

Université Abderrahmane Mira de Bejaia

Faculté des sciences économiques commerciales et des
Sciences de gestion
Département des sciences de gestion



MÉMOIRE DE FIN DE CYCLE

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de gestion
Spécialité : Finance et comptabilité
Option : Comptabilité Contrôle et Audit

THÈME :

La conception d'un tableau de bord au sein de
l'Entreprise Portuaire de Béjaïa

Réalisé par :

M^{elle}HAMMADI Somia

M^{elle}MILLANE Melissa

Sous la direction de :

M^{me}TRAKI Dalila

Promotion 2020

REMERCIEMENTS

Remerciements

En tout premier lieu, on remercie le bon Dieu, tout puissant, de nous avoir donné la force pour mettre à jour ce travail, ainsi que l'audace pour dépasser toutes les difficultés qui se sont dressées devant nous.

Le travail présenté dans ce mémoire de fin d'étude a été réalisé dans une période de pandémie qui nous a fait face à plusieurs épreuves, c'est pour cela que l'aide de chacun a été d'une grande importance.

On tient tout d'abord à remercier notre encadreur Madame TRAKI Dalila, qui était plus que présente avec nous, pour l'autonomie qu'elle nous a accordée, et ses précieux conseils qui nous ont permis de mener à bien ce travail.

Nous tenons aussi à remercier le chef de département finance de L'EPB Mr MAHDI Toufik pour toutes les commodités qu'il a mises à notre disposition en matière de disponibilité à l'entretien et l'accès à l'information.

Afin de n'oublier personne, nos remerciements finaux s'adressent à tous ceux qui nous ont soutenus au cours de l'achèvement de ce travail, nous visons particulièrement par nos remerciements nos parents, nos sœurs, nos frères sans oublier nos chers amis (es).

Liste des abréviations

BFR : Besoin en fond de roulement

BSC :Balanced Scorecard

CAHT : Chiffre d'affaire hors taxe

CATTC : Chiffre d'affaire toutes taxes comprises

CAF: Capacité d'Autofinancement

CP : Capitaux propres

DCT : Dettes à court terme

DLMT : Dettes à long et moyen terme

EBE : Excédent brute d'exploitation

EPB : Entreprise portuaire de Bejaia

EVA: Economique value added

FRN : Fond de roulement net

GIMSI: Généralisation- **I** : Information – **M** : Méthode et Mesure – **S**: Système et Systémique - **I**: Individualité et Initiative

MC : Marge commerciale

MEF : Modèle d'Evaluation Fonctionnelle

MP: matière première

OFAI : Objectifs, Facteurs clés de Succès, Actions, Indicateurs

OVER : Objectifs, Variable d'Action, Responsables

RCAI : Résultat courant avant impôt

RE: Résultat d'exploitation

ROCE: Return on Capital Employed

ROE : Return on equity

SIG : Soldes intermédiaires de gestion

TB: Tableau de Bord

TBG : Tableau de Bord de Gestion

TR : Trésorerie

VA : Valeur Ajoutée

VAR : Variation

VD : Valeurs disponibles

VE : Valeurs d'exploitation

VI : Valeurs immobilisées

VR : Valeurs réalisables

Liste des figures

Figure 1: le role du controleur de gestion	17
Figure 2 : les missions du controleur de gestion de nos jours.....	17
Figure 3: Rattachement au directeur général	19
Figure 4 : Rattachement à la direction administrative et financière	19
Figure 5 : Rattachement du controle de gestion aux directeurs ou responsables operationnels	20
Figure 6 : Processus de controle de gestion	22
Figure 7 : Le role du système d'information dans tout le processus du controle de gestion.....	35
Figure 8 : Présentation graphique en histogramme.....	41
Figure 9 : Présenation graphique en radar	42
Figure 10 : Présentation graphique en secteurs.....	42
Figure 11 : Présentation graphique en courbes	43
Figure 12 : la selection des indicateurs	47
Figure 13 : Illustration des cinq étapes de la démarche tableaux de bord	53
Figure 14 : Démarche de construction du tableau de bord	55
Figure 15 : Croisement des objectifs et des variables d'action	58
Figure 16 : Croisement des objectifs et des responsabilités.....	59
Figure 17 : Le navigateur SKANDIA	61
Figure 18 : le modèle d'évaluation fonctionnelle (MEF).....	64
Figure 19 : Axes du tableau de bord prospectif	66
Figure 20 : l'organigramme de l'EPB	103
Figure 21 : Organigramme Direction générale	111
Figure 22 : Représentation graphique de l'évolution des ratios d'équilibre financier.....	122
Figure 23 : Représentation graphique de l'évolution des SIG.....	124
Figure 24 : Représentation graphique de l'évolution de la CAF de 2018 et 2019	126
Figure 25 : Représentation graphique de l'évolution des ratios de structures.....	127
Figure 26 : Représentation graphique de l'évolution des ratios de liquidité.....	129
Figure 27 : Représentation graphique de l'évolution des ratios de solvabilité.....	130
Figure 28: Représentation graphique des ratios de rotation.....	132
Figure 29 : Représentation graphique de l'évolution des ratios de rentabilité	133

Liste des tableaux

Tableau 1 : Modèle général de TDB décentralisé.....	43
Tableau 2 : Comparaison entre la démarche GIMSI et BSC	71
Tableau 3 : Bilan en grande masse de l'année 2018.....	118
Tableau 4 : Bilan en grande masse de l'année 2019.....	118
Tableau 5 : Le calcul du FRN	119
Tableau 6 : Le calcul du BFR	120
Tableau 7 : Le calcul de la TR.....	121
Tableau 8 : les SIG.....	122
Tableau 9 : Le calcul de la CAF	125
Tableau 10 : Le calcul des ratios de structure	126
Tableau 11 : Le calcul des ratios de liquidité en KDA	128
Tableau 12 : Le calcul des ratios de solvabilité en KDA.....	130
Tableau 13: Le calcul des ratios de rotation en KDA	131
Tableau 14 : Le calcul des ratios de rentabilité en KDA	132
Tableau 15 : Tableau de bord financier de l'EPB.....	134

Table des matieres

Remerciements	
Liste des abréviations	
Liste des figures	
Liste des tableaux	

INTRODUCTION.....	ERREUR ! SIGNET NON DEFINI.
--------------------------	------------------------------------

CHAPITRE 1 : ASPECTS THEORIQUES SUR LE CONTROLE DE GESTION	4
---	----------

Section 01: Notion sur le contrôle de gestion :.....	4
1.1. Historique et définition du contrôle de gestion.....	4
1.1.1 Le positionnement du contrôle de gestion	4
1.1.2. Définition du contrôle de gestion:	7
1.2 Objectifs, Missions et limites du contrôle:	10
1.2.1. Objectifs du contrôle de gestion :	10
1.2.2. Missions du contrôle de gestion :	11
1.2.3. Limites du contrôle de gestion	12
1.3. La fonction de contrôleur de gestion :.....	12
1.3.1. Activités principales et éventuelles :.....	13
1.3.1.1 Activités principales:	13
1.3.1.2 Activités éventuelles.....	14
1.3.2. Formations et compétences.....	15
1.3.2.1 Formations requises	15
1.3.2.2 Compétences du contrôleur de gestion:.....	15
1.3.3. Le rôle du contrôleur de gestion	16
Section 02 : Contrôle de gestion dans l'organisation	18
2.1. Place du contrôle de gestion dans l'organisation	18
2.2. Niveau du contrôle:.....	20
2.3. Le processus de contrôle de gestion :.....	21
2.3.1. Phase de prévision:	21
2.3.2. Phase d'exécution:.....	21
2.3.3. Phase d'évaluation:.....	22
2.3.4. Phase d'apprentissage:	22
Section 03 : Outils du contrôle de gestion et autres aspects	23
A. Les outils prévisionnels:	23
1. Le plan:	24
1.1. Plan stratégique.....	24
1.2. Le plan opérationnel	25
2. Le Budget	26
2.1. Définition du budget:.....	26
2.2. Rôle du Budget:	26
3. Business plan (modèle économique):.....	27
3.1. Définition du business plan:	27
4. Rôle du plan d'affaires:	28
B. Les outils de suivi de réalisation:	28
1. La comptabilité générale:	28
1.1. Définition de la comptabilité générale :	28
1.2. Rôles et finalités de la comptabilité générale :	29
2. La comptabilité analytique:	29
2.1. Définition de la comptabilité analytique:	29
2.2. Objectifs de la comptabilité analytique :.....	30

3.	La gestion budgétaire:.....	30
3.1.	Définition de la gestion budgétaire:.....	31
3.2.	L'importance de la gestion budgétaire:.....	31
4.	Définition du Reporting:	31
C.	Les outils d'appuis:	32
1.	Le Reengineering:	32
1.1.	Définition du reengineering:.....	32
1.2.	Les objectifs de la réingénierie	33
2.	Le Benchmarking (l'étalonnage):.....	33
2.1.	Définition du Benchmarking:	33
2.2.	Les objectifs du Benchmarking:.....	34
3.	Le tableau de bord :	34
4.	Le système d'information :	35
4.1.	Définition du système d'information:	35
4.2.	Les caractéristiques du système d'information :	35

CHAPITRE 2: CONCEPTION ET MISE EN PLACE DU TABLEAU DE BORD36

Section 1 : généralité sur le tableau de bord36

1.2	Definition:	36
2.	Les typologies de tableau de bord	37
1)	Le tableau de bord stratégique:	38
2)	Le tableau de bord de gestion:	38
3)	Le tableau de bord opérationnel:	38
1)	Fonction et limites du tableau de bord:	38
3.1	. Les fonctions du tableau de bord:	38
A.	Le tableau de bord outil de contrôle et de comparaison:	38
B.	Le tableau de bord outil de communication et dialogue:.....	39
C.	Le tableau de bord outils de mesure de performance:.....	39
D.	Le tableau de bord outil d'aide à la décision:.....	39
3.2	Les limites du tableau de bord	39

Section 2: conception du tableau de bord40

1.	Les instruments du tableau de bord de gestion:	40
1.1.	Les écarts:.....	40
1.2.	Les ratios:	40
1.3.	Les graphiques:	41
1.4.	Les tableaux:.....	43
1.5.	Les clignotants:	44
2.	Les indicateurs du tableau de bord:	44
2.1.	Définition et utilité des indicateurs:	44
2.2.	Caractéristique d'un bon indicateur:	45
2.3.	Types d'indicateurs.....	48
2.3.1.	La nature du phénomène mis sous contrôle:.....	48
2.3.2.	La durée de vie du phénomène mis sous contrôle :	49
2.3.3.	Leur mode d'élaboration:	49
2.3.4.	Leur nature:	50
3.	Les étapes de conception d'un tableau de bord:.....	50
3.1.	Selon Pierre VOYER:	50
3.2.	Selon Claude ALAZARD :	53

Section 3: Méthodes de conception du tableau de bord55

3.1.	L'approche par les objectifs:	56
3.1.1.	La méthode OVAR:.....	56
3.1.1.1.	Objectifs de la méthode OVAR:.....	57
3.1.1.2.	Concept de base de la méthode OVAR:	57
3.1.1.3.	Les étapes de conception selon la méthode OVAR.....	59
3.1.2.	Méthode OFAI:	60

3.2.	L'approche par les modèles de pilotage:.....	60
3.2.1.	Le navigateur SKANDIA:	61
3.2.1.1.	Principe du Navigateur Skandia :	62
3.2.2.	La méthode MEF:.....	64
3.2.3.	La méthode BSC (Prospectif):	65
3.2.3.1.	Axes du tableau de bord prospectif	66
3.2.3.2.	Intérêt du tableau de bord prospectif:.....	66
3.2.3.3.	Les limites du tableau de bord prospectif :	67
3.2.4.	La méthode GIMSI:.....	67
3.2.4.1.	Concepts générales sur la méthode GIMSI:	68
3.2.4.2.	Les étapes de conception du TB selon la méthode GIMSI :	69
3.2.4.3.	Comparaison entre la méthode GIMSI et méthode BSC:.....	70
3.2.5.	La méthode JANUS :	71
3.2.5.1.	Définition de la méthode :	71
3.2.5.2.	Principe de la méthode :	72

Section 4: Concept et mesure de la performance..... 73

4.1.	Le concept de la performance.....	73
4.1.1.	Définition de la performance:	73
4.1.2.	Caractéristiques de la performance :	75
4.1.3.	Critères de la performance	75
4.2.	Les typologies de la performance :	76
4.3.	Les mesures comptables	79
4.3.1.	La mesure par les indicateurs du bilan introduire cet élément	79
4.3.1.1.	Le fond de roulement net (FRN).....	79
4.3.1.2.	Le besoin en fond de roulement (BFR)	80
4.3.1.3.	La trésorerie nettes (TR).....	81
4.3.2.	La mesure par les soldes intermédiaires de gestion (SIG)	82
4.3.2.1.	La marge commerciale	83
4.3.2.2.	La production de l'exercice.....	83
4.3.2.3.	La valeur ajoutée produite (VA).....	84
4.3.2.4.	Excédent ou insuffisance brut d'exploitation (EBE)	84
4.3.2.5.	Résultat d'exploitation	85
4.3.2.6.	Résultat courant avant impôt (RCAI).....	85
4.3.2.7.	Résultat exceptionnel	86
4.3.2.8.	Résultat net de l'exercice	86
4.3.2.9.	Plus ou moins-values sur cession d'éléments d'actifs	87
4.3.3.	La mesure par l'analyse des ratios.....	88
4.3.3.1.	Les ratios de structure financière	88
4.3.3.2.	Les ratios de liquidité	89
4.3.3.3.	Les ratios de solvabilité	90
4.3.3.4.	Les ratios de rotation.....	90
4.4.	Les indicateurs de rentabilité financière	92
4.4.1.	Les indicateurs traditionnels	92
4.4.1.1.	Le ROE (Return on Equity)	92
4.4.1.2.	Le renouvellement des indicateurs financiers.....	93

CHAPITRE 3 : LA MISE EN PLACE D'UN TABLEAU DE BORD FINANCIER AU SEIN DE L'EPB 97

Section 01 :	Présentation de l'Entreprise Portuaire de Béjaïa (EPB)	97
1.	Présentation du port de Bejaia	98
2.	Situation géographique	98
3.	Historique	98
4.	Historique de création de l'EPB	99
2.	Objectifs et valeurs de l'EPB.....	100
2.1.	Les objectifs.....	100
2.2.	Les valeurs.....	100

3.	Missions de l'entreprise :	100
4.	Activités de l'entreprise:	101
5.	Présentation des différentes structures de l'EPB	102
6.	Organisation de l'entreprise :.....	104
Section 2: Elaboration d'un tableau de bord financier pour l'EPB.....		115
1.	Le contexte du tableau de bord de l'EPB	115
1.1.	Les concepteurs et les destinataires	116
1.2.	La périodicité :	116
2.	Les étapes de conception du Tableau de bord financier:.....	116
2.1.	Ladétermination des objectifs	116
2.2.	Choix et le calcul des indicateurs	117
4.2.1.	Le choix des indicateurs:	117
4.2.2.	Calcul des Indicateurs :.....	117
4.2.2.1.	Indicateurs du Bilan	117
2.2.2.2.	Les indicateurs du compte de résultat	122
2.2.2.3.	Les ratios de structure financière:.....	126
2.2.2.4.	Ratios de solvabilité:	130
2.2.2.5.	Ratios de rotation:	131
2.2.2.6.	Ratio de rentabilité:	132
2.3.	La mise en forme du tableau de bord	134
CONCLUSION GENERALE		124
BIBLIOGRAPHIE.....		126
ANNEXE.....		131

INTRODUCTION

Introduction :

Une entreprise est une organisation économique qui mobilise et fait appel à des ressources matérielles, immatérielles, humaines et informationnelles dans l'objectif d'assurer sa pérennité et de réaliser des profits.

Au fur et à mesure qu'une entreprise évolue et s'agrandit, elle doit faire face à de plus en plus d'obstacles, telles que : la concurrence qui est de plus en plus aride, l'environnement rempli de mutations de différents ordres, à savoir d'ordre économique écologique, sociale, ou juridiques, et autres.

Le contrôle de gestion est un processus permanent qui permet à une organisation de s'assurer que les ressources qui lui sont confiées sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficacité afin de mieux orienter la stratégie et réaliser les objectifs fixés. Il s'agit donc une fonction d'aide à la prise de décision, par l'évaluation de données financières, économiques, commerciales ou encore sociale de la société.

D'autres parts, il faut savoir que comme chaque fonction au sein d'une organisation aussi complexe, le contrôle de gestion est en constante interaction avec les autres fonctions existante dans cette dernière.

Au fil de l'évolution des recherches proportionnellement à la mutation de l'environnement, le contrôle de gestion a fait naître un outil appelé le Tableau de Bord. Ce dernier est l'outil par excellence qui permet la gestion de la performance.

Les premières mesures de la performance d'une entreprise ont été construites sur la base d'éléments financiers. C'est dans cette logique que le choix de notre étude de cas s'est porté sur la mesure de la performance financière d'une organisation en utilisant pour cet objectif un tableau de bord financier. Ce dernier centralise des informations financières permettant de juger l'évolution de la structure, de la rentabilité, des équilibres financiers de l'entreprise sur une courte mais aussi sur une plus longue période (l'année par exemple).

Dans le but de comprendre d'avantage le Tableau de bord et ses composantes, de démontrer la position qu'il occupe au sein des entreprises, proposer l'élaboration d'un tableau de bord est la meilleure approche qu'on puisse suggérer.

Donc dans le but de réaliser cette recherche il est primordiale de ce poser la question suivante : **« Comment mettre en place un tableau de bord financier au sein d'une organisation ? »**

- De cette question principale découlent plusieurs questions secondaires :

- Quelles sont les étapes à suivre pour la construction d'un Tableau de bord?
- Qu'est-ce que la performance financière d'une entreprise et comment peut-on l'analyser a travers l'elaboration d'un tableau de bord ?

- A travers le tableau de bord financier confectionné par l'EPB, comment peut-on décrire la santé financière de l'entreprise ?

- Ces interrogations nous amènent à poser les hypothèses suivantes qui seront à vérifier tout au long de notre étude :

Hypothèse 1 : Les étapes sont élaborées selon les besoins de l'entreprise mais procèdent d'un schéma copié de la définition des étapes de la conception d'un tableau de bord.

Hypothèse 2 : L'évaluation de la performance financière d'une entreprise est une tâche indispensable, et c'est grâce aux indicateurs pertinents obtenus par la conception du TB qu'il est possible de la mesurer et de la comprendre.

Hypothèse 3 : La santé financière de l'entreprise peut être décrite par l'analyse des indicateurs et ratios de performances.

De ce fait, afin de confirmer ou infirmer ces hypothèses, nous avons procédé à une démarche méthodologique qui repose à la fois sur une approche théorique et pratique. L'approche théorique vise à présenter de manière globale le Contrôle de Gestion et de manière plus précise sur le Tableau de bord. L'approche pratique quant à elle vise à mettre en pratique les concepts évoqués en théorie afin d'illustrer la conception du Tableau de bord.

Enfin de mieux cerner les mécanismes de mise en place d'un tableau de bord, un stage d'une durée de un mois sera requis au sein de **l'entreprise portuaire de Bejaïa (EPB)**. Pour cela, nous avons structuré notre travail en trois chapitres. Le premier sera consacré aux défis théoriques du contrôle de gestion, le second chapitre va aborder l'élaboration et la mise en forme d'un tableau de bord. Le dernier chapitre quant à lui sera consacré à la mise en place pratique d'un tableau de bord de gestion au sein de l'entreprise d'accueil.

CHAPITRE 1

Chapitre 1 : Aspects théoriques sur le contrôle de gestion

Dans le but de présenter au mieux les aspects théorique du contrôle de gestion, ce chapitre a été divisé en trois sections. La première est centrée sur l'évolution du contrôle de gestion, ses définitions, objectifs et limites ainsi que le profil d'un contrôleur de gestion. La deuxième section présenteras là ou différentes places que le contrôle de gestion occupe dans une entité. La troisième section quant à elle va traiter des outils du contrôle.

Section 01: Notion sur le contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est une discipline riche , complexe , et de constante évolution , au delà de son objectif de surveillance , il s'efforce par ses mécanismes de répondre aux besoins des gestionnaires dans les activités de prise de décision , de pilotage et d de l'évolution de la performance .

1.1. Historique et définition du contrôle de gestion

1.1.1 Le positionnement du contrôle de gestion

Une approche historique nous permettra de présenter l'apparition du contrôle de gestion dans les entreprises, son évolution compte tenu de la prédominance des fonctions au sein des organisations et ses liens avec les autres formes de contrôlele.

Après l'apparition de l'écriture à Sumer en Mésopotamie, vers 3300 avant-J.C, la comptabilité a aussi trouvé sa voie dans l'aide à la gestion des troupeaux et de terres. Par la suite afin d'étudier les évolutions économiques et les relations externes, des représentations écrites des nombres ont été obligatoire. C'est avec ce processus de continuité et de mutation des techniques de survie des anciens peuple que la gestion, la comptabilité et le contrôle sont apparus comme des indissociables et essentiels dès lors qu'une activité économique doit être maîtrisée.

C'est dans les manufactures textiles italiennes au XV^e siècle et chez un imprimeur français au XVI^e siècle que les premières traces de la comptabilité des couts ont été observées. Mais c'est à la fin du XIX^e siècle que le besoin de mesure et de contrôle des activités économique augmente en flèche avec la constitution de grandes unités industrielles de production qui regroupent des machines et doivent organiser le travail.

Historiquement parlant, il est paraît nécessaire de séparer l'évolution portant sur le calcul et l'analyse des coûts de celle du contrôle des activités.

➤ **Histoire des couts:**

L'histoire du calcul des coûts apparaît comme la plus ancienne car elle concerne toutes les formes d'entreprise, dès lors que s'instaure une activité économique.

Il est possible de repérer son apparition dès le XV^e siècle :

- La technique comptable d'élaboration de coûts est formalisée par un moine vénitien Luca Pacioli en 1494 ;
- Des manufactures de draperies et de laine à Florence vers 1450, une exploitation de mines d'argent et de cuivre en Autriche vers 1570, un imprimeur français à Anvers vers 1570 essaient de reconstituer la formation de leurs coûts, mais ce ne sont que des essais ponctuels.

Il est intéressant de noter que les calculs des coûts ne peuvent être analysés comme une simple technique proposée par des « théoriciens » et « plaquée » sur des entreprises. Les calculs de coûts reflètent plutôt des pratiques d'acteurs qui utilisent des outils pour gérer des structures, pour canaliser des comportements, pour organiser le travail. ¹

Bertrand Gille² parle de « socialisation de la technique » ; ainsi donc, au-delà d'un processus technique, le calcul et l'analyse des coûts comportent des aspects économiques, organisationnels, sociaux, juridiques, et donc transmettent une vision transversale et pluridisciplinaire des entreprises.

➤ **Histoire du contrôle :**

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIX^e siècle et surtout du début du XX^e siècle.

Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structure et les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne s'appelle pas encore ainsi.

¹Chatfield, A history of accounting thought, *The dryden press*, 1974.

²B. Gille, Histoire des techniques, La Pléiade, Gallimard, 1978.

Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification.

Il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.³

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

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

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

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

- un processus de planification, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant du long terme au court terme ;
- dans une structure hiérarchique découpée verticalement en centres de responsabilité ;
- avec un système de pilotage par le couple objectifs-moyens (c'est-à-dire des informations sur des résultats qui permettent de réguler les actions).

Ainsi, depuis le début du siècle, le contrôle de gestion a été conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur quatre principes :

- stabilité dans le temps
- information parfaite des dirigeants ;

³ALAZARD. C & S. SEPARI, [2010]; « DCG 11 : CONTROLE DE GESTION : Manuel et Applications », 2^e Éd: DUNOD, 2010, P6.

- recherche d'une minimisation des coûts ;
- coût de production dominant dans le coût total.

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

À partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations.

1.1.2. Définition du contrôle de gestion:

Le contrôle de gestion est désormais une pratique courante dans de nombreuses organisations, pourtant la majorité des économistes et spécialistes en sciences de gestion le considère comme un concept extrêmement vaste dans son champ d'action, et ses attributions.

Plusieurs auteurs et organismes se sont succédés essayant de donner une définition à ce concept. Parmi les plus importantes, on trouve celles de :

➤ Définition de R.N. ANTHONY :

En 1965, Anthony, père de la discipline, propose d'organiser le contrôle de gestion traduction française du management control autour de trois niveaux⁴:

- Celui de la planification stratégique, « processus qui consiste à décider des objectifs de l'organisation, des changements de ces objectifs, des ressources à utiliser pour les atteindre et des politiques qui doivent gouverner l'acquisition, l'usage et le déclassement des ressources ».⁵
- Celui du contrôle de gestion, « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans la réalisation

⁴Bouquin H. & Presquex Y. (1999), « vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 5, P 97.

⁵Anthony R.N.(1965), « *Planning and control systems, A Framework for analysis* », 1^{er} édition, Boston, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, P 16.

desobjectifs de l'organisation ».⁶

- Celui du contrôle opérationnel, « processus qui consiste à obtenir la garantie que les tâches spécifiquessont effectuées de manière efficace et efficiente ».⁷

On peut faire ressortir trois éléments essentiels de ces définitions : les objectifs à atteindre, les ressources disponibles et les résultats obtenus, dans la deuxième il incorpore le rôle du manager dans l'organisation.

➤ **Définition de A. KHEMAKHEM:**

En 1976, A. KHEMAKHEM définit le contrôle de gestion comme étant : « le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité »⁸.

L'auteur met l'accent sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte des spécificités de chaque situation et de chaque entreprise.

➤ **Définition de P. LANGEVIN :**

Pour P. LANGEVIN en 1996 la définition du contrôle induit deux types de mécanismes : un mécanisme de coordination de la décision et un mécanisme d'animation. « Et que l'objet du mécanisme de prise de décision est de rendre plus performant le système décisionnel alors que l'objectif du mécanisme d'animation est d'induire les comportements des acteurs dans le sens attendu par l'organisation. Il concerne les aspects humains (motivation, rétributions incitatives, apprentissage, culture...)⁹.

⁶Ibid, P 17.

⁷Ibid, P 18.

⁸A. KHEMAKHEM, [1976]; « la dynamique du contrôle de gestion », édition Dunod P.16. Cité par (H. ARNAUD, [2001]; « Le contrôle de gestion en action »; Ed. H. ARNAUD 2001; P. 9

⁹De La VILLARMOIS, O & H. TONDEUR [2011] ;« Uue Analyse Des Finalités Des Systèmes `De Contrôle », 20ème Congrès DE L' AFC, May 1999, France. ^P.4

De son côté L. SPANG en 2002, précise que «la définition d'ANTHONY, est suffisamment large pour englober les différents types de contrôle de gestion dans les caisses»¹⁰.

➤ **Définition de SIMONS:**

D'après SIMONS en 1987 : « les systèmes de contrôle de gestion sont les procédures et systèmes formels qui utilisent de l'information pour maintenir ou faire évoluer l'activité des organisations. Ces systèmes incluent largement des procédures formelles telles que la planification, les budgets, l'analyse de l'environnement et de la concurrence, le reporting et l'évaluation, l'allocation des ressources et les récompenses offertes aux employés. » L'auteur conçoit le contrôle de gestion en lien avec l'information et cherche notamment à comprendre comment les managers équilibrent l'innovation et le contrôle. Son apport concerne surtout le décloisonnement qu'il opère entre les différents niveaux de contrôle, en particulier entre contrôle de gestion et contrôle stratégique.¹¹

EN 1995 il propose en ce sens une typologie des systèmes de contrôle de gestion dans lequel quatre leviers de contrôle permettent la mise en œuvre de la stratégie et le contrôle de sa pertinence : les systèmes de contrôle interactif, les systèmes de contrôle diagnostic, les systèmes de frontières (garde-fou) et les systèmes de croyances¹², pour appréhender comment les managers contrôlent la stratégie. Dans ce cadre, le contrôle de gestion sert toujours à la mise en œuvre de la stratégie, mais également à son renouvellement.

➤ **Définition de H. BOUQUIN:**

Pour BOUQUIN EN 1994, le contrôle de gestion « c'est les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »¹³.

¹⁰L. SPANG [2002]; «La modélisation et l'évolution du contrôle de gestion dans une organisation : cas des caisses primaires d'assurance maladie (CPAM) », Thèse de Doctorat es Sciences de Gestion, Université Nancy II, Soutenue en 2002. P.4

¹¹R. SIMONS [1987],«Accounting control systems and business strategy», vol 12, n°4, p357.

¹² R. SIMONS [1995], « Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal? », Library of Congress. P.5.

¹³ H. BOUQUIN [1994]. « Les fondements du contrôle de gestion ». Presse universitaire de France Ed. Que sais-je »; N°2892 ; Paris

Le contrôle de gestion est identifié, par l'auteur comme étant un « régulateur des comportements ».

➤ **Définition de M. LEROY**

M. LEROY en 2011, à son tour définit le contrôle de gestion comme étant : « un système d'information et de communication qui grâce à ses procédures, ses méthodes et ses documents aide les opérationnels de tous les niveaux à définir des objectifs cohérents et conformes aux choix politiques de l'entreprise et en piloter la réalisation »¹⁴.

Par cette définition, M.LEROY qualifie le contrôle de gestion comme étant un ensemble de dispositifs d'information relié à la stratégie et les actions quotidienne de l'entreprise.

1.2 Objectifs, Missions et limites du contrôle:

Dans ce titre, nous ferons référence aux objectifs, tâches et contraintes du contrôle de gestion.

1.2.1. Objectifs du contrôle de gestion :

Il est possible de diviser les objectifs du contrôle de gestion en deux dimensions indissociables: la première est de nature technico-économique, le contrôle de gestion visant à soutenir la prise de décision et à évaluer la performance. Le deuxième domaine concerne le management, avec un contrôle de gestion visant à coordonner la stratégie, favoriser la prise deresponsabilités et maîtriser les comportements.

➤ **Les objectifs de dimension technico- économique**

Les contrôles de gestion garantissent que les gestionnaires mobilisent des ressources pour une gestion économique, efficace et efficiente. Ses objectifs sont les suivants:

¹⁴M. LEROY, [2012] ; « Le contrôle de gestion et ses évolutions », Ed. D'Organisation, 2011-2012

- Aide à la décision ; le contrôle de gestion aide à la prise de décision en utilisant des outils et des méthodes de gestion et en fournissant une expertise pour modéliser des problèmes complexes. Exemple: calcul des écarts entre les coûts réels et les coûts préétablis.
- Évaluation de la performance ; le contrôle de gestion propose son expertise pour mesurer la performance sur la base d'indicateurs quantifiés.

➤ **Les objectifs de dimension managériale et organisationnelle**

Le contrôle de gestion occupe aussi une fonction stratégique, ou il a pour objectifs :

- **Alignement des stratégies:** le contrôle de gestion traduit les objectifs stratégiques de l'entreprise en objectifs stratégiques et opérationnels quantifiables sous forme d'indicateurs de performance, et veille à appliquer ces objectifs à tous les niveaux décisionnels de responsabilité.
- **Promouvoir la responsabilité:** et cela en divisant l'entreprise en centres de responsabilité. Ce qui permet la délégation de responsabilité et favorise son exercice en toute autonomie en mettant à la disposition des managers un ensemble d'outils et de dispositifs.
- **Guide les comportements :** Le contrôle de gestion assure la cohésion organisationnelle et la coordination entre les unités d'affaires en orientant les comportements vers les objectifs organisationnels.

Enfin, il convient de souligner que ces objectifs sont complémentaires les uns des autres pour former un contrôle de gestion global unifié. Ce dernier a mobilisé différents outils.

1.2.2. Missions du contrôle de gestion :

Les processus de contrôle de gestion sont menés au sein d'une organisation générale axée sur les politiques, et fonctionnent dans un environnement externe caractérisé par l'incertitude, la turbulence et la complexité.

Les fonctions du contrôleur de gestion sont classées en cinq catégories¹⁵ :

- Concevoir et faire fonctionner le système d'information;

¹⁵BOUQUIN.H, « le contrôle de gestion », 1986, Page 113.

- Contribuer à la définition de la structure en favorisant la création de centres de profit;
- Aider à l'établissement de plans à moyen et court terme;
- Contrôler les réalisations;
- Mener les études économiques ou y participer.

1.2.3. Limites du contrôle de gestion

Il existe une multitude de limites fondamentales au contrôle de gestion : ¹⁶

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

1.3. La fonction de contrôleur de gestion :

Ce présent titre, va porter sur la fonction du contrôleur de gestion et son rôle principal dans l'entreprise.

Le contrôleur de gestion a pour mission d'assurer une bonne visibilité de la rentabilité et de l'optimisation des coûts de l'entreprise. Ce spécialiste aide ainsi à gérer l'entreprise et influence la prise de décisions stratégiques concernant l'activité de l'entreprise.

Selon BOUQIN.X et F.X.SIMON le contrôleur de gestion est considéré comme étant¹⁷ :

¹⁶ DURAND. X & HELLUY.A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Paris, 2009, Page 60.

¹⁷ BOUQIN.X, SIMON.X.F, « les nouveaux visages du contrôle de gestion : outils et comportement », Dunod, Paris, 2004, page 55.

Le conseiller économique de l'entreprise : c'est-à-dire de tous les responsables et pas seulement du directeur général, dans les structures fonctionnelles lorsqu'il est placé au sein de la technostructure ou au siège d'une multinationale. Le mécanicien du système budgétaire : il conçoit, anime et entretient le système. Son rôle initial est celui de reporting financier, il choisit les clés de répartition. L'animateur du système de contrôle de gestion : il joue ce rôle lorsqu'il est implanté dans une structure matricielle. Dès lors, il peut dans certains cas être chef de projet et jouer un réel rôle de manager.

1.3.1. Activités principales et éventuelles :

Il existe des activités principales et éventuelles que le contrôleur de gestion doit mener afin de maximiser ses rendements et être utiles à la société qu'il contrôle.

1.3.1.1 Activités principales:

➤ Élaboration des procédures et outils de gestion

- Élaboration et mise en place des outils de reporting adressés à la direction générale.
- Définition des principales orientations des contrôles et indicateurs à mettre en place
- Conception des tableaux de bord de l'activité (hebdomadaires, mensuels ou trimestriels).
- Mise en place et amélioration des procédures de gestion et l'optimisation des flux d'information financière.
- Contrôle du respect des procédures.

➤ Prévisions

- Participation à la définition des objectifs.
- Réalisation des études économiques et financières.
- Élaboration le plan à moyen terme.
- Établissement des prévisions de fin d'année sur la base des budgets corrigés des événements de la période en cours.

➤ Analyse et reporting

- Obtention et collecte de toute information susceptible d'agir sur le résultat de l'entreprise.
- Analyse mensuelle des performances de l'entreprise par l'étude des écarts des résultats par rapport aux budgets et objectifs.

➤ **Élaboration et pilotage du processus budgétaire**

- Définition des procédures de construction budgétaire
- Collecte, analyse et synthétisation des données budgétaires venant des départements opérationnels et des centres de profit.
- Etablissement des documents de synthèse budgétaire, formalisation et édition de document complet qui servira de guide tout au long de l'année.

➤ **Supervision, contrôle des clôtures comptables**

- Effectuer les rapprochements entre les états de la comptabilité et les résultats provenant des reporting et tableaux de bord.
- Contrôle des opérations d'inventaire des marchandises et produits finis.
- Fournir à la comptabilité les éléments extra comptables à incorporer dans les résultats pour une meilleure conformité à la réalité économique de l'activité.

➤ **Amélioration des performances de l'entreprise**

- Anticipation des risques et mise en place d'actions correctrices.
- Contrôle des résultats obtenue par les actions correctrices.
- Détermination des zones d'optimisation.

1.3.1.2 Activités éventuelles

Le contrôleur de gestion notamment être amené à :

- Prendre soin de consolider les données budgétaires lorsqu'il n'y a pas de département dédié à cette fonction.
- Gérer les crédits.
- Contrôler le recouvrement des créances clients et le paiement des factures fournisseurs.
- Analyser les stocks et leurs variations lors des clôtures mensuelles.
- Réduire les coûts en renégociant les principaux contrats récurrents avec les fournisseurs en collaboration avec l'opérationnel acheteur.

1.3.2. Formations et compétences

Pour percer dans une carrière de contrôleur de gestion il est primordiale de suivre un parcours et des formations spécifique afin d'acquérir un bagage financier dans le domaine du contrôle, ci-dessous sont exposé les formations et les compétences requise d'un contrôleur de gestion.

1.3.2.1 Formations requises¹⁸

Pour devenir contrôleur de gestion, le niveau bac + 5 est nécessaire.

Différents diplômes permettent d'accéder au métier de contrôleur de gestion :

- Un Master en Contrôle de gestion, Comptabilité-Contrôle-Audit, Finance, Stratégie d'entreprise, ou encore Gestion financière, souvent obtenu en ESC (École supérieure de commerce) ;
- Un DCG (Diplôme de comptabilité et Gestion) ;
- Un DSCG (Diplôme supérieur de comptabilité et gestion) ;
- Un Diplôme d'institut d'études politique avec une spécialisation en économie et finance ;
- Un Diplôme d'ingénieur avec une spécialisation en finance.

1.3.2.2 Compétences du contrôleur de gestion:

Le contrôleur de gestion doit être amenée à posséder plusieurs compétence afin d'être plus utiles aux firmes qui l'emploie, parmi ces compétences on note:

- Compétences techniques;
- Maîtrise de l'utilisation des systèmes d'information : tableurs, bases de données, ERP...
- Bonne culture comptable (qui peut s'acquérir dans l'entreprise);
- Compétence en analyse de données;
- Bonne connaissance des métiers et du fonctionnement de l'entreprise;
- Expertise dans l'élaboration des tableaux de bord et d'indicateurs ;
- Connaissance des outils mis à disposition pour mettre en œuvre le contrôle de gestion;
- Expertise sur la notion de coût;

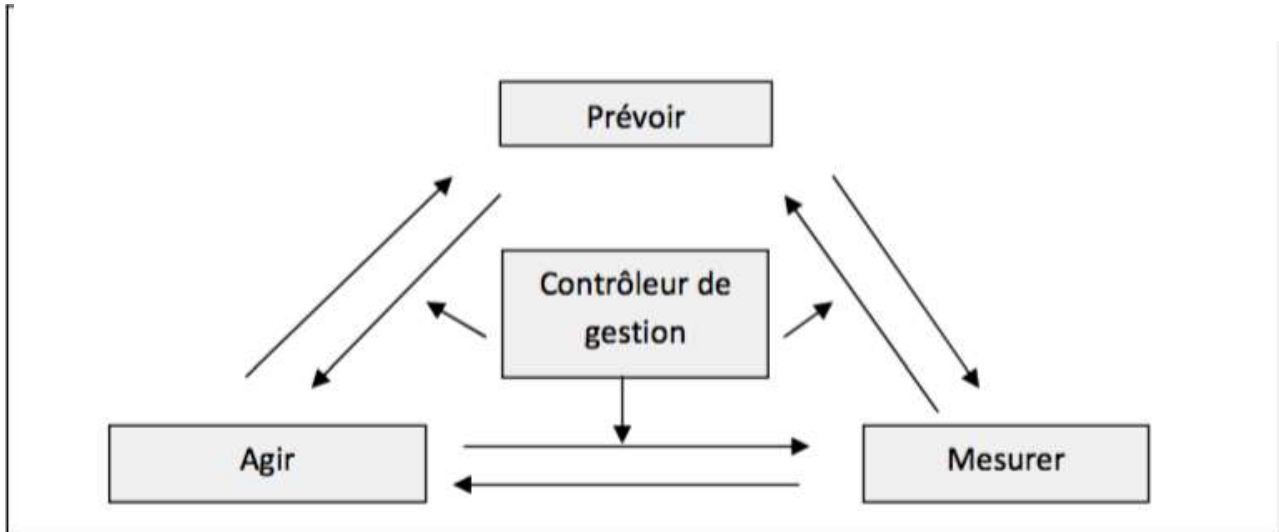
¹⁸ M. Bollecker (2004), Les contrôleurs de gestion : L'histoire et les conditions d'exercice de la profession, Editions L'Harmattan.

- Aptitude à gérer des projets, calculer et analyser des coûts et l'élaboration de documents de synthèse;
- Aptitudes professionnelles;
- Aisance relationnelle pour dialoguer avec différents types d'interlocuteurs, les comptables mais aussi les opérationnels non-financiers, pour collecter l'information;
- Disponibilité et forte capacité de travail;
- Capacité d'organisation et de planification;
- Capacité d'anticipation et réactivité face aux évolutions économiques pouvant avoir un impact sur l'entreprise;
- Adaptabilité face à l'évolution régulière des technologies et des normes;
- Esprit de synthèse pour conceptualiser rapidement des problèmes et leurs solutions;
- Curiosité et esprit critique pour l'analyse des chiffres;
- Être persuasif, savoir faire entendre son point de vue face aux responsables fonctionnels et opérationnels;

1.3.3. Le rôle du contrôleur de gestion

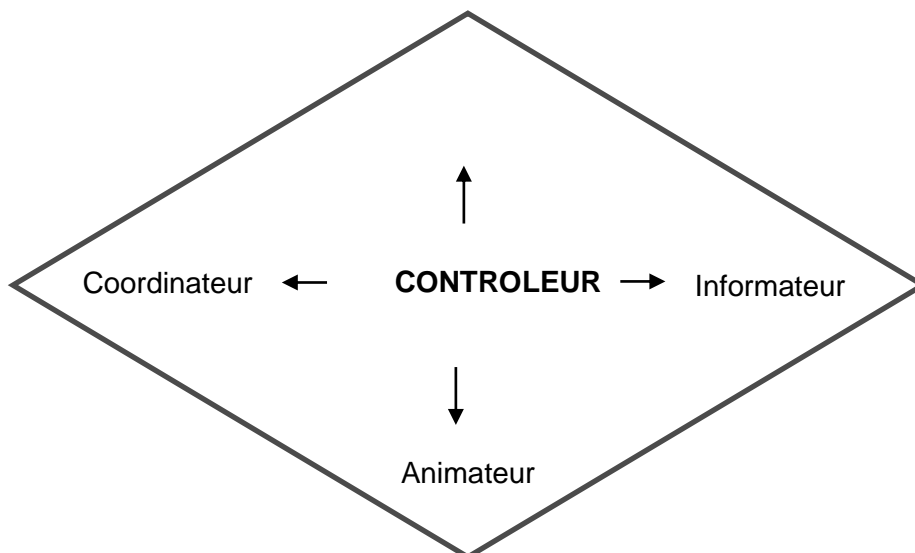
Selon X. BOUIN & F-X. SIMON les attributions du contrôleur de gestion ne sont pas régimes et peuvent donc être très variables ; dans tous les cas, le contrôleur de gestion :

- Participe à l'élaboration de la politique générale de l'entreprise exprimée dans le plan à long et moyen termes ;
- Traduit, avec l'aide des intéressés, les objectifs généraux en objectifs particuliers, plans d'actions et programmes ;
- Coordonne l'ensemble des programmes et budgets, et assure la cohérence du système ;
- Centralise les budgets partiels et en fait la synthèse pour la direction générale ;
- Assure la comparaison des réalisations avec les prévisions : calcul des écarts ;
- Aide les responsables à rechercher les causes d'écart et suggère les décisions à prendre pour y remédier ;
- Réalise et met à jour des tableaux de bord des responsables qui doivent pouvoir y trouver rapidement les renseignements essentiels et les principaux « clignotants » ;
- Est responsable de l'information financière interne de l'entreprise ;

Figure 1: le rôle du contrôleur de gestion

- Est l'homme des études économiques.

Source : DÉSIRÉ - LUCIANIA. M-N, HIRCH. D, KACHER. N & POLOSSAT. M, « le grand livre du contrôle de gestion », édition EYROLLES, Paris, 2013, Page 56

Figure 2 : les missions du contrôleur de gestion de nos jours

Source: Alazard C. & Separi S. (2001), « *Contrôle de gestion : manuel & applications* », DEFC épreuve, n°7, 5^{ème} édition, Dunod, P684

Section 02 : Contrôle de gestion dans l'organisation

Le contrôle de gestion occupe un poste considérable dans l'entreprise, dans cette présente section, nous allons montrer la place du contrôle de gestion, et évoquer ses différents niveaux ainsi que son processus.

2.1. Place du contrôle de gestion dans l'organisation

Le positionnement de la fonction contrôle de gestion dans l'organigramme d'une organisation constitue une mesure de structuration interne pour laquelle l'organisation dispose d'une grande liberté, cette structuration doit permettre à la fois la performance de ses interventions sur l'ensemble des services mais aussi la qualité de l'information apporté à l'exécutif.

La place et l'exercice du contrôle de gestion au sein de l'entreprise dépendent d'une multitude de facteurs de contingence selon Mintzberg à savoir la taille et l'âge de l'entreprise, son environnement, les relations de pouvoir et le système technique.

Cependant, il existe trois rattachements possible du contrôle de gestion selon les auteurs **LONING & ALL**, il est question du : ¹⁹

- ◆ Rattachement à la Direction Générale (DG)
- ◆ Rattachement à la Direction Administrative et Financière (DAF)
- ◆ Rattachement aux Directeurs et ou Responsables Opérationnels (DO/DR)

1) Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale (DG)

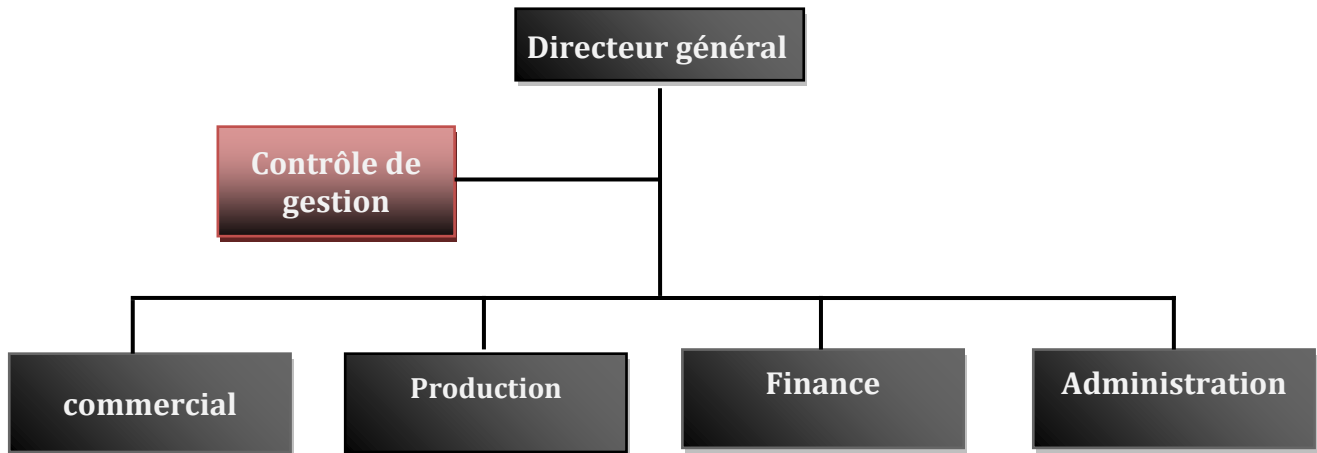
Le contrôle de gestion est rattaché au niveau le plus élevé de la hiérarchie, positionné comme le « bras droit » de la direction générale il bénéficie du soutien de cette dernière, cette position garantie l'indépendance de la fonction du contrôle de gestion et lui donne une légitimité et des pouvoirs d'intervention beaucoup plus important.

Dans ce rattachement les champs d'application du contrôle de gestion s'étend sur l'ensemble de l'activité de l'entreprise, cette position met en évidence son rôle de conseiller de

¹⁹ LONING H & All (2008), « le contrôle de gestion, organisation, outils, pratiques », Paris, 3ème édition Dunod ,p285.

gestion et d'aide à la prise de décision, il est perçu comme un personnel très influent dans l'entreprise.

Figure 3: Rattachement au directeur général



(Source:BOUIN-X & SIMON. F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4e édition, DUNOD, Paris, 2015, Page 57)

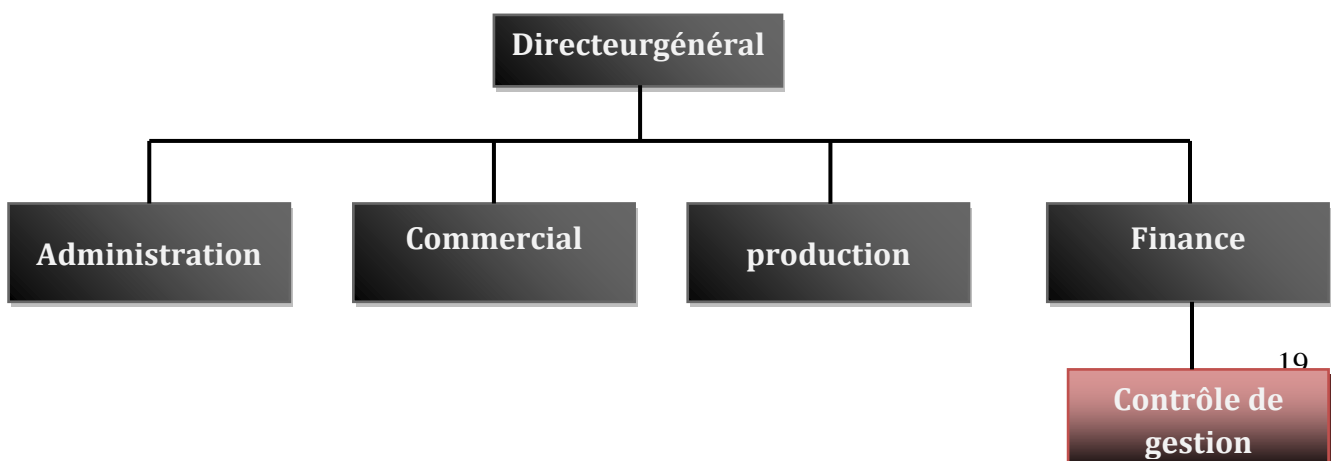
2) Rattachement à la direction administrative et financière (DAF)

Dans cette position le contrôleur de gestion est sous l'autorité hiérarchique du directeur financier, c'est-à-dire que le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière

Ce rattachement présente plusieurs inconvénients, il contribue à la diminution de l'influence du contrôle de gestion sur les décisions stratégiques au moment où il n'y a pas de lien direct entre la direction générale et le contrôleur de gestion.

Ce positionnement n'est pas neutre il sera marqué par une approche essentiellement financière, les sources d'informations seront strictement de nature économique aux dépens des données physiques opérationnelles (volume, qualité, .. etc.

Figure 4 : Rattachement à la direction administrative et financière



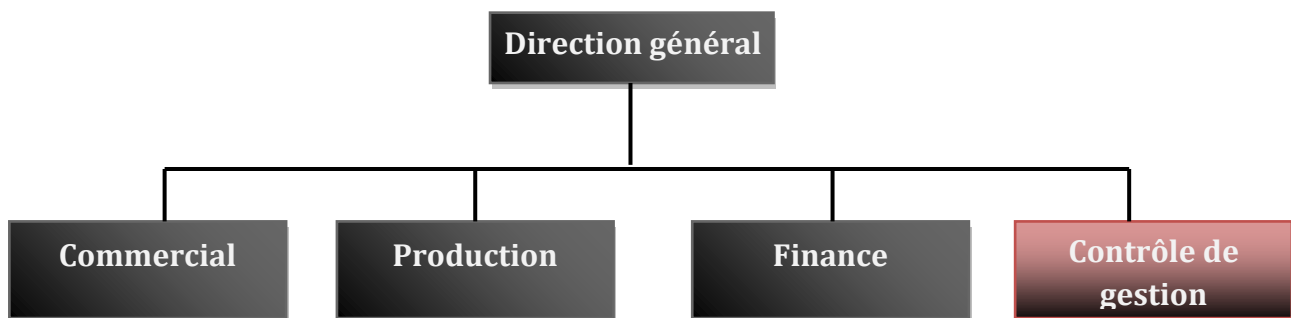
(Source:BOUIN-X & SIMON. F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4e édition, DUNOD, Paris, 2015, Page 57)

3) Rattachement du contrôle de gestion aux Directeurs ou Responsables Opérationnels (DR/RO)

Ce rattachement est celui dans lequel le contrôle de gestion se trouve au même niveau que d'autres directions opérationnelles, c'est-ce que BOUIN & ALL appelle un rattachement en râteau.

Dans cette position toutes les directions ont une place égale en dessous de la direction générale et sont en relation perpétuelle ce qui peut faciliter les communications entre eux.

Figure 5 : Rattachement du contrôle de gestion aux directeurs ou responsables opérationnels



(Source:BOUIN-X & SIMON. F-X, « les nouveaux visages du contrôle de gestion », 4e édition, DUNOD, Paris, 2015, Page 57)

2.2. Niveau du contrôle:

L'entreprise fonctionne sur le principe de la délégation qui vient créer le besoin de contrôle pour s'assurer que ce qui doit être fait le soit effectivement. Le contrôle est ainsi analysé sur la base de « niveaux » : contrôle stratégique, contrôle de gestion et contrôle opérationnel.

- ❖ **Le contrôle stratégique** : il vise donc à piloter les choix stratégiques et les post évaluer par la planification. Le contrôle stratégique évalue la pertinence de la stratégie et les objectifs à long terme. Selon *BOUQUIN* « le contrôle stratégique est formé des processus et systèmes qui permettent à la direction d'arrêter et d'ajuster les choix des missions, métiers, domaines d'activités et facteurs clés de succès ».
- ❖ **Le contrôle de gestion** : c'est l'interface entre le contrôle stratégique et le contrôle d'exécution. Selon *LÖNING &all*, « il s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs ».
- ❖ **Le contrôle d'exécution** : c'est le suivi au quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations. C'est pourquoi il est appelé contrôle opérationnel

2.3. Le processus de contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie.²⁰

C'est:« un processus, une boucle qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressif »²¹, Il est constitué de quatre phase :

2.3.1. Phase de prévision:

Cette phase est liée à la stratégie définie par l'organisation ; cette dernière doit prévoir les moyens requis pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie en fonction d'un horizon temporel, à la fin la direction peut exploiter les résultats obtenus comme modèle de représentation à court terme.

2.3.2. Phase d'exécution:

Cette phase se déroule au niveau des départements de l'entreprise, les responsables des départements emploient les moyens qui leur sont attribués, ils possèdent un système d'information qui mesure le résultat de leur action, ce système de mesure doit être assimilé et accepté par les responsables des entités (il doit seulement mesurer les actions qui leur ont été accordés)

²⁰ GAUTIER F.&PEZET A.(2006). « contrôle de gestion :gestion appliquée »,Dareois & Pearson education,Paris,P32

²¹ Ibidem

2.3.3. Phase d'évaluation:

Cette étape à comparer les résultats obtenus par les départements aux résultats souhaités par les directions pour évaluer leur performance, cette phase de contrôle (au sens strict) met en évidence les écarts et en détermine les causes, elle doit emmener les responsables à prendre des mesures correctives .

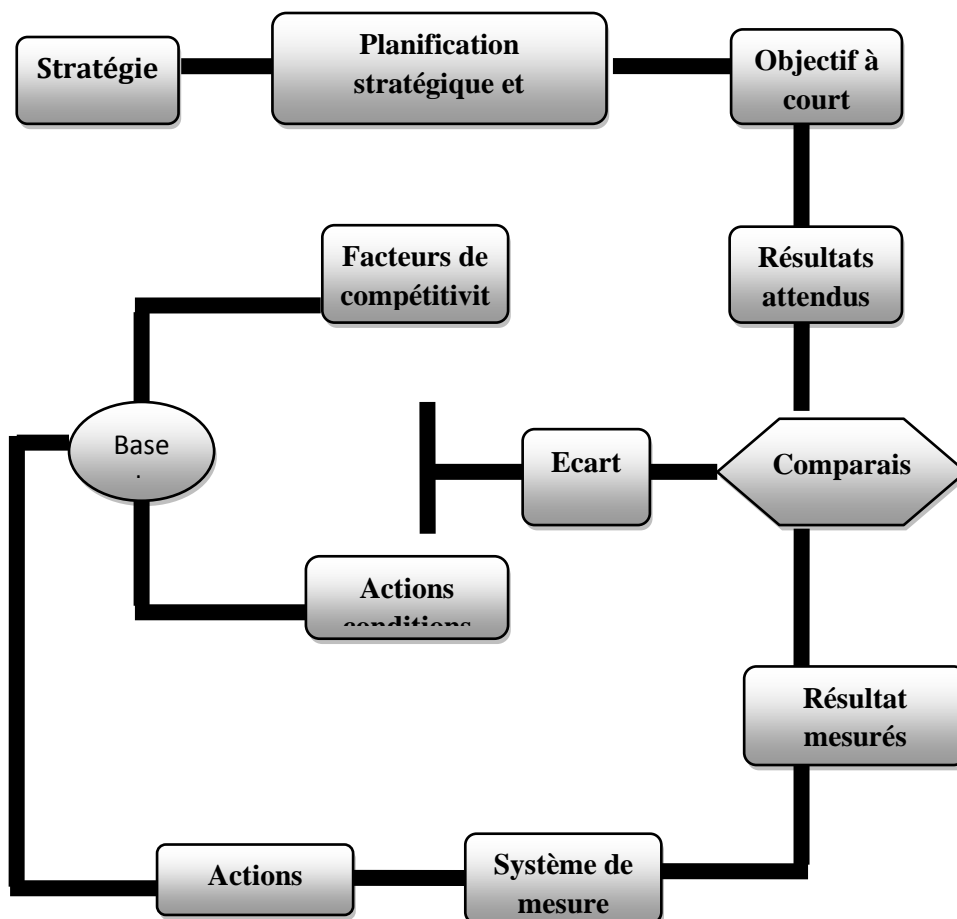
Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des départements de l'entreprise.

2.3.4. Phased'apprentissage:

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

Le processus du contrôle de gestion peut être résumé dans le schéma suivant:

Figure 6 : Processus de controle de gestion



Source: LANGLOIS G, BONNIER, BRUNYERM, «contrôle de gestion », édition berti, Alger, p20

Section 03 : Outils du contrôle de gestion et autres aspects

Le contrôle de gestion au fil de son développement a su faire émerger des outils dans le but d'assurer l'efficacité et la qualité de gestion des entreprises.

Afin de répondre aux objectifs l'entreprise contrôlée, le contrôle stratégique fait recours à des outils de diagnostic en se basant sur l'environnement interne (tels que le Tableau de bord de gestion, l'analyse comparative et l'analyse des états financiers) et externe de l'entreprise, en fonction de l'ensemble de ses caractéristiques à savoir son secteur d'activité , la nature des flux ,les fournisseurs, les clients, les concurrents actuels et les entrants potentiels.

M. LEROY (2001), confirme qu'il « est important pour l'efficacité d'une organisation et la qualité de sa gestion de trouver la meilleure complémentarité et cohérence entre différents systèmes d'informations utilisés pour le pilotage»²². [] Il ajoute également que : « Les uns sont prévisionnels, d'autres outils constatent les performances obtenues et les explicitent, d'autres outils encore comparent les résultats aux objectifs »²³

Plusieurs spécialistes de la gestion des organisations ont divisé les outils de pilotage en trois parties, à savoir : prévisionnels, de suivi de réalisation : et des outils d'appui. Ces outils sont présentés comme suit :

A. Les outils prévisionnels:

²²M. LEROY [2001] ; « Le tableau de bord au service de l'entreprise » Editions d'Organisation, 2001, P.20

²³ Op.cité P.20

Les outils prévisionnelles sont le Plan et le Budget, ils ont pour objectifs d'orienter les choix stratégiques de l'entreprise, d'analyser son future en étudiant les opportunités de l'environnement et son savoir-faire de cette dernière.

Il existe 03 catégories de systèmes prévisionnels :

- le plan (stratégique et opérationnel)
- le budget

1. Le plan:

Planifier est une démarche anticipatrice organisationnelle indissociable de l'idée de gestion.

Selon le Petit Robert (1990), la planification signifie organisation selon un plan. C'est une activité qui consiste à déterminer des objectifs précis et à mettre en œuvre les moyens propres à les atteindre dans les délais prévus.

Laflamme (1977:95) quant à lui voit la planification de la manière suivante :

« Planifier, c'est rechercher, choisir et préparer ce que nous voulons réaliser. En termes opérationnels, il s'agit de sélectionner et d'associer des faits significatifs ainsi que d'employer des suppositions concernant le futur, pour déterminer et évaluer avant l'action les activités nécessaires à l'obtention des résultats désirés ».

1.1. Planstratégique

Une multitude de définitions de ces concepts ont été proposées. Nous en retenons quelques-unes.

DRUCKER (1975: 153) définit la planification stratégique comme suite :

« c'est un procédé qui consiste de façon continue a prendre systématiquement des décisions d'entrepreneur actuellement, en cherchant a connaitre au mieux la durée de leurs conséquences, à organiser systématiquement les efforts nécessaires à la mise en œuvre de ces décisions, en les confrontant à l'idéal souhaité au moyen d'un feedback (rétroaction) systématique et organisé ».

Pour MONTEBELLO et AL. (1975:91), la planification stratégique doit être tout d'abord considérée comme:

« Un ensemble de techniques et de méthodes au service d'une attitude exprimant la volonté de maîtriser au mieux l'avenir de l'organisation face à des environnements dont l'évolution se fait à un rythme de plus en plus aléatoire. Elle peut être aussi considérée comme une volonté d'anticiper le changement, une attitude proactive vis-à-vis de la croissance ».

SHRADER, MULFORD et BLACKBURN (1989: 46) définissent la planification stratégique de façons très opérationnelles en utilisant de préférence « plan stratégique ». Ils considèrent un plan stratégique comme :

« Un énoncé écrit de long terme, qui inclut à la fois la mission de l'entreprise et les objectifs de l'organisation.

Un plan qui inclut des stratégies indiquant de quelle manière les objectifs seront atteints.

La planification doit aussi fournir la substance à partir de laquelle la performance globale de l'entreprise sera contrôlée et mesurée... »

La planification stratégique porte donc sur les décisions importante quant à l'orientation présente et future de l'entreprise (de un à cinq ans).

1.2. Le plan opérationnel

Pour ROBINSON, LOGAN et SALEM (1986:7) la planification opérationnelle est définit comme suit :

« La planification opérationnelle correspond aux activités de planification détaillés qui conduisent à l'élaboration d'objectifs à court terme, de plans d'actions et de procédures pour la conduite des opérations quotidiennes. Elle joue u rôle important dans l'implantation d'une stratégie car elle transforme les plans stratégiques en plans d'actions ».

Quant à SHRADER, MULFORD et BLACKBURN (1989), ils la conçoivent comme un ensemble d'objectifs à court terme pour des secteurs fonctionnels spécifiques comme finance, marketing et personnel. Les plans opérationnels pour ces derniers doivent comporter la planification des inventaires et des objectifs de vente écrits, des plans des ressources financières et humaines ainsi que des budgets de publicité.

Nous pouvons donc dire qu'une entreprise fait de la planification opérationnelle lorsqu'elle recourt a des objectifs a court terme pour chaque fonction de l'entreprise, à des procédures pour

guider les opérations, à des plans détaillés au niveau de chacune de ces fonctions, et a une allocation de ressources (budget correspondant).

2. Le Budget

2.1. Définition du budget:

Le budget est la traduction concrète, quantitative et essentiellement économique des plans d'action décidés pour et par un responsable pour l'année à venir, en vue de l'atteinte des objectifs qu'il a négociés. ²⁴

Le plan comptable général définit le budget comme « une prévision chiffrée de tous les éléments correspondants à un programme déterminé, un budget d'exploitation et la prévision chiffrée de tous les éléments correspondants à une hypothèse d'exploitation donnée pour une période déterminée. » ²⁵

Pour George LANGLOIS un budget est « l'expression quantitative du programme d'actions proposés par la direction. Il contribue à la coordination et à l'exécution de ce programme, il en courbe les aspects tant finances que non financier, et tient lieu feuilles de route pour l'entreprise » ²⁶

D'après les définitions de ces auteurs on peut déduire que le budget est l'expression économique des plans d'actions pour l'année suivante dans le but de fixer les moyens nécessaires pour la réalisation des prévisions et objectifs de l'entreprise.

2.2. Rôle du Budget:

Les budgets ont pour rôles :

- Permettent la mise en œuvre des plans et de la stratégie;
- Assurent la cohérence sur le court terme de l'ensemble des actions à entreprendre;
- Représentent un support de communication et de coordination auprès des acteurs de l'entité;

²⁴ Hélène Löning, et al , Collectif - Le contrôle de gestion _ Organisation et mise en oeuvre-Dunod (2008): p115

²⁵ LOINING. H, « le contrôle de gestion des organisations et la mise en œuvre », 2eme édition, Dunod, Paris, 2003, Page101.

²⁶ Jean-Luc ALBERT, « Finance publique », éditions Dalloz, 9eme édition, Paris, 2015, P42

- Incarnent un instrument de délégations des pouvoirs;
- Traduisent l'engagement de chaque responsable;
- Responsabilisent les différents centres de l'organisation;
- Constituent un moyen de motivation;
- Fournissent les données de référence de contrôle.²⁷

Il faut souligner qu'avec le développement du contrôle de gestion un nouvel outil a fait son émergence et c'est le Business plan.

3. Business plan (modèle économique):

Le Business plan est une étape primordiale lors de la création d'une entreprise nouvelle ou lancement d'un projet. C'est un résumé de la stratégie d'entreprise.

3.1. Définition du business plan:

Il n'existe pas à ce jour, une définition globalement acceptée du modèle d'affaire. Et cela est dû au fait que les auteurs ayant étudié le concept ne s'appuient pas vraiment sur les recherches des uns et des autres.

Néanmoins il est généralement défini comme étant un outil de synthétisation, en suivant un modèle, il détermine le niveau d'activité nécessaire pour atteindre les objectifs fixés.

Selon VENKATRAMAN, HENDERSON (1998, P. 46):

«Le business model est un plan coordonné pour désigner la stratégie selon trois vecteurs: l'interaction avec les consommateurs, la configuration des actifs et le niveau de connaissance ».

Pour OSTERWALDER et PIGNEUR (2011, P. 14-15):

« Un modèle économique (ou business model) décrit les principes selon lequel une organisation crée, délivre et capture de la valeur. Nous considérons qu'un modèle économique peut être présenté

²⁷ Guy DUMAS, Daniel LARUE, « Contrôle de gestion », édition Lexis Nexis SA, France, 2005, P310

par 9 blocs qui décrivent l'économie d'une entreprise, la saxon dont elle envisage de gagner de l'argent ».

4. Rôle du plan d'affaires:

On peut énumérer diverses utilités du business plan, OSTERWALDER (2005) dénombre quatre principales utilisation de ce model en entreprise à savoir:

- Comprendre et partager;
- Analyser;
- Gérer;
- Elaborer de nouveaux modèles d'affaires.²⁸

B. Les outils de suivi de réalisation:

Ces outils permettent de comparer les résultats obtenus aux objectifs fixés. Ces outils sont utilisés pour mesurer et analyser et constater a posteriori, les performances de l'organisation. Le contrôle de gestion devient alors un facteur clé de l'entreprise. Pour cela, il va s'appuyer sur plusieurs outils :

1. La comptabilité générale:

La comptabilité est une branche primordiale pour l'entreprise. L'ensemble des informations financières quelle comporte servent de base pour l'organisation des systèmes d'informations elle contrôle au sein des entités.

1.1. Définition de la comptabilité générale :

Pierre LASSEGUE stipule que: « D'une manière générale, la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de : saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées, de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés ».²⁹

²⁸OSTERWALDER.A, PIGNEUR. Y, Clarifying business models: origins present and future of the concept, communications of the association for Information systems, 2005,P 20.

²⁹ PCG.P. VII,citer par: Pierre LASSEGUE, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz,1996.

« La comptabilité générale, dans une entreprise, consiste à recenser tout ce qui a une valeur financière (argent, immeubles, matériels, titre de créances, dettes) et à étudier toutes les opérations susceptibles d'affecter ces différentes valeurs dans l'entreprise »³⁰

« La comptabilité générale est une technique quantitative de collecte, de traitement et d'interprétation de l'information, relative aux transactions réelles d'un agent, comportant une contrepartie monétaire. Les transactions sont observées et mesurées sur la base de cette contrepartie. La comptabilité générale tient en partie double les compte pour établir le bilan, le compte de résultat et les annexes »³¹

1.2. Rôles et finalités de la comptabilité générale :

- Outil de mesure de la richesse créée par l'entreprise et de contrôle son partage;
- Un moyen de preuve dans la vie des affaires;
- Outil d'aide à la décision;
- Base de diagnostic économique et financier;
- base de synthèse et de prévision macro-économique;
- Instrument de régulation sociale³²

2. La comptabilité analytique:

La comptabilité analytique est une méthode de calcul des couts des produits d'une organisation, cette dernière vient pour compléter la comptabilité générale et palier ses insuffisances, notamment au niveau de la prise de décision parce qu'elle s'adresse aux gestionnaires et acteurs de l'entreprise.

2.1. Définition de la comptabilité analytique:

La comptabilité analytique est un système d'information interne destiné à quantifier les flux interne et à contrôler les consommations, ainsi que leur destination.

³⁰ LONING H, PESQUEUX et All, « le contrôle de gestion », 3ème édition, paris, 2008, P10.

³¹ Projet de système comptable financier, conseil national de comptabilité, juillet 2006, p6.7

³² PCG.P. VII,citer par: Pierre LASSEGUE, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz,1996.

A.B. Martinet et A. SILEM l'ont défini comme étant Un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilations, abonnements, calculs de charges, ..., en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non»³³

2.2. Objectifs de la comptabilité analytique :

Différents objectifs peuvent être assignés à la comptabilité analytique, il est possible de retenir les objectifs suivants : ³⁴

- Connaitre les couts des différentes fonctions assumées par l'entreprise
- Déterminer les bases d'évolution de certains éléments du bilan de l'entreprise
- Expliquer les résultats en calculant les couts des produits (biens et services) pour comparer aux prix de vente correspondants
- Etablir les prévisions de charges et de produits courants
- Constater la réalisation des prévisions et expliquer les écarts éventuels.

Pour atteindre ces objectifs, la comptabilité analytique mise en place dans une entreprise doit être adaptée exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitation particulières qu'elle exerce.

3. La gestion budgétaire:

Le contrôle de gestion, outre le calcul des coûts dans une perspective à long ou court terme, a pour rôle de décliner les choix stratégiques définis en amont sous forme de plans à court terme.

La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'actions chiffrées sont appelés à servir d'outils de pilotage s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctrices.

³³ A.B.Martinet et A SILEMA : lexique de gestion, DALLAZ, Paris, 2003, P 115

³⁴ GERARD Melyon, « comptabilité analytique », édition Bréal, Paris, 2004, P9

3.1. Définition de la gestion budgétaire:

La gestion budgétaire est « un mode de gestion prévisionnel qui consiste en la traduction d'objectifs en un ensemble de programme et de budgets ». ³⁵

« La gestion budgétaire correspond à une vision technicienne du contrôle de gestion et se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir les prévisions à court terme applicable à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés ». ³⁶

La gestion budgétaire est composée de deux phases distinctes: ³⁷

- **La budgétisation** : qui est l'introduction des données prévisionnelles dans les budgets.
- **Le contrôle budgétaire** : qui est constitué par le calcul des écarts et les actions correctives qu'il initie.

3.2. L'importance de la gestion budgétaire:

La gestion budgétaire permet de préparer l'avenir de l'entreprise par :

- Une meilleure connaissance de ses potentiels et de son environnement;
- Une volonté de déterminer la place qu'elle occupera dans les années futures en définissant ses objectifs et les différents moyens de les atteindre;
- Une planification et une coordination des actions à mener pour atteindre ses objectifs;
- L'implication de tous les responsables opérationnels qu'elle engage. ³⁸

4. Définition du Reporting:

³⁵ DORIATH .B et autre : comptabilité et gestion des organisations, édition Dunod, 7^e édition, Paris, 2010, p.297.

³⁶ Jack FORGET, « Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2005, p. 09.

³⁷ Ibid., p.297. DORIATH .B et autre : comptabilité et gestion des organisations, édition Dunod, 7^e édition, Paris, 2010, p.297.

³⁸ Abdenacer KHERRI, cours: « Gestion budgétaire », école supérieure de commerce, 2011-2012, P. 02.

Le Reporting est un diagnostic qui consiste en la présentation de rapports sur les activités et les résultats des organisations

«Il consiste à étudier les mécanismes et les procédures permettant de fournir l'information demandée au niveau supérieur».³⁹

Il est défini selon I.CALME comme « l'action qui consiste à faire remonter l'information vers la direction générale ».⁴⁰

Le Reporting a pour but de renseigner la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilités, et sert à rendre compte du degré de réalisation des objectifs.

C. Les outils d'appuis:

Les outils d'appuis sont les outils et les méthodes d'analyses, qui permettent au manager et son équipe, de constater les performances et tendent à fournir des explications. En interprétant les écarts et prendre les mesures correctives nécessaires, pour pouvoir agir à bon escient. Parmi ces outils : le reengineering et le benchmarking.

1. Le Reengineering:

Le Reengineering est considéré par les spécialistes du management comme l'une des plus récentes des méthodes de management actuelles. Inventé par M. Hammer.

1.1. Définition du reengineering:

Selon Hammer et Champy (1993) le reengineering est de : « repenser d'une manière fondamentale et radicale la façon dont les processus de gestion sont organisés pour aboutir à des améliorations considérables dans les mesures de performances que sont les coûts, la qualité, le service et la rapidité ».

Bergeron, Boudreau et Falardeau (1994) ont apporté une définition un peu plus large de la réingénierie en introduisant l'apport des technologies de l'information. Selon eux, la réingénierie organisationnelle consiste à « revoir les processus d'affaires de façon radicale en vue d'obtenir

³⁹ PIGE Benoit, LARDY Philippe, «reporting et contrôle budgétaire», 1ère édition, édition EMS Management & société, Paris, 2003, P 157.

⁴⁰ CALME I, «introduction à la gestion», Edition Dunod, Paris, 2003, P 300.

des améliorations majeures en terme de performance, et ce, en utilisant les technologies de l'information dans toute leur potentialité »⁴¹.

1.2. Les objectifs de la réingénierie⁴²

- Accroître l'efficacité et la rentabilité :

Les processus administratifs sont jugés efficaces s'ils permettent à l'entreprise d'obtenir les résultats escomptés. Un processus efficace est un processus dont l'exécutant satisfait non seulement le client externe, mais également le client interne.

- Améliorer la flexibilité :

Toute entité doit être en capacité de réagir à des situations peu confortables et d'effectuer des modifications dans de brefs délais facilement et sans geler l'activité ou la perturber.

- Donner un sens au travail:

Le remaniement des processus permet d'éliminer les tâches monotones, répétitives et dénuées d'intelligence.

2. Le Benchmarking (l'étalonnage):

2.1. Définition du Benchmarking:

Le Benchmarking consiste donc à trouver les agents qui réalisent de la manière la plus performante un processus ou une tâche, les analyser et concorder ensuite ce processus à sa propre entreprise. En d'autres termes, il s'agit d'aller se comparer aux leaders dans le même domaine d'activité pratiqué, de s'inspirer de leurs idées et de leur expérience pour se rapprocher de l'excellence.

Le benchmarking est composé de 2 mots :

⁴¹ Isabelle TREMBLAY, « L'impact des démarches de réingénierie et de réorganisation du travail sur l'efficacité productive des entreprises », Mémoire maîtrise en gestion des organisations, UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À CHICOUTIMI, Avril 2003, P. 17-18.

⁴² Isabelle TREMBLAY, op.cit, P. 24

- bench = banc d'essai
- marking = notation

Pour Robert C.CAMP l'initiateur de la démarche qui considère que «Le Benchmarking est la recherche des méthodes les plus performantes pour une activité donnée, permettant de s'assurer une supériorité »⁴³.

Selon J. BRILMANE : J. Brilmane définit le Benchmarking comme « le processus qui consiste à identifier, analyser et adopter, en les adaptant, les pratiques des organisations les plus performantes dans le monde en vue d'améliorer les performances de sa propre organisation »⁴⁴

2.2. Les objectifs du Benchmarking:

Le benchmarking a pour objectif d'améliorer les performances d'une fonction, d'un métier ou d'un processus de manière importante. Il permet en effet⁴⁵ :

- De poser des objectifs ambitieux.
- D'accélérer le rythme du changement.
- De surpasser le NIH (Not Invented Here), de voir à l'extérieur.
- D'identifier des processus permettant des percées.
- D'accroître la satisfaction des clients et les avantages compétitifs.
- De mieux connaître ses atouts et faiblesses par une meilleure auto-évaluation.
- De créer un climat basé sur les faits, générateur de consensus.
- D'accroître la capacité à utiliser des mesures pour gérer.

3. Le tableau de bord :

Du fait que le tableau de bord est l'objet de notre mémoire, les définitions, les étapes d'élaboration ainsi que les missions et tous les points relatifs à ce dernier seront détaillés dans le deuxième chapitre.

⁴³Robert C. CAMP « le benchmarking : pour atteindre l'excellence et dépasser vos concurrents » édition d'organisation, 1992, p.28

⁴⁴ Jean. BRILMAN, « les meilleures pratiques du management », Ed. D'organisation, Paris 2003, p.287

⁴⁵ Jean. BRILMAN, op.cit, p.289

4. Le système d'information :

4.1. Définition du système d'information:

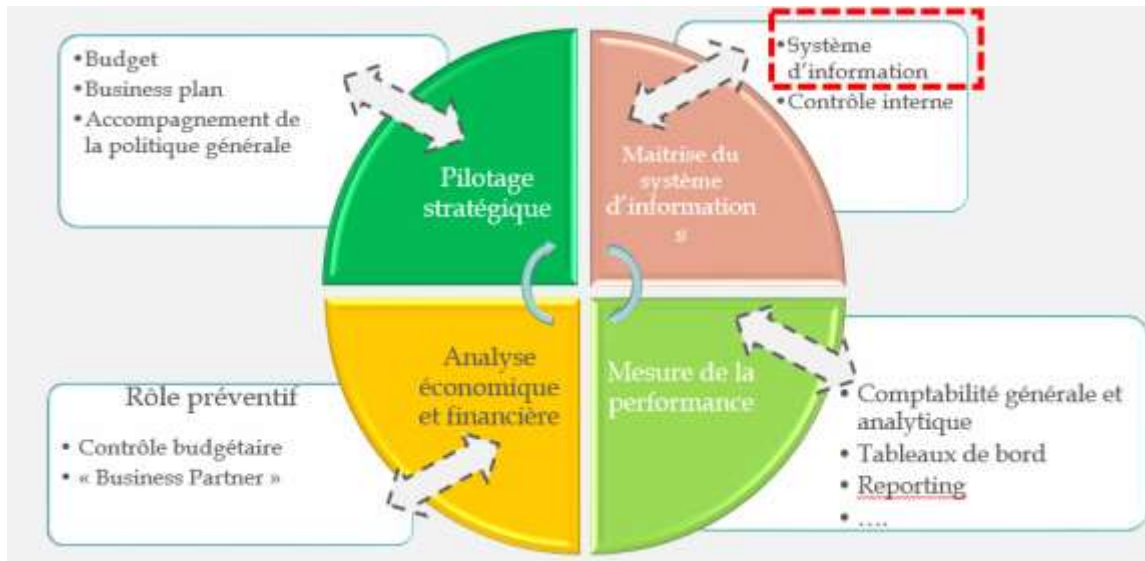
Selon Davis, Oison, Ajenstat et Peaucelle (1986): « Le système d'information est un système humain- machine intégré qui produit de l'information pour assister les êtres humains dans les fonctions d'exécution, de gestion et de prise de décisions. Le système utilise des équipements informatiques et de logiciels, des bases de données, des procédures manuelles, des modèles pour l'analyse, la planification, le contrôle et la prise de décisions. »⁴⁶

4.2. Les caractéristiques du système d'information :

- Le système d'information doit permettre de savoir : L'objectif est de connaître le présent : le SI doit réunir des informations, en exploiter certaines et enfin les transmettre ou les diffuser aux différents utilisateurs.
- Le SI doit permettre de prévoir : l'objectif est de connaître le futur.
- Le SI doit permettre de s'informer rapidement : objectif de rapidité.
- Le SI doit être adapté aux particularités de l'entreprise : il doit être modulaire, intégré dans un plan d'ensemble de l'organisation et capable d'évoluer avec l'organisation.

Figure 7 : Le rôle du système d'information dans tout le processus du contrôle de gestion

⁴⁶ Davis G., Oison M., Ajenstat & Peaucelle J-L. " Le système d'information pour le Management " Edition G. Vermette Inc. Tome 1 - 1986.



Source: YVES Shapira, « le contrôle de gestion pour tous », <https://contrôle-de-gestion.shapiray.com/2017/10/2-le-SI-auserviceducontrolededegestion.html>, consulté le 24/08/2020 à 16 :21.

Pour conclure, 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. Le terme contrôle recouvre deux aspects: la vérification et la maîtrise, dont on retrouve les modalités dans le contrôle de gestion. Mais le contrôleur de gestion, c'est à dire celui qui exerce ce métier, n'a pas vocation à se substituer à chaque acteur en tant que responsable de sa gestion.

CHAPITRE 2

Chapitre 2: Conception et mise en place du tableau de bord

Du fait de positionnement de tableau de bord comme outil complémentaire du contrôle budgétaire et des comptabilités, les tableaux de bord ont été définis dès l'origine pour pallier les lacunes des systèmes existants. La dénonciation de ces derniers s'accroissant, les tableaux de bord apparaissent de plus en plus providentiels, et ce d'autant plus qu'on a insensiblement fait évoluer leur définition au cours des années, justement en fonction des nouveaux besoins détectés.

Ainsi ce chapitre sera élaboré en (trois) 3 sections :

- La 1^{ère} traitera des généralités sur le tableau de bord
- La 2^{ème} traitera les étapes de conception des tableaux de bord
- La 3^{ème} traitera les différentes méthodes de conception des tableaux de bord

Section 1 : généralité sur le tableau de bord

Dans cette section nous allons voir les différentes définitions ainsi que les types , le rôle , et enfin les fonctions et les limites du tableau de bord .

1.2 Définition:

le tableau de bord constitue un excellent outil d'aide à la décision , il permet d'évaluer le chemin parcouru et le chemin restant à parcourir pour accéder aux objectifs de performance, il présente les éléments d'appréciation pour juger de la situation, doit-on continuer ainsi ? Faut-il renforcer les actions ou plus radicalement infléchir la démarche ?

La définition du tableau de bord varie d'un auteur à l'autre :

- A. **selon (H. Bouquin ,2001)**, le tableau de bord « est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état 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 ».⁴⁷
- B. **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

⁴⁷ H. BOUQUIN [2003]; « Le contrôle de gestion » Ed PUF, 2003 P. 397-398

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 »⁴⁸

- C. **(B. DORIATH, 2005)**, définit le tableau de bord comme étant: « un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance ». ⁴⁹
- D. **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». ⁵⁰
- E. **(Le lexique de finance, 2013)**, le définit comme étant: « Un document établi avec une fréquence rapprochée, souvent le mois, et qui liste un certain nombre d'indicateurs financiers ou non financiers (ventes, carnets de commandes, parts de marché, nombre de réclamations clients, niveaux de trésorerie, résultats...). Et qui a pour vocation d'éclairer la direction de l'entreprise sur la marche des affaires afin de lui permettre de prendre des décisions rapides sans attendre la publication des documents comptables complets qui peuvent être plus longs à venir ». ⁵¹

2. Les typologies de tableau de bord

Il existe trois (3) types de tableau de bord :

- Le tableau de bord stratégique
- Le tableau de bord de gestion
- Le tableau de bord opérationnel

⁴⁸ A. FERNANDEZ, [2005] ; « L'essentiel du tableau de bord,» Paris, Éd. d'organisations, P. 178

⁴⁹ B. DORIATH, [2005] ; «Contrôle de gestion », 4ème, Ed Dunod.

⁵⁰ ALAZARD .C & S. SEPARI [2010]; « contrôle de gestion » Ed. Dunod ; P. 591

⁵¹ Lexique de finance, paru dans le site www.vernimme.net, le 24 février 2013, SP

1) Le tableau de bord stratégique:

Egalement appelé par certains auteurs (tableau de bord prospectif), ou tableau de bord équilibré (en anglais, balanced scorecard ou BSC), ce type de tableau de bord regroupe les données essentielles au contrôle de la mise en œuvre de la stratégie. Son horizon est à relativement long terme. Il est utilisé par la direction générale et permet de donner une vision globale des activités de l'entreprise comme la progression du chiffre d'affaire, la part de marché, évolutions de la rentabilité, etc.

2) Le tableau de bord de gestion:

Affiche les principaux indicateurs que le gestionnaire doit savoir maîtriser et lui permettent de piloter l'activité de l'entreprise. Il a pour objectif de mettre en évidence les écarts entre les prévisions et la réalité et permet d'analyser ces derniers. Il est établi de manière assez régulière c'est un outil de pilotage à moyen terme.

3) Le tableau de bord opérationnel:

Ce tableau de bord permet d'assurer le suivi de l'exécution des tâches au niveau des opérations

Il communique les données indispensables au contrôle à court terme de la marche de l'entreprise. Ils sont établis dans des délais très brefs et avec une périodicité élevée, ce qui permet aux dirigeants d'exercer rapidement des actions correctives et même d'anticiper l'événement.

1) Fonction et limites du tableau de bord:

Nous allons présenter dans ce titre les fonctions et les limites du tableau de bord

3.1 . Les fonctions du tableau de bord:

Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la mise en œuvre de la stratégie, le tableau de bord est orienté vers l'action, c'est-à-dire l'anticipation des résultats. Ses principales fonctions sont les suivantes :

A. Le tableau de bord outil de contrôle et de comparaison:

Le tableau de bord doit mettre en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ainsi il permet le diagnostic des points forts et des points faibles et avertir le gestionnaire de tout résultat ou écart indésirable

Le tableau de bord assure le suivi des actions en cours et leurs résultats par les dirigeants de chaque niveau ainsi il permet le contrôle des responsabilités déléguées.

B. Le tableau de bord outil de communication et dialogue:

À condition qu'il soit bien conçu, le tableau de bord peut devenir un référentiel commun pour des échanges constructifs.

C'est un outil de coopération car il aide à la diffusion d'informations aux différents responsables et permet le dialogue entre les niveaux hiérarchiques.

C. Le tableau de bord outils de mesure de performance:

Le concept de performance intègre à la fois la notion d'efficacité et d'efficacités, la performance consiste à mener une action pour obtenir des résultats conformément à des objectifs fixés préalablement en minimisant le coût des ressources et des processus mis en œuvre.

Le tableau de bord permet d'apprécier la performance des responsables en matière de réalisation des objectifs par la juxtaposition des prévisions et réalisation

D. Le tableau de bord outil d'aide à la décision:

Le tableau de bord favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables et la mise en œuvre des actions correctives ⁵²

Il permet d'avoir une vision plus claire de la situation et prendre des décisions selon les objectifs de la démarche stratégique engagée.

3.2 Les limites du tableau de bord

- parfois considéré comme rigide, il est difficile de l'adapter, le tableau de bord ne peut pas être standardisé, il ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité.

- avant d'atteindre le centre de décision l'information est dénaturée, dépourvue de détails, de même les décisions stratégiques risquent d'être mal interprétées par les intermédiaires

⁵²ALAZARD. C & SÉPARI. S, OP, Cit, 2e édition, Page 31

-très souvent basé sur le système comptable et financier ceci cause la lenteur d'obtention des informations, et parfois les indicateurs sont déconnectés de la stratégie globale de l'entreprise et ne permettent pas d'orienter l'action.

Section 2: conception du tableau de bord

Décider d'utiliser un tableau de bord, ou l'incorporer dans la gestion est une chose, et sa conception est une autre. Comme tout système cet outil a un ensemble de caractéristiques, d'éléments et des étapes qui lui sont propres. Donc afin de mieux appréhender la conception, il est nécessaire de présenter l'ensemble des points qui conduisent à sa conception.

Dans cette présente section va comprendre tout des instruments, des indicateurs et des étapes de conception générales du tableau de bord.

1. Les instruments du tableau de bord de gestion:

La construction d'un tableau de bord de gestion nécessite une représentation finale, ou l'ensemble des indicateurs seront regroupés afin d'être présentés à ses utilisateurs, pour cela il existe différentes formes d'instruments telles que: les écarts, les ratios, les graphiques...etc.; ces derniers sont utilisés dans le but d'attirer l'attention du responsable sur les informations clés pour faciliter l'analyse et le processus de décision.

1.1. Les écarts:

Ecart: « Différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemple: « écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée... »⁵³

L'analyse des écarts a pour objectif l'identification des responsabilités internes et externes, de rechercher la cause des écarts et leurs impacts, et d'informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives adéquates.

1.2. Les ratios:

⁵³DORIATH.B, « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{ème} Edition, Dunod, Paris 2008, p.72.

Le ratio est le rapporte expressif entre deux grandeurs caractéristiques (significative de la situation du potentiel de l'activité ou de rendement de l'entreprise. Ce rapport est dit expressif car à partir de deux données l'on peut établir une nouvelle information de nature différente.⁵⁴

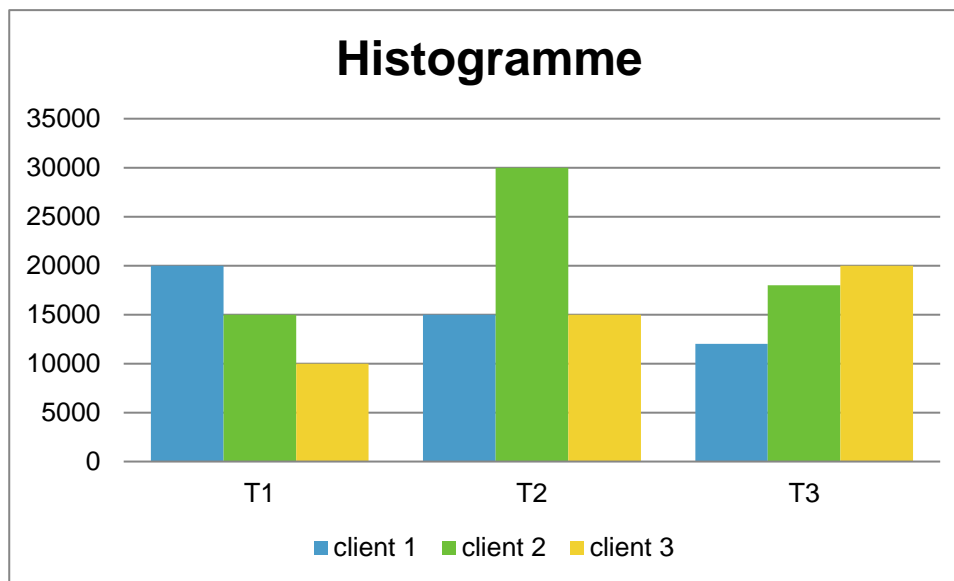
1.3. Les graphiques:

Les représentations graphiques des données donnent plus de visibilité sur l'évolution, la tendance, ou le changement des situations et des indicateurs.

Les exemples de graphiques pouvant figurés dans le tableau de bord sont nombreux, parmi eux:

- Les courbes cumulatives;
- Les graphiques semi-logarithmiques;
- Les graphiques en dents de scie;
- Graphique de Gantt;

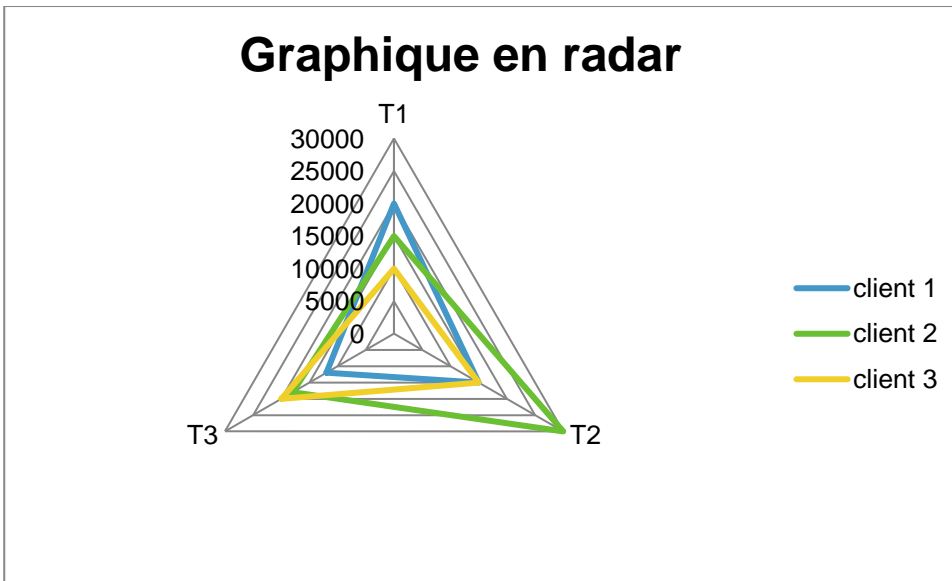
Figure 8 : Présentation graphique en histogramme



Source : réalisé par nos soins.

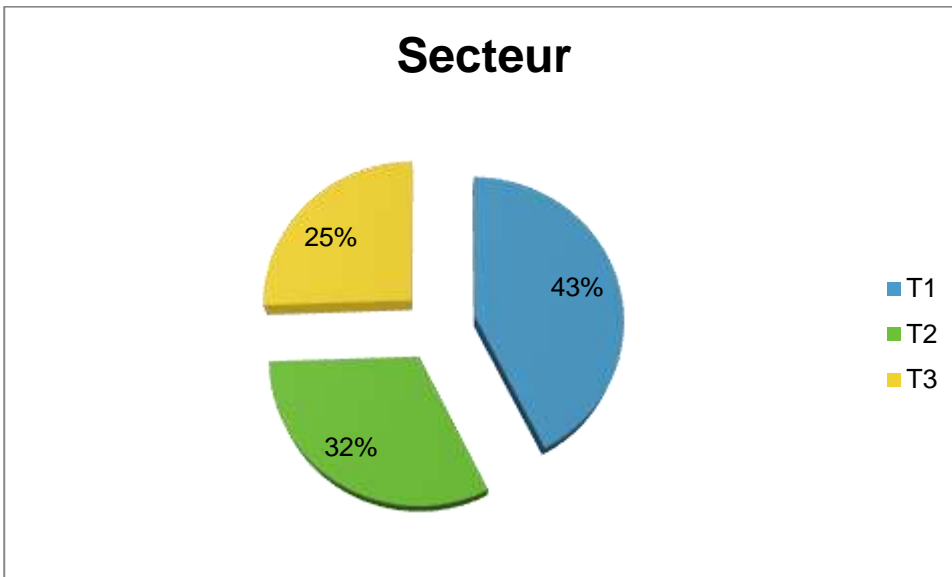
⁵⁴BRUNO,S.,Nouvelle trésorerie d'entreprise, 5ème édition, Dunod, Paris,1977,P 38.

Figure 9 : Présentation graphique en radar



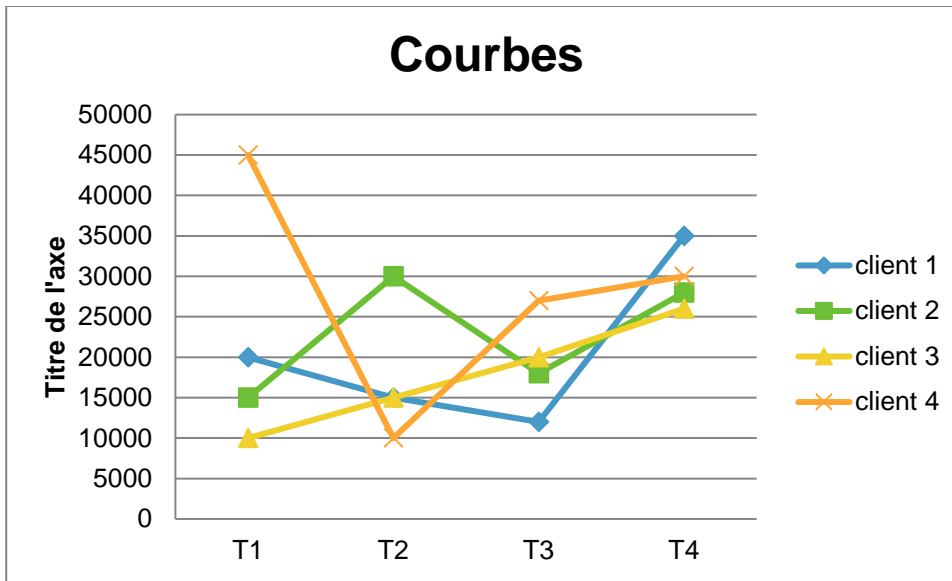
Source : réalisé par nos soins.

Figure 10 : Présentation graphique en secteurs



Source : réalisé par nos soins.

Figure 11 : Présentation graphique en courbes



Source : réalisé par nos soins.

1.4. Les tableaux:

Ils sont généralement utilisés pour mettre en évidence des écarts entre objectifs et réalisations. Ils permettent également de constater l'évolution et d'apprécier la tendance en juxtaposant les réalisations du mois en cours avec ceux du mois précédents ou du mois correspondants de l'année précédente.⁵⁵

Tableau 1 : Modèle général de TDB décentralisé⁵⁶

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	
	Réalisé en M	Réalisé en M-1	Réalisé MN-1	Réalisé fin M cumulé	Objectif en M	Objectifs a fin cumulé M	Objectif fin M	A/E	D/F	D/G	Comme N taire
Indic 1											
Indic 2											
Indic 3											
.....											

⁵⁵ SAHLI. C, LALAOUI.N, Le tableau de bord comme outil de contrôle de gestion et de mesure de la performance financière cas l'entreprise CEVITAL, Promotion 2017/2018, UNIVERSITE ABDELAHMANE MIRA- BEJAIA, p 68.

⁵⁶BOISSELIER Patrick, *Contrôle de gestion : cours et application*, Edition VUIBERT ; édition, Paris 2005, P478

Source : BoisselierPatrick, Contrôle de gestion ; cours et application, Edition VUIBERT ; édition, Paris 2005, P478.

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 Bou 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.

1.5. Les clignotants:

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

2. Les indicateurs du tableau de bord:

Les tableaux de bord sont composés d'indicateurs qui représente l'outil le plus utilisé par les contrôleurs de gestion et qui permet de synthétiser les informations comptables et non comptables dans toutes les fonctions de l'entreprise et de contrôler les flux financiers et les flux physiques.

2.1. Définition et utilité des indicateurs:

« Un indicateur peut être défini comme une information qui permet de connaître l'état du système à un instant T et de pouvoir en déduire très rapidement une amélioration ou une dégradation de la situation. Dans ce dernier cas, il doit permettre au responsable de mettre en œuvre les actions correctives nécessaires. »⁵⁷

⁵⁷ HÉNOT.C, HÉMICI.F, *Contrôle de gestion*, Lexi Fac, 2007,p 140.

LORINO (2001) définit l'indicateur de performance comme suit : « une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat »⁵⁸.

De par ces définitions, les indicateurs sont donc :

- ✓ Un élément ou un ensemble d'informations significatives;
- ✓ Ils peuvent être exprimés en :
 - unités monétaires: par exemple, chiffre d'affaires, marges, résultat...;
 - unités physiques: quantité en nombre d'unités vendues, nombre de clients...
- ✓ Ils ont pour fonction :
 - 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.

2.2. Caractéristique d'un bon indicateur:

Pour qu'un indicateur soit qualifié à être un bon indicateur il doit comprendre certains critères à savoir⁵⁹ :

- **Clairs et simples** : Ils doivent être clairs et simples pour les responsables auxquels ils sont destinés;
- **Pertinents** : Répondent aux besoins des responsables et sont cohérents avec la stratégie de l'entreprise ;
- **Significatifs et durable** : Chaque métier a recours à des unités d'œuvre qui traduisent d'une façon pertinente la relation entre l'activité exercée et les coûts ou les marges, qui s'appliquent aux points clés de la gestion. Retenir des indicateurs qui sont indépendants de

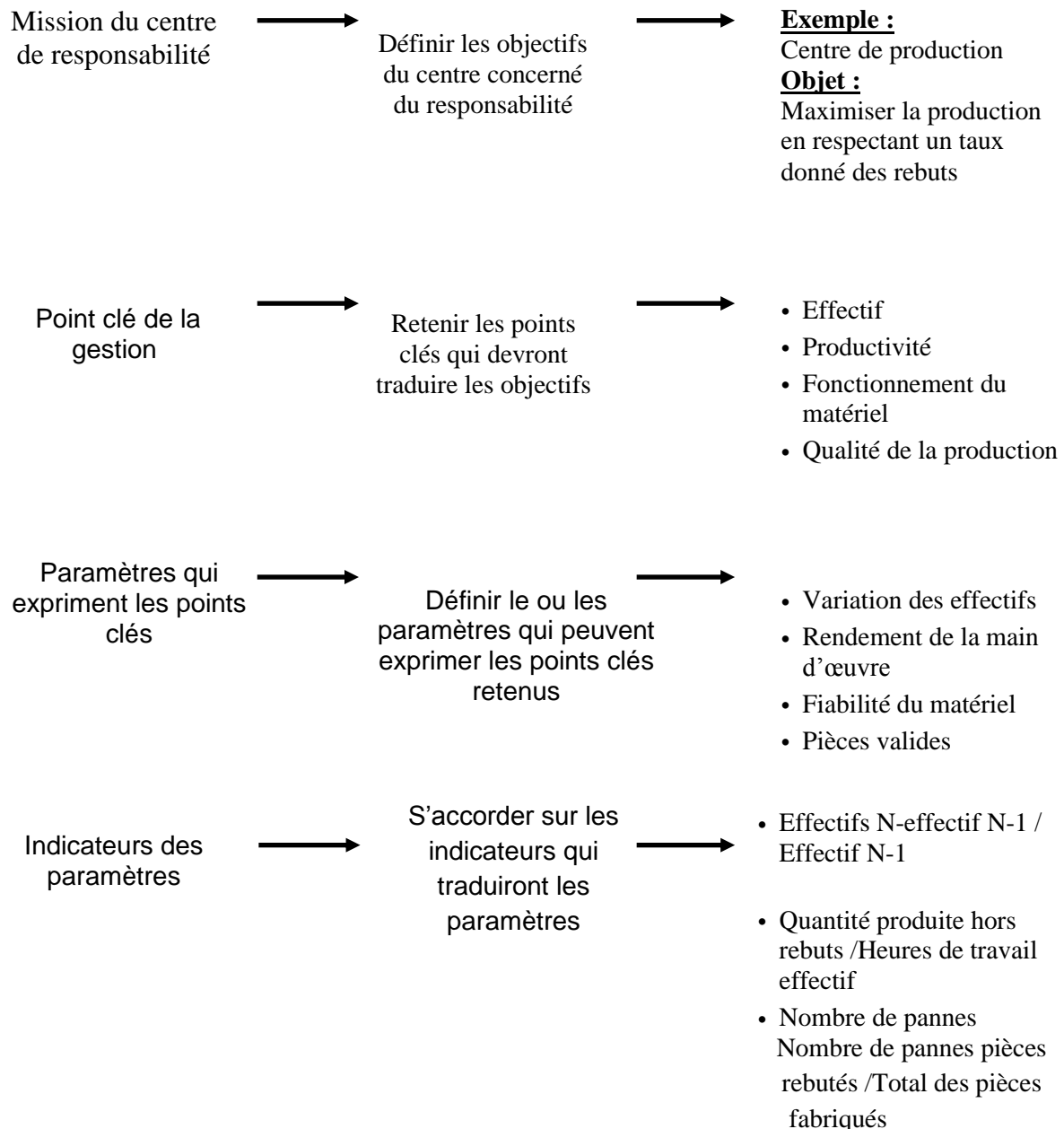
⁵⁸HoudaZIAN, thèse Doctorat en sciences de gestion, *Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances*, Thèse dirigée par M. Jean-Guy DEGOS, 28 janvier 2013, UNIVERSITÉ MONTESQUIEU - BORDEAUX IV, p42.

⁵⁹LEROY. M, op.cit, p. 87.

choix techniques momentanés et une autre règle de bon sens évidente afin de disposer d'un référentiel stable ;

- **Prospectifs** : Ils alertent les décideurs sur l'émergence d'un problème avant que les conséquences irréversibles n'aient pu se manifester ;
- **Accessibles** : L'obtention de l'information et son traitement doit se faire à un coût raisonnable et dans une durée acceptable ;
- **Personnalisés et motivants** : L'opérationnel concerné doit y reconnaître simultanément ce qui les différencie des autres responsables et ce qui traduit les résultats de ses efforts et de la qualité de sa gestion;
- **Cohérents entre eux** : D'une fonction à une autre et d'un niveau à un autre, ils doivent, d'une part, faciliter la compréhension simultanée des performances de toutes les fonctions et, d'autre part, s'agréger au fur et à mesure que les tableaux convergent vers le niveau de la direction générale;
- **Ponctuels** : Ils doivent être disponibles au moment opportun. Cela dépend en premier lieu de la performance du système d'informations mis en place au niveau de l'entreprise.

Figure 12 : la selection des indicateurs⁶⁰



Source :Georges LANGLOIS, *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, édition: Pearson éducation, 2005, P24.

⁶⁰Georges LANGLOIS ,*Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, édition: Pearson éducation, 2005,P240.

2.3. Types d'indicateurs

Il est primordial d'établir un système d'indicateurs, car ces derniers sont nécessaires pour la description de multiples résultats en terme de performance et de pilotage. Ce système se doit de couvrir tous les axes que l'on cherche à mesurer et d'assurer la complémentarité des indicateurs, tout en restant synthétique.

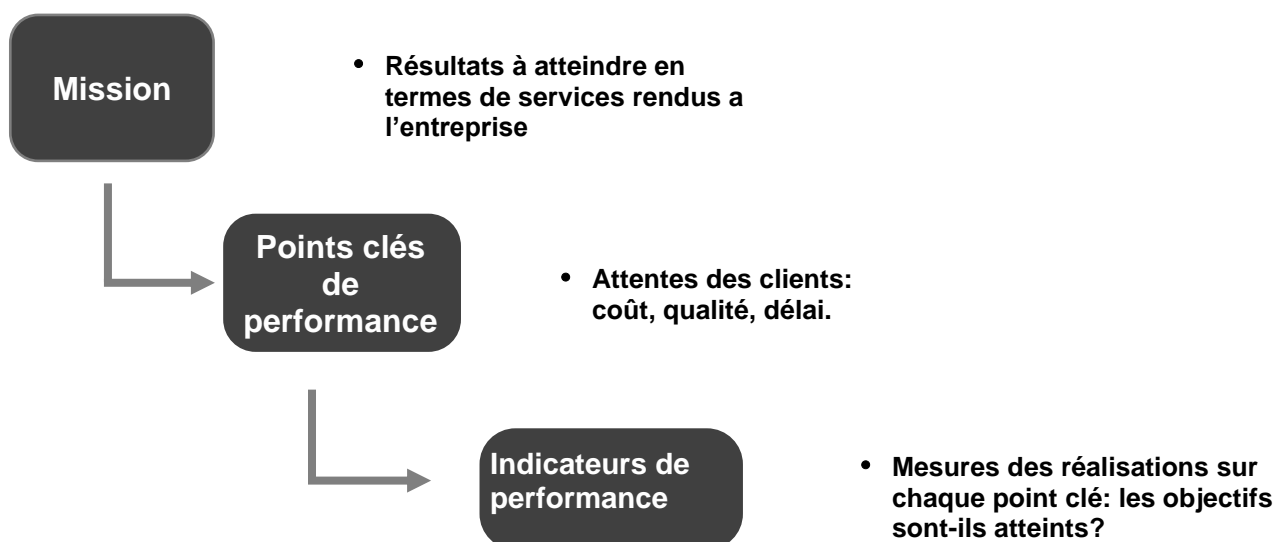
Caroline SELMER⁶¹ classe les indicateurs selon 4 types à savoir :

2.3.1. La nature du phénomène mis sous contrôle:

Mettre sous contrôle une activité consiste à savoir si l'activité est performante? et si l'activité est bien pilotée (le plan d'action associé se déroule comme prévu). On distingue :

- ❖ **Les indicateurs de performance** qui ont pour but la traduction de la réalisation de la mission de l'unité et permettent de rendre compte à la hiérarchie;

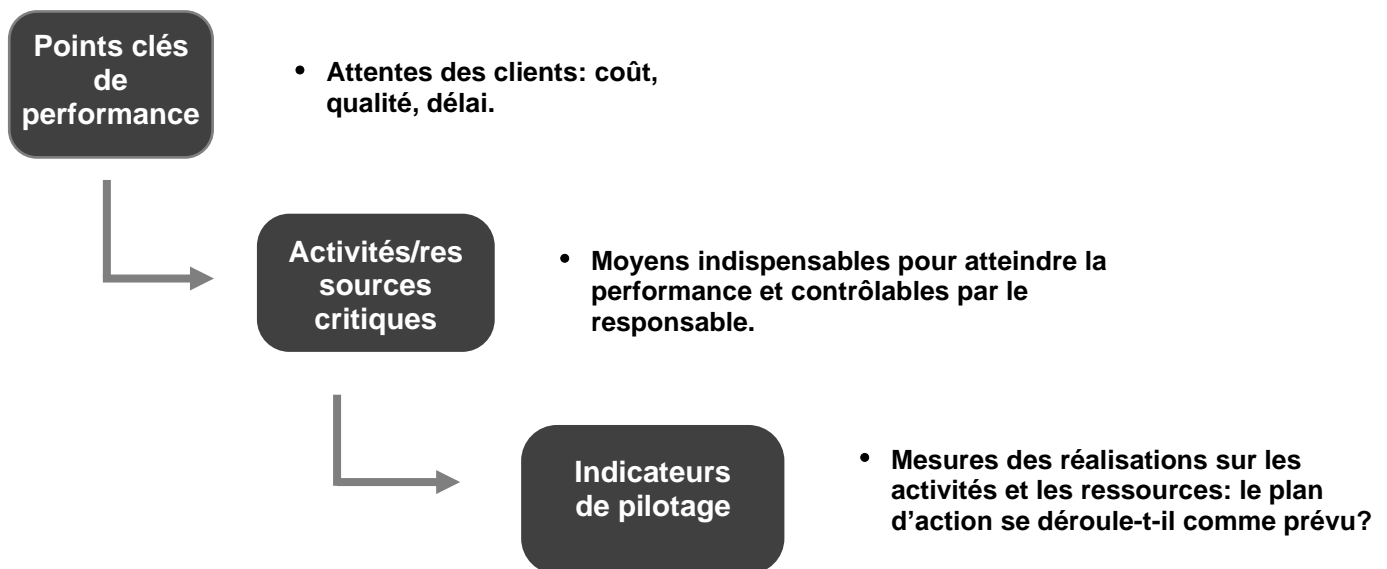
Ils sont définis en générale en suivant ce plan:



⁶¹SELMER.C, M. TRABELSI, DUBAN-DOYARD.C, *CONTRÔLEUR DE GESTION: LES OUTILS POUR COMMUNIQUER MIEUX*, ed Eyrolles, 2015, P166-167.

- ❖ **Les indicateurs de pilotage** sont les indicateurs qui suivent les conditions de réalisation d'une action, en indiquant là où il faut agir pour que la performance soit atteinte;

Ils sont définis en générale en suivant ce plan :



- ❖ **Les indicateurs d'éclairage**: ce sont des indicateurs qui s'intéressent à des phénomènes externes à l'unité, qui ont ou auront une influence sur l'activité de l'unité (portefeuille de commandes, concurrence, environnement. ..); à la différence des indicateurs de pilotage, le responsable n'a pas de levier d'action sur ces indicateurs.

2.3.2. La durée de vie du phénomène mis sous contrôle :

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

2.3.3. Leur mode d'élaboration:

- Les indicateurs verticaux (ou hiérarchiques) déploient les objectifs généraux de l'entreprise à travers de la structure ;

- Les indicateurs de processus prennent en compte la dimension transversale de la performance de l'entreprise, et gèrent les relations inter-fonctionnelles.

2.3.4. Leur nature:

- Les indicateurs économiques se rapportent aux coûts, aux produits et aux résultats ;
- Les indicateurs physiques, traduisant physiquement l'activité, permettant d'apprécier les phénomènes avant que ceux-ci ne soient valorisés financièrement avec retard (par exemple, offres émises commandes chiffre d'affaires) ;
- Les indicateurs humains (effectif, absentéisme...);
- Les indicateurs de suivi de projet.

3. Les étapes de conception d'un tableau de bord:

Comme chaque système d'information qui se base sur des indicateurs financiers afin d'être utile et performant, le tableau de bord lui aussi nécessite une phase de réflexion important, allant même à être primordiale car il va, d'une part, très souvent au-delà d'indicateurs purement financiers et d'autres parts, doit introduire la stratégie de l'entreprise.

Il existe plusieurs façons de concevoir un tableau de bord, mais il a néanmoins de grandes étapes à suivre. Ici nous présenterons 5 étapes de réalisation selon Pierre VOYER et Claude ALAZARD :

3.1. Selon Pierre VOYER:

D'après Pierre VOYER la conception du tableau de bord se fait selon 5 étapes⁶²:

❖ Étape 1 : L'organisation du projet tableau de bord

Cette phase consiste en la réalisation d'études des opportunités et de faisabilité et la proposition d'un plan de réalisation. Il est question ici de l'analyse des attentes des gestionnaire et la vérification de la pertinence du tableau de bord dans les secteurs ciblés, de la détermination de l'envergure du projet, de l'évaluation de la présence des conditions de succès et les possibilités des

⁶²Pierre VOYER, *Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance*, Presse de l'université du Québec, 2^e édition, 1999, P153.

systèmes de gestion et d'informations existants, la réalisation d'une analyse de faisabilité pour élaborer un plan de mise en œuvre et émettre des recommandations sur le respect des exigences, les ressources allouées et les options des diverses parties prenantes.

❖ **Étape 2 L'identification des préoccupations de gestion et des indicateurs**

Cette étape consiste à compléter un tableau préoccupations-indicateurs, cela par :

- Le découpage du secteur cible, en premier lieu par niveau hiérarchique (stratégique, opérationnel), puis, par volet d'activités (par programme, par secteur, etc.).
- L'illustration, s'il y a lieu, du processus opérationnel « d'affaires » ou de production de service.
- La précision des éléments à mesurer selon le découpage effectué: les buts, les préoccupations de gestion, les objectifs chiffrés, les zones de performance et les indicateurs nécessaires.
- Après avoir fait l'inventaire des indicateurs disponibles ou pour lesquels on aurait des données, on choisit, par ordre de priorité, les indicateurs à retenir parmi ceux qui sont à la fois pertinents et possibles.
- L'ensemble de ces précisions fournira un bon profil de la performance du secteur ciblé.

❖ **Étape 3 : Le design des indicateurs et du tableau de bord: les paramètres et la représentation visuelle**

Cette phase consiste en:

- La définition détaillée de l'indicateur.
- La précision des valeurs mesurées ainsi que des paramètres : la périodicité, les ventilations, les calculs, les balises et les comparaisons permettant de produire les écarts et les tendances.
- La détermination puis la représentation visuelle tout en donnant les possibilités d'interprétation et d'utilisation. Toutes ces précisions seront documentées à l'aide de *fiches-indicateurs*.
- La réalisation du design du tableau de bord. Les indicateurs seront agencés en « pages » ou en « panoramas » en suivant une structure logique de navigation

- La description des possibilités de forage des indicateurs par niveaux d'information, les formes possibles de rapports ventilés et synoptiques connexes selon les destinataires et le degré de personnalisation souhaité.

❖ **Étape 4 : L'informatisation et la réalisation du système de production de tableau de bord**

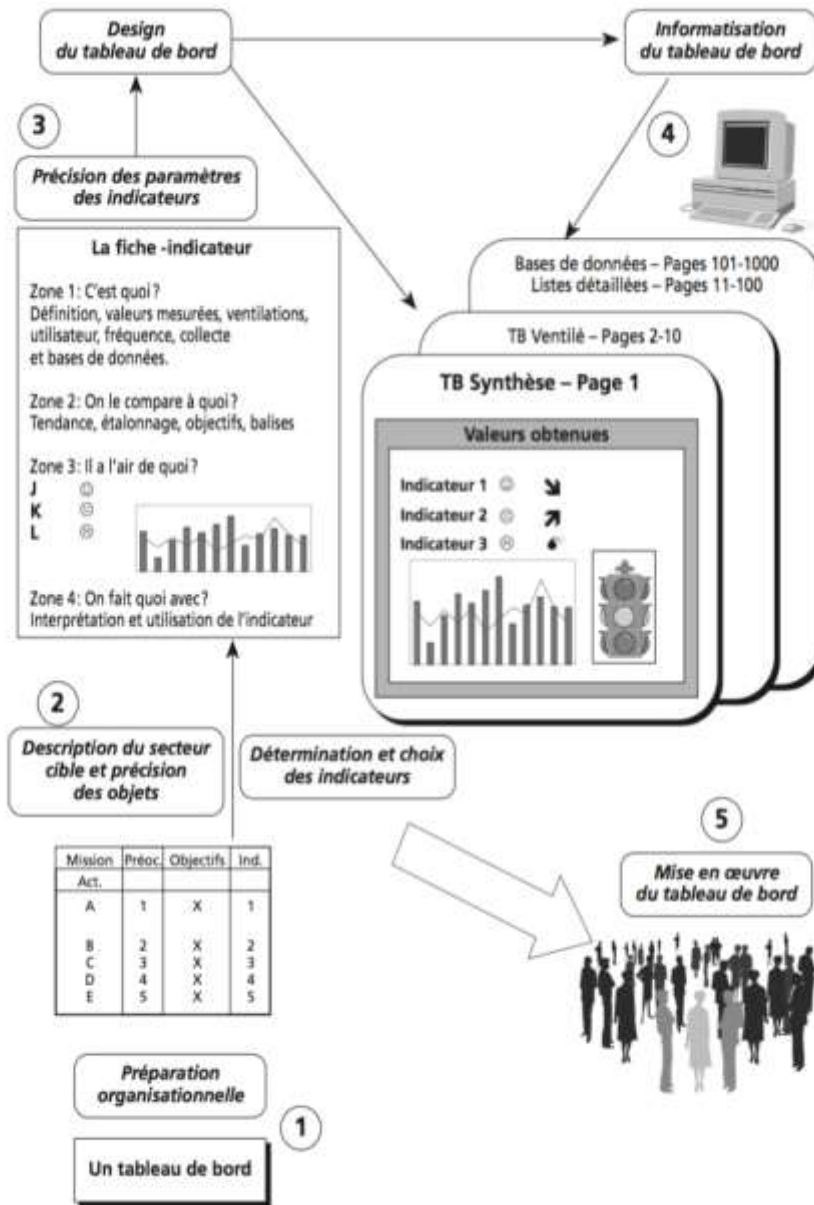
Cette phase a pour but de finaliser le prototype, entrepris plus tôt, puis à concevoir un système de tableau de bord complet. Selon le système d'information existant et des évolutions envisagées, il est nécessaire de déterminer d'abord les choix technologiques d'équipements et de logiciels, puis de déterminer la conception technique du système de production du tableau de bord (l'extraction, la consolidation et le traitement des données). Une fois les données transmises au prototype, celles-ci sont testées et installées sur les sites pilotes.

❖ **Étape 5 : La mise en œuvre du tableau de bord**

La mise en œuvre du tableau de bord se fait selon le plan d'implantation et de changement :

- Procédure d'expérimentation de l'utilisation par certains utilisateurs et à la validation des indicateurs sur le terrain :
- Le test des prototypes ainsi que la procédure aux ajustements de contenu et de forme nécessaires.
- Évaluation du projet pilote et déploiement de l'utilisation du système.
- l'installation du système informatisé complet, en parallèle avec la mise en œuvre progressive. Les utilisateurs reçoivent une formation et les mécanismes administratifs sont adaptés à ce nouvel outil.
- On voit ensuite à une intégration graduelle au fonctionnement et à la gestion de l'organisation. Tout le processus de mise en œuvre s'accompagnera de considérations de gestion du changement. De façon permanente, on verra à la validation et aux ajustements périodiques du tableau de bord selon l'évolution de l'organisation et les changements dans sa gestion.

Figure 13 : Illustration des cinq étapes de la démarche tableaux de bord



Source : Pierre VOYER, *Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance*, Presse de l'université du Québec, 2^e édition, 1999, P152.

3.2. Selon Claude ALAZARD :

D'après Claude ALAZARD la conception d'un tableau de bord passe généralement par plusieurs étapes ⁶³à savoir:

⁶³ALAZARD. C & SÉPARI. S, 4^e édition, OP.Cit, Page 554.

❖ **Étape 1:La fixation des objectifs**

Toute la construction du TB est basée sur la formation des objectifs. Il décrit un ensemble de résultat à atteindre plutôt que le moyen d'y parvenir. Chaque objectif doit être réaliste et réalisable pour pouvoir être considéré, et sera accompagné des moyens adéquats pour les concrétiser. Il peut être quantitatif, mais aussi qualitatif.

❖ **Étape 2:Identification des points clés**

Dans la première étape, nous avons identifié l'objectif et l'avons décomposé en plusieurs niveaux d'objectifs. La deuxième étape de la création du tableau de bord consiste à identifier les principaux facteurs de succès nécessaires pour les atteindre.

Le degré d'importance de chaque objectif est la raison pour laquelle on précède à cette sélection.

❖ **Étape 3:La recherche des indicateurs pertinents**

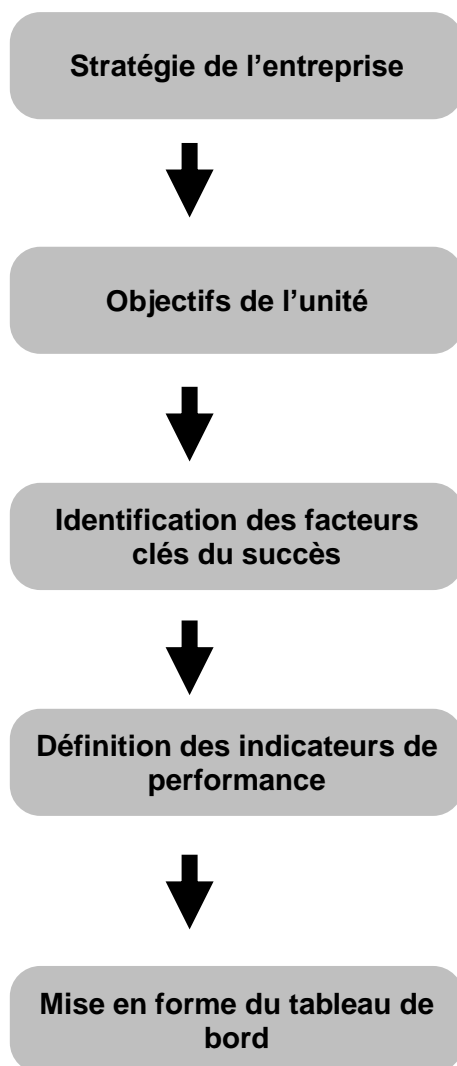
Cette étape l'une des plus importante, car cette dernière nécessite un travail de réflexion afin de cerner les indicateurs les plus adéquat pour la mesurer des points clés précédemment déterminés.

❖ **Étape 4:La collecte des informations**

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

❖ **Étape 5:La mise en forme du tableau de bord**

Cette dernière phase vise à élaborer techniquement le dispositif, à vérifier son caractère opérationnel, puis à en faire un dispositif d'explication courante. Pour cela, il faut personnaliser la présentation, et personnaliser le contenu.

Figure 14 : Démarche de construction du tableau de bord

Source : CAPPELLETTI Laurent, contrôle de gestion, ed dunod,2014, p.62.

Section 3:Méthodes de conception du tableau de bord

La conception du tableau de bord de gestion peut se faire selon différentes approches. L'évolution du domaine managérial nous laisse le choix entre différentes approches pour construire les outils de pilotage dans une entreprise. Parmi ces différents outils, nous distinguons deux catégories d'approches :

- **L'approche par les objectifs** (Qualifiée aussi d'approche française) consiste à produire des indicateurs à partir d'objectifs. Illustrés par : la méthode OVAR (Objectifs, Variables d'actions, Responsables) et la Méthode OFAI (Objectifs, Facteurs clés de succès, Actions, Indicateurs).
- **L'approche, par les modèles de pilotage** (Qualifiée aussi par l'approche américaine). Elle vise à déterminer les variables à piloter, qui représentent l'activité opérationnelle de l'entreprise et les leviers de réalisation de la stratégie puis à trouver les indicateurs pertinents pour chacune de ces variables. Cette conception des outils de pilotage est illustrée par le tableau de bord prospectif le navigateur SKANDIA et le modèle MEF.

Cependant, il ne faut pas oublier qu'il existe d'innombrables méthodologies de construction de tableau de bord. Toutes proposent un plan plus ou moins semblable des étapes à suivre et à réaliser le plus fidèlement possible. Tels que Jean-Yves SAULOU, Roger AÏM, de la méthode SIPOC et la méthode JANUS...etc.

3.1. L'approche par les objectifs:

L'approche par les objectifs est une approche qui détermine des variables d'action selon les besoins exprimés. De sorte que pour chaque variable d'action, il faut déterminer les indicateurs qui répondent aux objectifs primaires découlant de la stratégie. Pour déterminer des indicateurs selon cette logique, il existe deux méthodes : la méthode OVAR et la méthode OFAI.

3.1.1. La méthode OVAR:

La méthode OVAR est une méthode française conçue par les professeurs Daniel MICHEL, Michel FIOL et Hugues JORDAN en 1981. Cette méthode a pour but de déterminer, pour un objectif donné, toutes les variables d'action et les indicateurs correspondants. Quant au choix des indicateurs, il se fait en fonction des objectifs à atteindre pour chaque centre de responsabilité et des variables d'action dont on dispose pour les atteindre. Les concepteurs de cette méthode souhaitaient donner un caractère moins rétrospectif et davantage plus prospectif aux tableaux de bord.

La construction des tableaux de bord via la méthode OVAR, démarre par les dirigeants qui définissent les objectifs et les variables d'actions d'abord, alors que la responsabilité revient au rang inférieur au sein de l'entreprise, qui va à son tour créer son propre schéma OVAR et ainsi de suite jusqu'au rang le plus bas de la hiérarchie.

3.1.1.1. Objectifs de la méthode OVAR:

Les objectifs de cette démarche sont les suivantes:

- Traduire une stratégie en objectifs opérationnels :

Une stratégie non transformée en objectifs opérationnels est inutile. C'est ainsi que la démarche OVAR a été créée, c'est avant tout pour essayer de décliner, tout en veillant sur la cohérence, les objectifs globaux ou stratégiques en objectifs opérationnels.

- Renforcer la cohérence des équipes :

Cette méthode s'inscrit dans une démarche de réconciliation entre la direction générale et ses objectifs stratégiques, avec les opérationnels et leurs plans d'actions. OVAR se propose ainsi de créer un climat de responsabilités individuelles et de solidarité collective

- Augmenter la convergence des actions :

La démarche OVAR pousse les différents acteurs de l'entreprise à faire converger leurs objectifs et leurs plans d'action vers les mêmes buts globaux. Sa mise en place accroît donc l'efficacité des Entreprises.

- Accroître la qualité de la communication interne et externe sur la stratégie et les objectifs de l'entreprise.

3.1.1.2. Concept de base de la méthode OVAR:

❖ Objectif

Un objectif est une orientation d'action chiffrée en relation avec la stratégie de l'entreprise. C'est l'ensemble des objectifs qui est censé mettre en œuvre la mission de la stratégie. Il est important qu'un objectif soit chiffré pour pouvoir ensuite apprécier la performance des actions entreprises pour le réaliser.

❖ Variable d'action

Les objectifs pour être atteints nécessitent la mise en œuvre de programmes d'actions constitués d'un ensemble plus ou moins complexe de tâches à exécuter. La réalisation de ces programmes

dépend d'un certain nombre de variables critiques sur lesquelles le responsable doit pouvoir agir. Elles ont un coût, et leur résultat doit pouvoir être mesuré.

- Une variable d'action peut être soit :
 - une compétence particulière, non imitable et qui confère un avantage concurrentiel (par exemple une position géographique exceptionnelle pour un hôtel).
- un ensemble de performances minimales dont l'absence affaiblirait la position de l'entreprise face à ses concurrents (un service de qualité et un ensemble de prestations de base pour ce même hôtel).

Figure 15 : Croisement des objectifs et des variables d'action

	Objectif 1	Objectif 2	Objectif n
Variable d'action 1	Indicateur 1.1	Indicateur 2.1	Indicateur n.1
Variable d'action 2	Indicateur 1.2	Indicateur 2.2	Indicateur n.2
Variable d'action n	Indicateur 1.n	Indicateur 2.n	Indicateur n.n

Source: David AUSTISSIER, Mesurer la performance de la fonction qualité, édition Eyrolles, p. 30.

Dans ce modèle, il y a un indicateur pour chaque croisement d'objectifs et de variables d'action. On peut très bien avoir plusieurs indicateurs au croisement d'un objectif et d'une variable d'action, ou bien aucun indicateur, l'objectif étant couvert par les indicateurs des autres variables d'action.

❖ La responsabilité :

La détermination des objectifs suppose une connaissance précise du découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, ainsi qu'une appréciation exacte du degré d'autonomie laissé à chaque responsable. 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.

Figure 16 : Croisement des objectifs et des responsabilités

	Objectif 1	Objectif 2	Objectif n
Responsable 1	X		X
Responsable 2	X	X	
Direction générale		X	X

Source: réalisé par nos soins.

3.1.1.3. Les étapes de conception selon la méthode OVAR

Il existe 03 étapes pour cette démarche qui sont les suivantes⁶⁴ :

Étape 1 : Définir les objectifs

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

Étape 2: Déterminer les variables d'actions

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

Étape 3- Déterminer les responsabilités

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

⁶⁴David AUSTISSIER,op,cit, p30.

Étape 4 : Sélection des indicateurs

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

Étape 5 : Mise en forme des tableaux de bord

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

La limite de cette méthode est qu'elle considère que l'on est toujours en mesure de déterminer les actions de manière très opérationnelle. Le concepteur de cette démarche ne peut être un expert de tous les métiers et fonctions de l'entreprise. La mise en relation d'un objectif avec des variables d'action mesurables limite les innovations qui permettent d'envisager la réalisation des objectifs selon des modes d'action que l'on ne connaît pas encore.⁶⁵ Ce qui nous amène à présenter **la méthode OFAI** qui intègre un niveau d'analyse supplémentaire avec la notion de facteur clé de succès.

3.1.2. Méthode OFAI:

La méthode OFAI part des objectifs mais propose les indicateurs après avoir défini des facteurs clés de succès et des actions. L'objectif est défini en termes de facteurs de succès, à savoir l'ensemble des éléments qui vont permettre de réaliser l'objectif et qui influent sur celui-ci. Ensuite, chaque facteur clé de succès est décliné en actions opérationnelles dont la réalisation est évaluée à travers les indicateurs. Les facteurs clés de succès ont l'avantage de s'intéresser aux forces que l'entreprise possède pour mener à bien la réalisation des objectifs. C'est aussi un moyen pour décliner les indicateurs et faire leur reporting, de manière plus cohérente.

3.2. L'approche par les modèles de pilotage:

Cette approche est une approche complémentaire de celle par les objectifs. Elle cherche à compléter la mesure de la performance des entreprises par de nouveaux indicateurs non financiers.

⁶⁵David AUSTISSIER, op, cit, p32.

La méthode propose des nouveaux tableaux de bord, qui tentent de mesurer et de communiquer la stratégie de l'entreprise en arborant des indicateurs extracomptables comme la satisfaction client ou la qualité des collaborateurs de l'entreprise⁶⁶.

Les trois méthodes les plus connues sont le navigateur SKANDIA et le tableau de bord prospectif et le modèle dévaluation fonctionnelle (MEF) et bien d'autres.

Les deux approches américaines et françaises convergent aujourd'hui vers le même objectif, le management de la performance. Mais, dans des contextes culturels manifestement différents.

3.2.1. Le navigateur SKANDIA:

En reprenant une structure similaire au tableau de bord prospectif, Leif Edvinsson, à la fin des années 1980, en charge du capital intellectuel de la société Skandia (une société d'assurances suédoise, s'est interrogée sur la manière de mesurer et de rendre tangible son capital intellectuel) a construit un nouveau modèle de pilotage d'une entreprise en privilégiant la dimension humaine. Ce modèle, le navigateur Skandia (*Skandia Navigator*), reprend les quatre dimensions du tableau de bord prospectif en y ajoutant la dimension humaine, partant de l'idée que le capital humain est le principal générateur de profit pour une entreprise.

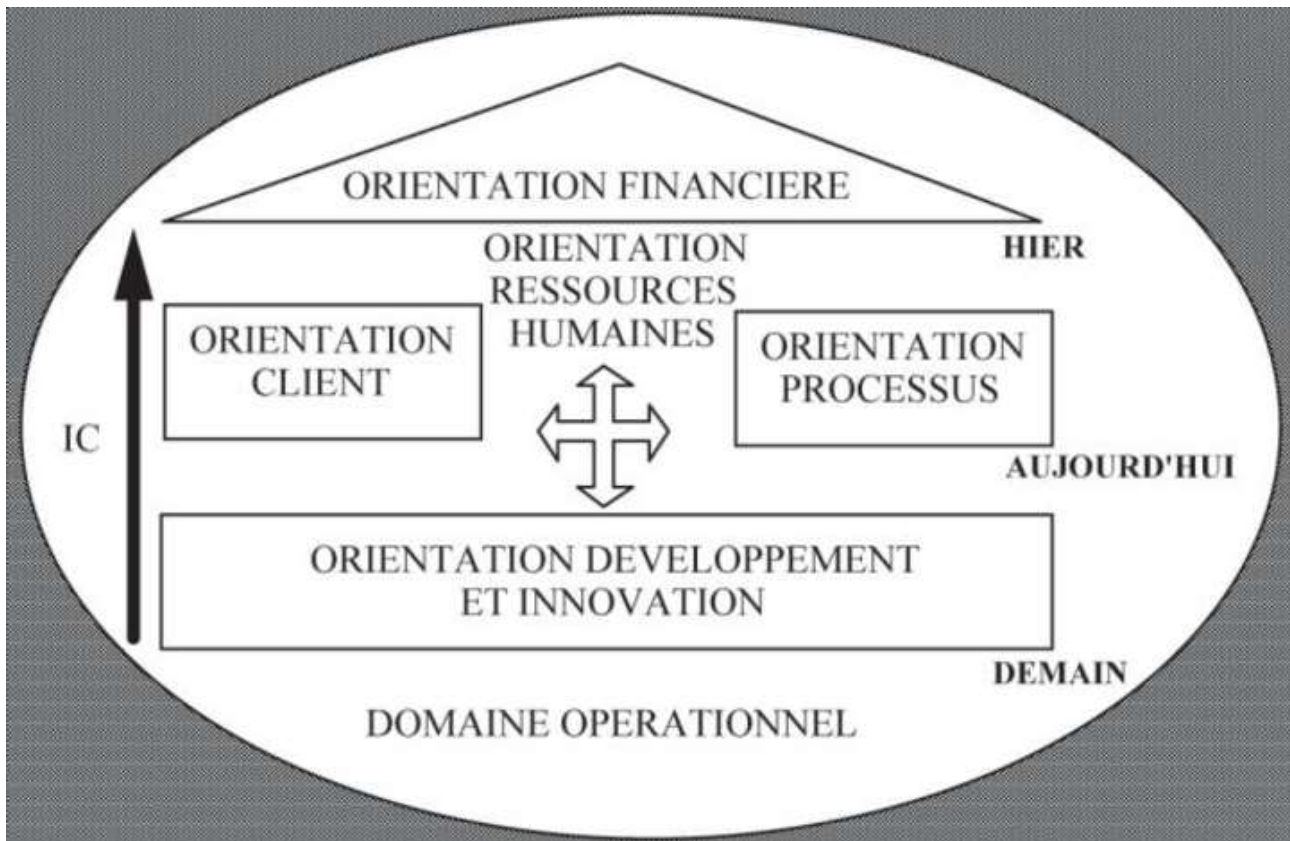
L'objectif du Navigateur SKANDIA est de dépasser la vision financière et privilégier le pilotage de l'immatériel et plus précisément du capital intellectuel, véritable moteur de la création de valeur et identifier des indicateurs de suivi du capital immatériel de l'entreprise.

La raison d'être de ce nouveau tableau de bord est qu'il se fonde sur une dimension sociétale. Cela signifie que les réflexions des entreprises permet en compte l'impact de leurs activités sur l'environnement social et environnemental.

En réalité, le navigateur SKANDIA reprend les quatre dimensions du tableau de bord prospectif en y ajoutant la dimension humaine, partant du principe, que le capital humain est le principal générateur de profit pour une entreprise. Comme c'est présenté dans la figure suivante :

Figure 17 : Le navigateur SKANDIA

⁶⁶David AUSTISSIER, op, cit, p36.



Source : Ridha DRROUCHE, "Relations Collaboratives Client-Fournisseur : Quel Modèle De Création De Valeur ?", https://www.researchgate.net/figure/le-navigateur-de-Skandia-AFS-Source-Edvinsson-et-Malone-1997-Lapproche_fig4_262044410, consulté le 15/07/2012.

3.2.1.1. Principe du Navigateur Skandia :

Le navigateur Skandia propose un tableau de bord composé de 05 axes regroupés dans une dimension temporelle :

- Axe financier : le long terme : qu'a-t-on fait hier ?
- Axe client : le présent
- Axe humain : au centre de la démarche
- Axe processus : le présent
- Axe innovation et développement : que prépare-t-on pour demain ?

- **L'axe financier** représente le passé de l'entreprise, il met en avant des indicateurs orientés sur la personne. Ce peut-être par exemple le cout de la relation client ou le bénéfice par salariés

L'axe financier traite des résultats et des états financiers, il cherche l'ensemble des moyens permettant d'accroître la valeur de l'entreprise.

- **L'axe client** est un élément clé dans la stratégie et dans le succès de l'entreprise, c'est pour cela que les clients ne peuvent pas être considérés comme variable exogène à l'entreprise, ils sont la source de création de la valeur ajoutée apportée. L'axe client du Navigateur recherche les caractéristiques des clients, les revenus les contacts des clients et les fréquences des achats...etc.
- **L'axe humain** occupe une place centrale, cela est du faite de placer les relations, les compétences et les ressources humaines au centre des préoccupations de l'entreprise. Il prend en compte le capital humain et le capital structurel. Le capital humain concerne principalement des résultats d'enquêtes internes comme la motivation des salariés, la fierté d'appartenance à son entreprise, etc. Le capital structurel, lui mesure la capacité relationnelle de l'entreprise.
- **L'axe processus** concerne principalement les facteurs technologiques ayant contribué à la création de valeur, ce processus est, lui-même lié au facteur humain tel que système d'information, base de données, ...etc.
- **L'axe innovation et développement** :est une liste d'indicateurs évaluant les évolutions de l'environnement et des capacités de l'entreprise. Les indicateurs traitent généralement des six thèmes suivants :
 - Évolution des besoins des clients ;
 - Attrait de l'entreprise sur les marchés ;
 - Poids de la nouveauté dans les produits et services réalisés ;
 - Rôle du partenariat dans le développement de la firme ;

- Évolution prévue des infrastructures ;
- Niveau de formation et de dynamisme des collaborateurs.

3.2.2. La méthode MEF:

Le MEF s'inscrit dans la lignée des modèles de pilotage tels que le tableau de bord prospectif et le navigateur Skandia⁶⁷. Il reprend l'idée des grandes questions de pilotage. Cependant, il ne s'intéresse qu'aux fonctions et activités transverses, qui ont la particularité d'être majoritairement des centres de coûts et dont le pilotage est rendu difficile en raison de la difficulté de rapprocher des coûts avec des produits. L'autre point important de ce modèle est qu'il positionne la notion de performance au cœur du pilotage, à la différence du navigateur Skandia, qui met en avant le management humain, et du tableau de bord prospectif, qui s'intéresse avant tout à la notion financière. Le MEF apparaît donc comme un complément aux deux autres modèles et peut servir de base méthodologique pour la définition des indicateurs des processus fonctionnels. Le MEF est simultanément un modèle théorique de pilotage, avec ses quatre axes, et un outil opérationnel, avec les questionnaires et les indications de performance. À la différence du *Balanced Scorecard* et du navigateur Skandia, le MEF fournit les outils de sa production avec les questionnaires, les indicateurs et les baromètres.

Figure 18 : le modèle d'évaluation fonctionnelle (MEF)

⁶⁷David Autissier. Valérie Delave. Mesurer la performance du système d'information. Éd Evrolles. 2008. n. 26.



Source:David Autissier, Valérie Delaye, Mesurer la performance du système d'information, Éd Eyrolles, 2008, p.26.

3.2.3. La méthode BSC (Prospectif):

Le modèle de tableau de bord nord-américain, le balanced scorecard, ou encore tableau de bord équilibré ou prospectif, est la méthode la plus répandue des méthodes proposées. Il a été présenté par Robert Kaplan et David Norton dans un article publié dans le Harvard Business Review en 1992 et a ensuite été développé dans un ouvrage sur le sujet en 1996 (Bergeron, 2000). En 1998, ils ont publié les résultats de leur étude sur la conception et la mise en œuvre de ce type de tableau de bord dans diverses entreprises (Cheffi & Borchani, 2005).

Ce tableau de bord est né de la remise en cause des systèmes d'évaluation des performances exclusivement centrés sur le suivi des résultats financiers (Dorbes, 2005). Et selon les auteurs le nom de Balanced Scorecard a été choisi pour démontrer la recherche de quatre formes d'équilibre à travers l'outil :

- Un équilibre entre les objectifs à court terme et à long terme ;
- Un équilibre entre les indicateurs financiers et non financiers ;
- Un équilibre entre les indicateurs a posteriori et les indicateurs avancés ;
- Un équilibre entre la performance interne et externe.

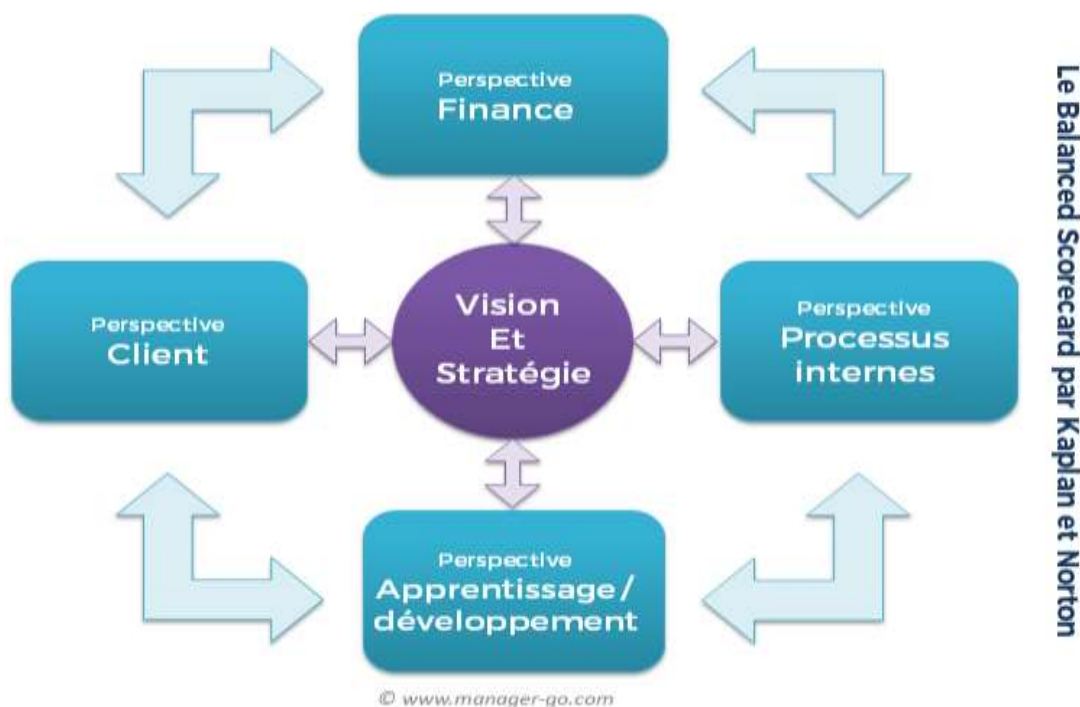
Ainsi, le tableau de bord prospectif mesure la performance de l'entreprise selon quatre axes équilibrés et inter-reliés : les résultats financiers, la performance vis-à-vis des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel (la capacité qu'a l'organisation de s'améliorer et de croître à long terme).

Pour chacun des axes cités ci-avant, des facteurs clés de succès sont identifiés et suivis grâce à la mesure régulière d'indicateurs. La définition de ces quatre axes et l'identification des facteurs clés de succès sous-jacents permettent d'établir une logique de cohérence entre les objectifs stratégiques et les indicateurs opérationnels des différents axes.

3.2.3.1. Axes du tableau de bord prospectif

En raison de la définition des axes dans le navigateur SKANDIA, nous allons uniquement présenter les axes sous formes de schémas.

Figure 19 : Axes du tableau de bord prospectif



Source : Laurent GRANGER, « Ce qu'il faut savoir du balanced scorecard (tableau de bord prospectif) », <https://www.manager-go.com/finance/balanced-scorecard.htm>, Consulté le 18/08/2020.

3.2.3.2. Intérêt du tableau de bord prospectif:

Les inserts du tableau de bord prospectif sont ⁶⁸:

- **Une représentation unifiée de la performance**

Le caractère synthétique des indicateurs permet d'éviter une dispersion d'instrument élaboré par différentes direction de l'entreprise. Cet outil fait connaître la stratégie à tous les membres de

⁶⁸GERVAIS Michal. Op.cit., P.653.654.

l'organisation en l'exprimant sous la forme d'un ensemble cohérent d'objectifs opérationnels coordonnés, compréhensibles et mesurables.

- **Une aide à la mise en œuvre de la stratégie**

Le TBP permet une meilleure communication de la stratégie aux unités ; le tableau de bord équilibré traduit la stratégie en objectifs concrets et précise les liens de cause à effet de ceux-ci.

Le tableau de bord équilibré fournit régulièrement des données sur la progression dans l'exécution du projet, il informe donc mieux le personnel sur les résultats de ses efforts, ce que devrait le mobiliser d'avantage.

- **Une aide pour valider la pertinence des choix stratégique :**

Le TBP regroupe les indicateurs sur tous les aspects critiques de la réalisation de la stratégie, en examinant les indicateurs qui s'écartent plus des objectifs, le domaine défaillant devient facile à identifier.

3.2.3.3. Les limites du tableau de bord prospectif :

Les limites du tableau de bord prospectif sont⁶⁹ :

- Le tableau de bord équilibré permet de mieux piloter la stratégie, mais il ne dispense pas d'un système de veille pour le faire évaluer ; les indicateurs employés ne renseignent pas sur les facteurs de changement de l'environnement.
- En s'intéressant aux processus qui mènent au client et au développement des compétences, le tableau de bord équilibré utilise une prospective transversale. Mais celle-ci peut entrer en contradiction avec la logique verticale d'outils, issu par exemple du système budgétaire.

3.2.4. La méthode GIMSI:

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.

⁶⁹GERVAIS Michal. Op.cit., P.660.

3.2.4.1. Concepts générales sur la méthode GIMSI:

GIMSI : Généralisation de l'accès aux Informations décisionnelles en s'appuyant sur une Méthodologie d'inscription Systémique facilitant l'expression des Individualités de l'entrepris⁷⁰.

La méthode GIMSI propose de guider le concepteur du système de mesure de performance et son équipe, vers un passage séquentiel. Elle propose de suivre le chemin tracé par son concepteur A. FERNANDEZ, dans l'objectif est d'inciter le manager à réfléchir en termes de stratégie et d'objectifs, avant de passer à l'élaboration d'un système de mesure de performance.

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

Il est a noté aussi que les indicateurs proposés doivent être construits et choisis en tenant compte non seulement des objectifs de l'entreprise, mais également du contexte local et des hommes qui pilotent à ce niveau. Le suivi du projet est effectué habituellement sur deux niveaux : des groupes de projet et un comité de pilotage central.

Pour utiliser la méthode GIMSI proposée ici, le concepteur doit adopter une démarche **active et responsable**.

- **Active** : il fera jouer son initiative et ses talents d'adaptation pour le plus grand bénéfice commun et le respect de la finalité du projet.
- **Responsable** : il saura utiliser et suivre le cadre méthodologique et procéder avec ordre et exhaustivité. N'oublions pas que dans un projet, plus l'erreur est ancienne, de plus sa correction est coûteuse.

⁷⁰ A. FERNANDEZ, les Nouveaux tableaux de bord des Managers, 6^{ème} édition, 2013, P.38.

3.2.4.2. Les étapes de conception du TB selon la méthode GIMSI :

La méthode GIMSI est structurée en 10 étapes, chacune traitant une préoccupation particulière du projet. Chacune des 10 étapes marque un seuil identifiable dans l'avancement du système⁷¹.

Pour en faciliter l'étude, les 10 étapes peuvent être regroupées en quatre phases principales.

- Phase 1. Identification : les étapes 1 et 2.
- Phase 2. Conception : les étapes 3, 4, 5, 6, 7.
- Phase 3. Mise en œuvre : les étapes 8, 9.
- Phase 4. Suivi permanent : l'étape 10.

❖ *Phase 1. Identification : quel est le contexte de l'organisation ?*

Identification concrète des axes stratégiques et des points Réalité de l'environnement concurrentiel, forces et faiblesses d'intervention.

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 du projet

2. Identification de l'entreprise

Analyse des structures de l'entreprise pour identifier les processus, activités et acteurs concernés .

❖ *Phase 2. Conception : que faut-il faire ?*

Une démarche centrée sur le décideur de terrain en situation, point central du processus de décision et par conséquent du système de pilotage de la performance.

⁷¹A. FERNANDEZ, les Nouveaux tableaux de bord des Managers , 6^{ème} édition, 2013, P.131.

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. La collecte d'informations :

Identification des informations nécessaires à la construction des indicateurs.

7. Le système de tableau de bord :

Construction du système de tableaux de bord, contrôle de la cohérence globale.

❖ Phase 3. Mise en œuvre : comment le faire ?

La technologie est au service des utilisateurs de terrain.

8. Choix du progiciel :

Élaboration de la grille de sélection pour le choix des progiciels adéquats.

9. Intégration et déploiement de la solution :

Implantation des progiciels, déploiement à l'entreprise.

❖ Phase 4. Suivi permanent : le système correspond-il toujours aux attentes ?**10. L'audit du système**

Suivi permanent du système.

3.2.4.3. Comparaison entre la méthode GIMSI et méthode BSC:

Dans le but de différencier entre les deux méthodes, nous allons essayer de présenter de présenter sous forme d'un tableau une comparaison⁷² entre les des démarches GIMSI et BSC selon trois axes: le but, la dimension, et a qui s'adresse telle.

Tableau 2 : Comparaison entre la démarche GIMSI et BSC

	BSC	GIMSI
Le but	Elle, concerne tous les salariés mais s'adresse uniquement aux décideurs	Elle s'adresse à la direction et simultanément aux décideurs intermédiaires.
L'utilisateur	Elle, concerne tous les salariés mais s'adresse uniquement aux décideurs	Elle s'adresse à la direction et simultanément aux décideurs intermédiaires.
La dimension temporaire	<ul style="list-style-type: none"> • Traduction d'une vision future d'un système de management; • Permettre la planification et la vision du présent; • Le suivi de sa réalisation; • Une vision du passé récent qui permet la conservation des indicateurs de résultat au niveau financier. 	<ul style="list-style-type: none"> • Intégration des indicateurs financiers au système de tableau de bord qui explique la performance du passé, des mesures en temps réel pour tirer l'action dans le présent. • Intégration des indicateurs qui permettent de surveiller des tendances et d'anticiper les évolutions concernant le futur proche.

Source :Rakia BOURAIB, op.cite , p.128.

3.2.5. La méthode JANUS :

Une dernière méthode peut être envisagée est la méthode JANUS , elle se caractérise par sa simplicité , nous allons la présenter dans ce qui suit :

3.2.5.1. Définition de la méthode :

La démarche de Caroline SELEMER, dans sa proposition a distingué les indicateurs de performance des indicateurs de pilotage, ensuite elle a défini une démarche de détermination des

⁷²Rakia BOURAIB,Tableau de bord outil de pilotage de mesure et d'évaluation de la performance de l'entreprise cas pratique NAFTA,2015,Université Mouloud mammeri Tizi-ouzou,p127.

indicateurs de performance et une autre pour les indicateurs de pilotage selon la méthode de Janus qui est un dieu dans la mythologie romaine affublé d'un double visage ,capable de voir aussi bien devant lui que derrière, il a également le don de double vue , maîtrisant le passé comme l'avenir et ça correspond à l'image dynamique qu'elle se fait du tableau de bord . La méthode Janus balise les étapes nécessaires à l'aboutissement d'une information de synthèse à valeur ajoutée. Elle structure la démarche de conception d'un tableau de bord en cinq étapes qui chacune se dédoublera pour n'en faire qu'une seule au bout du compte

3.2.5.2. Principe de la méthode :

La démarche de la méthode JANUS se décline comme suit :⁷³

- **J**alonner les étapes du projet : Déterminer les grandes orientations du projet conception des tableaux de bord et mettre en place une gestion du projet.
- **J**ustifier d'un cadre pour l'action : Intégrer les spécificités de l'organisation, formaliser les missions des responsables et formaliser les enjeux des processus.
- **A**nalyser les besoins des utilisateurs : Recenser les besoins des utilisateurs et inventorier les informations existantes.
- **A**rchitecturer le réseau des tableaux de bord : Veiller à la cohérence des informations et définir des règles communes de remontée des informations.
- **N**ormaliser les différentes mesures de performance : Choisir les indicateurs de performance appropriés.
- **N**ormer les liens entre performance et pilotage : A partir des déterminants de la performance, déterminer les indicateurs de pilotage pertinents.
- **U**nifier les modes de représentation : Unifier les modes de représentation de l'information afin que tous les intervenants utilisent le même langage.
- **U**tiliser un système informatique adapté : La démarche de choix du support informatique.
- **S**tructuriser 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.
- **S**ituer celui-ci au cœur du management

⁷³C.SELMER, Concevoir le Tableau de Bord. Ed DUNOD, 2003, 2^o édition.

Section 4: Concept et mesure de la performance financière

La performance est une notion qui est utilisée très souvent aussi bien dans la vie quotidienne que dans la vie professionnelle, qui est d'ailleurs devenu une obligation pour les différents acteurs peu importe leurs domaines d'intervention. Bien qu'étant un thème assez ancien en gestion, il reste tout de même un concept assez mal défini et qui a évolué au fur du temps.

Il existe d'innombrables recherches qui concernent la performance de l'entreprise ce qui met en avant l'intérêt croissant que les chercheurs portent à ce concept. Bien que la performance ait pu faire l'objet de nombreuses études, les travaux ont plus conduit à des questionnements que de réponses, surtout, en ce qui concerne la définition du concept. Ainsi, de nombreux auteurs ont tenté de donner leur propre définition du concept, selon leur vécu. Mais les dires des uns sont infirmés par ceux des autres. Aujourd'hui encore, nous sommes confrontés à de longues discussions pour tenter de définir de manière plus correcte le concept de « performance ».

Le contenu de cette section va donc servir dans un premier temps à définir la performance, ses critères et ses caractéristiques, ainsi que ses typologies. Et dans un deuxième a présenté les outils de mesures de la performance financière.

4.1. Le concept de la performance

La performance est un concept englobant et difficile à définir de façon précise, selon des écrits consultés il existe plusieurs définitions conceptuelles acceptables mais différentes de la performance selon le domaine concerné et le contexte d'utilisation.

4.1.1. Définition de la performance:

Aujourd'hui il est communément accepté que la performance recherchée au sein de l'entreprise soit la performance globale qui tient compte de plusieurs dimensions, notamment, la dimension économique, sociale et environnementale (Baret, 2006).

KHEMAKHEM dans son ouvrage « Dynamique du contrôle de gestion » a montré la difficulté et l'ambiguïté de la notion de performance qu'il a expliquée par la manière suivante : « performance est un mot qui existe pas en français classique .comme tous les néologismes, il provoque beaucoup de confusion .la racine de mot est latine ,mais c'est l'anglais qui lui a donné sa signification.les

mots les plus proches de performance sont « performance en latine « to perform » et « performance » en anglais ». ⁷⁴

- Performance signifie : donner entièrement forme à quelque chose. La performance du personnel d'une organisation consiste à donner forme et réalité au système de normes projeté et planifié par les dirigeants.
- To perform signifie : accomplir une tâche avec régularité, méthode et application, l'exécuter, la mener à son accomplissement d'une manière plus convenable plus particulièrement, c'est donner effet à une obligation, réaliser une promesse, exécuter les clauses d'un contrat ou d'une commande.

Donc, la performance c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé. Autrement dit, c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience.

Comme nous l'avons souligné au début de cette section, il existe plusieurs définitions de ce concept, il est donc nécessaire d'en présenter quelques-unes, à savoir celle de :

- Jacques Brasseul (1998), qui dit que : La performance se reflète à travers la capacité de l'entreprise à produire et à maîtriser ses coûts (ère industrielle) ⁷⁵.
- Ittner et Larcker (1998), qui affirment que : La performance est un construit multidimensionnel qui ne peut pas être évalué sur la seule base d'indicateurs financiers ⁷⁶.
- Franck Brulhart et Moncef Btissam, 2010, quant à eux pensent que : La performance se reflète à travers les atteintes des objectifs et à la recherche de l'efficacité dans la réalisation des activités ⁷⁷.
- Ndao, 2011 : La performance se reflète à travers l'atteinte d'un résultat minimum ou acceptable ou à travers la réduction de ce qui n'est pas désirable ⁷⁸.

En tenant compte des différentes définitions avancées par les auteurs, nous pourrions proposer la définition suivante de la performance d'entreprise :

« C'est la capacité de l'entreprise à générer des profits et des avantages pour ses différentes parties prenantes, en concevant des produits ou des services qui puissent satisfaire les clients ».

⁷⁴ KHEMAKHEM (A) : « La dynamique du contrôle de gestion », 2ème édition, DUNOD, Paris, 1976, p. 6.

⁷⁵ Brasseul, J, « Une revue des interprétations de la révolution industrielle » *Revue Région et Développement*, 1998, pp.1- 74.

⁷⁶ Ittner, C. et Larcker, D, « Are non financial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction » *Journal of Accounting Research*, 1998, p33.

⁷⁷ Brulhart F., Moncef B, "L'impact des pratiques de SCM sur la performance de l'entreprise: une étude empirique dans le contexte français", *Finance, Contrôle et Stratégie (FCS)*, Vol.13, N°1, 2010, p 34.

⁷⁸ Ndao, A, « La perception de la performance dans les cabinets d'expertise comptable ». Acte de la 3ème Journée d'étude en contrôle de gestion de Nantes. Le contrôle de gestion des activités de service, le 4 février 2011 à l'IEMN-IAE, Université de Nantes, p3.

Donc d'une manière générale la performance est le fait d'atteindre d'une façon pertinente les objectifs fixés par l'entreprise. C'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience.

4.1.2. Caractéristiques de la performance :

Le mot performance peut prendre plusieurs sensés mais on peut toujours le rattacher à l'un ou/et l'autre des trois sens primaires ci-dessous :

- **Elle se traduit par un résultat**

C'est donc le résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens tels que le personnel, l'investissement etc..., ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation.

- **Elle s'apprécie par une comparaison**

La réalisation est comparée aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non. La comparaison suppose une forme de compétition : faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les objectifs. Elle donne lieu à des interprétations, jugements de valeur qui peuvent différer en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeants, syndicalistes).

- **La comparaison traduit le succès de l'action**

La notion de performance étant positive, la performance est donc une notion relative (résultat d'une comparaison), multiple (diversité des objectifs) et subjective (dépendant de l'acteur qui l'évalue)⁷⁹.

4.1.3. Critères de la performance

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

- **L'efficacité** : dans quelle mesure les résultats obtenus sont-ils conformes aux objectifs fixés ?

L'efficacité permet de savoir si l'organisation atteint ses objectifs. Plus simplement nous pouvons définir l'efficacité « comme le rapport entre le résultat atteints par un système et les objectifs visés.

⁷⁹Bourguignon A., juillet août 1995, « Peut-on définir la performance ? », Revue Française de Comptabilité, n° 269, p61-66.

De ce fait plus les résultats seront proches des Objectifs visés plus le système sera efficace. On s'exprimera donc le degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système »⁸⁰

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

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

- **L'efficience** : quels moyens (matériels, humains, financiers,...) ont effectivement été mobilisés ?

Les résultats obtenus sont-ils en adéquation avec l'ensemble des moyens mobilisés ? Aurait-on pu atteindre les mêmes résultats à moindre coût ?

L'efficience permet de savoir si l'organisation atteint ses objectifs au meilleur coût et avec le minimum de moyens,

« C'est le rapport entre l'effort et /es moyens totaux déployés dans une activité d'une part, et l'utilité réelle que les gens en tirent sous forme de valeur d'usage d'autre part »⁸¹

Donc nous pouvons résumer l'efficience dans la formule suivante :

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

- **La pérennité** : La notion de pertinence reste très subjective et difficile à mesurer. Toutefois, on pourra admettre que la pertinence permet de savoir si l'organisation s'est munie des moyens adéquats pour atteindre ses objectifs.
- **L'Economie** : Par l'économie, on entend les conditions dans lesquelles on acquiert des ressources humaines et matérielles. Pour qu'une opération soit économique, l'acquisition des ressources doit être faite d'une qualité acceptable et au coût le plus bas possible.

4.2. Les typologies de la performance :

Pour évaluer la performance d'une entreprise, il est nécessaire d'effectuer des mesures à tous les niveaux : financier, économique, social, organisationnel,...etc.

On distingue plusieurs types de performances parmi lesquels on cite :

- ◆ **La performance commerciale** :

⁸⁰ BOISLANDELLE, (H.M) : « gestion des ressources humaine dans la PME », Edition ECONOMICA, Paris, 1998, P139.

⁸¹ GRANSTED, (I) :Op.cit .P 33.

La performance commerciale peut être définie comme la capacité de l'entreprise à satisfaire sa clientèle en offrant des produits et des services de qualité répondants aux attentes des consommateurs. Plusieurs indicateurs permettent de mesurer la performance commerciale parmi lesquels on cite⁸² :

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

◆ **Performance organisationnelle :**

La performance organisationnelle est définie par **KALIKA** comme « les mesures portant directement sur la structure organisationnelle et non pas sur ses conséquences éventuelles de nature sociale ou économique. Ces indicateurs sont intéressants dans la mesure où ils permettent de discerner les difficultés organisationnelles au travers de leurs premières manifestations, avant que les effets induits par celles-ci ne soient ressentis d'un point de vue économique »⁸³

KALIKA avance quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- Le respect de la structure formelle : le non-respect de la structure annoncée par la direction, peut traduire un dysfonctionnement au sein de l'organisation ;
- -Les relations entre les composants de l'organisation (logique d'intégration organisationnelle), On pourra pour cela se référer à l'analyse de P. Lawrence et J. Lorsch ;
- La qualité de la circulation d'informations : l'organisation doit développer des systèmes d'information permettant l'obtention d'informations fiables et exhaustives, indispensables au bon fonctionnement de l'organisation ;
- La flexibilité de la structure : l'aptitude de celle-ci à changer est un facteur déterminant d'adaptation aux contraintes de l'environnement.

◆ **La performance sociale :**

Au niveau de l'organisation, la performance sociale est souvent définie comme le rapport entre son effort social et l'attitude de ses salariés, Cependant cette dimension de la performance est difficile à mesurer quantitativement. La performance sociale est aussi définie comme le niveau de

⁸²BARET P : Evaluation de la performance global des entreprises : qui d'une approche économique ?, Colloque ADERSE,IAE Lyon , Novembre 2005,18-19.

⁸³ M. KALIKA, 1995, « Structure d'entreprise : réalité, déterminants, performance », Ed. ECONOMICA, paris, p340.

satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'organisation⁸⁴. Ou encore avec laquelle chaque individu adhère et collabore aux propos et aux moyens de l'organisation.

◆ **La performance économique :**

La performance économique correspond aux résultats présentés par la comptabilité. Il s'agit principalement des soldes intermédiaires de gestion qui se trouve étroitement liée à la performance financière⁸⁵.

◆ **La performance managériale :**

La performance managériale est définie comme la capacité du manager de l'équipe dirigeante à atteindre les objectifs fixés. Un certain nombre de critères peuvent être utilisés pour évaluer la performance managériale comme⁸⁶ l'*entrepreneurship*, le *leadership*, la gestion des ressources humaines, les directions des subordonnés...etc

◆ **La performance stratégique :**

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

⁸⁴Tezenas DU MONCEL : performance sociale et performance économique dans les PME industrielles, Annale du management, 1992, P.381 ; cité par mohamed bayed.

⁸⁵ LAHLOU.C : Gouvernance des entreprises, Actionnariat et performance, Alger, article publié sur internet

⁸⁶BOYATIZIS, cité par A.PAYETTE « l'efficacité des gestionnaires et des organisations ».

◆ La performance interne et la performance externe :

En général, on distingue la performance externe qui s'adresse aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation, de la performance interne qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation

4.3. Les mesures comptables

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

4.3.1. La mesure par les indicateurs du bilan introduire cet élément

On retrouve ces indicateurs le BFR ,FRN et la TR ce sont des indicateurs financiers qui portent sur l'analyse du bilan

4.3.1.1. Le fond de roulement net (FRN)

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

• Son calcul

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

- Par le haut du bilan
- Par le bas du bilan :

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

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

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

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

- **FRN>0** :

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

- **FRN=0 :**

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

- **FRN<0 :**

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

4.3.1.2. Le besoin en fond de roulement (BFR)

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

• **Son calcul :**

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

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

- **BFR>0**

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

découverts bancaires).

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

- **BFR=0**

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

- **BFR<0**

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

4.3.1.3. La trésorerie nettes (TR)

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

- **Son calcul :**

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

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

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

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

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

- **TR<0 ->FRN<BFR**

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

- **TR>0 ->FRN>BFR**

Trésorerie positive signifie que les ressources de l'entreprise permettent de couvrir l'intégralité de ses besoins : le BFR est entièrement financé par des ressources stables et l'excédent du FRN constitue la trésorerie positive. La situation financière de l'entreprise semble saine étant donné qu'elle se trouve en mesure de financer des dépenses nouvelles sans avoir recours à un mode de financement externe (emprunt par exemple). On parle alors d'une réelle autonomie financière. Néanmoins, si cette situation se perpétue, il faut veiller à ce que la trésorerie positive ne soit pas excessive car elle peut être le résultat d'une politique de cession de l'appareil productif ou d'un déficit d'investissement pouvant causer des difficultés ultérieurement.

- **TR=0 ->FRN=BFR**

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

4.3.2. La mesure par les soldes intermédiaires de gestion (SIG)

Les Soldes Intermédiaires de Gestion apportent une compréhension parfaite de la formation du résultat. En démarrant du chiffre d'affaires, ils ne détaillent pas à pas les charges et produits formant des résultats intermédiaires, pour aboutir au bénéfice final et permettent ainsi de comprendre la provenance de la perte ou du bénéfice.

Le tableau des soldes intermédiaires de gestion est établi à partir du compte de résultat et permet au chef d'entreprise d'analyser la structure du résultat afin d'effectuer des choix de gestion. Il fait donc, apparaître 9 indicateurs financiers successifs en dissociant les activités d'exploitation, financière et exceptionnelles. On retrouve dans les soldes intermédiaires de gestion:

4.3.2.1. La marge commerciale

Marge commerciale (MC) = Prix de vente des marchandises – coût d'achat des marchandises vendues (achat des marchandises +/- variation de stocks de marchandises)

C'est un solde qui n'existe que pour les entreprises ayant une activité commerciale (ou mixte). Il permet de mesurer la capacité de l'entreprise à dégager des profits sur la revente de marchandises et donc d'apprécier les performances d'une entreprise de négoce.

La division de la marge commerciale par le chiffre d'affaires hors taxes, nous donne un taux de marge qui permet de se comparer aux concurrents du même secteur.

4.3.2.2. La production de l'exercice

Ce solde concerne les entreprises qui réalisent des activités industrielles et les prestataires de services, et il permet de mesurer ce que l'entreprise a réellement produit pendant l'exercice.

La production de l'exercice est la somme de toutes les productions, quelle que soit leur destination : la vente, le stockage, l'immobilisation dans l'entreprise.

Production de l'exercice = Production vendue +/- production stockée + production Immobilisée

La marge de production : La marge de production nette s'obtient en soustrayant les frais liés directement à la fabrication du produit.

Marge de production = production de l'exercice - coût d'achat des matières premières consommées (achats de matières +/- variation de stocks de matières).

4.3.2.3. La valeur ajoutée produite (VA)

La valeur ajoutée (VA) est un indicateur financier qui exprime la création de richesse par une entreprise dans le cadre de son activité courante. Elle permet, lorsqu'elle est calculée, de détecter les origines de création de valeur.

La différence entre le chiffre d'affaires et les consommations intermédiaires est ensuite redistribuée à divers partenaires.

$$\text{VA} = \text{marge commerciale} + \text{production de l'exercice} - \text{consommation de l'exercice en provenance des tiers.}$$

* Consommation de l'exercice = achat de matières premières et autres approvisionnements + variation de stocks de matières première et autres approvisionnements + autres achats et charges.

4.3.2.4. Excédent ou insuffisance brut d'exploitation (EBE)

L'excédent brut d'exploitation correspond à la ressource d'exploitation dégagée par l'entreprise sur une période d'activité. Il s'agit de la part de la valeur ajoutée produite qui revient à l'entreprise et aux apporteurs de capitaux.

L'EBE permet de porter un jugement sur l'activité d'une entreprise en analysant la performance de ses activités opérationnelles.

Ainsi, un solde négatif indique une insuffisance brute d'exploitation, c'est-à-dire une impossibilité de dégager un potentiel de trésorerie au niveau de l'exploitation préjudiciable au développement de l'entreprise.

L'EBE est indicateur de rentabilité économique à partir duquel on peut calculer quelques ratios financiers :

$$\text{EBE} = \text{VA} + \text{subventions d'exploitation} - \text{charges de personnel} - \text{impôts et taxes et Versements assimilés.}$$

Taux de profitabilité économique = EBE / CAHT.

- Le taux de profitabilité économique représente la capacité de l'entreprise à générer un résultat pour un niveau d'activité mesuré par le chiffre d'affaire, compte tenu uniquement de son activité d'exploitation (hors éléments financiers, fiscaux et d'autofinancement).

Taux de rentabilité économique brute (ROCE) = EBE / Capitaux investis.

- Ce ratio représente la rentabilité brute en fonction de l'ensemble des capitaux mobilisés (propres et empruntés).

4.3.2.5. Résultat d'exploitation

Le résultat d'exploitation (RE) mesure la performance économique des facteurs de production d'une entreprise en excluant l'impact de ses politiques financières ou fiscales car elles n'ont pas de lien direct avec le cycle d'exploitation.

A la différence de l'EBE (Excédent Brut d'Exploitation), qui se concentre uniquement sur le cycle d'exploitation, le résultat d'exploitation prend également en compte le processus d'investissement par le biais des charges calculées (dotations aux amortissements et provisions).

$$\text{RE} = \text{EBE} + \text{reprises sur charges et transfert de charges} + \text{autres produits} - \text{dotations aux amortissements, dépréciations et provisions} - \text{autres charges.}$$

Ou : $\text{RE} = \text{Produits d'exploitation} - \text{Charges d'exploitation.}$

Les ratios financiers puisant leur source dans le résultat d'exploitation les plus rencontrés en pratique sont :

Taux de marge opérationnelle = (Résultat d'exploitation / Chiffre d'affaires hors taxes) x 100.

- Ce taux représente la marge du revenu qui revient à l'entreprise en ne tenant compte que de l'activité d'exploitation.

Poids des charges financières = Charges Financières / Résultat d'exploitation.

- Ce ratio mesure l'impact des charges financières sur l'activité de l'entreprise.

4.3.2.6. Résultat courant avant impôt (RCAI)

$$\text{RCAI} = \text{RE} + \text{Résultat financier (produits financiers} - \text{charges financières).}$$

Le résultat courant avant impôts est déterminé en additionnant le résultat d'exploitation et le résultat financier, il permet ainsi de mesurer la performance opérationnelle et financière de l'entreprise.

La comparaison du RCAI au résultat d'exploitation permet d'analyser l'incidence de la politique financière sur la formation du résultat, en d'autres termes, le résultat courant avant impôt (RCAI) permet de mesurer l'impact direct de l'endettement de l'entreprise sur son activité et sa rentabilité économique sans prendre en compte les éléments exceptionnels.

4.3.2.7. Résultat exceptionnel

Le résultat exceptionnel est composé d'éléments inhabituels et non récurrents. Il représente la différence entre des produits et des charges considérées comme exceptionnels.

$$\text{Résultat exceptionnel} = \text{produits exceptionnels} - \text{charges exceptionnelles.}$$

Il existe peu de ratios financiers calculés à partir du résultat exceptionnel. Un seul est généralement utilisé, il met en avant l'importance du résultat exceptionnel sur le chiffre d'affaires:

$$\text{Rentabilité des opérations non courantes} = (\text{Résultat exceptionnel} / \text{CA hors taxes}) \times 100.$$

4.3.2.8. Résultat net de l'exercice

Le résultat net caractérise l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'entreprise au cours d'une période considérée. Il est obtenu en faisant la différence entre le total des produits et le total des charges de cette période.

Le résultat net a vocation à rémunérer les associés et actionnaires sous forme de dividendes et/ou à être placé en report à nouveau, en réserves ou incorporé au capital. Il est donc important de ne pas confondre résultat d'exercice et trésorerie nette : ce solde mesure un résultat, un chiffre calculé, et non pas un flux.

$$\text{Résultat net} = \text{RCAI} + \text{Résultat exceptionnel} - \text{participation des salariés} - \text{impôts sur les Bénéfices}$$

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

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

4.3.2.9. Plus ou moins-values sur cession d'éléments d'actifs

Ce solde représente la part, résultant des plus ou moins-values de cessions d'immobilisations, extraite du résultat exceptionnel. Il s'agit d'une information complémentaire.

- **La capacité d'autofinancement :**

La capacité d'autofinancement (CAF) est un indicateur-clé de l'activité de l'entreprise, elle correspond à l'ensemble des ressources financières générées par les opérations de gestion de l'établissement et dont il pourrait disposer pour couvrir ses besoins financiers. Elle mesure la capacité de ce dernier à financer sur ses propres ressources les besoins liés à son existence, tels que les investissements ou les remboursements de dettes.

- **Intérêt :**

La Capacité d'Autofinancement sert à :

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

- **Calcul :**

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

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

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

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

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

(hors dotations), charges financières, charges exceptionnelles (hors dotations et coûts des immobilisations cédées, participation des salariés, impôts sur les bénéficiaires).

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

4.3.3. La mesure par l'analyse des ratios

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

« Un ratio exprime le rapport entre deux valeurs. Les ratios sont utilisés pour effectuer des comparaisons dans le temps et dans l'espace »⁸⁷.

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

4.3.3.1. Les ratios de structure financière

C'est un ensemble de ratios qui permettent d'apprécier l'équilibre financier de l'entreprise ainsi que sa capacité à respecter ses engagements, ils facilitent l'évaluation des modes de financement utilisés par l'entreprise ainsi que les charges financières qui influencent sa solvabilité.

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

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

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

Ratio de couverture des emplois stables = capitaux permanents / VI

⁸⁷ Buissart C., 1999, « Analyse financière », Editions FOUCHER, PARIS, page .145.

- **Le ratio d'endettement global**

Le taux d'endettement net est un ratio qui met en évidence le poids de l'endettement d'une entreprise par rapport à ses capitaux propres. Il indique la proportion dans laquelle une entreprise se finance : sources extérieures (emprunts et dettes financières) versus sources intérieures (associés et actionnaires). Il indique de ce fait le niveau de solvabilité d'une entreprise et son éventuel risque de défaillance (cas d'un ratio élevé).

4.3.3.2. Les ratios de liquidité

La liquidité du bilan traduit la capacité de l'entreprise à payer ses dettes à court terme à l'aide des actifs de même nature. Trois ratios de liquidité sont à utiliser dans l'analyse de la liquidité d'une entreprise :

- **Le ratio de liquidité générale**

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

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

- **Le ratio de liquidité restreinte (réduite)**

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

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

- **Le ratio de liquidité immédiate**

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

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

4.3.3.3. Les ratios de solvabilité

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

- **Le ratio de solvabilité générale**

Ce ratio doit être supérieur à 1 pour l'entreprise soit jugée capable de payer ses dettes. Cependant,

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

l'entreprise solvable peut présenter des risques de liquidité, d'où l'intérêt de compléter l'étude par les ratios de liquidité présentés précédemment.

- **Le ratio d'autonomie financière**

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

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

4.3.3.4. Les ratios de rotation

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

- **Le délai de rotation des stocks**

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

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

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

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

La vitesse de rotation des stocks dépend de plusieurs facteurs :

- les délais d'approvisionnement;
- la durée du processus de fabrication;
- la durée de vie du produit (périssable ou non).

Un allongement de la durée de rotation entraîne une augmentation du besoin en fond de roulement (BFR) et inversement.

- **Le délai de rotation du crédit clients**

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

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

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

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

- **Le délai de rotation du crédit fournisseurs**

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

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

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

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

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

4.4. Les indicateurs de rentabilité financière

« D'une manière générale, la rentabilité est le quotient d'un résultat obtenu par le capital engagé pour obtenir ce résultat »⁸⁸.

4.4.1. Les indicateurs traditionnels

Traditionnellement d'après ALFRED SLOAN, on mesure la performance financière à l'aide des indicateurs ROI et ROE . Aujourd'hui on utilise en plus l'indicateur EVA

4.4.1.1. Le ROE (Return on Equity)

Le ratio le plus utilisé par les analystes financiers, le ratio de rentabilité des fonds propres (Return on Equity, ROE) ou ratio de rentabilité financière, a inspiré les premiers ratios de mesure de performance mis en place dans les grandes entreprises. Il permet mesurer la capacité des capitaux investis par les actionnaires et associés (capitaux propres) à dégager un certain niveau de profit⁸⁹.

⁸⁸Barreau J et al.,2005, « DECF 4 Gestion Financière : manuel et applications, 14e édition, édition DUNOD, paris, p 134.

⁸⁹ Giroud F et al., 2005, le contrôle de gestion et le pilotage de le performance, 2e édition, Gualino éditeur EJA, paris, page 78.

ROE = résultat net / capitaux propres de l'entreprise.

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

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

4.4.1.2. Le renouvellement des indicateurs financiers

Les mesures de type financier ont été vivement critiquées, car elles ne prenaient en compte que la valeur pour les actionnaires et qu'elles négligeaient donc d'autres stakeholders comme les clients. Toutefois, le retour en force des actionnaires réhabilite l'intérêt pour les mesures financières. Il s'est accompagné de suggestions d'amélioration technique de ces mesures, toujours dans le souci de dupliquer en interne le critère d'appréciation de l'entrepreneur et de l'investisseur. Le modèle de la Valeur Économique Ajoutée (EVA), promu et diffusé par le cabinet anglosaxon Stern et Stewart, constitue l'aboutissement le plus récent de la mesure de la performance économique et financière⁹⁰.

EVA=NOPAT - CI*WACC

Elle repose sur la prise en compte de la totalité du coût des ressources nécessaires au fonctionnement d'une activité. Les ressources sont composées de dettes, dont le coût est traditionnellement pris en compte par les frais financiers, et de fonds propres, dont le coût n'est pas répercuté dans les comptes analytiques utilisés pour mesurer la performance. Or, les fonds propres ont un coût : prix historique d'acquisition des actions, dividendes versés et enfin primes de risque

⁹⁰Giroud F et al., 2005, op.cit, page 78.

spécifiques (coûts d'opportunité pour l'investisseur) par rapport aux placements sans risques. L'EVA vise à mesurer la performance nette, prenant en compte le coût total des ressources, dettes et fonds propres, exprimé par leur coût moyen pondéré (WACC).

- NOPAT (Net Reporting AfterTax) : résultat exploitation avant frais financiers – impôt sur résultat.
- CI (Capital Invested) : capitaux investis.
- WACC : Coût moyen pondéré du capital.

Conclusion du chapitre :

D'après ce que nous avons développé tout au long de ce chapitre, on retient tout d'abord que le tableau de bord est un outil de pilotage, c'est un document qui présente des caractéristiques de forme et de fond. Il contient des indicateurs sur lesquels se base l'ensemble du résultat.

Nous avons ensuite, vu que pour élaborer un tableau de bord il faut suivre une méthodologie qui tient compte des objectifs, attentes et de l'organisation de l'entreprise et des attentes de chaque décideur.

Enfin, nous avons abordé la performance qui est le résultat ultime de l'ensemble des efforts d'une entreprise ou d'une organisation, et les entreprises se trouvent désormais dans l'obligation de réviser leurs plans et leurs orientations stratégiques constamment bouleversés par les actions des concurrents. Pour évaluer la performance globale d'une entreprise, il est nécessaire d'effectuer des mesures à tous les niveaux : financier, économique, social, organisationnel et sociétal.

CHAPITRE 3

CHAPITRE 3 : La mise en place d'un tableau de bord financier au sein de l'EPB

A l'heure actuelle, les entreprises doivent rester compétitives face à une concurrence de plus en plus forte. C'est ce qui a poussé à la mise en place de systèmes d'informations et d'outils de mesures pour les. Comme nous l'avons précisé dans le chapitre 1 le contrôle de gestion a su mettre en évidence toutes ces approches, et c'est dans cet optique que nous avons décidé d'aborder le tableau de bord.

Chaque tableau de bord doit donner une vision simple claire et directe de la situation globale d'une entité, des résultats obtenus et des améliorations à apporter.

Afin de mieux cibler la compréhension de la démarche de constitution de ce tableau de bord, ainsi que le rôle qu'il peut jouer au sein des entreprises, nous avons entrepris de passer un stage pratique au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia.

Ce chapitre sera donc consacré à la conception d'un tableau de bord financier au niveau de l'EPB. Nous allons dans un premier lieu, présenter brièvement l'Entreprise Portuaire de Béjaia. Ensuite, en second lieu, nous entameront la conception du TBG en suivant la méthode générale, expliqué au part avant dans la partie théorique.

Section 01 : Présentation de l'Entreprise Portuaire de Béjaïa (EPB)

Le port de Bejaia joue un rôle très important dans les transactions internationales vu sa place et sa position géographique.

Aujourd'hui, il est classé 1er port d'Algérie en marchandises générales et 3ème port pétrolier. Il est également le 1er port du bassin méditerranéen certifié pour les trois systèmes ISO 9001.2000 pour la qualité, ISO 14000 pour l'environnement et OHSAS 18001 pour l'hygiène, santé et sécurité au travail, et à avoir ainsi installé un système de management.

1. Présentation du port de Bejaia

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

Considéré comme l'une des premières infrastructures du transport maritime du pays, le port de Bejaïa jouit d'une situation géographique stratégique et privilégiée. Son positionnement au cœur de la méditerranée occidentale et au centre de la côte algérienne lui confèrent d'importants atouts sur le plan économique et une place privilégiée sur les routes maritimes où il a su capter un important trafic.

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

2. Situation géographique

Le port de Béjaïa, est délimité :

- ◆ Au nord par la route nationale N°9.
- ◆ Au sud par les jetées de fermeture et du large sur une largeur de 2 750m.
- ◆ A l'est par la jetée Est.
- ◆ A l'ouest par la zone industrielle de Bejaia.

3. Historique

Bejaia, une ville, un port,

Au cœur de l'espace méditerranéen, la ville de Bejaia possède de nombreux sites naturels et vestiges historiques datant de plus de 10 000 ans, ainsi que de nombreux sites archéologiques recelant des objets d'origine remontant à l'époque néolithique.

Bejaia joua un grand rôle dans la transmission du savoir dans le bassin méditerranéen, grâce au dynamisme de son port, la sécurité de la région, la bonne politique et les avantages douaniers. Bougie a su attirer beaucoup de puissants marchands.

La Saldae romaine devient un port d'embarquement de blé du grenier de Rome, ce n'est qu'aux XI^{ème} siècle, que Bgaieth, devenue Ennaceria, pris une place très importante dans le monde de l'époque ; le port de Bejaia devient l'un des plus importants de la méditerranée.

La réalisation des ouvrages actuels débuta en 1834, elle fut achevée en 1987. C'est en 1960 qu'a été chargé le premier pétrolier d'Algérie.

Le port de Béjaïa aujourd'hui est réputé mixte ; hydrocarbures et marchandises générales y sont traitées. L'aménagement moderne des superstructures, le développement des infrastructures, l'utilisation de moyens de manutention et de techniques adaptés à l'évolution de la technologie des navires et enfin ses outils de gestion moderne, ont fait évoluer le Port de Béjaïa depuis le milieu des années 1990 pour être classé aujourd'hui second port d'Algérie.

4. Historique de création de l'EPB

Le décret n°82-285 du 14 Août 1982 publié dans le journal officiel n° 33 porta création de l'Entreprise Portuaire de Béjaïa ; entreprise socialiste à caractère économique ; conformément aux principes de la charte de l'organisation des entreprises, aux dispositions de l'ordonnance n° 71-74 du 16 Novembre 1971 relative à la gestion socialiste des entreprises et les textes pris pour son application à l'endroit des ports maritimes.

L'entreprise, réputée commerçante dans ses relations avec les tiers, fut régie par la législation en vigueur et soumise aux règles édictées par le sus mentionné décret.

Pour accomplir ses missions, l'entreprise est substituée à l'Office National des Ports (ONP), à la Société Nationale de Manutention (SO.NA.MA) et pour partie à la Compagnie Nationale Algérienne de Navigation (CNAN).

Elle fut dotée par l'Etat, du patrimoine, des activités, des structures et des moyens détenus par l'ONP, la SO.NA.MA et de l'activité Remorquage, précédemment dévolue à la CNAN, ainsi que des personnels liés à la gestion et au fonctionnement de celles-ci.

En exécution des lois n° 88.01, 88.03 et 88.04 du 02 Janvier 1988 s'inscrivant dans le cadre des réformes économiques et portant sur l'autonomie des entreprises, et suivant les prescriptions des décrets n°88.101 du 16 Mai 1988, n°88.199 du 21 Juin 1988 et n°88.177 du 28 Septembre 1988.

L'Entreprise Portuaire de Béjaïa ; entreprise socialiste ; est transformée en Entreprise Publique Economique, Société par Actions (EPE-SPA) depuis le 15 Février 1989, son capital social fut fixé à Dix millions (10.000.000) de dinars algériens par décision du conseil de la planification n°191/SP/DP du 09 Novembre 1988. Actuellement, le capital social de l'entreprise a été ramené à 1.700.000.000 Da, détenues à 100% par la Société de Gestion des Participations de l'Etat «Ports », par abréviation « SOGEPORTS ».

2. Objectifs et valeurs de l'EPB

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

2.1. Les objectifs

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

2.2. Les valeurs

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

3. Missions de l'entreprise :

Elle a pour missions:

- Organisation de l'accueil des navires ;

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

4. Activités de l'entreprise:

Les principales activités de l'entreprise sont :

➤ L'acheminement des navires de la rade vers le quai :

Dans certains cas exceptionnels, d'arrivée massive en rade, les navires restent en attente dans la zone de mouillage (rade) jusqu'à obtention de l'autorisation de rejoindre un poste à quai. Cette dernière est délivrée après une conférence de placement qui se tient quotidiennement au niveau de la Direction Capitainerie.

➤ Le remorquage:

Il consiste à tirer ou à pousser le navire, pour effectuer les manœuvres d'accostage, de déhalage ou d'appareillage du navire. Il consiste également à effectuer les opérations de convoyage et d'aide dans l'exécution d'autres manœuvres.

➤ Le pilotage:

Il est assuré de jour comme de nuit par la Direction Capitainerie et est obligatoire à l'entrée et à la sortie du navire. Il consiste à assister le commandant dans la conduite de son navire à l'intérieur du port.

➤ Le lamanage:

Il consiste à amarrer ou désamarrer le navire de son poste d'accostage.

➤ **Les opérations de manutention et d'acconage pour les marchandises :**

Elles consistent en:

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

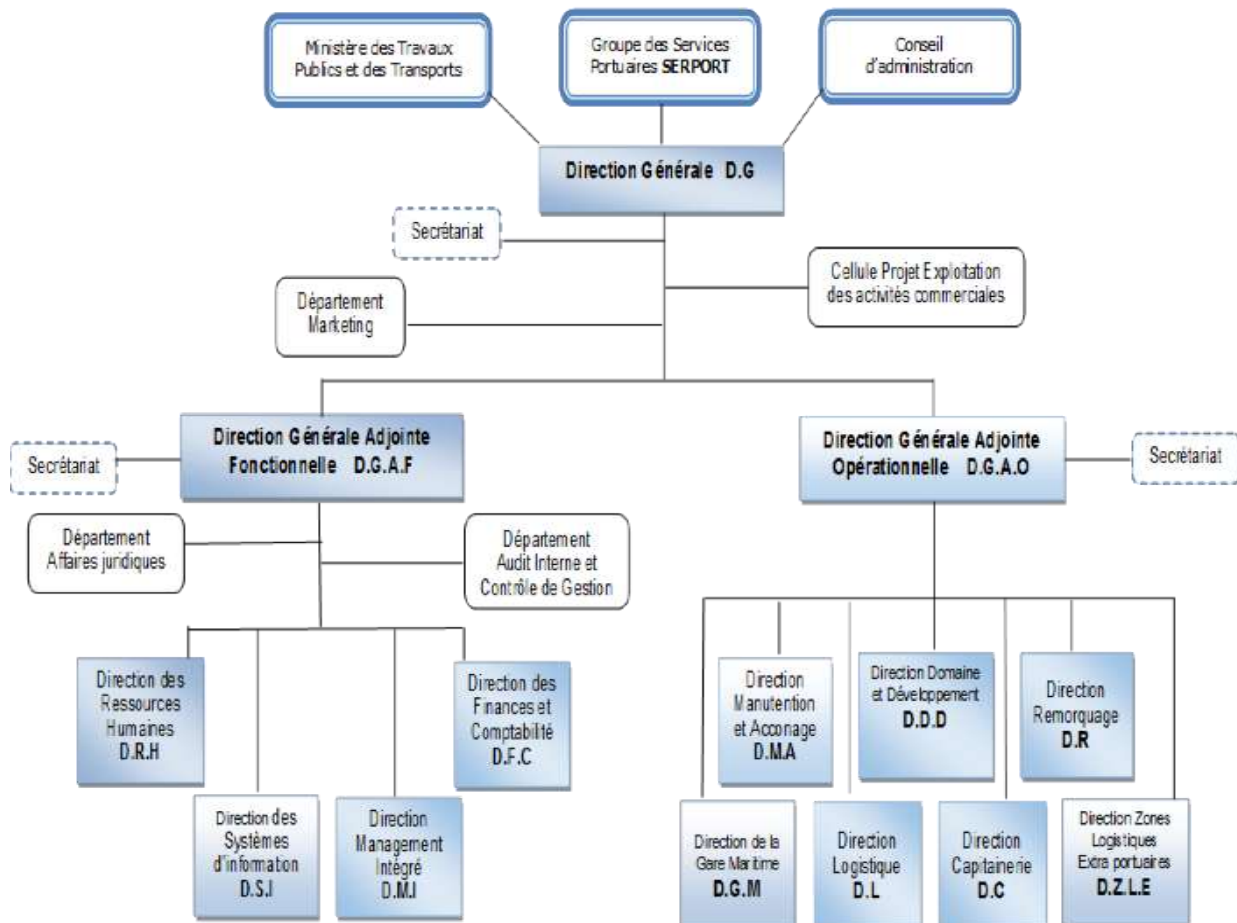
D'autres prestations sont également fournies aux navires et aux clients tels :

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

5. Présentation des différentes structures de l'EPB

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

Figure 20 : l'organigramme de l'EPB



Source : document interne de l'EPB

6. Organisation de l'entreprise:

Des ajustements ont été effectués à certains organigrammes de l'entreprise, marqués, entre autre, par :

- Le transfert du Département Audit Interne et Contrôle de la Direction Générale à la Direction Générale Adjointe Fonctionnelle.
- Le transfert du Département Marketing de la Direction Générale Adjointe Fonctionnelle à la Direction Générale.
- Le transfert de la fonction Paie de la Direction des Ressources Humaines à la Direction des Finances et Comptabilité.
- Le transfert des deux communications : interne et externe de la Direction des Systèmes d'informations au Département Marketing de la Direction Générale.
- La création de la Cellule Projet Exploitation des activités commerciales, rattachée à la Direction Générale.
- La création du Service Gestion du Patrimoine, rattaché à la Direction Générale Adjointe Opérationnelle.

- **Directions opérationnelles:**

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

- **Direction Générale Adjointe Opérationnelle:**

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

- **Direction Manutention et Acconage (DMA):**

Elle est chargée de prévoir, organiser, coordonner et contrôler l'ensemble des actions de manutention et d'acconage liées à l'exploitation du port. Elle abrite les départements suivants :

- **Manutention:** Qui comprend les opérations d'embarquement, d'arrimage, de désarrimage et de débarquement de marchandises, ainsi que les opérations de mise et de reprise des marchandises sous hangar, sur terre-plein et magasins.

La manutention est assurée par un personnel formé dans le domaine. Elle est opérationnelle de jour comme de nuit, répartie en deux shifts (période de travail d'une équipe) de 6h à 19h avec un troisième shift opérationnel qui s'étale entre 19h et 01h du matin. Pour cas exceptionnels, ce dernier peut s'étaler jusqu'à 7h du matin.

- **Acconage :** A pour tâches :

Pour les marchandises:

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

Pour le service:

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

- **Direction Domaine et Développement (DDD):**

Elle a pour tâches:

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

- **Direction Logistique (DL):**

Elle exerce les métiers suivants:

- L'approvisionnement en pièces de rechange : ce service est intimement lié à la gestion technique du port. Il est composé de 02 sections : les achats dont l'interface est intimement liés au département maintenance, principalement les ateliers et les stocks, dont la mission est l'application des normes universelles de gestion des stocks.
- La maintenance des équipements : structure qui prend en charge la maintenance des grues portuaires, des chariots élévateurs et des autres équipements.
- La planification des affectations : dont le rôle est le suivi technique et physique des engins pendant leur exploitation aux navires, sur les quais ou dans les hangars, ainsi que leur programmation.

- **Direction Capitainerie (DC):**

Elle est chargée de la sécurité portuaire, ainsi que de la bonne régulation des mouvements des navires, et la garantie de sauvegarde des ouvrages portuaires.

- **Direction Remorquage (DR) :**

Elle est chargée d'assister le pilote du navire lors de son entrée et de sa sortie du quai. Son activité consiste essentiellement à remorquer les navires entrants et sortants, ainsi que la maintenance des remorqueurs.

Les prestations sont:

- Le Remorquage portuaire.
- Le Remorquage hauturier (haute mer).
- Le Sauvetage en mer.

- **Direction des Zones Logistiques Extra portuaires (DZLE):**

Elle est chargée de la gestion et le développement des ports secs de l'entreprise.

Elle assure également les fonctions suivantes :

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

- **Directions fonctionnelles:**

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

- **Direction Générale Adjointe Fonctionnelle :**

Elle est chargée de concevoir, coordonner et contrôler les actions liées à la gestion et au développement de l'entreprise.

- **Direction Management Intégré (DMI):**

Elle est chargée de:

- La mise en œuvre, le maintien et l'amélioration continue du Système de Management Intégré (processus, programmes de management, plans et projets d'amélioration et indicateurs de mesure) ;

- L'animation et la coordination de toutes les activités des structures dans le domaine QHSE ;
- La Contribution active à l'instauration et au développement d'une culture HSE au sein de l'entreprise et de la communauté portuaire ;

- **Direction Systèmes d'information:**

Elle est chargée de:

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

- **Direction Finances et Comptabilité (DFC):**

Elle est chargée de:

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

- **Direction Ressources Humaines (DRH):**

Elle est chargée de prévoir, d'organiser et d'exécuter toutes les actions liées à la gestion des ressources humaines en veillant à l'application rigoureuse des lois et règlement sociaux.

Elle assure aussi les tâches suivantes:

- La gestion des carrières du personnel (fichier).
- La gestion des moyens (achats courants, parc automobile ...etc.).

- **Direction Gare Maritime (DGM):**

Elle est chargée de:

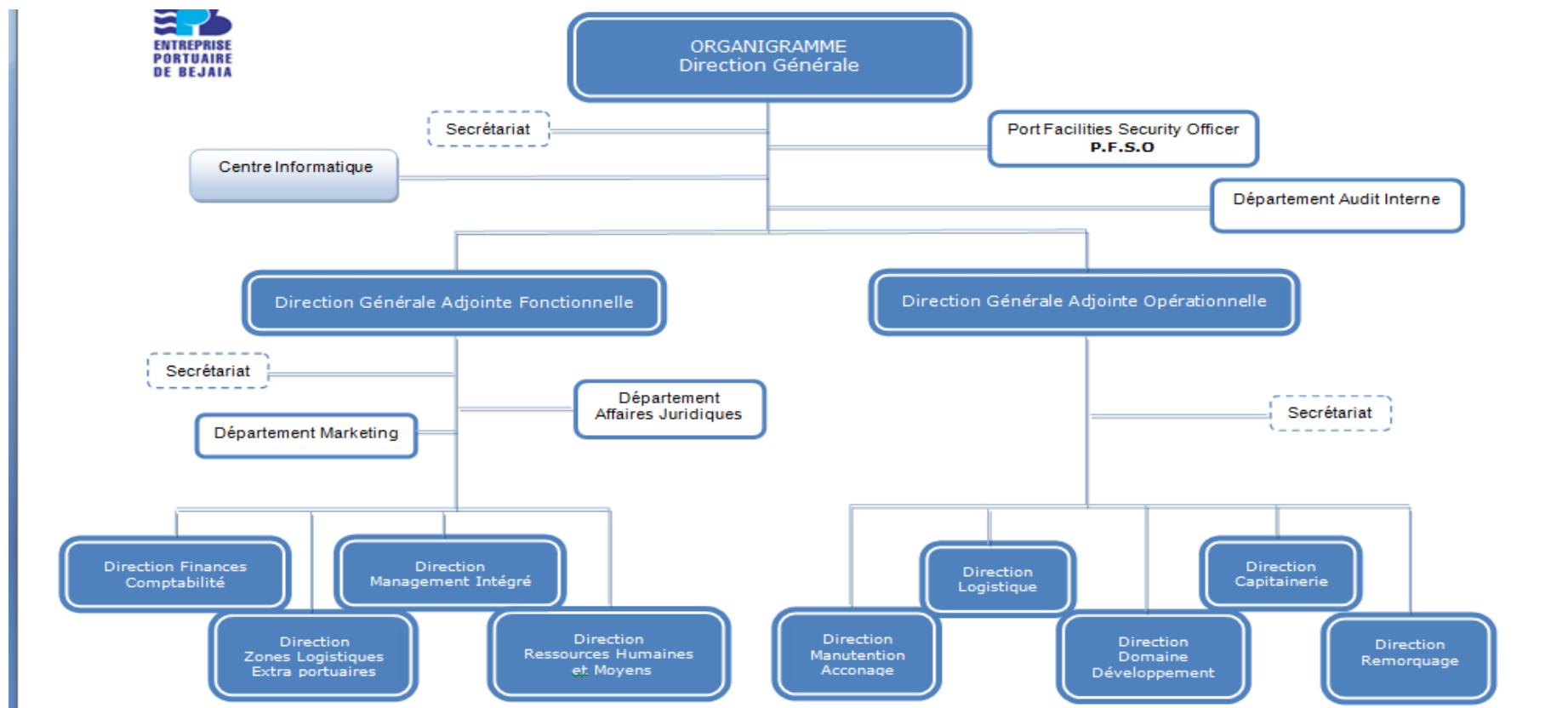
- Veiller à l'accueil, l'orientation, le confort et la sécurité des passagers et leurs véhicules durant leurs escale du débarquement jusqu'à l'embarquement;
- Assurer la coordination entre les différentes structures intervenantes pour garantir les meilleures conditions de transit aux passagers ;
- Assurer la gestion totale du parking de la Gare Maritime ;
- Planifier le pré-développement et le lancement du futur centre commercial et de loisirs de la nouvelle Gare Maritime.

- **Direction Zones Logistiques Extra Portuaires:**

Elle a pour mission:

- Elaborer les schémas de développement technique, organisationnel, commercial et opérationnel des zones logistiques extra-portuaires.
- Suggérer les axes stratégiques pour le développement et la promotion des activités multimodales.
- Elaborer les procédures de gestion et de fonctionnement opérationnel des sites logistiques.
- Accompagner la Direction Générale pour l'obtention des différentes autorisations et agréments nécessaires pour l'opérabilité optimale du site.

Figure 21 : Organigramme Direction générale



Source : document interne de l'EPB

- **Marché et Hinterland :**

L'hinterland direct du port de Bejaia, qui s'étend sur un rayon de 250 Km, compte un peu plus de 12 millions d'habitants, répartis sur 10 wilayas ou départements. C'est la zone la plus dense en matière de branches d'activités économiques, tant industrielles que commerciales, et plusieurs projets d'envergures nationales sont en cours de réalisation ou projetées dans le cadre d'un plan national global de développement.

L'hinterland segmenté en trois zones principales, la zone de l'Algérois, la zone des Hauts plateaux et la zone de la SOUMMAM, compte plusieurs zones industrielles et zones d'activité dont les plus importantes sont : les zones de Rouiba, Réghaia et Corso dans le segment de l'Algérois, les zones industrielles de Setif, El- Eulma, M'sila et Borj Bou Arréridj dans le segment des hauts plateaux et les zones industrielles d'Akbou, d'EL Kseur, et de Béjaïa dans le segment de la SOUMMAM.

L'espace portuaire est structuré autour d'éléments d'envergure : infrastructures portuaires (terminaux, quais, infrastructures industrielles), stockage, énergie, tissuindustriel et zones à vocation d'accueil d'entreprises industrielles (CEVITAL, OAIC, COGB,...).

Les critères de segmentation du marché du port sont les suivants :

- Typologie Produit.
- Typologie Client.
- Zone géographique.

- ❖ **Typologie Produit :**

Deux segments sont identifiés:

1. Selon la nature de la marchandise : Différents types de marchandises transitent par le port de Béjaïa, la diversité de ces produits implique nécessairement une adaptation des moyens d'exploitation pour répondre aux exigences techniques et améliorer les conditions de traitement des marchandises. La segmentation peut alors se faire selon la nature de la marchandise (conteneurs, céréales, bois, produits ferreux, produits divers, produits pétroliers, matériaux de construction,..)

2. Selon les types de navires : Plusieurs types de navires transitent par le port de Béjaïa et cela peut nécessiter la spécialisation des postes à quai. (pétroliers, portes-conteneurs, céréaliers, RO/RO,...)

❖ **Typologie clients :**

De par sa position géographique et son label qualité, l'Entreprise Portuaire de Béjaïa détient un portefeuille client composé de :

- Consignataires agissant pour le compte d'armateurs nationaux et étrangers pour les lignes régulières, le tramping et le transport d'hydrocarbures.
- Transitaires représentant les opérateurs économiques dans les opérations d'import – export.
- Chargeurs et réceptionnaires de marchandises générales.
- Industriels opérant dans divers secteurs d'activité implantés au niveau du port et sur le territoire national.
- Passagers sur la ligne Béjaïa/Marseille.
- Commandants de navires en escale au port.

❖ **Typologie zones géographiques:**

Le marché peut être segmenté en trois zones principales qui constitue l'hinterlandimmédiat du port : la zone de l'Algérois, la zone des Hauts plateaux et la zone de la SOUMMAM.

Les concurrents :

En l'absence d'une concurrence interne, à partir du moment où le port de Béjaïa détient le monopole de ses activités, les principaux concurrents du port sont les autres ports algériens :

- **Le port d'Alger :**

Actuellement il est le premier port d'Algérie en matière de traitement des conteneurs avec une part de marché de 48,55%. Il est le seul port principal en eau profonde desservant la région Centre, celui ci connaît donc une sérieuse pénurie de capacité de traitement de conteneurs et d'espace de stockage.

Les limitations importantes de l'espace et des quais pour les opérations de conteneurs aggravent les niveaux élevés de congestion des autres types de marchandises, c'est pour cette raison que le ministère des Transports a pris la décision d'affecter une partie du trafic non conteneurisés vers les autres ports algériens (décision rentrée en application à partir du 01er octobre 2009). Une grande partie de ce trafic notamment le bois, le fer et les produits alimentaires ont été réaffectés au port de Béjaïa.

Par ailleurs, la gestion du terminal à conteneurs du port d'Alger a été confiée au partenaire Emirati « Dubaï Port World ».

- Le Port de DJENDJEN :

La gestion du terminal à conteneurs de DjenDjen a été confiée, elle aussi, à l'opérateur étranger « Dubaï Ports World (DPW) » qui fera de ce port un port de transbordement. (DP World, quatrième opérateur mondial de terminaux pour containers, gère 42 terminaux et 13 projets en développement dans 27 pays.

Mais des audits réalisés récemment par des entreprises spécialisées auraient montré que l'exploitation du port de DjenDjen était très compliquée. Ce port présenterait notamment des défauts importants en matière de sécurité. Ajouter à cela l'inexistence de couloirs routiers à même de canaliser le trafic dont la dynamisation du port a besoin.

- Le port de Skikda :

Le port de Skikda est principalement un port de marchandises diverses et 2ème port pétrolier en Algérie. Il traite principalement les produits sidérurgiques ainsi que le divers (machines, & pièces). Le vieux port, est d'ailleurs devenu un centre de réception et de transfert de cargaisons de projet pour l'exploration et la production pétrolière dans le Sud (tubes, machineries,...).

La principale contrainte du port de Skikda est le faible tirant d'eau (6m) des quais existants pour le traitement des marchandises diverses. Il y a un tirant d'eau suffisant à l'entrée du port, mais approfondir à l'intérieur des bassins est compliqué par le type de construction des quais réalisée avec des murs gravitaires qui ne s'adapte pas facilement à l'amélioration du tirant d'eau.

Les possibilités de fournir des installations modernes pour satisfaire la demande croissante du trafic de conteneurs et de marchandises diverses sont réduites ou inexistantes dans les limites du port actuel.

- Le port d'Annaba :

Le port d'Annaba est le port le plus à l'Est. C'est principalement un centre d'exportation et d'importation de vrac (Minerais, charbon, phosphates...). Cependant, il joue également un rôle régional secondaire dans l'importation des marchandises diverses, des conteneurs, des produits agricoles et des véhicules.

Les projets de développement pour le Port comportent principalement l'expansion du parc à conteneurs. L'agrandissement et l'augmentation du tirant d'eau des quais pour les conteneurs est compliquée par la configuration du Bassin et le type de construction des structures de quai avec des murs gravitaires.

La capacité estimée du parc à conteneurs agrandi et des quais existants est de l'ordre de 15.000 EVP par an, en grande partie du fait des limitations de tirant d'eau et de longueur de quai.

Section 2: Elaboration d'un tableau de bord financier pour l'EPB

Dans cette présente section, nous allons procéder à la mise en place du tableau de bord financier et cela en mettant en lumière tout de sa conception, ses destinataires, les étapes entreprise et sa mise en place.

Cela c'est fait à travers la collecte des données et des informations de l'Entreprise Portuaire de Bejaia. En suivant les fondements théoriques et règles générales de conception de l'EPB, nous avons pu construire un tableau de bord financier qui nous a permis de suivre l'évolution des résultats ainsi que les écarts entre les deux exercices : 2018 et 2019.

1. Le contexte du tableau de bord de l'EPB

À l'aide d'un entretien oral que nous avons réalisé avec le chef du département des finances de l'EPB, nous avons pu récolter les informations nécessaires à la compréhension du système des tableaux de bord financier au sein de cette entreprise en interprétant les points suivants : ses concepteurs et ses destinataires, sa périodicité d'élaboration, ainsi que son contenu.

1.1. Les concepteurs et les destinataires

Le tableau de bord est un outil destiné à toutes les directions de l'entreprise: Le PDG ainsi que les différents directeurs opérationnels et fonctionnels, pour diriger leurs actions et dans leur prise de décisions.

Sa conception et son alimentation au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia, est confiée au chef de département des finances.

1.2. La périodicité :

Les responsables de l'EPB ont privilégié la mise à jour mensuelle du TBG; le département des finances a donc pour mission de présentation d'un tableau de bord financier toutes les premières quinzaines du mois (m+1).

Pour le choix du support, le chef du département des finances remet lui-même des tableaux de bord financiers, aux utilisateurs concernés, sous format papier.

2. Les étapes de conception du Tableau de bord financier:

L'élaboration d'un tableau de bord est tout un processus méthodique important et primordiale comme on l'as démontré dans le volet théorique. Notre voix de construction du TBG financier c'est porté sur les étapes d'élaboration décrite dans la théorie, asavoir:

- La détermination des objectifs
- Choix et calcul des indicateurs
- La mise en forme du tableau de bord

2.1. Ladétermination des objectifs

Les objectifs du tableau de bord répondent aux préoccupations de l'organisation. Et comme son nom l'indique, ils donnent une orientation à l'entreprise.

Dans notre lieu de stage, Le directeur du département des finances est chargé de fixer une liste d'objectifs bien précis que doit atteindre l'entreprise. Il devra ensuite la proposer au comité de direction qui doit à son tour donner son approbation et sa validation.

Les principaux objectifs de l'EPB sont:

- L'appréciation de la situation financière de l'entreprise ;
- Mesurer la performance financière de l'entreprise;
- Apporter des actions correctives en cas de déséquilibre financier.

2.2. Choix et le calcul des indicateurs

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

Tout comme les objectifs, les indicateurs sont proposés par le chef du département des finances avec l'approbation du comité de direction.

Pour effectuer notre analyse, nous avons sélectionné les indicateurs les plus pertinents pour une approche financière de la performance :

4.2.1. Le choix des indicateurs:

- Indicateurs du Bilan
- Les indicateurs du compte de résultat :
- Les ratios de structure
- Les ratios d'liquidité
- Les ratios de solvabilité
- Les ratios de rotation
- Les indicateurs de rentabilité

4.2.2. Calcul des Indicateurs :

4.2.2.1. Indicateurs du Bilan

A. Présentation des bilans de grandes masses pour les années 2018 et 2019

Retraité en grande masse, le bilan est plus fonctionnel et permet de rattacher des opérations à l'exploitation, au financement ou à l'investissement et permet aussi d'analyser la situation financière de l'entreprise

Tableau 3 : Bilan en grande masse de l'année 2018

KDA

Actif	Montant	%	Passif	Montant	%
VI	21 007 116	87,96%	CP	13 503 616	56,54%
VE	295 866	1,24%	DLMT	8 398 711	35,17%
VR	1 239 891	5,19%	DCT	1 979 333	8,29%
VD	1 338 787	5,61%			
TOTAL	23 881 660	100,00%	TOTAL	23 881 660	100,00%

Source: réalisé par nos soins a partir des données de l'EPB.

Tableau 4 : Bilan en grande masse de l'année 2019

KDA

Actif	Montant	%	Passif	Montant	%
VI	21 053 933	89,94%	CP	13467894184	57,53%
VE	319 427	1,36%	DLMT	7797972326	33,31%
VR	1 345 746	5,75%	DCT	2143116000	9,16%
VD	689 876	2,95%			
TOTAL	23 408 983	100,00%	TOTAL	23408982510	100,00%

Source: réalisé par nos soins a partir des données de l'EPB.

Interprétation :

On remarque que l'actif immobilisé représente une part importante du total de l'actif, les valeurs immobilisées durant les deux exercices **2018** et **2019** représentent plus de **87 %**, c'est un taux considérable ceci est due essentiellement à la nouvelle infrastructure la gare maritime et son équipement .

B. Les indicateurs de l'équilibre financiers

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

- **Le fond de roulement**

Tableau 5 : Le calcul du FRN

KDA

Désignation	2018	2019	Variation	Evolution%
capitaux permanents (1)	21 902 327	21 265 867	-636 460	-2,91%
VI (2)	21 007 116	21 053 933	46 817	0,22%
FRN (1)-(2)	895 211	211 934	-683 277	-76,33%

Source: réalisé par nos soins a partir des données de l'EPB.

Interprétation :

- Le fond de roulement de l'entreprise a diminué de **683 277 KDA**, soit **-76 %** par rapport à l'exercice 2018. Cette baisse importante est relative au montant important des investissements engagés par l'entreprise pour le développement de ses infrastructures et la modernisation de ses équipements.

- Il y a lieu de noter que l'entreprise a pu préserver le financement de l'intégralité de ses immobilisations aux moyens des ressources stables et dispose d'une marge de sécurité.

- Le besoin en fond de roulement

Tableau 6 : Le calcul du BFR

KDA

Désignation	2018	2019	variation	Evolution %
VE (1)	295 866	319 427	23 562	7,96%
VR (2)	1 239 891	1 345 746	105 855	8,54%
DCT (3)	1 979 333	2 143 116	163 783	8,27%
BFR (1+2)-(3)	-443 576	-477 942	-34 366	7,75%

Source: réalisé par nos soins a partir des données de l'EPB.

Interprétation :

- Les Besoin en fonds de roulement pour les 02 derniers exercices **2018&2019** sont négatifs .Cela signifie que Les besoins d'exploitation de l'E.P.B sont moins importants que les ressources d'exploitations. les dettes circulantes arrivent à couvrir l'ensemble de l'actif circulant et l'excédent de liquidité dégagée servira à alimenter la trésorerie nette. Dans ce cas on ne parle plus d'un besoin en fond de roulement mais d'une ressource en fond de roulement (**RFR**).

Cependant, les RFR ont connu une augmentation de **34 366 KDA** en 2019 soit presque **08%** par rapport à l'année 2018.

- Trésorerie nette

Tableau 7 : Le calcul de la TR

KDA

Désignation	2018	2019	variation	Evolution
FRN	895 211	211 934	-683 277	-76,33%
BFR	-443 576	-477 942	-34 366	7,75%
TR = FRN –				
BFR	1 338 787	689 876	-648 911	-48,47%

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

Interprétation :

L'entreprise a enregistré des montants positifs pour les deux années, à savoir :

1 338 787 KDA en **2018** et **689 876 KDA** en **2019**. Ce qui indique que l'EPB dispose de suffisamment de ressources pour financer l'intégralité de ses besoins (d'investissement et d'exploitation) et réussi à dégager un excédent de trésorerie. L'entreprise semble donc saine financièrement.

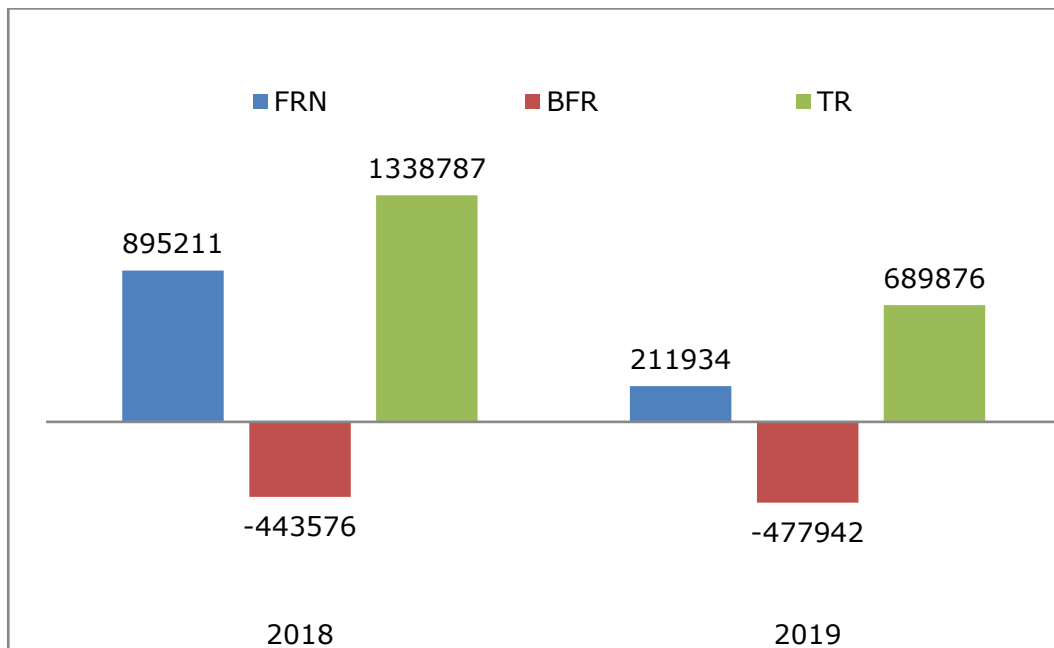
Néanmoins, la trésorerie nette a enregistré une baisse de **48,47%** en **2018** soit **-648 911 KDA** par rapport à l'exercice **2019**.

- Cette baisse considérable est due essentiellement :

- 1) Aux sommes importante versées au personnel pour le règlement des rappels et des augmentations de salaires ;
- 2) A La hausse conséquente des dépenses sociales et fiscales ;
- 3) Au financement des investissements par les fonds propres de l'entreprise

- A partir des observations ci-dessus, il est possible de représenter graphiquement les variations du FR, BFR et de la TR :

Figure 22 : Représentation graphique de l'évolution des ratios d'équilibre financier



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

2.2.2.2. Les indicateurs du compte de résultat
A. Les soldes intermédiaires de gestion :

Tableau 8 : les SIG

Désignation	2018	2019	Var %
Chiffre d'affaire	5 904 796	6 332 318	7%
Consommations	852 604	719 293	-16%
Valeur ajoutée	5 052 192	5 620 825	11%
Excédent brut d'exploitation	2 324 516	1 778 681	-23%
Résultat Opérationnel	1 359 267	846 594	-38%
Résultat Financier	127 162	-39 847	-
Résultat Courant Avant Impôt	1 486 430	806 747	-46%
Résultat Net	1 140 976	572 579	-50%

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

Interpretation:

- **La valeur ajoutée :**

Ce solde représente la richesse créée par l'entreprise au cours d'un exercice. Pour l'année 2019, la VA a connu une augmentation de **11%** par rapport à l'année 2018 en raison de :

- L'augmentation du chiffre d'affaire de **7%** soit **427 522 KDA**,
- La baisse des consommations de l'exercice : en passant d'un montant de **852 604 KDA**, au montant de **719 293 KDA**, soit une baisse de **16%** (**427 522 KDA**).

- **L'excédent brut d'exploitation :**

L'EBE de l'exercice 2019 a subi une diminution de **-545 834KDA (23%)**. Cette diminution est due à :

- La régression de la VA de **11%**.
- La hausse des charges personnelles de **41%** ;

- **Le résultat opérationnel :**

Le **RE** est passé de **1 359 267 KDA** en 2018 à **846 594KDA** en 2019, une baisse d'un pourcentage de **38%**. Cela en raison de :

- La baisse de l'EBE de **23%** en 2019 par rapport à 2018 ;
- La hausse des dotations aux amortissements et provisions qui sont passé de **1 006 499 KDA** a **1 045 742 KDA**

- **Le résultat financier :**

Avec une baisse de **-167 009 KDA** par rapport à 2018, on obtient un résultat financier négatif de **-39 847 KDA** pour 2019 à cause de :

- L'augmentation des charges financières de **136 162KDZ**
- La diminution des produits financiers de **-30 847 KDZ**

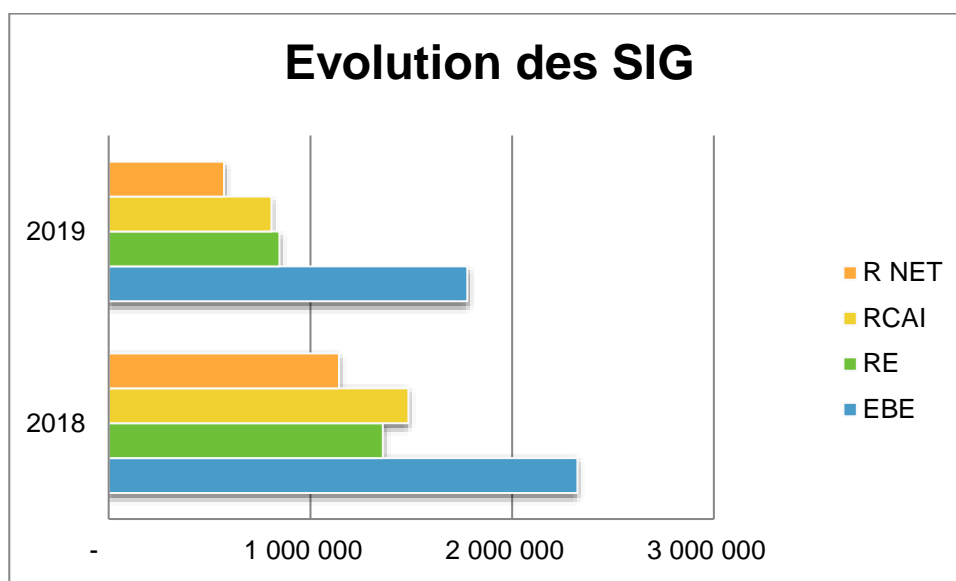
- **Le résultat courant avant impôt :**

Après calculs, nous avons obtenu un **RCAI** positif pour les deux exercices : soit **1 486 430 KDA** en 2018 et **806 747 KDA** pour 2019. Cependant, nous remarquons que ces chiffres ont enregistré une baisse de **-679 682 KDA** soit 46% qui est due essentiellement à une diminution du résultat financier.

- **Le résultat net de l'exercice :**

Le résultat net réalisé par l'Entreprise Portuaire de Bejaia pour l'année 2019 est un résultat positif de **572 579 KDA**.

Figure 23 : Représentation graphique de l'évolution des SIG



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

B. Calcul de la capacité d'autofinancement (CAF) :

Tableau 9 : Le calcul de la CAF

B. Le calcul de la capacité d'autofinancement (CAF)				
KDA				
Désignation	2018	2019	Variation	Evolution %
Résultat Net (1)	1 140 976	572 579	-568 397	-50%
Dotations aux amortissements et aux provisions (2)	1 006 499	1 045 742	39 243	4%
CAF = (1 + 2)	2 147 475	1 618 321	-529 154	-25%

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

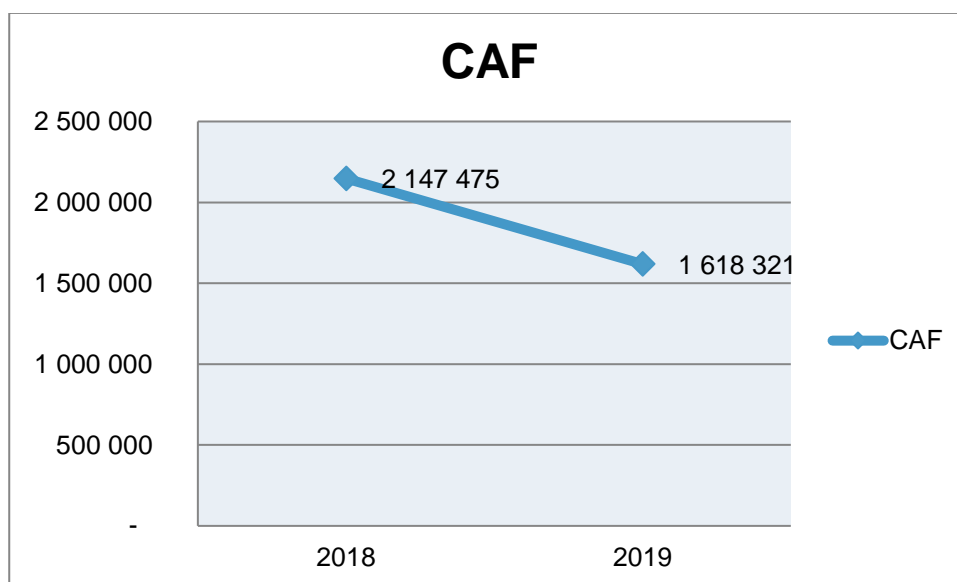
Interprétation :

- **La capacité d'autofinancement** de l'exercice 2019 a subi une diminution de **-25%** par rapport à l'exercice de 2018, soit avec une CAF de **2 147 475 KDA** en 2018 et **1 618 321 KDA** en 2019. Cela peut être justifié par :

- La diminution du **résultat** de **568 397KDA** ;
- L'augmentation des **dotations aux amortissements et aux provisions** de **39 243 KDA**.

Néanmoins la **CAF** des deux exercices est resté positive, elle permettra donc à l'entreprise de renouveler ses investissement, payer ses dettes et rémunérer les actionnaires.

Figure 24 : Représentation graphique de l'évolution de la CAF de 2018 et 2019



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

2.2.2.3. Les ratios de structure financière:

Tableau 10 : Le calcul des ratios de structure

En KDA

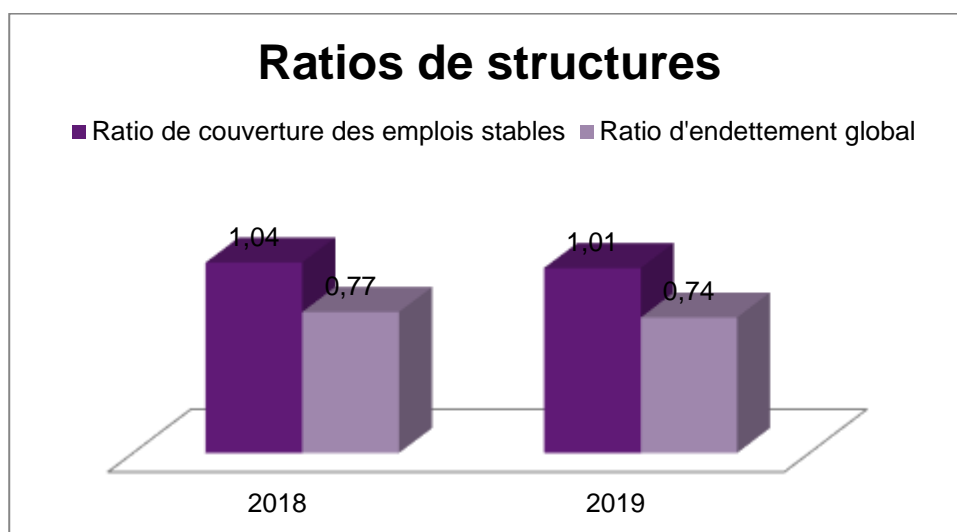
Type de ratio	2018	2019	Variation	Evolution %
Capitaux permanent (1)	21 902 327	21 265 867	-43 168 193	-197%
VI (2)	21 007 116	21 053 933	-42 061 048	-200%
Ratio de couverture des emplois stables (1/2)	1,04	1,01	-2,05	-197%
Dettes (3)	10 378 044	9 941 088	-20 319 132	-196%
Fondspropres (4)	13 503 616	13 467 894	-26 971 510	-200%
Ratio d'endettement global (3/4)	0,77	0,74	-1,51	-196%

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

Interprétation :

- **Ratio de couverture des emplois stables** est supérieur à 1 pour les 02 derniers exercices. Avec respectivement 1,04 en 2018 et 1,01 en 2019. Cela signifie que les ressources stables de l'entreprise lui permettent de dégager un excédent de liquidité qui pourra servir à financer le besoin en fonds de roulement
- **Ratio d'endettement global :**
Ce ratio compare les dettes de l'entreprise à ces propres moyens en matière de financement : les ressources externes par rapport aux ressources internes. Le niveau d'endettement de l'EPB est de 77% en 2018 et 74% en 2019. Ce qui est très élevé, neanmoins on remarque une baisse de -1.51 par rapport à 2018.

Figure 25 : Représentation graphique de l'évolution des ratios de structures



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

2.2.2.3. Ratios de liquidité :

Tableau 11 : Le calcul des ratios de liquidité en KDA

Type de ratio	2018	2019	Variation	Evolution %
AC (1)	2 874 544	2 355 050	-519 495	-18%
VR (2)	1 239 891	1 345 746	105 855	9%
VD (3)	1 338 787	689 876	-648 911	-48%
DCT (4)	1 979 333	2 143 116	163 783	8%
Ratio de liquidité générale (1/4)	1,45	1,10	-0,35	-24%
Ratio de liquidité limitée (2+3)/4	1,30	0,95	-0,35	-27%
Ratio de liquidité immédiate (3/4)	0,68	0,32	-0,35	-52%

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

Interprétation:

- **Ratio de liquidité générale :**

Nous avons obtenu, grâce aux calculs précédents que le ratio des deux années est supérieur à 1 : **1,45** en 2018 et **1,10** en 2019. Cela signifie que l'entreprise est capable de produire de la liquidité et de faire face à ses engagements à court terme.

On remarque toutefois, une baisse de **-0,35%** due à une hausse des dettes à court terme de **8%** et la baisse de l'actif courant de **-18%** par rapport à l'exercice de 2018.

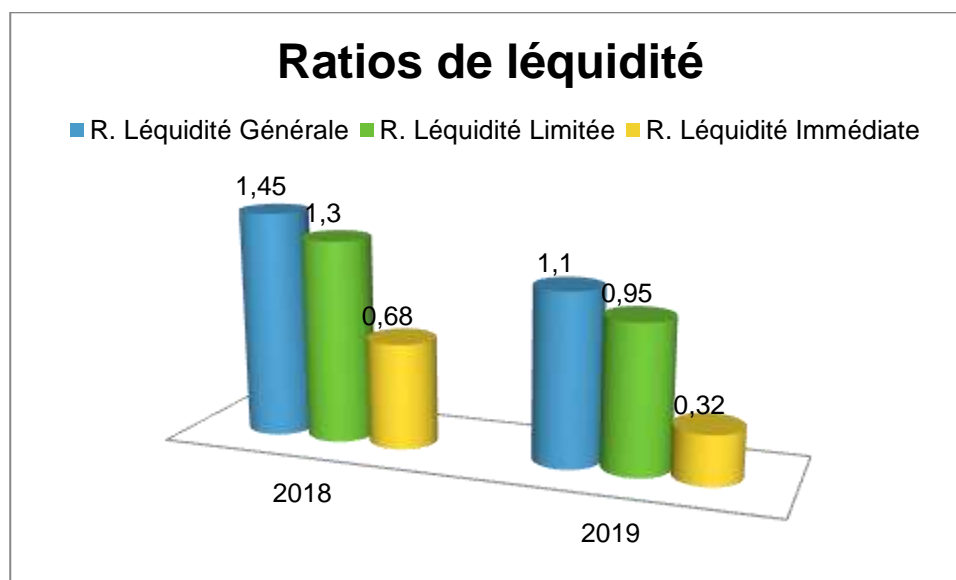
- **Ratio de liquidité limitée :**

Le ratio de liquidité de 2019 a subi une baisse de **-27%**, ce qui nous laisse avec un ratio inférieur à 1 (**0,95**). Dans ce cas l'entreprise peut se trouver en difficulté si ses créanciers demandent leurs règlements.

- **Ratio de liquidité immédiate :**

Avec un ratio inférieur à 1 avec **0,68** en 2018 et **0,32** en 2019, la trésorerie de l'entreprise se retrouve dans un cas délicat. Cette situation est due essentiellement aux sommes importantes décaissées pour faire face aux charges fiscales et sociales et au remboursement des emprunts bancaires.

Figure 26 : Représentation graphique de l'évolution des ratios de liquidité



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

2.2.2.4. Ratios de solvabilité:**Tableau 12 : Le calcul des ratios de solvabilité en KDA**

Type de ratio	2018	2019	Variation	Evolution %
Total Actif (1)	23 881 660	23 408 983	-472 677	-2%
Capitauxpropres (2)	13 503 616	13 467 894	-35 721	0%
Total dettes (3)	10 378 044	9 941 088	-436 956	-4%
Solvabilitégénérale (1/3)	2,30	2,35	0,05	2%
Autonomiefinancière (2/3)	1,30	1,35	0,05	4%

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

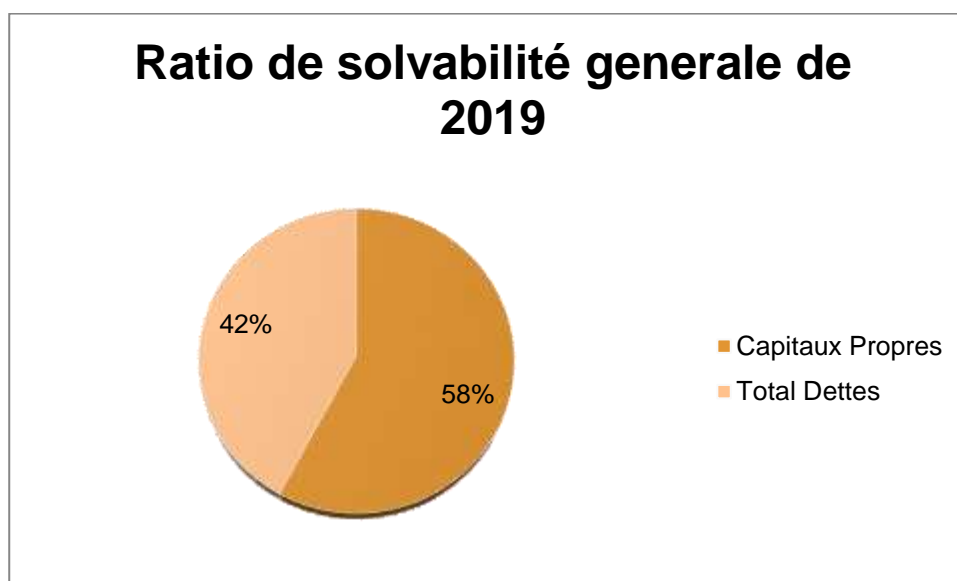
- **Solvabilité générale :**

Les calculs démontrent des ratios supérieurs à 1 pour les deux derniers exercices soit, **2,30** en 2018 et **2,35** en 2019. Ce qui induit que l'entreprise est en mesure de rembourser rapidement ses dettes si elle devrait cessés brutalement toute activité.

- **Autonomie financière :**

Avec des capitaux propres **1,3** fois et **1,35** fois plus importantes que les dettes totales respectives de 2018 et 2019. Cela signifie que l'entreprise est indépendante des banque puisqu'elle arrive à se financier par ses propres moyens.

Figure 27 : Représentation graphique de l'évolution des ratios de solvabilité



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

2.2.2.5. Ratios de rotation:

Tableau 13: Le calcul des rations de rotation en KDA

Type de ratio	2018	2019	Variation	Evolution %
Creances clients (1)	778 418	930 640	152 222	19,56%
CATTC (2)	5 904 796	6 331 767	426 971	7,23%
Délai derotation crédit client (1/2)*360	47,46	52,91	5,45	11,49%
Fournisseurs et comptes rattachés (3)	914 616	667 822	- 246 794	-26,98%
Délai de rotation crédit fournisseur (3/2)*360	55,76	37,97	-17,79	-31,91%

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

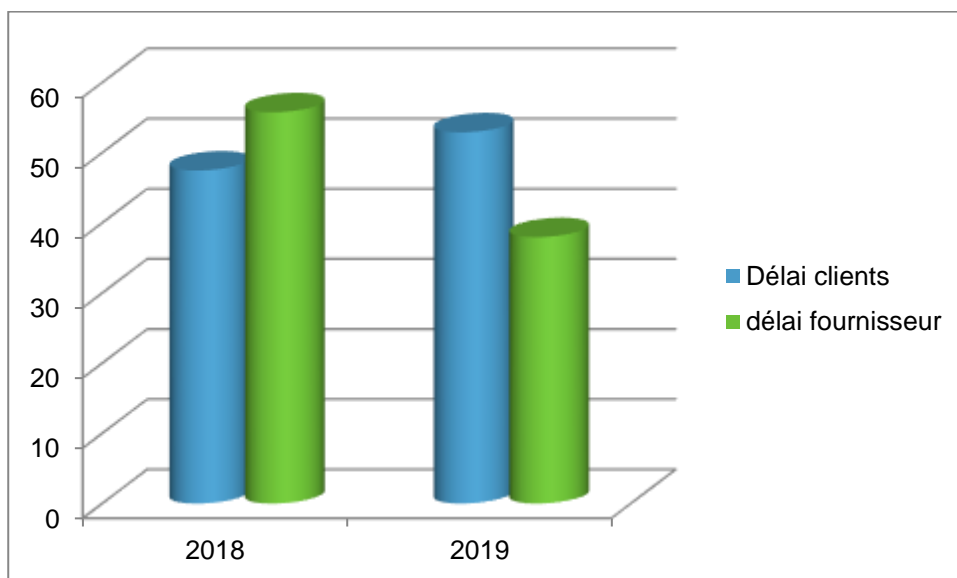
Délai client :

Le délai de recouvrement des créances de l'exercice 2019 a connu une hausse de 06 jours par rapport à l'exercice 2018. Cette progression est due essentiellement au montant considérable du chiffre d'affaires TTC réalisé au mois de Décembre 2019.

Délai fournisseur :

Le délai fournisseur de l'exercice de 2019 a connu une diminution, ou il est passé de 55 jours à 37 jours. Ce qui signifie que l'entreprise dispose d'un délai de 37 jours afin de régler ses fournisseurs.

Figure 28: Représentation graphique des ratios de rotation



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

2.2.2.6. Ratio de rentabilité:

Tableau 14 : Le calcul des ratios de rentabilité en KDA

Type de ratio	2018	2019	Variation	Evolution %
Résultat Net (1)	1 140 976	572 579	-568 397	-49,82%
Capitauxpropres (2)	13 503 616	13 467 894	-35 721	-0,26%
Ratio de rentabilité financière ROE (1/2)	0,08	0,04	-0,042	-49,68%
CAHT (3)	5 904 796	6 332 318	427 522	7,24%
Rentabilitééconomiquenette (1/3)	0,19	0,09	-0,08	-43,18%
EBE (4)	2 324 516	1 778 681	-545 834	-23,48%
Capitauxinvestis (5)	21 902 327	21 265 867	-636 460	-2,91%
Rentabilitééconomique brute ROCE (4/5)	0,11	0,08	-0,02	-21,19%

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

Interprétation:

- **Ratio de rentabilité financière (ROE) :**

Ce ratio est passé de **0,08** en 2018 à **0,04** en 2019, en raison de la baisse de **-50%** du Résultat net.

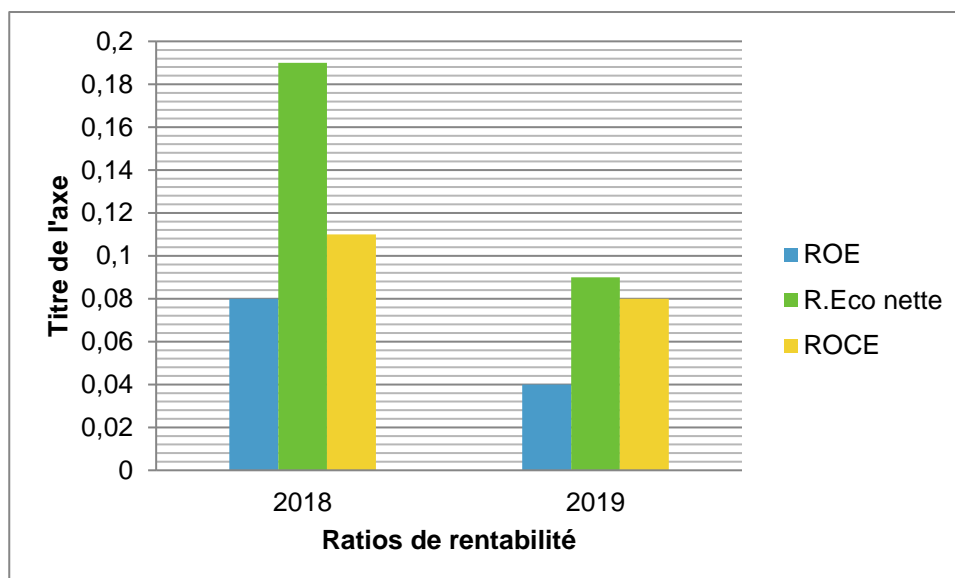
- **Ratio de rentabilité économique nette :**

Le ratio de rentabilité économique nette de 2019 a subi une régression de **-0,08**, ou il est passé de **0,19** en 2018 à **0,09** en 2019. Et cela est dû à la diminution du résultat malgré la hausse du **Chiffre d'affaire HT** de **7%**.

- **Ratio de rentabilité économique brute :**

L'EPB a enregistré un résultat de **11%** en 2018 et **8%** en 2019, une baisse qui est due à la baisse de l'excédent brute d'exploitation avec un ordre de **-545 834 KDA** et une baisse des capitaux investis de **-636 460 KDA**.

Figure 29 : Représentation graphique de l'évolution des ratios de rentabilité



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

2.3. La mise en forme du tableau de bord

Le tableau de bord ci-dessous contient tous les indicateurs de résultats, les ratios de gestion permettant de décrire la performance de l'EPB.





Tableau 15 : Tableau de bord financier de l'EPB

TABLEAU DE BORD FINANCIER								
Rubrique	Indicateur/Ratio	Unité	Réalisation 2018	Réalisation 2019	Ecart	Var %	Pictogramme	
INDICATEURS DU BILAN	Structure du Bilan	Total Actif	KDA	23 881 660	23 408 983	-472 677	- 1,98%	
		Total Immobilisations	KDA	21 007 116	21 053 933	46 817	0,22%	
		Total Stocks	KDA	295 866	319 427	23 562	7,96%	
		Total Créances	KDA	1 239 891	1 345 746	105 855	8,54%	
		Total Disponibilités	KDA	1 338 787	689 876	-648 911	- 48,47%	
		Total Dettes	KDA	10 378 044	9 941 088	-436 956	- 4,21%	
	Equilibre financier	FRN	KDA	895 211	211 934	-683 277	- 76,33%	
		BFR	KDA	-443 576	-477 942	-34 366	7,75%	
		TR	KDA	1 338 787	689 876	-648 911	- 48,47%	
Structure Financière	R. Financement Permanent	-	1,04	1,01	-0,03	- 3,12%		

e	R. Endettement Global	-	0,77	0,74	-1,51	-196%	
	R.L. Général	-	1,45	1,10	-0,35	-24%	
	R.L. Limitée	-	1,30	0,95	-0,35	-27%	
Liquidité	R.L. Immédiate	-	0,68	0,32	-0,35	-52%	
	Solvabilité Générale	-	2,30	2,35	0,05	2,33%	
Solvabilité	Autonomie Financière	-	1,30	1,35	0,05	4,12%	
	ROE	-	0,08	0,04	-0,04	-49,68%	
Rentabilité	R Eco Nette	-	0,19	0,09	-0,10	-53,20%	
	ROCE	-	0,11	0,08	-0,02	-21,19%	

Délai de crédit	Clients	Jours	47	53	5,45	11,49%	
	Fournisseur	Jours	55	34	-17,79	-31,91%	

Indicateurs du Compte de Résultat	SIG	CAHT	KDA	5 904 796	6 332 318	427 522	7,24%	
		VA	KDA	5 052 192	5 620 825	568 633	11,26%	
		EBE	KDA	2 324 516	1 778 681	-545 834	-23,48%	

	RE	KDA	1 359 267	846 594	-512 673	- 37,72 %	
	RCAI	KDA	1 486 430	806 747	-679 682	- 45,73 %	
	RT NET	KDA	1 140 976	572 579	-568 397	- 49,82 %	
	CAF	KDA	2 147 475	1 618 321	-529 154	- 24,64 %	

D'après les différents calculs et analyses effectués, on arrive à la conclusion que l'EPB est une entreprise performante, car :

- Sa structure financière est assez équilibrée,
- Elle est rentable et sa CAF lui permet d'investir plus ;
- Les ratios calculés démontrent une capacité à faire faces aux engagements.

Il faut, toutefois surveiller les indicateurs qui font objet à des baisses significatives.

Conclusion au chapitre:

Arrivé à la fin de cet étude de cas nous avons été en mesure de mettre en pratique l'ensemble des aspects théoriques nécessaires à l'élaboration d'un tableau de bord, plus précisément l'élaboration d'un tableau de bord financier au sein d'une entreprise algérienne. Cela en suivant une méthodologie de rédaction de recherche et de calcul qui sont décrites dans chaque volet théorique.

La conception de ce tableau de bord financier a fait objet de notre présence au sein de l'Entreprise Portuaire de Béjaïa, où nous avons entrepris un travail de cueillette d'informations

relatives à notre thématique. Cela nous a permis de suivre l'activité de l'EPB en rassemblant des indicateurs pertinents.

Pour finir, il est nécessaire de dire qu'un tableau de bord est un outil de synthèse de l'activité de l'entreprise, il mesure les résultats pour permettre le suivi et l'analyse de sa performance financière.

Conclusion générale

Conclusion générale

Au terme de ce mémoire, il convient de rappeler les objectifs que nous nous sommes assignés, nous avons fixé comme objectif principal, la mise en place d'un tableau de bord financier au sein de l'EPB.

La récapitulation de quelques remarques nous semblent indispensables aussi, nous commençons par la nécessité de disposer d'un système de contrôle de gestion au niveau d'une entreprise. En effet, le contrôle de gestion est indispensable car il permet de détecter les erreurs et les risques et les réparer à temps, et cela, grâce à ces différents outils qui permettent à une entreprise d'être plus performante. Et parmi ces outils, le tableau de bord qui répond à ce besoin.

Les tableaux de bord occupent une place importante au sein du contrôle de gestion, dans la mesure où ils permettent aux gestionnaires de prendre des décisions et de disposer d'un réseau d'indicateurs, en fonction de leur contribution à l'efficacité de l'action, pour guider les comportements vers les objectifs et la réalisation de la stratégie de l'entreprise. C'est pour cela que les entreprises portuaires se trouvent dans l'obligation d'adopter ce système de tableau de bord pour faire face à la complexité des activités portuaires.

Pour revenir à notre problématique et nos hypothèses de départ, nous avons, grâce aux résultats obtenus, pu tirer les conclusions suivantes :

✓ La conception d'un système de tableau de bord obéit à des objectifs et la structure générale suivie d'une entreprise, comme l'on a constaté lors de notre stage au niveau de l'EPB ou direction ont leurs propres tableau de bord. Pour ces raisons la conception d'un tableau de bord au sein d'une entreprise préconise le respect de certains principes. La réussite de sa mise en œuvre est contrainte par l'existence d'un système d'information performant et d'une structure organisationnelle d'éliminant les responsabilités.

✓ L'évaluation de la performance financière de l'entreprise portuaire de Bejaia nous a permis de comprendre premièrement le concept de performance, qui est un élément important pour l'entreprise, et l'existence de cet élément permettrait à l'entité de concevoir des stratégies de développement au niveau interne et se doter d'une légitimité au niveau externe et deuxièmement d'étudier les différents indicateurs qui déterminent la performance financière, qui est l'objet de notre travail.

✓ Etablir un bon tableau de bord financier pour l'EPB, permet le pilotage et la mesure de sa performance financière. Aussi, ce tableau de bord n'est pas là pour résoudre les problèmes mais pour dresser un état des lieux.

Notre principal objectif de recherche est d'élaborer un tableau de bord financier pour l'EPB. Cela, nous a permis de comprendre que l'élaboration du tableau de bord est le résultat d'une démarche longue et complexe dont l'efficacité dépend de l'enchaînement et la rigueur avec laquelle sont menés ses étapes ainsi que le respect des principes d'élaboration à partir des documents interne consultés et des informations collectées.

Ce travail, que nous avons réalisé, fut d'un grand profit car il nous a permis d'enrichir nos connaissances théoriques et les mettre en pratique dans le cadre de notre stage au sein de l'entreprise portuaire de Bejaia

Bibliographie

Bibliographie

➤ OUVRAGE :

1. A.FERNANDEZ, [2005] ; « L'essentiel du tableau de bord,» Paris, Éd. d'organisations.
2. A.FERNANDEZ, les Nouveaux tableaux de bord des Managers , 6ème édition, 2013 .
3. A.KHEMAKHEM, [1976]; « la dynamique du contrôle de gestion », édition Dunod P.16.
Cité par (H. ARNAUD, [2001]; « Le contrôle de gestion en action »; Ed. H. ARNAUD 2001 .
4. A.B.Martinet et A SILEMA : lexique de gestion, DALLAZ, Paris, 2003 .
5. ALAZARD .C & S. SEPARI [2010]; « contrôle de gestion » Ed. Dunod .
6. DORIATH, [2005] ; ««Contrôle de gestion », 4ème, Ed Dunod.
7. Gille, Histoire des techniques, La Pléiade, Gallimard, 1978.
8. Barreau J et al.,2005, « DECF 4 Gestion Financière : manuel et applications, 14e édition, édition DUNOD, paris.
9. BOISLANDELLE, (H.M) : « gestion des ressources humaine dans la PME », Edition ECONOMICA, Paris, 1998.
10. BOISSELIER Patrick, Contrôle de gestion : cours et application, Edition VUIBERT ; édition, Paris 2005.
11. BOUQUIN.X, SIMON.X.F, « les nouveaux visages du contrôle de gestion :outils et comportement»,Dunod, Paris,2004.
12. Bouquin H. & Presquex Y. (1999), “vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d’une technique à une discipline”, Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 5.
13. BOUQUIN.H, « le contrôle de gestion », 1986.
14. Bourguignon A., juillet août 1995, « Peut-on définir la performance ? », Revue Française de Comptabilité, n° 269.
15. BOYATIZIS , cité par A.PAYETTE « l’efficacité des gestionnaires et des organisations »
16. Brasseul, J, « Une revue des interprétations de la révolution industrielle » Revue Région et Développement,1998.
17. Brulhart F., Moncef B, "L'impact des pratiques de SCM sur la performance de l'entreprise: une étude empirique dans le contexte français", Finance, Contrôle et Stratégie (FCS), Vol.13, N°1,2010.
18. BRUNO,S..Nouvelle trésorerie d’entreprise, 5ème édition, Dunod, Paris,1977.

19. Buissart C., 1999, « Analyse financière », Editions FOUCHER, PARIS.
20. C.SELMER, Concevoir le Tableau de Bord. Ed DUNOD, 2003, 2° édition
21. CALME I, «introduction à la gestion», Edition Dunod, Paris, 2003.
22. CAPPELLETTI Laurent , contrôle de gestion, ed dunod,2014.
23. Chatfield, A history of accounting thought, The dryden press, 1974.
24. David AUSTISSIER,Mesurer la performance de la fonction qualité, edtionEyrolles.
25. David Autissier, Valérie Delaye,Mesurer la performance du système d'information ,Éd Eyrolles,2008.
26. Davis G., Oison M., Ajenstat & Peaucelle J-L. " Le système d'information pour le Management " Edition G. Vermette Inc. Tome 1 - 1986.
27. DORIATH .B et autre : comptabilité et gestion des organisations, édition Dunod, 7e édition, Paris, 2010.
28. DORIATH.B, « Contrôle de gestion en 20 fichier »,5éme Edition, Dunod, Paris 2008.
29. DURAND. X & HELLUY.A, « Les fondamentaux du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Paris, 2009.
30. GAUTIER F.&PEZET A.(2006). « contrôle de gestion :gestion appliquée »,Dareois & Pearson education , Paris.
31. Georges LANGLOIS ,Contrôle de gestion et gestion budgétaire, édition: Pearson éducation, 2005.
32. GERARD Melyon,« comptabilité analytique »,édition Bréal , Paris ,2004 .
33. Giroud F et al., 2005, le contrôle de gestion et le pilotage de le performance, 2e édition, Gualino éditeur EJA, paris.
34. Guy DUMAS, Daniel LARUE, « Contrôle de gestion », édition Lexis Nexis SA, France, 2005.
35. H. BOUQUIN [1994]. « Les fondements du contrôle de gestion ». Presse universitaire de France Ed. Que sais-je »; N°2892 ; Paris .
36. H. BOUQUIN [2003]; « Le contrôle de gestion » Ed PUF, 2003 .
37. Hélène Löning,et al , Collectif - Le contrôle de gestion _ Organisation et mise en oeuvre- Dunod (2008).
38. HÉNOT.C, HÉMICI.F, Contrôle de gestion, Lexi Fac, 2007..
39. Ittner, C. et Larcker, D, «Are non financial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction».Journal of Accounting Research, 1998.
40. Jack FORGET, « Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition d'organisation, Paris, 2005.

41. Jean. BRILMAN, « les meilleures pratiques du management », Ed. D'organisation, Paris 2003.
42. Jean-Luc ALBERT, « Finance publique », éditions Dalloz, 9ème édition, Paris, 2015.
43. KHEMAKHEM (A) : « La dynamique du contrôle de gestion », 2ème édition, DUNOD, Paris, 1976.
44. LOINING. H, « le contrôle de gestion des organisations et la mise en œuvre », 2ème édition, Dunod, Paris, 2003.
45. LONING H & All (2008), « le contrôle de gestion, organisation, outils, pratiques », Paris, 3^{ème} édition Dunod .
46. LONING H, PESQUEUX et All, « le contrôle de gestion », 3ème édition, paris, 2008.
47. M. Bollecker (2004), Les contrôleurs de gestion : L'histoire et les conditions d'exercice de la profession, Editions L'Harmattan.
48. M. KALIKA, 1995, « Structure d'entreprise : réalité, déterminants, performance », Ed. ECONOMICA, paris..
49. M. LEROY [2001] ; « Le tableau de bord au service de l'entreprise » Editions d'Organisation, 2001.
50. M. LEROY, [2012] ; « Le contrôle de gestion et ses évolutions », Ed. D'Organisation, 2011-2012.
51. OSTERWALDER.A, PIGNEUR. Y, Clarifying business models: origins present and future of the concept, communications of the association for Information systems, 2005.
52. PCG.P. VII, citer par: Pierre LASSEGUE, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dalloz.
53. Pierre VOYER, Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance, Presse de l'université du Québec, 2e édition, 1999.
54. PIGE Benoit, LARDY Philippe, « reporting et contrôle budgétaire », 1ère édition, édition EMS Management & société, Paris, 2003.
55. Projet de système comptable financier, conseil national de comptabilité, juillet 2006.
56. R. SIMONS [1987], « Accounting control systems and business strategy », vol 12, n°4.
57. R. SIMONS [1995], « Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal? », Library of Congress.
58. Robert C. CAMP « le benchmarking : pour atteindre l'excellence et dépasser vos concurrents » édition d'organisation, 1992.
59. SELMER.C, M. TRABELSI, DUBAN-DOYARD.C, CONTRÔLEUR DE GESTION: LES OUTILS POUR COMMUNIQUER MIEUX , ed Eyrolles.

60. Tezenas DU MONCEL : performance sociale et performance économique dans les PME industrielles, Annale du management, 1992

➤ **Travaux universitaires :**

1. BARET P : Evaluation de la performance global des entreprises : qui d'une approche économique ?, Colloque ADERSE,IAE Lyon , Novembre 2005.
2. HoudaZIAN, thèse Doctorat en sciences de gestion, Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances, Thèse dirigée par M. Jean-Guy DEGOS, 28 janvier 2013, UNIVERSITÉMONTESQUIEU - BORDEAUX IV.
3. Isabelle TREMBLAY, « L'impact des démarches de réingénierie et de réorganisation du travail sur l'efficacité productive des entreprises », Mémoire maîtrise en gestion des organisations, UNIVERSITÉDU QUÉBEC À CHICOUTIMI,Avril 2003.
4. KHERRI Abdenacer, cours: « Gestion budgétaire », école supérieure de commerce, 2011-2012 .
5. KNdao, A, «La perception de la performance dans les cabinets d'expertise comptable ». Acte de la 3ème Journée d'étude en contrôle de gestion de Nantes. Le contrôle de gestion des activités de service, le 4 février 2011 à l'IEMN-IAE, Université de Nantes.
6. LAHLOU.C : Gouvernance des entreprises , Actionnariat et performance , Alger , article publié sur internet
7. L. SPANG [2002]; «La modélisation et l'évolution du contrôle de gestion dans une organisation : cas des caisses primaires d'assurance maladie (CPAM) », Thèse de Doctorat es Sciences de Gestion, Université Nancy II, Soutenue en 2002.
8. RakiaBOURAIB,Tableau de bord outil de pilotage de mesure et d'évaluation de la performance de l'entreprise cas pratique NAFTAL,2015,Université Mouloud mammeri Tizi-ouzou.
9. SAHLI. C, LALAOUI.N,Le tableau de bord comme outil de contrôle de gestion et de mesure de la performance financière cas l'entreprise CEVITAL, Promotion 2017/2018, UNIVERSITE ABDE RAHMANE MIRA- BEJAIA.

➤ **Reuves scientifiques :**

1. Anthony R.N. (1965), "Plannig and control systems, A Framework for analysis", 1er edition, Boston, Divion of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
2. De La VILLARMOIS, O & H. TONDEUR [2011] ;« Uue Analyse Des Finalités Des Systèmes `De Contrôle », 20ème Congres DE L'AFC, May 1999, France.

➤ **Sites web :**

1. Lexique de finance, paru dans le site www.vernimme.net, le 24 février 2013, SP.

Annexe

Annexe



ENTREPRISE PORTUAIRE DE BEJAIA
ENTREPRISE PORTUAIRE DE BEJAIA
 Exercice 2019

COMPTES DE RESULTAT (Par Nature) Arrêté au :31/12/2019

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

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
 (Méthode directe)
 Arrêté au : 31/12/2019

Intitulé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle (A) :			
Encaissements reçus des clients.		7 362 729 159,56	6 845 852 381,61
Autres encaissements.		212 190 107,12	470 647 655,28
Accréditifs, provisions	-	11 813 904,57	- 16 398 999,02
Accréditifs, restitution des provisions		52 965 769,12	41 111 601,80
Sommes versées aux fournisseurs.	-	912 205 388,56	- 952 208 909,57
Sommes versées aux personnels.	-	2 140 927 387,65	- 1 553 146 886,51
Sommes versées pour frais de missions	-	5 418 201,95	- 8 203 555,86
Sommes versées aux œuvres sociales	-	219 241 464,25	- 210 847 381,63
sommes versées aux organismes sociaux	-	996 367 396,27	- 744 771 470,11
Intérêts et autres frais financiers payés.	-	209 555 500,31	- 71 424 735,18
Impôts sur résultats payés.	-	499 033 708,00	-
Autres impôts et taxes.	-	1 557 727 135,61	- 627 272 132,12
Sommes versées aux filiales		-	-
Autres dépenses	-	42 039 022,23	- 43 631 296,78
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		1 033 555 926,40	3 129 706 271,91
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle (A)		1 033 555 926,40	3 129 706 271,91
Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement (B) :			
Décaissement sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles.	-	1 383 766 760,58	- 4 503 811 205,12
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles.		11 435 775,00	-
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières.	-	1 000 000 000,00	-
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières.		1 400 000 000,00	500 000 000,00
Intérêts encaissés sur placements financiers.		171 375 000,00	183 362 500,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus.		515 808,00	1 082 560,00
Flux de trésorerie net provenant de l'activité d'investissement (B)	-	800 440 177,58	- 3 819 366 145,12
Flux de trésorerie provenant des activités de financement (C) :			
Encaissement suite à l'émission d'actions.			
Dividendes et autres distributions effectués.	-	130 000 000,00	- 700 000 000,00
Encaissements provenant d'emprunts.		172 106 150,15	2 297 960 277,20
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées.	-	882 960 747,27	- 238 685 568,60
Flux de trésorerie provenant des activités de financement(C)	-	840 854 597,12	1 359 274 708,60
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités.	-	20 714,38	- 24 102,26
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)	-	607 759 562,68	669 590 733,13
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		1 296 101 311,04	626 510 577,91
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		688 341 748,36	1 296 101 311,04

BILAN ACTIF

Arrêté au : 31/12/2019

Libellé	Note	Montant brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisitions (Goodwill)					
Immobilisations incorporelles		58 549 114,78	35 056 984,68	23 492 130,10	25 533 022,94
Immobilisations corporelles		16 026 023 779,27	7 368 249 903,12	8 657 773 876,15	8 034 573 652,13
Terrains		69 440 800,00		69 440 800,00	69 440 800,00
Bâtiments		964 857 561,65	560 229 172,55	404 628 389,10	411 311 823,06
Autres immobilisations corporelles		14 852 521 417,62	6 808 020 730,57	8 044 500 687,05	7 414 617 029,07
Immobilisations en concession		139 204 000,00	-	139 204 000,00	139 204 000,00
Immobilisations en cours		7 321 750 817,02		7 321 750 817,02	7 769 918 016,01
Immobilisations financières		4 806 859 483,83	130 095 809,96	4 676 763 673,87	4 822 404 153,87
Titres mis en équivalence				-	
Autres participations et créances rattachées		391 625 650,63	130 095 809,96	261 529 840,67	6 529 840,67
Autres titres immobilisés		4 407 386 880,00		4 407 386 880,00	4 808 087 360,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		7 846 953,20		7 846 953,20	7 786 953,20
Impôts différés actif		374 152 420,74		374 152 420,74	354 686 733,39
TOTAL ACTIF NON COURANT		28 587 335 615,64	7 533 402 697,76	21 053 932 917,88	21 007 115 578,34
ACTIFS COURANTS					
Stocks et encours		320 698 504,03	1 271 038,60	319 427 465,43	295 865 718,37
Créances et emplois assimilés		1 453 963 778,73	108 217 309,18	1 345 746 469,55	1 239 891 395,03
Clients		952 691 802,14	108 217 309,18	844 474 492,96	699 141 618,11
Autres débiteurs		85 815 482,11		85 815 482,11	179 191 919,55
Impôts et assimilés		415 456 494,48		415 456 494,48	361 557 857,37
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés		689 875 656,98	-	689 875 656,98	1 338 787 084,21
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		689 875 656,98		689 875 656,98	1 338 787 084,21
Total actif courant		2 464 537 939,74	109 488 347,78	2 355 049 591,96	2 874 544 197,61
TOTAL GENERAL ACTIF		31 051 873 555,38	7 642 891 045,54	23 408 982 509,84	23 881 659 775,95

BILAN PASSIF

Arrêté au : 31/12/2019

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

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Arrêté au : 31/12/2019

Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2017	3 500 000 000,00				9 857 716 203,72
Changement de méthode comptable					
Correction d'erreurs significatives					- 347 258 233,92
Réévaluation des immobilisations					- 318 400,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat					
Dividendes payés					- 300 000 000,00
Autres distributions					- 347 500 000,00
Réserves Distribuées					-
Augmentation de capital					
Résultat net de l'exercice					1 140 976 076,69
Solde au 31 décembre 2018	3 500 000 000,00				10 003 615 646,49
Changement de méthode comptable					
Correction d'erreurs significatives					-
Réévaluation des immobilisations					- 700 480,00
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat					
Dividendes payés					- 250 000 000,00
Autres distributions					- 357 600 000,00
Réserves Distribuées					-
Augmentation de capital					
Résultat net de l'exercice					572 579 017,71
Solde au 31 décembre 2019	3 500 000 000,00				9 967 894 184,20

Résumé

MILLANE Melissa, HAMMADI Somia , le tableau de bord comme outil de pilotage de la performance financière d'une entreprise-cas de l'EPB-, mémoire de master en sciences financières et comptabilité, option comptabilité, Contrôle et audit, université de A.Mira Bejaïa, 2020.

Depuis plusieurs années, le rythme de l'évolution de l'économie mondiale n'a cessé d'accélérer ce qui a entraîné des changements importants dans l'activité des entreprises sur le marché mondial. Cet environnement de changement continue une menace aux entreprises qui ont pour but d'assurer leurs sérénités. C'est pour cela que plusieurs techniques se mettent en place pour assurer le bon pilotage des organisations. Ce travail qui s'inscrit dans l'accomplissement des conditions d'obtention du diplôme de master en sciences de gestion, vient donc apporter un élément de réponse à la problématique de recherche suivante : « Qu'est-ce qu'un Tableau de bord ,comment le planifier et le mettre en place au sein d'une organisation ? ».

À la fois théorique et pratique, ce mémoire est structuré en deux parties. La première développe de manière générale les concepts du contrôle de gestion, le tableau de bord et la performance d'une entreprise. La seconde partie est orientée vers la conception d'un tableau de bord financier au sein d'une entreprise publique : l'Entreprise Portuaire de Béjaïa (EPB).

Mots clés: contrôle de gestion, pilotage de la performance, tableau de bord, indicateurs, rentabilité, E.P.B.

Abstract

scoreboard

For several years, the pace of the global economy has been steadily accelerating, leading to significant changes in business activity in the global marketplace. This environment of continuous change poses a threat to businesses that seek to ensure their serenity. This is why several techniques are put in place to ensure the proper management of organizations. This work, which is part of the fulfillment of the conditions for obtaining a master's degree in management sciences, thus provides an element of answer to the following research problem: "What is a scoreboard, how to plan it and put it in place within an organization ?

Both theoretical and practical, this dissertation is structured in two parts. The first develops in a general way the concepts of management control, the dashboard and the performance of a company. The second part is oriented towards the design of a financial dashboard within a public company: the Entreprise Portuaire de Béjaïa (EPB).

Key points : scoreboard, performance, management control ,EPB.