

UNIVERSITE ABDARRAHMANE MIRA DE BEJAIA
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, DES SCIENCES DE
GESTION ET DES SCIENCES COMMERCIALES

Département des sciences de gestion

Mémoire de fin de cycle

Pour l'obtention du diplôme de Master en sciences de gestion

Option : Management des organisations

Thème

**Le processus d'élaboration d'un tableau de bord de
gestion**

Cas : SONELGAZ de Bejaia

Présenté par :

M^{elle} BESSAI Fatima

M^{elle} OUAMARA Dyhia

Encadré par : Mme AMGHAR

Session Juin 2014

Remerciements

On remercie toutes les personnes qui nous ont aidés de près ou de loin à l'élaboration de ce modeste travail. Nos remerciements s'adressent tout particulièrement à notre promotrice M^{me}Amghar qui nous a soutenus tout au long de la durée de la réalisation de ce mémoire et qui nous a fait part de beaucoup de conseils et de recommandations

On ne manquera pas de remercier, également, tout le personnel de la direction de la distribution de Bejaia, et particulièrement le personnel de la division finance et comptabilité Mm khoudja ainsi que le chef technique Mr Ameur et M OUAMARA A/Krim de nous avoir orientés vers la SONELGAZ.

Dédicaces

Je dédie ce mémoire à :

Mes chers parents

Mes frères et sœurs

Ainsi qu'a mon futur mari

Et tous mes amis (es).

Dyhia

Je dédie ce mémoire à :

Mes chers parents

Mes frères et ma sœur

Ainsi que toute ma famille

Et mes amis (es).

Fatima

Introduction générale et problématique.....	02
Chapitre01 : Introduction aux techniques du contrôle de gestion :.....	05
- Section1 : rappels théoriques sur le contrôle de gestion.....	05
- Section2 : les outils du contrôle de gestion.....	14
Chapitre02 : Généralités sur les Tableaux de Bord :.....	22
- Section 1 ; rappel historique sur les tableaux de Bord.....	22
- Section2 : comparaison entre le Tableau de Bord de gestion et le Tableau de Bord prospectif.....	41
Chapitre03 : la mise en œuvre d'un Tableau de Bord de gestion	47
- Section1 : les étapes d'élaboration d'un tableau de bord de gestion.....	47
- Section2 : les conditions de succès d'un tableau de bord de gestion et ses erreurs à éviter.....	66
Chapitre04 : le tableau de bord commercial de la direction de distribution de Bejaia.....	70
- Section1 : présentation de l'organisme d'accueil	70
- Section2 : élaboration et analyse du tableau de bord commercial.....	81
- Section3 : les suggestions et les recommandations.....	102
Conclusion générale.....	107
Bibliographie.....	109
Annexes.....	112

INTRODUCTION GENERALE

Introduction générale et problématique

Avec l'accélération des progrès technologiques dans un environnement hautement concurrentiel les entreprises les plus performantes sont à l'évidence celles qui attirent, retiennent et développent les talents indispensables pour innover et générer des techniques et des outils haute valeur ajoutée qui renvoient à la richesse du capital de l'entreprise : les connaissances, expertises et savoir-faire exprimés à travers ces outils. La notion de talent s'agit pour l'entreprise non seulement de rassembler des managers de haut niveau aptes à élaborer et déployer les stratégies les plus performantes, mais également de pouvoir compter sur le niveau d'excellence de l'ensemble des professionnels de l'organisation commerciaux, techniciens, chercheurs, gestionnaires... quels que soient leur spécialité ou leur niveau de responsabilité.

Alors il ne s'agit plus pour les spécialistes de la fonction de s'engager seulement sur la qualité et le coût mis en œuvre, mais bien sur leur résultat. Ce qui oblige l'organisation d'être proactif et d'anticiper l'impact des différents facteurs, internes ou externes, qui peuvent avoir une influence sur son activité et sur sa compétitivité dans le marché. En conséquence à cela, le management a dû réagir en mettant en œuvre de nouvelles stratégies et assurer parallèlement un pilotage de l'entreprise en prenant en compte les nouveaux objectifs. Et maintenant que le manager est autonome et responsable de la performance produite par ses activités, il doit disposer d'outils de pilotage.

Le contrôle de gestion est devenu de plus en plus important, car il a comme principale tâche l'établissement des dispositifs permettant d'assurer un pilotage efficace des différentes activités et fonctions au sein de l'organisation.

La mise en place du système de pilotage repose sur un ensemble d'indicateurs regroupés ainsi un système d'informations qui garantisse la rapidité d'accès et la qualité des données, qui facilite la diffusion et le partage des informations, et une souplesse pour s'adapter aux évolutions stratégiques qui sont regroupées dans un document synthétique, pertinent et fiable facilitant d'apprécier la performance de l'entreprise au regard des objectifs préétablis.

Le besoin d'un tel document a donné lieu à l'apparition au niveau international du concept de tableau de bord comme instrument essentiel pour le pilotage de l'entreprise. Ce concept permet aux entreprises algériennes de moderniser leur mode de gestion, il met en évidence de

façon synthétique et conviviale les écarts entre les objectifs recherchés par l'entreprise et la réalité présentée sous forme d'indicateurs de performances.

Alors, avec l'importance que revêt cet instrument nous avons voulu comprendre sa conception, son rôle, et son système d'élaboration au sein de nos entreprises, et pour cela nous avons posé la problématique suivante :

Comment mettre en place un tableau de bord de gestion au sein d'une entreprise ?

De cette question principale découlent les questions additionnelles suivantes :

- Comment justifier son besoin dans l'entreprise ?
- Quelles sont les étapes à suivre pour réaliser un tableau de bord ?

Et pour répondre à ses questions, nous avons posé les hypothèses suivantes :

- Le tableau de bord aide ses utilisateurs à prendre des décisions en leurs procurant des informations claires, précises et pertinentes mais aussi au moment voulu ce qui facilite au manager la prise de décisions en minimisant les risques d'échec..
- L'efficacité d'un tableau de bord est liée au respect de l'enchaînement de ces étapes.

Pour répondre à notre problématique et vérifier nos hypothèses, nous avons suivi une méthodologie qui nous a, d'abord conduit à faire une recherche bibliographique et cela en consultant plusieurs ouvrages et autres documents tels des thèses qui étudient la question et cela afin de construire la partie théorique qui est composée de trois chapitres, et après nous avons effectuées un stage d'une durée d'un mois au sein du service commercial de la direction de distribution de Bejaia où on a eu accès à des documents internes à l'entreprise et aussi à un ensemble de données qui nous a permis de rédiger le cas pratique et étudié le cas du tableau de bord commercial.

Dans le but de répondre aux questions posées précédemment, nous avons élaboré et adopté un plan de travail comportant quatre chapitres :

Le premier chapitre est considéré comme étant un chapitre introductif sur le rappel théorique du contrôle dont il aborde les notions, l'objectif et enfin les différents outils du contrôle de gestion.

Le deuxième chapitre porte sur une présentation détaillée sur la conception des tableaux de bord, leur avantages et limite et enfin une analyse comparative entre le tableau de bord de gestion et le tableau de bord prospectif.

Le troisième chapitre aborde les étapes de construction d'un tableau de bord de gestion et les conditions de son succès et enfin, les erreurs à éviter lors de sa conception.

Enfin, dans le dernier chapitre, nous procédons à la présentation du cas pratique à la direction de la distribution de Bejaia; ce qui nous a permis d'illustrer notre partie théorique. Dans un premier temps, nous avons présenté l'organigramme de l'entreprise, et dans un second temps nous présentons les résultats et les discussions autour de la conception d'un tableau de bord de gestion propre au service commercial.

CHAPITRE 01

Chapitre 01 : introduction aux techniques du contrôle de gestion

Le contrôle est indispensable, car non seulement il rassure chacun, mais aussi il permet une évaluation des performances sans avoir à se poser de nombreuses questions d'interprétation. L'objectif poursuivi dans ce chapitre est d'expliquer ce que recouvre le contrôle de gestion ; quels sont sa place et son apport dans l'entreprise.

Section 1 : rappel théorique sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion considéré à l'heure actuelle comme un système d'information captant et traitant en permanence des informations passées et présentes pour mesurer la performance de l'activité de l'entreprise. Il faut l'intégrer dans une approche systémique comme un outil d'aide aux décisions stratégiques. H. Bouquin analyse ce système d'information comme devant répondre à trois questions : pourquoi ? Sur quoi ? Pour qui ?

Avant d'aborder notre sujet, il est primordial de faire comprendre la notion de contrôle de gestion ensuite de mettre l'accent sur son rôle.

1.1. La notion de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est considéré comme étant une pratique courante et essentielle dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer, il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle / gestion.

A) définition du concept contrôle / gestion.

- **Contrôle** : c'est-à-dire maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.
- **Gestion** : c'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

Partant de ce qui précède, la fonction du contrôle de gestion peut être définie comme un ensemble de tâches permettant d'apprécier des résultats des centres de gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance.

B) Les définitions retenues par quelques auteurs :

Plusieurs auteurs ont essayé de donner une définition la plus claire et la plus complète du contrôle de gestion, parmi eux nous citons :

Dans leur ouvrage publié en 2002, un groupe de spécialistes en contrôle de gestion a avancé la définition suivante :

« *Le contrôle de gestion est une démarche permettant à une organisation de clarifier ses objectifs de performance et d'en piloter la réalisation progressive, en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de la structure.*»¹

Selon ALAZARD (C) et SEPARI (S) ont donné la définition suivante :

« *le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs (management des équipes et socialisation des acteurs),pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers a tous les niveaux hiérarchiques. »*²

Et aussi :

« *Le contrôle de gestion est une démarche, d'inspiration systématique, destinée à assurer la maîtrise continue de l'évolution d'une entreprise par le recours à différents dispositifs de collecte, de traitement, et d'interprétation de données informatives relatives à la gestion d'une organisation »*³

R.N ANTHONY⁴ : définit le contrôle de gestion comme :

« *Le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés.* »⁵

En 1988, R.N. ANTHONY a défini le contrôle de gestion comme suit:

« *Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ses stratégies »*⁶

¹ GIRAUD (F) et autres : contrôle de gestion et pilotage de la performance, édition Gualino, France, 2002, p.34.

² ALAZARD (C) et SEPARI (S) : contrôle de gestion, manuel et application, édition Dunod, 4^e édition, Paris, 1998, p.31.

³ MAHE (H) : dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, édition Economica, Paris, 1998.p11

⁴ ANTHONY (R.N): Planning and Control Systems: a Framework for Analysis, Harvard University, 1965, p.17.

⁵ ROUACH (M) et NAULLEAU (G) : contrôle de gestion bancaire et financier, revue banque éditeur, 3^e édition, Paris, p.49.

⁶ ANTHONY (R.N): the management control function, the Harvard Business School press, Boston, 1998, p.10.

Tout système de contrôle de gestion repose sur trois bases qui sont : les objectifs, les moyens et les résultats, l'analyse des liens entre ces trois éléments fait découler trois concepts nécessaires :

Efficienc\ Efficacit\ Pertinence

- ❖ **L'efficacité** : consiste pour une organisation à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis.
- ❖ **L'efficience** : correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.
- ❖ **La pertinence** : les objectifs doivent être en rapport avec les moyens existants ou mobilisable en peu de temps.

A. Khemakhem donne la définition suivante :

« Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité. »⁷

Selon H. BOUQUIN :

« On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes. »⁸

1.2. Les caractéristiques du contrôle de gestion

D'après les définitions citées en haut, on distingue les caractéristiques suivantes :

- Le contrôle de gestion est un processus à suivre ;
- Ce processus vise la réalisation d'un objectif ;
- Une motivation des responsables mise en œuvre.

⁷ HERVE (Arnaud) : le contrôle de gestion... en action, édition Liaisons, 2001, p.9.

⁸ BOUQUIN (H) : les fondements du contrôle de gestion, Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892 ; Paris. P.12.

1.3. Les objectifs du contrôle de gestion

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire à mener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation. Son rôle consiste à ce que les éléments qui constituent cette organisation apportent le meilleur concours à la réalisation de son objectif, et d'aider les opérationnels à atteindre l'ensemble des buts visés par l'entreprise dans de bonnes conditions d'efficacité.

1.3.1. Maîtrise de la gestion

A. Conditions pour assurer une bonne maîtrise de la gestion

- Nécessité d'une décentralisation des responsabilités avec le maintien de la coordination.
- Nécessité d'une décentralisation du système budgétaire en gérant des centres de responsabilité ou unités de gestion, dont le découpage est adapté à l'organisation.

B. rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit s'assurer que :

- les objectifs sont traduits en un ensemble cohérent de sous objectifs pour les responsables opérationnels ;
- les plans précis permettent d'atteindre les objectifs avec les moyens disponibles et qu'ils sont effectivement réalisés.

C. La coordination

- **Coordination verticale** : elle s'effectue entre les différentes unités opérationnelles, pour s'assurer que les objectifs sont compatibles avec les moyens.
- **Coordination horizontale** : elle est mise en œuvre pour assurer la coopération entre les différentes unités, et l'adéquation entre les ressources et les moyens.

D. le facteur humain

- Apprécier les performances des différentes fonctions et des différents individus ;
- Motivation : procéder à l'évaluation individuelle des responsables, qui doit être liée à un système de sanctions récompenses adéquat.

1.3.2. Maîtrise de l'activité

- Mesure de l'activité de l'entreprise et de ses principales unités opérationnelles, en vue de rechercher des gains de productivité et la rendre plus efficace ;
- Maîtrise des risques dont l'entreprise est susceptible de subir ;

- Amélioration de l'efficacité par la conception et la bonne utilisation du système d'information de gestion qui doivent pouvoir restituer aux différents niveaux de la hiérarchie, les informations qui permettent d'assurer pleinement leurs responsabilités dans le cadre de délégations reçues ;
- Détermination des normes et des standards en matière de rentabilité et d'activité puis comparaison avec les résultats obtenus.

1.3.3. Maîtrise de la rentabilité

- Mesure de la rentabilité globale de l'entreprise, de ses principales activités et de ses produits ;
- Faire évoluer la rentabilité par l'augmentation des produits ou la réduction des coûts.

1.3.4. Maîtriser l'évolution de l'entreprise

Maîtrise de l'évolution de l'entreprise par :

- L'élaboration de normes de prévisions en fonction d'objectifs fixés, le suivi des réalisations correspondantes ainsi que par l'analyse des écarts constatés et les actions correctrices qui peuvent en découler ;
- Mise en œuvre d'une planification à moyen terme dans le cadre d'une stratégie définie et la détermination de budgets annuels cohérents avec les plans à moyen terme ;
- Assurer une meilleure exploitation et développement de l'entreprise par une utilisation optimale des moyens d'exploitation, une meilleure gestion du personnel et en mesurant des décisions stratégiques.

1.3.5. Projection dans le futur

Le contrôle de gestion a donc une vocation de :

- dynamisme ;
- de projection dans le futur ;
- d'aide à l'action et non pas de bureaucratie et de lourdeur administrative.

1.3.6. Le contrôle de gestion : fonction d'aide à la direction

Le contrôle de gestion est une fonction d'aide à la direction générale et aux responsables opérationnels, pour fixer les objectifs, définir les moyens et les méthodes afin d'atteindre ces objectifs, compte tenu des contraintes de l'entreprise, et suivre la mise en œuvre pour s'assurer qu'ils atteignent effectivement les objectifs visés.

1.3.7. Réponses aux objectifs économiques

Le contrôle de gestion doit répondre aux objectifs économiques de l'entreprise liés à la rentabilité et la suivre. C'est à partir de ces objectifs que se définissent les problèmes à résoudre, compte tenu de l'environnement, la concurrence, etc. Quels sont les compétences à acquérir, les technologies à maîtriser, les stratégies à étudier et les choix à faire.

1.4. La place du contrôle de gestion et les différentes formes de contrôle

Dans cet élément nous présenterons la place du contrôle de gestion et ses différentes formes.

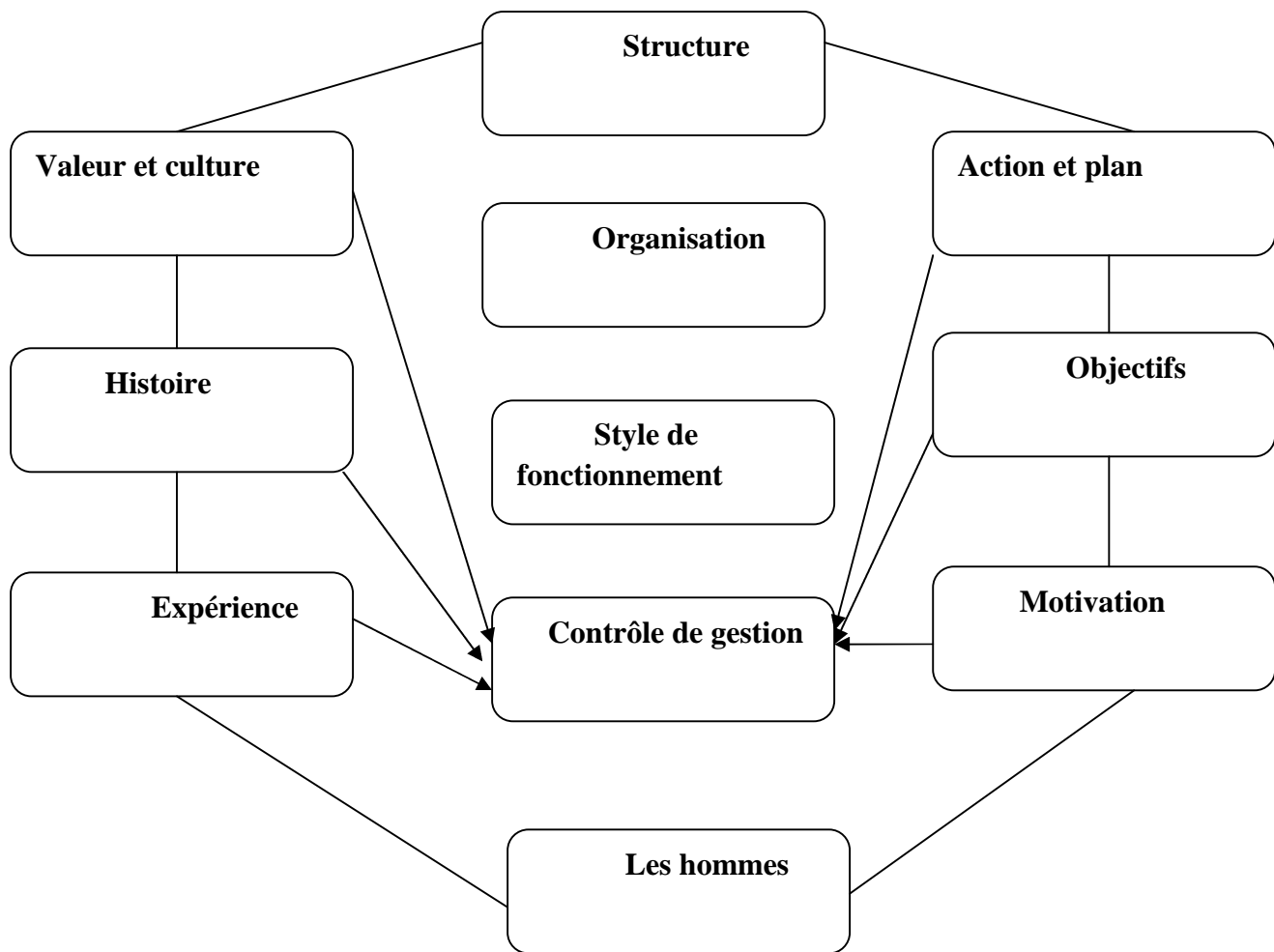
1.4.1. La place du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est au centre de toutes les informations de l'entreprise, il reçoit, il traite, il analyse, il transmet à d'autre les informations reçues. Sa place donc, est essentielle et est devenu maintenant incontournable, il est facile de comprendre que la place du contrôle de gestion dépend de :

- la taille de l'entreprise ;
- de son mode de financement ;
- des moyens disponibles ;
- les objectifs poursuivis par la direction générale.

Généralement, le contrôle de gestion se situe au sien de la direction financière, soit en tant que responsabilité à part entière, soit en tant que responsabilité partagée quand la fonction est assurée par le directeur financier.

Comme le montre le tableau ci-dessous, le contrôle de gestion se trouve au cœur de l'entreprise :

Figure N°1.1: la place du contrôle de gestion

Source : ALAZARD (C) et SEPARI (S) : contrôle de gestion, manuel et application, édition Dunod, France, 2007, p.15.

1.4.2. Les différentes formes de contrôle

Il existe trois formes de contrôle⁹

A. Le contrôle organisationnel

L'entreprise dispose de ressource interne propre qui doit être contrôlable pour être en permanence opérationnelles et tournées vers l'objectif à atteindre. Le contrôle organisationnel doit donc assurer en temps réel, le suivi de la qualité des processus décisionnels, il cherche à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Le contrôle organisationnel utilise trois types de méthodes qui sont:

- La planification ;
- La fixation des règles et des procédures ;

⁹ ALAZARD (C) et SEPARI (S) : contrôle de gestion, manuel et application, édition Dunod, France, 2007, p.10.

- L'évaluation des résultats de la performance

B. Le contrôle interne

C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration de la performance.

C. Audit interne, audit financier, audit opérationnel

Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne « est une activité autonome d'expertise en management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités »¹⁰. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants.

L'audit doit permettre de:

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

Le terme 'interne' précise que le contrôleur fait partie de l'entreprise, mais l'audit peut être aussi externe.

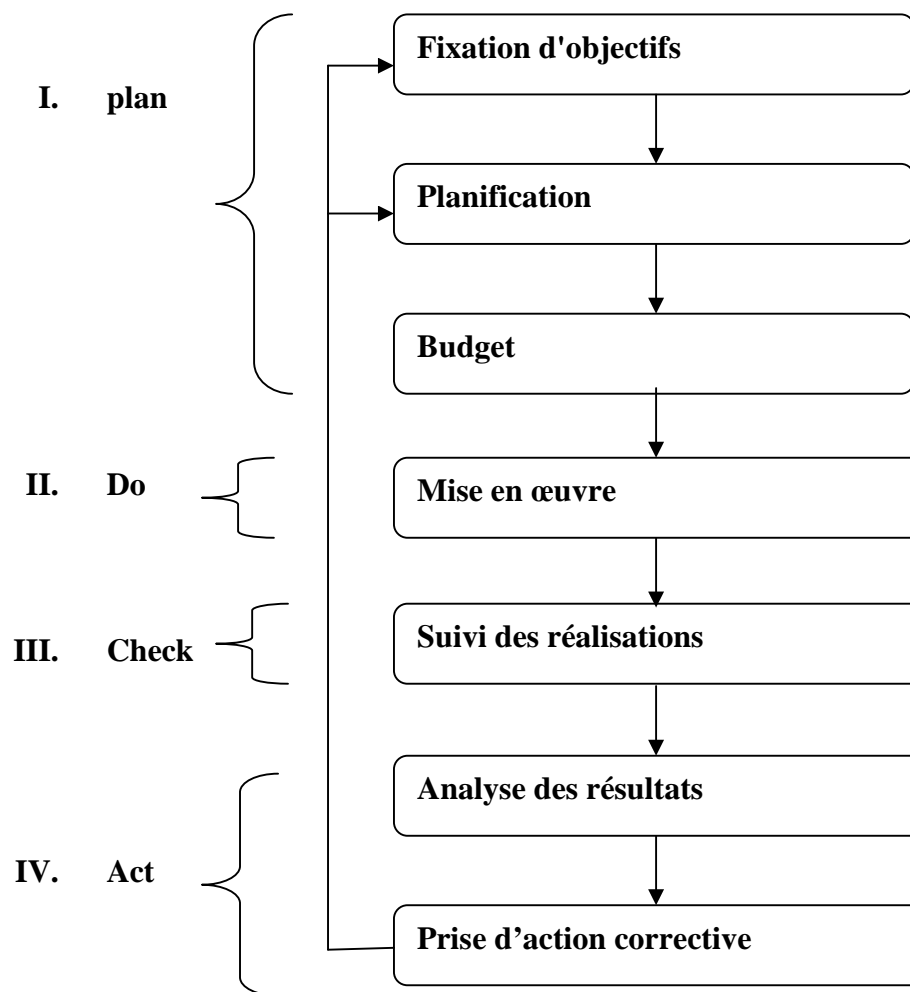
La différence essentielle entre audit et contrôle de gestion tient à la temporalité, L'audit est une mission ponctuelle par contre le contrôle de gestion fonctionne en permanence dans une entreprise.

1.5. Le processus du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une « boucle » qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressifs. Il s'agit en fait d'un cycle constitué de quatre étapes principales¹¹

¹⁰ ALAZARD (C) et SEPARI (S) : contrôle de gestion, manuel et application, édition Dunod, 2^e édition, Paris, 2010, p.11.

¹¹ HONING (Helene) et autres : le contrôle de gestion, organisation, outils et pratique, édition Dunod, 3^e édition Paris, 2008, p.3.

Figure N°1.2 : le processus de contrôle de gestion

Source : HONING (Helene) et autres le contrôle de gestion, organisation, outils et pratique, édition Dunod, 3^e édition Paris, 2008, p.3.

Cette visualisation explique que les étapes de planification au sens de fixation des objectifs et la gestion prévisionnelle sont suivies d'une phase de réalisation dont les résultats sont soigneusement enregistrés puis analysés et à la fin prendre des corrections qui portent le plus souvent sur les actions à mener, les moyens et la façon de les mettre en œuvre. A partir de cette analyse on peut dire que le contrôle de gestion est le processus de maîtrise de la gestion et un contrôle de sanction ou de vérification qui s'adresse principalement aux échelons intermédiaires c'est-à-dire les cadres et les responsables de l'entreprise.

Section 2 : les outils de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion remplit ses fonctions à l'aide des outils qui sont indispensables pour une meilleure appréciation de l'activité de l'entreprise.

2.1. La gestion budgétaire

Toute entreprise a ses propres objectifs qu'elle se propose d'atteindre sur un horizon temporel déterminé. Ceci traduit une démarche volontaire de l'entreprise. L'opérationnalisation des objectifs d'une entreprise ; passe nécessairement par leur décomposition en objectifs subalternes pouvant être affectés de façon réaliste à un centre de décision. Une telle décomposition se réalise dans le temps et dans l'espace. La gestion budgétaire qui est une méthode de gestion tendant à inscrire dans le cadre d'une planification à long terme les actions à entreprendre dans le présent, assure la partie à court terme de ce processus.

2.1.1. 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* »¹²

La gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de gestion composé de deux phases distinctes¹³ :

a) Le budget : il se définit comme étant « *l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour mettre en œuvre la stratégie à court terme* »¹⁴

Les budgets, étant une traduction chiffrée des différents plans d'action, correspondent à¹⁵ :

- Un acte de management, car ils traduisent des décisions sur ce qui va être fait demain et les conséquences de ces décisions ;
- Des outils de management parce qu'ils impliquent l'encadrement dans la préparation et l'étude des décisions budgétaires et nécessitent la coordination des différents centres de responsabilité de l'entreprise ;
- Des outils de contrôle de gestion, car les responsables opérationnels s'engagent sur les objectifs inclus dans les budgets. Ceux-ci serviront d'ailleurs de base pour le suivi des

¹² DORIATH (B) et autre : comptabilité et gestion des organisations, édition Dunod, 7^e édition, Paris, 2010, p.297.

¹³ Ibid., p.297.

¹⁴ GERVAIS (Michel) : contrôle de gestion, édition Economica, 7^e édition, Paris, p.273.

¹⁵ ARDOIN (J.L) : plans et budget, encyclopédie de gestion, édition Economica, Paris, 1989, p.2078.

réalisations et constituent les outils de référence pour les tableaux de bord et le système de reporting.

b) Le contrôle budgétaire

A pour objectif de comparer le niveau des réalisations aux prévisions établies pour déterminer un pourcentage de réalisation. Il permet de constater les écarts et d'analyser leurs causes et origines pour prendre les mesures correctives.

Pour que le contrôle budgétaire soit efficace, le contrôle de gestion se doit de :

- **définir les centres de responsabilités** en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- **servir de liaison et d'arbitrage** entre les centres de responsabilité, en particulier en définissant clairement les modalités de cessions entre les centres ;
- **décider du degré d'autonomie délégué** aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme ;
- **mettre en place des unités de mesure** des performances connues et acceptées par les responsables.

2.1.2 Les phases du processus budgétaire

❖ La budgétisation

La place de budgétisation est plus ou moins longue selon la nature de la procédure budgétaire. Les pratiques de constitution des budgets diffèrent, en effet, selon les modes de gestion des entreprises, sont distinguées :¹⁶

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

Les décisions sont prises sur des bases de consensus, la hiérarchie s'assurant seulement de leur cohérence avec la politique générale de l'entreprise.

Il est possible cependant d'énoncer certaines règles variables pour tous les types de gestion budgétaire :

¹⁶Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, op.cit.p.19.

- Les budgets de l'année N doivent être établis en N-1 et approuvés avant le début de l'année N ;
- Un réajustement des budgets est souhaitable dès février de l'année N.

Pour un exercice donné, les budgets doivent envisager :

- ✓ les activités d'exploitation de l'entreprise et leur incidence en termes de patrimoine et de rentabilité ;
- ✓ les conséquences monétaires de ces plans d'action ;
- ✓ les opérations d'investissement et de financement décidées dans le plan opérationnel.

❖ **Le contrôle budgétaire**

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

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de:¹⁷

- définir les centres de responsabilités en évitant les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilités, en définissant les modalités de cessions entre les centres ;
- décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politique général de l'entreprise ;
- mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

2.2. La comptabilité analytique

A. Définition de la comptabilité analytique

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 »¹⁸.

¹⁷C. ALAZARD, S. SEPARI, op.cit.p.33.

¹⁸A.B (Martinet) et A (SILEMA) : lexique de gestion, DALLAZ, paris, 2003, p.115.

La comptabilité analytique est une méthode de calcul des coûts des produits d'une organisation, en utilisant les informations issues des documents comptables (bilan, tableau des comptes de résultat,...), des données quantitatives de consommation (matière première, consommable...) et des données concernant les activités de l'organisation (quantité du produit fabriqué, du service produit...etc.).

B. Les caractéristiques de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique présente les caractéristiques suivantes :

- Elle n'est pas soumise à des contraintes, ce qui fait que son organisation peut être souple ;
- Elle n'utilise pas toutes les informations, car elle introduit des données dans son système de calcul qui ne prend pas en compte la comptabilité générale ;
- Elle est aussi d'ordre économique, mais elle se fonde sur des rapports techniques que la comptabilité générale ignore ;
- Elle s'appuie sur des données communes ;
- Elle offre une lecture détaillée du coût des différentes prestations rendues aux usagers ;
- Elle est pertinente et adaptée à la façon dont l'entreprise est pilotée.

C. le rôle de la comptabilité analytique

Le rôle de la comptabilité analytique appartient à trois grandes catégories¹⁹ :

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

¹⁹ HLFER (J.P) et ORSONI (J) :T.O.G2 comptabilité analytique, Edition Vuibert, 1984, P.9.

2.3. Le système d'information

Le contrôle de gestion envisage ses rapports avec le système d'information il sert à déterminer la façon dont il contribue à la prise de décision et à la connaissance des besoins de gestionnaires en matière d'information.

2.3.1. Définition du système d'information

R Reix définit le système d'information comme étant :

« Ensemble organisé de ressources : matériel, logiciel, personnel, données, procédures... permettant d'acquérir, de traiter, stocker, communiquer des informations (sous formes données, textes, images, sons...) dans des organisations »²⁰

Ainsi ce système est défini comme étant :

« Système utilisateur machine intégrée qui produit de l'information pour assister les êtres humains dans les fonctions d'exécution, de gestion et de prise de décision »²¹

Et aussi :

« Un système d'information se définit par l'information qu'il véhicule et par la manière dont il l'exprime sur ses différents supports. C'est un langage de communication d'une organisation, adapté à la nature plus ou moins répétitive de l'information que l'on veut y'échanger »²²

Trois buts, dont figure le contrôle, sont assignés au système d'information :

- **Le contrôle** : le système d'information doit être la mémoire de l'organisation, en traitant les données passées et en constituant un historique qui servira de base de comparaison afin de déceler toute anomalie dans l'organisation, en ce sens le système d'information doit être fiable.
- **La coordination** : le système d'information par son aspect dynamique traite aussi les informations relatives au présent en assurant la coordination entre les différents services, le système doit être rapide.
- **La décision** : le système d'information traite des informations concernant le futur, il doit permettre de construire des scénarios et grâce à la simulation de rendre possible le choix d'une solution plus au moins optimale donc d'une prise de décision, le système d'information doit être pertinent.

²⁰ REIX (R) : système d'information et management de l'organisation, Vuibert, 5^e édition, 2005, p.3.

²¹ MARSAL (C) et TRAVAILLE (D) : les systèmes d'information de pilotage, les tableaux de bord, FARGO-centre de recherche en finance, Architecture et gouvernance des organisations, cahier du FARGO, n°1060901, Septembre, 2006, p.2.

²² Ibid., p.2.

Ces définitions qui mettent en avant les aspects prise de décision et communication montrent la place que peut avoir le système d'information dans les organisations.

La représentation classique du système d'information distingue trois sous-systèmes²³ :

- le système opérant se composant de l'ensemble des ressources relatives à l'activité ;
- le système de pilotage englobant l'ensemble des agents responsables de la conduite des opérations et de la mobilisation des moyens nécessaires ;
- le système d'information vu comme outil de communication entre le système opérant et le système de pilotage.

Donc : L'objectif final de ces fameux systèmes d'information est de stocker, préserver, exploiter et échanger des informations pour automatiser des tâches reproductibles de façon plus sécurisée que ne le pourrait une intervention humaine, ou fournir à des utilisateurs les informations indispensables pour leur permettre d'agir à bon escient et plus vite²⁴ et les informations nécessaires dont ils ont besoin pour contrôler la gestion de leurs entreprises.

2.3.2. Les caractéristiques du système d'information

L'information collectée par l'entreprise doit pouvoir être utile pour servir de base à la prise de décision. En effet, l'entreprise doit être en mesure d'anticiper les orientations remarquées dans son secteur d'activité pour déterminer les facteurs clés de succès. De ce fait, les informations ont un rôle de veille, de surveillance, utile à la prise de décision. On peut résumer les caractéristiques de l'information comme suit :

- Il y a interaction entre l'objectif d'une part et les moyens/délais d'autre part. Une première identification de l'objectif conduit à évaluer la charge globale du projet. Cela permet de décider d'une échéance cible théorique et des moyens à affecter. Si d'autres contraintes obligent à limiter le délai ou le budget, on ajuste l'objectif, selon le principe du design-to-cost (conception contrainte par le budget disponible). Après décision, on va considérer comme fixes les deux paramètres « moyens » et « délai » initialement alloués et on évaluera l'efficacité du projet et les composantes de son succès par rapport à ces valeurs.
- L'objectif du projet n'est parfaitement défini qu'à l'achèvement du projet. Un système d'information n'est pas un objet matériel, dont on peut donner une représentation visuelle. Un logiciel est quelque chose d'abstrait. Il est donc décrit par ses fonctions ;

²³ LONING (H) et autre : op.cit, p.208.

²⁴ BOHNKE (Sabine) : modernisé son système d'information, édition Eyrolles, Paris, 2010, p.3.

cependant, une description exhaustive est longue et coûteuse. Les modèles n'en donnent qu'une vue partielle. La maquette qu'on peut en faire est une analogie, non une miniature. De même un prototype n'est pas, comme en milieu industriel, ce qui précède la série. Cette indétermination est absente des projets industriels qui ont servi de référence à certaines des techniques, notamment le découpage du projet. De plus, les modèles de processus métiers représentant les modifications apportées sont également abstraites et ne rendent pas en compte du vécu des acteurs qui s'exprime progressivement.

- Le développement d'un système d'information ne se déroule pas dans un vide organisationnel, mais dans une organisation, dont les particularités font partie de la caractérisation du projet lui-même. Les comportements des acteurs sont influencés par le système d'organisation dans lequel ils agissent. Celui-ci comprend à la fois la répartition du pouvoir et des ressources, la division des activités, les modes de coordination, les procédures opératoires, les statuts... Les relations personnelles sont régies par un ensemble de normes, fondées sur les valeurs dominantes de l'entreprise, qui contraignent, légitiment ou limitent l'action. Les acteurs ne forment pas un groupe univers la réalisation d'un même objectif. Dans les zones d'incertitude se développent les stratégies des groupes ou des individus

2.3.3. La structure d'un système d'information

Un système d'information comporte :

- des matériels (ordinateurs, imprimantes, des réseaux de communication, des disques de stockage magnétiques, photocopieurs, machines à calculer...etc.) ;
- des méthodes (des logiciels, des procédures, des règlements...etc.) ;
- des personnels (analystes, programmeurs, des utilisateurs...etc.).

2.3.4. Les fonctions d'un système d'information

Un système d'information a quatre fonctions au regard de l'information :

- **la recueillir.** Il dispose pour cela :
 - sources externes (en provenance de l'environnement de l'entreprise) ;
 - source interne (en provenance de l'entreprise elle-même) ;
- **la mémoriser.** L'information recueillie doit être stockée de manière stable et durable (fichiers et bases de données) ;
- **l'exploiter.** L'information mémorisée peut être sélectionnée, consultée, triée, fusionnée, mise à jour ou supprimée ;

- **la diffuser.** L'information est mise à disposition des utilisateurs

2.4. le tableau de bord de gestion

Un tableau de bord est « *un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de la gestion et destiné à un responsable désigné en vue de l'aider au pilotage de son action. Ces indicateurs sont non seulement quantitatifs, mais peuvent être physique ou qualitatifs* »²⁵

Concernant ce point, il va être détaillé dans les chapitres qui suivent, car notre thème de recherche traite les tableaux de bord.

Pour conclure, Le contrôle de gestion est une fonction cruciale et importante au service du management de la performance. L'objectif est de maîtriser les outils de pilotage de la performance et les maîtriser pour une restitution pertinente de l'information.

²⁵ BOISSELIER (P) : contrôle de gestion, cours et application, édition Vuibert, Espagne, 1999.p.40.

CHAPITRE 02

Chapitre 2 : généralités sur les tableaux de bord

Gérer une organisation consiste avant tout à la diriger vers l'objectif fixé, en choisissant la technique convenable et conforme à sa vocation, pour assurer et garantir sa pérennité. (L'entrepreneur s'efforce donc de faire satisfaire au mieux le savoir-faire et les aspirations de chacun avec les buts qui ont été déterminés au niveau global). Pour atteindre ces résultats, le chef d'entreprise doit se doter d'instrument de pilotage rapide et synthétique facilitant la prise de décision. La technique des tableaux de bord répond à ce besoin, car le manager dispose d'une vue complète et précise de tous les aspects de son entreprise, et peut donc prendre des décisions judicieuses.

À cet effet, ce deuxième chapitre sera consacré à des généralités sur les tableaux de bord. Ce chapitre se subdivise en deux sections dont la première est réservée à la présentation des différentes notions du tableau de bord de gestion et prospectif et en deuxième section nous aborderons la comparaison qui existe entre les deux outils.

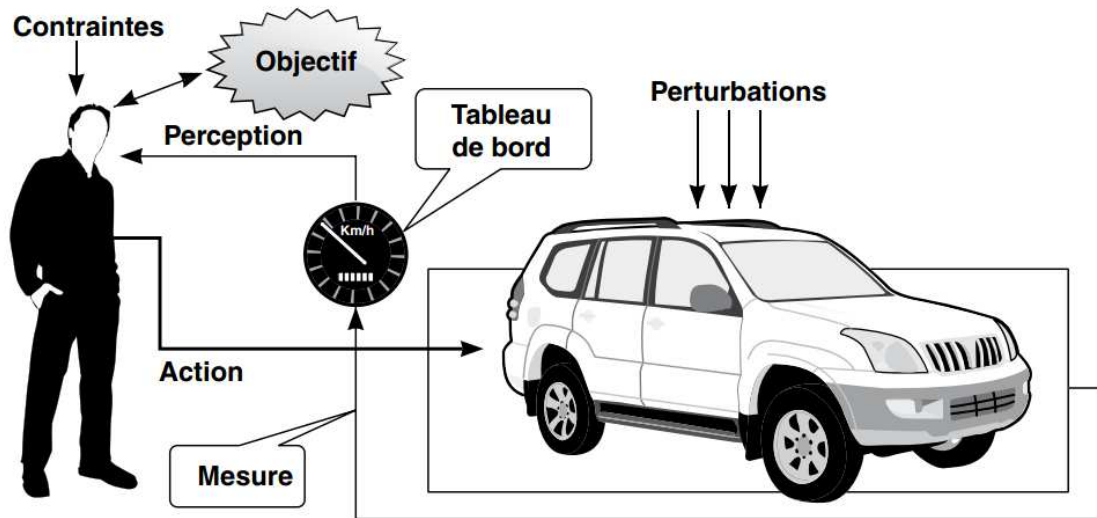
Section 1 : Rappel sur les tableaux de bord

La notion du tableau de bord est issue du monde du transport, et plus particulièrement de la navigation aérienne. Donc le tableau de bord c'est un ensemble des instruments qui permettent de s'assurer un bon fonctionnement des équipements et de la précision de sa route, en dehors de tous points repères physiques.

Exemple : lorsque nous conduisons une automobile, nous utilisons un tableau de bord qui fournit au pilote toutes les informations nécessaires pour prendre les décisions adéquates. Ce dernier (le pilote) constate l'état de la route, la densité de la circulation, la vitesse de son véhicule, le temps restant avant l'heure prévue d'arrivée et décide l'attitude à tenir.

Le pilote voit son système automobile par l'intermédiaire de son tableau de bord, système de mesure nécessaire à la conduite.

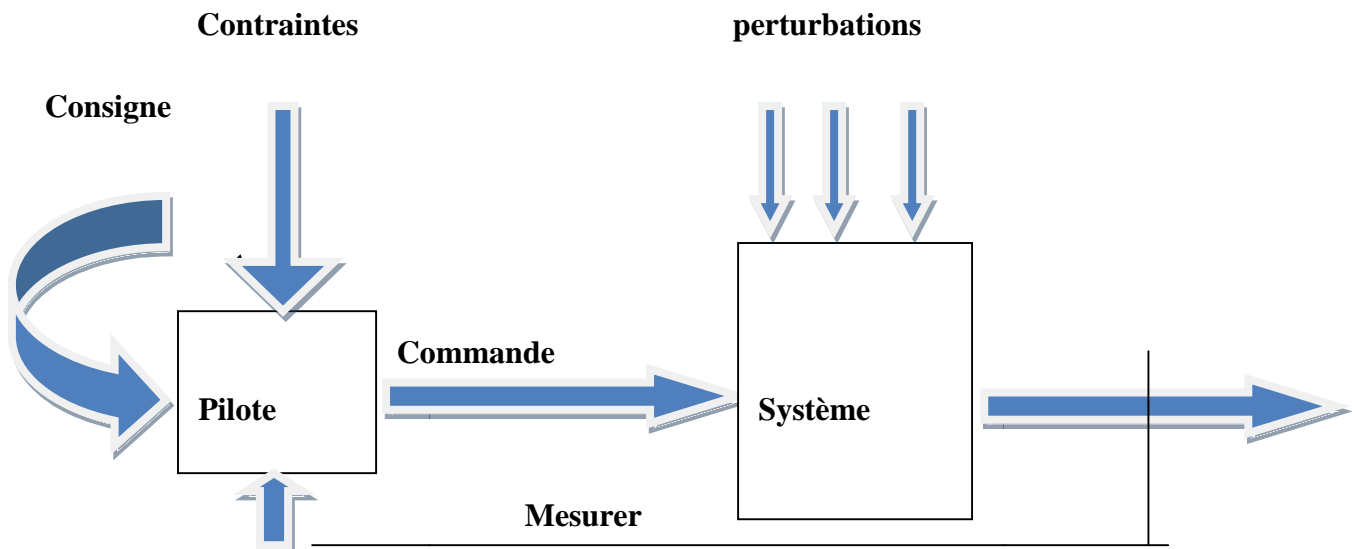
Figure N°2.1: le pilote et son véhicule



Source : FERNANDEZ (Alain) : les nouveaux tableaux des managers, édition d’Organisation, 4^e édition, Paris, 2008, p.5.

L’analogie avec le monde de l’entreprise est évidente, c’est exactement la même fonction que remplit le TBG. Il renseigne à tout moment le gestionnaire sur l’état de fiabilité, d’efficacité et d’efficacités de l’ensemble de son système comme nous la montre la figure suivante :

Figure N°2.2: le pilote dans le système de l’entreprise



Source : ALAIN (Fernandez) : le nouveau tableau de bord des managers, édition d’Organisation, 4^e édition, 2008, Paris, p.6.

Dans cette situation, le pilote conduit son système en fonction de son objectif ou de sa consigne. Il est soumis à un certain nombre de contraintes interne et externe. Il prend ses décisions, et corrige et les ajuste en fonction des informations transmises par son système de mesure.

Pour bien mesurer la performance d'une entreprise, les managers ou les décideurs cherchent à piloter leurs équipes et leurs tâches sur l'ensemble de variables et d'indicateurs synthétiques qui sont regroupées sous forme d'un tableau de bord qui est de plus en plus utilisé pour aider en temps réel, au pilotage de toutes les dimensions de la performance et de ses besoins.

L'objectif poursuivi dans cette section est d'expliquer ce que recouvrent les deux outils du contrôle.

1.1. Introduction au tableau de bord de gestion (modèle français)

Dans cet élément nous aborderons des généralités sur le tableau de bord de gestion.

1.1.1. Définition du tableau de bord de gestion

Le tableau de bord est un outil de pilotage et d'aide à la prise de décision d'une entreprise. Il a pour mission d'orienter les évolutions et les effets du fonctionnement d'un système, animer une équipe en développant une réflexion collective, organiser dans le but d'utiliser au mieux les ressources pour prendre des décisions et agir en vue de l'atteinte d'un but qui concourt à la réalisation des objectifs stratégiques.

Chaque entreprise a son tableau de bord qui s'adapte à tous les services de l'entreprise. Il y a plusieurs sortes de tableaux de bord :

- ❖ Commercial : chiffre d'affaires, nombre de nouveaux clients ;
- ❖ De production : quantités produites, niveau de stock ;
- ❖ Des ressources humaines : absentéisme, formation ;
- ❖ Comptable : résultat mensuel ;
- ❖ Financier : niveau de trésorerie, volume des en-cours.

Plusieurs spécialistes de gestion ont proposé de nombreuses définitions du tableau de bord, nous citons ci- après certaines définitions qui nous paraissent nécessaires pour mieux cerner ce concept.

Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI « *le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer.* »¹

Dans cette définition, l'auteur précise que le tableau de bord est un outil essentiel de communication et de prise de décision dans les entreprises.

D'après Caroline SELMER, le tableau de bord est « *un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la stratégie pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il est aussi un langage commun aux différents membres de l'entreprise et permet de relier le contrôle de gestion à la stratégie et aux opérations par le biais d'une liste non exhaustive d'indicateurs.* »²

Cet auteur définit le tableau de bord comme étant un ensemble d'indicateurs et d'informations pertinentes qu'elle soit stratégique ou opérationnelle qu'elles doivent être bien structurés pour faciliter la prise de décision.

Selon M. Gervais « *le tableau de bord est l'instrument qui permet au responsable d'effectuer un contrôle sur les recettes et/ou les dépenses liées à sa zone d'investigation. Il attire son attention sur des points-clés, fait apparaître ce qui a un caractère anormal ou ce qui a une incidence importante sur le résultat de l'entreprise, en un mot il donne au responsable les informations qui lui sont indispensables pour agir à court terme.* »³

Cette définition nous montre que le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

Pour Jean-Yves SAULOU, le tableau de bord du responsable est « *un outil d'agrégation synoptique des informations pertinentes du système permettant de savoir si le fonctionnement de celui-ci doit être considéré comme normal, c'est à ce titre, un instrument de contrôle mettant en évidence les écarts significatifs d'un mauvais fonctionnement du système. C'est donc un outil d'aide à la décision. Le tableau de bord doit également être un*

¹ ALZARD (C) et SEPARI (S) : contrôle de gestion, manuel et application, édition Dunod, France, 2005, p.599.

² SELMER (Caroline) : concevoir un tableau de bord de gestion, édition Dunod, Paris, 1998, p.32.

³ Gervais (Michel) : le contrôle de gestion par le système budgétaire, édition Aubin imprimeur, France, 1989, p.162.

outil d'aide à la prévision permettant d'extrapoler les tendances passées et les écarts du présent vers l'avenir afin d'appréhender ce futur avec moins d'incertitudes. »⁴

De cette définition découlent certains concepts :

- le tableau de bord répond à une utilité, il est élaboré à l'initiative d'une action, il est personnalisé, car il est destiné à un responsable défini qui a une mission à suivre et des objectifs à atteindre ;
- Le tableau de bord est un outil d'agrégation synoptique, car d'un côté il synthétise une panoplie d'informations en une grandeur globale afin de représenter la réalité complexe du système par un schéma simplifié, et de l'autre côté, il doit contenir un nombre limité d'indicateurs offrant ainsi la possibilité, à son utilisateur, de le lire rapidement pour se prononcer sur l'état de marche du système ;
- Le tableau de bord est un outil d'aide à la prise de décision en temps réel.

Grâce au tableau de bord, le gestionnaire doit être en mesure de suivre la tendance, prévoir le futur du système. Sa réaction sur les corrections, le plan d'action, l'animation qu'il doit créer autour de ce système.

1.1.2. Les caractéristiques du tableau de bord de gestion

Nous pouvons également à la lumière des définitions du TBG, de dégager les caractéristiques qui distinguent des autres outils de gestion ; ces caractéristiques sont les suivantes :

- **Clair** : Un tableau de bord de gestion doit donner des informations claires et bien structurées. Tout Chef d'entreprise à besoin de clarté ;
- **Synthétique** : De nombreux ratios sont très intéressants, mais lorsque le tableau de bord de gestion en est surchargé, il peut prêter à confusion. Un tableau de bord doit non seulement être clair, mais en plus ne pas comporter d'élément superflu ;
- **Être tenu à jour** : seules les données mises à jour peuvent servir de base pour prendre des décisions judicieuses. C'est pourquoi un Chef d'entreprise doit régulièrement consulter son tableau de bord et, parfois, l'avoir à sa disposition dans les plus brefs délais afin d'intervenir énergiquement ;
- **Sincérité des informations** : Il va de soi que vous devez être certain de la justesse de vos informations. Nous insistons fortement sur ce point. Dans la vie réelle d'une

⁴SAULOU (J.Y) : le tableau de bord de décideur, édition Organisation, Paris, 1982, p.40.

entreprise, on se rend parfois compte, après coup, que plusieurs décisions ont été basées sur des informations biaisées et/ou incomplètes ;

- **Présentation chronologique** : Une comparaison avec le passé constitue la condition sine qua non. Elle permet d'observer l'évolution pour apporter d'éventuels ajustements si nécessaires ;
- **Comparaison avec les concurrents**: Il est crucial de comparer vos propres résultats à ceux de vos concurrents sur la base des données accessibles à des externes. Vous pouvez ainsi déterminer votre position et vous faire une idée plus claire de vos résultats ;
- **Comparaison avec le budget** : Une bonne budgétisation est également un must. Introduisez vos résultats dans le tableau de bord, de sorte que vous puissiez toujours les comparer aux résultats que vous poursuiviez ;
- **Suggestion**: Effectuez un contrôle budgétaire mensuel. Vous pourrez ainsi suivre la hausse ou la baisse de certains postes. Adaptez votre tableau de bord tous les mois, voire toutes les semaines ;
- **Pertinence** : il ne peut contenir que les indicateurs relatifs aux responsables de son utilisateur ;
- **Facilité** : la source de données doit être existante et fiable avec des délais de traitement court ;
- **Cohérence** : l'information transmise au différent niveau de responsabilité doit être cohérente et complémentaire ;
- **Caractère évolutif** : il doit s'adapter aux évolutions de l'entreprise ou de son activité en minimum de temps pour favoriser la réactivité sur des événements anormaux ou exceptionnels ;
- **Rapidité d'établissement** : la rapidité doit primer sur la précision.

1.1.3. Les outils du tableau de bord de gestion

Pour présenter le tableau de bord à ses utilisateurs, plusieurs formes existent, 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 décision⁵.

⁵ LEROY (M) : le tableau de bord au service de l'entreprise, édition d'Organisation, Paris, 2001, p.21.

A. les écarts : « *l'écart est la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée* »⁶.

Les écarts permettent de calculer sur certaines valeurs pour constater les dérives par rapport à la prévision.

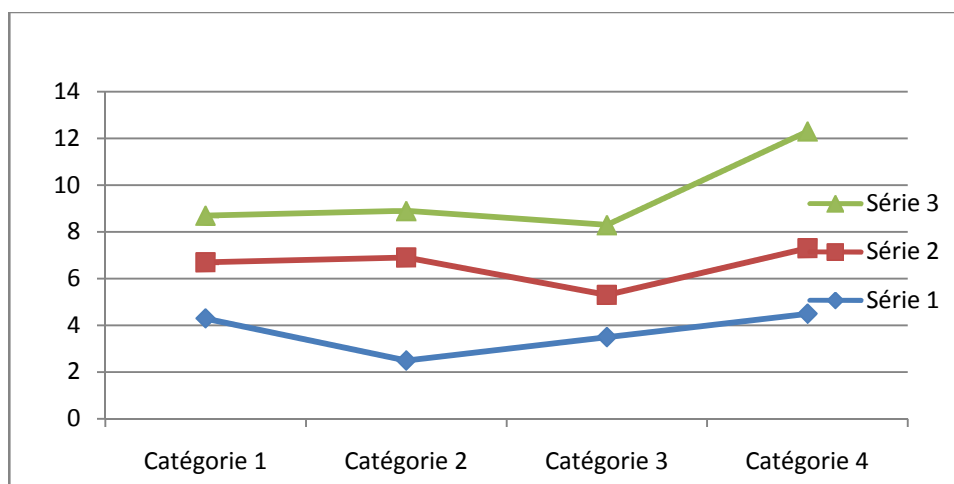
L'objectif d'analyse d'écarts est de rechercher les causes de ces écarts et de mesurer leur impact, et informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires.

B. les ratios : « *sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise* ».⁷ Ils facilitent l'appréhension de la situation en terme relatif, ils doivent être représentés de manière évolutive dans l'espace et de façon que la hausse signifie une amélioration et que la nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

C. les graphiques : sont des outils les plus privilégiés, ils présentent l'information d'une façon parlante et permettent de mieux visualiser l'évolution, la tendance, ou le changement de la situation, parmi les graphiques les plus utilisés sont :

- **Les courbes :** « *la courbe permet de suivre l'évolution d'une ou plusieurs valeurs dans le temps, ce mode de représentation autorise la projection de tendance.* »⁸

Figure N°2.3 : représentation des courbes



Source : réalisées par nous même.

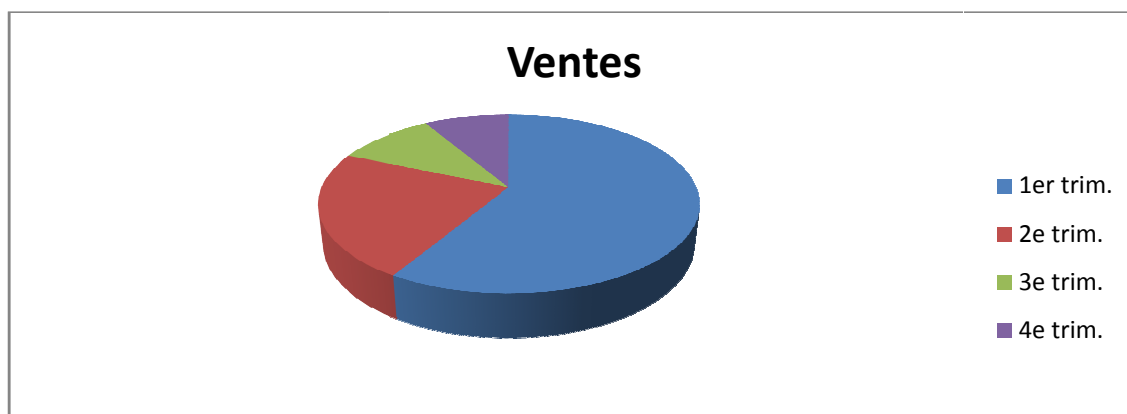
⁶ DORIATH (Brigitte) : contrôle de gestion en 20 fiches, édition Dunod, 5^e édition, Paris, 2008, p.72.

⁷ ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine) : op.cit., p.634.

⁸ FERNANDEZ (Alain) : l'essentiel du tableau d bord, édition Eyrolles, 2007, France, p.123.

- **Les graphiques circulaires** : sont les meilleurs outils pour présenter des données relatives (pourcentage) par exemple :
 - La part de marché ;
 - La répartition des charges par nature ;
 - La répartition des effectifs.

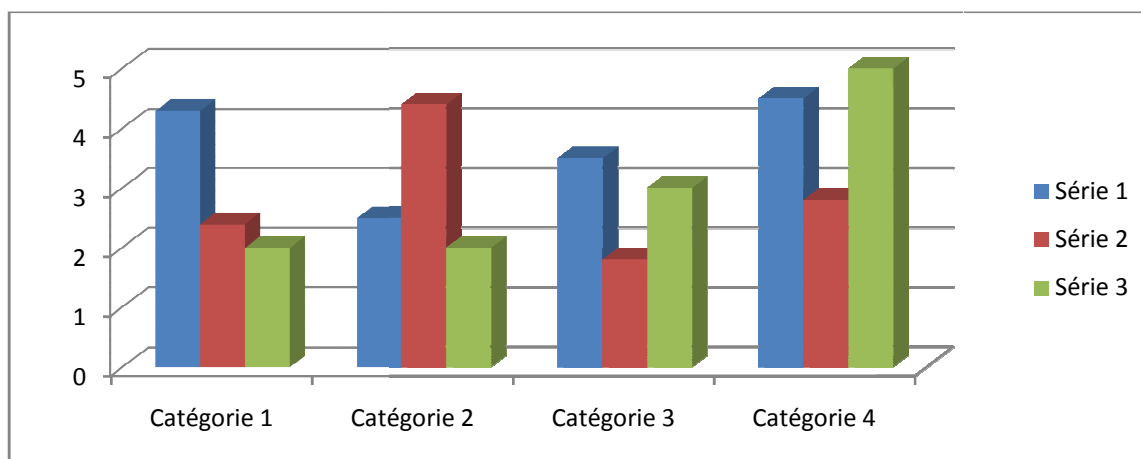
Figure N°2.4: représentation des graphes circulaires



Source : réalisées par nous même.

- **Les histogrammes** : sont particulièrement adaptées pour suivre l'évolution de valeur au fil du temps et sont souvent utilisés pour comparer plusieurs séries de valeurs.

Figure N°2.5 : représentation des histogrammes



Source : réalisées par nous même.

D. 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 moins en cours avec ceux du mois précédent ou du mois correspondant de l'année précédente⁹.

E. 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 l'attention du responsable sur les anomalies, ce qui lui permet de focaliser son action sur l'essentiel.

Les clignotants les plus classiques sont :

- Les pictogrammes ;

Figure N°2.6: les pictogrammes



Source : TOUMI (Khadija) conception et exploitation des tableaux de bord de gestion, mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme supérieur des études bancaire, sous la direction de M. KADRI Ali, École Supérieure de Banque, Alger, 2003, p.17.

- Une coloration de la valeur à l'écart pour avertir l'utilisation
- Un cadran ou une barre graduée qui donne position relative par rapport à la normalité et la zone à éviter.
- Une alarme sonore.

1.1.4. Les fonctions du tableau de bord de gestion

Pour assurer efficacement son rôle d'assistant du décideur, le TB prend en charge de multiples fonctions. Il est orienté dès sa conception selon un objectif précis, en citons :

❖ un outil qui permet d'appréhender la performance de l'entreprise

Être performant implique être, à la fois, efficace et efficient, donc le tableau de bord met en évidence les résultats physiques ou financiers par rapport aux objectifs préétablis avec le moindre coût. Le tableau de bord permet d'apprécier la performance des responsables en

⁹ TOUMI (Khadija) : conception et exploitation des tableaux de bord de gestion, mémoire de fin d'étude pour l'obtention du diplôme supérieur des études bancaire, sous la direction M. KADRI Ali, Ecole Supérieur de banque, Alger,2003,p.17.

matière de réalisation d'objectif par la juxtaposition des prévisions et des réalisations, la différence constitue un écart exprimé en valeur absolue et relative.

❖ **Le tableau de bord, outil de pilotage et d'aide à la décision et de perfectionnement**

L'information contenue dans le tableau de bord porte sur les points clés de la gestion. A cet effet, le pilotage du centre de responsabilité, par le gestionnaire, devient une tâche moins complexe, car, il dispose d'indicateurs de suivi de son système lui offrant la possibilité de maîtriser sa trajectoire et de prendre toute décision. Et la mise en œuvre de l'imagination pour trouver les meilleures solutions, la connaissance des problèmes des autres, enrichit progressivement la formation économique des dirigeants, leur aptitude à la décision et à communiquer avec leurs collaborateurs pour les motiver, ainsi il contribue à faire progresser la culture de gestion d'une organisation.

❖ **Le tableau de bord : outil de diagnostic et d'échange**

La mise en évidence des écarts incite les gestionnaires à effectuer des analyses plus approfondies pour trouver les causes qui sont à l'origine de tels écarts. Par conséquent, ils auront à déterminer les actions correctives et les mesures à prendre pour rétablir l'équilibre du système.

Il permet de faciliter les échanges de l'entreprise en utilisant des outils comme le groupware et le système de gestion de la connaissance.

❖ **Le tableau de bord : instrument de contrôle et de comparaison**

Le tableau de bord est, également, un outil de contrôle des responsabilités déléguées. C'est un outil de reporting qui permet aux dirigeants, de chaque niveau, d'apprécier les résultats obtenus par leurs sujets, et de rendre compte à leurs propres supérieurs des résultats qu'ils sont réalisés.

En tant qu'outil de comparaison, il permet de suivre la réalisation des objectifs et de détecter les éventuelles dérives par rapport aux normes de fonctionnement prévues ou les objectifs déterminés.

❖ **Le tableau de bord : outil de communication et de dialogue**

Le tableau de bord facilite les dialogues entre les niveaux hiérarchiques au cours du comité de direction ou d'une réunion spécialisée. Chaque gestionnaire commente alors ses résultats, explique les causes des écarts et les mesures qu'il a prises à son niveau.

Il peut demander, si besoin, des directives ou des moyens supplémentaires ou encore la révision des objectifs initiaux. Il est aussi facilité l'intégration des parties dans la gestion et assure le dialogue entre le différent niveau :

- Entre le gestionnaire et ses supérieurs hiérarchiques ;
- Entre les responsables du même niveau hiérarchique.

Il permet également de maximiser l'efficacité de l'organisation en intégrant le groupe dans le dialogue, de la collecte de l'information et la mise en action, tout en respectant l'autorité conférée.

« Par définition, l'action du groupe est supérieure en terme de qualité à la somme des actions individuelles. Mais le groupe ne sera en mesure de prendre des décisions efficaces qu'après obtention d'un consensus unissant des membres. »¹⁰

❖ **Le tableau de bord : outil de motivation**

Le tableau de bord motive l'ensemble du personnel par l'utilisation d'information plus objective pour l'évaluation du rendement, en permettant au gestionnaire d'avoir accès à l'information essentielle pour juger les résultats obtenus par les gestionnaires, ce qui entraîne en général une mobilisation accrue et constitue un engagement.

❖ **Le tableau de bord : outil d'alerte**

Pour la gestion d'une entreprise dont les fonctions d'entités sont complexes et multiples, certaines situations peuvent avoir des conséquences négatives sur la réalisation de l'objectif. En général, le tableau de bord montre les points faibles de l'organisation bien avant que ses conséquences négatives ne se réalisent et ainsi adapter des actions correctives qu'il faut envisager.

❖ **Le tableau de bord est un moyen pour apprécier la délégation des pouvoirs**

Dans un système de gestion, où les pouvoirs sont délégués, un contrat s'établit au moyen du budget, entre deux responsables : un délégrant et un délégataire. Un contrat définissant les performances que le délégataire s'engage à réaliser. Si le contrat n'était pas rempli, la défaillance compromettrait non seulement les résultats du délégataire en question, mais aussi ceux des services ou centres de responsabilité. Finalement ce sont les performances de l'entreprise qui se trouverait affectée. Il est donc nécessaire que le délégrant exerce une

¹⁰ FERNANDEZ (Alain) : le nouveau tableau de bord de décideurs, édition d'Organisation, Paris, 2000, p.320.

certaine surveillance afin de vérifier les performances réalisées au niveau de l'échelon qui lui sont subordonnées. Le TB aide à remplir ce rôle en permettant à chaque responsable à chaque niveau : d'apprécier les résultats obtenus, de rendre compte au délégué.

1.1.5. Les avantages et les limites du tableau de bord de gestion

Le tableau de gestion comme tout outil de management présente des avantages et des inconvénients, ces derniers vont permettre d'apprécier à sa juste valeur cet outil de gestion :

A. Les avantages du tableau de bord de gestion

Le tableau de bord de gestion est très largement utilisé par les entreprises d'une façon générale, il présente des avantages certains en matière de flexibilité et de facilité d'utilisation ;

- Le tableau de bord de gestion n'est pas un type, mais des types de tableau de bord, il n'existe pas de modèles, mais uniquement des recommandations faites par des auteurs pour l'optimisation de l'outil ;
- L'utilisation du tableau de bord de gestion est hétérogène, chaque entreprise possède son propre tableau de bord qu'elle a conçu en fonction de sa stratégie ;
- Le tableau de bord est par conséquent très flexible puisqu'il est adapté aux métiers et à l'objectif de l'entreprise ;
- Comme le tableau de bord de gestion est créé pour l'entreprise et par des employés directement impliqués dans la structure, il met en exergue les indicateurs qui ont préalablement été choisis.
- Le tableau de bord de gestion est souvent construit comme un outil de reporting, le traitement des données donc est très rapide afin de prendre des décisions de pilotage. La rapidité des traitements des données est primordiale pour la prise de décision.

B. Les limites du tableau de bord de gestion

Plusieurs insuffisances du tableau de bord apparaissent dans la réalité actuelle des entreprises¹¹ :

¹¹ ALAZARD (Claude) et SEPARI (Sabine) : op.cit., p.609.

- Malgré l'adaptation du TB pour chaque type d'entreprise, on peut tout de même lui reprocher de ne pas montrer assez les spécificités des différents métiers ou des services ;
- Comme le TBG utilise un langage commun, il ne montre pas suffisamment la disparité qui peut justifier les écarts entre les résultats ;
- Le TB n'est pas assez développé, ce qui contraint les responsables à faire de nouvelle investigation pour analyser les causes d'un mauvais résultat, dans ce cadre le TBG n'est pas un tableau de bord prêt à l'emploi, dès lors qui nécessite de faire des recherches complémentaires ;
- Le tableau de bord de gestion permet essentiellement de prendre des décisions basées sur les indicateurs financiers qui se révèlent aujourd'hui incomplets ;
- La périodicité du tableau de bord de gestion est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers ;
- Le fait que l'entreprise fait appel à d'autres techniques de gestion, cela prouve l'insuffisance de l'utilisation des tableaux de bord de gestion.

1.2. Généralités sur le tableau de bord prospectif (balanced scorecard ou le modèle américain)

Face aux limites des tableaux de bord gestion, des réflexions ont fait évoluer la conception traditionnelle de ceux-ci, le but est de passer d'un tableau de bord synthétisé rapidement des informations déjà présentées dans l'organisation à un tableau de bord en temps réel pour suivre et améliorer tous les niveaux d'actions, de décisions, en termes financiers, mais aussi non financiers.

R. Kaplan et D. Norton ont introduit le balanced scorecard appelée aussi le tableau de bord prospectif ou tableau de bord équilibré dans l'entreprise. Leurs travaux montrent que la performance doit être liée à la notion de pilotage stratégique.

Le pilotage stratégique est la mise à la disposition de la direction de l'entreprise d'un nombre d'indicateurs variés (financiers et non financiers, à court terme et à long terme), regroupe sous la forme d'un tableau de bord, de façon à aider les dirigeants dans leurs prises de décisions stratégiques.

Ces auteurs présentent donc le tableau de bord prospectif comme :

« Un outil servant à formuler la stratégie, à la communiquer, à fixer des objectifs et à suivre des résultats. Il permet aussi de mettre en cohérence les initiatives des acteurs pour atteindre un objectif commun »¹².

Les entreprises qui ont adopté le tableau de bord prospectif avec succès suivent toutes, dans un ordre différent, cinq principes dans leur stratégie :

- Traduire la stratégie en termes opérationnels. Pour cela, une description très claire de la stratégie de l'entreprise doit être déjà définie. Les relations de causalité sont nécessaires pour justifier la valeur de l'actif immatériel et sa contribution à la valeur de l'actif matériel et de l'organisation ;
- Mettre l'organisation en adéquation avec la stratégie ;
- Faire que la stratégie soit l'affaire quotidienne de tous ;
- Transformer la stratégie en un processus continu ;
- Mobiliser le changement grâce au leadership des dirigeants.

1.2.1. Les caractéristiques du tableau de bord prospectif

Comme le note GERMEIN¹³, le tableau de bord prospectif dispose de trois caractéristiques:

- Il sert à piloter les activités de l'organisation dans le but de créer de la valeur financière ;
- Il permet de diffuser la stratégie de l'organisation ;
- Il constitue un outil de management global.

1.2.2. L'intérêt du tableau de bord prospectif

Le tableau de bord prospectif a plusieurs avantages tels que :

- **Un nouveau point de départ : la remise en cause de la prédominance des mesures financières**

Le TBP insiste sur la nécessité de compléter les mesures financières par des indicateurs opérationnels et ou qualitatifs : indicateur de qualité, de maîtrise des délais, de satisfaction des clients, de développement de compétence...etc.

¹² AROUS (K) et GAMMOUDI (L) : la mesure de la performance : le poids de la stratégie des compétences dans la vision stratégique des entreprises, Colloque Ecole de Commerce ISTE, Paris, 2012, p.8.

¹³ GERMAIN (Christophe) : tableau de bord, édition éthique, Lille, 2003, p.52.

- **Vers une communication claire du plan stratégique de l'entreprise**

La structure quelque peu contraignante du tableau de bord prospectif force le management à formuler un plan stratégique qui peut être mis en œuvre. Par le passé, les plans stratégiques ont souvent davantage ressemblé à des fresques inachevées plutôt qu'à des plans d'action. Un plan stratégique clair et bien structuré peut être plus facilement communiqué à l'ensemble de l'organisation, qui devrait de son côté être davantage disposée à se l'approprier. En effet, au-delà des mesures d'incitation, les collaborateurs recherchent à matérialiser le plan stratégique afin d'en faire chacun son instrument de conduite et de changement.

- **Le tableau de bord prospectif : outil de création de valeur grâce à ses variables d'action et de Résultat**

La transparence de la création de valeur est sans aucun doute un apport majeur du Balanced Scorecard et la représentation des interrelations entre les variables d'actions et les variables de résultat permettent non seulement de responsabiliser, mais également d'identifier des sources d'amélioration notable.

- **Le tableau de bord prospectif : processus de sélection des infos**

Le tableau de bord équilibré ne délivre pas d'informations exhaustives sur la marche de l'entreprise, mais à l'avantage de se focaliser sur le suivi des points clés de la gestion de l'entité concernée. En effet, le BSC est un instrument précieux pour sélectionner les informations utiles permettant au manager de piloter la mise en œuvre des choix stratégiques.

- **Vers des choix d'indicateurs guidés par la stratégie**

Au-delà des avantages liés à ses fonctions propres, le BSC facilite également la mise en place d'autres instruments modernes de management, tels que la DPO (direction par objectifs), le benchmarking, le management de la qualité totale (TQM) et le salaire au mérite (performance relate d'pay).

Le BSC facilite également la mise en œuvre du benchmarking puisqu'il identifie les éléments qui affectent principalement la performance d'une entreprise et qui par conséquent doivent faire l'objet de comparaisons externes et internes. Jusqu'à aujourd'hui, le benchmarking s'est trop souvent contenté de comparer des mesures disponibles plutôt que de mettre l'accent sur les mesures qui influencent le destin des entreprises. L'attachement du BSC à la stratégie de l'organisation évite ce genre de problèmes.

1.2.3. Les axe du tableau de bord prospectif

« *Le TBP traduit la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constitue la base d'un système de pilotage de la stratégie. Il mesure la performance de l'entreprise selon quatre axes équilibrés : les résultats financiers, la performance vis-à-vis des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel. Il permet aux entreprises de suivre les résultats financiers, mais aussi, simultanément, les progrès dans le développement des compétences et l'acquisition d'actifs intangibles dont elles auront besoin pour asseoir leur croissance future.* »¹⁴

Selon cette définition on va définir les quatre axes de tableau de bord sont :

- **L'axe financier**

Cet axe correspond à ce que souhaitent les actionnaires de l'entreprise. Cet axe est très similaire à la vision traditionnelle de la performance tout en y apportant une touche plus opérationnelle. En effet les entreprises utilisent différents indicateurs¹⁵ tels que :

- Retour sur l'investissement ;
- Rentabilité économique ;
- Indice de productivité
- Taux de croissance de chiffre d'affaires par segment.

Au sein de cet axe, Kaplan et Norton recommandent trois types d'objectif¹⁶ :

- 1. La croissance et la diversification du chiffre d'affaires :** l'entreprise pourra étudier le taux d'augmentation du chiffre d'affaires de nouveaux produits, de nouvelles applications, ainsi que sur de nouveaux clients et nouveaux marchés ;
- 2. La réduction des coûts :** amélioration de la productivité. Une unité peut associer la croissance et la diversification de son chiffre d'affaires à l'amélioration de la productivité, la réduction des coûts unitaires, la diversification des circuits de ventes et la réduction des frais d'exploitation (commerciaux, généraux et administratifs) ;

¹⁴ KAPLAN (R) et NORTON (D) : le tableau de bord prospectif, édition d'Organisation, Paris, 2003, p.13.

¹⁵ KAPLAN ® et NORTON (D) : comment utiliser le tableau de bord prospectif, édition d'Organisation, Paris, 2001, p.90.

¹⁶ GIRAUD (Françoise) : contrôle de gestion et pilotage de performance, édition Gualino, Paris, 2003, p.98.

3. La stratégie d'utilisation de l'actif et d'investissement : les objectifs concernant la meilleure utilisation de l'actif peuvent porter sur l'amélioration des procédures d'investissement, à la fois pour accroître la productivité des projets d'investissement et pour accélérer le processus d'engagement des capitaux afin de réduire le temps de retour de ces investissements. En fait le but est de réduire le cycle de trésorerie pour l'investissement en capital matériel et immatériel.

▪ **L'axe client**

Après avoir défini la perspective financière, vous pouvez décrire avec toute l'attention nécessaire l'axe client¹⁷. Cette perspective comprend généralement des indicateurs relatifs au segment de clientèle visé : le degré de satisfaction, le taux de réclamation, la part de marché, la rentabilité du segment de clientèle.

▪ **L'axe processus internes**

Qui permet à l'entreprise de piloter la qualité de ses processus principaux : une importance particulière est apportée au processus de production, d'innovation, de service après-vente. Cette catégorie est elle-même considérée comme un déterminant de la satisfaction des clients.¹⁸

1- Le processus d'innovation : ce processus est fondamental puisqu'il permet d'identifier les nouveaux marchés et clients, ainsi que les besoins latents ou émergents de la clientèle existante. Pour mesurer les résultats, les auteurs proposent par exemple les indicateurs tels que la part de chiffre d'affaires réalisée par les nouveaux produits, la capacité du cycle de production, la durée du cycle de développement pour un nouveau produit ;

2- Le processus de production : c'est le processus le plus connu et qui a probablement donné lieu au plus grand nombre d'indicateurs. Les indicateurs quantitatifs et qualitatifs ont pris de l'importance dans les tableaux de bord : délais (réactivité) et qualité prennent à présent une place de choix à côté des mesures traditionnelles de coûts ;

¹⁷ JAULENT (P) et QUARES (M.A) : pilotez vos performances, édition Afnor, 2^e édition, 2008, p.83.

¹⁸ GIRAUD (F) et autre : contrôle de gestion et pilotage de la performance, édition Gualino, 2^e édition, Paris, 2004, P. 100.

3- Le service après-vente : ce service est devenu fondamental dans notre société de consommation et constitue un élément très important de la concurrence.

Kaplan et Norton suggèrent d'appliquer au service après-vente les mêmes principes de mesure que ceux utilisés pour la production, réactivité, qualité et coût.

- **L'axe d'innovation et d'apprentissage :** (comment apprenez-vous et comment continuer à avoir du succès à l'avenir?)¹⁹.

Les entreprises opèrent dans un environnement qui change constamment, pour réussir voire survivre, les entreprises doivent sans cesse améliorer leurs produits/services, leurs procédés et innover. L'innovation permet de créer de la valeur ajoutée à l'entreprise, d'améliorer la satisfaction des clients, d'améliorer l'efficacité des processus internes, d'explorer de nouveaux marchés, d'accroître les recettes et marges aussi satisfaire les actionnaires.

Kaplan et Norton ont identifié trois facteurs :

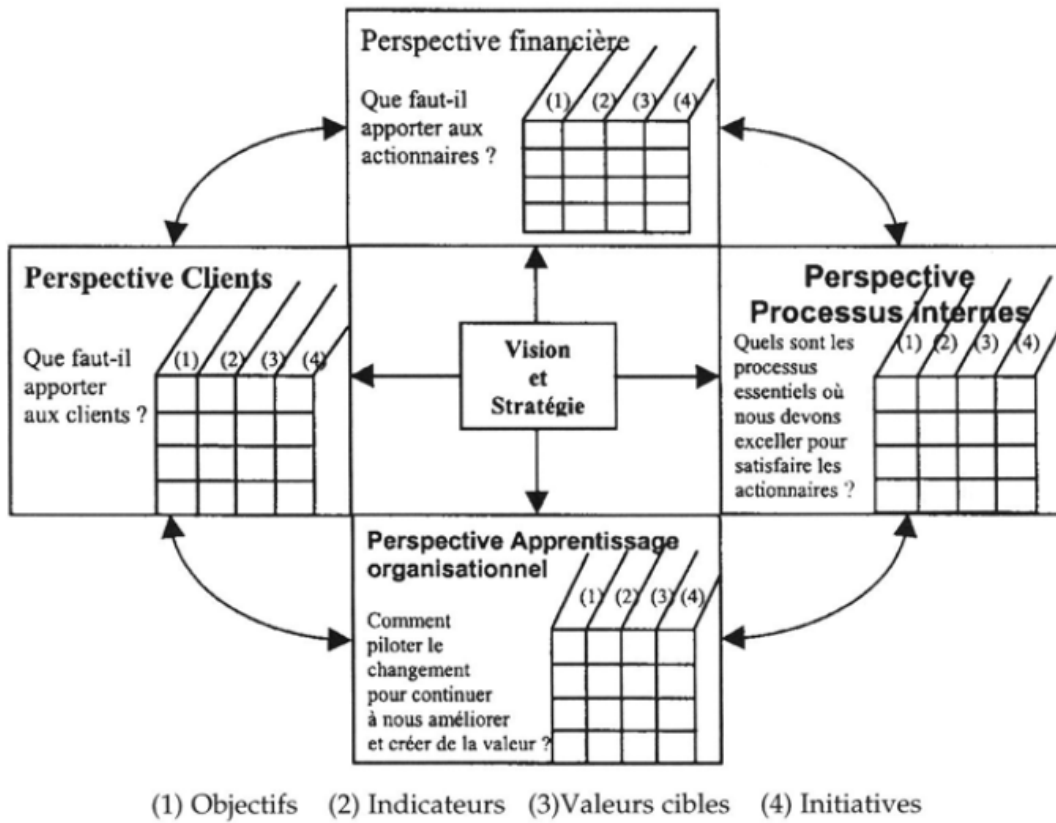
- 1- Le potentiel des salariés :** ce premier facteur est souvent mesuré par des ratios classiques de productivité, tels que le chiffre d'affaires par salariés, la fidélité des employés, la satisfaction des salariés ;
- 2- Les potentialités du système d'information :** le deuxième facteur constitue une condition à l'efficacité des salariés : la motivation et le savoir-faire doivent pouvoir compter sur un bon système d'information. Tous les indicateurs permettant aux salariés de juger de leur propre action et d'en mesurer les conséquences constituent des éléments de base ;
- 3- La motivation, la responsabilisation des salariés et la convergence des buts :** ce troisième facteur est essentiel. Les salariés n'apporteront leurs compétences et les mettront au service de l'entreprise, qu'à condition d'être motivés : le nombre et la qualité des suggestions qu'ils peuvent faire constituent un bon indicateur.

Un des principaux facteurs contribuant à l'efficacité de l'organisation est la convergence des buts entre les acteurs et ceux de la firme. Dans ce domaine, le tableau de bord prospectif préconise d'aligner d'abord, les objectifs des salariés, des unités et de l'entreprise ; puis de

¹⁹ RAMPERSAD (H.R) : total performance scorecard, réconcilier l'homme et l'entreprise, édition Springer-Verlag, Paris, 2005, p.45.

relier ces objectifs à des gratifications. Le système doit permettre le suivi par tous les employés des réalisations effectives et des performances réalisées.

Figure N°2.7 : les quatre axes du tableau de bord prospectif

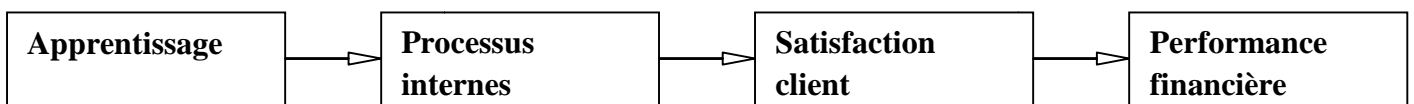


Source : Kaplan (R) et Norton (D) : le tableau de bord prospectif, édition d'Organisation, Paris, 1998, p.21.

1.2.4. La relation cause/effet²⁰

Le principal ajout au BSC c'est qu'ils proposent un véritable modèle dont les quatre axes présentés plus haut ne sont pas déconnectés les uns des autres, mais véritablement liés par des relations de cause à effet.

Figure N°2.8 : la chaîne de causalité au sein de Balanced Scorecard



Source : GIRAUD (F) et autre contrôle de gestion et pilotage de la performance, édition Gualino, 2^e édition, Paris, 2004, P. 102.

²⁰ KAPLAN (R) et NORTON (D) : le tableau de bord prospectif, pilotage stratégique : les 4 axes du succès, édition d'Organisation, France, 2002, p.42.

La base de ce modèle est l'axe l'apprentissage et innovation. En effet, ce sont les hommes, leurs savoir-faire et leur capacité qui sont à la base de réussite de toute entreprise. Kaplan et Norton considèrent aussi que c'est cet axe qui va conditionner l'axe processus interne. Cette logique signifie que si les hommes et le système d'information sont compétents et efficaces, alors la qualité des processus de l'entreprise sera élevée. De la même manière, de la qualité des processus clés de l'entreprise dépendra la satisfaction des clients. En effet, un processus efficace va générer un produit ou un service créant une forte valeur pour le client. Ainsi celui-ci sera satisfait et sera plus facilement fidèle, il reviendra pour consommer nouveau le produit ou le service de l'entreprise. Enfin, si le client est satisfait et fidélisé, cela va générer du chiffre d'affaires et du résultat pour l'entreprise et donc un niveau de performance financière élevé.

Section2 : Comparaison entre le tableau de bord de gestion et le tableau de bord prospectif²¹.

Nous avons, dans les sections précédentes, présenté deux démarches de construction des tableaux de bord : l'approche française (TBG) et l'approche américaine (TBP). Nous constatons que leurs finalités sont identiques : il s'agit de mettre au point un certain nombre d'indicateurs afin de piloter le déploiement des choix stratégiques et de s'assurer de la réalisation des objectifs de l'organisation. D'autre part, les deux approches se fondent sur l'idée que le pilotage d'une entreprise ne se fonde plus sur les seuls indicateurs financiers, mais désormais le système de pilotage doit prendre en compte des indicateurs relevant des différents axes stratégiques de l'entreprise : relation client, qualité, excellence opérationnelle (amélioration des processus internes ...). Bien qu'ayant la même finalité, nous constatons que les deux approches présentent des différences. Dans cette section, nous allons nous attacher aux points communs et de divergences.

2.1. Les Points communs

Présentés comme deux méthodes différentes et deux outils de gestion différents, le tableau de bord de gestion et le Balanced Scorecard ont pourtant des points communs, nous développerons deux principaux points qui sont : l'objectif de pilotage et le choix en matière d'indicateurs.

²¹ HORNGEREN (C) : contrôle de gestion et gestion budgétaire, édition Education, 3^e édition France, 2006, p.98.

2.1.1. L'objectif de pilotage

Le pilotage de l'entreprise est une des missions sinon la mission la plus emblématique du contrôle de gestion. Il est donc bien naturel que les outils utilisés aient pour but de concourir à la réalisation de cette mission.

Le TBG et le BSC présentent donc le point commun de privilégier la recherche d'indicateurs de pilotage. En effet, les deux méthodes requièrent de ne pas se borner à constater les résultats à posteriori, mais véritablement de chercher à exercer une action sur les résultats tant que ceux-ci ne sont pas définitifs. Il s'agit donc de privilégier le management plutôt que le constat. Le tableau de bord de gestion et le balanced scorecard constituent les moyens d'une prise de décision anticipée et répondent donc pleinement à la logique de pilotage.

Dans les deux outils, il est donc sous-entendu qu'il existe une analyse approfondie des processus de l'entreprise afin d'aboutir à la détermination des facteurs qui généreront du résultat. C'est sur ces éléments que porteront les indicateurs de pilotage.

2.1.2. Le choix en matière d'indicateurs

A. La nature des indicateurs

Le tableau de bord de gestion et le balanced scorecard ont tous les deux recours à des indicateurs financiers et non financiers. Jusque dans les années 80, les mesures financières occupaient une place prépondérante dans l'évaluation de la performance des entreprises. Ce principe a été remis en question dès le déclin de l'industrie américaine, moment à partir duquel les chercheurs ont commencé à vouloir mettre en place de nouveaux modèles, jugeant que le contrôle de gestion perdait de sa pertinence en ne se focalisant que sur des aspects financiers. Comme nous le savons le BSC s'est développé à l'origine en raison de l'insuffisance du niveau d'information « physique » des outils déjà existants tels que le mentionne Kaplan et Norton : « *le BSC complète les mesures financières par des mesures opérationnelles sur la satisfaction des clients, les processus internes et les activités d'amélioration et d'innovation dans l'organisation ; mesures opérationnelles qui sont les générateurs de la future performance financière* »²². Si le principe est présenté comme novateur, des auteurs comme Malo (1995) et Germain (2003) ont révélé que ce type d'indicateurs était déjà présent dans les tableaux de bord mis en place au début du XXe siècle. Dans certaines entreprises, on trouvait déjà des ratios concernant le personnel, la production...

²² KAPLAN (R) et NORTON (D) : op.cit.p.123.

Au-delà des recommandations théoriques, nous pouvons dire que concrètement, la mise en œuvre des tableaux de bord en général nécessite la multiplication des indicateurs non financiers. En effet, comme nous l'avons expliqué, la formation d'un outil de gestion tel que le tableau de bord (peu importe sa forme) nécessite la modélisation des processus de l'entreprise. Or cette modélisation conduit à la définition de variables d'action majoritairement opérationnelles. Outre une meilleure lisibilité pour les managers, cela présente l'avantage de mettre en place des indicateurs plus « prédictifs ».

Cependant, il faut prêter attention au fait que l'identification de variables d'action opérationnelles va conduire à la multiplication des indicateurs puisque les variables d'action sont liées entre elles et sont évidemment complémentaires. Pour en expliquer une, il faudrait alors en présenter une autre et ainsi de suite... Pour garder le caractère exploitable d'un tableau de bord, il convient donc de limiter cet effet.

Par ailleurs, il faut tenir compte du fait que la valeur ajoutée pour le client peut prendre différentes formes. Françoise Giraud cite notamment l'exemple du transport ferroviaire pour lequel il convient de surveiller des indicateurs qualitatifs tels que « les délais, la sécurité, le confort ».

Enfin il faut ajouter que le public est de plus en plus sensibilisé à la responsabilité sociale des entreprises.

Par conséquent, celle-ci doit de plus en plus intégrer des mesures sociales et environnementales dans leurs tableaux de bord.

C'est aujourd'hui la combinaison des indicateurs financiers et non financiers qui donnent une certaine valeur ajoutée aux outils que constitue l'ensemble des tableaux de bord. En effet, la littérature en matière de tableau de bord de gestion ou de BSC comme la réalité opérationnelle confirme que la performance de l'entreprise ne peut pas s'évaluer qu'en termes financiers.

B. Le nombre d'indicateurs

Tous les auteurs ayant travaillé sur le tableau de bord de gestion et le BSC s'accordent à dire qu'un nombre limité d'indicateurs est la clé d'un outil pertinent. La sélection des indicateurs doit être rigoureuse et doit se borner à ne pas présenter qu'une vingtaine d'indicateurs (certains auteurs limitent ce nombre à 7). En effet, cette recommandation se base sur le principe que le trop-plein d'information est néfaste pour la prise de décision puisqu'elle ne fait que disperser l'attention du manager. Un travail préalable efficace doit donc être mené pour n'afficher que les éléments essentiels à la prise de décision.

2.2. Points de différences

Malgré des logiques communes, les deux outils que nous nous attachons à comparer présentent de nombreuses différences. Nous étudierons plus particulièrement la structuration des outils, leurs logiques de construction, les usages qui en sont faits et les objectifs secondaires qui en découlent.

2.2.1. La structuration des outils

Le tableau de bord de gestion présente la spécificité d'être une pratique issue du transport. Il s'agit de pouvoir disposer d'informations opérationnelles venant compléter des indicateurs financiers. À l'intérieur de chaque centre de responsabilité, les responsables ont donc commencé à mettre en place des mesures permettant de suivre les facteurs influant sur la formation du résultat financier.

De cette observation découle le fait qu'il n'existe pas un modèle de tableau de bord. C'est un outil qui présente une diversité infinie. Les tableaux de bord de gestion sont construits et adaptés en fonction de la structure dans laquelle ils sont utilisés et sont modelés selon la personnalité du manager qui l'utilise. C'est seulement dans les années 80 que sera conceptualisé le tableau de bord de gestion par la littérature de gestion.

Contrairement à ce dernier, le BSC est d'abord un outil théorique. Si on compare son utilisation dans différentes entreprises, on devrait retrouver toujours le même squelette, les mêmes articulations entre les quatre axes proposés par Kaplan et Norton. C'est donc un modèle clé en main et un outil standardisé et homogène. Il s'agit presque d'un modèle prêt à l'emploi.

Le tableau de bord de gestion et le BSC sont par essence totalement différents, puisque pensés par des personnes souvent opposées (l'homme de transport vers le chercheur).

2.2.2. Les logiques de construction des deux outils

La façon de construire un TBG et un BSC est totalement différente l'une de l'autre. On peut même dire qu'elles sont radicalement opposées.

La construction du BSC par l'application de la démarche top down. Le BSC a pour objectif de déployer la stratégie définie par les dirigeants au niveau opérationnel. C'est donc au niveau supérieur de l'entreprise que se définissent les indicateurs et le niveau cible à atteindre.

C'est ensuite à chaque centre de responsabilité de définir la stratégie concrète qu'il devra développer pour atteindre l'objectif fixé et ainsi de suite. Par conséquent, chaque niveau intermédiaire doit mettre en place des plans d'action opérationnels.

Dans cette démarche, les indicateurs du niveau supérieur ne sont que des agrégations des valeurs des indices des niveaux inférieurs. Son principal avantage est qu'elle permet un pilotage des impacts et met donc l'accent sur l'effort collectif qui doit permettre d'atteindre le résultat souhaité.

Cependant, le tableau de bord de gestion est construit par des managers qui vont identifier les variables qui doivent faire l'objet d'un suivi attentif pour atteindre les objectifs fixés par le supérieur hiérarchique. Chaque manager suivra les éléments que lui-même considère comme indispensables à la gestion de son centre de responsabilité. Cependant, seules les informations ayant un intérêt pour le niveau supérieur seront remontées. De plus, elle permet d'impliquer fortement et dès le départ les responsables de terrain, puisque c'est eux qui construisent leurs outils.

2.2.3. Les utilisations et les utilisateurs

Ces deux outils de gestion sont présentés parfois comme opposés dans leurs usages. En effet, le tableau de bord de gestion est utilisé par les managers tandis que le BSC serait réservé aux dirigeants.

Le tableau de bord de gestion est un outil réservé à l'encadrement et non pas à la direction. En effet, étant donné que ce sont les managers qui construisent leurs propres tableaux de bord, ils vont utiliser des indicateurs qui sont importants pour eux-mêmes. Ils vont adapter le contenu de leur tableau de bord à leurs propres besoins. Ils ont donc besoin d'un niveau de détail important pour gérer leur centre de responsabilité, ce qui ne correspond pas aux besoins de la direction.

En revanche, dans la logique de mise en place du BSC, ce sont les dirigeants qui établissent la stratégie et qui vont fixer les indicateurs à suivre. Ce sont donc eux qui sont directement intéressés par le niveau de ces indicateurs puisque dans cette logique, le manager ne participe pas à la définition des variables à suivre. Le BSC ne correspond pas tellement aux besoins de pilotage local puisqu'il ne fait que décliner la stratégie globale de l'entreprise.

2.2.4. Les objectifs secondaires

Si nous avons bien compris que le TBG et le BSC sont deux outils qui ont pour objectif affiché de piloter l'activité et la performance de l'entreprise, nous pouvons également dire qu'il existe des objectifs secondaires en particulier pour le BSC. En effet, il ne faut pas oublier que le BSC est un modèle américain et qu'aux États-Unis, la performance est

étroitement liée à la rémunération. En effet, Kaplan et Norton ont recommandé que les cartes de notation (scorecard) conduisent à fixer la rémunération des cadres dirigeants.

En ce qui concerne le tableau de bord de gestion, aucune indication de ce type n'est présentée. Tandis que la logique du BSC serait de fixer la rémunération des managers, celle des tableaux de bord de gestion s'appuierait sur la pédagogie et l'apprentissage : le manager construit son tableau de bord de gestion, suit des indicateurs et en tire les conséquences adéquates pour améliorer les performances de l'entreprise

Le tableau de bord prospectif a de nombreux atouts pour piloter et mesurer la performance ainsi que pour aligner les plans d'action avec les objectifs stratégiques, et cela en offrant une vue globale, équilibrée et synthétique des objectifs à long terme, des cibles, des plans d'action sur le terrain et des indicateurs de suivi, il se distingue des tableaux de bord classiques. Il a aussi des potentialités importantes dans le cadre du management stratégique et cela avec son évolution au sein des entreprises qu'ils ont appliquées et cela lui a permis de devenir un véritable système de gestion stratégique.

Pour conclure ce présent chapitre, les tableaux de bord (TBG & TBP) restent, et cela malgré les quelques insuffisances, des outils très efficaces et un moyen incontournable pour les décideurs dans leur prise de décision. Ces tableaux de bord ont de nombreux atouts pour piloter et mesurer la performance, ainsi pour aligner le plan d'action avec les objectifs fixés, et cela en offrant une vue globale équilibrée et synthétique. Ils ont aussi une potentialité très importante dans le cadre de management.

Aujourd'hui, les tableaux de bord occupent une place essentielle et importante au sein de l'entreprise vue leurs efficacités et leurs rigidités.

CHAPITRE 03

Chapitre 3 : processus d'élaboration d'un tableau de bord de gestion

Le système de pilotage s'appuie sur un ensemble d'indicateurs issus d'informations disponibles dans l'entreprise ou à l'extérieur de celle-ci. Ces indicateurs permettent d'anticiper, décider et contrôler les politiques et pratiques. L'efficacité globale du pilotage repose sur la fiabilité des informations, la pertinence des indicateurs et leur adaptation aux besoins spécifiques des différents décideurs et acteurs.

Chaque tableau de bord doit donner une vision concise, simple et claire de la situation globale de l'entreprise, des résultats obtenus et des améliorations à apporter. Le ciblage des données est essentiel. Comme tout outil de gestion, le tableau de bord a un processus d'élaboration et suit une méthodologie souvent bien définie pour sa conception.

Dans ce chapitre, nous allons expliciter ces points-là et bien évidemment les conditions de succès et les erreurs à éviter lors de la conception du tableau de bord de gestion.

Section 1 : les étapes d'élaboration du tableau de bord de gestion

Nous allons présenter dans cette section en premier lieu les étapes et les principes d'élaboration d'un tableau de bord, en second lieu les étapes de la conduite du projet d'un TB.

1.1. les principes et les étapes à suivre pour l'élaboration d'un tableau de bord

Comme tout outil de gestion, le tableau de bord a des principes de conception et suit une méthodologie souvent bien définie pour sa conception. Alors à travers de cet élément nous allons expliciter ces points.

1.1.1. les principes de la conception du tableau de bord de gestion

Le tableau de bord n'est efficace et donc utile que si sa conception répond à certaines règles précises pour son fonctionnement que pour son contenu. La présentation des informations, si celle-ci peut revêtir des formes variées, se doit de respecter certaines contraintes de concision et de pertinence. Dans ce cas, l'ensemble des tableaux de bord de l'entreprise incite au dialogue et à la motivation des responsables. Son rôle dépasse alors la stricte fonction de contrôle qu'il était censé remplir.

C'est la définition même du tableau de bord qui impose ces principes de conception¹ :

¹ ALAZARD (C) et SEPARI (S) : op.cit., p.637.

- Une cohérence avec l'organigramme ;
- Un contenu synoptique et agrégé ;
- Une rapidité d'élaboration et de transmission.

a) Cohérence avec l'organigramme

Un tableau de bord n'a pas de contenu impératif, il doit être adapté à l'organisation de l'entreprise. Son découpage doit respecter le découpage de l'organisation, des responsabilités et des lignes hiérarchiques.

Il doit favoriser la communication selon trois niveaux :

- Communication descendante (délégation de pouvoir assortie d'objectifs négociés au niveau inférieur) ;
- Communication ascendante (le niveau inférieur rend compte de la réalisation des objectifs) ;
- Communication transversale (pour coordonner les actions des responsables d'unité décentralisée de même niveau hiérarchique afin d'améliorer le service rendu au client).

Le réseau du tableau de bord est donc une mécanique sophistiquée aux caractéristiques suivantes :

- Chaque responsable à son tableau de bord, avec des informations spécifiques sa gestion afin d'éclairer ses décisions ;
- Chaque tableau de bord à une ligne de totalisation des résultats qui doit figurer dans le tableau de bord de niveau hiérarchique supérieure ;
- Chaque tableau de bord d'un même niveau hiérarchique doit avoir la même structure pour permettre l'agrégation des données ;
- L'empilage des informations des tableaux de bord doit respecter la ligne hiérarchique ;
- Ils doivent permettre de contrôler en permanence la réalisation par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

b) Un contenu synoptique et agrégé

Le tableau de bord doit permettre à son utilisateur de comprendre rapidement la situation de l'entreprise à l'aide des indicateurs .le choix de ses indicateurs est donc important.

Parmi les informations possibles, il convient de sélectionner celles qui sont essentielles pour la gestion du centre de responsabilité concerné.

c) Rapidité d'élaboration et de diffusion

Le tableau de bord sert à alerter les responsables des dysfonctionnements afin qu'ils puissent mettre en œuvre des actions correctives. Le tableau de bord doit donc être élaboré rapidement pour pouvoir remédier très vite au problème constaté. Il est donc primordial de pouvoir obtenir rapidement les données nécessaires à la production du tableau de bord.

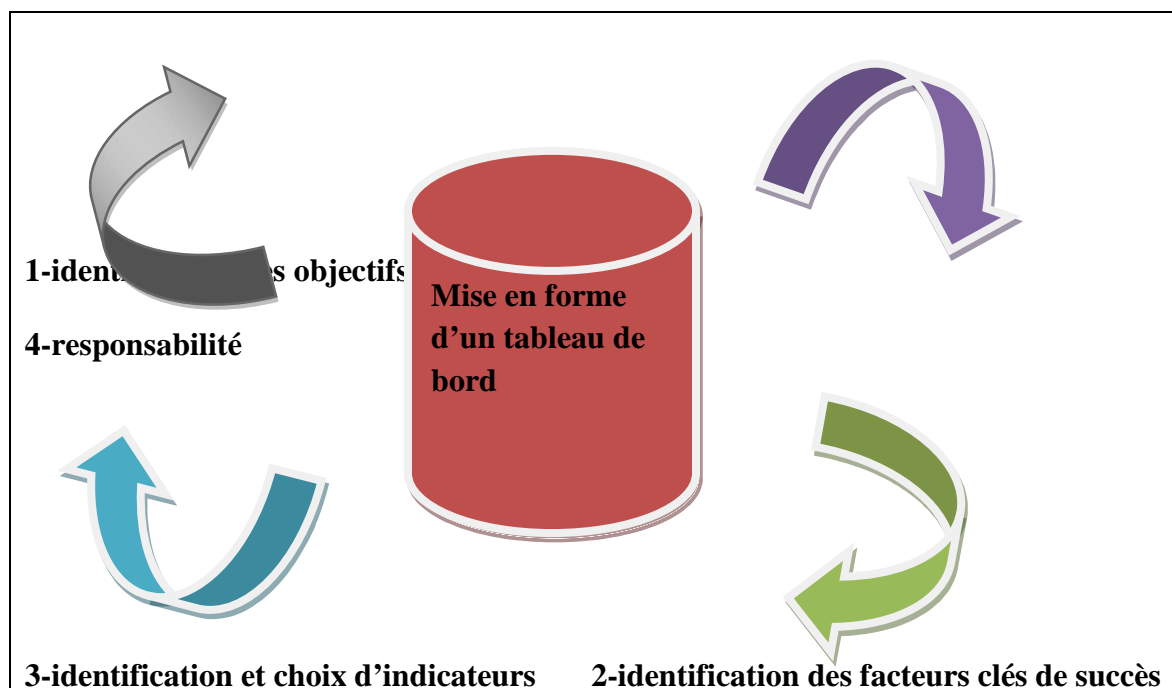
Donc, le tableau de bord consiste à concilier des exigences apparemment contradictoires, à savoir :

- Retenir peu d'indicateurs, mais tous ceux qui sont essentiels ;
- Personnaliser le tableau de bord pour son destinataire tout en respectant une présentation homogène ;
- Abréger les informations en passant d'un niveau à un autre en facilitant le dialogue entre les responsables de ces différents niveaux.

1.1.2. les étapes de la conception du tableau de bord de gestion

La mise en place d'un tableau de bord se résume en quatre étapes. Tout d'abord, il faut définir les missions et les objectifs de l'organisation. Dans un second temps, on identifie les variables dont la maîtrise conditionne l'atteinte des objectifs, puis on choisit les indicateurs reflétant l'évolution des valeurs clés. Enfin, on établit pour chaque indicateur une base de référence afin de savoir dans quel état est l'indicateur : bon, à surveiller ou mauvais.

Figure N°3.1 : les étapes à suivre pour l'élaboration d'un tableau de bord



Source : établis par nous-mêmes.

a) La définition des objectifs

Le TBG est un outil d'aide à atteindre des objectifs stratégiques. « Si ces objectifs ne sont pas explicités, le pilotage n'a pas de sens (comment « garder le cap » si on ne connaît pas la destination ?) »². Pour y parvenir, il faut élaborer un organigramme de gestion précisant les responsabilités et les domaines d'intervention de chaque manager. Pour définir la mission d'un service, il nous faut répondre aux questions suivantes :

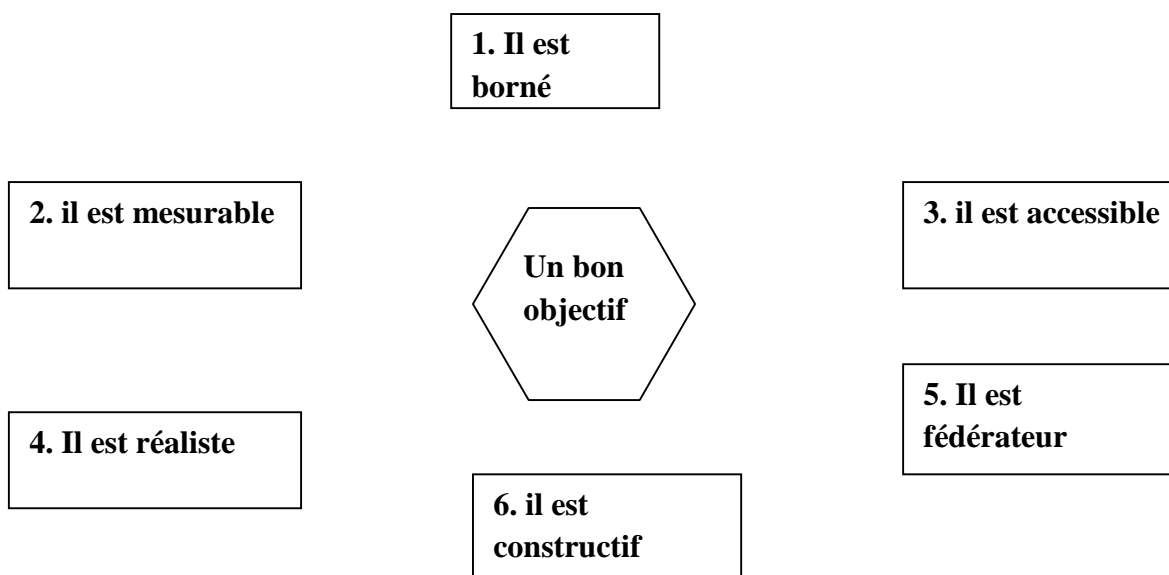
- Que fait le service?
- Pour qui travaille-t-il?
- Pourquoi travaille-t-il?

À l'aide de ces éléments, nous pourrions déduire les objectifs :

- **Quantitatifs** : conquérir une part du marché, augmenter un chiffre d'affaires, réduire les coûts, supprimer les temps morts, améliorer la rentabilité des actifs... etc.
- **Qualitatifs** : ces objectifs sont difficilement mesurables, par exemple : améliorer les qualités des produits, servir ponctuellement les clients, améliorer l'esthétique des produits, réduire les risques.

Pour un bon objectif, il existe plusieurs caractéristiques essentielles figurant dans la figure suivante :

Figure N°3.2 : les 6 facettes d'un bon objectif.



Source : FERNANDEZ (Alain) : l'essentiel du tableau de bord, édition d'Organisation, France, 2007, p.42.

² BAILLEY (L) et LECLERE (D) : contrôle de gestion (le meilleur du DCG1 11), édition Foucher, 2^e édition France, 2001, p.157.

1. **L'objectif est borné** : tout objectif doit être défini dans une dimension de temps. Pour chaque objectif, on établira une date (par exemple : augmenter la production de 12% d'ici six mois) ;
2. **L'objectif est mesurable** : pour évaluer l'accomplissement d'un objectif, il faut le mesurer. Pour mesurer, il est indispensable de disposer d'une unité de mesure. Tout objectif doit s'exprimer en fonction d'une unité (duré, quantité, qualité) cette unité conditionne la nature de l'indicateur et précise le rôle de l'objectif ;
3. **L'objectif est accessible** : la valeur d'un objectif est directement dépendants des moyens met à la disposition des responsables en charge de l'action et ces moyens disponibles sont considérer comme étant le point central de la réflexion du choix des objectifs ;
4. **L'objectif est réaliste** : quelle méthode adopter pour atteindre cet objectif ? est-elle réaliste ? peut-on en déduire des actions tout à fait à la portée des acteurs concernés ;
5. **L'objectif est fédérateur** : dans le cas d'un groupe de travail, la grande majorité des membres, voire la totalité dans le cas le plus optimal, doit, pleinement et en toute connaissance de cause, adhérer autant à l'objectif qu'à la méthode choisie ;
6. **L'objectif est constructif** : les habitudes de travail incitent à ne sélectionner que des objectifs en conformité avec les pratiques traditionnelles.

b) identifier les facteurs clés du succès (les variables d'action) :

Les facteurs clés de succès« *sont les conditions essentielles permettant d'atteindre les objectifs fixés. Ces leviers d'actions opérationnelles doivent être contrôlables par les responsables de centre* ». ³

Les variables d'actions prennent la forme :

- Compétences distinctives non partagées par les concurrents et non reproductibles, qui confèrent à l'entreprise un avantage concurrentiel ;
- Performances minimale sa réaliser donc l'insuffisance compromettrait la position de l'entreprise face à ses concurrents et pourrait conduire à son élimination.

L'identification des facteurs clés de succès c'est la phase la plus délicate dans la démarche de construction des tableaux de Bord. Le but de cette étape est de définir le facteur clé que tout manager doit suivre de près, car leur évolution conditionne l'atteinte des objectifs fixés.

La mise en évidence des points clés de gestion doit aboutir à:

³ LANGLOIS (G), BRINGER (M) et BONNIER (C) : contrôle de gestion : manuel & application, édition Foucher, 4^e édition, France, 2010, p.547.

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

Les variables d'action présentent deux caractéristiques principales⁴ :

- Elles doivent être peu nombreuses : car l'action du responsable doit se concentrer sur le petit nombre de causes qui provoquent l'effet le plus important ; cette caractéristique est issue du respect, il s'agit de concentrer son action là où l'on peut optimiser le résultat en retour ;
- Elles doivent être maîtrisables par le responsable : c'est-à-dire que celui-ci doit avoir la possibilité d'exercer son action pour influencer sur la variable. Certaines causes ont parfois une influence prépondérante sur le résultat, mais sont hors de portée, hors du champ d'action du responsable : elles ne constituent pas alors des variables d'action ; tout au plus devient-il intéressant de les suivre à titre indicatif pour comprendre ce qui se passe, mais elles ne peuvent fonder la base de l'action ni de l'évaluation du responsable.

⁴ LONING (H) et autre : op.cit., p.77.

Tableau N°3.1 : exemple sur les FCS dans les différents centres

Centre	Facteurs clés de succès
Commercialisation	<ul style="list-style-type: none"> - Chiffre d'affaires - Taux de marge - Taux de pénétration du marché - Nombre de commandes - Frais de commercialisation - Taux de satisfaction des clients
Ressources humaines	<ul style="list-style-type: none"> - Adéquation entre les profils et postes - Productivité, formation et climat social
Achats	<ul style="list-style-type: none"> - Taux de réclamation des fournisseurs - Délais - Qualité des produits achetés - Évaluation des fournisseurs
Production	<ul style="list-style-type: none"> - Réduction des coûts de production - Qualité de la maintenance - Disponibilité des matières, des pièces de rechange - Maitrise de la technologie
Finance	<ul style="list-style-type: none"> - Maitrise des couts (charge, capital, investissement)
Management/pilotage	<ul style="list-style-type: none"> - Système de récompense, communication - Système d'information, certification.

Source : établis par nous-mêmes

c) Identification et choix d'indicateurs :

Pour être efficace, le TBG doit avoir des indicateurs pertinents, utiles aux membres de la direction générale pour anticiper les problèmes et prendre des décisions. Un TB qui contient trop d'indicateurs n'est pas lu ainsi, la difficulté d'élaboration du TB réside dans la sélection d'indicateurs parmi la masse des informations fournies par le système comptable et le contrôle de gestion .Et son identification dépend d'un :

- Libellé (intitulé) : une unité de mesure (Kg, %, Jours, KWh, thermie) ;

- Une formule de calcul (mode opératoire), une source d'information ;
- Une périodicité : semaine, mois, trimestre ;
- Un responsable : origine, contrôle, validation ;
- Un mode de présentation : chiffre, graphique ;
- Un objet (trimestre, année), une référence (étalon).

Nous allons présenter dans ce qui suit la définition d'un indicateur, la typologie des indicateurs, ainsi que ces caractéristiques.

✓ **la définition d'un indicateur :**

« Un indicateur est un élément ou un ensemble d'éléments d'information significative, un indice représentatif, une statistique ciblée et contextualisée selon une préoccupation de mesure, résultante de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation »⁵.

Un indicateur donne une indication, c'est-à-dire une information incomplète du phénomène étudié⁶.

Sa fonction essentielle se base sur :

- Le suivi d'une action, d'une activité, d'un processus ;
- L'évaluation d'une situation ;
- Le diagnostic d'une situation d'un problème ;
- La veille et la surveillance d'environnement et de changement.

Ainsi pour bien choisir un bon indicateur nous posons des questions suivantes :

⁵ VOYER (Pierre) : tableau de bord de gestion et indicateur de performance, édition Presse de l'université du Québec, 2^e édition Canada, 1999, p.86.

⁶ Laboratoires de biologie médicale : tableaux de bord de gestion exercices financier, édition Québec, 2011, p.5.

Tableau N°3.2 : comment choisir un indicateur ?

Que devons-nous mesurer ?	Définir clairement et précisément le phénomène sur lequel nous voulons avoir des informations
Quelle est la meilleure façon de mesurer ?	Définir un indicateur qui représente le plus exactement ce que nous voulons mesurer (ratio, taux, nombre, etc....)
Comment allons-nous le mesurer ?	Déterminer les données à recueillir, organiser la collecte et préciser le mode de calcul
Comment interpréter et utiliser ce qui a été mesuré ?	Clarifier les interprétations des indicateurs, déterminer l'utilisation des résultats.

Source : établi par nous-mêmes

- ✓ **. Les types d'indicateurs :** il existe plusieurs types d'indicateurs parmi eux, on trouve :
- 1. Indicateur de pilotage :** Un indicateur de pilotage sert à la propre gouverne de l'acteur qui le suit pour l'aider à piloter son activité. Il guide l'action en cours, et ne remonte pas nécessairement aux niveaux hiérarchiques supérieurs. Il sert, également, à suivre l'action en cours ou à contrôler régulièrement les résultats obtenus ;
 - 2. Indicateur de performance :** la performance peut se définir comme étant ce que l'intéressé peut être capable de réaliser grâce à l'action qu'il va mener efficace et/ou efficient. Il sera efficace lorsqu'il atteindra ou dépassera le résultat attendu, il sera efficient lorsqu'il ajoutera au résultat attendu un atout supplémentaire non prévu. Cet indicateur rend compte de la réalisation des missions de l'unité ;
 - 3. Indicateur d'éclairage :** porte sur des phénomènes externes à l'unité qui ont une influence sur l'activité de l'unité, c'est à dire pour éviter la rupture entre les services ou les départements de l'entreprise, il est intéressant d'utiliser ce genre d'indicateur ;
 - 4. Indicateur de résultat :** Un indicateur de résultat mesure, a posteriori, le résultat final de l'action. Il permet de constater que l'on a atteint ou non les objectifs (niveau d'activité, délai, cout...etc.) ;
 - 5. Indicateur de processus :** permet d'exprimer la manière d'obtenir un résultat comme le nombre d'incidents, nombre de rebus et le niveau des qualités des composants.

Donc, ce sont tous les éléments qui concernent de près ou de loin l'atteinte à un objectif fixé mesuré par un indicateur de résultat ;

6. **Indicateur de moyen** : a pour objectif de comparer les résultats au regard des moyens déployés ;
7. **Indicateur d'environnement** : ce type d'indicateur permet au décideur de se situer par rapport à son environnement et lui permet ainsi d'orienter correctement son action (par exemple : évolution de la concurrence, évolution des statistiques relatives au cout de la vie) ;
8. **Indicateur de reporting** : sa principale vocation est de rendre compte au niveau hiérarchique supérieur de la performance réalisée, et du degré d'atteinte des objectifs ;
9. **Indicateurs synthétiques** : sont construits à partir d'une multitude de données pour représenter, de façon globale, une situation ;
10. **Indicateur ciblé** : les indicateurs ciblés se focalisent sur des aspects bien précis de la performance tels : le nombre de dossiers d'importation.

D'un point de vue technique, et d'après Michel LEROY⁷, les indicateurs peuvent être regroupés en plusieurs familles. Ils peuvent être classés comme suit:

1. **Les indicateurs d'activité** : qui expriment le plus souvent en unités physiques, mais parfois monétaires. Ils s'appliquent à toutes les fonctions et rendent compte des prestations effectuées (par exemple : quantités vendues ou fabriquées, chiffre d'affaires) ;
2. **Les indicateurs financiers** : très présents dans les systèmes de comptabilité générale et analytique, ils s'organisent en trois axes principaux, les charges et les coûts, les produits et les résultats et les marges ;
3. **Les indicateurs de rendements** : la productivité compare une activité aux moyens nécessaires pour l'obtenir et met en évidence la productivité des hommes, des machines et des équipements, des locaux et des capitaux ;
4. **Les indicateurs de rentabilité** : ils sont très nombreux dans les tableaux de bord des directions générales, des divisions et des départements qui ont des objectifs de marge ou de contribution. Ils expriment la rentabilité d'exploitation, la rentabilité économique et la rentabilité financière ;
5. **Les indicateurs de qualité** : grâce aux progrès accomplis par la démarche qualité de ces dernières années, à la certification notamment, les indicateurs de cette nature sont

⁷LEROY (Michel), op.cit. p.88.

de plus en plus nombreux à tous les niveaux. Ils peuvent s'appliquer en particulier aux délais, aux degrés de conformité à des spécificités précises, au niveau de satisfaction des clients sur des critères prédéterminés et aux incidents ;

6. **Les indicateurs de structure financière** : ils rendent compte de la gestion du patrimoine de l'entreprise et se rangent en catégories d'indicateurs de haut de bilan, d'indicateurs de besoin en fond de roulement d'exploitation et d'indicateurs de trésorerie ;
7. **Les indicateurs de sécurité** : ce sont des indicateurs indispensables dans les unités de production, pour la direction générale et pour la direction des ressources humaines. Ils traduisent le nombre d'accidents et le nombre de jours d'arrêt liés aux accidents de travail ;
8. **Les indicateurs de climat social** : outre l'absentéisme et le taux de rotation du personnel, il peut être souhaitable de mettre en place une échelle de valeurs du climat social pour apprécier un risque éventuel de conflit social ;
9. **Les indicateurs d'intelligence économique** : ce type d'indicateurs doit obéir à des délais d'obtention et de mise à jour souvent plus lents que les autres indicateurs internes à l'entreprise. Car ils lui sont externes et peuvent lui donner une image de sa position concurrentielle, de la conjoncture et de l'espace économique et de l'activité des concurrents.

✓ **Les caractéristiques des indicateurs**

Selon COURTOIS, A. un système d'indicateur doit être un outil utilisé comme support d'action d'amélioration⁸, en effet, cet outil doit permettre de savoir où l'on se situe et ce que l'on peut améliorer pour aller de l'avant. Pour cela, les indicateurs doivent répondre à plusieurs critères :

➤ **La pertinence, l'arrimage de l'indicateur à la gestion**

L'indicateur doit correspondre à une obsession, à un objectif ou à une attente. En outre, il doit répondre au besoin de mesure, avoir une signification dans le contexte d'étude ou de gestion, il doit vouloir dire quelque chose pour ses utilisateurs et être utilisé dans ce contexte. On doit tendre à donner à l'indicateur la valeur ajoutée maximale par sa mise en perspective par rapport à des balises pertinentes (objectifs, marges acceptables, valeurs comparatives, etc.

⁸ COURTOIS (A) : gestion de production, édition d'Organisation, Paris, 2003, p.370.

1) La qualité de l'indicateur :

❖ La précision de la définition et la mesure et des paramètres :

L'indicateur doit posséder certaines caractéristiques intrinsèques : la précision dans son design, la clarté et la précision de sa formulation, et sa qualité théorique (une formulation et une logique d'articulation correspondant aux définitions reconnues du domaine). L'indicateur doit être bien formulé, défini précisément et ses paramètres bien établis (ventilations, périodicité, comparaisons, forme de présentation) et le tout doivent être bien documentés.

En outre, il doit être assez sensible pour faire ressortir toute variation significative de l'objet de mesure et assez homogène dans le temps et dans l'espace pour permettre la comparaison. Les balises de comparaison, quant à elles, doivent être assez stables pour permettre la consistance des comparaisons dans le temps.

- **L'adaptabilité.** Les paramètres doivent être suffisamment flexibles pour permettre l'adaptation de l'indicateur aux particularités sectorielles, tout en gardant sa valeur essentielle. La documentation de l'indicateur doit clairement mentionner ces particularités pour en permettre l'interprétation contextuelle correspondante ;
- **La spécificité et la focalisation.** Les indicateurs doivent être structurés de façon à bien cerner l'objet de la mesure, à bien interpréter la situation dans le bon registre (dans les bonnes dimensions et au bon niveau, avec une sensibilité adéquate, c'est-à-dire un degré de réponse correspondant aux variations et aux seuils critiques de l'objet mesuré), à l'utiliser dans le bon référentiel, dans le bon contexte décisionnel. On vise, entre autres, à éviter la surinformation qui finit par ne plus rien signifier ;
- **La valeur méthodologique.** La méthode de mesure ou d'observation doit être valide et fidèle ; l'indicateur doit être le plus objectif possible, difficile à biaiser, fiable et homogène. On devra s'assurer des validations statistiques nécessaires, en particulier dans le cas d'indicateurs liés à des champs de pratiques professionnels où des liens causaux doivent être utilisés (par exemple, dans le domaine de la santé) ;
- **La robustesse.** L'indicateur doit être suffisamment puissant pour être utilisé durant la période prévue. Si l'indicateur manque de robustesse, il peut devenir l'objectif au lieu de refléter l'objet de mesure.

2) La faisabilité de l'indicateur :

a) la possibilité de mesurer ou la disponibilité des données

On doit d'abord avoir la possibilité informationnelle de produire l'indicateur par l'utilisation de mécanismes de mesure et de traitement rigoureux fournissant des données fiables, en temps opportun et de façon rentable. On doit aussi avoir la possibilité technique de disposer d'un système informatique permettant la consolidation et des interfaces efficaces et un accès acceptable en termes de délai de production et de temps de réponse. On doit finalement avoir la possibilité organisationnelle, c'est-à-dire s'assurer que quelqu'un assume la responsabilité d'alimenter, de produire et de fournir les indicateurs.

b) La convivialité

La convivialité représente la possibilité opérationnelle, visuelle et cognitive d'utiliser correctement et confortablement l'indicateur.

- **L'accessibilité** : l'indicateur doit être accessible, facile à obtenir et à utiliser. Si le système est informatisé, il doit être simple à utiliser, à la mesure des capacités des utilisateurs ;
- **L'intelligibilité** : l'indicateur doit être simple, clair, compréhensible, compris de la même façon par tous et son interprétation doit être commune et partagée ;
- **L'évocation** : l'indicateur doit être bien illustré et présenté, visuellement évocateur et facilement interprétable par ses utilisateurs, par le choix de la forme de représentation (tableau, graphique ou pictogramme).

Cette phase (identification et choix d'indicateur) constitue le noyau de la démarche d'élaboration du tableau de bord elle est l'étape clés de la réussite de cet outil, et pour identifier ces indicateurs le responsable cible progressivement les éléments qui vont lui permettre de mieux maîtrisée chaque service qui veut dire chaque service à son indicateur adéquat, en prend exemple :

➤ exemple d'indicateurs du centre d'achat

- Délai de passation des commandes ;
- Nombre de réclamations des fournisseurs ;
- Nombre de commandes par acheteur ;
- Nombre de références chez chaque fournisseur ;

➤ exemple d'indicateurs de services formation

- Nombre de journées annulées ou reportées ;
- Temps passé avec l'encadrement à l'élaboration du plan de formation ;
- Taux de satisfaction des participants lors des évaluations ;

- Nombre de fois où les horaires convenus ne sont pas respectés ;
- **exemple d'indicateur gestion de stock**
- Valeur du stock ;
- Délai de fourniture des articles aux utilisateurs ;
- Nombre de ruptures de stock par mois ;
- Nombre de familles d'articles en stock ;
- Nombre de fois où le délai de fourniture convenu n'a pas été respecté.
- **exemple d'indicateur du centre de personnel**
- Nombre de candidats reçus chaque mois en entretien d'embauche ;
- Temps moyen de frappe d'une lettre de convocation ;
- Délai de distribution des bulletins de salaire, nombre d'appels téléphoniques reçus chaque jour ;
- Taux de réponse aux candidatures.
- **exemple d'indicateur centre de secrétariat :**
- Nombre de lettres refaites après relecture (erreurs de frappe ou de présentation) ;
- Nombre de communications téléphoniques effectuées ;
- Temps consacré au classement ;
- Nombre de communications non filtrées malgré les consignes.

D) Responsabilité

Les dirigeants de centre de responsabilité n'ont pas la maîtrise totale sur l'ensemble des indicateurs nécessaires au pilotage d'une entreprise. Lors de la conception des TB, il est souhaitable que les indicateurs soient clairement rattachés à une personne. Les tâches accomplies par cette dernière sont diverses :

- De recueillir l'information nécessaire à la production de l'indicateur lorsqu'il n'est pas automatiquement alimenté par le système d'information ;
- De surveiller l'indicateur et mettre en œuvre les plans d'action prévus par les procédures lorsqu'un indicateur se rabaisse.

E) La mise en place d'un tableau de bord

Une fois les indicateurs et les responsabilités choisis, il faut soigner la présentation de toutes ces données.

- 1. Privilégier une présentation standard :** la présentation des différentes pages du tableau de bord doit s'efforcer d'être standard : même caractère et couleur utilisée,

même endroit pour inscrire les titres de thème, la date des informations, les commentaires, la définition des indicateurs. Cette standardisation est essentielle à l'agrément et à la facilité de lecture. Le lecteur retrouve toujours la même présentation, ce que lui permet de se consacrer au fond plutôt que de passer son temps à décoder la forme ;

2. **Adapter la fréquence des tableaux de bord** : la fréquence des tableaux de bord est en général liée au niveau de responsabilité concernée par le tableau afin de favoriser les prises de décision. Plus on est proche du terrain, de l'opérationnel, de l'action quotidienne, plus la fréquence aura tendance à s'intensifier, plus on va vers la prise de décision stratégique, moins la fréquence sera élevée ;
3. **Élaboration de plan d'action** : le tableau de bord est orienté vers l'action. Les causes des écarts doivent être analysées et commentées avant d'être éventuellement transmises à la hiérarchie. Cependant, lorsque la valeur de certains indicateurs se situe dans des zones réputées dangereuses, les responsables doivent rapidement mettre en œuvre des plans d'action. Il est préférable de les formaliser lors de la construction du TB afin d'augmenter la réactivité ;
4. **Présentation d'un tableau de bord** : la forme du tableau de bord doit être claire et accessible par les futurs utilisateurs, sa maquette fait apparaître quatre zones.

Figure N°3.3 : la maquette du tableau de bord de gestion

Tableau de bord			
	Résultats	Objectifs	Écarts
Rubrique 1 <ul style="list-style-type: none"> • Indicateur A • Indicateur B 			
Rubrique 2 <ul style="list-style-type: none"> • Indicateur A • Indicateur B 			

Zone paramètre
Zone résultats
zone objectifs
zone écarts

Source : LORY (Michel) : le tableau de bord au service de l'entreprise, édition Organisation, paris, 2001.

- La zone "indicateur" comprend les différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau.

Les indicateurs sont présentés sous la forme⁹ :

- ❖ Données comptables « brutes » tirées d'une balance (chiffre d'affaires, charges de personnel...) ¹⁰ ;
 - ❖ De ratios limités également aux facteurs clés et souvent exprimés en unités physiques
 - ❖ Information qualitative (opinion synthétique des vendeurs, optimiste ou pessimiste, sur l'évolution du marché) ;
 - ❖ D'écart clé entre réalisation et standard, limités aux variables d'action.
 - ❖ De clignotants (limites unilatérales ou bilatérales des indicateurs) qui alertent sur les situations d'urgence.
- La zone "résultat" : ces résultats peuvent être présentés par période ou/ et cumulés. Ils concernent les informations relatives à l'activité :
 - Nombre d'articles fabriqués ;
 - Quantités de matières consommées ;
 - Heure machine ;
 - Effectifs ;
 - Taux d'invendus.

À côté de ces informations sur l'activité, figurent souvent des éléments sur les performances financières du centre de responsabilités :

- Des marges et des contributions par produits pour les centres de chiffres d'affaires,
 - Des montants de charges ou de produits pour les centres de chiffres d'affaires ;
 - Des montants de charges ou de produits pour les centres de dépenses ;
 - Des résultats intermédiaires (valeur ajoutée, capacité d'autofinancement) pour les centres de profits.
- Zone "objectifs" dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats (objectif du mois seul ou cumulé).
 - La zone "écart" : ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative.

Ainsi la consultation du tableau de bord doit être facilitée par :

- ❖ Des tableaux de chiffres aèrent en évitant les tableaux trop grands et touffus ;
- ❖ Des graphiques simples qui font percevoir sans effort la tendance et les écarts.

⁹ LANGLOIS (G), BRINGER (M) et BONNIER (C) : op.cit., p.554.

¹⁰BAILLY (L), LECLERE (D): op.cit, p.156.

Mais aussi des éléments de nature plus qualitative :

- Taux de rebuts ;
- Nombre de retours client ;

5. Utilisation du tableau de bord

Les tableaux de bord étant destinés aux utilisateurs, il leur revient de les alimenter. Toute personne est utilisatrice si elle se sert de cet indicateur comme un instrument d'éclairage, de pilotage, d'orientation.

Un tableau de bord n'est pas fait uniquement par et pour les dirigeants. Il doit permettre de communiquer sur la stratégie de la structure et de montrer comment à chaque niveau, chaque unité, structure ou service peut mener à bien cette stratégie. Ce qui signifie que la vision de l'entreprise doit être porteuse des valeurs de la structure et non imposée.

Il permet un dialogue permanent instauré entre les différents niveaux hiérarchiques, une réunion périodique est alors programmée pour le suivi de l'atteinte des objectifs fixés.

Le tableau de bord de gestion est pour le chef d'entreprise aussi que pour les responsables opérationnels un outil pour l'action. À la fin de chaque période, chaque délégué adresse à son déléguant son tableau de bord. L'attention du niveau supérieur pourra être attirée sur les points les plus importants. Les directives provenant de ce niveau seront formalisées dans un document en retour, fournissant au délégué les indications qui facilitent et orientent son action. Mais l'échange de document à lui seul ne suffit pas. Il faut en outre des réunions périodiques entre déléguant et délégués pour renforcer l'utilité du tableau de bord pour l'action. Enfin, pour qu'il vive vraiment, le tableau de bord doit s'intégrer dans la gestion quotidienne, éclairer et orienter les décisions à prendre à court terme aux niveaux les plus importants de l'entreprise.

Le maître d'œuvre du tableau de bord sera généralement le contrôleur de gestion, sa responsabilité consiste à déterminer le contenu du tableau de bord en liaison avec les utilisateurs et à confectionner l'outil.

6. Mise à jour du tableau de bord

Pour garantir la bonne orientation prise par la conjugaison des actions locales, l'entreprise procédera à des contrôles périodiques. Un compromis entre une périodicité trop faible et une périodicité trop forte est à trouver. La périodicité généralement retenue est d'un mois. Cependant, certaines informations doivent être modifiées chaque jour et peuvent faire l'objet d'une mise à jour séparée qui est grandement facilitée par l'utilisation de l'informatique. Il en

est ainsi du chiffre d'affaires, des existants en stock, des consommations de matières premières ou du niveau de la trésorerie par exemple.

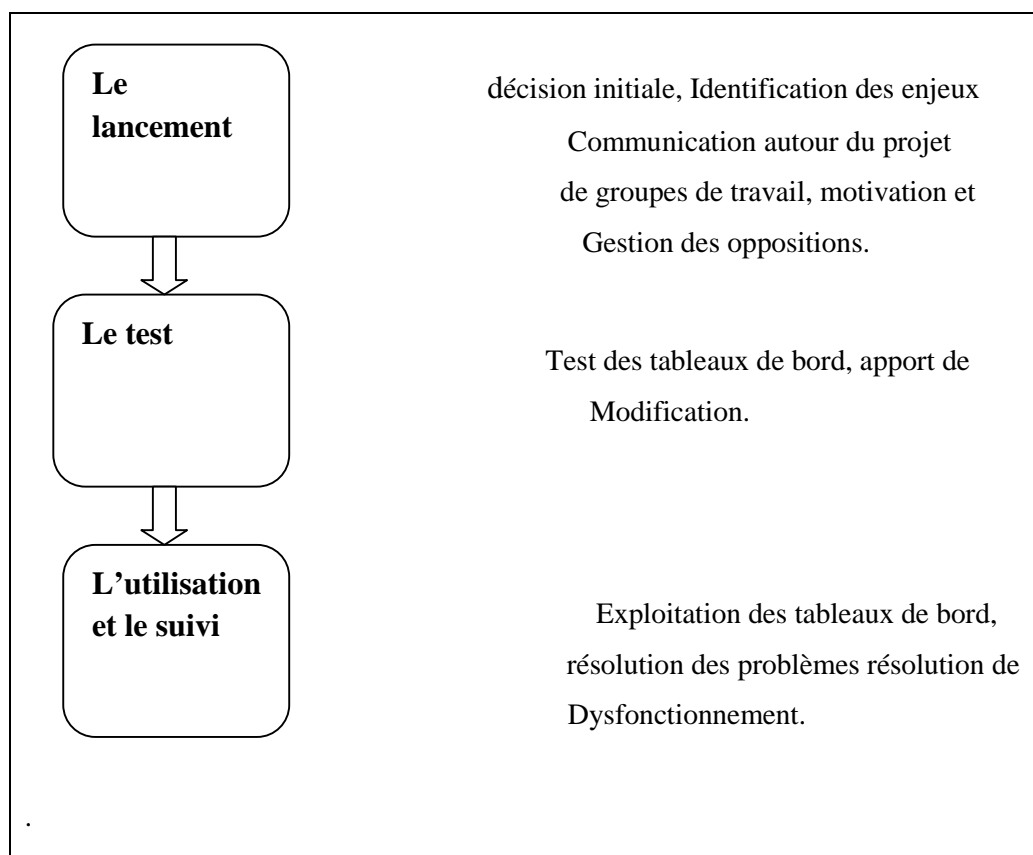
Ce contrôle devrait surtout porter sur la révision des indicateurs et sur les évolutions indispensables du tableau de bord, il doit toujours être en harmonie avec l'équipe l'utilisant, avec le système à contrôler et avec les objectifs fixés. Chaque évolution de ces paramètres doit impérativement entraîner une modification de tableau de bord et de même, la définition des indicateurs, leur choix et leur construction doivent suivre l'apprentissage du groupe qui les affinera et les ajustera au fur et à mesure de son expérience.

Si on n'effectue pas ce contrôle périodique ou une réactualisation des indicateurs, on risque d'avoir des problèmes qui menacent le système de mesure des performances en fonctionnement:

- Inadaptation des anciennes mesures avec la nouvelle stratégie de l'entreprise.
- Séparation du système de rémunération du personnel de la réalisation des objectifs, ce qui favorise l'absence de motivation et de communication.
- Surcharge de l'ensemble des indicateurs, ce qui les rend complexes et incohérents.

1.2 La conduite du projet tableau de bord

Il est important de programmer les étapes de conduite du projet de tableau de bord de manière précise et détaillée pour assurer une sortie rapide des premiers tableaux de bord. Le schéma suivant illustre les différentes étapes de la gestion du projet.

Figure N°3.4 : les étapes de la conduite de projet

Source : TOUMI (Khadija) : Conception et exploitation des tableaux de bord au sein de la CNEP Banque, Mémoire de fin d'études pour l'obtention du Diplôme supérieur des Études bancaires, sous la direction de M. KADRI Ali, école supérieure de banque, Alger, 2003, p.45.

1.2.1. Le lancement

Le projet doit être initié par la direction générale qui arrêtera les objectifs attendus du système (pilotage, motivation, contrôle). Son lancement nécessite la constitution d'une équipe qui sera composée, en général, d'un contrôleur de gestion ou consultant, d'un informaticien et des principaux cadres et responsables qui utiliseront les tableaux de bord. Au cours de cette étape, le « maître d'œuvre » aura à exposer le plan d'action à adopter et qui portera sur :

- La définition des objectifs et de l'intérêt de l'outil dans la gestion de l'entreprise ;
- Les ressources et les moyens à mettre en œuvre ;
- Les étapes à suivre pour la construction des tableaux de bord ;
- Les analyses à mener à savoir ; les délais prévisibles et la part de chacun dans ces analyses ;
- Les modalités d'utilisation de l'outil au niveau des différents centres de responsabilité identifiés au niveau de l'entreprise.

La communication au sein de l'équipe lors des ateliers de travail permet d'enrichir le projet grâce aux entretiens et débats constructifs, qui augmentent la compréhension et l'acceptation future de l'outil.

1.2.2. Le test

Avant de généraliser l'utilisation des tableaux de bord au niveau de l'entreprise, il y a lieu de passer par une étape de test qui permettra :

- D'améliorer le fond et la forme des tableaux de bord;
- De vérifier qu'il n'y a pas de problèmes pour leur alimentation en informations;
- De s'assurer que les principes de conception de l'outil ont bien été respectés.

1.2.3. L'utilisation et le suivi

Accepter le tableau de bord comme un nouvel outil de gestion n'est pas une chose facile pour les différents responsables de l'entreprise. Plusieurs problèmes peuvent se poser, spécialement les premières semaines de l'intégration des tableaux de bord, et constituer un obstacle pour la poursuite du projet.

Section 2 : les conditions de succès d'un tableau de bord de gestion et ses erreurs à éviter.

Dans cette section, nous allons présenter les conditions de succès ainsi les pièges à éviter lors de sa conception.

2.1. Les conditions de succès de la conception d'un tableau de bord

Il existe deux types de conditions, les conditions générales et les conditions spécifiques.

2.1.1. Les conditions générales

On peut les récapituler comme suit :

- Des ressources importantes, d'autant plus que la démarche est rentable ;
- Un travail rigoureux de réflexion et d'adaptation à chaque situation, car il n'existe pas de tableaux de bord universels applicables mécaniquement et automatiquement ;
- On ne peut se contenter d'acquérir un système informatisé de production de tableau de bord, car un tableau de bord n'est pas un système informatique, mais un système de gestion qui peut être informatisé ;
- Faire correspondre le système de tableaux de bord aux besoins des managers et au contexte de l'organisation ;
- Le tableau de bord ne compense pas l'absence d'une réelle volonté de performance et de la culture de la mesure qui doit la sous-tendre ;

- S'assurer d'intégrer harmonieusement les tableaux de bord dans le fonctionnement et la gestion des secteurs choisis, car l'implantation des tableaux de bord ne doit pas être considérée comme un exercice à la mode. C'est la seule façon de justifier l'investissement ;
- Suivre une approche formative et participative pour garantir une utilisation adéquate des systèmes que les gestionnaires se sont donnés en partage ;
- Le tableau de bord doit être situationnel et évolutif pour demeurer pertinent ; car c'est un outil en constante évolution qui doit s'améliorer avec l'organisation et correspondre aux changements de priorités, à l'apparition de nouveaux acteurs, activités, ainsi qu'aux modifications du contexte de gestion et des objectifs qui font surgir, à leur tour, d'autres préoccupations ;
- Effectuer la démarche de réalisation des tableaux de bord dans un esprit de changement positif à valeur ajoutée¹¹.

2.1.2. Les conditions spécifiques

Les difficultés rencontrées généralement dans les expériences tentées de mise en place des tableaux de bord sont de trois ordres :

- l'organisation et sa gestion ;
- les managers et leurs préoccupations ;
- la gestion du projet de réalisation du tableau de bord.

Aussi, pour lancer correctement un projet de tableau de bord, l'entreprise devra réunir les conditions spécifiques pour faciliter et satisfaire les exigences suivantes :

- être prête et suffisamment mature ;
- Disposer des systèmes de gestion et d'information suffisamment articulés ;
- Les divers intervenants et utilisateurs doivent être réceptifs (mûrs) ;
- La vision que les responsables ont des projets de tableau de bord doit être une vision claire et partagée (savoir de quoi il s'agit) ;
- Disposer de ressources nécessaires (informationnelles liées à l'état actuel des systèmes d'information ; financières et budgétaires ; humaines) ;
- Disposer d'un encadrement hautement qualifié, pour aider les différents intervenants.

2.2. Les pièges à éviter

Lors de la conception du tableau de bord, il faut éviter quelques pièges qui peuvent détériorer la qualité de l'information transmise par ce dernier.

¹¹ VOYER (Pierre) :op.cit., p.146.

2.2.1. Lors de la fixation des objectifs,

a) Des tableaux de bord sans rapport avec la stratégie

Dans certains cas, les tableaux de bord incluent des éléments que le responsable a jugés intéressants et importants de suivre, mais qui ne sont pas nécessairement en lien avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.

Plusieurs raisons peuvent expliquer cela :

- la démarche de la construction de tableau de bord n'est pas suffisamment coordonnée ;
- le responsable n'est pas au courant des objectifs stratégiques de l'entreprise ni de ceux qui le concernent tout particulièrement ;

La stratégie de l'entreprise n'est pas clairement définie. Donc, il est indispensable de formaliser une stratégie, de la diffuser et de l'insérer dans les indicateurs de pilotage.

b) Des tableaux de bord figés

Un même tableau de bord ne peut être valable pour de longues périodes avec une structure et un contenu figés. Suivre la performance de son entreprise au départ de tableau de bord entraîne une remise en question continue de la forme et de contenu. En effet, les tableaux de bord doivent être vivants et pouvoir s'adapter aux modifications de l'entreprise et de son environnement, ce qui impose donc une révision régulière des objectifs stratégiques.

c) Des tableaux de bord pour sanctionner

Dans ce cas, les tableaux de bord sont orientés vers le passé et servent à culpabiliser. Tous les indicateurs sont comparés uniquement aux prévisions et l'historique, sans aucune vision prospective. Cela aboutit à un contrôle de gestion démotivant et paralysant. Or, le tableau de bord doit plutôt tenir le raisonnement : « Voilà ce qui est constaté, ce que cela donnera si vous ne faites rien, ce que cela donnera si vous prenez une telle décision pour améliorer la situation ».

2.2.2. Au niveau de la structure du tableau bord,

a) Un tableau de bord standard

Disposer d'un document commun à tous (pour le directeur général, le responsable de département,...) n'a évidemment pas de sens. Au contraire, le tableau de bord doit être adapté à chaque niveau de décision.

b) Des tableaux de bord non homogènes

Ce problème se rencontre lorsque les tableaux de bord sont conçus par le service eux-mêmes sans démarche globale au sein de toute la société.

Les gestionnaires choisissent un ensemble d'indicateurs permettant de piloter leurs activités, souvent pour pallier les insuffisances des tableaux de bord financiers et budgétaires à cet égard. Dans ce cas, l'entreprise comprend une multitude d'outils de suivi et de pilotage élaborés de façon dispersée et peu homogène, avec des formes et des contenus pouvant différer énormément.

C'est donc au contrôleur de gestion d'insuffler une dynamique globale et cohérente avec une structure de base pour l'élaboration du tableau de bord, des règles concernant le choix des indicateurs, un vocabulaire commun, des outils informatiques coordonnés, des bases de données... etc.

2.2.3. Au niveau de la périodicité

Ils ne doivent pas avoir une périodicité constante toute l'année en fonction de cycle comptable ; il s'agit plutôt d'en éditer selon les besoins. Dans certains cas, la périodicité sera ; mensuelle, hebdomadaire, voire quotidienne.

2.2.4. Au niveau du choix des indicateurs

a) Des tableaux de bord exhaustifs

Les tableaux de bord ne doivent pas contenir un maximum de données, au contraire le danger d'une telle attitude est le manque de clarté et la quantité trop importante d'informations devient difficile, voire impossible à suivre en même temps. Noyé sous les données, le gestionnaire finit souvent par se détourner complètement de cet outil de gestion.

b) Des tableaux de bord, dont les indicateurs, fournissent des valeurs exactes

Pour être utiles, les tableaux de bord doivent pouvoir être édités très rapidement pour pouvoir analyser les éventuelles déviations et pouvoir y remédier dans les meilleurs délais. S'il faut attendre trop longtemps pour obtenir les informations, cet outil de contrôle de gestion perd toute sa raison d'être. Donc, la pertinence doit l'emporter sur l'exactitude.

Pour conclure, le processus d'élaboration d'un tableau de bord repose sur l'étude de l'organisation et son contenu, car la connaissance de la structure hiérarchique de l'entreprise permettra donc d'entamer une recherche globale pour fixer les objectifs de cette structure. Ainsi il faut que chaque responsable trouve toute les renseignements qui peuvent le concerner en utilisons toutes les informations importantes, ensuite choisir des indicateurs plus pertinents sous multiples formes graphiques qui peuvent faciliter la compréhension et enfin après avoir passé par toutes les étapes et connaissant la nature des informations qui seront contenues dans le tableau de bord, il reste à déterminer leur mode de présentation pour donner au tableau de bord une figure simple et synthétique de toute l'entreprise.

CHAPITRE 04

Chapitre 4 : Le tableau de bord commercial de la direction de distribution de Bejaia de la SONELGAZ

Dans les chapitres précédents, nous avons abordé la notion du tableau de bord de gestion et le Balanced Scorecard, et nous avons vu leurs utilités dans la gestion de l'entreprise ainsi que la modalité de la mise en place du tableau de bord de gestion.

La dernière étape de notre travail consiste à présenter le tableau de bord commercial de la direction de distribution Bejaia, et dans cette optique nous avons divisé le chapitre en deux sections sachant que dans la première nous présenterons l'organigramme de la direction de Bejaia et dans la deuxième section, le sujet se déroulera sur l'analyse des résultats obtenus lors de la mise en place du tableau de bord de gestion.

Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil

Sonelgaz est une société algérienne de l'Electricité et du Gaz, elle est un maillon incontournable dans l'économie nationale, sa mission principale est de fournir des énergies électriques et gazière aux usagers dans les meilleurs conditions de qualité, de cout et de délais.

1.1.Historique

En 1947, EGA a été créé dans le cadre des lois françaises de la nationalisation, auquel est confié le monopole de la production, du transport et de distribution de l'Électricité et du Gaz. En 1969, l'ordonnance N°69-59 dans le journal officiel de la 10/08/1969 annonce la dissolution de l'EGA et la création de la société nationale de l'Electricité et du Gaz, à ce moment c'est déjà une entreprise de taille importante dont le personnel est de 6000 agents.

1983, la restructuration des entreprises nationales a engendré au niveau de la Sonelgaz la naissance de six filiales tel que :

- KAHRIF : travaux d'électricité ;
- KHRAKIB : montage des infrastructures et installation d'électricité (lignes et postes haute tension) ;
- KANAGAZ : réalisation des canalisations de transport et de distribution du gaz ;
- INERGA : les travaux de génie civil ;
- ETTERKIB : le montage industriel ;
- AMC : fabrication des compteurs et des appareils de mesure et de contrôle.

En 1991, Sonalgaz devient l'établissement public à caractère industriel EPIC, et en 1995, elle jouit de son autonomie financière annoncée par le décret N°95-250 du 17/09/1995.

En 2002, la création de la société par actions (SPA) comme un groupe industriel et considéré comme une maison mère.

Durant les années 2004 et 2006, Sonelgaz devient holding ou groupes d'entreprise :

En 2004, la création du groupe industriel, Sonelgaz procède à la filialisation des activités suivantes :

- SPE : Sonelgaz production Électricité ;
- GRTE : gestionnaire réseau transport Électricité ;
- GRTG : gestionnaire réseau transport Gaz.

En 2006, Sonelgaz procède à la filialisation de l'activité de distribution de l'Électricité et de Gaz comme suit :

- SDA : société de distribution de l'Électricité et du Gaz d'Alger ;
- SDC : société de distribution de l'Électricité et du Gaz de centre ;
- SDO : société de distribution de l'Électricité et du Gaz de l'Ouest ;
- SDE : société de distribution de l'Électricité et du Gaz de l'Est.

En plus de ces filiales qu'on dit métiers de base de Sonelgaz, on trouve d'autres filiales telles que les filiales métiers périphériques qui sont d'activités annexes, tel que la maintenance et prestation véhicules (MPV), le gardiennage, la réparation de transformateurs...etc.

1.2.Présentation de l'unité d'accueil

La SDE est une société de distribution d'Électricité et du Gaz d'Est et un regroupement de filiales qui ont l'objectif la distribution de l'Électricité et du Gaz a l'Est du territoire Algérien, elle regroupe 19 directions de distribution parmi lesquelles figure la direction de distribution de Bejaia (DDB).

La direction de distribution de bejaia a été créée en 1976, celle-ci est rattachée a la direction générale de Sonalgaz de distribution Est à Constantine.

1.2.1. Domiciliation

Direction de distribution (DD)

Cité Tobbal BP 315 RP Bejaia 06000

Tel : 034 21 24 51/54

Fax : 034 21 16 14.

1.2.2. Statut juridique

Sonelgaz est une société par actions (SPA) qui dispose d'un capital social de 24 milliard de dinars, reparti en 24 mille actions, d'un million de dinars.

1.2.3. Effectif

L'effectif total de la DD Bejaia est de 551 agents au 31/12/2013 dont :

- 551 agents statutaires ;
- 0 agent contractuel.

1.2.4. Les actifs de Sonelgaz

Il y a des actifs par rapport à l'Électricité et par rapport au Gaz

➤ Pour l'Électricité

- 7 centrales turbines à vapeur d'une capacité puissante totale installée de 2740 MW;
- 8 sites de production composés de groupe à turbine à gaz totalisant une puissance de 2349 MW ;
- Des groupes diesel implantés dans des osasses du SAHARA et représentant 184 MW ;
- Soit une capacité totale de production d'électricité de 5448 MW ;
- Le réseau de transport constitué de 12236 KW de lignes à haute tension (220 KV et 60 KV) reliant 138 postes ;
- Le réseau de distribution desservant la clientèle en moyenne tension (5,5 KV, 10 KV et 30 KV) comprenant 2051,438 KW, et en basse tension (380 V et 220V) comprenant 3561,56 KW de ligne.

➤ Pour le Gaz

- Le réseau de distribution constitué de 4061 KW de canalisation à haute pression ;

- Le réseau de distribution constitué de 662,44 KW de canalisation a moyenne et basse pression.

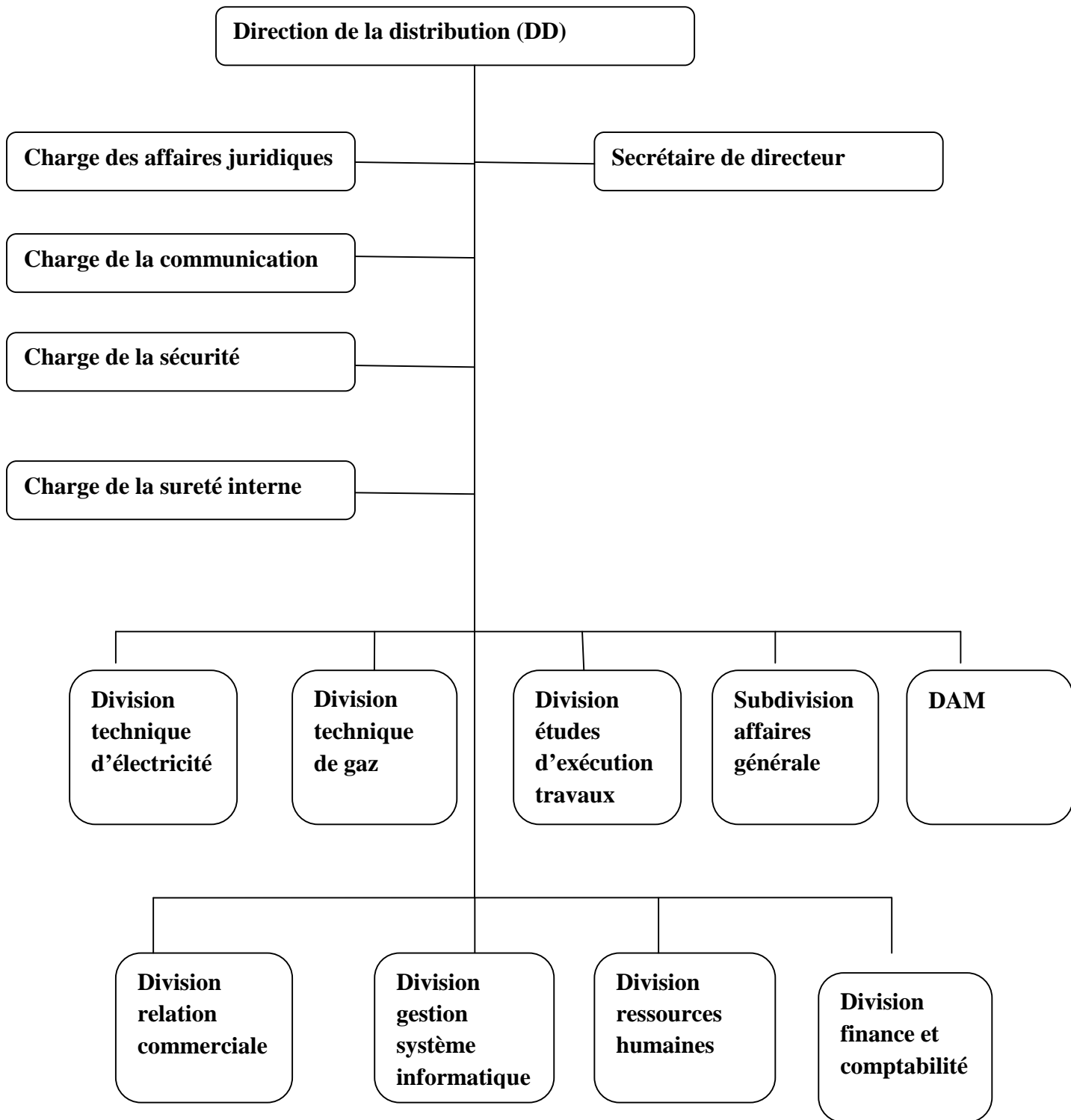
1.2.5. Les attributions de direction de distribution

- Participer à l'élaboration de la politique de la direction générale en matière de prestations rendues aux clients, développement des ventes, recouvrement des créances ;
- Mettre en œuvre la politique commerciale de l'entreprise et le contrôle de l'application ;
- Satisfaire aux meilleures conditions par rapport aux coûts et délais de la demande de raccordement des clients MT/BT et MP/BP et des installations annexes ;
- Élaborer et mettre en œuvre le développement de la construction et la maintenance et l'exploitation des ouvrages ;
- Établir les programmes des travaux qui se rapportent à ses missions tout en assurant la maîtrise d'œuvre ;
- Assurer la représentation de Sonelgaz au niveau local.

1.2.6. La présentation de l'organigramme de l'entreprise

La Sonelgaz a mis en place plusieurs services auxquels les fonctions spécifiques leur sont attribuées, pour être en mesure de répondre à chaque besoin exprimé tout en veillant à mettre en relation directe entreprise et client. C'est ainsi que la direction de Bejaia a dressé l'organigramme suivant :

Figure N°4.1 : L'organigramme général de l'entreprise



Source : document interne de DDB

❖ Description de l'organigramme générale de la direction de la distribution.

1. Le directeur de distribution

Son rôle est :

- Il veille au bon fonctionnement de l'entreprise et coordonne les différents services ;
- Il assure la représentation de Sonelgaz au niveau local ;
- Ils mettent en œuvre la politique commerciale de l'entreprise et le contrôle de son application.
- Il participe à l'élaboration, à la politique de la direction générale.

2. Secrétaire de directeur

Elle est chargée de la réception, de transmission, de l'enregistrement et de dispatching du courrier et des appels téléphoniques de la direction.

3. Chargé des affaires juridiques :

Son rôle est :

- D'assister les structures dans la prise en charge des problèmes à caractère juridique ;
- Représentez Sonelgaz par la délégation du directeur régionale devant les difficultés juridiques et prennent ses mesures amiables dans l'intérêt de Sonelgaz ;
- Suit l'exécution des décisions de justice ;
- Prends des mesures permettant d'assurer le renouvellement des créances de toutes natures ;
- Formaliser et contrôler les dossiers inquiétants ;
- Examiner et traiter les demandes d'indemnisation de toutes natures ;
- Vulgariser et diffuser l'information à caractère juridique en tant que besoins ;
- Participer à la rédaction des cahiers de charge, de contrats et à la commission des marchés.

4. Chargé de la communication :

À plusieurs rôles :

- Il conçoit et il organise l'information destinée aux publics et aux clientèles en utilisant les supports appropriés (dépliants, les affiches, presse, radio locale...etc.), en s'appuyant sur la politique arrêtée par l'entreprise ;

- Il participe avec la direction régionale aux manifestations commerciales ;
- Il propose des thèmes sur la publicité et l'information de la clientèle sur la base d'observation locale ;
- Il fait des entretiens et des relations étroites avec les médias (Télévision, radio, presse...etc.).

5. Chargé de la sécurité :

Son rôle est de :

- Faire un planning des visites avec programmation des actions de sensibilisation ;
- Visiter les chantiers (ouvrages neufs et les installations existantes) ;
- Préparer des simulations d'incidents gaz et d'électricité avec les districts ;
- Mise en application de toutes les directives et prescriptions concernant la sécurité ;
- Diffuser les fiches d'accidents de tous types ;
- Mettre au point le programme annuel d'action ;
- Participer aux prévisions des matériels de la sécurité.

6. Chargé de la sureté interne

A pour tâche principale de suivre de manière permanente des aspects de la sureté interne de la direction de la distribution, des services techniques d'électricité é et de gaz ainsi que les services commerciaux.

7. Division technique Électricité (DTE)

Elle est chargée à la conception des études, à l'exploitation et à la maintenance des ouvrages d'électricité dans le cadre de qualité et de continuité de service, elle s'appuie aussi sur les structures suivantes :

- Le Service contrôle d'exploitation ;
- Le service développement réseaux électricité ;
- Le service travaux sous tension ;
- Le service maintenance électricité ;
- Le service télé conduit.

8. Division technique gaz (DTG)

Elle est chargée de la conception des études, de l'exploitation et de la maintenance avec l'équipement des ouvrages gaz dans le cadre de qualité et continuité de service. Elle a comme mission :

- La conception des études de développement des réseaux ;
- L'établissement des plans de développement retenus à court et moyen terme ;
- La maintenance des équipements, appareils et appareillages divers ;
- Veiller à une exploitation optimale des réseaux dans le cadre de règles et objectifs de qualité et continuité de service.

9. Division études d'exécution travaux (DEET) :

Cette structure est chargée de la maîtrise d'œuvre du programme de réalisation d'ouvrages RCN avec les DP et les centres électrification ruraux. Cette division est composée de :

- Service étude et travaux Electricité et Gaz ;
- Service de gestion de l'investissement ;
- Service pour la programmation des réalisations ;
- Service marchés ;
- Service gestion des crédits et d'ordonnancement.

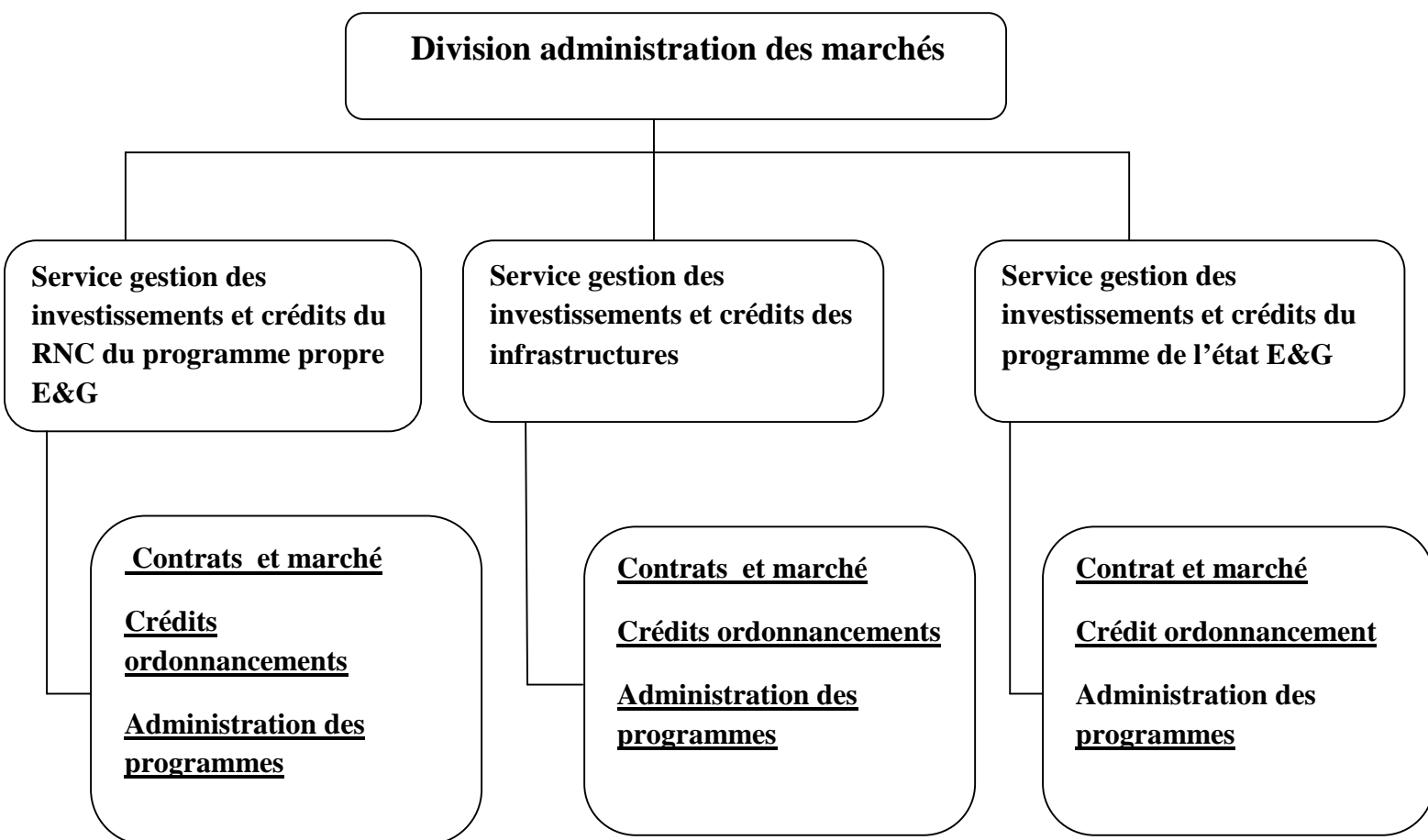
10. Subdivision affaires générale

Elle est chargée d'assurer :

- L'approvisionnement en matière et fourniture de bureau et à la réparation ;
- La gestion du parc infrastructures immobilières de la direction ainsi que son parc auto ;
- La gestion des crédits ;
- La gestion de la direction (courriers, archive, documentation, reprographie, voyage...etc.).

11. Division administration des marchés (DAM) : c'est une nouvelle division de la direction de distribution de Bejaia, cette DAM est divisé en sous services qui sont figurés dans l'organigramme qui suit :

Figure N°4.2 : l'organigramme de la DAM



Source : document interne de la DDB

12. Division relation commerciale

Elle est chargée de la gestion des clients en matière de raccordement en Electricité et Gaz et le suivi de la facturation MT/MP et BT/BP en relation avec les districts et le service de gestion de système informatique.

13. Division gestion du système informatique DGSi

Ce service s'occupe de :

- La gestion des groupes de facturation BT/BP en respectant le calendrier de relevé et de la facturation ;
- La facturation des clients MT/MP avec la nouvelle version (système de gestion des clients) ;
- La gestion du centre informatique et la promotion du système au niveau de la direction de la distribution.

14. W<Division ressource humaine

Elle est chargée d'assurer la politique de la gestion du personnel en matière de recrutement, mutation, paye, la survie de la carrière des agents...etc. Cette division est composée de :

- La Service administration et personnel ;
- Service carrière et formation ;
- Agence commerciale ;
- Subdivision moyenne générale.

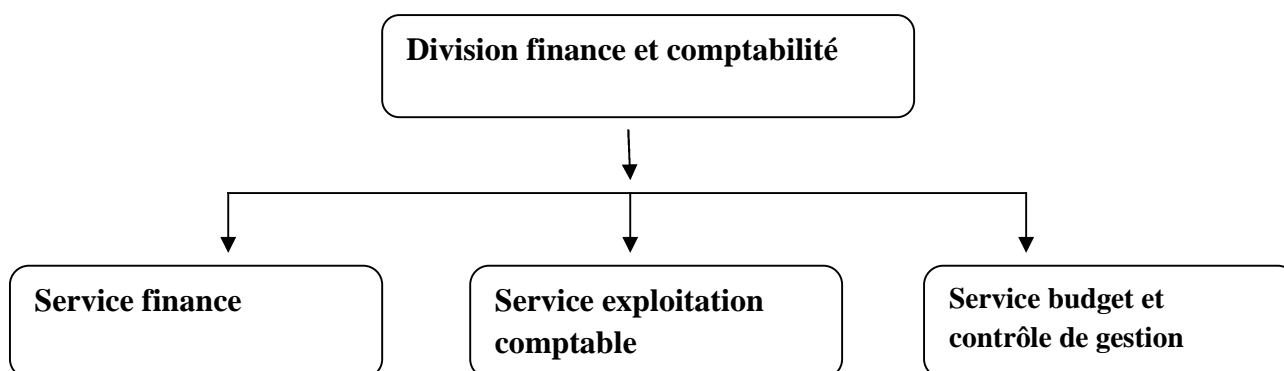
15. Division finance et comptabilité

Elle est chargée :

- D'assurer le contrôle, la comptabilisation des opérations comptable ;
- De la vérification et de payement de toutes les factures ;
- D'assurer l'activité fiscale décentralisée ;
- Élaborer le budget annuel de la DD et son suivi ;
- Réaliser le tableau de bord, états de synthèse et le bilan de la DD ;
- Rapprochement des comptes.

a) La présentation de l'organigramme de la DFC

Figure N°4.3 : l'organigramme de la DFC



Source : document interne de la direction de distribution de Bejaia

b) Attributions et missions de chaque service

❖ Service finance

A pour rôle :

- D'établir la prévision de trésorerie et le suivi accréditifs ;
- Paiement des factures fournisseurs et autres opérations ;
- Rapprochement des comptes financiers ;
- Suivi des opérations des flux financiers ;
- Assurer les relations avec les institutions financières.

❖ Service exploitation comptable

A pour mission :

- Comptabilisation et contrôle de l'ensemble des opérations ayant trait aux caisses et journaux divers ;
- Comptabilisation des opérations de la trésorerie (paiement des factures, impôts et taxes, charge sociale...etc.) ;
- Traitement et comptabilisation des factures fournisseurs et filiales ;
- Établissement des travaux fins d'année (amortissement, provision, rapprochement des comptes de dette et de créances) ;
- Rapprochement du fichier central par rapport à l'inventaire physique ;
- Établissement des états synthèses (bilan, échanges inter unités) ;
- Suivi et mise à jour du fichier tableau de bord.

❖ Service budget et contrôle de gestion

A pour mission :

- D'assurer le suivi de la réalisation des objectifs par l'établissement des tableaux de bord mensuel, trimestriel, semestriel et les bilans annuels ;
- D'assurer le suivi des engagements et les dépenses des opérations sur les crédits d'investissement par l'établissement des visas d'engagement et le rapprochement des dépenses par rapport aux états comptables ;
- Assurer le suivi des paramètres de gestion ;
- Préparation de la révision budgétaire de l'exercice en cours ;
- Élaboration du budget annuel de la direction.

Section 2 : Élaboration du tableau de bord commercial de la direction de distribution de Bejaia :

Compte tenu de la complexité et la diversité des tâches du centre de distribution qui sont reliées aux mutations économiques d'une clientèle de plus en plus exigeante accentuée par un environnement changeant, il est commandé aux responsables de disposer d'un outil fiable et efficace de surveillance des indicateurs et de suivi des résultats et d'observation des tendances et des évolutions.

Notre étude présente à la fois une analyse et une synthèse qui permettra au responsable de centre de développer d'avantage des indicateurs et d'apporter éventuellement les actions correctives et détecter les écarts, l'objectif bien évident est d'abord d'atteindre la performance en termes de quantité, qualité et de délais.

Notre modeste travail consiste donc a proposé concrètement comment définir, traiter, et présenter le processus d'élaboration d'un tableau de bord de gestion dans la fonction commerciale.

2.1. Présentation du service commercial du centre

Le tableau de bord commercial est élaboré par le cadre technico-commercial et permet de suivre l'activité de la direction et son amélioration afin d'atteindre les objectifs tracés par la direction générale. Le tableau de bord qui est structuré sous forme de tableau qui est établi, généralement chaque fin du mois ou pour des cas exceptionnels à la demande du directeur de la distribution.

Le tableau de bord élaboré sera transmis chaque fin du mois au service contrôle de gestion pour la consolidation de tous les tableaux de bord des structures et pour l'analyse des réalisations des paramètres par rapport aux objectifs arrêtés au contrat de gestion , cette analyse qui sera transmise à son tour au directeur de la distribution sous forme d'une synthèse (reporting) qui affiche les principaux indicateurs et leurs analyses ainsi que la proposition des plans d'action afin d'améliorer les indicateurs défaillants.

2.2. Les étapes d'élaboration du tableau de bord commercial :

L'élaboration du tableau de bord commercial au sein de la division commerciale de la direction passe par différentes étapes qui sont :

Étape1: fixation des objectifs

Parmi les principales tâches de la division commerciale, on trouve :

- Acheter de l'énergie : Électricité et Gaz et satisfaire la demande de sa clientèle ;
- Vendre de l'énergie – augmenté son chiffre d'affaires ;
- Maîtrise de la qualité de service et du produit ;
- Recouvrement des créances.

Les indicateurs de performances figurant sur le tableau de bord de la direction c'est des indicateurs fixés sur le contrat de gestion , celui-ci représente un document élaboré par la direction générale (SDE) dont lequel elle fixe les objectifs à atteindre par direction suivant les réalisations antérieures et les prévisions budgétaires élaborer et transmise initialement par chaque direction, ce document représente un engagement du directeur vis-à-vis de sa hiérarchie (le PDG) à réaliser et à atteindre les objectifs arrêter.

Par ailleurs, les objectifs liés à l'activité commerciale figurant sur le contrat de gestion on trouve ce qui suit :

- **délais de raccordement de la clientèle**

Les cibles fixées pour 2011 en termes de délais moyens et les pourcentages des raccordements hors délais à ne pas dépasser se présentent comme suit:

Tableau N°4.1 : délais de raccordement de la clientèle

	Délais moyens (jours)	% hors délai
Branchement simple Electricité et Gaz	10	1.5
Extension Electricité	50	1.5
Extension Gaz	40	1.5

Source : document interne de DDB

- **information des clients sur les coupures (radio, affichage)**
- **coupures planifiées** : informer les 48 heures avant la coupure (travaux et entretien) au moyen d'écrit personnalisé pour les gros clients MT et, par affichage, radio et journaux pour les autres clients.
- **Incidents exceptionnels** : communiquer l'information dès sa survenance et 2 heures au maximum après rétablissement.
- **Dépannage et suivi des réclamations**
- Délai de dépannage : 10 heures au maximum après réception de l'appel
 - (systèmes de traitement informatisé des appels) ou de la réclamation ;
 - Délai de traitement des réclamations écrites : 10 jours maximum.
- **Délai crédit client** : l'objectif est fixé à 50 jours
- **Délai de satisfaction de la demande de raccordement** : (branchement simple et extension électricité et gaz)

Tableau N°4.2 : délai de raccordement

	Branchement Electricité	Branchement Gaz	Extension Electricité	Extension Gaz
Objectif 2011	10	10	50	40

Source : document interne de la DDB

A. Activité Electricité

- **Accroissement des clients** : il est attendu en 2011 un apport en abonnés nouveaux de : **7583**
- **7542** clients BT provenant du RCN.
- **41** clients moyenne tension.
- **Vente** : les prévisions des ventes d'Électricité sont de **1014,84** Gwh se repartissent comme suit :

Tableau N°4.3 : la répartition des ventes (Électricité)

	Vente Gwh
BT	497,27
MT	517,57
Total	1014,84

Source : document interne de la DDB

B. Activité Gaz

- **Accroissement des clients** : il est prévu pour 2011, un apport en abonne nouveau de : **12550**
- **12540** clients basse pression issus du RCN.
- **10** clients moyens pression.
- **Vente** : Les prévisions 2011 des ventes de gaz sont de **909.15Mth** se repartisse comme suit :

Tableau N°4.4 : la répartition des ventes (Gaz)

	Vente Mth
BP	447,81
MP	461,35
Total	909,15

Source : document interne de la DDB

- ❖ **Les prévisions énergétiques électricité (voir l'annexe N°1)**
- ❖ **Les prévisions énergétiques de Gaz (voir l'annexe N°2)**

Étape 2 : identification et choix d'indicateurs

Dans cette étape le directeur de la distribution assiste par tous les responsables des différentes structures de la direction veille à l'atteinte des objectifs arrêter sur le contrat de gestion à travers l'analyse des tableaux de bord mensuels , ces paramètres de performance

touchent toute la gestion de la direction que ce soit activité commerciale ,technique Électricité et Gaz , gestion ...etc. Les indicateurs fixés pour l'activité commerciale sont principalement :

- **Apport client** : Cet indicateur doit être calculé pour la BT, BP, MT et MP.

- **Accroissement clients = clients nouveaux-clients résiliés**

- **Achats, ventes, taux de perte** :

- **les achats** : sont des énergies achetées par la direction de distribution de Béjaia pour répondre aux besoins de sa clientèle, cette énergie est relevée au niveau des compteurs GRTE pour l'Électricité et GRTG pour le Gaz.
- **Les ventes** : sont les énergies vendues aux abonnés en Electricité et en Gaz calculés sur la base de la relève des index figurant sur les compteurs des clients.
- **Les pertes** : c'est l'énergie achetée non commercialisée (perdue), en distingue entre deux catégories de perte : les pertes techniques (agression de réseaux) et les pertes commerciales (fraude) qui sont l'un des indicateurs essentiels de l'activité commerciale, et des plans d'action sont indispensable pour assurer la maîtrise de ce paramètre. il se calcul comme suit :

- **perte (Gwh) = achats (Gwh) – ventes (Gwh)**
- **Taux de perte = (pertes(Gwh) / achats(Gwh)) *100**

- **Chiffre d'affaires** : c'est la facturation émise au titre de l'exercice qui concerne la consommation énergétique (ventes Electricité et Gaz) ;
- **Taux de rendement** : il renseigne le pourcentage de l'énergie Gaz acheté commercialisé de celle non vendue ;
- **Délai crédit client** : ce ratio exprime le nombre de jours que mettent les clients pour le paiement de leurs factures il se calcul comme suit :

- **Délais crédit client (exigible) = $\frac{\text{sommes des créances exigibles} * \text{la période}}{\text{Chiffre d'affaires globales TTC}}$**

- **Créances exigibles** : c'est toutes les factures qui arrivent aux délais de paiement ;

- **Créances globales** : c'est toutes les factures qui arrivent aux délais de paiement ainsi que les anciennes factures des clients non payées ;
- **Créances globales avec CX** : c'est les créances globales plus toutes les créances contentieuses au niveau de la direction de distribution de Bejaia.
- **Délai de raccordement** : c'est le délai global en jours pris par les structures techniques pour raccorder la nouvelle clientèle en énergie qui commence à partir de la date de réception de la demande jusqu'à la date de la mise en service, il mesure l'écart en jours entre la demande du client et sa mise en service , il est scindé en différentes phases (études, établissement des devises, payement, réalisation et mise en service) et se calcul comme suit :

- **Délais de raccordement dans les délais = (date mise en service – date de demande client) / nombre d'affaires mises en service ;**
- **Délais de raccordement hors délais (HD%) = nombre d'affaires mises en service hors délai / nombre d'affaires mises en service)*100**

- **Taux d'encaissements** : il nous renseigne sur le pourcentage de règlement des créances par nous abonné, autrement dit c'est les créances encaissées par la direction.
- **Délai de dépannage** : il est traduit par le temps qui s'écoule entre la date de la survenue de la panne et son rétablissement, il est calculé comme suit :

$$\text{Délai de dépannage} = \frac{S (\text{heurs dépannage} - \text{heurs d'appels client})}{\text{Le nombre de dépannages}}$$

- **Taux de réclamation** : le traitement des réclamations est un indicateur de qualité qui permette d'évaluer la prise en charge des réclamations, il mesure le nombre de réclamations reçues par rapport au noble total des clients donc :

$$\text{le taux de réclamation} = \frac{\text{Nbre réclamation client MT}}{\text{Nbre total de client MT}} + \frac{\text{Nbre réclamation client BT}}{\text{Nbre total de client BT}} + \frac{\text{Nbre réclamation client MP}}{\text{Nbre total de client MP}} + \frac{\text{Nbre réclamation client BP}}{\text{Nbre total de client BP}}$$

Étape 3: mise en œuvre et analyse des réalisations par rapport aux objectifs fixés

Le tableau de bord est l'instrument essentiel qui nous permet d'analyser les réalisations mensuelles de la direction par rapport aux objectifs fixés sur le contrat de gestion.

Le tableau de bord commercial de la direction de distribution de Bejaia est affiché sous forme de tableau dont il expose les réalisations du mois comparé à celle du même mois de l'année précédente (le calcul du taux d'évolution) et les réalisations cumulées comparées aux objectifs fixés (calcul du taux de réalisation) ainsi une comparaison pour la même période de l'année précédente (calcul du taux d'évolution) , et des graphes qui sert à illustrer les réalisations de la structure et des commentaires, qui justifie la défaillance de certains paramètres et les mesures correctives prises à leurs égards .

Par ailleurs, nous avons procédé à une analyse des principaux paramètres de la fonction commerciale en étudiant le tableau de bord du mois de septembre de l'année 2011 qui s'affiche comme suit :

1. Tableau de bord Electricité

A. Apport et nombre abonnés (Électricité)

Tableau N°4.5 : apport et nombre abonnés

INTITULÉ	MOIS		T.EV (%)	CUMUL		T.EV(%)	OBJECT	TR (%)
	Sept 2010	Sept 2011		2010	2011			
Apport abonné (BT+MT)	648	976	50,62%	7904	7734	-2,15%	7583	101,99%
Apport abonné BT	645	973	50,85%	7868	7696	-2,19%	7542	102,04%
AO	609	958	57,31%	7749	7520	-2,96%	7478	100,56%
FSM	36	15	-58,33%	119	176	47,90%	64	275,00%
.Apport abonné MT	3	3	0,00%	36	38	5,56%	41	92,68%

Source : document interne du DDB

L'apport abonné c'est le nombre des clients nouveaux intégrés durant l'année en cours, on distingue deux catégories de client Électricité, les clients basse tension (BT) et les clients moyenne tension (MT).

Les clients BT sont répartis à leur tour en abonnés ordinaires AO (les ménages) ; les abonnés facturés sur mémoire (FSM) comme les administrations :

Nous constatons une évolution importante du mois de septembre 2011 par rapport à celui de la même période de l'année précédente, et une réalisation cumulé à fin septembre qui dépassent l'objectif arrêter grâce à la dynamique d'absorption, notamment en matière de branchement et du parc logement.

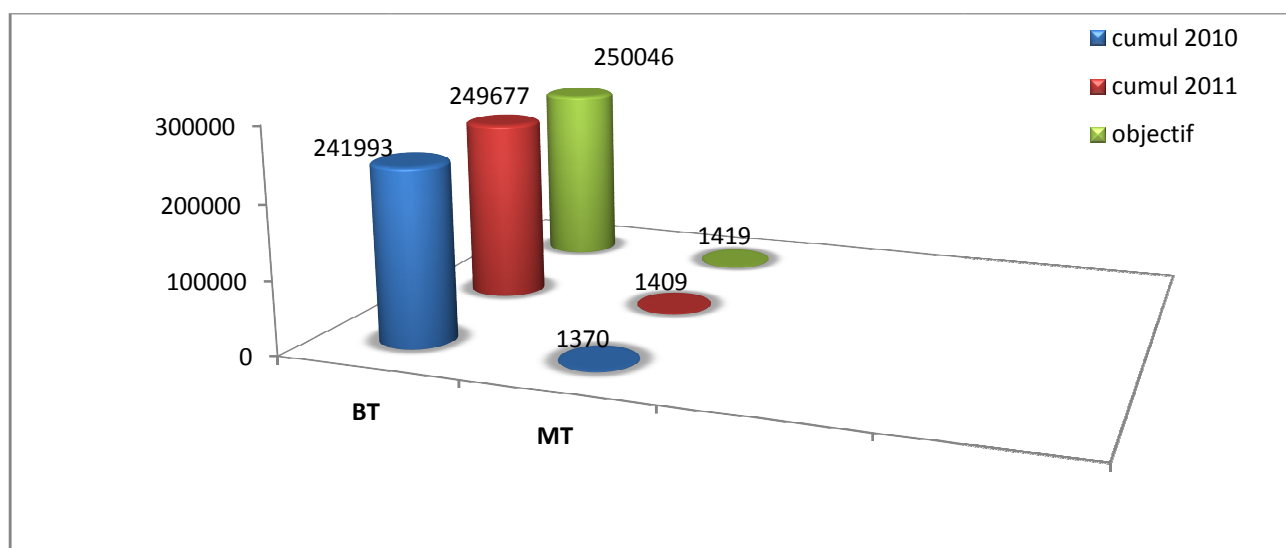
- **Nombre abonné (Électricité)**

Tableau N°4.6 : nombre abonné (Électricité)

INTITULÉ	MOIS		T.EV (%)	CUMUL		T.EV(%)	OBJECT	TR (%)
	Sept 2010	Sept 2011		2010	2011			
Nombre abonné (BT+MT)	243363	251086	3,17%	243363	251086	3,17%	251465	99,85%
Nombre abonné BT	241993	249677	3,18%	241993	249677	3,18%	25046	99,85%
Nombre abonné MT	1370	1409	2,85%	1370	1409	2,85%	1419	99,30%

Source : document interne du DDB

Figure N°4.4 : accroissement des clients



Source : établi par nous-mêmes d'après les documents internes de DDB

Le nombre total d'abonnés c'est le nombre total des clients existant et gérés par la direction depuis son existence. Nous constatons une évolution de 03 % du mois de septembre 2011 par rapport à celui de la même période de l'année précédente, et une réalisation cumulée à fin septembre qui avoisine 100 % de l'objectif arrêter.

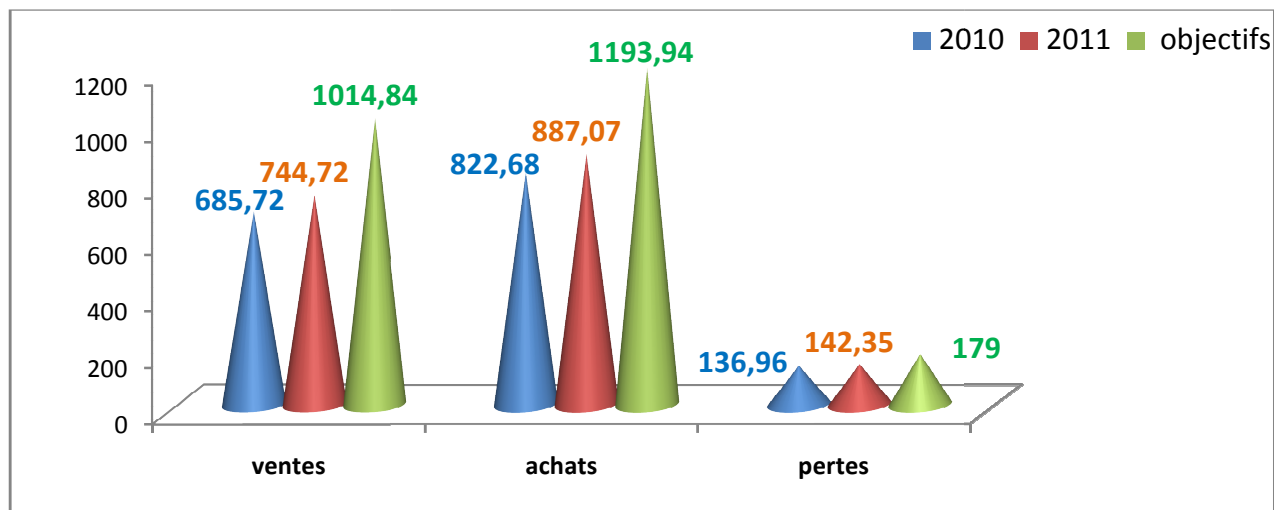
B. Achats, ventes et taux de perte Electricité

Tableau N°4.7 : achats, ventes et taux de perte Electricité

INTITULÉ	MOIS		T.EV (%)	CUMUL		T.EV(%)	OBJECT	TR (%)
	Sept 2010	Sept 2011		2010	2011			
Facturation (GWH)	81,46	88,47	8,61%	685,72	744,72	8,60%	1014,84	73,38%
BT	45,48	49,34	8,49%	356,40	402,24	12,86%	497,27	80,89%
MT	35,98	39,13	8,75%	329,32	342,48	4,00%	517,57	66,17%
Achat net (GWH)	88,57	96,64	9,11%	822,68	887,07	7,83%	1193,94	74,30%
Pertes (GWH)	7,11	8,17	14,91%	136,96	142,35	3,94%	179	79,48%
Taux de perte	8,03%	8,45%	5,31%	16,55%	16,05%	-3,61%	15,00%	106,98%

Source : document interne de la DDB

Figure N°4.5 : évolution achats, ventes et taux de pertes



Source : document interne de DD

On constate dans ce tableau une évolution des achats et ventes du mois de septembre 2011 par rapport à celle du même mois de l'année passée, et une réalisation cumulée à fin septembre

des ventes d'électricité de 73 % par rapport à l'objectif, ce qui nous laisse à dire que cet objectif sera réalisé pour l'entreprise durant le 4^{ième} trimestre de l'année 2011.

Par conséquent nous enregistrons un taux de pertes de 16.05 % qui dépassent l'objectif arrêter, mais qui s'est amélioré par rapport à la même période de l'année passée, cette situation est toujours défailante pour la direction et des efforts doivent toujours être fournis et tracer pour mieux maîtriser ce paramètre.

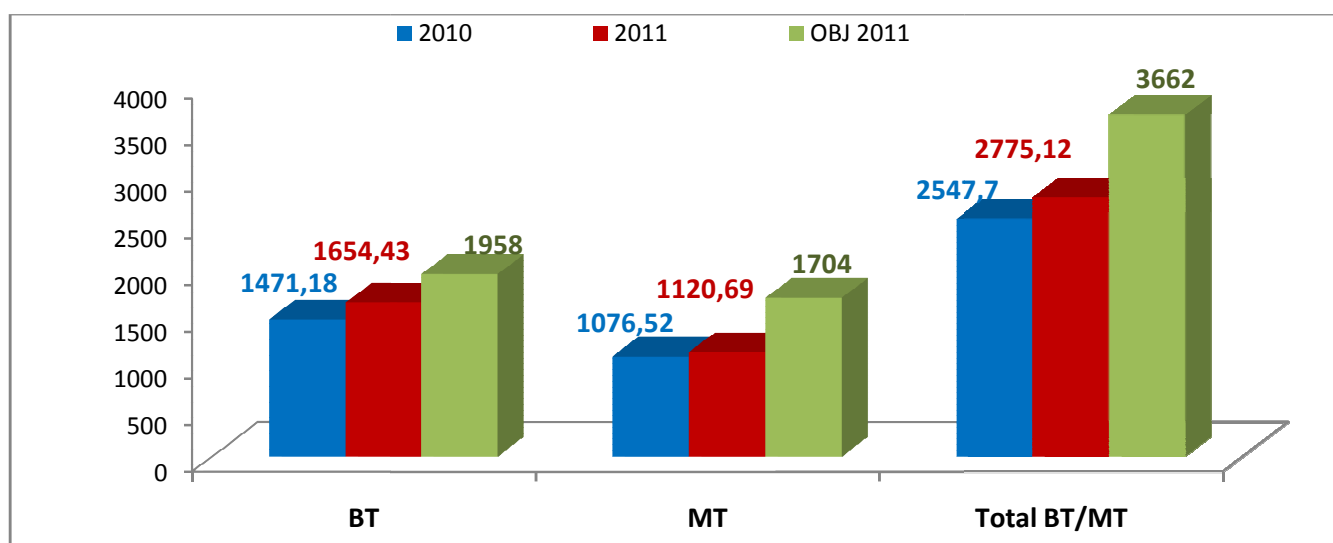
C. Chiffre d'affaires énergies Electricité

Tableau N°4.8 : chiffre d'affaires énergies Electricité

INTITULÉ	MOIS		T.EV (%)	CUMUL		T.EV(%)	OBJECT	TR (%)
	Sept 2010	Sept 2011		2010	2011			
Chiffre d'affaires HT (MDA)	304,60	330,32	8,44%	2547,70	2775,12	8,93%	3662	75,78%
BT	187,54	203,00	8,24%	1471,18	1654,43	12,46%	1958	84,50%
MT	117,06	127,32	8,76%	1076,52	1120,69	4,10%	1704	56,77%

Source : document interne de la DDB.

Figure N°4.8 : chiffre d'affaires (unité de mesure : millions de dinars MDA)



Source : établi par nous-mêmes d'après les documents internes de DDB.

D'après ce tableau, on constate une évolution de 08 % en chiffre d'affaires électricité pour le mois de septembre 2011 par rapport à septembre 2010 et le même taux d'évolution cumulé en vente électricité, une forte évolution est enregistrée en BT par rapport à l'année passée et cela est dû à l'intégration d'un nombre important de clients nouveaux, et une réalisation d'un chiffre d'affaires électricité de 76% par rapport à l'objectif fixé la situation est favorable pour l'entreprise et elle peut atteindre l'objectif durant le quatrième trimestre de l'année 2011, nous constatons que l'évolution du chiffre d'affaires est en corrélation avec l'évolution des ventes. Et pour optimiser le chiffre d'affaires le gestionnaire est mené à pousser l'analyse vers :

- Les instances d'intégration en facturation des abonnés (consommations non facturées, nouveaux clients) ;
- Les redressements à effectuer en terme de rattrapage d'énergie (compteurs défectueux, fraude....) ;
- Une qualité de relève (indexe reel).

2. Tableau de bord Gaz

A. Apport et nombre abonnés

Tableau N°4.9 : apport et nombre abonnés (Gaz)

INTITULÉ	MOIS		T.EV (%)	CUMUL		T.EV(%)	OBJECT	TR (%)
	Sept 2010	Sept 2011		2010	2011			
Apport abonné (BP+MP)	703	788	12,09%	4655	4883	4,90%	12550	38,91%
Apport abonnés BP	703	786	11,81%	4650	4871	4,75%	12540	38,84%
AO	694	786	13,26%	4634	4847	4,60%	12500	38,78%
FSM	9	0	-100,00%	16	24	/	40	60,00%
Apport abonné MP	0	2	/	5	12	140,00%	10	120%

Source : document interne de la DDB

L'apport abonné c'est le nombre des clients nouveaux en Gaz intégré durant l'année en cours, on distingue deux catégories de client Gaz, les clients basse pression (BP) et les clients moyenne pression (MP).

Les clients BP sont répartis à leur tour en abonnés ordinaires AO (les ménages) ; les abonnés facturés sur mémoire (FSM) comme l'administration :

Nous constatons une évolution importante du mois de septembre 2011 de 12,09% par rapport à celui de la même période de l'année précédente, et une réalisation cumulée à fin septembre de 38,91% qui n'a pas atteint 50 % de l'objectif, situation défavorable pour la direction en apport abonné Gaz BP comparativement aux clients MP qui ont dépassé l'objectif fixé et cela se justifie par :

- Lenteur de réactivité de nos clients pour le paiement et la réalisation de leurs installations intérieures ;
- Nous signalons aussi le retard des institutions de Sidi Ali Lebhar sur l'avancement et l'achèvement des projets pour alimenter les clients (blocs construits).

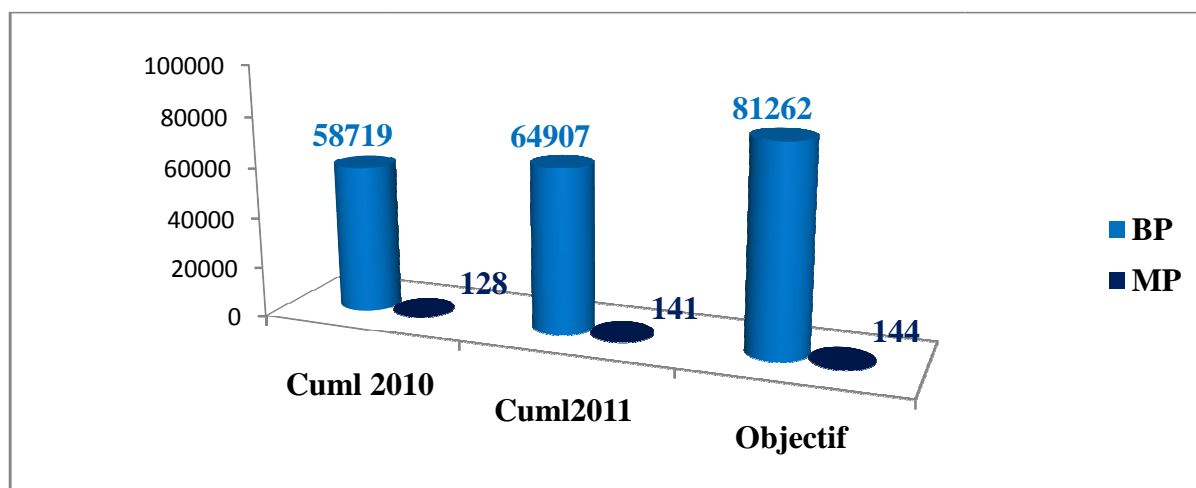
- **Nombres abonnés**

Tableau N°4.10 : nombre abonné (Gaz)

INTITULE	MOIS		T.EV (%)	CUMUL		T.EV(%)	OBJECT	TR (%)
	Sept 2010	Sept 2011		2010	2011			
Nombre abonné (BP+MP)	58847	65048	10,54%	58845	65048	10,54%	81406	79,91 %
Nombre abonné BP	58719	64907	10,54%	58717	64907	10,54%	81262	79,87%
Nombre abonnés MP	128	141	10,16%	128	141	10,16%	144	97,92%

Source : document interne de la DDB.

Figure N°4.9 : accroissement clients (Gaz)



Source : établi par nous-mêmes d'après le document interne de DDB.

Nous constatons une évolution de 10 % du mois de septembre 2011 par rapport à celui de la même période de l'année précédente, et une réalisation cumulée à fin septembre qui avoisine 80 % de l'objectif arrêté.

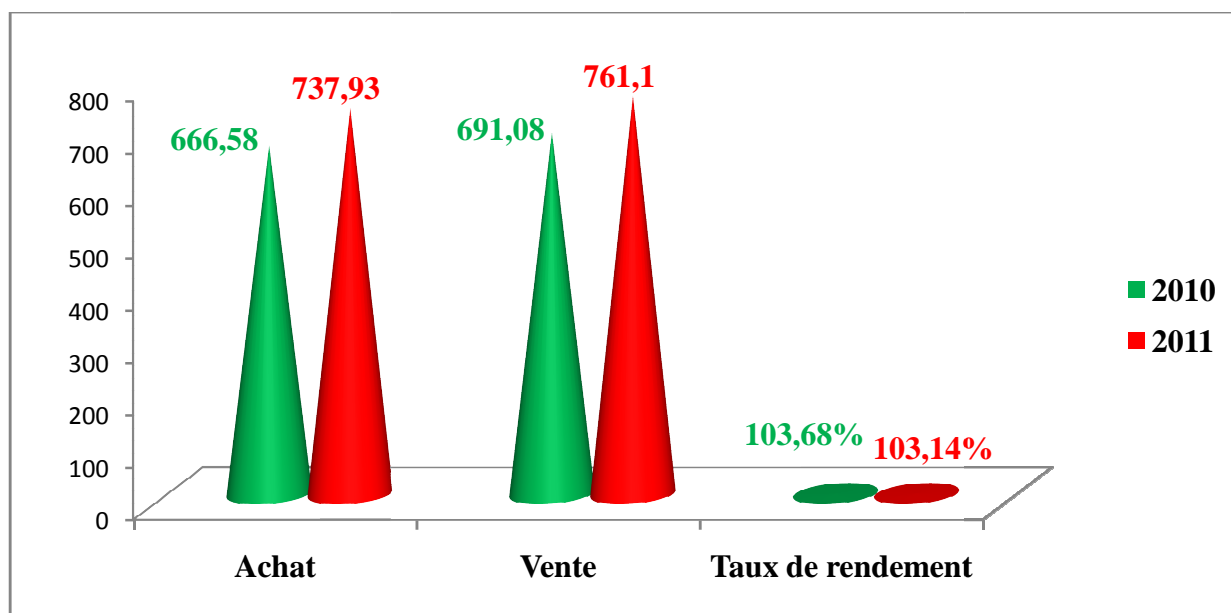
B. Ventes, achats et taux de rendement

Tableau N°4.11 : Vente, achat et taux de rendement

INTITULE	MOIS		T.EV (%)	CUMUL		T.EV(%)	OBJECT	TR (%)
	Sept 2010	Sept 2011		2010	2011			
Facturation (MTH)	48,40	48,45	0,10%	691,08	761,10	10,13%	909,15	83,72%
BP	21,28	21,91	3,0%	414,17	516,55	24,72%	447,80	115,35%
MP	27,12	26,54	-2,14%	276,91	244,55	-11,69%	461,35	53,01%
Achat (MTH)	45,32	52,17	15,11%	666,57	737,93	10,71%	957,00	77,11%
Pertes (MTH)	-3,08	3,72	-220,7%	-24,51	-23,17	-5,47%	47,85	-48,42%
Taux de pertes %	-6,80%	7,13%	-204,9%	-3,68%	-3,14%	-14,61%	5%	-62,80%
Taux de rendement%	106,80%	92,87%	-13,04%	103,68%	103,14%	-0,52%	95%	108,57%

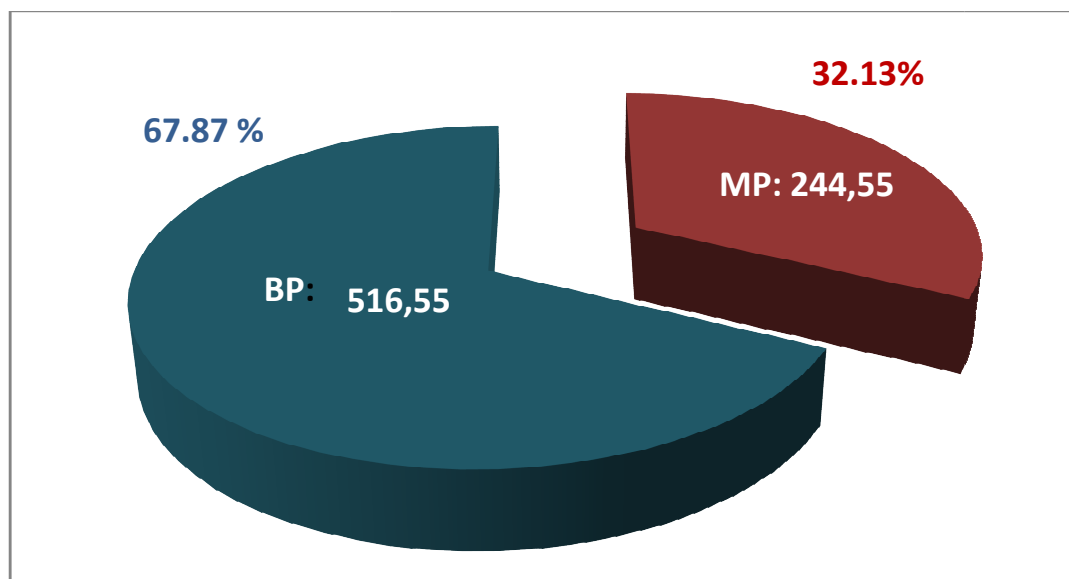
Source : document interne de le DDB

Figure N°4.10 : évolution de l'achat, ventes et taux de rendement



Source : établi par nous-mêmes d'après les documents internes de DDB

Figure N°4.11 : les ventes MP et BP (Mth) cumulés à septembre 2011



Source : établi par nous-mêmes d'après les documents internes de DDB

On constate dans ce tableau une évolution des achats du mois de septembre 2011 par rapport à celle du même mois de l'année passée de 15% , alors que les ventes n'ont pas évolué de la même proportion par rapport aux achats , l'évolution des ventes reste faible elle ne représente que 0.10 % par rapport au même mois de l'année passée cela s'explique par la régression des ventes MP de 2.14 % , et une réalisation cumulée à fin septembre des ventes gaz de 84 % par

rapport à l'objectif, ce qui nous laisse à dire que cet objectif sera réalisé pour l'entreprise durant le 4ième trimestre de l'année 2011, tout en signalons que l'objectif des ventes pour les clients BP à dépasser l'objectif arrêter .

Par conséquent nous enregistrons un taux de rendement de 103,14 % qui dépassent l'objectif arrêter, cette situation est favorable pour l'entreprise au moment que les toute l'énergie acheter en gaz a été commercialisé avec une partie des stocks (tout en sachant que le gaz est une énergie stockable contrairement à l'électricité qui se vaporise en l'air), ceci grâce aux efforts déployer par les commerciaux qui consiste à :

- Contrôle de groupe avant toute facturation ;
- Vérification des consommations nulles et faibles ;
- Traitement définitif des signalés de relève et redressement avant facturation du groupe.

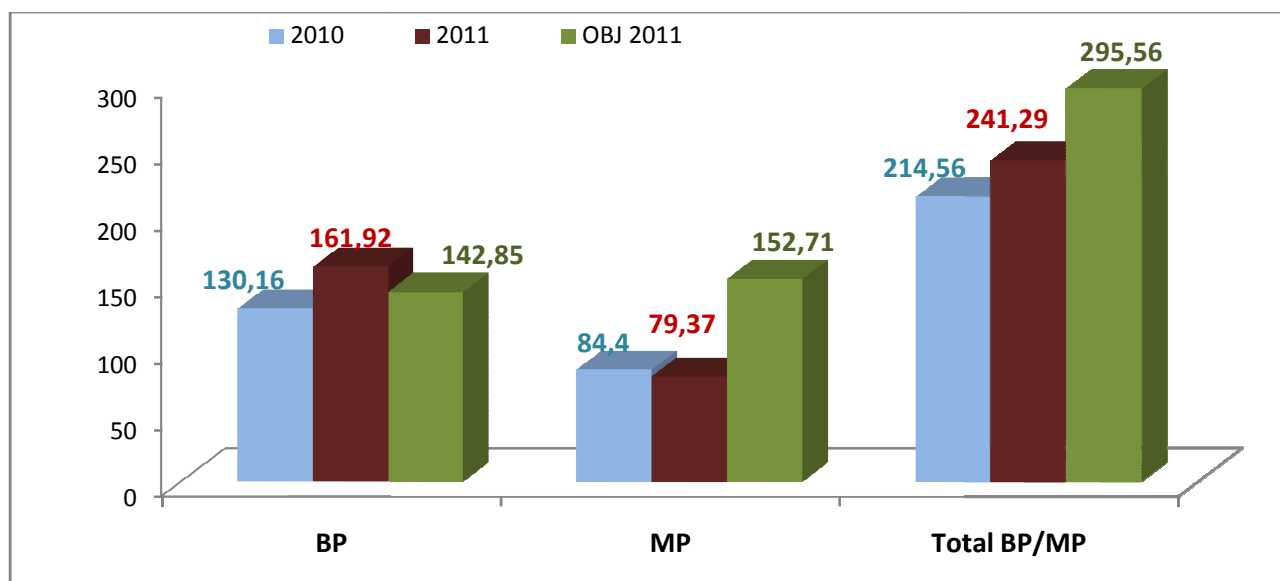
C. Chiffre d'affaires énergie Gaz

Tableau N°4.12 : évolution du chiffre d'affaires Gaz (unité en million de dinars MDA)

INTITULE	MOIS		T.EV (%)	CUMUL		T.EV(%)	OBJECT	TR (%)
	Sept 2010	Sept 2011		2010	2011			
Chiffre d'affaire HT (MDA)	15,10	15,29	1,26%	214,56	241,29	12,46%	295,56	81,64%
BP	6,71	6,99	4,17%	130,16	161,92	24,40%	142,85	113,35%
MP	8,39	8,30	-1,07%	84,40	79,37	-5,96%	152,71	51,97%
Prix moyen de vente (TH)	31,20	31,56	1,15%	31,05	31,70	2,11%	32,51	97,52%
BP	31,20	31,56	1,15%	31,05	31,70	2,11%	32,51	97,52%
MP	30,94	31,27	1,09%	30,48	32,46	6,48%	33,10	98,05%

Source : document interne de DDB

Figure N°4.12 : chiffre d'affaires (unité de mesure : millions de dinars MDA)



Source : établi par nous-mêmes d'après les documents internes de DDB

D'après ce tableau, on constate une évolution de 1,26% en chiffre d'affaires Gaz pour le mois de septembre 2011 par rapport à septembre 2010 et un taux d'évolution cumulé en vente Gaz de 12,46% , l'évolution du chiffre d'affaires Gaz est en corrélation avec l'évolution des ventes une forte évolution est enregistrée en BP par rapport à l'année passée et cela est dû à l'intégration d'un nombre important de clients nouveaux ,par contre on constate une diminution des ventes MP ceci est dû essentiellement à la régression d'activité de 53 clients moyenne pression.

Une réalisation d'un chiffre d'affaires Gaz global de 81,64% par rapport à l'objectif fixé la situation est favorable pour l'entreprise et elle peut atteindre l'objectif durant le 4ième trimestre de l'année 2011.

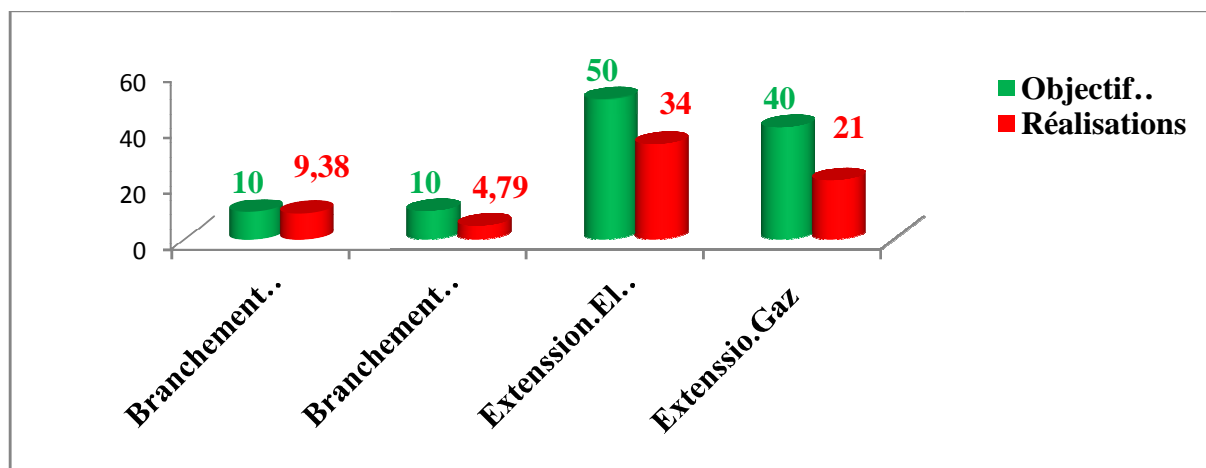
3. Délai de raccordement des clients

Tableau N°4.13 : délai de raccordement des clients

DD de Bejaia	Branchement. Électricité		Branchement. Gaz		Extension électricité		Extension. Gaz	
	délais	% HD	délais	% HD	délais	% HD	délais	% HD
Objectif (jours)	10	1.5%	10	1.5 %	50	1.5 %	40	1.5 %
Réalisations	9,38	0%	4,79	0%	34	0%	21	0%

Source : document interne de DDB

Figure N°4.13 : délais de raccordement



Source : établi par nous-mêmes d'après les documents internes de DDB

Nous constatons à travers le tableau ci-dessous que les délais de raccordements soit en branchement Électricité et Gaz , ainsi que les délais d'extensions sont favorable et ne dépassent pas l'objectif arrêter au contrat de gestion , la situation est considéré très bénéfique pour la direction et elle doit maintenir la cadence afin de garder les délais de raccordements maitrisables cela influencera directement sur les autres paramètres tels que l'apport abonné , les ventes et le chiffre d'affaires .

4. Délais de dépannage

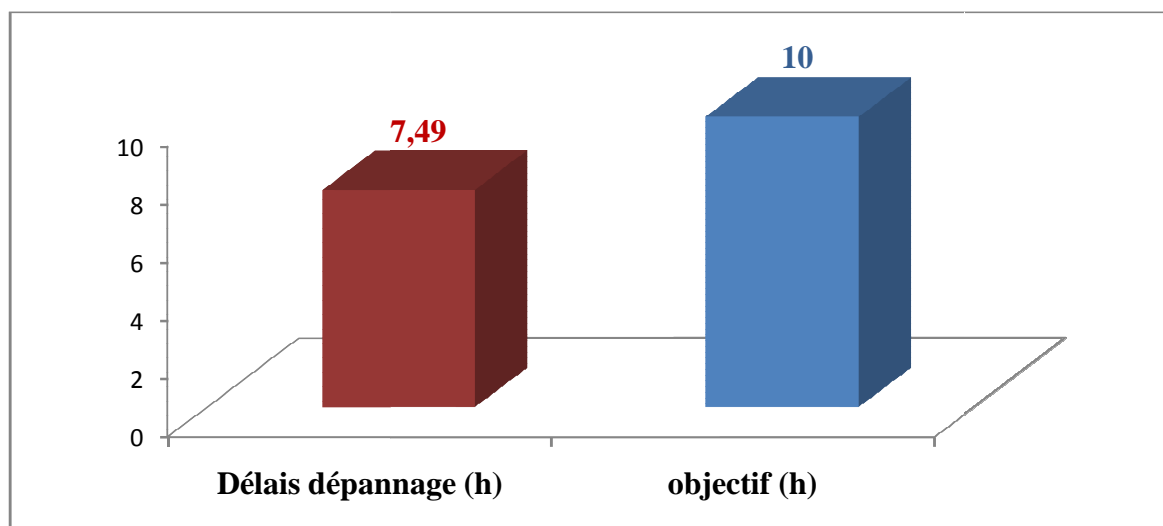
Tableau N°4.14 : délais de dépannage

Délai dépannage (heure)	Cumul 2011	Objectif 2011	T.R
DD	7,49	10	74,90%

Source : document interne de DDB

Nous constatons à travers ce tableau que les délais de dépannage sont inférieurs à l'objectif, cela implique une bonne prise en charge des réclamations, et une intervention rapide sur les pannes signalées.

Figure N°4.14 : le délai de dépannage (en heure)



Source : établi par nous-mêmes d'après le document interne de DDB

5. Taux de réclamation

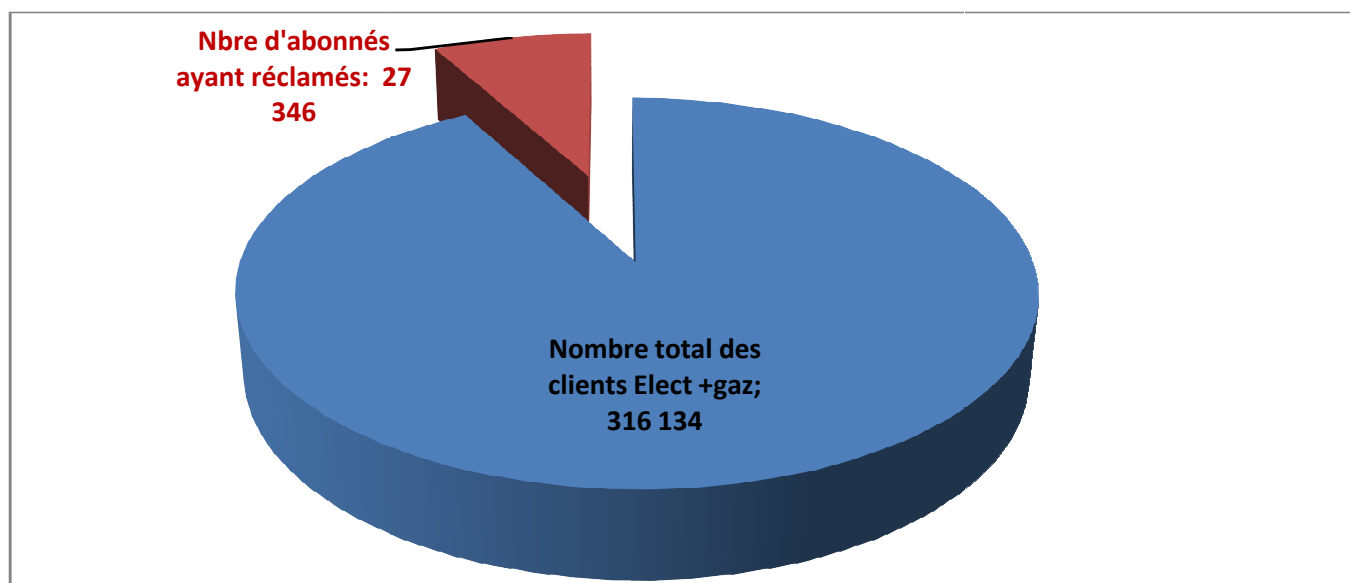
Tableau N°4.15 : taux de réclamations

Taux de réclamation	Cumul 2011	Objectif 2011	T.R %
DD	8,65%	10%	86,50

Source : document interne de la DDB

La satisfaction ou le mécontentement de la clientèle sont les plus souvent recherchés au niveau de la fonction commerciale ce qui pousse cette dernière à prendre en charge toute réclamation et besoin des clients, donc la lecture de ce tableau indique que le service commercial a atteint 8.65 % du nombre total des abonnés ont fait l'objet de réclamation, reste que ce taux est inférieur par rapport à l'objectif fixé, cette analyse est bien représentée par le graphe qui suit :

Figure N°4.15 : le taux de réclamation (%)



Source : établi par nous-mêmes d'après les documents de la DDB

6. recouvrement des créances

1/ Le taux d'encaissement

Tableau N°4.16 : évolution des encaissements et des créances (unité en million de dinars MDA)

	Cumul au 30/09/2011		T.EV %
	2010	2011	
Encaissements	3556,92	3586,77	0,84%

Source : document interne de la DDB

Nous constatons une légère évolution des encaissements cumulée au mois de Septembre 2011 par rapport à la même période de l'année passée.

2/ le délai crédit client

A. Délais crédit client exigible (solde exigible)

Tableau N°4.17 : délais crédit client exigible (solde exigible)

Unité de mesure millions de dinars (MDA)

Libellé	Solde au 31/10/2010	Solde au 30/09/2011	T.EV %	Solde au 30/09/2010	Solde au 30/09/2011	T.EV %
Solde exigible (créances exigibles) (1)	765.92	977.88	27.67	766.17	977.88	27.63
Total énergie	736.82	924.17	25.42	735.73	924.17	25.61
AO	596.36	755.36	26.66	622.91	755.36	21.26
FSM	83.78	97.8	16.73	68.61	97.8	42.54
MT/MP	56.68	71.01	25.28	27.05	71.01	162.51
Total travaux	29.09	53.70	84.59	30.44	53.70	76.41
Travaux ACI	8.35	8.13	-9.16	8.35	8.13	-0.02
Travaux ADM	20.74	45.57	119.72	22.08	45.57	106.38
Total chiffre d'affaires énergie + travaux (TTC) (2)	4 122.75	3 356.86	-18.58	3 070.69	3 356.86	9.32
Délais crédit clients (jours) à septembre = (1 / 2)*273 jours	68	80	17.64	68	80	17.65
Délais crédit clients (jours) à décembre = (1 / 2)*365 jours						

Source : document interne de la DDB.

B. Délais crédit client global (solde globale)

Tableau N°4.18 : délais crédit client global (solde global)

Unité de mesure millions de dinars (MDA)

Libellé	Solde au 31/10/2010	Solde au 30/09/2011	T.EV %	Solde au 30/09/2010	Solde au 30/09/2011	T.EV %
Solde globale (sans CX : sans créances contentieuses) (1)	1 035.87	1 359.26	31.21	1 086.22	1 359.26	25.13
Total énergie	1 006.78	1 305.55	29.67	1 055.78	1 305.55	23.65
AO	703.22	945.30	34.42	753.35	945.30	25.47
FSM	104.21	140.91	35.21	115.55	140.91	21.94
MT/MP	199.34	219.34	10.03	186.86	219.34	17.38
Total travaux	29.09	53.70	84.59	30.44	53.70	76.41
Travaux ACI	8.35	8.13	-2.63	8.35	8.13	-2.63
Travaux ADM	20.74	45.57	119.72	22.08	45.57	106.38
Total chiffre d'affaires énergie + travaux (TTC) (2)	4 122.75	3 356.86	-18.57	3 070.69	3 356.86	9.31
Délais crédit clients (jours) à septembre = (1 / 2)*273 jours	92	111	20.65	97	111	14.43
Délais crédit clients (jours) à décembre = (1 / 2)*365 jours						

Source : document interne de la DDB

Nous constatons à travers ce tableau que le délais crédit client est important en septembre 2011 comparativement à celui réalisé à la même période de l'année passée et celui réalisé en fin d'année 2010, cela nous laisse à dire que en 2011 le client réalise un délais crédit pour les créances exigibles de 80 jours , tous en constatons l'évolution importante des soldes créances pour tous les catégorie de clients que ce soit pour les client AO (évolution de 27% en septembre 2011 par rapport à l'année 2010, et 21 % par rapport à septembre 2010) ainsi pour les créances FSM (établissements), une évolution de 17 % pour septembre 2011 par rapport à l'année 2010 et 43% par rapport au même mois de l'année passée , également le solde des créances des clients MT/MP ont évoluer de 25% de septembre 2011 par rapport à 2010 et de 162 % par rapport au septembre 2010, les créances exigibles pour les travaux ACI et ADM (ce sont tous les travaux de prestations fournis pour les particuliers et les administrations en matière de frais de coupures, travaux complémentaires, droit de suiteEtc.), les travaux ACI (particuliers) ont marqué une légère régression de -9% par rapport à l'exercice 2010 et 0.02% par rapport au même mois de l'année passée, par contre l'évolution des travaux ADM

(administrations) ont marqué une évolution progressive de plus de 100 % par rapport à l'année passée et à septembre 2010.

Par ailleurs, la direction de distribution à mis en place un plan d'action pour assurer le recouvrement de ces créances dans les meilleurs délais comme :

- La mise en demeure pour tous les clients ayant 02 factures et plus.
- Un ordre de coupure est établi à l'égard de ces clients, et une poursuite judiciaire est assurée par les juristes de la direction.

Mais reste les créances des principaux débiteurs sont très importantes et immaîtrisable pour la direction, car elle touche plusieurs administrations étatiques et publiques telle que les hôpitaux, les APC, Wilaya, la justice, la gendarmerie, les établissements scolairesetc. Elle représente 55% des créances de la direction, et leur coupure et poursuite judiciaire n'est pas toujours évidente.

Nous constatons une aggravation des délais crédit client pour le solde global (calculé sur la base de toutes les créances exigibles et non exigibles), et reste que l'objectif du délai crédit client n'est pas atteint, et la direction doit prendre les mesures nécessaires afin de remédier à cette situation et assurer le recouvrement de ces créances que ce soit chez les particuliers ou chez les administrations publiques ou étatiques.

Section 3 : les suggestions et les recommandations

Dans cette dernière section nous allons nous intéresser aux différents problèmes qui rencontrent la direction de distribution de Bejaia dans le service commercial lors d'élaboration de tableau de bord de gestion ainsi qu'on suggère des propositions à mettre en œuvre, nous nous baserons uniquement sur ce qui nous a été déclaré par le chef de service à travers notre entretien.

3.1. Analyse des indicateurs défaillants

- **Les réclamations de la clientèle :**

Connaitre l'opinion des clients à l'égard de la qualité du service offert est le plus important vis-à-vis de la direction de la distribution de Bejaia, cette connaissance permet aux gestionnaires d'identifier les principaux écarts entre ce que les clients estiment être en droit de recevoir et ce qu'ils estiment recevoir effectivement. Malgré, tous les efforts fournis par la

direction ça n'empêche pas d'avoir des réclamations de la part de la clientèle et parmi elles on trouve :

- La lenteur des procédures de traitement des réclamations ;
- Les coupures d'Électricité et du Gaz ;
- Rétention des informations pour cacher les faiblesses ;
- La durée de l'attente des clients au niveau du guichet ;
- Les problèmes rencontrés lors de la réalisation et la construction des travaux ;
- **Les pertes**

Les pertes sont les préoccupations primordiales de direction de distribution de Bejaia, elles sont dues :

- A la mauvaise qualité de la relève ;
- Erreurs de saisie ;
- Non prise en charge des signalés (compteur, vérification, remplacement) ;
- Fraude (compteur, branchement, réseau) ;
- Délais de réalisation des branchements et de leur intégration en facturation

❖ **Les mesures correctives**

A / pour les réclamations :

- Traiter rapidement les réclamations ;
- Assure une bonne qualité de la relève et un bon accueil au client au niveau de l'agence ;
- Aviser les clients en cas de coupures programmées ;
- Afficher les numéros de téléphone du service dépannage ;
- Respecter les délais contractuels (15jour après présentation de la facture) ;
- Réduire les délais de branchement « électricité &gaz »
- Identifier les agents en contact avec la clientèle
- Éviter les coupures à tort
- Diversifier les modes de paiement
- Interdire l'encaissement des frais de coupure sans l'acte de coupure
- Intervenir rapidement en cas de panne
- Réduire les chutes de tension
- Contrôler la qualité des prestations des sous-traitants
- Sécuriser les installations de la direction

- Aménager les structures d'accueil

B/pour les pertes :

- Assurer la bonne relève et facturation de la clientèle ;
- Prise en charge des signalés de la relève (répondre dans les meilleurs délais aux réclamations des clients) ;
- Poursuivrez la généralisation des comptages électroniques ;
- Bannir par tous les moyens réglementaires la fraude d'énergie.

C/ pour les encaissements : la direction de la distribution a met en place un plan d'action pour assurer le recouvrement de ces créances dans les meilleurs délais comme :

- Instaurer une nouvelle procédure de paiement des quittances pour les clients AO à travers les guichets Algérie Postaux « la mise en place d'une convention entre les deux entreprises pour développer les encaissements de la direction.
- Renforcer les efforts en matière de sensibilisation à travers tous les moyens de communication (radio, publicité ...etc.) des clients pour les encourager à payer leurs créances, notamment à travers les bureaux de poste, car les encaissements à travers ces derniers ne représentent que 16 % du total des encaissements
- suivi journalier des encaissements, coupures, distribution et la prise en charge des groupes facturés.

❖ **Autres mesures correctives**

- Offre des facilités de paiement pour les factures élevées ;
- Protéger les accès aux compteurs ;
- Diminuer les prix de l'énergie ;
- Encourager l'utilisation du gaz naturel en substitution à l'électricité ;
- Annoncer toutes les coupures programmées sur les différents supports de communication (presse, télévision, radio locale);
- Former les agents d'accueils et les sensibiliser à avoir une image de marque de l'entreprise ;
- Multiplier les guichets au niveau des agences ;
- Multiplier les équipes de dépannage et les doter d'équipements nécessaires (radio).

Dans le point précédent, nous avons fait un tour d'horizon des différents indicateurs défaillants dans le tableau de bord.

Quant aux obstacles que rencontre la direction de Bejaia lors d'élaboration du tableau de bord se résume dans ces quelques points :

- Les informations n'arrivent pas à temps ;
- Manque de fiabilité d'information ;
- Absence de retour d'information (feed-back) ;
- Manque de moyens de communication interne et externe ;
- Manque de communication dans les différents niveaux hiérarchiques.

Malgré toutes ces insuffisances, le tableau de bord reste un outil qui indique des différents paramètres (indicateurs) défaillants ce qui pousse la direction de distribution à traiter les points faibles à l'aide d'un diagnostic générale pour prendre des mesures correctives et remédier la situation afin de prendre une décision définitive (ce qui confirme l'hypothèse N°1).

3.2. Les recommandations

Pour mettre en place un tableau de bord pour Sonelgaz et remédier à l'insuffisance liée à la section précédente, nous suggérons que la mise en place d'un bon tableau de bord obéit aux critères suivants :

- Décentralisation : le tableau de bord est nécessaire à tous système décentralisé parce que dans un tel système chaque centre de responsabilité est amené à évaluer ses propres prévisions dans le cadre de l'objectif global de l'entreprise ;
- Accompagnement des efforts humains par un matériel approprié ;
- Adaptation aux nouveaux systèmes de gestion informatique ;
- Créer un climat de communication on utilisant des différents techniques (focus groupe, brainstorming, sondage d'opinion, la méthode DELPH.).

Pour conclure on peut dire que le service commercial, nous a permis démontrer les résultats d'analyse concernant l'utilité et l'efficacité du tableau de bord d'une part, d'autre part de confirmer les deux hypothèses avancées dans la problématique.

La conception du tableau de bord de gestion doit être en mesure de répondre aux objectifs fixés, cependant, les résultats représentés dans ce cas pratique ne peuvent pas faire objet d'une généralisation de la distribution, mais ils peuvent constituer un jet de réflexion sur un modèle de tableau de bord.

Donc la division relation commerciale assure une tâche complexe comme elle fait face directement aux clientèles externes et au portefeuille de la direction en matière de recouvrement et la commercialisation de l'énergie, il faut élaborer un tableau de bord qui lui convient et qui va l'aider à améliorer la performance de son service et la performance de toute la direction de la distribution.

CONCLUSION GENERALE

Conclusion générale

En guise de conclusion de notre travail, nous pouvons avancer que le développement technologique récent dans le système d'information de pilotage s'est traduits par des nouveaux outils, les offres dites décisionnelles et la décentralisation pour améliorer la prise de décision et leur capacité de pilotage d'une part, et d'autre part elles doivent aussi être performantes et compétitive de se doter d'instruments efficaces qui s'appuient automatiquement sur un système d'information à la fois décentralisé et synthétique qui est le tableau de bord.

Ce dernier occupe une place importante à l'intérieur de l'entreprise, il nécessite à l'informé, mesurer, comprendre, apprécier des situations, évaluer les écarts, localiser les problèmes, décider et agir on apportant les corrections nécessaires de façon progressive et dynamique.

En effet, les raisons qui peuvent inciter une entreprise à élaborer un tableau de bord ou améliorer un système d'information préexistant consistent essentiellement à apprécier les délégations et à contrôler la validité de la gestion prévisionnelle.

C'est un outil de gestion à court terme, il constitue un support, à la fois, léger, rapide et dynamique. Il facilite à son destinataire la compréhension de la situation en présentant une idée globale de l'état de système géré.

Dans le but de contrôler et de suivre son activité de commercialisation Électricité/gaz, le service commercial de la direction de la distribution de Bejaia a établi un outil de pilotage dans lequel la performance du service est évaluée, cet outil est caractérisé par la cohérence et la précision dans la prise de décisions au sein du service commercial. Pour cela, le responsable du service a met en place le tableau de bord commercial qui répond aux exigences.

Malgré sa mise en place et son utilisation au sein de la direction de la distribution ses indicateurs sont figés à cause de la centralisation des décisions stratégiques. Ces paramètres se diffèrent d'une direction à une autre par rapport au climat, aux réseaux et aux membres de la population, mais avec les nouvelles structures la distribution est en plein mouvement ce qui la pousse à entrer dans le système de décentralisation pour chaque service, mais ils respectent toujours les objectifs affichés sur le contrat de gestion.

Donc la mise en place d'un outil de pilotage nécessite une très bonne connaissance des activités de l'entreprise, de son organisation et de sa stratégie. Ainsi, il est nécessaire que les responsables s'impliquent et participent aux processus d'élaboration d'un tableau de bord afin d'apporter leurs visions. Mais il faut également que les contrôleurs de gestion soient présents dans cette démarche.

À cet effet, le tableau de bord de gestion reste un excellent exemple du contrôle de gestion, car il diagnostique toute la situation de l'entreprise et met des plans d'action pour chaque indicateur défaillant afin d'améliorer les écarts et prendre des bonnes décisions.

BIBLIOGRAPHIE

Bibliographie

➤ Ouvrages Généraux :

1. ALZARD (C) et SEPARI (S) : contrôle de gestion, manuel et application, édition Dunod, France, 2005.
2. ARDOIN (J.L) : plans et budget, encyclopédie de gestion, édition Economica, Paris, 1989.
3. BAILLEY (L) et LECLERE (D) : contrôle de gestion (le meilleur du DCG1 11), édition Foucher, 2^e édition France, 2001.
4. BOHNKE (Sabine) : modernisé son système d'information, édition Eyrolles, Paris, 2010.
5. BOISSELIER (P) : contrôle de gestion, cours et application, édition Vuibert, Espagne, 1999.
6. COURTOIS (A) : gestion de production, édition d'Organisation, Paris, 2003.
7. DORIATH (Brigitte) : contrôle de gestion en 20 fiches, édition Dunod, 5^e édition, Paris, 2008.
8. DORIATH (B) et autre : comptabilité et gestion des organisations, édition Dunod, 7^e édition, Paris, 2010.
9. FERNANDEZ (Alain) : l'essentiel du tableau de bord, édition d'Organisation, France, 2007.
10. FERNANDEZ (Alain) : le nouveau tableau de bord de décideurs, édition d'Organisation, Paris, 2000.
11. FERNANDEZ (Alain) : les nouveaux tableaux des managers, édition d'Organisation, 4^e édition, Paris, 2008.
12. GERVAIS (Michel) : contrôle de gestion, édition Economica, 7^e édition, Paris.
13. GERVAIS (Michel) : le contrôle de gestion par le système budgétaire, édition Aubin imprimeur, France, 1989.
14. GERMAIN (Christophe) : tableau de bord, édition éthique, Lille, 2003.
15. GIRAUD (F) et autres : contrôle de gestion et pilotage de la performance, édition Gualino, France, 2002.
16. HERVE (Arnaud) : le contrôle de gestion... en action, édition Liaisons, 2001.
17. HONING (Helene) et autres : le contrôle de gestion, organisation, outils et pratique, édition Dunod, 3^e édition Paris, 2008.

Bibliographie

18. HORNGEREN (C) : contrôle de gestion et gestion budgétaire, édition Education, 3^e édition France, 2006.
19. HLFER (J.P) et ORSONI (J) :T.O.G2 comptabilité analytique, Edition Vuibert, 1984.
20. JAULENT (P) et QUARES (M.A) : pilotez vos performances, édition Afnor, 2^e édition, 2008.
21. KAPLAN (R) et NORTON (D) : le tableau de bord prospectif, édition d'Organisation, Paris, 1998.
22. KAPLAN ® et NORTON (D) : comment utiliser le tableau de bord prospectif, édition d'Organisation, Paris, 2001.
23. KAPLAN (R) et NORTON (D) : le tableau de bord prospectif, pilotage stratégique : les 4 axes du succès, édition d'Organisation, France, 2002.
24. LANGLOIS (G), BRINGER (M) et BONNIER (C) : contrôle de gestion : manuel & application, édition Foucher, 4^e édition, France, 2010.
25. LEROY (Michel) : le tableau de bord au service de l'entreprise, édition Organisation, paris, 2001.
26. LONING(H) et PESQUEUX (Y) : contrôle de gestion, édition Dunod, Paris, 1998.
27. MARTINET (A.B) et SILEMA (A): lexique de gestion, DALLAZ, paris, 2003.
28. RAMPERSAD (H.R) : total performance scorecard, réconcilier l'homme et l'entreprise, édition Springer- Verlag, Paris, 2005.
29. REIX (R) : système d'information et management de l'organisation, Vuibert, 5^e édition, 2005.
30. SAULOU (J.Y) : le tableau de bord de décideur, édition Organisation, Paris, 1982.
31. SELMER (Caroline) : concevoir un tableau de bord de gestion, édition Dunod, Paris, 1998.
32. VOYER (Pierre) : tableau de bord de gestion et indicateur de performance, édition Presse de l'université du Québec, 2^e édition Canada, 1999.

➤ **Reuves scientifiques :**

1. ANTHONY (R.N): Planning and Control Systems: a Framework for Analysis, Harvard University, 1965.
2. ANTHONY (R.N): the management control function, the Harvard Business School press, Boston, 1998.

Bibliographie

3. BOUQIN (H) : les fondements du contrôle de gestion, Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892 ; Paris.
4. MARSAL (C) et TRAVAILLE (D) : les systèmes d'information de pilotage, les tableaux de bord, FARGO-centre de recherche en finance, Architecture et gouvernance des organisations, cahier du FARGO, n°1060901, Septembre, 2006.
5. ROUACH (M) et NAULLEAU (G) : contrôle de gestion bancaire et financier, revue banque éditeur, 3^e édition, Paris.
6. Revue de laboratoires de biologie médicale : tableaux de bord de gestion exercices financier, édition Québec, 2011.

➤ **Dictionnaire, manuel et Encyclopédie :**

- MAHE (H) : dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, édition Economica, Paris, 1998.

➤ **Travaux universitaires :**

1. AROUS (K) et GAMMOUDI (L) : la mesure de la performance : le poids de la stratégie des compétences dans la vision stratégique des entreprises, Colloque Ecole de Commerce ISTECH, Paris, 2012.
2. TOUMI (Khadija) conception et exploitation des tableaux de bord de gestion, mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme supérieur des études bancaire, sous la direction de M. KADRI Ali, École Supérieure de Banque, Alger, 2003.

ANNEXES

Annexe N°1 : les prévisions énergétiques Electricité

Bejaia	Prévision		
	Prévision 2010	Prob 2010	Prévu 2011
Apport en abonnées nouveaux			
AO	7331	7331	7478
FSM	63	63	64
Total BT	7394	7394	7542
Apport MT	40	35	41
Apport BT+MT	7434	7429	7583
Total abonnées			
Abonnés BT	243656	242504	250046
Abonnés MT	1394	1378	1419
Abonnées BT+MT	245050	243882	251465
Energie facturé en (Gwh)			
FACT.BT	489,27	462,6	497,27
-A.O	430,56	407,09	437,6
- FSM	58,71	55,51	59,67
FACT.MT	509,24	491,22	517,57
FACT.BT+MT	998,51	953,82	1014,84
Achats nets	1184,48	1135,504	1193,936
Pertes bruts en Gwh	193,27	186,53	183,94

Pertes nets en Gwh	185,97	181,684	179,096
Taux de pertes %	15,70%	16,00%	15,00%
Chiffre d'affaires en MDA			
Basse tension	1892,02	1822	1958
Moyenne tension	1635,18	1618	1704
MT+BT	3527,2	3439,32	3662,62

Source : document interne de la DDB

Annexe N°2 : prévisions énergétiques Gaz

Bejaia	Prévision		
	Prévision 2010	Prob 2010	Prévu 2011
Apport en abonnées nouveaux			
Apport BP	14535	14535	12540
AO	14400	14400	12500
FSM	135	135	40
Apport MP	10	10	10
Apport BP+MP	14545	14545	12550
Total abonnées			
Abonnées BP	77785	68722	81262
AO	76824	67839	80339
FSM	961	883	923
Abonnées MP	139	134	144
Abonnées BP+MP	77924	68856	81406

Energie facturé en (Mth)			
FACT. BP	397	396,75	447,80
-A.O	366	361,45	411,30
- FSM	32	35,30	36,50
FACT.MP	430	429,73	461,35
FACT.BP+MP	827	826,48	909,15
Total achats (Mth)	870	870,00	957,00
Pertes en Mth	44	43,52	47,85
rendement %	95%	95 ,00%	95%
Chiffre d'affaires en MDA			
Basse pression	126	126 ,56	142,85
Moyenne pression	142	142,24	152,71
MP+BP	269	268,80	295,56

Source : document interne de la DDB

Liste des figures

N°	Titre de la figure	Page
1.1	La place du contrôle de gestion	11
1.2	Le processus du contrôle de gestion	13
2.1	Le pilote et son véhicule	23
2.2	Le pilote dans le système de l'entreprise	23
2.3	Représentation des courbes	28
2.4	Représentation des graphes circulaires	29
2.5	Représentation des histogrammes	29
2.6	Les pictogrammes	30
2.7	Les quatre axes du tableau de bord prospectif	40
2.8	La chaîne de causalité au sein de BSC	40
3.1	Les étapes à suivre pour l'élaboration du TB	49
3.2	Les 6 facettes d'un bon objectif	50
3.3	La maquette du TB	61
3.4	Les étapes de la conduite de projet	65
4.1	L'organigramme général de l'entreprise	74
4.2	L'organigramme de la DAM	78
4.3	L'organigramme de la DFC	79
4.4	Accroissement des clients (électricité)	88
4.5	Evolution achat vente et taux de pertes	89
4.6	Chiffre d'affaire électricité (unité de mesure Million de dinars MDA)	90
4.7	Accroissement clients (Gaz)	93
4.8	Evolution de l'achat, vente et taux de rendement	94
4.9	Les ventes MP et BP(Mth) cumule a septembre 2011	94
4.10	Chiffre d'affaire Gaz (unité de mesure Million de dinars MDA)	96
4.11	Délais de raccordement	97
4.12	Les délais de dépannage (en heure)	98
4.13	Le taux de réclamation(%)	99

Liste des tableaux

N°	Titre du tableau	Page
3.1	Exemple sur les facteurs clés de succès dans les différents centres	53
3.2	Comment choisir un indicateur	55
4.1	Délais de raccordement de la clientèle	82
4.2	Délais de raccordement	83
4.3	La répartition des ventes (Électricité)	84
4.4	La répartition des ventes (Gaz)	84
4.5	Apport et nombre abonnés (Électricité)	87
4.6	Nombre abonné (Électricité)	88
4.7	Achat, vente et taux de perte Electricité	89
4.8	Chiffre d'affaires énergie Electricité	90
4.9	Apport et nombre abonnés (Gaz)	91
4.10	Nombre abonné (Gaz)	92
4.11	Vente, achat et taux de rendement	93
4.12	Évolution du chiffre d'affaires Gaz (unité en million de dinars MDA)	95
4.13	Délais de raccordement des clients	97
4.14	Délais de dépannage	98
4.15	Taux de réclamation	98
4.16	Évolution des encaissements et des créances (unité en million de dinars (MDA)	99
4.17	Délais crédit client exigible (solde exigible)	100
4.18	Délais crédit client global (solde globale)	101

Liste des abréviations

ACI : acompte à caractère individuel

AO : apport abonné

AGP : agent gestion principal

BSC: balanced scorecard

BP: basse pression

BT: basse tension

CE : chargé d'étude

CH : chiffre d'affaires

CX : créances contentieuses

DAM : division administration des marchés

DCC : délais crédit client

DD : direction distribution

DDB : direction de distribution de Bejaia

DEET : division étude d'exécution travaux

DFC : division finance et comptabilité

DP : détente poste

DPO : direction par objectif

DR : délais raccordement

DTE : division technique électricité

DTG : division technique gaz

DGSI : division gestion du système informatique

EGA : électricité et gaz d'Alger

EPIC : établissement public à caractère industriel

FSM : facture sur mémoire

GRTE : gestionnaire réseau transport gaz

GRTG : gestionnaire réseau transport électricité

GWH: gigas watts

HD: hors délai

KDA: kilos de dinars

KV: kilo volts

KW: kilo watts

MDA: million de dinars

MP : moyenne pression

MPV : maintenance et prestation véhicule

MT : moyenne tension

MTH:thermie

MW:mega watts

S: Somme

TE : taux d'évolution

TBG : tableau de bord de gestion

TBP : tableau de bord prospectif

TQM : management de la qualité totale

TR : taux de réalisation

SDA : société de distribution d'électricité et du gaz d'Alger

SDC : société de distribution d'électricité et du gaz de l'Ouest

SPA : société par actions

SPE : SONELGAZ production électricité

TABLE DES MATIERES

Remerciements

Dédicaces

Sommaire.....01

Introduction générale.....02

Chapitre01 : introduction aux techniques du contrôle de gestion.....05

Section 1 : rappel théorique sur le contrôle de gestion.....05

1.1. La notion de contrôle de gestion.....05

1.2. Les caractéristiques du contrôle de gestion07

1.3. Les objectifs du contrôle de gestion.....08

1.3.1. Maitrise de la gestion.....08

1.3.2. Maitrise de l'activité.....08

1.3.3. Maitrise de la rentabilité.....09

1.3.4. Maitriser l'évolution de l'entreprise.....09

1.3.5. Projection dans le futur.....09

1.3.6. Le contrôle de gestion fonction d'aide a la direction.....09

1.3.7. Réponse aux objectifs économiques.....10

1.4. La place du contrôle de gestion et les différentes formes du contrôle.....10

1.4.1. La place du contrôle de gestion.....10

1.4.2. Les différentes formes de contrôle.....11

1.5. Le processus du contrôle de gestion.....12

Section 2 : les outils du contrôle de gestion.....14

2.1. La gestion budgétaire.....14

2.1.1 Définition de la gestion budgétaire.....14

2.1.2 Les phases du processus budgétaire.....15

2.2 la comptabilité analytique.....16

2.3 Le système d'information.....18

2.3.1 Définition du système d'information.....18

2.3.2 Les caractéristiques du système d'information.....19

2.3.3 La structure d'un système d'information.....20

TABLE DES MATIERES

2.3.4	Les fonctions d'un système d'information.....	20
2.4.	Le tableau de bord de gestion.....	21
Chapitre02 : Généralités sur les tableaux de bord		22
Section 1 : Rappel sur les tableaux de bord		22
1.1.	Introduction au tableau de bord de gestion (modèle français).....	24
1.1.1.	Définition du tableau de bord de gestion.....	24
1.1.2.	Les caractéristiques du tableau de bord de gestion.....	26
1.1.3.	Les outils du tableau de bord de gestion.....	27
1.1.4.	Les fonctions du tableau de bord de gestion.....	30
1.1.5.	Les avantages et les limites du tableau de bord de gestion.....	33
1.2.	Généralité sur le tableau de bord prospectif (balanced scorecard ou le modèle Américain).....	34
1.2.1.	Les caractéristiques du tableau de bord prospectif.....	35
1.2.2.	L'intérêt du tableau de bord prospectif.....	35
1.2.3.	Les axes du tableau de bord prospectif.....	37
1.2.4.	La relation cause/effet	40
Section 2 : Comparaison entre le tableau de bord de gestion et le tableau de bord prospectif.....		41
2.1.	Les points communs.....	41
2.1.1	L'objectif de pilotage.....	42
2.1.2	Le choix en matière d'indicateurs.....	42
2.2.	Point de différences.....	44
2.2.1	La structure des outils.....	44
2.2.2.	Les logiques de construction des deux outils.....	44
2.2.3.	Les utilisations et les utilisateurs.....	45
2.2.4.	Les objectifs secondaires.....	45
Chapitre03 : mise en œuvre d'un tableau de bord de gestion.....		47
Section 1 : Les étapes d'élaboration du tableau de bord de gestion.		47

TABLE DES MATIERES

1.1. Les principes et les étapes à suivre pour l'élaboration d'un tableau de bord de gestion.....	47
1.1.1. Les principes de la conception du tableau de bord de gestion.....	47
1.1.2. Les étapes de la conception du tableau de bord de gestion.....	49
1.2. La conduite du projet du tableau de bord de gestion.....	64
1.2.1. Le lancement.....	65
1.2.2. Le test.....	66
1.2.3. L'utilisation et le suivi.....	66
Section2 : les conditions de succès d'un tableau de bord de gestion et ses erreurs à éviter.....	66
2.1. Les conditions de succès de la conception d'un tableau de bord.....	66
2.1.1. Les conditions générales.....	66
2.1.2. Les conditions spécifiques.....	67
2.2. Les pièges à éviter.....	67
2.2.1. Lors de la fixation des objectifs.....	68
2.2.2. Au niveau de la structure du tableau de bord.....	68
2.2.3. Au niveau de la périodicité.....	69
2.2.4. Au niveau du choix des indicateurs.....	69
Chapitre04 : Le tableau de bord commercial de la direction de distribution de Bejaia.....	70
Section 1 : présentation de l'organisme d'accueil.....	70
1.1. Historique.....	70
1.2. Présentation de l'unité d'accueil.....	71
1.2.1. Domiciliation.....	72
1.2.2. Statut juridique.....	72
1.2.3. Effectifs.....	72
1.2.4. Les actifs de Sonelgaz.....	72
1.2.5. Les attributions de DD.....	73

TABLE DES MATIERES

1.2.6. La présentation de l'organigramme de l'entreprise.....	73
Section 2 : l'élaboration du tableau de bord commercial de la direction de distribution de Bejaia.....	81
2.1 Présentation du service commerciale du centre.....	81
2.2 Les étapes d'élaboration du tableau de bord commercial.....	81
Section3 : les suggestions et les recommandations.....	102
3.1. Analyse des indicateurs défaillants.....	102
3.2. Les recommandations.....	105
Conclusion générale.....	107
Bibliographie.....	109
Annexes.....	112
Listes des tableaux et des figures.....	116
Liste des abréviations.....	118