

Le contrôle de gestion par les résultats financiers : L'impact du SCF sur la performance financière de l'entreprise. Etude monographique de l'entreprise Hydro-Projet-Ouest.
Management control by financial results : The impact of the SCF on the financial performance of the company. Monographic study of Hydro-Project-Ouest.

Mme Bentaleb - Haddadou Ourida¹ M. Hamza FEKIR²

Reçu le : 04/03/2017

accepté le : 05/01/2019

RESUME

Dans cet article nous nous sommes intéressés à la pratique du contrôle de gestion depuis l'application du SCF et son impact sur la performance de l'entreprise. Soulignons que l'adoption du SCF, élaboré selon les normes comptables internationales, devrait conduire à faciliter la vérification des comptes, la disponibilité d'informations détaillées et fiables de la situation financière au profit des gestionnaires et des investisseurs éventuels.

Les normes comptables sont construites en particulier sur une nouvelle approche de la notion de contrôle. D'une certaine façon, les effets de la normalisation influent directement sur le contrôle de gestion.

A l'aide d'une étude monographique, nous procéderons par une approche dynamique pour étudier l'évolution de l'entreprise depuis l'adoption du SCF. Nous avons opté pour une méthode hypothético-déductive pour confirmer ou infirmer l'impact de l'adoption du SCF (à travers l'information véhiculée) sur la performance financière de l'entreprise et la pratique de contrôle de gestion.

Mots clés :

SCF, normes comptables IAS /IFRS, contrôle de gestion, rentabilité, performance.

ABSTRACT

In this article, we are interested on the practice of the management control since the use of the SCF. We also study its impact on the performance of a company. The use of the SCF, which elaborated according to the international accounting standards, should facilitate account verification, and improve the availability of detailed and reliable information concerning the financial situation, which will help managers and potential investors.

Accounting standards have been established according to a new approach of control. In a way, this standardization influences directly the management control.

Based on a monographic study, in this body of work we study the development of the company since the use of the SCF by following a dynamic approach. We opted for a hypothetical-deductive method to confirm or invalidate the impact of the use of the SCF (through the information conveyed) on the financial performance of the company and the practice of management control.

Keywords:

SCF, accounting standards IAS / IFRS, management control, profitability, performance.

¹ Doctorante, Maître assistante 'A', faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion, Université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed.

² Maître de conférences 'A', faculté des sciences économiques, commerciales et des sciences de gestion, Université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed.

ملخص:

في هذا المقال، درسنا ممارسة المراقبة الإدارية في المؤسسة منذ تطبيق النظام الحسابي المالي (F.C.S)، إضافة إلى تأثيرها على أدائها. استعمال هذا النظام الحسابي المالي (F.C.S) حسب معايير المحاسبة الدولية يسهل عملية الحساب و يوفر معلومات دقيقة و موثقة بها حول الوضع المالي، هذا بالنسبة للمسيرين و للمستثمرين . معايير المحاسبة تعتمد على مفهوم جديد للمراقبة نوعا ما و ذلك لأن نتائج المعايير تؤثر مباشرة على المراقبة الإدارية. عن طريق دراسة ميدانية اهتمنا بتطور المؤسسة منذ استعمال نظام الحسابي المالي . اخترنا طريقة افتراضية -استنتاجية لتأكيد او نفي تأثير اعتماد نظام الحسابي المالي (من خلال المعلومات التي يتم توصيلها) علي الكفاءة المالية و الرقابة الإدارية الممارسة.

اتكلمات الرئيسية:

نظام الحسابي المالي (F.C.S)، معايير المحاسبة، مراقبة الإدارية. المردودية الكفاءة .

INTRODUCTION

Les importantes mutations induites par la mondialisation de l'économie, la libéralisation des échanges et l'introduction des technologies de l'information incitent les entreprises à revoir et réadapter leurs pratiques de contrôle de gestion. L'étendue de cette mondialisation se traduit par l'adoption de normes comptables entre autres.

Il est attendu de ces normes qu'elles introduisent plus de rigueur et de transparence dans la gestion. Par ailleurs, le système de contrôle de gestion se base sur le système d'information de l'entreprise pour réaliser sa mission. Les données comptables et financières représentent une grande partie des informations indispensables dans la prise de décision, il est donc déterminant de disposer d'une information fiable et rapide pour qu'elle soit greffée au système de prise des décisions en toute assurance. Ainsi l'importance de l'information s'accroît pour une bonne prise de décision.

A travers une analyse financière de l'activité et l'observation de différents indicateurs, nous tenterons de répondre aux deux questions : Quel est l'impact de l'adoption du SCF dans la pratique du contrôle de gestion ? Dans quelle mesure cette nouvelle approche va-t-elle intervenir dans l'organisation de la procédure et de la pratique du contrôle de gestion dans l'entreprise ?

1. LA THEORIE NORMATIVE : NOUVELLE DEMARCHE

La diversité des systèmes comptables nationaux ne facilite pas le développement international des grandes entreprises et l'investissement direct étranger d'où la recherche d'une harmonisation comptable internationale.

Les différents systèmes comptables (comptabilité générale et comptabilité financière) nationaux avec leurs spécificités peuvent être rattachés deux grands modèles comptables : le modèle anglo-saxon et le modèle germano latin (ou modèle continental). Ces deux référentiels comptables internationaux ont constitué pour les Etats des sources d'inspiration pour la construction de leur système comptable. Ainsi les normes comptables internationales IAS/IFRS opèrent comme des règles comptables qui tendent à faire converger les règles comptables internationales vers un modèle unique pour faciliter et favoriser les comparaisons économiques entre entreprises au niveau mondial.

Pour B.Colasse [1], **l'harmonisation comptable** est un processus institutionnel qui a pour objectif de mettre en **convergence les normes et les pratiques comptables nationales** ; donc par conséquent ceci facilitera la comparaison des états comptables établis par les entreprises de pays différents. Alors que **la normalisation** porte sur **l'application de normes identiques** afin d'obtenir **une uniformité des pratiques comptables** dans le même espace géographique.

2. LES OBJECTIFS ET LES ENJEUX DE L'HARMONISATION

L'avènement du changement de référentiel comptable que vont connaître toutes les entreprises va transformer l'élaboration des comptes, l'objectif est en effet de rétablir la clarté des comptes des entreprises pour transmettre une information fiable.

L'exploitation et la gestion des informations permettent à toute entreprise de justifier ses décisions, de mieux prendre en charge et d'accompagner le fonctionnement interne de ses activités pour enfin décider des objectifs. L'enjeu majeur pour l'entreprise dans le domaine de la communication financière est la rigueur dans l'alimentation de son système d'information.

L'exigence de données financières fiables est de mise pour cerner et analyser l'information financière aussi bien que les outils de prévision : la rentabilité économique, la rentabilité financière, la solvabilité, l'endettement, les risques spécifiques et environnementaux.....

Les besoins d'harmonisation étaient nécessaires, néanmoins chaque pays construit son propre système comptable (le SCF pour l'Algérie) qui s'inscrit dans un environnement aux multiples facettes d'ordre politique, juridique, social, économique et culturel.

La perception de l'harmonisation chez B.Colasse [1] est que celle-ci permet une certaine diversité des pratiques comptables afin seulement d'établir des équivalences entre elles. Ce qui la rend moins contraignante que la normalisation ; il considérera que l'harmonisation est une forme atténuée de la normalisation et en même temps une première étape vers celle-ci.

Ainsi le cadre conceptuel du SCF est construit sur les normes IAS/IFRS, ceci pour permettre sa convergence avec les règles internationales d'établissement des états financiers.

Donc l'objectif de cette démarche est de rapprocher la pratique comptable nationale de la pratique universelle.

3. L'AVENEMENT ET LE CADRE CONCEPTUEL DU SCF

Le PCN (plan comptable national) devait apporter des agrégats économiques à la planification Algérienne entres autres, car mis en place dans un système étatique planifié.

Or le SCF est intervenu dans une économie libérale permettant aux entreprises d'harmoniser leurs comptes pour être comparables à la structure comptable étrangère notamment Européenne. Le SCF est proche du référentiel international et il est en harmonie avec les pratiques universelles.

C'est dans ce contexte que nous évoquons la fonction de la comptabilité qui permet d'apprécier et d'évaluer la situation financière de l'entreprise.

L'esprit du PCN et du SCF diffère, le premier fige les comptes avec leur valeur historique, alors que le deuxième incite à l'évaluation permanente des actifs du bilan. Le SCF apporte de nouveaux tableaux de synthèse dont le tableau des comptes de résultat avec commentaire.

Deux nouveaux principes comptables sont introduits :

- La prééminence de l'économique sur le juridique : les comptes doivent donner une image fidèle de l'entreprise et de son patrimoine (l'exemple du crédit-bail qui est intégré à l'actif du bilan).
- L'importance relative de l'information qui ne doit figurer dans l'annexe que si elle peut influencer sur les choix futurs des utilisateurs.

Pour faire coïncider la présentation financière avec la réalité économique [2], ce Système Comptable Financier se caractérise par quatre principales innovations :

- Le choix de normes comptables, internationalement reconnues, ce qui rapprochera notre pratique comptable de la pratique universelle et qui permettra à la comptabilité de fonctionner d'une part, avec
- Un cadre conceptuel et des principes plus adaptés à l'économie moderne, et d'autre part, de produire une information détaillée, reflétant une image fidèle de la situation financière des entreprises ;
- L'énonciation de manière plus explicite des principes et des règles devant guider l'enregistrement comptable des transactions, leur évaluation et l'établissement des états financiers, ce qui limitera les risques d'interprétation des règles et facilitera la vérification des comptes ;
- La prise en charge par le nouveau système comptable des besoins des autres utilisateurs et notamment des investisseurs qui disposeront d'une information financière sur les entreprises à la fois harmonisée, transparente et permettant la comparabilité et la prise de la décision ;
- La possibilité pour les petites entités tels que les petits commerçants et artisans d'appliquer un système d'information basé sur une comptabilité simplifiée dite de trésorerie.

Avec la normalisation dans une économie mondialisée, le contrôle de gestion se trouve confronté selon D.Harrizi [3], d'une part à une conformité aux normes internationales et d'autre part à l'adaptation aux contextes culturels spécifiques :management des coûts et normalisation ,les contributions innovantes concernant l'intégration des systèmes de contrôle au sein des entreprises (contrôle opérationnel et théorique, gestion stratégique des coûts, application de modèles quantitatifs dans la gestion des coûts, coûts de la qualité...).

4. ADAPTATION DE L'ORGANISATION ET DES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION

Le contrôle de gestion consiste en la maîtrise de la conduite et du pilotage d'une organisation. Pour I.DeKerviller et L.DeKerviller [4], le contrôle de gestion est devenu un outil stratégique au service de la gestion de l'entreprise. Sa place se situe souvent au plus haut niveau de la hiérarchie et il est concerné par toutes les décisions de gestion.

La fonction de contrôle de gestion s'étend au-delà du contrôle comptable et budgétaire, car il a subi directement les effets de la normalisation qui est automatiquement introduite par la mondialisation.

L'entreprise évolue dans un environnement où la concurrence est accentuée par la globalisation de l'économie et le développement de la technologie d'information et de communication.

Ces dernières décennies, l'entreprise est face à un environnement incertain, donc difficile à prévoir et à appréhender avec surtout l'avènement de la mondialisation. Ainsi, il faut souligner d'une part, la concurrence importante générée par le placement des pays d'Asie et d'Europe de l'Est sur le marché mondial, du fait de la réduction de leurs coûts de production ; et d'autre part les cycles de vie des produits qui se sont raccourcis.

Pour l'entreprise qui veut progresser ou innover dans cet environnement, il lui est vital de concevoir un système de gestion de gestion **cohérent** afin de **piloter** au plus près les opérations de ses **finances**, ainsi que ses relations avec son environnement externe incarné par les clients, les fournisseurs, les banques... et interne constitué par les salariés.

Pour S.Brun [5], l'avènement des normes comptables, « constitue une véritable révolution dans l'information financière des entreprises ». Et c'est là où intervient le rôle important du **système d'information** pouvant mettre à la disposition de l'entreprise, une information pertinente, fiable et à jour.

Mis à part les grandes entreprises qui s'inscrivent dans l'espace mondial, les PME développent leurs propres pratiques de contrôle. Ces pratiques de contrôle doivent s'imprégner des cultures nationales et locales .Mais en même temps, le contrôle peut se développer et s'enrichir des approches critiques portant sur plusieurs thèmes :

- Les méthodes et outils de mesure du contrôle.
- La mesure de l'efficacité et de l'efficacé du contrôle.
- L'impact de la responsabilité sociale et du développement durable sur les concepts ...

Selon J.L.Lemoigne [6], l'entreprise est constituée par un ensemble de systèmes en perpétuelle interdépendance :

- Le système des opérations de production ou technologiques.
- Le système des informations.
- Le système de pilotage.

Le contrôle de gestion représente l'outil de maîtrise de la gestion et le moyen de mesure des performances tant au niveau de chaque responsable que de l'entreprise toute entière.

Il assure non seulement le contrôle de l'activité de l'organisation mais aussi sa gestion, sa mesure et son analyse. Cette discipline a beaucoup évolué dans ses méthodes et dans les outils qu'elle utilise.

Le contrôle de gestion par les résultats, a recours à des indicateurs financiers pour apprécier la performance de l'entreprise.

Dans la pratique du contrôle de gestion, il ne suffit plus de constater mais d'intervenir pour prévoir et agir pour la prise de bonnes décisions, déterminantes pour l'avenir de l'organisation.

Suivant les écoles de pensée en théorie des organisations, l'organisation est perçue comme un système de flux régulés reparté en trois : flux du travail opérationnel, flux des informations et des décisions de contrôle et le flux des informations fonctionnelles.

Les outils de contrôle de gestion se sont adaptés à ce besoin et sont devenus plus sophistiqués et plus performants ; assurant ainsi une gestion plus « proche de l'action » et un meilleur suivi pratiquement en temps réel. Permettant ainsi au contrôle de gestion de s'impliquer dans la recherche de la performance.

5. LE SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION ET SON ROLE DANS LE SUIVI DE LA PERFORMANCE

Même si le concept de performance constitue un élément fondamental de toute activité, les théories ne font pas l'unanimité autour de la question. Principalement opter pour quel modèle de mesure de celle-ci ? ou alors sortir des « sentiers battus » en innovant dans la façon de diffuser l'information pertinente dans un circuit incorporé déjà dans la pratique du contrôle de gestion.

Les mécanismes organisationnels garantissent-ils l'adhésion de tous (dirigeants et salariés) afin d'être à même d'anticiper dans la prise de décision ?

Pour A.Bourgignon [7], s'agissant de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels.

A partir de cette définition générale, les co-auteurs B.Doriath et C.Goujet [8] ont mis en évidence 3 caractéristiques fondamentales de la performance :

- La performance est interprétée par **une réalisation ou un résultat**.
- La performance est perçue comme un résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elles, pour lesquelles **des moyens ont été mis en œuvre** (investissements, personnel ...). Donc l'organisation dispose au préalable d'un potentiel de réalisation : compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseur.
- La performance s'apprécie par **une comparaison**. La quête de **faire mieux que l'exercice ou la période précédente** (nous relevons le même esprit que le SCF, comparer l'exercice N et N-1) ou de dépasser ou rejoindre les concurrents, installe un esprit de compétition. Par contre, la performance donne lieu à une interprétation, chacun appréciera à son niveau, jugement de valeur qui peut différer en fonction des acteurs intéressés : actionnaires, dirigeants, syndicalistes... La comparaison permet d'apprécier le succès de l'action, la notion de l'action étant positive.

Donc la notion de performance est une notion **relative** car résultat d'une comparaison multiple, car il y a diversité d'objectifs et **subjective** suivant l'acteur qui l'apprécie.

6. LA PERFORMANCE D'UNE ENTREPRISE PUBLIQUE DEPUIS L'APPLICATION DU SCF

La nécessité du SCF de produire une image plus transparente et plus précise de la situation financière de l'entreprise est incontournable. Nous comprendrons qu'il permettra la production d'informations détaillées et comparables reflétant ainsi une image plus fiable de la situation financière de l'entreprise. Il faut relever une nouvelle conception de la gestion de la comptabilité, en fait l'aspect économique primera sur l'aspect juridique.

En résumé l'information est plus économique, orientée vers la mesure de la performance qui générera une meilleure fiabilité des prévisions.

Pour les besoins de notre étude de cas réalisée dans une entreprise publique, nous avons effectué des entretiens réguliers dans les différentes structures et tout particulièrement au niveau de la direction de l'administration et des finances. L'étude documentaire sur la période 2010-2015, de même qu'un travail initial en 2003 fait par nous-mêmes pour une autre problématique nous ont été utiles.

6.1 Identification de l'entreprise

Hydro-Projet-Ouest est issue de la fusion en 1986 de deux entreprises régionales d'Etudes (SETHYOR et SETHYB) en activité depuis 1978. Elle est transformée en Entreprise Publique Economique le 1^{er} avril 1989.

L'entreprise H.P.O est une entreprise d'ingénierie (engineering : appellation anglo-saxonne), dont la définition classique [9] est l'ensemble des plans et des études qui permettent de déterminer, pour la réalisation d'un ouvrage ou d'un programme d'investissement :

- Les tendances les plus souhaitables.
- Les modalités de conception les meilleures.
- Les conditions de rentabilité optimale.
- Les matériels et les procédés les plus adaptés.

Ainsi, c'est l'ensemble des activités ou des services qui concourent à la conception et à l'élaboration d'un projet industriel. L'ingénierie [10], comprend notamment :

- La mise au point des recherches préalables.
- La réalisation des premiers travaux techniques.
- Le choix des fournisseurs et des sous-traitants.
- La programmation du budget.
- La préparation méthodique et critique de la décision d'investissement.

L'activité de l'entreprise H.P.O couvre l'ensemble des études dans le domaine de l'hydraulique ainsi que l'assistance technique au maître d'ouvrage pour le suivi et contrôle des projets.

En tant que bureau d'études, ses missions concernent :

- L'assainissement et alimentation en eau potable.
- L'aménagement et mobilisation des ressources hydrauliques.
- Les études topographiques, cartographiques et environnementales.
- L'assistance technique et suivi des travaux.
- Les études géotechniques.

C'est depuis fin 2014, qu'un élargissement s'est opéré au niveau de l'activité de base par l'entrée en activité du volet des études géotechniques. Les prestations de l'entreprise sont destinées principalement aux :

- Agences Nationales (ONA, ADE, ANBT ...)
- Directions de Wilaya des Ressources en Eau (DRE).
- Assemblées Populaires Communales (APC).

L'entreprise HPO dispose d'un système de management qualité ISO 9001/2008. Depuis février 2006, elle est certifiée en management environnement ISO 14001/2004. Actuellement, les deux systèmes ont expiré, l'audit de re-certification sera réalisé au cours du 1^{er} semestre 2016.

6.2 Place de l'entreprise sur le marché concurrentiel

Toutes les études dans le domaine de l'hydraulique constituent le marché potentiel de l'entreprise. Le constat est que l'entreprise est présente sur la quasi-totalité des études qui concernent : AEP, Assainissement, Périmètre, Aménagements de cours d'eau... ; ses interventions s'étalent sur l'ensemble du territoire (Adrar, Béchar, Taref, Boumerdès, Khenchela et autres Wilayas.....)

Par contre , la concurrence sur le segment d'activité de l'entreprise HPO est contraignante du fait que ce sont principalement des grands bureaux étrangers dotés de grandes références et d'une grande expertise .Alors que les petits bureaux locaux restent plus compétitifs vu que leur mode de fonctionnement est très différent.

6.3 Production par activité

De par son métier, l'entreprise HPO intervient dans les domaines de l'hydraulique urbaine (adduction, assainissement, épuration), l'hydraulique agricole (irrigation, drainage, barrages collinaires) et l'assistance technique aux maitres d'ouvrage pour le suivi et contrôle des travaux de réalisation, nous détaillons ci-dessus en pourcentage la part de chaque intervention dans l'activité globale qui s'élève à 157 948 M³ DA pour l'exercice 2015 :

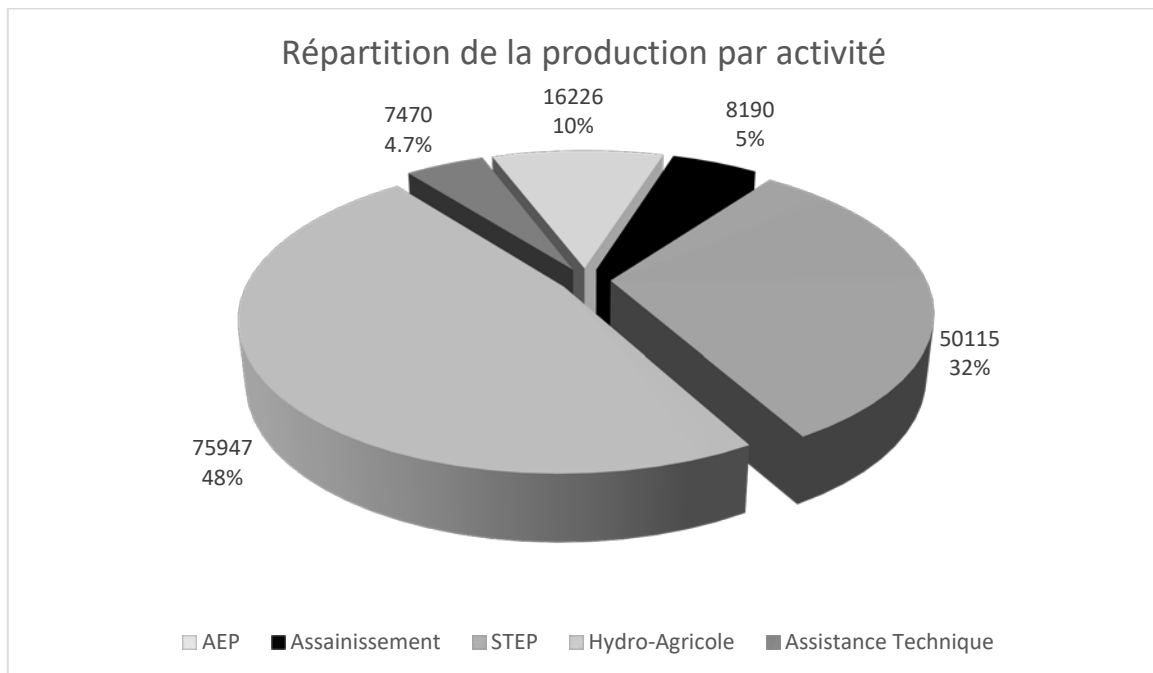


Figure 1: Répartition de la production par activité [11].

(adduction à l'eau potable, assainissement, station d'épuration, hydro-agricole, assistance technique).

1. L'hydraulique agricole qui regroupe les études de périmètres d'irrigation, les petits barrages et retenues collinaires, protection des agglomérations contre les crues et aménagements des bassins versants représente environ 48 %. Le montant de la production est

de 75 947 M³ DA pour l'année 2015.

2. L'hydraulique Urbaine qui regroupe toutes les études d'alimentation en eau potable, adduction, assainissement et système d'épuration représente environ 47% de l'activité globale de l'Entreprise durant l'exercice 2015. Le montant de la production est de 74 531 M³ DA.
3. L'assistance technique aux maîtres d'ouvrages pour le suivi et contrôle des travaux de réalisation et d'autres prestations intervient pour environ 4,7% de l'activité globale pour un montant de 7 470 M³ DA.

6.4 Situation financière et performance de l'entreprise

Nous avons procédé à une analyse financière à partir de l'exploitation de données recueillies des états financiers (bilans, comptes de résultat, tableau de flux de trésorerie, état de variation des capitaux propres).

Nous rappelons le calcul de chacun des indicateurs financiers (conception SCF) :

CA au niveau de HPO c'est le total des prestations fournies.

Production de l'exercice = CA + Variation stocks produits finis et en cours + Production immobilisée + Subventions d'exploitation.

Consommation de l'exercice = Achats consommés + Services extérieurs et autres consommations.

Valeur ajoutée d'exploitation = Production de l'exercice – Consommation de l'exercice.

EBE = VA- (charges de personnel + impôts et taxes et versements assimilés).

Résultat opérationnel = EBE + Autres produits opérationnels - Autres charges opérationnelles - Dotations aux amortissements et provisions + reprise sur pertes de valeurs et provisions.

Résultat net = résultat ordinaire avant impôt - impôt sur le bénéfice.

Résultat ordinaire avant impôts = résultat opérationnel + résultat financier.

6.4.1 La rentabilité financière

Nous avons élaboré le tableau suivant pour apprécier la rentabilité financière et son taux d'évolution pour chaque année d'exploitation de l'entreprise HPO :

Données des comptes de résultats	2010	2011	Taux EV	2012	Taux EV	2013	Taux EV	2014	Taux EV	2015	Taux EV
Chiffre d'affaires	66 920	67 112	0,29%	113 223	68,71%	121 195	7,04%	155 339	28,17%	155 436	0,06%
Production de l'entreprise	98 983	82 024	-17,13%	135 401	65,07%	128 816	-4,86%	145 316	12,81%	157 948	8,69%
Consommation de l'exercice	26 625	28 327	6,39%	53 928	90,38%	32 358	-40,00%	31 329	-3,18%	37 875	20,89%
Valeur ajoutée de l'exploitation	72 357	53 696	-25,79%	81 463	51,71%	96 458	18,41%	113 987	18,17%	120 072	5,34%

Excédent brut de l'exercice	12 967	-7 390	- 156,99 %	18 677	352,73 %	27 065	44,91 %	33 778	24,80%	50 055	48,19 %
Résultat opérationnel	6 126	-15 152	- 347,34 %	7 458	149,22 %	14 887	99,61 %	32 672	119,47 %	27 761	- 15,03 %
Résultat net de l'exercice	4560	-15 896	- 448,60 %	6264	139,41 %	12 295	96,28 %	22 930	86,50%	20 642	-9,98%

Tableau 1: Taux d'évolution des données de résultats en M3 DA

Pour le **chiffre d'affaires** dans l'ensemble c'est des petits taux qui évoluent positivement (confortés dans le Tableau 1), avec une particularité pour 2012 qui affiche un taux d'évolution élevé de 68,71% par rapport à 2011 et pour 2014 avec un taux d'évolution de 28,17% par rapport à 2013, évolution constante pour 2015.

La production de l'entreprise a connu une baisse en 2011 (-17,13%) par rapport à 2010, pour rebondir en 2012 avec un taux d'évolution de 65,07% par rapport à 2011. Elle reprendra sa baisse en 2013 de -4,86%, puis finira en hausse avec des taux de 12,81% et 8,69 % pour les exercices 2014 et 2015 (évolution vérifiée sur le Tableau 1) .

La consommation de l'exercice affiche une légère augmentation en 2011 par rapport à 2010, par contre les consommations ont presque doublé en 2012 (+90,38%), ce qui n'est pas avantageux pour l'entreprise (courbe sur la Figure 2).

Ce taux d'évolution baissera et atteindra -40% en 2013 puis -3,18% en 2014 avant de remonter à +20,89%, s'expliquant par un taux d'activité élevé.

La valeur ajoutée de l'exploitation, celle-ci connaîtra une baisse de 25,79% en 2011 pour remonter en 2012 avec un taux d'évolution de 51,71%. Pour 2013 et 2014 ce sera un taux d'évolution de 18,41% et 18,17%, ce taux retombera à 5,34% en 2015. Cette tendance à la hausse est bien illustrée sur la Figure 3.

L'excédent brut d'exploitation en 2011 est en position critique, il a nettement baissé par rapport à l'exercice 2010 en affichant un taux d'évolution de -156,99%, ceci est dû à une réaction en chaîne suite à la dépréciation de la valeur ajoutée de -25,79% et l'augmentation des charges de personnel. Par contre en 2012 l'EBE connaîtra une nette augmentation en passant de -7390 en 2011 à 18 677 M³ DA soit un taux de 352,73%, cette tendance ascendante (Figure 3) se poursuit pour les trois exercices suivants : +44,91% en 2013, + 24,80% en 2014, et +48,19% en 2015.

Le résultat opérationnel, figure avec une valeur négative pour 2011 du fait de la répercussion de l'EBE négatif sur son calcul, donc le taux d'évolution sera de -347,34% par rapport à l'exercice 2011. En 2012 la situation s'améliore (Figure 3) en enregistrant un taux d'évolution de +149,22% par rapport à 2011. En 2013, c'est aussi un taux positif qui s'affiche avec 99,61%, ce taux d'évolution s'élève encore pour l'exercice 2014 à 119,47% par rapport à l'exercice 2013 ; avant de connaître une baisse de -15,03% en 2015.

Le résultat net de l'exercice, pour 2010 toutes les valeurs étaient positives par contre pour l'exercice 2011 la situation avait commencé à se détériorer conséquence d'une faible VA, puis cela s'est

répercuté sur les autres résultats : EBE négatif, résultat opérationnel négatif et résultat net de l'exercice négatif.

A partir de 2012, tous les résultats nets de l'exercice s'affichent positifs et en augmentation sauf pour l'année 2015 qui enregistre une légère baisse de -9,98% (courbe sur la Figure 3) passant de 22 930 M³ DA en 2014 à 20 642 M³ DA.

La courbe de la VA est la seule parmi celles des autres indicateurs financiers, qui n'a pas connu une valeur négative (en dessous de 0) pour l'exercice 2011 (Figure 3).

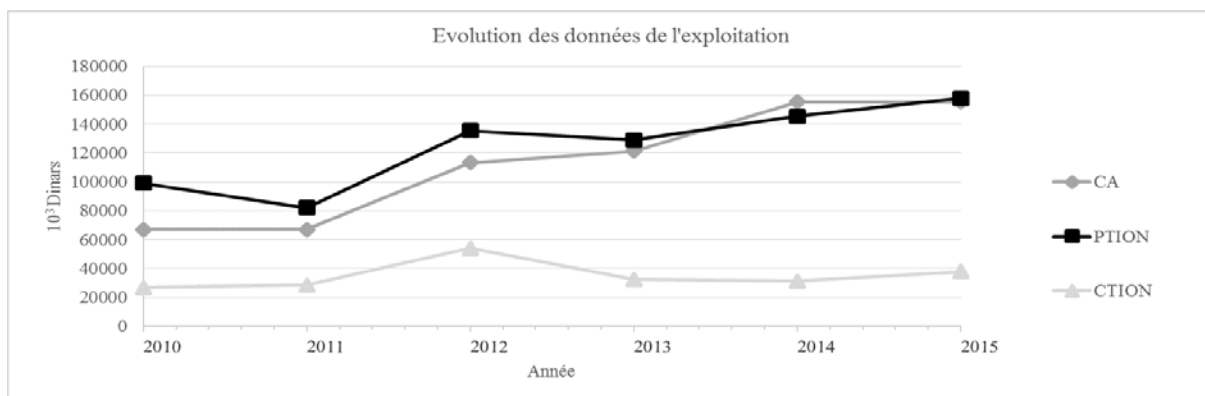


Figure 2: Evolution des données de l'exploitation

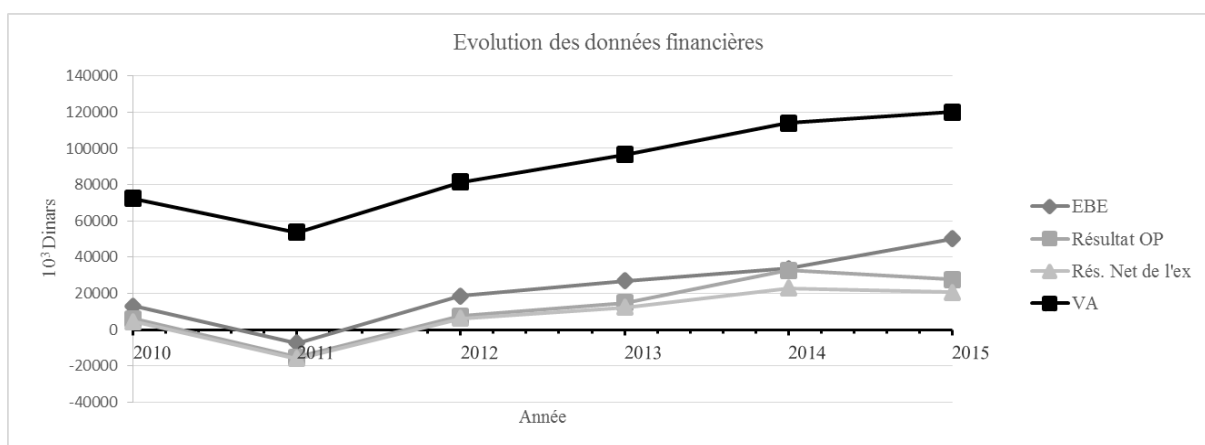


Figure 3: Evolution des données financières

6.4.2 Les ratios significatifs

Ratios	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Solvabilité : $\frac{\text{Capitaux permanents}}{\text{Endettement total}}$	3,88	2,65	1,87	1,91	1,81	1,76
Rentabilité Financière : $\frac{\text{Rés. net}}{\text{Capitaux propres}}$	2,26%	-8%	3%	6%	10,85%	9,55%

Rentabilité économique : <u>Rés. net</u> <u>Actif net</u>	1,76%	-5,93%	1,95%	9,66%	5,86%	4,85%
Incidence des frais de p^l : <u>Frais de p^l</u> <u>C.A</u>	86,59 %	88,81%	53,28%	55%	48,90%	42,79%
Productivité de personnel : <u>Production</u> <u>Effectif*</u>	1020, 44	845,60	1471,75	1356	1580	2000
Rentabilité d'exploitation : <u>EBE</u> <u>Production</u>	13,10 %	-9%	13,80%	21%	23,24%	31,70%

Tableau 2: Ratios significatifs

*Effectif respectif pour les 6 années : 97, 97, 92, 95, 92, 79 agents.

Le ratio de solvabilité : Comme nous pouvons le lire sur le Tableau 2, le ratio est passé de 3,88 en 2010 à 1,76 en 2015, il a continué à baisser malgré l'augmentation des capitaux permanents qui s'élèvent à 368 371 M³ DA alors qu'ils étaient à 224 928 M³ DA en 2010. Ce ratio nous permet d'apprécier la couverture des dettes totales par les capitaux permanents. Cette diminution est due à l'augmentation des dettes totales qui sont passées progressivement de 57 940 M³ DA en 2010 à 208 816 M³ DA en 2015 (Tableau 3).

Le ratio de rentabilité financière : Ce ratio exprime de point de vue économique le rapport entre un surplus monétaire dégagé et un capital économique engagé. Nous pouvons apprécier ce qu'ont rapporté les capitaux, c'est-à-dire le rendement du capital. Grâce à une évolution positive et croissante (sauf pour l'année 2011 où s'affiche un résultat négatif) du résultat de fin d'exercice, le ratio passe de 2% en 2010 à 9,55% en 2015.

Le ratio de rentabilité économique : A travers ce ratio, nous suivons l'évolution du rendement de l'actif net, il y a deux situations singulières, l'exercice 2010 où c'est un ratio négatif vu que le résultat net est négatif et l'exercice 2013 qui affiche le ratio le plus élevé de 9,66% alors que pour les exercices 2014 et 2015 c'est respectivement 5,86% et 4,85%.

Ce ratio de rentabilité économique doit être dans une proportion telle qu'il constitue un gage crédible aux yeux des créanciers. Il ne prend pas en considération les conditions de financement c'est-à-dire la part relative des capitaux propres et des capitaux empruntés à long terme.

Le ratio d'incidence des frais de personnel : Le ratio est passé de 86,59% en 2010 à 42,79% en 2015, la part des frais de personnel dans le chiffre d'affaires évolue en diminution, ce qui est très positif pour l'entreprise. Notons que le chiffre d'affaires a nettement augmenté passant de 66 920 M³ DA en 2010 à 155 436 M³ DA en 2015.

En fait même si l'effectif a diminué de -18%, le chiffre d'affaires a par contre augmenté de 132% de l'exercice 2010 à 2015, donc ce n'est pas la réduction de l'effectif (charges de personnel) qui a réduit la part des dépenses de personnel dans le C.A, mais la nette augmentation de celui-ci.

Le ratio productivité du personnel : Ce ratio est en évolution croissante (sauf pour 2011 où il affiche une baisse causée par le montant élevé des frais de personnel, confirmé d'ailleurs par un EBE négatif généré par cette hausse des frais de personnel). Donc ce ratio passe de 1020,44 M³ DA en 2010 à 2000 M³ DA en 2015 soit une augmentation de 96 %.

Le ratio de rentabilité d'exploitation :

Au préalable nous rappelons le calcul de l'EBE :

$$\text{EBE} = \text{VA} - (\text{Charges de personnel} + \text{impôts et taxes et versements assimilés})$$

La VA et l'EBE sont des concepts d'analyse macro-économique dont la signification s'est imposée progressivement à l'entreprise Algérienne. La VA est d'origine et de nature économique P.Conso [12] la destine pour mesurer la richesse dégagée par l'exploitation des facteurs de production (capital et travail), autrement dit le degré d'efficacité de l'entreprise dans l'utilisation de son capital économique. Nous considérons qu'à ce stade là, l'entreprise entame sa démarche pour la quête de la performance.

Le concept de l'EBE est très efficace surtout dans le cas de l'entreprise HPO où ses effectifs en tant que coût représentent la grande part dans les charges d'exploitation de par le métier de l'entreprise et du montant des frais de personnel (voir Tableau 4). Ainsi soustraire les frais de personnel, les impôts et taxes et les versements assimilés, de la VA nous permet de mieux apprécier l'EBE dégagé par l'entreprise.

Avant même l'application du SCF, beaucoup d'entreprises Algériennes recouraient à ce concept (EBE) pour déterminer la rentabilité de leur exploitation. Le fait qu'on retranche les impôts et taxes, le rend exempt de toute politique financière ou fiscale.

Pour P.Conso [12], c'est le concept qui mesure le mieux l'efficacité industrielle et commerciale de l'entreprise :

- Indépendant des modalités d'accumulation et de financement du capital économique, l'EBE constitue la ressource fondamentale que l'entreprise tire de son exploitation.
- Il exprime également la capacité de l'entreprise à générer des ressources de trésorerie.

Pour l'année 2010, le ratio de rentabilité d'exploitation a affiché un taux de 13,10% puis il décroît à -9% en 2011 situation générée par un EBE négatif. A partir de 2012, le taux évoluera en augmentant où il passera de 13,80% à 31,70% en 2015.

En se référant au Tableau 1 du taux d'évolution des données de résultats, nous corroborons cette amélioration en suivant l'accroissement de l'EBE qui était de 12 967 M³ DA en 2010 et qui figure avec un montant de 50 055 M³ DA en 2015. Et la production qui elle aussi a évolué positivement passant de 98 983 M³ DA en 2010 à 157 948 M³ DA en 2015, en prenant ainsi du recul nous apprécions mieux, le rapport de la production de l'entreprise à l'EBE, ce que rapporte un DA de production en termes d'EBE.

6.4.3 Analyse des indicateurs financiers

Pour les besoins de l'analyse financière nous avons conçu le tableau ci-dessous pour accompagner l'évolution des indicateurs financiers et les apprécier :

Indicateurs financiers en M ³ DA	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Autofinancement	15 193	-3 777	19 941	28 327	37 243	46 142
Fonds de roulement	98 485	85 845	107 967	122 235	159 886	197 923
Besoin en fonds de roulement	98 455	85 709	107 876	115 336	159 768	183 898

Trésorerie *	30	136	88	6900	119	14 024
Endettement à long terme	23 883	34 798	49 845	63 824	114 525	152 317
Endettement à court terme	34 057	48 084	79 143	73 068	66 032	56 499
Endettement total	57 940	82 882	128 988	136 892	180 557	208 816
Situation nette**	201 046	185 150	191 415	198 790	211 301	216 054

Tableau 3: Indicateurs financiers

* trésorerie = FDR - BFDR, résultat confirmé par celui figurant dans les bilans et le tableau de flux de trésorerie de l'entreprise.

** situation nette = Actif total net – Dettes totales.

Pour rappel, la notion d'autofinancement nous permet d'apprécier la capacité d'une entreprise à se financer au moyen de ses capitaux propres et de sa rentabilité. C'est aussi toutes les ressources générées par l'activité de l'entreprise et dont elle dispose en fin d'exercice donc c'est des fonds prêts à être affectés éventuellement pour :

- Acquérir ou réaliser des investissements pour renforcer sa compétitivité.
- Augmenter son fond de roulement pour sécuriser sa trésorerie.
- Rembourser ses dettes et ses emprunts pour mieux asseoir son autonomie financière.
- Verser des dividendes à ses actionnaires ...

Pour affiner notre analyse, nous avons utilisé la formule suivante pour déterminer l'autofinancement :

Autofinancement = résultat net + dotations aux amortissements et aux provisions.

Comme nous pouvons le lire dans le Tableau 3:

L'autofinancement : Cet indicateur de l'autofinancement a affiché une variation positive (sauf pour l'exercice 2011 désavantagé par un résultat net négatif de -15 896 M³ DA) ; ceci s'expliquant par une amélioration constante du chiffre d'affaires, pour l'exercice 2015 l'indicateur a évolué de +24% par rapport à celui de 2014, il faut rappeler aussi la part de l'augmentation des dotations aux amortissements suite aux nouvelles acquisitions en 2015.

Les grandeurs fondamentales de la gestion financière exprimées par les agrégats : **FDR**, **BFDR** et **Trésorerie** sont classées dans cet ordre précis pour avoir une vision synthétique de la situation. Le suivi et l'analyse de ces indicateurs doivent se faire régulièrement, pour détecter un accroissement inattendu du BFDR.

Doubler de vigilance pour les périodes à risque qui sont à l'origine de la croissance du BFDR, notamment quand l'entreprise s'inscrit dans une dynamique de développement par une augmentation du carnet de commandes donc amenée à réaliser d'importants investissements (matières premières, machines, formation du personnel ...). Car faute d'existence de recettes (encaissements) au moment

opportun, s'ensuit un décalage dans la disponibilité de liquidités (pour décaissements) ; cette situation exprime un besoin en fond de roulement.

Le fond de roulement : Cet indicateur s'affiche en nette progression (sauf pour 2011) ; durant les 4 derniers exercices le FDR a connu une évolution positive, il passe de 85 845 M³ DA en 2011 à 197 923 M³ DA en 2015 soit une variation de +130%.

Cette augmentation signifie que les capitaux permanents qui représentent 86% total du passif financent aisément les immobilisations et confortent l'entreprise de toute dépréciation de l'actif.

Ce FDR positif assure non seulement la couverture des besoins financiers de l'exploitation, mais il permet un excédent en disponibilité c'est à dire une trésorerie (liquidités) disponible.

Néanmoins, il faut faire en sorte que cet équilibre ne soit pas précaire car la trésorerie est synchronisée avec une situation donnée et correspond à un temps « t ».

La notion de FDR est sans doute la plus utilisée dans l'analyse financière. L'équilibre financier résulte de l'ajustement des flux financiers ; cet objectif atteint, l'entreprise est en mesure **à un moment donné** de s'acquitter de ses dettes exigibles et de disposer d'une encaisse (voir Tableau 3, trésorerie 2015 après remboursement des concours bancaires).

Cet instrument de mesure nous permet une appréciation rapide de la situation financière de l'entreprise mais qui reste insuffisant. La tendance indiquée par le FDR n'est significative que si la lecture et l'interprétation d'autres indicateurs, batterie de ratios et autres agrégats aient confirmé cela. Pour beaucoup d'analystes, la rapidité des modifications de structure de l'actif circulant et du crédit fournisseur (dettes à CT) vient cependant tempérer la garantie d'équilibre qu'offre l'existence d'un FDR.

Le besoin en fond de roulement : Nous observons une tendance toujours à la hausse du BFDR (sauf en 2011 présence d'une trésorerie élevée et valeur stocks et créances-clients réduite), il passe de 107 964 M³ DA en 2012 à 183 898 M³ DA en 2015, ceci exprime le besoin de financement de l'entreprise pour couvrir le besoin résultant des décalages des flux de trésorerie suite aux décaissements (dépenses) et aux encaissements (recettes) liés à son activité.

Ce besoin de financement de l'entreprise HPO est la conséquence de la difficulté du **recouvrement de ses créances** (retards dans la mise en place de crédits de paiement **au niveau des administrations**, défaut de budgétisation et indisponibilité des crédits, multiplicité d'interventions de contrôle). Pour M.Calvi-Reveyron [13] « la comptabilité publique est un instrument de preuve de l'utilisation de l'argent public et en même temps de contrôle de l'action publique ».

Le montant des créances à recouvrer à la fin de l'exercice 2015 est de 142 352 M³ DA, elles sont réparties comme suit suivant leur âge :

- 51% ont moins de 6 mois pour une valeur de 71 352 M³ DA
- 09% ont 6 et 12 mois pour une valeur de 13 030 M³ DA
- 17% ont 12 et 24 mois pour une valeur de 24 678 M³ DA
- 23% ont plus de 24 mois³ pour une valeur de 32 698 M³ DA

En fait, le recouvrement des créances de HPO est soumis à la spécificité des règles de la comptabilité publique et de la lenteur de la procédure budgétaire au niveau des collectivités locales. En effet l'administration et les collectivités locales sont pratiquement les seuls clients de l'entreprise et une diversification de clientèle n'apparaît pas actuellement possible.

³ Sur les créances de 32 698 M³ DA, 16 245 M³ DA sont détenues sur la DRE (direction de Wilaya des ressources en eau) de Béchar, et fait l'objet d'un contentieux au niveau du tribunal de Béchar.

La trésorerie : Nous déterminons la trésorerie en déduisant le BFDR du FR, elle enregistre des petites fluctuations avant d'afficher un montant de 6 900 M³ DA en 2013. Par contre pour l'exercice 2014, un taux remonté d'activité (valeur des stocks et encours élevée) impacte le calcul du BFDR pour obtenir une trésorerie de 119 M³ DA. En 2015, c'est une trésorerie de 14 024 M³ DA (+116%) qui s'affiche pour l'entreprise après s'être acquittée d'une trésorerie du passif (concours bancaires à court terme).

L'endettement à long terme : Les dettes à long terme ont connu de moyennes augmentations jusqu'en 2014, où elles enregistrent un taux de +79% par rapport à l'exercice 2013 et un taux de +33% en 2015 par rapport à l'exercice 2014. Cette situation s'explique par l'augmentation des dettes à long terme relative aux crédits d'investissement. Néanmoins, HPO est indépendante financièrement⁴ à 59% vis-à-vis des tiers pour l'exercice 2015 (-10% par rapport à 2014 où elle n'avait pas encore obtenu de crédits d'investissement).

L'endettement à court terme : Les dettes à court terme ont augmenté avant de diminuer à partir de 2013, elles baissent de -11% en 2014 par rapport à 2013 et -13 % en 2015 par rapport à 2014. Cette situation améliorée s'expliquant par la trésorerie du passif qui ne figure plus au passif du bilan 2015, vu que les concours bancaires sont complètement remboursés.

L'endettement total : Nous constatons une augmentation régulière des dettes totales mais en 2014 la situation s'accroît, le taux d'évolution étant de +31% par rapport à l'exercice 2013 et de +16% en 2015 par rapport à l'exercice 2014. Cela est justifié par les dettes à long terme qui ont une part relativement importante dans l'endettement à long terme.

La situation nette : La situation nette qui est une indication de la valeur de l'entreprise (intéressant les actionnaires et les associés) est en évolution positive ; nous avons déterminé le pourcentage de ce que représente la situation nette dans le capital social pour les 6 exercices respectifs : 129%, 119%, 123%, 128%, 136%, 139%. C'est un bon élément de comparaison entre le capital social et la valeur de l'entreprise. Cependant il faut combiner d'autres indications pour apprécier la valeur patrimoniale⁵ de l'entreprise, car la mesure comptable de la valeur de l'entreprise pose le problème de la valorisation des différents postes du bilan.

6.4.4 Analyse de la structure des coûts

Dans ce Tableau 4, nous avons calculé la part en pourcentage de chacune des charges d'exploitation dans la production de l'entreprise pour les 6 exercices.

⁴ Ratio d'indépendance financière : capitaux permanents /capitaux propres.

⁵ Il s'agit de calculer pour les investisseurs la valeur du patrimoine plus affinée, donc ils utilisent la notion d'Actif Net Comptable Corrigé (ANCC) = Actif Net Comptable + plus-values (ou moins-values) sur éléments d'actif +réserves occultes (provisions non justifiées) + fiscalité différée de l'actif - fiscalité différée du passif.

Charges d'exploitation	2010	2011	2012	2013	2014	2015
60-Achats consommés	5,81%	5,45%	3,9%	4,92%	3,46%	3,26%
61-Services extérieurs et autres consommations.	21,08%	29,07%	35,91%	20,19%	18,09%	20,72%
63-Charges de personnel	58,54%	72,66%	44,33%	51,75%	52,28%	42,11%
64-Impôts, taxes et versements assimilés	1,15%	1,80%	2,03%	2,11%	2,91%	2,21%
66-Charges financières	-	0,41%	1,04%	1,12%	1,20%	0,20%
68-Dotations aux A et P	10,74%	14,77%	10,10%	12,44%	9,84%	16,14%

Tableau 4: Evolution de la structure des coûts (en % Production)

Le taux des **achats consommés** évolue en diminuant pour atteindre 3,26% en 2015. Par contre le taux des services extérieurs et autres consommations a enregistré une tendance à la hausse passant de 21,08% en 2010 à 35,91% en 2012 ; avant de régresser à 20,19% en 2013 et rester constant plus ou moins jusqu'à 2015.

La part des **services extérieurs et autres consommations** par rapport à la production représente 1/5, Le taux s'affiche à 21,08% en 2010 pour terminer en 2015 à 20,72% en connaissant des augmentations et des diminutions pour les exercices 2011, 2012, 2013, et 2014.

Pour les **charges de personnel**, certes la part de ces frais est relativement importante par rapport aux autres charges d'exploitation ; mais n'omettons pas que vu l'activité de l'entreprise (entreprise d'ingénierie) et le degré de spécialisation nécessaire à cette activité fait que le personnel constitue un investissement considérable. Les années 2010 et 2011 affichent des taux élevés 58,54% et 72,66%, cette situation est confortée en se rapportant au niveau d'activité, ces charges de personnel ont « consommé » respectivement 86,59% et 88,81% de chiffre d'affaires en 2010 et 2011 (voir Tableau 2).

A partir de l'exercice 2012, ce Tableau 4 nous renseigne sur la maîtrise des frais de personnel (principal poste de charges), qui s'est maintenu durant les 4 exercices et qui affiche une réduction de -12,43% en 2015.

La part des **impôts et taxes** ne représentent en moyenne pour les 6 exercices que 2% de la production de l'entreprise ce qui reste fort maîtrisable.

Les **autres charges opérationnelles**, celles-ci aussi n'atteignent pas des taux inquiétants pour l'entreprise.

Les **charges financières** qui représentent des charges d'intérêts, des pertes sur créances liées à des participations, à un écart d'évaluation sur actifs financiers, à des moins-values ... sont inexistantes pour l'exercice 2010, et affichent des taux faibles pour les autres exercices (0,20% pour 2015).

Les **dotations aux amortissements et provisions**, nous constatons de légères fluctuations du taux entre 2010 et 2014 par contre nous relevons une nette augmentation du taux passant de 9,84% à 16,14% en 2015 justifiée par l'évolution des dotations aux amortissements et provisions de +78% suite aux nouvelles acquisitions d'immobilisations contenues dans le plan de développement.

7. LE CHANGEMENT DANS LA PRATIQUE DU CONTROLE DE GESTION, LES REALISATIONS ET LES OBJECTIFS DE L'ENTREPRISE

Notre intérêt porté sur la pratique du contrôle de gestion au niveau de l'entreprise HPO depuis l'application du SCF, nous a permis de constater l'émergence d'une nouvelle dynamique qui a amené l'entreprise à concevoir une chaîne de contrôle dédiée à la performance de l'entreprise.

- Au niveau de l'organigramme de l'entreprise HPO, il y a eu une installation de structures d'appui et de pilotage rattachées directement à la direction générale pour intervenir et accompagner les actions correctives ou d'ajustement.
- Pour le suivi des règles de gestion, trois audits de gestion sont réalisés durant l'exercice, les conclusions soumises aux conseils de direction ont été correctement prises en charge par les structures concernées.
- Les chefs de projets⁶ sont tenus par l'obligation de contrôler les plans et les pièces écrites avant de remettre le dossier au client. La facturation doit être établie systématiquement après approbation de chaque mission.
- Concernant les créances, les chefs de projet doivent détecter le retard de paiement à temps afin de réagir rapidement. Avant de procéder aux lettres de relance pour paiement, cerner le motif de non-paiement en collaboration avec les départements techniques et renforcer le recouvrement par des cadres qualifiés.
- Pour consolider un système de contrôle de gestion en se basant sur un système d'information qui lui-même doit bénéficier des nouvelles technologies de l'information et de la communication ; l'entreprise a investi en ce sens. Ainsi l'entreprise HPO a réalisé des investissements avec l'acquisition d'outils, de logiciels et a assuré la formation de mise à niveau pour son personnel.

Dans le cadre de la réalisation du plan de développement 2011-2015, l'entreprise a réalisé l'intégralité de son programme d'équipement. Les équipements acquis sont tous opérationnels, par contre un reliquat de crédit de 31 290 M³ DA reste sans affectation.

Malgré les difficultés rencontrées dans le recouvrement de ses créances, contrairement aux exercices précédents, l'entreprise n'a pas eu recours aux concours bancaires pour le financement de son exploitation.

⁶ Il y a un chef de projet à la tête des 4 structures d'appui et de pilotage rattachées directement à la direction générale.

La hausse constante du niveau d'activité, l'amélioration des résultats obtenus et la maîtrise des charges de l'entreprise, ont largement contribué à la poursuite de la dynamique d'effort pour son développement.

Les prévisions de formation ont été totalement réalisées et même dépassées .Elle continue à développer l'expertise interne par le biais de la formation du personnel avec des organismes qualifiés et la pratique du partenariat avec des sociétés de référence.

Parmi ses objectifs, l'entreprise compte renforcer son réseau d'experts dans les différents domaines d'activité pour encadrer et épauler les ingénieurs nouvellement recrutés.

Au niveau du climat social, en particulier durant l'exercice 2015 l'entreprise n'a pas connu de conflits sociaux aussi bien individuels que collectifs, elle a évolué dans un climat calme et serein.

Selon Ashforth et Mael [14] « l'identification organisationnelle d'un employé aide à répondre à la question de « Qui suis-je » et fournit des conseils sur les normes de conduite appropriées ». Les auteurs mettent en évidence l'impact que le degré d'identification organisationnelle a sur les attitudes et le comportement des salariés.

Ainsi, ils insistent sur l'intérêt commun du groupe (dirigeants et salariés) qui va se mobiliser et coordonner ses activités pour atteindre les objectifs communs.

L'entreprise HPO se mobilise pour réaliser ses objectifs de 2016, en se concentrant sur les moyens et grands projets et en recentrant son activité à l'Ouest. Elle fera aussi de l'activité « géotechnique » une activité génératrice de chiffre d'affaires par une recherche de plan de charge.

Mais actuellement apprécier une entreprise à travers sa performance financière est incomplet, il faut compter avec la performance globale qui est multi-facettes ; et la mesure financière [15] n'en est qu'un aspect.

La notion de performance globale a fait son apparition depuis quelques années, et elle s'impose par elle-même, elle astreint l'entreprise à un « savoir-faire relationnel » et à engager sa responsabilité envers des actionnaires, des syndicats, des clients, des fournisseurs, des associations, des ONG ... « Ce concept [16] naît en Europe avec l'apparition du développement durable et prend en compte la responsabilité sociétale⁷ de l'entreprise vis-à-vis de ses parties prenantes ».

Les actions initiées et menées par l'entreprise HPO l'ont maintenue sur le marché national. Toutefois la pérennité de l'entreprise exige sa progression simultanée sur trois axes qui sont traduits par trois objectifs :

- Objectifs de compétitivité, la compétitivité doit permettre d'assurer la pérennité de l'entreprise sur un marché de plus en plus concurrentiel.
- Objectif de rentabilité, la rentabilité doit permettre d'assurer l'autonomie de gestion de l'entreprise, en particulier vis-à-vis des banques et le financement de son développement.
- Objectif de « qualité de services », la qualité de services doit permettre d'offrir une valeur ajoutée dans la filière (qualité des études, tenue des délais ...).

Néanmoins, la pérennité de l'entreprise sollicite d'autres dimensions, les paramètres de performance financière étant insuffisants. S.Keller et C.Price [17] ont abordé la question en mettant en exergue la santé de l'organisation, qui constitue pour eux l'ultime avantage concurrentiel.

⁷ HPO intervient dans deux opérations touchant l'environnement : étude d'impact environnemental au niveau de la station de la vallée de Souf et dépollution du barrage Hammam Boughrara.

La nouvelle conception de la performance pour Baklouti, Jamoussi et Affes [18] est fondée sur l'individu et les processus qui conduisent à agir et à être performant. Les modèles d'évaluation qui en découlent, reposent sur la décomposition du capital immatériel en capital humain, capital organisationnel et capital relationnel, essentiellement celui relatif aux clients.

La capacité de l'espèce humaine à s'organiser, tout en se réinventant par rapport à l'environnement. Fonctionner ou gérer non pas en utilisant les modes ou pratiques standards existants mais en privilégiant la recherche d'outils, de méthodes et de comportements pour adapter son organisation aux changements perpétuels de l'environnement. Il ne s'agit plus d'être performant dans le court terme mais de prospérer dans le long terme.

CONCLUSION

La marge de manœuvre pour laquelle a opté l'entreprise HPO pour une meilleure compétitivité est axée sur l'adoption des techniques les plus récentes et les plus efficaces.

Mais l'entreprise ne s'est pas contentée de cet aspect technique, car la dimension humaine est déterminante pour toute quête de performance. Dans une entreprise d'ingénierie comme HPO, les ressources humaines même si elles constituent son principal poste de dépenses, représentent sa seule richesse. Dorénavant, la conception de la performance reposera sur l'individu et les processus qui l'amèneront à agir, à se dépasser et à être performant.

Une approche des phénomènes de transformation (comportement) axée sur l'humain et aussi sur les processus organisationnels s'est imposée par elle-même pour réhabiliter l'action et la décision.

Donc au niveau organisationnel, l'entreprise a procédé à des changements pour une meilleure circulation, réception et traitement de l'information aussi bien comptable et financière que technique. Le contrôle de gestion est mieux pris charge, bénéficiant de meilleurs appuis puisque l'information est filtrée par le SCF.

Avec le SCF la mise à jour est de rigueur pour l'évaluation des éléments du patrimoine, des étapes de chaque opération menée, des diagnostics effectués ...

Les informations fournies représentent « la matière grise » du contrôle de gestion, indéniablement le système d'information constitue la base du contrôle de gestion ; qui agit en permanence pour rapprocher les réalisations des prévisions pour procéder aux réajustements.

A travers de divers outils comme la comptabilité analytique, l'analyse des coûts, le contrôle budgétaire, le tableau de gestion ..., des informations sont transmises et exploitées. En fait, l'information est indispensable aussi bien pour la communication, le contrôle que pour la décision.

Pour les membres de l'organisation, exploiter l'information et en faire une information pertinente impliquent au préalable un dialogue et une communication entre eux. L'opportunité pour le contrôle de gestion est de saisir cette information, de la diffuser et de s'en servir comme outil d'aide à la décision.

Le SCF a instauré une certaine déontologie dans la production de l'information juste et fiable, charge à chacune des différentes sources d'émission de s'y plier.

Néanmoins nous ne pouvons attribuer les changements d'ordre organisationnel, comportemental ou managérial opérés au niveau de l'entreprise qu'à l'introduction du SCF, mais à la quête permanente de se maintenir sur le marché et de ne pas faire des situations positives de son activité un acquis.

Ce qui doit retenir l'attention, c'est cette évolution rapide dans les comportements, faire en sorte que les intérêts de l'entreprise et des salariés convergent vers les mêmes objectifs, du moment que le salarié est partie prenante du groupe.

Car la dynamique relationnelle instaurée entre tous les membres de l'entreprise HPO (dirigeants et salariés) et la capacité de celle-ci à se contextualiser ont impacté la performance, cette idée est renforcée quand nous intégrons le paramètre pérennité.

La construction d'une organisation saine est primordiale et en faire un ultime avantage concurrentiel est une finalité.

BIBLIOGRAPHIE

- [1] B.Colasse, «Harmonisation comptable internationale,» *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Edit. Economica, 2000.
- [2] Ministère des finances, Direction de la comptabilité, Cellule de traitement du renseignement financier, «Le SCF, pour une véritable convergence vers le référentiel comptable international IAS/IFRS.,» www.mf.gov.dz, 2011.
- [3] D.Harizzi, «Contrôle et normalisation dans une économie mondialisée,» chez *2e congrés transatlantique de comptabilité , audit , contrôle de gestion et gestion des coûts*, 2010.
- [4] L.DeKerviller et I.DeKerviller, «Le contrôle de gestion à la portée de tous,» *Revue Française de comptabilité*, Edit. Economica, 2006.
- [5] S.Brun, L'essentiel des normes comptables internationales IAS-IFRS 05, Edit. Gualino, 2006.
- [6] J.L.Lemoigne, La théorie du système général, Edit. PUF, 1977.
- [7] A.Bourgignon, «Peut on définir la performance ?,» *Revue Française de comptabilité*, vol. 269, Juillet-Août 1995.
- [8] B.Doriath et C.Goujet, Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, Edit. Dunod, 2011.
- [9] Dictionnaire Larousse, 1986.
- [10] Dictionnaire commercial, Académie des sciences commerciales, Edit. Hachette, 1979.
- [11] Entreprise HPO, «Rapport de gestion 2015 de l'entreprise HPO».
- [12] P.Conso, La gestion financière, Tome1, Les techniques et l'analyse financière, Edit. Dunod, 1989.
- [13] M.Calvi-Reveyron, «L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de la sincérité,» cahier de recherche n° 12.2010 E2,CERAG.
- [14] B.E.Ashforth et F.A.Mael, «Théorie de l'identité sociale et organisation,» *The academy of management review*, vol. 14, janvier 1989.
- [15] R.S.Kaplan et D.P.Norton, Le tableau de bord prospectif, Edit. Organisation, 2003.
- [16] J.B.Ducron, Management des entreprises, Edit. Hachette technique, 2008.
- [17] S.Keller et C.Price, «Beyond performance, how great organizations build ultimate competitive advantage,» Juin 2011.
- [18] M.A.Baklouti, W.Jamoussi et H.Affes, «Les intangibles : émergence, reconnaissance et performance financière : étude du marché Tunisien,» *La revue du financier n°178*, juil-oct 2009.

