019	2018	
Production de l'exercice	525 623 939,94	445 313 296,22	80 310 643,72
Consommation de l'exercice	- 711 144 105,88	- 709 426 164,94	- 1 717 940,94
Valeur ajoutée	- 185 520 165,94	- 264 112 868,72	78 592 702,78
Excédent brut d'exploitation	- 406 371 452,56	- 438 246 189,57	31 874 737,01
Résultat d'exploitation	- 1 107 769 463,46	- 1 151 420 355,58	43 650 892,12
Résultat courant avant impôt	- 1 107 719 636,90	- 1 151 420 355,58	43 700 718,68
Résultat de l'exercice	- 1 162 836 142,30	- 1 203 632 109,58	40 795 967,28

**Source :** Nos regroupements à partir du tableau des comptes des résultats fournis par l'unité de la production d'électricité SPE Darguinah, (**Annexe N° 04**).

#### 2.2.4.1. Interprétation des soldes intermédiaire de gestion :

Une fois le tableau des SIG des deux exercices est élaboré, nous essayerons de faire une interprétation de chaque solde contribuant à la formation du résultat.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

### **A. Production d'exercice (PE) :**

Ce solde qui fait référence à l'activité de production d'électricité, est en évolution positive, il augmente de **445313296,22 DA** en 2018 à **525623939,94DA** en 2019, de fait de l'augmentation importante de la production vendue, ce qu'explique que l'unité à une capacité de production importante.

### **B. Consommation d'exercice :**

Durant les deux années (2018/2019), l'unité a connue une légère augmentation dans les consommations qui est du à la production de l'exercice.

### **C. Valeur ajoutée (VA) :**

La valeur ajoutée est négative durant les deux exercices, ce résultat négatif justifié par l'insuffisance pour couvrir les charges de personnel constituer principalement des charges de gardiennages.

### **D. Excédent brut d'exploitation (EBE) :**

Nous constatons que l'excédent brut d'exploitation est négatif sur les deux exercices années, mais a connue une amélioration de **31 874 737,01 DA**. Cela est du l'insuffisance en matière de la valeur ajoutée.

### **E. Résultat opérationnel (d'exploitation) (RO) :**

Le résultat opérationnel représente le résultat avant charges et produits financiers. Il a été négatif durant les deux exercices. En effet, les montants sont importants, et cela est dû au nombre d'investissement réalisé annuellement par l'unité. Cela est grâce à l'insuffisance qui a connu (EBE) ;

### **F. Résultat courant avant impôt(RCAI) :**

Le résultat courant avant impôt exprime l'enrichissement de l'entreprise après prises-en compte du coût de ses financements extérieurs. L'unité SPE Darguinah a réalisé un résultat négatif sur les deux exercices qui est du à l'importance des charges d'activités.

### **G. Résultat d'exercice (RE) :**

Les soldes des deux exercices représentent respectivement des pertes de **- 1 203 632 109,58 DA** en 2018 et **-1162836142 ,30DA** en 2019. En conclusion, le résultat de l'unité est déficitaire sur les deux années.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

### 2.3. La construction et la mise en forme du tableau de bord financier

Après avoir analysé les indicateurs de l'équilibre financier de l'unité, nous remarquons que celle-ci présente des points forts et des points faibles.

La structure financière de l'entreprise soutenu par un actif immobilisé lourd, ainsi que des valeurs importants en matières des capitaux propres ; cette structure est expliquée par l'activité de l'unité qui nécessite la mise en place de lourdes infrastructures afin de mettre ses produits à la disposition des clients. Ça nous a conduit a la conception d'un TBF associé aux spécificités du l'unité SPE Darguinah présenté comme suit :

#### 2.3.1. Élaboration du tableau du bord financier :

D'après ce qui a été rapporter dans les précédentes sections, nous allons proposés bien sûr à titre d'essai un tableau de bord pour l'unité SPE Darguinah. En en mettant sur pied quelques indicateurs de performance.

Pour que le TDB financier préposé à la SPE unité Darguinah soit un vrai atout apportant un apport positif au système de performance il faut stabiliser l'information et ne représenter que l'essentiel, pour assurer le gain de temps, et avoir la flexibilité dans le processus action-réaction.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

**Tableau N° 20 : tableau de bord financier Proposer à la SPE unité Darguinah (unité DA)**

Rubrique		Indicateur / Ratio	Réalisation 2019	Réalisation 2018	Ecart	Variation
<b>Indicateur du bilan</b>	<b>Partie Actif</b>	VI	13607236343 ,18	1343620248,15	171033859,03	1,28%
		VE	38843787,45	40053661,14	-1209873,69	-3,03%
		VR	1444419,42	21763312,97	-7319116,55	-33,63%
		VD	6586497,60	49075434,20	-42488937,60	-30 %
	<b>Partie Passif</b>	CP	13393594781,51	13240668668,51	152926113,00	1,15%
		∑ Dettes	163029043,09	306426224,95	-32910181,86	-10,74%
	<b>Equilibre Financier</b>	FRN	-90 877 730,56	-82 116 838,50	-8 760 892,06	10,67%
		BFRN	-97464228,16	-131192273,7	33728045,54	-25,71%
		TN	6 586 497,60	49 075 435,20	-42 488 937,60	-86,58%
	<b>RL</b>	RLG	0,4	0,57	-0,17	-29,82%
		RLR	0,14	0,37	-0,23	-62,16%
		RLI	0,4	0,25	0,15	60%
	<b>RS</b>	RSG	83,83	44,21	39,62	89,62%
		RSAF	82,15	43,21	38,94	90,11%
	<b>RF</b>	RFS	109,1	116,74	-7,64	-6,54%
		RSF	0,99	0,99	0	/
<b>Indicateur du TCR</b>	<b>SIG</b>	PE	525 623 939,94	445 313 296,22	80 310 643,72	18,03%
		CE	- 711 144 105,88	- 709 426 164,94	- 1 717 940,94	0,24%
		VA	- 185 520 165,94	- 264 112 868,72	78 592 702,78	-29,76%
		EBE	- 406 371 452,56	- 438 246 189,57	31 874 737,01	-7,27%
		RO	- 1 107 769463,46	- 1 151 420355,58	43 650 892,12	-3,79%
		RCAI	- 1 107 719636,90	- 1 151 420355,58	43 700 718,68	-3,79%
		RE	-1162836142,30	-1203632109,58	40795967,28	-3,39%

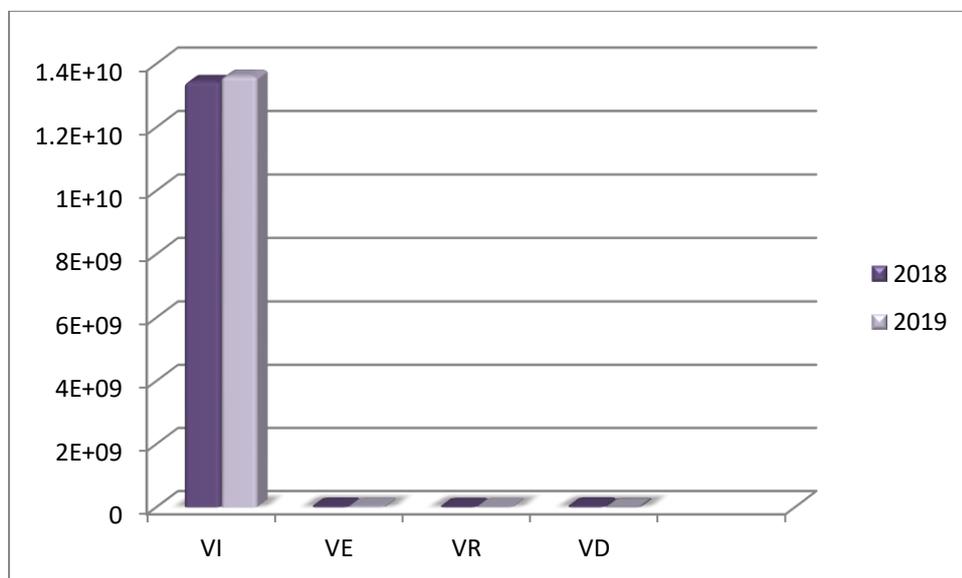
**Source :** réalisé par nos soins à partir des calculs obtenus précédemment.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

### 2.3.2. Représentation graphique des indicateurs de tableau de bord financier

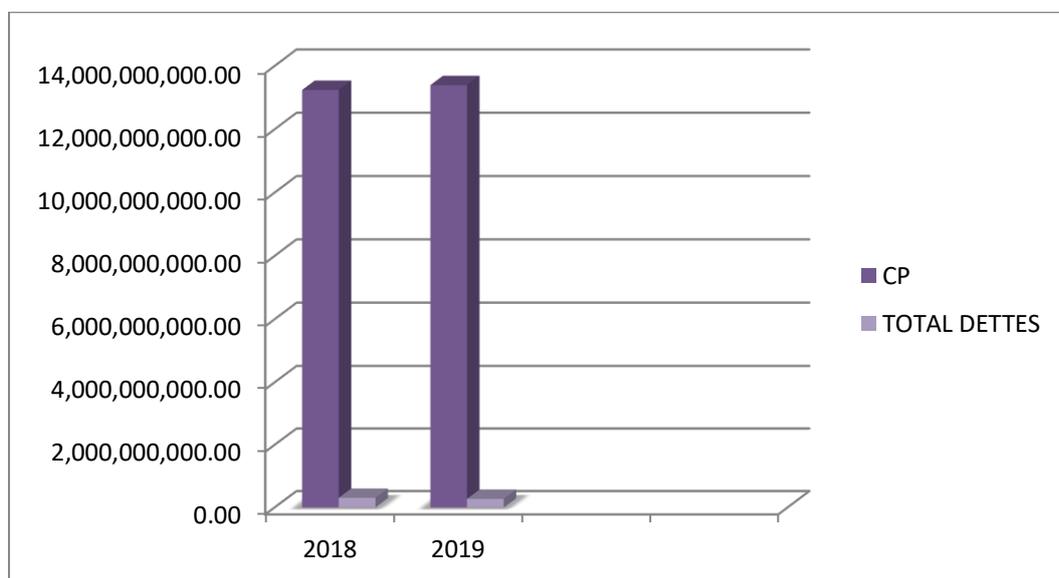
Voici une représentation graphique des indicateurs de tableau de bord financiers pour les deux exercices 2018 et 2019.

**Grphe N°02 : La représentation de la partie actif des bilans 2018/2019**



**Source :** réalisé par nos soins à partir des calculs obtenus précédemment.

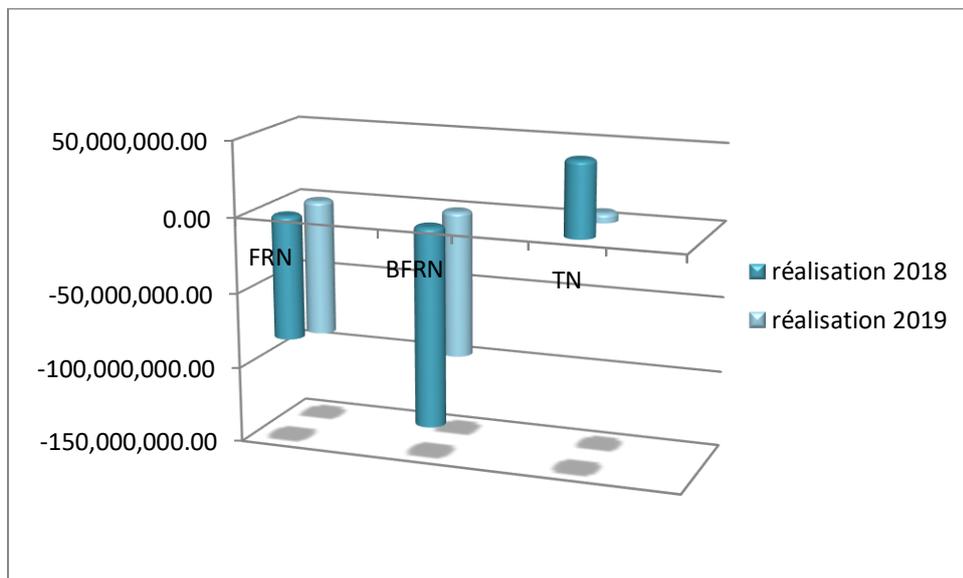
**Grphe N°03 : La représentation des capitaux propres et totale des dettes 2018 /2019**



**Source :** réalisé par nos soins à partir des calculs obtenus précédemment.

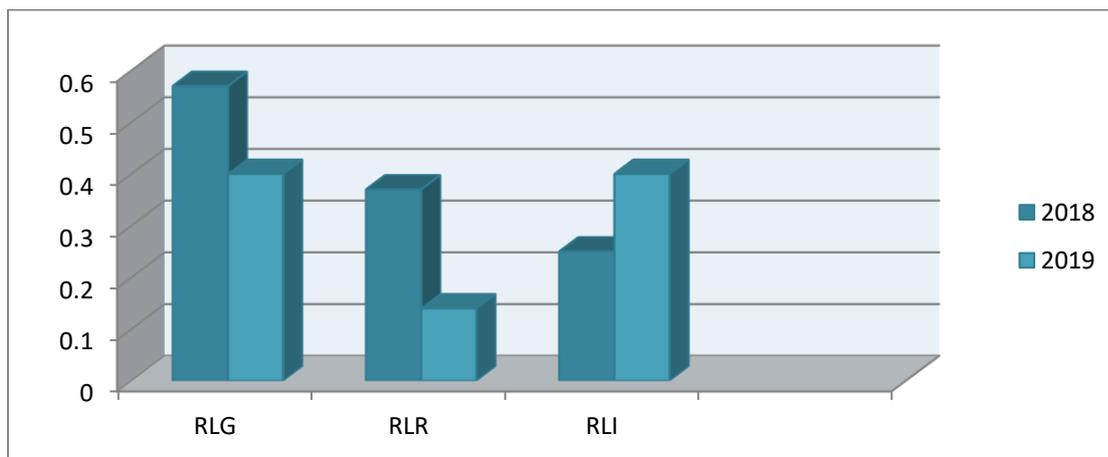
## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

**Graphe N°04 : La représentation de l'évolution d'équilibre financier**



**Source :** réalisé par nos soins à partir des calculs obtenus précédemment.

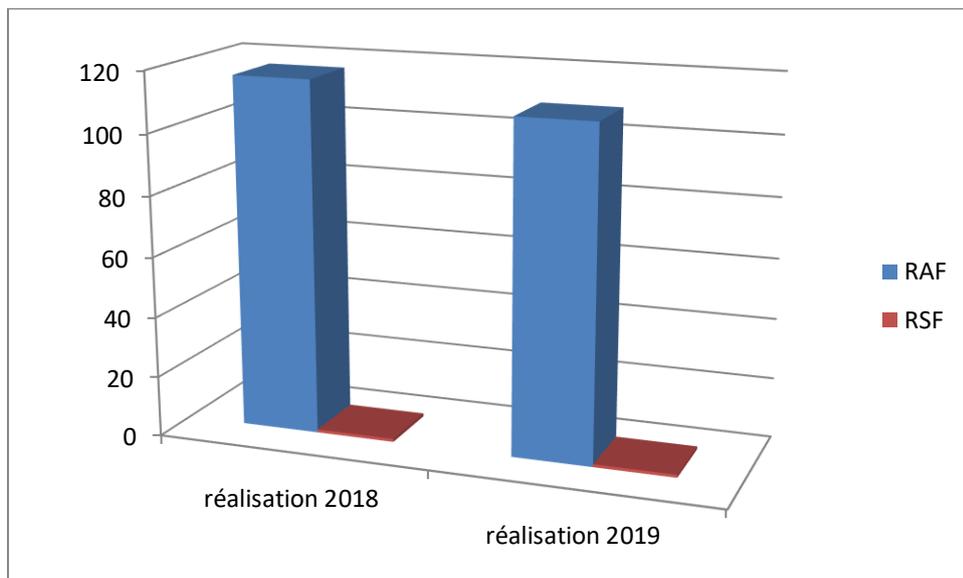
**Graphe N° 05 : La représentation de l'évolution des ratios de liquidité**



**Source :** réalisé par nos soins à partir des calculs obtenus précédemment.

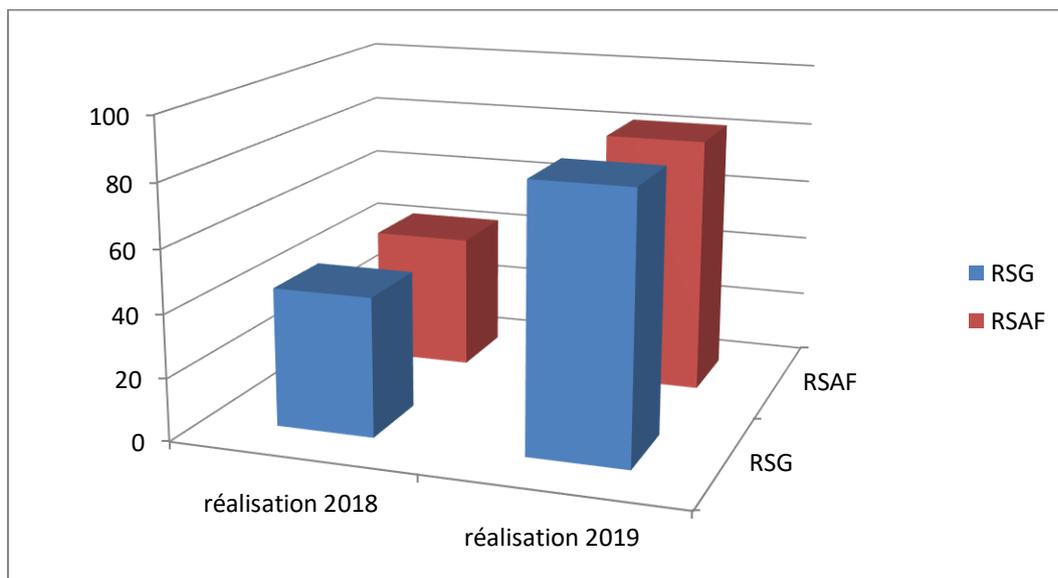
## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

**Graphe N° 06: représentation graphique de l'évolution des ratios de financement**



**Source :** réalisé par nos soins à partir des calculs obtenus précédemment.

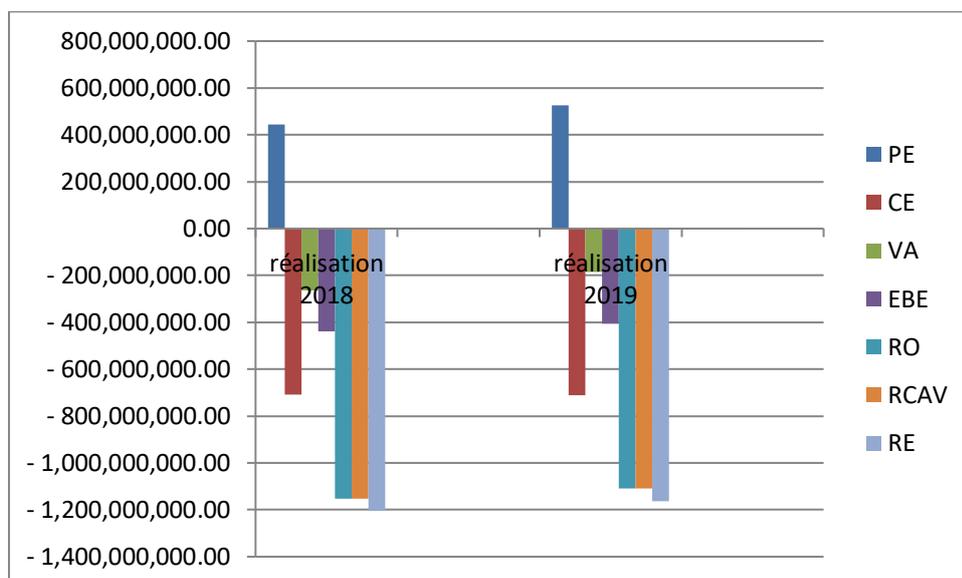
**Graphe N°07 : La représentation de l'évolution des ratios de solvabilité**



**Source :** réalisé par nos soins à partir des calculs obtenus précédemment.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

**Graphes N° 08 : représentation graphique des soldes intermédiaires de gestion**



**Source :** réalisé par nos soins à partir des calculs obtenus précédemment.

### 2.3.2. L'analyse du TDBF :

Après avoir élaboré un tableau de bords financier pour la SPE unité Darguinah le calcul des écarts et les taux d'évolution des réalisations de 2019 par rapport à celles de 2018 et d'après la brève analyse du tableau, nous avons abouti aux conclusions suivantes :

Actif fixe contient une part majoritaire du bilan a connu une variation positive ; on remarque que les capitaux propres constituent une part très importante du passif cela revient à dire que les capitaux permanent couvrent la totalité des immobilisations et une partie du cycle d'exploitation.

En effet, la lecture de la partie actif et passif des indicateurs du bilan sur les deux années démontre le caractère d'entreprise industrielle (et non commerciale) de l'unité ; la trésorerie n'est pas trop importante sur l'ensemble des deux années et cela s'explique par le fait que la trésorerie est centralisée par la direction générale qui se base sur le principe de « la remontée des fonds » et « la mise à disposition des fonds ».

En revanche, un déséquilibre financier en termes de rentabilité et d'équilibre financier (BFR, BFRN, TN).

Les ratios de liquidités de l'unité sont inférieurs à 1 durant les années de l'étude ce qui signifie que l'unité n'est pas solvable ; Quant à sa solvabilité, nous constatons que l'entreprise peut régler la totalité de ses dettes par l'ensemble de son actif ; la valeur de ces ratios sont

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

supérieurs à 2, ce qui signifie que l'entreprise peut faire face au total de ces dettes en utilisant son actif. Le ratio de financement structurel vérifie la règle de l'équilibre financier minimum supérieur à 1 il indique que les ressources à plus d'un an couvrent les emplois à plus d'un an. Résultats des soldes intermédiaire de gestion obtenus après évaluation, ressort que la performance financière globale de la SPE unité Darguinah est négative pendant toute la période étudiée. Nous avons remarqués que les indicateurs de performance et de rentabilité sont négatifs, ce qui montre les difficultés de l'entreprise à réaliser du bénéfice et à supporter ses charges, cela veut dire que cette entreprise n'est pas rentable, sur les deux exercices. Ces résultats qui montrent clairement les mauvaises performances de la SPE unité Darguinah durant les années période d'étude, Ainsi, l'analyse des indicateurs, liés directement à la mesure de performance de l'entreprise, a montré un réel déséquilibre entre les produits et les charges et que l'unité n'arrive pas à recouvrir la totalité de ses charges.

Enfin, il y a lieu de signaler qu'au jour d'aujourd'hui, on ne peut se permettre de limiter la performance d'une entreprise aux seuls aspects financiers mais plutôt prendre en considération l'ensemble des facteurs constituant d'une entreprise (sociaux, technologiques, commerciaux,...etc.) pour parler de la performance globale de l'entreprise.

## Chapitre III : Elaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah

---

### **Conclusion :**

Dans l'entreprise étudiée, non seulement la structure de contrôle du gestion n'apparaît pas au niveau de l'organigramme, mais en plus son application est quasi inexistante, mise à part un TDBG très peu significatif. Et donc le pilotage et la prise de décision au sein de cette unité ne se fait pas d'une manière pertinente.

On conclut d'après notre travail, la nécessité d'améliorer le tableau de bord financier, équipé d'un système d'informations pertinent par lequel on mesure la performance de l'unité.

Cependant, la dépendance de l'unité de la direction générale n'est pas sans impact sur certains paramètres tel que : la lenteur dans la mise à disposition des fonds pour la prise en charge des dettes fournisseurs ce qui engendre des déséquilibres financiers instantanés.

Sur le plan rentabilité, nous avons constaté que celle-ci n'est pas réalisée, pour plusieurs motifs exposés déjà dans notre analyse, et qui sont en résumé :

- Les prix de vente appliqués qui ne couvrent pas les coûts de revient des énergies.
- L'importance des charges notamment celles d'entretien des réseaux, des charges du personnel, des impôts ...

### **Recommandations :**

Ces résultats qui montrent clairement les mauvaises performances de la SPE unité Darguinah durant les années 2019 et 2018 (période d'étude), nous conduit à formuler « modestement » un certain nombre de recommandations, pouvant aller dans le sens d'amélioration des performances :

- Procéder au gel des recrutements et du niveau des salaires pendant une certaine période afin d'avoir la maîtrise des charges salariales de l'entreprise ;
- La restructuration du capital de l'entreprise, ouvrir le capital en partie aux investisseurs, ce qui permettra de revoir les prix de vente d'énergie à la hausse car actuellement, l'entreprise applique la politique de l'Etat en minimisant le prix de vente afin d'avoir la paix sociale ;
- Faire des estimations des ventes afin de limiter les pertes financières liées au non facturation d'énergie ;
- Impliquer une culture pour la maîtrise des coûts.

## CONCLUSION GENERALE

*« L'argent reste encore la meilleure mesure du succès d'une entreprise, Parce qu'il est l'indice de la réalisation d'un rêve».*

*André MATHIEU*

Le contrôle de gestion est une fonction d'assistance qui doit s'assurer de l'utilisation efficace et permanente des énergies et des ressources de l'entreprise en vue d'atteindre les objectifs fixés et analyser périodiquement, à travers des outils financiers et analytiques, les écarts entre les objectifs et les réalisations afin de proposer des plans d'actions pour réduire ou supprimer les dysfonctionnements rencontrés.

L'entreprise algérienne est amenée à procéder de manière intelligente afin d'assurer sa pérennité ainsi que sa rentabilité tout en s'adaptant aux exigences de la globalisation, car la performance de l'entreprise, ne doit pas être estimée seulement en terme de productivité et de bénéfice financier. La mesure de la performance ce n'est pas uniquement calculer des indicateurs financiers et non financiers et les comparer par rapport à un référentiel, ou à une norme, mais de retenir leur complémentarité. Et d'avoir une plate-forme équilibrée qui permettra aux managers de visualiser plusieurs aspects de l'entreprise simultanément.

Toutefois, la performance d'une entreprise est une notion difficile à cerner à cause de la multiplicité de ses aspects. La performance est une notion multidimensionnelle, elle est à la fois l'efficacité, l'efficience et l'économie, financière ou non financière.

Une entreprise dotée d'un tableau de bord s'assurera d'une plus grande réactivité à tous les niveaux hiérarchiques, mais aussi une plus grande implication et cohésion à travers une déclinaison des objectifs axés sur des indicateurs d'activité et de performance dont tous les acteurs ont participé à l'élaboration. Ainsi l'information provenant des tableaux de bord joue un rôle central dans le pilotage : elle aide les managers dans le diagnostic du passé et la préparation des leviers d'action. Les tableaux de bord provenant du service finance fournissent des informations relatives plus axée sur l'analyse des résultats passés. Ces informations permettent aussi de dresser un diagnostic et de situer les performances d'un centre de responsabilité par rapport à celles de l'entreprise dans son ensemble, permettent de situer les responsabilités, anticiper les problèmes et identifier les leviers d'action.

Mais avant de synthétiser nos résultats, il est utile de rappeler que notre étude était limitée par des contraintes à savoir la forte confidentialité qu'exige l'entreprise et cela revient à la nature stratégique des données que le contrôleur de gestion manipule. Notre travail au sein la SPE unité Darguinah, s'est porté sur la mise en application d'un tableau de bord financier. Nous nous sommes attardés sur l'analyse des indicateurs financiers, qu'elle nous permet de comprendre la formation des résultats présentés dans le tableau de bord.

Le tableau de bord n'est pas un simple panneau d'affichage présentant les derniers résultats, mais un outil bien plus complexe et subtil à la fois. Orienté dès sa conception selon

des objectifs précis, il mesure la performance et signale les dysfonctionnements susceptibles de gêner le parcours.

Pour réaliser un bon tableau de bord, on peut citer certaines conditions, que les responsables doivent mettre en œuvre :

- Un système d'information permanent.
- L'information donnée doit être autant quantitative que qualitative.
- Présenter et organiser les informations du général au particulier.
- Le tableau de bord est conçu pour être évolutif.
- Eviter de confier la rédaction de tableau de bord à une personne qui ne connaît pas assez l'entreprise.

Nous nous sommes fixés pour objectif qui est la mise en application du tableau de bord financier et de répondre à la question suivante: «*Comment pouvons –nous mettre en application le tableau de bord financier adapté au aux spécificités de la SPE unité Darguinah ? ?*», pour cela nous avons établi une démarche qui consiste dans un premier temps d'effectuer une recherche bibliographique et dans un second temps nous avons réalisé une étude pratique d'une durée d'un mois à la SPE unité Darguinah. Ainsi, pour orienter notre travail nous nous sommes référés à un ensemble d'hypothèses, que nous avons pu confirmer ou infirmer comme suit :

- **Première hypothèse** : La notion de tableau de bord renvoie à des finalités différentes, mais surtout complémentaires. Une représentation répandue veut que l'on assimile les tableaux de bord à des outils de contrôle, alors qu'ils sont aussi des outils de mesure et d'évaluation de la performance de l'entreprise : **Confirmée** : Parce qu'il est un outil d'aide à la réflexion, un système d'alerte et un support d'information nécessaire pour prendre des décisions qui vont orienter l'action.
- **Deuxième hypothèse** : L'analyse des indicateurs du tableau de bord suffit pour se faire une opinion sur la situation de l'entreprise : **Infirmée**. Les indicateurs financiers constituent une place importante pour l'entreprise mais s'appuyer sur eux seuls ne reflète pas la performance de l'entreprise en toutes ses dimensions.
- **Troisième hypothèse** : Quel que soit l'organisme concerné, la mise en place d'un système de tableau de bord de gestion efficace n'est pas une tâche facile : **Confirmée** : c'est une démarche qui nécessite une restructuration de l'organisation de l'entreprise.

Par ce travail, nous avons conclu que le tableau de bord reste un outil indispensable du contrôle de gestion, sa nécessité au niveau des entreprises ainsi que son importance lui permet de prendre des décisions et de bien guider les dirigeants dans un délai suffisant pour bien réaliser les objectifs fixés.

Pour conclure, nous constatons que les tableaux de bord adaptés au sein de l'entreprise n'étaient pas comment nous nous attendions à ce qu'il soit. Le manque de certains éléments qui sont importants peut affecter les décisions des dirigeants. Nous tenons à préciser que nous n'avons pas la prétention de confirmer que les recherches effectuées lors de l'élaboration de notre mémoire de fin de cycle soient complètes, néanmoins nous espérons que notre travail inspirera d'autres recherches à l'avenir.

### **Recommandations :**

Après avoir traité la notion du contrôle de gestion sous toutes ses formes, dans le premier chapitre, et le tableau de bord de gestion ainsi que la performance dans le deuxième chapitre, le troisième chapitre a concerné la présentation de la SPE unité Darguinah et l'élaboration d'un TBF au sein de cette entreprise, en débouchant sur des recommandations qui portent sur des aspects qui peuvent se révéler très intéressants pour l'entreprise, et qui demeurent nécessaires à savoir :

- Améliorer la communication interne de l'entreprise ce qui permettra de créer des liens entre les différentes fonctions de l'entreprise et obtenir toutes les informations nécessaires au bon pilotage de la performance;
- Donner une importance à la fonction de contrôle de gestion dans la hiérarchie de l'entreprise et redynamiser son rôle en matière de pilotage et de la mise en œuvre de la stratégie ;
- L'utilisation d'un tableau de bord de gestion comme outil au sein d'un département planification et contrôle de gestion, cet outil permettra d'avoir un suivi de la stratégie afin de voir si les actions servent bien les objectifs fixés et, avec cet outil, on peut établir le lien entre les réalisations et les prévisions établies.

# **BIBLIOGRAPHIE**

### Les Ouvrages :

1. ALZARD C et SEPARI S, **Contrôle de gestion manuel et application**, Paris ,2010.
2. ALZARD C et SEPARI S, **Contrôle de gestion**, 2<sup>ème</sup> n édition Dunod, France ,2010.
3. ANNIE C, **Reengineering un déficit pour les professionnels des ressources humaines**, edition Gestion 2000, Belgique ,1988.
4. ARNAUD H et autres, **Contrôle de gestion en action**, Edition Liaison ,2ème édition, Paris ,2013.
5. BESCOS P.L Collaborateur, **Le contrôle de gestion et management**, Montchrestien 4<sup>ème</sup> édition, Paris ,1997.
6. BESCOS P, **contrôle de gestion et pilotage de la performance**, édition Gualino, éditeur EJA, Paris ,2002.
7. BOISSELIER P et autres, **Contrôle de gestion**, éditeur Vuibert, Paris ,2013.
8. BOUQUIN H, **Herméneutique du contrôle comptabilité et connaissance**, France 2005.
9. BOUQUIN H, **le contrôle de gestion**, édition Puf, 3<sup>ème</sup> édition Paris, 1997.
10. Burlaud A. Lorino, **Comptes et récits de la performance**, édition Organisation ,1995.
11. BOUQUIN H, **Le contrôle de gestion**, édition Puf ,2003.
12. BOUIN X, XAVIER F SIMON, **les nouveaux visages du contrôle de gestion**, 2<sup>ème</sup> édition Dunod, paris, 2004.
13. BOURGUIGNON A, **performance et contrôle**, enclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, éd economica, 2000.
14. BOUQUIN H, **contrôle de gestion**, 8<sup>ème</sup> édition, collection Gestion, Paris, 2008.
15. BURLAIND A, et autres, **DCG11 contrôle de gestion**, édition Faucher.
16. CABANE P, **L'essentiel de la finance à l'usage des managers**, édition d'organisation, 2ème édition, paris, 2004.
17. COLLINC et REIPERT, **Les métiers de la comptabilité et la gestion**, édition l'Etudiant, Paris, 2007.
18. CAPPELLETTI L et autres, **Toute la fonction contrôle de gestion**, édition Dunod, paris, 2014.
19. CERRADA K et autres, **comptabilité et analyse des états financiers principes et application**, 1<sup>ère</sup> édition Boeck supérieur .s.a., Belgique ,2014.
20. CERRADA K, **Comptabilité et analyse des états financiers** ,2ème édition de Boeck, Belgique, 2016.
21. CHRISTOPHE Germain, **Tableau de bord**, édition E-thèque, Paris, 2002.
22. CORHAY Albert MBANGALA Mapapa, **Fondement de gestion financière manuel et application**, 3ème édition, Belgique ,2008.
23. David Autissier, **Mesurer la performance du contrôle de gestion**, Ed. Organisation, Eyrolles, Paris, 2007.
24. DESERT Luciani M.N. et autres, **le grand livre du contrôle de gestion**, édition Eyolles, Paris ,2013.

25. DEFFAINS CRAPSKY catherine, **Comptabilité générale**, 4<sup>ème</sup> édition Bréal, Paris 2006.
26. DERMESESTERE R et autres, **contrôle de gestion et pilotage d'entreprise**, édition Dunod, Paris, 2002.
27. DRUCKER P, **L'avenir du management**, édition Mondiale du village, Paris, 1999.
28. DORIATH Brigitte, **contrôle gestion**, édition, paris ,2008.
29. DOV Ocien, **Gestion financière de l'entreprise**, édition Dunod paris 2008.
30. FERNANDEZ A, **l'essentiel du tableau de bord**, paris édition d'organisation, 2005.
31. FERNANDEZ A, **l'essentiel du tableau de bord**, 4<sup>ème</sup> édition Eyrolles, Paris 2013.
32. FERNANDEZ A, **les nouveaux tableaux du bord des managers**, 6<sup>ème</sup> édition, 2013.
33. FERNANDEZ A, **Les nouveaux tableaux du bord des managers**, 4<sup>ème</sup> édition d'organisation, Paris, 2008.
34. FERNANDEZ A, **L'essentiel du tableau de bord**, 3<sup>ème</sup> édition d'Organisation, Paris 2007.
35. GAIES M, **Le contrôle de gestion prévisionnel**, economica, 2013.
36. GERVAIS Michel, **Contrôle de gestion et planification de l'entreprise**, édition Economica, Paris, 1990.
37. GERVAIS M, **Contrôle de gestion**, 7<sup>ème</sup> édition economica, paris 2000.
38. GENAIURE Elisabeth, **Initiation à l'analyse financière en entreprise principe et application**, édition Publibook, Paris, 2011.
39. GIRAUD F SAULPIC O, **Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance**, édition Gualino, France, 2002.
40. GIRAUD F, SAULPIC O et autres, **contrôle de gestion et pilotage de la performance**, 2<sup>ème</sup> édition, Gualino éditeur, 2005.
41. GRANDGUILLOT F GRANDGUILLOT B, **L'essentiel du contrôle de gestion**, édition Gualino, 2015.
42. GUEDJ Norbert, **Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, édition d'organisation, 2001.
43. HENOT Christophe, HENCI Farouk, **Contrôle de gestion**, Breal édition, 2007.
44. JAULENT Patrick, QUARES Marie –Agnès, **Piloter vos performance**, édition Afnor, 2006.
45. KAPLAN R et NORTHON D-P, **Le tableau de bord prospectif**, édition Organisation, Paris ,2003.
46. KHEMAKHEM Abdelatif, **La dynamique du contrôle**, édition Dunod, 1992.
47. LANGLOIS L et autres, **Contrôle de gestion**, édition Berti, Alger, 2008.
48. LAURENT H et PIERRE A, **100 questions pour comprendre et agir Benchmarking**, édition Afnor, France 2010.
49. LEROY M, **Le tableau de bord au service de l'entreprise**, édition d'Organisation, Paris, 1998.
50. Lorino P., (1995), **Comptes et récits de la performance : Essai sur le pilotage de l'entreprise**, éditions d'Organisation.
51. LONING H et autres, **Le contrôle de gestion organisation outil et pratique**, édition Dunod 3<sup>ème</sup> édition, Paris 2008.

52. LUC BERNET- Rollande, **Pratique de l'analyse financière**, Paris; édition DUNOD, 2009.
53. MAADANI et SAID, **Management et pilotage de la performance**, édition Hachette, Paris, 2009.
54. MAURIN Pierre, **Contrôle de gestion facile**, édition Afnor, France, 2008.
55. MALO J-L et MATHE J-C, **L'essentiel du contrôle de gestion**, édition d'Organisation, 2000.
56. MELYON Gérard, **Gestion financière**, 4<sup>ème</sup> édition Bréal, France, 2007.
57. MENEREAN Michel, **Gestion des entreprises touristiques**, édition Bréal, 2018
58. MELYON Gérard, **Gestion financière**, 4<sup>ème</sup> édition Bréal, France, 2007.
59. MEYER Gilles, **L'essentiel de la gestion financière**, édition Ellipse, Paris, 2013.
60. Naro G et Augé B, **Mini manuel de contrôle de gestion**, édition Dunod, PARIS.
61. NIPPER A, **Finance d'entreprise**, édition Gualino, France, 2008.
62. Gérald N, Bernard A, **Mini manuel de contrôle de gestion**, éditeur: Dunod.
63. PATUREL R, **La comptabilité analytique système d'information pour le diagnostic et la prise de décision**, édition Eyrolles, Paris, 1987.
64. PAUCHER Pierre, **Mesure de la performance financière de l'entreprise**, collection de la gestion en plus office des publications universitaire Algérie, 1993.
65. PARIENTE Simon, **Analyse financière et évaluation d'entreprise**, édition Pearson France, Paris, 2013.
66. PIERRE V, **Tableau de bord de gestion et indicateur de performance**, édition presse de l'université de Québec, Canada, 2006.
67. RAGAIGNE A et TAHAR C, **contrôle de gestion**, édition l'extenso, 1<sup>ère</sup> édition, France 2015.
68. RAMAGE Pierre, **Analyse et diagnostic financière**, édition d'Organisation, Paris, 2001.
69. ROGER A, **100 questions pour comprendre et agir indicateur et tableau de bord**, édition Afnor, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2010.
70. ROCHER B, **L'essentiel du diagnostic financier**, édition Eyrolles, Paris, 2011.
71. SALMER Caroline, **Construire et défendre son budget outils comportement**, éditions Dunod, Paris, 2003
72. SAVAIN Thierry, **La compétitivité de l'entreprise**, l'obsession de la firme, allégée édition Elipes, Paris, 2005.

### Revues :

1. BOURGUIGNO A, **peut on définir la performance**, revue française de comptabilité, 1995.
2. LEBAS Michel, **Définir la performance**, Revue Française de Comptabilité, 1995.
3. MENDOZA (C) et All, **Tableau de bord pour manager, Groupe Revue Fiduciaire**, Paris, 2000.
4. NAULLEAU, (G) et ROUACH, (M), **Le contrôle de gestion bancaire et financier**, Revue Banque Editeur, 3ème édition, Paris, 2000.
5. SAHUT, Jean Michel, JS Lanz, **La création de valeur et performance financière**. La revue du financier, 2003.

### Web graphie :

<http://www.doc-etudiant.fr/>

<http://www.memoireonline.com/>

<http://www.Sonalgaz.com>

<http://www.SPE.com>

# ***TABLE DES MATIERES***

## Table des matières

**Remerciement**

**Dédicaces**

**Sommaire**

**Liste des abréviations**

**Liste des figures**

**Liste des graphes**

**Liste des tableaux**

<b>INTRODUCTION GENERALE</b> .....	01
<b><u>CHAPITRE I</u> : le cadre théorique du contrôle de gestion</b> .....	04
<b><u>Section 01</u> : Aperçu sur le contrôle de gestion</b> .....	04
<b>1.1. L'apparition du contrôle de gestion</b> .....	05
1.2. Définition du contrôle de gestion .....	06
1.2.1. La notion du contrôle .....	06
1.2.2. La notion de gestion .....	06
1.2.3. Définition générale .....	07
1.2.4. Définition fondamentale .....	07
<b>1.3. Mission du contrôle de gestion</b> .....	08
1.3.1. Pilotage de la performance .....	08
1.3.1.1. Aider à piloter l'efficacité .....	09
1.3.1.2. Aider à piloter l'efficience .....	09
1.3.2. Pilotage de changement .....	09
1.3.3. Condition d'accomplissement des missions du contrôle de gestion .....	11
<b>1.4. Objectif du contrôle de gestion</b> .....	12
<b>1.5. Limites du contrôle de gestion</b> .....	12
<b><u>Section 02</u> : Organisation du contrôle de gestion</b> .....	13
2.1. Démarche du contrôle de gestion .....	13
2.1.1. Phase de planification .....	14
2.1.1.1. Choix de séquence dans le temps .....	14
2.1.1.2. Choix des plans d'action cohérents avec les objectifs .....	14
2.1.1.3. Ajustement des ressources .....	14
2.1.2. Phase de mesure et d'analyse des résultats .....	15

<b>2.2. Processus du contrôle de gestion</b> .....	16
2.2.1. Phase de prévision .....	16
2.2.2. Phase d'exécution .....	16
2.2.3. Phase d'évaluation .....	17
2.2.4. Phase d'apprentissage .....	17
2.3. Le positionnement du contrôle de gestion. ....	17
2.3.1. Configuration finance et comptabilité .....	17
2.3.2. Configuration direction générale .....	18
2.3.3. Configuration stratégie système d'information .....	19
<b>2.4. Relation du contrôle de gestion avec les autres fonctions de gestion</b> .....	19
2.4.1. Contrôle de gestion et stratégie. ....	19
2.4.2. Contrôle de gestion et finance .....	20
2.4.3. Contrôle de gestion et comptabilité .....	20
2.4.4. Contrôle de gestion et audit .....	20
2.4.5. Contrôle de gestion et marketing.....	21
2.4.6. Contrôle de gestion et gestion des ressources humaines.....	21
<b>2.5. Le contrôleur de gestion</b> .....	22
2.5.1. Missions actuels.....	22
2.5.2. Les compétences requises .....	23
2.5.3. Le nouveau visage de la fonction contrôleur de gestion : un outil de maîtrise de la performance .....	24
2.5.4. Le rôle de contrôleur de gestion dans la démarche du contrôle de gestion. ....	24
<b><u>Section 03</u> : Les outils du contrôle de gestion</b> .....	26
<b>3.1. Les outils prévisionnels</b> .....	26
3.1.1. Le plan .....	26
3.1.1.1. Le plan stratégique.....	26
3.1.1.2. Le plan opérationnel.....	27
3.1.1.3. Le plan d'action annuel.....	27
3.1.2. Le budget .....	27
3.1.2.1. La procédure budgétaire .....	28
3.1.2.2. La construction budgétaire .....	28
<b>3.2. Les outils de suivi de réalisation</b> .....	28
3.2.1. La comptabilité financière .....	28
3.2.2. La comptabilité de gestion .....	29
3.2.3. Le contrôle budgétaire .....	29
3.2.4. Le reporting .....	29

3.2.5 .le tableau de bord.....	30
3.2.6. Le système d'information.....	32
3.3. Les outils d'appuis .....	32
3.3.1. Le benchmarking .....	33
3.3.2. Le reengineering .....	34
<b>Conclusion</b> .....	35
<b><u>CHAPITRE II</u> : Le tableau de bord outil du contrôle de gestion et de mesure de la performance</b> .....	36
<b><u>Section 01</u> : Introduction au tableau du bord de gestion</b> .....	36
<b>1.1.Définition et évolution du tableau de bord</b> .....	36
1.1.1. Définition du tableau de bord .....	36
1.1.2. L'évolution de la notion tableau de bord .....	38
<b>1.2. Définition et présentation du tableau de bord de gestion</b> .....	39
1.2.1. Définition du tableau de bord de gestion .....	39
1.2.2. Présentation du tableau de bord de gestion .....	39
<b>1.3. Caractéristiques du tableau de bord de gestion</b> .....	41
1.3.1. Synthétique .....	41
1.3.2. Significatif.....	41
1.3.3. Disponible rapidement .....	41
1.3.4. Facilement exploitable .....	41
1.3.5. Adapté .....	41
<b>1.4. Les fonctions du tableau de bord de gestion</b> .....	43
<b>1.5. Classification des tableaux de bord</b> .....	44
1.5.1. Le tableau de bord stratégique .....	44
1.5.2. Le tableau du bord fonctionnel .....	45
1.5.3. Le tableau de bord opérationnel .....	45
1.6. Le tableau du bord et l'organisation de l'entreprise .....	46
1.6.1. La composition du système du tableau de bord .....	46
1.6.1.1. Le tableau du bord décentralisé .....	46
1.6.1.2. Le tableau de bord de la direction générale .....	46
1.6.2. Le tableau du bord dans la structure de l'entreprise .....	47
1.6.2.1. Le tableau du bord dans l'entreprise selon le type d'organisation interne .....	47
A. Structure par fonction .....	47
B. Structure par activité.....	48
C. Structure par zone géographique.....	49
D. Structure matricielle.....	49

E. Structure des groupes. ....	49
<b>1.7. Les limites de tableau de bord</b> .....	50
1.7.1. La perte de décision. ....	50
1.7.2. La mesure en temps différé .....	50
1.7.3. L'incomplétude de la mesure .....	50
1.7.4. La recherche d'une représentation standardisé et universelle de l'information .....	51
<b>Section 02 : Elaboration Et Exploitation Du Tableau De Bord De Gestion</b> .....	51
<b>2.1. Les instruments et les outils du tableau de bord de gestion</b> .....	51
2.1.1. Les indicateurs .....	51
2.1.1.1. Les qualités d'un bon indicateur.....	52
2.1.1.2. Typologie des indicateurs .....	52
<b>A) Indicateur de résultat/indicateur de progression</b> .....	52
<b>B) Indicateur de pilotage/indicateur de reporting</b> .....	52
<b>C) Indicateur financier/indicateur non financier</b> .....	53
<b>D) Indicateur synthétique/indicateur ciblé</b> .....	53
2.1.1.3. Comment réaliser un indicateur .....	53
2.1.2. Les outils du tableau de bord de gestion.....	54
2.1.2.1. Les valeurs brutes .....	54
2.1.2.2. Les écarts .....	54
2.1.2.3. Les ratios .....	54
2.1.2.4. Les graphes .....	55
<b>A. Les courbes</b> .....	56
<b>B. Histogramme</b> .....	56
<b>C. Diagramme à secteurs</b> .....	56
<b>D. Les diagrammes polaires</b> .....	56
<b>E. Les tableaux</b> .....	57
<b>F. Les multimédias</b> .....	57
2.1.2.5. <b>Les clignotants</b> .....	57
<b>2.2. Les méthodes de conception du tableau de bord</b> .....	58
2.2.1. Méthode OVAR.....	58
2.2.1.1. D'élimination des objectifs et des variables d'actions .....	58
2.2.1.2. D'élimination des responsabilités.....	58
2.2.1.3. Sélection des indicateurs .....	59

2.2.1.4. Mise en forme des tableaux de bord .....	59
2.2.2. Méthode JANUS .....	59
2.2.2.1. Les étapes de la démarche .....	59
2.2.3. Méthode GIMSI .....	60
2.2.3.1. La conception du tableau de bord par la méthode GIMSI .....	60
2.2.3.2. Les étapes d'élaboration du tableau de bord .....	62
<b>2.3. L'exploitation du TBG .....</b>	<b>63</b>
2.3.1. Etape 01 : constat .....	64
2.3.2. Etape 02 : analyse .....	64
2.3.3. Etape 03 : action .....	64
<b>2.4. La place du tableau de bord dans l'organisation.....</b>	<b>65</b>
2.4.1. Un outil de mesure de performance par rapport aux objectifs. ....	65
2.4.2. Un outil de diagnostic .....	65
2.4.3. Un outil de dialogue et de réactivité .....	65
2.4.4. Un outils de motivation des responsabilités .....	65
<b>2.5. Le tableau de bord prospectif comme système du contrôle de gestion .</b>	<b>66</b>
2.5.1. Définition du TBP .....	66
2.5.2. Principaux axes du TBP.....	66
2.5.2.1..l'axe financier .....	67
A) Orientation pour l'axe financier .....	67
B) La croissance et diversification du chiffre d'affaire .....	67
C) La réduction des couts et amélioration de la productivité .....	68
D) Stratégie d'utilisation de l'actif et de l'investissement .....	68
2.5.2.2. L'axe clients .....	68
A) Les indicateurs génériques .....	69
B) Les indicateurs de différenciation .....	69
2.5.2.3. L'axe processus interne .....	69
A) Le processus d'innovation .....	69
B) Le processus de production .....	69

C) Le service après vente .....	70
2.5.2.4. L'axe apprentissage organisationnel .....	70
A) potentiel du personnel .....	70
B) La capacité des systèmes d'information .....	70
C) l'alignement des objectifs .....	71
<b>Section 03 : La mesure de la performance : approche financière .....</b>	<b>71</b>
<b>3.1. La définition de la performance .....</b>	<b>71</b>
<b>3.2. Les dimensions de la performance .....</b>	<b>72</b>
3.2.1. L'efficacité .....	72
3.2.2. l'efficience .....	73
3.2.3. La pertinence .....	73
<b>3.3. Définition de la performance financière .....</b>	<b>74</b>
<b>3.4. Les déterminants de la performance financière .....</b>	<b>74</b>
3.4.1. La politique financière .....	74
3.4.2. La compétitivité .....	75
3.4.3. La création de la valeur .....	75
<b>3.5. Les outils d'analyse de la performance financière .....</b>	<b>76</b>
3.5.1. Le budget .....	76
3.5.2. Les états financiers .....	76
3.5.2.1. Le bilan .....	76
A) Actif, passif et équilibre entre ressource et emploi .....	77
3.5.2.2. Le compte de résultat .....	78
3.5.3. Les ratios .....	80
3.5.3.1. Les ratio de liquidité .....	80
A) Ratio de liquidité générale .....	80
B) Ratio de liquidité réduite .....	80
C) Ratio de liquidité immédiate .....	80
3.5.3.2. Les ratios de solvabilité .....	81
A) Ratio de solvabilité générale .....	81

B) Ratio d'autonomie financière .....	81
3.5.3.3. Les ratios de rentabilité .....	81
A) Ratio de rentabilité économique .....	81
B) Ratio de rentabilité financière .....	81
C) Ratio de rentabilité commerciale .....	81
D) Ratio de taux de marge brut .....	81
3.5.3.4. Les ratios de structure .....	82
A) Ratio d'autonomie financière .....	82
B) Ratio de stabilité de financement .....	82
C) Ratio de financement extérieur .....	82
D) Capacité de remboursement .....	82
<b>3.6. Analyse de la structure financière et des équilibres financière</b> .....	<b>83</b>
3.6.1. Les indicateurs d'équilibre financiers du bilan .....	83
3.6.3.1. Le fond de roulement .....	83
A) Par le haut de bilan .....	83
B) Par le bas de bilan .....	83
3.6.3.2. Besoin en fond de roulement .....	83
3.6.3.3. La trésorerie nette .....	84
3.6.2. Les formes d'équilibre financiers .....	85
3.6.2.1. Équilibre sain à condition qu'il soit structurel.....	85
3.6.2.2. Équilibre sain mais nécessite le placement de l'excédent de trésorerie .....	85
3.6.2.3. Équilibre très classique pour les entreprises industrielles .....	86
3.6.3.4. Équilibre très dangereux .....	86
3.6.3. Analyse de compte de résultat .....	86
3.6.3.1. Les soldes intermédiaires de gestion .....	86
A) Définition .....	87
B) Les différents solde intermédiaires de gestion .....	87
3.6.3.2. La capacité d'autofinancement CAF .....	90
A) Définition de la CAF .....	90

B) Calcul de la CAF .....	90
C) Interprétation de la CAF .....	91
<b>Conclusion</b> .....	92
<b><u>CHAPITRE III</u> : élaboration d'un tableau du bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah.</b> .....	93
<b><u>Section 01</u> : présentation de l'organisme d'accueil</b> .....	93
<b>1.1. Aperçu sur le groupe SONANLGAZ</b> .....	93
1.1.1. Historique .....	93
1.1.2. L'organisation du groupe SONALGAZ .....	94
1.1.3. Statu juridique du groupe SONALGAZ .....	95
<b>1.2. Découverte de la SPE</b> .....	95
1.2.1. Historique de la société SPE.SPA .....	95
1.2.2. Les missions de la SPE.SPA .....	96
1.2.2.1. Missions de la direction générale .....	96
1.2.2.2. Missions des pôles de production .....	97
1.2.2.3. Missions des centrales de production .....	97
<b>1.3. Présentation générale de la SPE unité Darguinah</b> .....	97
1.3.1. Domiciliation .....	97
1.3.2. Processus et capacité de production .....	97
1.3.3. Les objectifs de la SPE unité Darguinah .....	98
1.3.4. Les attributions de la SPE unité Darguinah .....	99
<b>1.4. Structure organisationnel de l'unité SPE unité Darguinah</b> .....	99
1.4.1. Directeur de l'unité .....	100
1.4.2. Secrétaire de direction.....	101
1.4.3. Les divisions de l'unité .....	101
1.4.3.1. Division exploitation .....	101
1.4.3.2. Division de production .....	102
1.4.3.3. Division maintenance .....	103
1.4.3.4. Division contrôle barrage .....	104

1.4.4. Les services de l'unité .....	104
1.4.4.1. Service ressource humaine .....	104
1.4.4.2. Service finance et comptabilité .....	105
1.4.4.3. Service affaire générale .....	106
1.4.4.4. Service système d'information. ....	106
1.4.4.5. Service hygiène sécurité .....	106
1.4.5. Les cadre de l'unité .....	107
1.4.5.1. Cadre assistant de gestion .....	107
1.4.5.2. Cadre assistant sureté interne et environnement .....	107
<b>1.5. Les tableaux du bord existé aux niveaux de l'unité SPE Darguinah .....</b>	<b>108</b>
1.5.1. Le tableau du bord d'exploitation .....	108
1.5.2. Le tableau du bord maintenance .....	108
1.5.3. Le tableau du bord ressource humaine .....	108
1.5.4. Le tableau de bord hygiène et sécurité environnement .....	109
1.5.5. Le tableau de bord de la sureté interne .....	109
1.5.6. Le tableau de bord approvisionnement .....	109
1.5.7. Le tableau de bord affaire générale .....	110
<b><u>Section 02</u> : la mise en application d'un tableau de bord financier au sein de la SPE unité Darguinah .....</b>	<b>110</b>
<b>2.1. Détermination des objectifs .....</b>	<b>111</b>
<b>2.2. Le choix et le calcul des indicateurs .....</b>	<b>111</b>
2.2.1. Analyse du bilan .....	111
2.2.1.1. Partie actif .....	111
2.2.1.2. Partie passif .....	114
2.2.2. Analyse par la méthode des équilibres financiers .....	114
2.2.2.1. Détermination du fond de roulement nette (FRN) .....	114
A) Par le haut du bilan .....	114
B) Par le bas du bilan .....	115
2.2.2.2. Détermination du besoin en fond de roulement nette .....	116
2.2.2.3. Détermination de la trésorerie nette .....	117

2.2.3. Analyse par la méthode des ratios .....	117
2.2.3.1. Ratio de la liquidité .....	118
2.2.3.2. Ratio de la solvabilité .....	119
2.2.3.3. Ratio de financement .....	120
2.2.4. Présentation et analyse des SIG années 2018 et 2019 .....	121
2.2.4.1. Interprétation des soldes intermédiaires de gestion .....	121
A) production d'exercice .....	122
B) consommation d'exercice .....	122
C) valeur ajoutée .....	122
D) excédent brut d'exploitation .....	122
E) résultat opérationnel .....	122
F) résultat courant avant impôt .....	122
G) résultat d'exercice .....	122
<b>2.3. La construction et la mise forme du tableau de bord financier .....</b>	<b>123</b>
2.3.1. Elaboration du tableau de bord financier .....	123
2.3.1. Représentation graphique des indicateurs du tableau de bord financier .....	125
2.3.3. L'analyse du TDBF .....	128
<b>Conclusion .....</b>	<b>130</b>
<b>CONCLUSION GENERALE .....</b>	<b>131</b>

## **Bibliographie**

## **Table des matières**

## **Annexes**

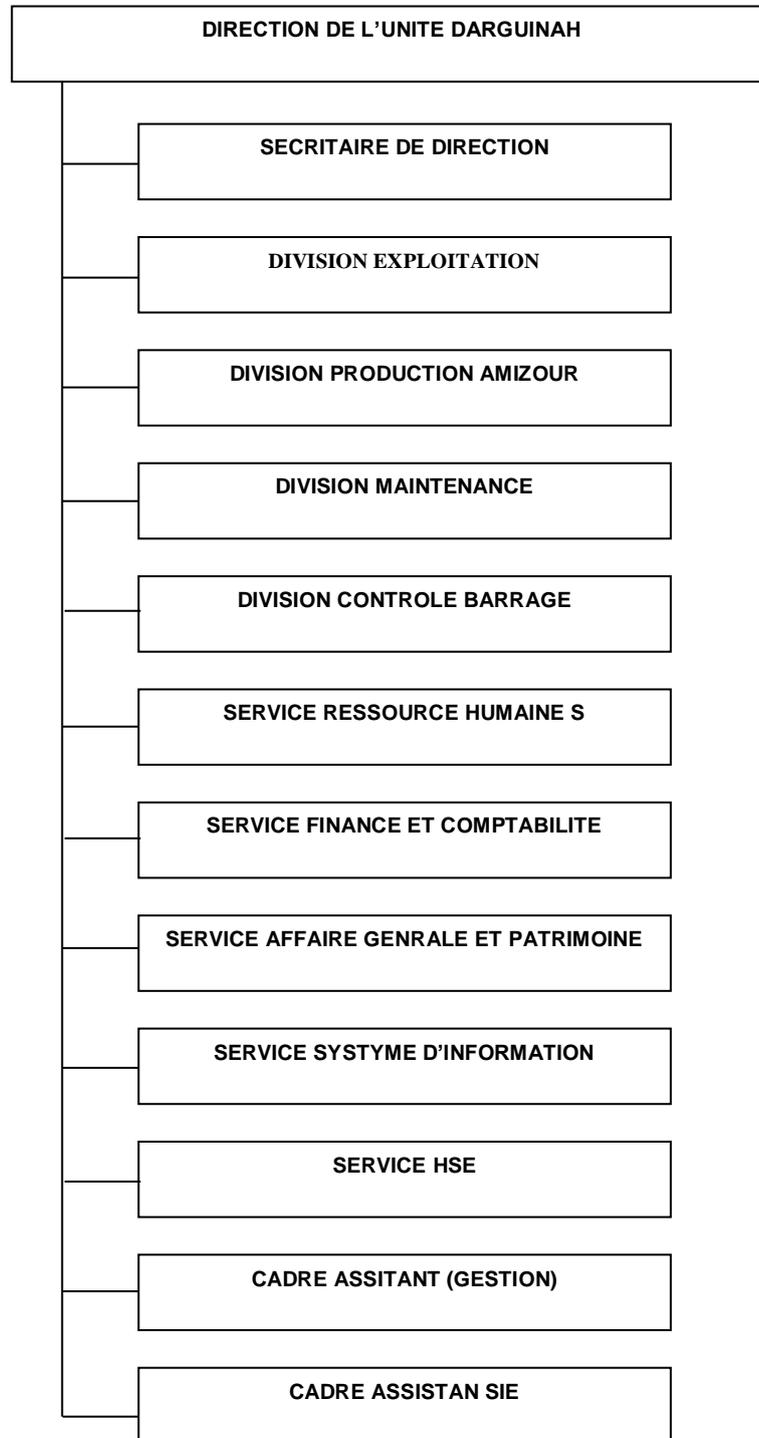
## **Résumé**

# **LES ANNEXES**

**Annexe N° 01 : L'organigramme d'unité de production d'électricité SPE  
Darguinah**

DIRECTION POLE DE PRODUCTION TV TG EST

UNITE PROD.ELEC.CENTRALE TH DARGUINAH



## Annexe N°02 : Bilan actif des deux exercices 2018/2019

ACTIF	brut 2019	amort 2019	2019	2018
<b>ACTIF NON COURANT</b>				
<b>Ecart d'acquisition (ou goodwill)</b>				
<b>Immobilisations incorporelles</b>	788 815,14	788 815,14	0,00	0,00
<b>Immobilisations corporelles</b>				
Terrains	5 871 414,71	0,00	5 871 414,71	0,00
Agencements et aménagements de terrains	338 155 864,09	163 379 709,63	174 776 154,46	164 530 601,37
Constructions (Batiments et ouvrages)	11 036 255 033,24	9 694 609 013,47	1 341 646 019,77	593 148 488,92
Installations techniques, matériel et outillage	18 383 370 470,35	6 314 341 137,84	12 069 029 332,51	12 626 258 505,98
Autres immobilisations corporelles	116 193 263,49	103 994 558,53	12 198 704,96	0,00
<b>Immobilisations en cours</b>	3 417 770,39		3 417 770,39	51 967 941,50
<b>Immobilisations financières</b>				
Titres mises en équivalence - entreprises associées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	296 946,38		296 946,38	296 946,38
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	29 884 349 577,79	16 277 113 234,61	13 607 236 343,18	13 436 202 484,15
<b>ACTIF COURANT</b>				
<b>Stocks et encours</b>	38 843 787,45		38 843 787,45	40 053 661,14
<b>Créances et emplois assimilés</b>				
Clients	50 000,00		50 000,00	142 800,00
Créances sur sociétés du groupe et associés				
Autres débiteurs	3 238 352,50	614 890,25	2 623 462,25	2 141 694,89
Impôts	11 770 734,17		11 770 734,17	19 478 818,08
Autres actifs courants	0,00		0,00	0,00
<b>Disponibilités et assimilés</b>				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	6 586 497,60		6 586 497,60	49 075 435,20
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	60 489 371,72	614 890,25	59 874 481,47	110 892 409,31
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	29 944 838 949,51	16 277 728 124,86	13 667 110 824,65	13 547 094 893,46

### Annexe N° 03: Bilan passif des deux exercices 2018/ 2019

PASSIF	2019	2018
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)		
<b>Résultat net (Résultat net part du groupe)</b>	- 1 162 836 142,30	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau	- 20 819 618,27	- 15 843 955,30
<b>compte de liaison**</b>	14 577 250 542,13	13 256 512 623,81
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES</b>	13 393 594 781,51	13 240 668 668,51
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	122 763 831,06	113 416 977,14
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS</b>	122 763 831,06	113 416 977,14
<b>PASSIFS COURANTS</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	112 815 509,41	166 249 383,71
Impôts	1 200,00	22 800,00
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		
Autres dettes	37 935 502,62	26 737 064,10
Trésorerie passive	0,00	0,00
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS</b>	150 752 212,03	193 009 247,81
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>	13 667 110 824,65	13 547 094 893,46

## Annexe N° 04: Compte de résultat des deux exercices 2018/2019

	2019	2018
Ventes et produits annexes	525 623 939,94	445 313 296,22
Variations stocks produits finis et en cours		
Subvention d'exploitation		
<b>I - Production de l'exercice</b>	525 623 939,94	445 313 296,22
Achats consommés	- 52 832 349,08	- 67 433 413,88
Services extérieures et autres consommations	- 658 311 756,80	- 641 992 751,06
<b>II - Consommation de l'exercice</b>	- 711 144 105,88	- 709 426 164,94
<b>III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>	- 185 520 165,94	- 264 112 868,72
Charges de personnel	- 213 596 553,56	- 172 908 757,59
Impôts, taxes et versements assimilés	- 7 254 733,06	- 1 224 563,26
<b>IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>	- 406 371 452,56	- 438 246 189,57
Autres produits opérationnels	9 956 350,38	428 655,14
Autres charges opérationnelles	- 1 031 606,33	- 407 561,70
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	- 734 646 822,78	- 717 307 603,06
Reprise sur pertes de valeur et provisions	24 324 067,83	4 112 343,61
<b>V - RESULTAT OPERATIONNEL</b>	- 1 107 769 463,46	- 1 151 420 355,58
Produits financiers	49 826,56	0,00
<b>VI - RESULTAT FINANCIER</b>	49 826,56	0,00
<b>VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)</b>	- 1 107 719 636,90	- 1 151 420 355,58
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Autres impôts sur les résultats		
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	559 954 184,71	449 854 294,97
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	- 1 667 673 821,61	- 1 601 274 650,55
<b>VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>	- 1 107 719 636,90	- 1 151 420 355,58
<b>Résultats internes**</b>	- 55 116 505,40	- 52 211 754,00
<b>X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	- 1 162 836 142,30	- 1 203 632 109,58

## **Résumé**

Ce travail s'inscrit dans l'accomplissement des conditions d'obtention du diplôme de master en sciences de gestion, l'objectif de cette étude vise à comprendre comment maitre en application le tableau de bord financier adapté aux spécificités de la SPE unité Darguinah. Le contrôle de gestion par définition est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour l'atteinte des objectifs de l'organisation. Comme outil important de contrôle de gestion, le tableau de bord est au cœur du processus du management et de l'évaluation de la performance. Il permet de synthétiser les informations les plus importantes et de les présenter sous forme d'indicateurs. Il présente synthétiquement les activités et les résultats de l'entreprise par processus. De ce fait, il se propose d'être un outil multidimensionnel de mesure de la performance. Le but de cette étude de cas est de mettre en application les résultats de la recherche bibliographique sur une entreprise publique étant la SPE (société de production d'électricité), où nous avons essayé d'élaborer un tableau de bord financier.

**Mots clés : Contrôle de gestion, tableau de bord, performance, SPE.**

---

## **Abstract**

This work is part of the fulfillment of the conditions for obtaining the master's degree in management science, the objective of this study aims to understand how to master in applying the financial dashboard adapted to the specificities of the SPE unit Darguinah. Management control by definition is the process by which leaders ensure that resources are obtained and used effectively and efficiently to achieve organizational goals. As an important management control tool, the dashboard is at the heart of the management process and performance assessment. It allows the most important information to be synthesized and presented in the form of indicators. It summarizes the activities and results of the company by process. Therefore, it aims to be a multidimensional performance measurement tool. The purpose of this case study is to apply the results of the bibliographic research on a public company being the SPE (electricity production company), where we tried to develop a financial dashboard.

**Keywords: Management control, dashboard, performance, SPE.**