

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA.

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

DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en Science
de Gestion

Option : Finance d'entreprise (FE)

Thème

**L'élaboration d'un tableau de bord de
gestion**

**Cas : SOCIETE AMENHYD SPA
Alger**

Présenté par :

DJIABA Fateh

BENABDERRAHMANE Bellal

Sous la direction de :

ARAB Zoubir

Jury de soutenance

- **Président** : Dr OUAOUDIA Lounis

- **Rapporteur** : ARAB Zoubir

- **Examineur** : AMALOU Mourad

Session juin 2018

Remerciements

Nous remercions d'abord clément et miséricordieux de nous avoir procuré courage et volonté pour achever ce travail ainsi pour pouvoir suivre nos études succès.

Nous remercions infiniment Mr ARAB Zoubir pour sa grande contribution à l'aboutissement de ce travail, sa disponibilité, ses judicieuses remarques et sa rigueur scientifique pour tout cela nous tenons à lui exprimer nos vives reconnaissances.

Nos profonds remerciements pour l'ensemble du personnel de la société AMENHYD spa, et en particulier MR BOURBIA Zidane, KADI Ahcene et Mme BELAABAS Houria de nous avoir facilité la tâche et qui ne nous ont quitté des yeux durant toute la période de stage.

Enfin ; je présente une sincère reconnaissance pour tous ceux qui nous ont soutenu pour la réalisation de ce modeste travail.

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail ;

A la mémoire de mon cher père ;

A ma chère mère ;

A ma femme ;

A mes frères et sœurs ainsi que leurs familles ;

Aux personnel de la société AMENHYD spa, en particulier ;

*Mr BOURBIA Zidane, KADI Ahcene et Mme BELABAS
Houria.*

*A mes amis : Billal, Ferhat et Farid et Youcef, ainsi que tout
le groupe FE ;*

A mes collègues de travail de l'APC Aïn Legredj.

Fateh

Dédicaces

Je dédie ce travail à ma chère mère.

Je dédie ce travail à ma famille et tous ceux qui me sont chers.

Bellal

Sommaire

Liste des abréviations	I
Liste des tableaux	II
Liste des figures	III
Introduction générale	1
Chapitre01 : Aspect théorique du contrôle de gestion	4
Section 01 : Notions de base sur le contrôle de gestion	4
1.1. Définition du contrôle de gestion	4
1.2. Objectifs du contrôle de gestion	7
1.3. Les missions du contrôle de gestion.....	9
1.4. La fonction du contrôleur de gestion	10
1.5. Les missions de contrôleur de gestion.....	11
1.6. Les niveaux de contrôle dans l'entreprise	13
1.7. La place et le rattachement du contrôle de gestion dans l'entreprise.....	14
1.8. Le processus de contrôle de gestion	18
1.9. Les limites du contrôle de gestion.....	21
Section 02 : Méthodes et outils du contrôle de gestion	22
2.1. Le Système d'information	23
2.2. La comptabilité générale	24
2.3. La comptabilité analytique	25
2.4. Le plan	26
2.5. Budget	28
2.6. Le Reporting	30
2.7. Le tableau de bord	30
2.8. Le Benchmarking (Analyse comparative)	30

Section 03 : Le contrôle de gestion et la performance.....	31
3.1. Définition de la performance.	31
3.2. Les objectifs de la performance.....	33
3.3. Les principes de base de mesure de la performance	34
3.4. Les modèles de la performance	35
Chapitre02 : Tableau de bord de gestion : Conception et mise en œuvre	38
Section01 : Généralités sur le tableau de bord	38
1.1. L'évolution de la notion de tableau de bord	38
1.2. Le cadre conceptuel de tableau de bord	39
1.3. Notions et définitions de tableau de bord.....	40
1.4. Les caractéristiques d'un tableau de bord de gestion	41
1.5. Les différents outils d'un tableau de bord	42
1.6. Rôles et objectifs de tableau de bord de gestion	46
1.7. Différents types de tableau de bord.....	47
1.8. Les limites de tableau de bord de gestion	48
Section02 : Conception et indicateurs du tableau de bord de gestion	49
2.1. Les étapes de conception d'un tableau de bord de gestion.....	49
2.2. Méthodes d'élaboration d'un tableau de bord de gestion	54
Section03 : Le tableau de bord prospectif «Balanced Scorecard».....	66
3.1. Aperçu historique sur le Tableau de Bord Prospectif (TBP)	67
3.2. Définition de Tableau de Bord Prospectif	67
3.3. Architecture du TBP	68
3.4. La chaîne de causalité	73
3.5. Avantages et inconvénients du TBP	74

Chapitre 03 : Élaborations d'un tableau de bord de gestion dans la société AMENHYD . 76

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil (la société AMENHYD) 77

1.1 Généralités sur la société AMENHYD 77

1.2 Historique 77

1.3 Réalisations, rôles et objectifs d'AMENHYD 77

1.4 Organisation générale de la société AMENHYD 82

1.5 Direction des ressources humaines 84

Section 02 : Élaboration d'un tableau de bord de gestion pour la société AMENHYD 84

2.1 La phase des terrassements 85

2.2 La phase de génie civil 91

2.3 La phase de l'installation de chantier 94

2.4 La phase d'équipements hydromécaniques 95

2.5 La phase de canalisation 97

2.6 Le chiffre d'affaire et le résultat 102

Section 03 : Les suggestions et les recommandations..... 104

Conclusion..... 105

Conclusion générale 106

Bibliographie..... 108

Annexes..... 114

La liste des abréviations

BSC : Balance Scorecard.

CA : Chiffre d'Affaire.

CDG : Contrôle De Gestion.

DC : Direction Capitainerie.

DFC : Direction Finances et Comptabilité.

DG : Direction Générale.

DGAF : Direction, Générale, Adjointe, Fonctionnelle.

DGAO : Direction Générale Adjointe Opérationnelle.

DN : Diamètre

DRH : Direction Ressource Humaine.

FNEP : Fondation Nationale, Entreprise et performance.

GIMSI : Généralisation, Informatique, Méthode, Système, Initiative.

JANUS : Justifier, Analyser, Normaliser, Unifier, Structurer.

ML : Mettre Linéaire

MM : Millimètre

OVAR : Objectif, Variable D'action, Responsabilité.

POA : Plan, Opérationnel, Annuel.

TBG : Tableau Bord de Gestion.

TBP : Tableau de Bord Prospectif.

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

Liste des tableaux

Tableau N°01 : Evolution des demandes faites au contrôle de gestion.	13
Tableau N°02 : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique... ..	25
Tableau N°03 : Exemple d'un tableau de bord.	45
Tableau N°04 : Les phases et les étapes de la méthode GIMSI.	56
Tableau N°05 : Exemple de déclinaison de la méthode OVAR.	65
Tableau N°06 : Les composantes de l'axe financier.....	70
Tableau N°07 : Tableau de bord des terrassements en valeur (KDA).	86
Tableau N°08 : Tableau de bord des terrassements en quantité.	87
Tableau N°09 : Tableau de bord des travaux de génie civil en valeur (KDA).	92
Tableau N°10 : Tableau de bord des travaux de génie civil en quantité.....	92
Tableau N°11 : Tableau de bord de l'installation de chantier en valeur.....	94
Tableau N°12 : Tableau de bord de l'installation de chantier en quantité.....	94
Tableau N°13 : Tableau de bord d'équipement hydromécanique en valeur (KDA).	96
Tableau N°14 : Tableau de bord d'équipement hydromécanique en quantité.	96
Tableau N°15 : Tableau de bord de canalisation en valeur (KDA).	98
Tableau N°16 : Tableau de bord de canalisation en quantité.	99
Tableau N°17 : Tableau de bord de chiffre d'affaire et le résultat.	102

La liste des figures

Figure N°01 : Le triangle du contrôle de gestion.	6
Figure N°02 : Rattachement au directeur général.	16
Figure N°03 : Rattachement au directeur administratif et financier.	17
Figure N°04 : Rattachement aux directions opérationnelles	17
Figure N°05 : Rattachement en râteau.	18
Figure N°06 : Processus contrôle de gestion.	20
Figure N°07 : Les phases de processus de gestion.	21
Figure n°08 : Les deux versants de la performance : coûts/valeur.	32
Figure N°09 : Qu'est-ce que la performance ?	33
Figure N°10 : La roue de Deming de l'amélioration permanente.....	59
Figure N°11 : Tableaux de bord de pilotage selon Kaplan et Norton : une entreprise orientée stratégie.	69
Figure N°12 : Les indicateurs clés de l'axe «client».	71
FigureN°13 : Transfert d'eau	78
Figure N°14 : Station de déminéralisation.....	79
Figure N°15 : Assainissement.....	79
Figure N°16 : Barrages.	80
Figure N°17 : Station d'épuration.....	80

Figure N°18 : Travaux de démolitions.....	81
Figure N°19 : Organigramme D'AMENHYD SPA.	83
Figure N°20 : Présentation graphique des terrassements de la première période.	89
Figure N°21 : Présentation graphique des terrassements de la deuxième période.	91
Figure N°22 : Présentation graphique de la phase génie civil de la deuxième période	93
Figure N°23 : Présentation graphique de la phase installation de chantier de la première période.	95
Figure N°24 : Présentation graphique de la phase équipement hydromécanique de la deuxième période.	97
Figure N°25 : Présentation graphique de la phase canalisation de la première période.	100
Figure N°26 : Présentation graphique de la phase canalisation de la deuxième période.	101
Figure N°27 : Présentation graphique du résultat des deux périodes.	103

Introduction générale

Introduction générale

Les entreprises évoluent dans un environnement de plus en plus incertain. Confrontées à une concurrence rude et une obligation de performance et de rentabilité maintenue, la mise en place d'un système de contrôle s'avère être une condition capitale pour survivre et se développer.

Les entreprises algériennes n'étant pas écartées de ce mouvement de mondialisation se trouvent, elles aussi, confrontées à cette exigence de flexibilité. L'évolution dans un environnement instable et imprévisible, impose, en effet, à ces entreprises d'accomplir en permanence des innovations de produits et de procédés, et une recherche constante de productivité et d'efficacité afin d'assurer leur pérennité et leur développement. Ces entreprises se doivent de modifier en permanence leurs organisations, pour s'adapter aux évolutions des marchés et aux besoins des clients. Ce qui nécessite, l'optimisation de leur gestion d'entreprise en particulier leur contrôle de gestion, qui représente un levier essentiel pour l'amélioration continue et durable de la performance globale face à ces nouvelles exigences.

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

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

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

C'est à cet effet que le contrôle de gestion intervient. Il relie la stratégie à la gestion des opérations dans l'entreprise en mettant en place un système de traitement de l'information en amont et en aval de la décision. Il permet ainsi aux décideurs de disposer d'outils

Traduisant les informations pertinentes en actions. Pour ce faire, le contrôle de gestion déploie plusieurs outils dont les tableaux de bord.

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

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

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

L'objectif de notre étude est de concevoir une démarche ou la méthodologie pour l'élaboration d'un tableau de bord de gestion au sein d'une entreprise. Par conséquent, la question principale de cette étude est la suivante :

- Les entreprises algériennes, notamment «AMENHYD spa», élaborent-elles des tableaux de bord de gestion pour le suivi et l'orientation de leurs activités ?

Pour mener à bien notre travail de recherche, des questions subsidiaires méritent réflexion savoir :

- Les managers des entreprises Algériennes, notamment «AMENHYD spa», sont-ils formés sur le contrôle de gestion ?
- Les entreprises Algériennes, notamment «AMENHYD spa», disposent-elles d'une structure de contrôle de gestion ?

Comme première tentative de réponse à ces questions, on se base sur les hypothèses suivantes :

- Les managers des entreprises Algériennes, notamment «AMENHYD spa», sont formés sur le contrôle de gestion.

- Les entreprises Algériennes, notamment «AMENHYD spa», disposent de la structure de contrôle de gestion.

Par ailleurs, dans le souci de bien organiser notre mémoire de fin de cycle, ce travail de recherche sera scindé en trois chapitres ; dans le premier Chapitre il sera question de présenter Aspect théorique du contrôle de gestion notamment la section numéro un «Historique et définitions du contrôle de gestion», la deuxième section est intitulée : «Méthodes et outils du contrôle de gestion» et enfin, dans la troisième section : «Le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise».

Quant au deuxième chapitre intitulé : «Tableau de bord de gestion : Conception et mise en œuvre». Nous allons présenter dans la première section : «Généralités sur le tableau de bord», pour la deuxième section : «Conception et indicateurs du tableau de bord de gestion ». Et enfin, dans la troisième section nous allons présenter : «le tableau de bord prospectif (Balanced Scorecard)».

Le troisième chapitre représente notre cas pratique au sein de la société AMENHYD, il consistera d'abord à présenter l'organisme d'accueil, en suite nous détecterons les indicateurs liés à l'entreprise (dans ce cas nous avons choisis de travailler sur le projet de oued el berd, Sétif) puis nous allons suggérer des recommandations pour améliorer les tableaux de bord de gestion existant déjà au sein de la société AMENHYD.

Chapitre 01 :
Aspect théorique du
contrôle de gestion

Chapitre 01 : Aspect théorique du contrôle de gestion

Pour survivre aux mutations rapides de son environnement, l'entreprise est tenue d'être réactive. Cela implique d'une part la maîtrise de la gestion et d'autre part la prise de décision appropriée en temps opportun. Sa gestion consiste entre autres, à optimiser l'allocation de ressources limitées, (humaines, financières, techniques...) pour en tirer un profit maximum.

Pour assurer la maîtrise de la gestion de l'entreprise, il faut procéder à des choix ; c'est à ce moment qu'intervient le contrôle de gestion. Sa mission principale est de permettre aux responsables de maintenir et d'améliorer la gestion de leurs activités pour réaliser les buts qui leurs sont assignés.

Afin de bien cerner la fonction de contrôle de gestion, nous avons consacré tout un chapitre qui est composé de trois sections : présentation du contrôle de gestion dans la première section, les outils de contrôle de gestion dans la deuxième section et notion et concept de performance dans la troisième section.

Section 01 : Notions de base sur le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion fait souvent l'objet d'amalgame et est souvent confondu avec d'autres types de contrôle à savoir l'audit ou l'inspection. A défaut de précision ces fonctions à priori complémentaires peuvent faire l'objet d'emboîtement et s'éloigner de leurs buts initiaux. En effet comme le soulignent Jacques Renard & al (2011), en parlant du contrôle de gestion et de l'audit interne *«Et pourtant, voici deux fonctions qui se frôlent sans se toucher, qui semblent trop souvent ignorer leur évidente complémentarité, deux fonctions qui auraient tout intérêt à mieux échanger et à collaborer, à gommer les doubles emplois qui appauvrissent pour développer les spécificités qui enrichissent»*¹. Il est donc nécessaire après avoir défini le contrôle de gestion, de préciser ses objectifs et déterminer le rôle de contrôleur de gestion.

1.1 Définition du contrôle de gestion

Le concept du contrôle de gestion est considéré par la majorité des économistes et spécialistes en sciences de gestion, comme un concept extrêmement vaste dans son champ d'action, et ses attributions. Cependant, ses conceptions et pratiques en sont diverses.

¹- RENARD JACQUES, NUSSBAUMER SOPHIE, «audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration», Paris, 2011, édition d'organisation Eyrolles, P 2.

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

(**R.N.ANTHONY, 1965**), définit le contrôle de gestion comme étant : «*Le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation*»¹. Dans cette définition, le contrôle de gestion apparaît comme le «garant» du non gaspillage des ressources confiées à un manager. Il repose ainsi, sur trois éléments : les objectifs à atteindre, les ressources disponibles et les résultats obtenus. Aussi, cette définition est considérée par certains auteurs comme conventionnelle, «*universelle*».

(**A.KHEMAKHEM, 1976**), le contrôle de gestion est «*le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité*»², l'auteur présente le contrôle de gestion sous l'angle quantitatif et interne. Il tient peu compte de l'environnement externe de l'organisation. Il met l'accent sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte des spécificités de chaque situation et de chaque entreprise.

En se référant à la pratique (**R.N.ANTHONY, 1988**), propose d'élargir sa première définition qui a été jusque-là considérée comme purement comptable et jugée trop restrictive. Elle incorpore le contrôle de gestion dans la réalisation de la stratégie de l'organisation pour la préciser de la façon suivante : «*Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ses stratégies*»³. Dans sa deuxième définition, l'auteur suppose l'existence des objectifs préalables dont le manager est chargé de réaliser à travers l'action d'autres individus. Il insiste également sur l'interaction entre les différents acteurs de l'entreprise afin de former le contrôle de gestion.

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

En 1997, **M.GERVAIS** ajoute la notion de la pertinence et définit le contrôle de gestion comme «*Le processus par lequel les **dirigeants** s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec **efficacité**, **efficacités** et **pertinence**, conformément aux objectifs de*

¹- GRENIER & C.MOINE, «construire le système d'information de l'entreprise», édition Foucher, P 11.

²- H.ARNAUD, «le contrôle de gestion en action» édition, H.ARNAUD, 2001, P 9.

³- R.N.ANTHONY, «the management control function» The Harvard Business School, press, Boston, 1988, P 10

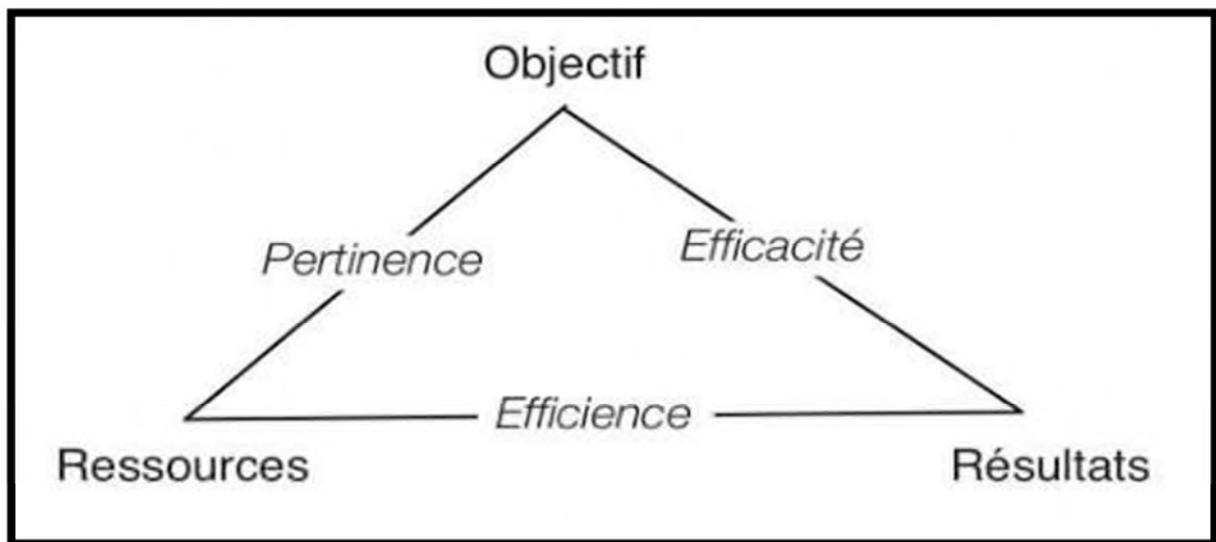
l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie»⁴.

Ainsi, nous allons procéder à la définition des mots clés :

- **Les dirigeants** : C'est les responsables des procédures de contrôle de gestion qui demande l'intervention de deux catégories de dirigeants au rôle différent : opérationnels incorporent leur jugement dans le système adopte les plans d'action permettant d'atteindre les objectifs et voient leurs performances mesurées à partir de ceux-ci. Les dirigeants fonctionnels : collectent, résumet et présentent l'information utile au processus.
- **Efficienc**e : C'est la somme d'outputs obtenus par unité d'inputs engagés, c'est-à-dire une entreprise est efficiente lorsqu'elle maximise ses résultats en utilisant le minimum de moyens.
- **Efficacit**é : Elle s'apprécie par rapport aux objectifs de l'organisation. Un système est efficace lorsqu'il permet d'atteindre les résultats les plus proches des objectifs tracés, c'est-à-dire la capacité à atteindre un résultat conforme à l'objectif.
- **Pertinenc**e : Elle met en rapports objectifs et moyens ; c'est-à-dire les objectifs doivent être en rapport avec les moyens existants ou mobilisables.

La figure suivante montre la relation entre les mots clés cités par GERVAIS M :

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



Source : LONING H et ALL, «le contrôle de gestion», édition DUNOD, Paris 1998, P 6.

En résumé, d'un côté le contrôle de gestion a un rôle de régulateur de comportement ; grâce à la vérification (analyse des écarts) qui permet de conduire et surtout maintenir l'entreprise dans la direction de l'objectif fixé (vers l'état désiré) (environnement stable).

⁴-Gervais M., «contrôle de gestion», 6^{ème} Edition, Economica, Paris, 1997, P 13.

D'un autre coté le contrôle de gestion possède un rôle d'auto apprentissage en exerçant avec vigilance la fonction d'une relation interactive, qui permet la cohérence entre la stratégie et le quotidien. Et acquérir ainsi une expérience de cette réalité, et pousser les responsables à considérer l'état souhaité (environnement incertain) (GERVAIS, 1991).

1.2 Objectifs du contrôle de gestion

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire 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.

1.2.1 Maitrise de la gestion

A. Conditions pour assurer une bonne maitrise 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.

1.2.2 Maitrise 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 ;

- Maitrise 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.

1.2.3 Maitrise 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.

1.2.4 Maitrise l'évolution de l'entreprise

Maitrise 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.

1.2.5 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.

1.2.6 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.

1.2.7 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 les choix à faire.

1.3 Les missions de contrôle de gestion

En étudiant le détail de chacune des utilités attendues de l'outil de contrôle de gestion, nous comprenons mieux son importance et l'esprit dans lequel il peut être utilisé.

1.3.1 Le contrôle de gestion comme outil de motivation

Dans l'entreprise, le contrôle de gestion aide chacun non seulement à formaliser ses objectifs en termes financiers et donc à concrétiser ses prévisions, mais aussi à participer à la définition des objectifs de l'entreprise dans son ensemble : il renforce donc le sentiment d'appartenance.

De plus en valorisant ceux qui ont réussi à réaliser les objectifs fixes, ou ceux qui ont obtenu tels ou tels résultats particuliers, rendent les tâches plus attractives et incitent à rechercher un accroissement des responsabilités⁵.

1.3.2 Le contrôle de gestion doit fournir des informations

Dans une organisation décentralisée, l'information doit circuler dans le sens vertical comme dans le sens horizontal. La fonction de contrôle de gestion est de concevoir, de formaliser et de traiter ces flux d'information dans le but d'améliorer la performance de l'organisation.⁶

1.3.3 L'élimination des effets pervers des systèmes de mesure de performance

Le contrôle de gestion permet d'éviter que les informations de base soient formulées sur le plan technique. Ce titre, il a pour but d'assurer le bon fonctionnement et la fiabilité du système d'information. Il contribue également à mesurer la performance des acteurs (clients, fournisseurs...) et les informations existantes pour améliorer la prise de décision dans différents contextes.

⁵- KERVIER I, KERVIER L, «Le contrôle de gestion à la portée de tous», 3^{ème} édition, édition Economica, Lassay-les-chataux, 2000, P 43.

⁶- LANGLOIS L, BRINGER M, BONNIER C, sous la direction de BURLAUD A : «Contrôle de gestion», édition Berti, Alger, 2008, P 75.

1.3.4 Le contrôle de gestion est l'outil d'évaluation

Il nous permet de suivre régulièrement et de très près les écarts existants entre les réalisations et les prévisions afin de pouvoir porter des corrections nécessaires dans le temps et d'améliorer la fiabilité des prévisions pour l'avenir.

1.3.5 La réconciliation entre le contrôle de gestion stratégique et le contrôle de gestion opérationnel

L'objectif essentiel de plan opérationnel est de vérifier la cohérence globale des choix stratégiques, définir les actions menées et mesurer la fiabilité des différents programmes d'actions. En effet l'outil de cette cohérence est le tableau de bord de gestion qui est un moyen d'aide à la décision et à prévision. Il permet aux gestionnaires de prendre connaissance d'état et de l'évaluation du système d'information et faire ressortir les perturbations pour prendre de meilleures décisions.

1.3.6 L'établissement de budget

Il contribue à la définition de la procédure d'établissement des budgets (logiciels, hypothèses d'évaluations...) et de vérifier la cohérence entre eux (dans le cadre d'éviter le travail double).

Donc en résumé, le contrôle de gestion a pour but de sélectionner et de calculer les paramètres spécifiques, mesurer la pertinence des informations, simuler l'avenir et la trajectoire de l'entreprise et de ses projets, servir d'outil de dialogue, la motivation et la mesure de performance, dégager les éléments essentiels à porter à la connaissance des partenaires (salaries, clients, fournisseurs ou actionnaires).

1.4. La fonction du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toutes autres organisations, pour créer, animer et faire évaluer les méthodes et les outils du contrôle de gestion et non pas pour contrôler lui-même la gestion des responsables de centres de résultats⁷.

De par l'importance des rôles qu'occupe le contrôle de gestion, il peut être considéré comme facteurs clés de succès

⁷- GUIRIERC J-C et GUERNY J, «contrôle de gestion et choix stratégique», 6^{ème} Edition, Delmas, Paris, 1998, P 197

Le contrôleur de gestion besoin de reconnaissance est une légitimité constante. Ce qui, en fonction des entreprises et de leur organisation, lui attribue plusieurs rôles, Toutefois, pour pouvoir exercer ses fonctions dans les meilleures conditions, le contrôleur de gestion a besoin d'avoir un minimum de légitimité managériale par rapport aux opérationnels. La définition qu'il a de son poste va considérablement influencer ses méthodes et son relationnel. Pour pouvoir approuver cette reconnaissance, il est donc important pour les entreprises de définir leurs besoins en gestion

Il est donc nécessaire de définir le cadre théorique des fonctions du contrôleur de gestion afin de conformer l'organisation de l'entreprise avec efficacité.

1.5. Les missions du contrôleur de gestion

Le contrôle de gestion est processus de pilotage de la performance, exercé par les responsables opérationnels d'une entreprise avec l'appui de leur contrôleur de gestion⁸. Le contrôleur de gestion apparaît donc comme un animateur du processus de contrôle de gestion et non comme l'unique acteur ou le seul détenteur de ce dernier. Selon BOUIN, la mission de contrôleur de gestion s'articule autour de trois axes :

- Pourvoyeur de données fiables ;
- Copilote ;
- Gardien du temple⁹.

Ainsi nous pouvons retenir plusieurs missions, nous nous proposons de les regrouper par catégorie :

Conseiller et aider à la prise de décision ;

- Participer à l'élaboration de la politique générale de l'entreprise exprimée dans le plan à long et moyen terme ;
- Traduire avec l'aide des intéressés, les objectifs généraux et objectifs particuliers (plan d'action et programmes) et assister les différents responsables dans l'élaboration de leur budget ;
- Aider les acteurs de l'entreprise à identifier les risques de non performance ainsi que les gisements du progrès, tant par sa connaissance des processus et activités que celle

⁸- Giraud Françoise, Saulpic Olivier, Naulleau Gérard, Demond Marie-Hélène, Bescos Pierre-Laurent, «contrôle de gestion et pilotage de la performance», 2^{ème} édition, Gualino, Paris, 2004, P 7.

⁹- Bouin Xavier, Simon François-Xavier, «les nouveaux visages du contrôle de gestion», 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2009, P 17.

des outils de résolution de problème, au service desquels il se mettra pour qualifier et constater les économies au niveau des comptes résultat et du bilan ;

- Clarifier à tous les niveaux de l'entreprise de la complexité croissante qui relève de la mondialisation, la dématérialisation des changements et l'accroissement exceptionnel du nombre de segment de marché, etc.

Assurer le suivi et pilotage de l'activité ;

- Coordonner l'ensemble des programmes et budgets, et assure la cohérence du système
- Effectuer un suivi des budgets et un contrôle budgétaire, en particulier au niveau des investissements ;
- Réaliser et mettre à jour les tableaux de bord des responsables qui doivent pouvoir y trouver rapidement les renseignements essentiels et les principaux «clignotants» ;
- Suivre les engagements et la réalisation effective des actions décidées ;
- Participer à l'amélioration des processus ;
- Effectuer des études analytiques et des études de rentabilité.

Collecter et diffuser l'information ;

- Etre le garant d'informations fiables dans le processus de collecte, de traitement et de restitution de l'information à tous les niveaux de l'entreprise ;
- Administrer et animer les procédures et les systèmes d'informations ;
- Etre le responsable du reporting.

Organiser et animer la fonction de contrôle de gestion ;

- Structurer la fonction, définir et documenter l'organisation, les outils et les procédures de contrôle de gestion ;
- Dialoguer et échanger avec les responsables pour déterminer et clarifier les indicateurs de performance ;
- Développer la culture de gestion au sein de l'entreprise ;
- Contribuer à donner une image positive de sa fonction.

Afin de bien résumer les missions du contrôle de gestion, Claude Alazard et Sabine Sépari nous proposent le tableau ci-dessous montrant l'élargissement des demandes faites au contrôle de gestion.

Tableau N°01 : Evolution des demandes faites au contrôle de gestion.

Besoins-demandes initiales	→ Extensions des besoins
<ul style="list-style-type: none"> • Analyse, suivi de la production • Vision interne • Organisation verticale cloisonnée • Données quantitatives et financières • Analyse statique, ponctuelle • Analyse du passé • Analyse opérationnelle • Homme exécutant • Concept lié : productivité 	<ul style="list-style-type: none"> • Analyse, suivi de toutes fonctions, toutes activités • Interne et externe, réseau, partenariat • Structure transversale aplatie • Quantitatif et qualitatif, financier et physique • Analyse dynamique et amélioration permanente • Analyse rétrospective et anticipatrice • Analyse stratégique, tactique, opérationnelle • Acteur décideur responsable • Concept lié : valeur

Source : Claude Alazard & Sabine Sépari, DCG 11, «contrôle de gestion. Manuel et applications», Ed Dunod, Paris, 2007, P 9.

1.6. Les niveaux de contrôle dans l'entreprise

Henri Bouquin éprouva des difficultés à distinguer contrôle de gestion et contrôle opérationnel. Il avança alors trois postulats. Tout d'abord, comme pour Anthony, il existe une hiérarchie entre les trois contrôles. Il n'y a pas de contrôle de gestion sans contrôle opérationnel (ou d'exécution), ni de contrôle stratégique sans contrôle de gestion. Ensuite, chaque contrôle peut finaliser, piloter, post évaluer, mais il est lui-même finalisé, piloté, post évalué par le contrôle de rang supérieur. Enfin, les trois niveaux de contrôle peuvent fonctionner séparément, mais en général, ils fonctionnent en interrelation.

1.6.1 Le contrôle stratégique (long terme)

La stratégie consiste à définir les axes de développement que la direction voudrait mettre en œuvre au cours des prochaines années. Compte tenu de l'évolution qu'elle anticipe à partir de son environnement (développement produit, nouvelle technologie, investissements, politique de financement). La planification stratégique permet donc à la direction d'arrêter et d'ajuster ses choix en termes de missions, de métiers, de domaines d'activité et de facteurs-clés de succès. Ceux-ci déclineront ensuite en objectifs à moyen terme et en plans d'action pour chacun des responsables de l'entreprise.

Les décisions stratégiques sont peu fréquentes et en tout cas largement imprévisibles, car ils résulteront souvent d'une opportunité ou d'une contrainte nouvelle : modification technologique, innovation de la concurrence, modification des textes légaux...en revanche, le processus de réflexion stratégique pourra s'organiser à échéances espacées.

Le contrôle de la stratégie aidera aussi à piloter les choix stratégiques et constituera une référence pour leur post-évaluation.

Le contrôle de la stratégie n'est pas seulement l'outil de la mise en œuvre de la stratégie, mais il vient aussi en appui du processus de cadrage de la stratégie et de définition des grandes lignes de l'organisation¹⁰.

1.6.2. Le contrôle de gestion (moyen terme)

Le contrôle de gestion est formé par les processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'être sûrs que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents. Il exerce une fonction de vigilance qui en fait le garant de la cohérence entre la stratégie et le quotidien.

1.6.3. Le contrôle de l'exploitation ou le contrôle opérationnel (court terme)

Le contrôle d'exécution est formé des processus et des systèmes conçus pour garantir le fait que les actions seront, sont et ont été mises en œuvre conformément aux objectifs, sans que les responsables contrôlent directement ces actions.

Ce type de contrôle est surtout créé pour piloter par automatisme dans le respect des normes professionnelles (normes de tolérance d'usinage pour un ouvrier sur machine, normes d'entretien préventif pour un agent de maintenance, normes d'arbitrage entre l'escompte et le découvert pour un gestionnaire de trésorerie, normes de traitement des impayés pour un responsable du recouvrement...). En conséquence, la définition et le contrôle de normes professionnelles sont la clé de qualité de la gestion au quotidien.

1.7. La place et le rattachement du contrôle de gestion dans l'entreprise

La démarche du contrôle de gestion est présentée par (H ; LÖNING, V. MALLERET. J. MERIC • Y. PESQUEUX, È. CHIAPELLO & D. M. ANDREÙ SOLÉ, 2008) comme suit : *«l'entreprise fonctionne sur le principe de la délégation qui vient créer le besoin de contrôle pour s'assurer que ce qui doit être fait le soit effectivement. Le contrôle est ainsi analysé sur la base de «niveaux» contrôle stratégique (qui concerne les dirigeants), contrôle de gestion*

¹⁰- BOUQUIN H ; KUSZLA C, «le contrôle de gestion», 10^{ème} édition, Collection gestion, Mayenne, P 128.

(pour les cadres et responsables) et contrôle opérationnel (suivi quotidien à très court terme). Le système de contrôle est donc un système de pilotage qui met en œuvre les mécanismes clés de gestion de la performance et un système incitatif destiné à créer la convergence des buts dans l'entreprise»¹¹. Aussi, le système de contrôle d'une entreprise doit être cohérent avec la performance globale recherchée et doit correspondre aux choix spécifiques à chaque entreprise.

Sa place dans l'entreprise est essentielle et est maintenant devenue incontournable. Sa situation exacte dans l'organisation diffère d'une entreprise à une autre.

La place de contrôle de gestion dépend de ce qui suit :

- De la taille de l'entreprise ;
- De son mode de fonctionnement (décentralisé ou non) ;
- Des moyens disponibles ;
- Des objectifs poursuivis par la direction générale¹².

L'organisation de la fonction contrôleur de gestion est contingente : il n'y a pas de modèle générale d'attribution de la place du contrôle de gestion au sein de la structure organisationnelle¹³. Toutefois le rattachement hiérarchique de la fonction traduit souvent l'importance accordée à celle-ci et l'étendue de ses missions.

Nous allons montrer quatre modes de rattachement hiérarchique de la fonction de contrôle de gestion:

1.7.1. Rattachement à la direction générale

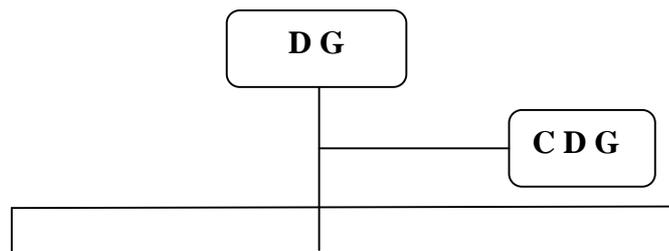
Dans cette situation, le contrôle de gestion a un poids important du fait son rattachement direct à la direction générale. Il reçoit des informations de tout premier ordre sur les orientations que la direction générale souhaite donner à l'entreprise et aux activités. Selon Bouin, c'est la meilleure solution : d'une part, la légitimité du contrôleur de gestion est renforcée et son terrain d'action est étendu ; d'autre part ses préoccupations seront également plus larges que celles du directeur administratif et financier¹⁴. Ce mode de rattachement peut être présenté par le schéma suivant :

¹¹- (H; LÖNING, V. MALLERET • J. MERIC • Y. PESQUEUX, È. CHIAPELLO & D. M. • ANDREÛ SOLÉ), [2008] «Le Contrôle De Gestion Organisation : Outils Et Pratiques», 3^{ème} édition Dunod, 2008, P 11

¹²- KERVILER L, KERVILER, «le contrôle de gestion», édition Economica, 3^{ème} édition, Paris, P 123.

¹³- GIRAUD Franoise, SAUPLIC Olivier, NAULLEAU Gérard, DELMOND Marie-Hélène, BESCOS Pierre-Laurent, «contrôle de gestion et pilotage de la performance» 2^{ème} édition, GUALINO Paris, 2005, P 24.

¹⁴- Bouin Xavier, Simon François-Xavier, «les nouveaux visages du contrôle de gestion», 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2009, P 50.

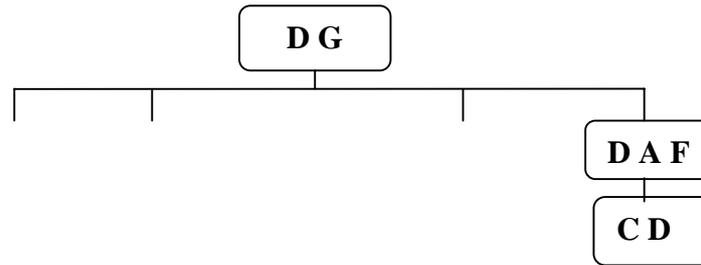
Figure N°02 : Rattachement au directeur général.

Source : Bouin Xavier, Simon François-Xavier, «les nouveaux visages du contrôle de gestion», 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2009, P 50.

1.7.2. Rattachement à la direction financière (ou direction administrative et financière)

Dans ce type de rattachement de la fonction, le contrôle de gestion est plus proche des informations financières et comptables de l'entreprise¹⁵. L'intérêt du choix d'un tel modèle découle : d'une part aux synergies qu'il est possible de développer avec les services comptables ; d'autre part, ce rattachement favorise l'objectivité dont il est plus facile de faire preuve lorsqu'on ne dépend pas des décideurs concernés par les suivi et analyse réalisés. Cependant cette solution présente également plusieurs inconvénients : le directeur financier peut constituer un «écran» entre directeur général et contrôleur de gestion ; le contrôleur de gestion portera l'étiquette «direction financière» et peut être considéré par les opérationnels comme juge et partie ; les sources d'information seront prioritairement de natures économique et financière au détriment de données physiques opérationnelles (volume, qualité, délai, etc.). Le schéma suivant illustre ce mode de rattachement :

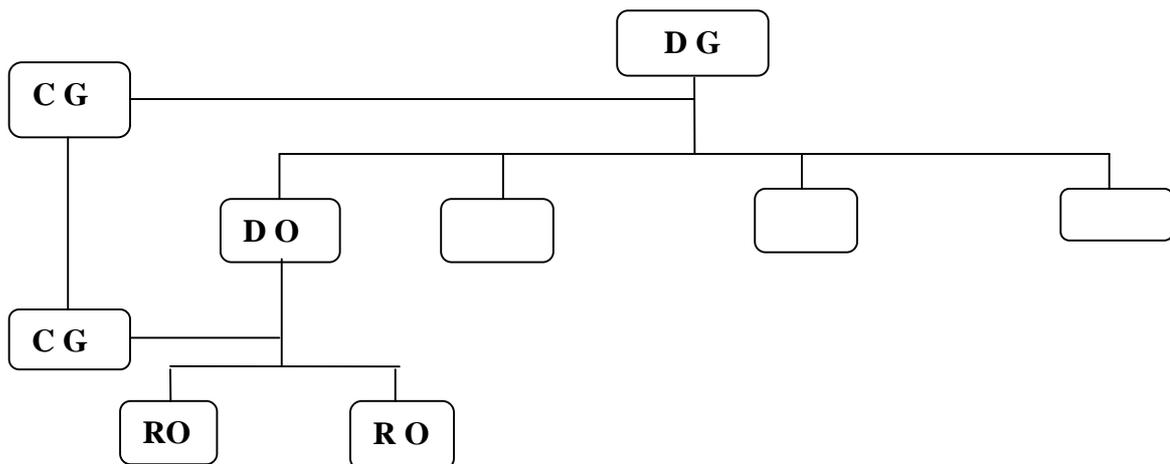
¹⁵- ROUACH Michel, NAULLEAU Gérard, «contrôle de gestion bancaire et direction financière», 5^{ème} édition, revue banque, Paris, 2011, P 85.

Figure N°03 : Rattachement au directeur administratif et financier.

Source : Bouin Xavier, Simon François-Xavier, «les nouveaux visages du contrôle de gestion», 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2009, P 50.

1.7.3. Rattachement aux directions opérationnelles

Le contrôle de gestion peut être décentralisé. Le contrôleur de gestion de la division est rattaché hiérarchiquement au responsable de la division et fonctionnellement au contrôleur central. L'avantage de ce mode de rattachement est de favoriser la proximité du contrôle avec les opérations¹⁶. Le schéma suivant illustre ce mode de rattachement :

Figure N°04 : Rattachement aux directions opérationnelles

Source : (H; LÖNING, V. MALLERET • J. MERIC • Y. PESQUEUX, È. CHIAPELLO & D. M. • ANDREÙ SOLÉ), [2008] «Le Contrôle De Gestion Organisation : Outils Et Pratiques», 3^{ème} Edition Dunod, 2008, P 286.

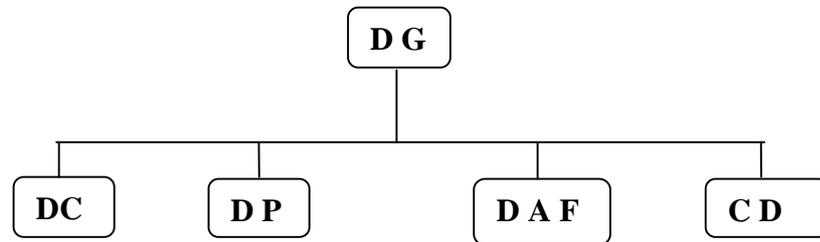
1.7.4. Rattachement au même niveau que les principaux responsables

Certaines organisations placent la fonction du contrôle de gestion au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise, ce qui peut faciliter la communication.

¹⁶- (H; LÖNING, V. MALLERET • J. MERIC • Y. PESQUEUX, È. CHIAPELLO & D. M. • ANDREÙ SOLÉ), [2008] «Le Contrôle De Gestion Organisation : Outils Et Pratiques», 3^{ème} Edition Dunod, 2008, P 288.

Ce positionnement hiérarchique permet également d'éviter toutes confusions entre le contrôleur de gestion, le directeur administratif et financier ou le secrétaire général¹⁷. Ce type de rattachement peut être présenté par le schéma suivant :

Figure N°05 : Rattachement en râteau



Source : Bouin Xavier, Simon François-Xavier, «*les nouveaux visages du contrôle de gestion*», 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2009, P 50.

L'influence du rattachement de la fonction de contrôle de gestion sur sa perception est très importante. Le rattachement direct à la direction générale (figure 02) ou à un contrôleur central qui dépend lui-même de la direction générale (figure 04), offrent plus de légitimité et de pouvoir au contrôleur de gestion. Cependant le contrôleur risque d'être identifié, par les autres collaborateurs, comme «comme les yeux et les oreilles de la direction» ce qui peut constituer un frein à ses activités. Le rattachement au même niveau que les principaux responsables (figure 05) ou à la direction financière (figure 03), permet quant à eux, de faciliter la communication avec les autres collaborateurs même si l'étendue du terrain d'actions du contrôleur de gestion est réduite. Il dépend donc aux dirigeants de faire du choix du positionnement de la fonction une question décisive.

1.8 .Le processus de contrôle de gestion

Un processus est un enchaînement d'activités qui contribuent à la création d'un bien ou d'un service. (BESCOUS & MENDOZA, 1994) définissent le processus comme «*un ensemble d'activités liés en vue d'atteindre un objectif commun (ex : ensemble d'activités nécessaires à la facturation d'un client)*»¹⁸. (BESCOS et al, 1993), le définissent comme « le

¹⁷- Bouin Xavier, Simon François-Xavier, «*les nouveaux visages du contrôle de gestion*», 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2009, P 51.

¹⁸- BESCOS. P. L & C. MENDOZA [1994] ; «Le Management de la performance», Éd. Comptables Malesherbes, Paris, P 42. Cité par (ALCOUFFE.S & V. MALLERET [2004] ; «Les Fondements Conceptuels De L'ABC «A La Française», Association Francophone de Comptabilité Contrôle – Audit, 2004/2 – Tome 10, P 164.

processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés»¹⁹.

A propos des deux définitions de (d'ANATHONY, 1967 & BESCOS et al, 1993), les auteurs déclarent que ces définitions «insistent sur trois composantes essentielles du contrôle de gestion, en tant que management de la performance ou maîtrise de la gestion par les opérationnels. Ainsi, elles :

- Soulignent que le contrôle de gestion n'est pas une action isolée mais qu'il s'agit d'un processus ;
- Rappellent le caractère finalisé de ce processus en mentionnant explicitement la notion d'objectifs ;
- Mettent en valeur la dimension incitative du contrôle de gestion, sa relation étroite avec la motivation des responsables, abordant ainsi de façon implicite le thème majeur de la convergence des buts, développé dans la thèse et les travaux ultérieurs de (M. FIOL 1991)»²⁰.

Les buts lui sont assignés, ainsi, il doit s'exercer avant d'agir (finaliser), pendant l'action (piloter) et après l'action (post-évaluer).

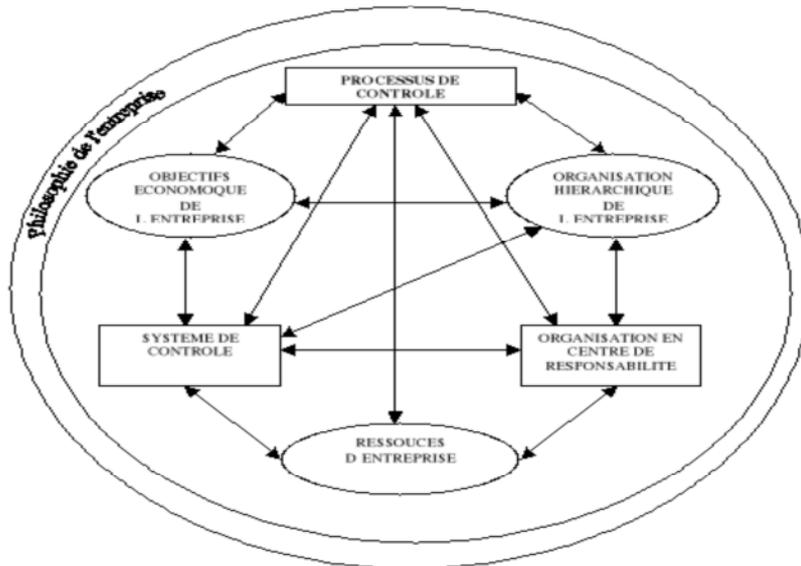
A leur tour (ALAZARD. C & S. SEPARI, 2010) présentent le contrôle de gestion comme : «un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses 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 à tous les niveaux hiérarchiques»²¹.

En effet, la majorité des auteurs se sont mis d'accord pour définir le contrôle de gestion comme étant un processus complexe qui contribue aux performances de l'entreprise, illustré par le schéma suivant :

¹⁹- L. BESCOS & al, [1993] ; «Contrôle de gestion et management» Ed Montchrestien, 1993.

²⁰- H ; LÖNING, V. MALLERET, J. MERIC • Y. PESQUEUX, È. CHIAPELLO & D. M. • ANDREÛ SOLÉ, [2008] «Le CONTROLE De GESTION ; [2008], Organisation, Outils et Pratiques», 3^{ème} Ed. DUNOD, P 2.

²¹- ALAZARD. C & S. SEPARI, [2010] ; «DCG 11 : CONTROLE DE GESTION : Manuel et Applications», 2^{ème} Édition : Dunod, P 27.

Figure N°06 : Processus contrôle de gestion

Source : (ARDOIN J.L, MICHEL D. & J. SCHMIDT)²².

Le processus de contrôle de gestion se compose des quatre phases suivantes :

1.8.1. Phase de prévision

Cette phase est dépendante de la stratégie définie par l'organisation. La direction prévoit les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie dans la limite d'un horizon temporel. Les résultats attendus par la direction constituent un modèle de représentation des objectifs à court terme.

1.8.2. Phase d'exécution

Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.

1.8.3. Phase d'évaluation

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives.

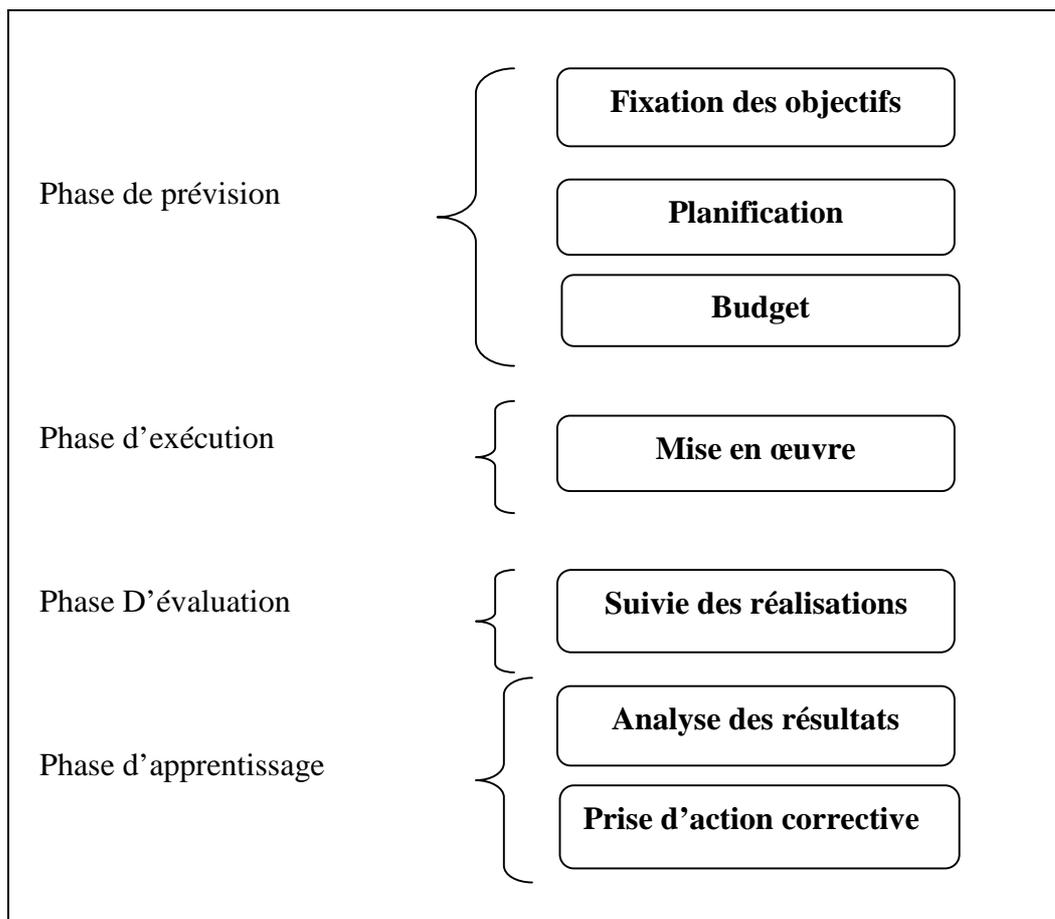
²²- ARDOIN J.L, MICHEL D. & J.SCHMIDT [1985] «Le Contrôle de Gestion», Publi-Union. Cité par <http://www.toocharger.com/download/cours P 5-7>.

1.8.4. Phase d'apprentissage

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

Le schéma suivant résume brièvement les phases de processus de gestion :

Figure N°07 : les phases de processus de gestion



Source : H. Loning, V. Mallet, «le contrôle de gestion, organisation outils et pratique» 3^{ème} édition, Dunod, Paris 2008, P 20.

1.9 Les limites du contrôle de gestion

Il est difficile de délimiter aujourd'hui les frontières du contrôle de gestion, boîte à outils qui se remplit sans logique spécifique, au gré des modes. Les managers cherchent en permanence des outils pour réduire l'incertitude ou se cacher derrière des techniques,

mais sont aussi noyés sous trop d'informations. Le contrôle de gestion ne peut tout englober et ne peut pallier les insuffisances d'analyse et de réflexion²³.

Nous allons essayer de montrer ces trois limites fondamentales :

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

Section 2 : Méthodes et outils du contrôle de gestion

Pour assurer l'efficacité et la qualité de sa gestion, et participer à la bonne marche de l'entreprise, le contrôleur de gestion a besoin d'avoir une bonne connaissance des performances réelles et de référence de l'entreprise en question. Pour pouvoir établir les écarts existants et apporter les actions correctives appropriées, divers outils de collecte, de traitement et d'interprétation de données informatives sont mis en place.

Pour atteindre ces objectifs assignés, le contrôle stratégique a recours à des outils de diagnostic axés sur l'environnement interne (tels que le Tableau de bord de gestion, l'analyse comparative et l'analyse des états financiers) et externe de l'entreprise, et adaptés à son positionnement (les fournisseurs, les clients, les concurrents actuels, les entrants potentiels et les produits substitués).

Plusieurs spécialistes de la gestion des organisations ont désigné en pratique les outils suivants :

2.1. Le système d'information

²³- CLAUD ALAZARD, «contrôle de gestion manuel et application», 2^{ème} Edition, DUNOD, 2010, P 76.

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.

Plusieurs définitions peuvent être données au système d'informations. Nous nous limiterons à celles qui nous paraissent les plus significatives :

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 organisations²⁴.

Le système d'information est indispensable au contrôle de gestion, il fournit aux décideurs les données nécessaires à la prise de décision. S'agissant des moyens engagés, il recueille et restitue les éléments de la comptabilité générale, des comptabilités auxiliaires, de la comptabilité de gestion ou de la comptabilité matières. Il fournit également les éléments relatifs aux ressources humaines²⁵.

ALAZARD et SEPARI: *«un système d'information est l'élément essentiel du processus de gestion et à ce titre une composante fondamentale du système du contrôle de gestion et il fournit une description précise d'une évolution passée et permet un diagnostic grâce à des informations pertinentes»²⁷.*

Un système d'information est une série de procédures et d'actions effectuées pour saisir des données brutes, les transformer en information utilisable et transmettre cette information aux utilisateurs sous une forme adaptée à leurs besoins²⁶.

Généralement, on peut identifier trois finalités essentielles du système d'information qui sont :

- **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.

²⁴ - REIX (R) : système d'information et management de l'organisation, Vuibert, 5^{ème} édition, 2005, P 3.

²⁵ - ARAB Z, «le contrôle de gestion à l'hôpital-méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khelil Amrane de Bejaia», Thèse de magister, Université de Bejaia, P 114.

²⁶ - Charles Waterfield, Nick Ramsing, «systèmes d'information de gestion pour les institutions de micro finance guide pratique», CGAP/World Bank, paris, 1998, P 3.

- **Coordination** : le système d'information par son aspect dynamique traite aussi les informations relatives au présent en assurant la coordination entre les différents services (circulation des documents accompagnant les flux), le système doit être rapide.
- **Décision** : le système d'information traite aussi les informations qui concernent le futur. Il doit donc permettre de faire des prévisions et de choisir, grâce à la simulation, la solution optimale et donc la décision adéquate.

2.2. La comptabilité générale

La comptabilité générale est un outil de gestion qui permet d'enregistrer, classer et analyser toutes les opérations effectuées par l'entreprise. Il s'agit des opérations d'achat, de vente, d'emprunt et de prêt, paiement des salaires et de crédits des fournisseurs.

J.P.LEVENTE, définit la comptabilité générale comme un système d'organisation et de traitement de l'information, permettant l'établissement des états de synthèse en conformité avec les dispositions du plan comptable²⁷. Elle renseigne sur la composition et la valeur du patrimoine, elle est la première source d'information de l'entreprise et permet :

- De constater les produits et charges que la firme génère au cours d'un exercice et de déterminer le résultat qui en découle ;
- De dresser, à la fin de chaque exercice, un état de sa situation patrimoniale (bilan) et éventuellement d'en étudier l'évolution (tableau de bord).
- Indiquer en permanence les dettes et les créances de l'entreprise

La comptabilité générale représente un outil de contrôle de gestion, elle constitue la première source d'informations de l'entreprise. Cependant il présente des limites qui proviennent de sa lourdeur et de la complexité à laquelle elle se trouve tenue par la législation économique et fiscale. Il en résulte qu'il est le plus souvent tardif, trop détaillé et peu compréhensible pour les gestionnaires opérationnels.

La comptabilité générale constitue également un ensemble d'information de base pour la comptabilité analytique (éléments constitutifs des différents coûts). Cette dernière est l'un des plus intéressants outils du contrôle de la gestion d'une entité.

2.3. La comptabilité analytique

²⁷- LEVENTE J.P, «Gestion comptable : 3 analyses», Edition Foucher, Paris, P 9.

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»²⁸.

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.).

Après avoir donné un aperçu sur la comptabilité générale et la comptabilité analytique. Nous allons faire une comparaison entre les deux types de comptabilité, le tableau suivant va nous le montrer :

Tableau N°02 : La comparaison entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

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

²⁸- A.B.Martinet et A SILEMA : lexique de gestion, DALLAZ, Paris, 2003, P 115.

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

2.4. Le plan

M.GERVAIS définit la planification « comme un processus systématique et contenu de préparation de l'avenir comprenant : une appréciation de l'évolution de l'environnement ; une juste mesure des possibilités de la firme, une mise en œuvre des choix effectués ainsi qu'un contrôle de leur réalisation²⁹.

La planification suppose un diagnostic global de l'organisation avec une représentation de l'évolution de l'environnement, une appréciation des faces à l'évolution décrite, le choix d'objectifs, construire une image de l'avenir et enfin, l'étude d'un cheminement. Les progrès pas à pas sont parfois trop lents et il faut définir des objectifs de percée avec des plans de progrès.

La planification se caractérise par le fait qu'il s'agit d'une démarche rationnelle. La prévision n'est pas l'art de la divination ou de la prophétie, mais plutôt la pratique raisonnée de simulation en fonction de différentes hypothèses. Dans la mesure où le plan n'élimine pas l'incertitude ou le risque, il doit être adoptif.

Concrètement, un plan se présente sous forme d'un document qui commence par analyser les facteurs de risque et les opportunités. Se refusant à prédire, il peut les regrouper en simplifiant sous forme de plusieurs scénarios (rose pour la version optimiste, blanc pour la version moyenne et gris pour la version pessimiste). Pour chaque scénario, on va essayer d'optimiser les réponses en simulant plusieurs actions dans le cadre d'objectifs plus volontaristes. La part du quantifiable est extrêmement variable selon l'approche retenue.

Une fois le plan adopté, il va constituer pour chacun un objectif qui sera présent dans les choix à effectuer aussi bien pour :

- Les investissements ;
- Le recrutement ;
- La formation ;
- Les opérateurs de croissance externe ;
- La dynamique interne (exploitation).

²⁹- GERVAIS M, «Contrôle de gestion et planification de l'entreprise», Edition Economica, 1990, P 24.

Il va les influencer et c'est ainsi qu'une ligne de conduite, même si elle évolue dans le temps, sera suivie³⁰.

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

2.4.1. Le plan stratégique

Selon **Y.DUPUY et G.ROLLAND**, le plan stratégique est défini comme «une expression d'objectifs relatifs aux réalisations entre entreprises et son environnement. Il est au moins partiellement chiffré»³¹.

Un plan stratégique consiste à définir la mission et vision de l'organisation, identifier ses opportunités et ses menaces, déterminer ses forces et ses faiblesses, établir des objectifs à long terme, déterminer et choisir les stratégies à mettre en exécution.

Le plan stratégique est donc l'outil de la prévision à long terme (5 à 10 ans). Il a pour objectif de favoriser la mise en cause permanente, de faciliter les adaptations aux variations de l'environnement et d'accélérer la saisie des nouvelles opportunités. Et il permet à l'entreprise de prendre un avantage décisif sur la concurrence et de progresser vers la victoire.

2.4.2. Le plan opérationnel

Selon **M.GERVAIS**, un plan opérationnel est défini comme une tactique à laquelle une organisation s'intéressera aux modalités d'application pratique de la stratégie et à une meilleure combinaison des moyens lors de l'accomplissement des activités habituelles. Le plan opérationnel est donc les moyennes de base qu'une organisation (entreprise) peut se servir afin d'atteindre ses stratégies³².

Quant à **Y.DUPUY et G.ROLLAND**, le plan opérationnel décrit l'utilisation de moyens impliqués par le plan stratégique. Il prévoit les opérations imposées par la réalisation de ce plan³³.

Le plan opérationnel est relié au plan d'action, qui donne priorité aux initiatives les plus importantes pour atteindre les objectifs et relever les défis. Ces deux plans sont dans une certaine mesure des guides offrant un cadre pour développer un projet.

³⁰- KERVILER L, KERVILER I, Op.cit, P 71.

³¹- DUPUY Y, ROLLAND G, «Manuel du contrôle de gestion», Edition Dunod, Paris, 1994, P 28.

³²- GERVAIS M, Op.cit, P 330.

³³- DUPUY Y, ROLLAND G, Op.cit., P 28.

En général, un plan opérationnel une durée d'un an, d'où la désignation d'un plan opérationnel annuel (POA). Le POA indique par écrit les stratégies idéalisées par les directeurs pour parvenir aux buts, soit les directives que doivent respecter les employés et subordonnés dans leurs tâches journalières.

2.5. Le budget

Selon **J. FORTAIN**, «*le budget est un document de synthèse qui accumule sous forme quantitative, l'ensemble des objectifs poursuivis par chaque unité décisionnelle de l'organisation. S'y ajoute les moyens qu'on attend prendre pour réaliser ces objectifs. Le budget est la cheville ouvrière de la planification, de la communication, de la coordination, et du contrôle dans l'organisation*»³⁴.

Le budget représente plus qu'une simple prévision, il constitue dans ce cas à un système de contrôle et un outil de prévision à court terme (1an, découpage mois par mois) à partir des objectifs quantitatifs de vente et de production, et selon ce découpage opéré par la stratégie, les responsables de centres budgétaires vont établir le programme d'actions.

En fin, le budget est un outil de planification qui permet d'allouer les ressources à un programme d'action et de traduire en objectifs annuels un programme qui s'inscrit éventuellement sur le plus long terme³⁵.

Il existe plusieurs types de budget à savoir :

- **Budget des ventes** : le budget de ventes est le premier de la construction budgétaire, il détermine le volume d'activité de l'entreprise, conditionne ainsi les autres budgets, il permet aussi de prévoir la principale ressource d'exploitation de l'exercice et son étalement dans le temps³⁶.
- **Budget de production** : il découle souvent du budget de ventes, il convient de vérifier la comptabilité des prévisions de ventes avec les contraintes de production. Pour ce faire, des informations techniques sont nécessaires³⁷ :
 - Identification des capacités de production :(appréciation de la capacité de travail compte tenu de la législation et des usages, évaluation de la capacité technique compte tenu des réglages, pannes, ...).

³⁴- FORTAIN J, «Pratique de contrôle budgétaire», édition Guérin, 1999, P 61.

³⁵- ARAB Z, Op.cit, P 19.

³⁶- Brigitte Doriath, «contrôle de gestion», 5^{ème} édition, édition, Dunod, Paris, 2008, P 4.

³⁷- Margoutteu Eric, «contrôle de gestion», édition ellipses, Paris 2001, P 143.

- Détermination de la gamme opératoire et de la nomenclature pour les différents produits.
- **Budget d'approvisionnement** : le programme des approvisionnements présente un calendrier des commandes et des livraisons, il résulte des choix de gestion des stocks et des approvisionnements. Il comprend le budget des achats et celui des charges d'approvisionnements.
- **Budget d'investissement** : Investir c'est sacrifier les ressources disponibles en contrepartie des moyens d'exploitation : immobilisations corporelles et incorporelles. La décision d'investir relève habituellement de projet qui porte sur plusieurs années et qui engage l'avenir de l'entreprise sur la longue période³⁸.
Elaborer, dans le cadre d'un système budgétaire, un budget des investissements consiste essentiellement à traduire en termes financiers les tranches d'investissements des différents projets prévus pour l'année à venir.
- **Budget de trésorerie** : Le budget de trésorerie est un plan détaillé, daté et exprimé en unités monétaires qui retrace tous les flux financiers de l'entreprise pour une période donnée. Il fait apparaître³⁹ :
 - **Les encaissements**
 - Ventes réglées au comptant ;
 - Acomptes ;
 - Recouvrement des créances ;
 - Cessions d'actifs ;
 - Emprunts.
 - **Les décaissements**
 - Achats réglés au comptant ;
 - Acompte versé ;
 - Remboursement dettes fournisseur ;
 - Salaires et cotisations ;
 - Acquisition d'immobilisation ;
 - Dividendes, TVA et impôt.

2.6. Le Reporting

Selon I.CALME, «*le Reporting est défini comme l'action qui consiste à faire remonter l'information vers la direction générale*»⁴⁰.

³⁸- Gervais, Michel, Op, cit, P 59.

³⁹- Margoutteau Eric, Op, cit, P 146.

D'après P.CAMUS, «*le Reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilités*»⁴¹.

Le Reporting consiste à étudier les mécanismes et les procédures permettant de fournir l'information demandée au niveau supérieur⁴².

Selon Giraud on distingue deux types de reporting. D'une part nous avons le reporting statutaire qui est généralement appelé dans certaines entreprises, reporting légal ou reporting comptable. Il est destiné essentiellement aux tiers de l'entreprise (banquiers, actionnaires...) et il est généralement produit par la fonction comptable au sein de l'entreprise. D'autre part le reporting de gestion, généralement assuré par la fonction contrôle de gestion, pour des besoins internes à l'entreprise ou au groupe. Il a pour objectif la collecte d'informations sous les segments d'activité à la mise sous tension des managers. Quel que soit le type de reporting, ils apparaissent tous comme des outils de contrôle contrairement au tableau de bord qui est un outil de pilotage⁴³.

2.7. Le Tableau de Bord

Du fait de l'objet de notre mémoire, ce paragraphe est uniquement consacré à l'importance et la nécessité de la mise en place de ce dernier au sein de l'entreprise. Les définitions, les étapes d'élaboration ainsi que les missions et tous les points relatifs au tableau de bord sont détaillés dans le deuxième chapitre.

2.8. Le Benchmarking (Analyse comparative) :

C'est le processus qui consiste à identifier, analyser et adopter les meilleures pratiques des autres (les plus performantes au monde) en vue d'améliorer les performances de sa propre organisation. En effet, il s'agit d'apprécier son niveau de performance par rapport à celui des autres pour s'interroger sur les gains possibles et rechercher des bonnes pratiques. Le Benchmarking est un dispositif de comparaison entre unités. La comparaison peut porter sur les marchés, les stratégies et le fonctionnement des entreprises. Ces études prennent la forme

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

⁴¹- GERVAIS M, Op.cit, P 31.

⁴²- PIGE Benoit, LARDY Philippe, «reporting et contrôle budgétaire», 1^{ère} édition, édition EMS Management & société, Paris, 2003, P 157.

⁴³- GIRAUD Françoise, SAUPLIC Olivier, NAULLEAU Gérard, DELMOND Marie-Hélène, BESCOS Pierre-Laurent, Op.cit, P 124.

de rapports de comparaison permettant à chacun de s'interroger sur son niveau de performance au regard des autres⁴⁴.

Section 3 : Le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise

Les marchés de plus en plus concurrentiels et la demande qui exige toujours plus de qualité provoquent dans l'entreprise la transformation de ses systèmes techniques et organisationnels. Par ailleurs face à l'instabilité de l'environnement, les organisations cherchent plus de flexibilité et d'adaptabilité en vue d'être performant sur les marchés. L'objet du contrôle de gestion est de maîtriser la performance. Le concept de performance n'est pas simple à cerner, il existe néanmoins un consensus relatif aux conditions requises pour qualifier une organisation performante.

3.1. Définitions de la performance

Le terme de la performance possède divers sens pour le percevoir. Elle peut se définir comme étant ce que l'intéressé peut être capable de réaliser. C'est un acte physique ; même si la performance est mentale, elle doit se traduire physiquement. Les mots employés pour définir la performance doivent être concrets, et non pas abstrait et flous (ex : augmenter le chiffre d'affaire). La performance porte alors sur le résultat attendu d'une activité. On attend du manager qu'il soit efficace.

Un manager n'est réellement performant que s'il atteint le résultat escompté en respectant un montant de coût souvent matérialisé par une enveloppe budgétaire. On attend du manager qu'il soit aussi efficient⁴⁵.

Aussi, la performance fait référence également au couple (Valeur- Coûts), elle signifie «tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques. Est donc performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur / coût»⁴⁶. A souligner également que pour certains auteurs, c'est dans la comparaison du couple valeur/coût, que s'apprécie la performance «nette». En déclarant que «les deux dimensions sont complémentaires, la production de valeur pour les clients étant la condition

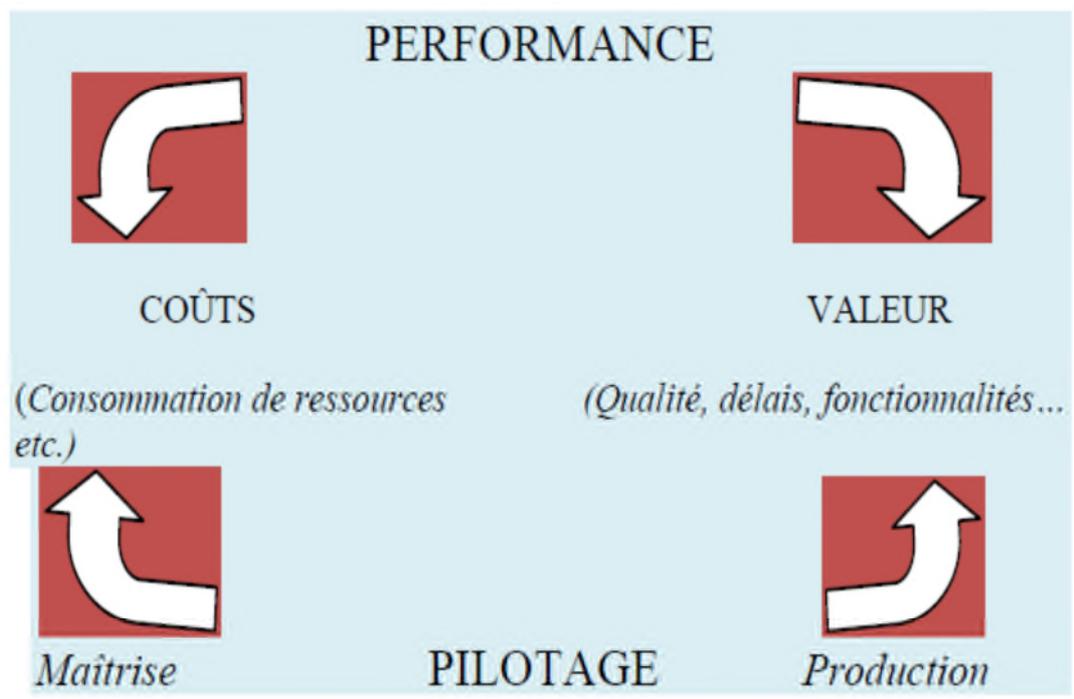
⁴⁴ - Atlas du Management, 2010, P 24.

⁴⁵ - Selmer C, «concevoir le tableau de bord», édition Dunod, Paris, 1998, P 41.

⁴⁶ - Ph. LORINO, «Reconstruire les processus créateurs de valeur dans le secteur public», 9^{ème} colloque international de la Revue PMP, Aix Provence, Mai 1998.

de la réalisation du chiffre d'affaires, la maîtrise des coûts, celle de la marge. Pour piloter la performance, le système de contrôle doit donc intégrer sa dualité intrinsèque»⁴⁷.

Figure n°08 : Les deux versants de la performance : coûts/valeur



Source : GIRAUD Françoise, SAUPLIC Olivier, NAULLEAU Gérard, DELMOND Marie-Hélène, BESCOS Pierre-Laurent, Op.cit, P 69.

La performance peut être étudiée également à partir des critères d'efficacité et d'efficience comme le confirme (A. Van WEELE, 2001), le terme performance fait référence à une combinaison de l'efficacité et l'efficience. En précisant que la performance se situe dans le triptyque : objectifs -moyens ou ressources –résultats.

Dans ce contexte, l'efficacité définit la relation entre les objectifs et leurs degrés de réalisation. Alors que l'efficience met en rapport les résultats obtenus et les moyens engagés. La performance peut être défini par la formule suivante⁴⁸ :

$$\text{PERFORMANCE} = \text{EFFICACITE} + \text{EFFICIENCE} + \text{ECONOMIE} + \text{PERTINENCE}$$

A son tour (A. FERNANDEZ, 2013), répond à ce questionnement en présentant la figure ci-dessous :

⁴⁷- F. Giraud, O. Saulpic, G. Naulleau, M -H. Delmond, P-L. & Bescos, «Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance», Ed ©GUALINO, EJA, Paris, 2004, P 68.

⁴⁸- Cisse Demba, MBA audit et contrôle de gestion, 25^{ème} promotion, 2013-2014, CESAG, P 20.

Figure N°09 : Qu'est-ce que la performance ?

Source : ©www.piloter.org

3.2. Les objectifs de la performance

La mesure de la performance des entreprises ne peut constituer une fin en soi, elle vise en effet une multitude d'objectifs et de buts qui se regroupent comme suit :

- Développer des produits innovants ;
- Récompenser les performances individuelles ;
- Améliorer les processus de fabrication ;
- Réduire les coûts de fabrication ;
- Améliorer l'ambiance au travail ;
- Lancer de nouveaux produits ;
- Respecter les délais de livraison ;
- Développer la créativité du personnel ;
- Améliorer le traitement des réclamations ;
- Développer les parts de marché ;
- Renforcer et améliorer la sécurité au travail ;
- Identifier et évaluer les compétences-clés ;

- Anticiper les besoins des clients ;
- Améliorer la rentabilité ;
- Consolider et développer les savoir-faire ;
- Fidéliser la clientèle⁴⁹.

3.3. Les principes de base de mesure de la performance

L'instauration d'un système de mesure de performance afin de responsabiliser et motiver les acteurs est ambitieuse et tentante, mais doit être entourée de précaution⁵⁰ :

- Principe d'exhaustivité : dès lors que l'on introduit une mesure de performance, elle doit porter sur tous les éléments d'activité qui peuvent être contrôlés. Si des activités restent non éclairées par les indicateurs choisis elles seront naturellement portées par les acteurs au profit de celle mesurée ;
- Principe de contrôlabilité : la mesure de performance ne doit porter que sur des éléments sur lesquels le responsable peut agir. Il doit donc maîtriser l'ensemble des variables à l'origine du couple coût / performance. Cela suppose donc une délégation de pouvoir et un contrôle fondé sur les résultats dont les objectifs ont été fixés conjointement au préalable entre les parties. La délimitation des attributions et des responsabilités doit être sans ambiguïté à fin d'éviter des biais dans la mesure de performance ;
- Principe d'indépendance : la mesure de performance du centre de responsable doit être indépendante de celle des autres centres. Les résultats d'un acteur doivent pouvoir isoler des actions et des décisions d'autres membres de l'entité afin d'éviter des transferts de performance de centre à centre. Pour ce faire la mise en place des prix de cession interne peut s'avérer judicieuse ;
- Principe de dualité : le contrôleur de gestion peut faire cohabiter un double système de performance :
 - Un instrument officiel visant à responsabiliser l'acteur mesuré en le sensibilisant à un indicateur flatteur : votre unité est assimilée à un micro-entreprise que vous dirigez, par conséquent maîtriser toutes les variables (produits et charge du centre) du fait de l'imbrication du centre dans l'entreprise.
 - Une mesure officieuse, mais davantage pertinente qui est basée uniquement sur les variables réellement maîtrisées par le responsable du centre.

⁴⁹- CAILLAT A, «Management des entreprises», Edition HACHETTE LIVRE, 2008, P 38.

⁵⁰- MARGOTTEAU E, Op.cit, P 47.

- Principe de permanence des indicateurs : un tableau de bord doit présenter des indicateurs faisant l'objet de mesures périodiques, mais qui s'inscrivent dans une certaine longévité autorisant un suivi et une interprétation des évolutions constatées ;
- Principe de cohérence organisationnelle : la mesure de performance réalisée doit permettre l'attribution des responsabilités aux acteurs cette possibilité est obtenue grâce à une superposition des périmètres de l'organigramme et des tableaux de bord ;
- Principe de clarté et de sélection limitée d'indicateurs : le tableau de bord reste un instrument visualisable rapidement et comprenant donc un nombre limité d'informations dont la définition est connue et précise.

3.4. Les modèles de la performance

Malgré le caractère ambigu du terme même de performance, (E.M. MORIN & al.1994), sont arrivés à recenser quatre grandes approches théoriques de l'efficacité ou performance : une approche économique, approche sociale, approche systémique et une approche politique. L'intéressement porté sur la performance ramènera les appuis en matière de mesure de la performance.

- **L'approche économique** se base sur la notion centrale d'objectifs à atteindre, qui traduit les attentes des dirigeants, en termes économiques et financiers.
- **L'approche sociale résulte des contributions de l'école des relations humaines qui met** l'accent sur les dimensions humaines et sociales de l'organisation. Elle part du principe que, atteindre les objectifs sociaux permet d'atteindre les objectifs économiques et financiers.
- **L'approche systémique** fait ressortir les capacités de l'organisation : en considérant que l'efficacité organisationnelle est le degré auquel une organisation, en tant que système social disposant de ressources et moyens, remplit ses objectifs sans obérer ses moyens et ressources et sans mettre une pression induite sur ses membres⁵¹.
- **L'approche politique** : (E.M. Morin et al. 1994) née, sur une critique des précédentes, et part du principe du «relativisme ». Puisqu'elle considère que, d'un point de vue distancié, tout individu peut avoir ses propres critères pour juger la performance d'une organisation.

⁵¹- B.S. Georgopoulos, A.S. Tannenbaum, «Impacts de la structure sur la performance des entreprises», Revue, 1957, P 535.

De son côté, (R.H. Hall, 1980) distingue deux approches pour concevoir la performance, l'approche par les buts (goal achievement model) et l'approche par les ressources (ressource acquisition model). Une troisième vision a été distinguée, **dite de la satisfaction des parties prenantes**. Alors que pour certains, cette approche est marginale, pour d'autres (A.C. BLUEDORN 1980), c'est l'approche la plus intéressante pour appréhender la mesure de la performance.

Pour conclure et avoir une idée globale du concept de la performance et comment la mesurer, nous nous sommes inspirés de cet encadré que nous avons repris intégralement et bien sûr fidèlement à ses auteurs (La commission la FNEP).

- RECOMMANDATIONS DE LA MISSION FNEP**
- La performance d'une organisation est la comparaison entre des résultats chiffrés, définis dans le cadre de sa stratégie et leur évaluation par l'ensemble des parties prenantes.
 - Les critères de performance sont de plus en plus nombreux et dépendent fortement du point de vue de l'observateur : l'actionnaire, le salarié, le client, ou les autres parties prenantes. C'est désormais la culture de l'entreprise qui domine la définition de la performance et ce, devant la culture du pays. La performance est plus un dépassement, un mouvement qui s'observe par comparaison, qu'un accomplissement tel que la fourniture d'un produit ou d'un service.
 - L'entreprise doit à la fois arbitrer entre les ressources et les objectifs de qualité, de délai et de coût. La performance naît de sa capacité à exercer des choix cumulatifs plutôt que des compromis.
 - Définir la performance relève d'un choix stratégique, car le seul choix d'un critère influe sur la performance.
 - Face à ces enjeux et contraintes, l'entreprise durable doit se positionner sur ce qu'elle veut être, dans un contexte donné. La performance est construite sur la confiance, c'est une promesse de résultats futurs.
 - Une fois la performance bien définie, c'est-à-dire le but à atteindre clairement identifié, les managers doivent agir efficacement pour mettre en œuvre le projet de l'entreprise.

Source : La Commission la FNEP⁵².

⁵²- La Commission la FNEP (Fondation Nationale, Entreprise et performance): «Comment Accroître Les Performances Par Un Meilleur Management», Revue Pangloss n°35, France, Mai 2005, P 42.

Conclusion

Au cours de ce chapitre, nous avons tout d'abord présenté le contrôle de gestion à travers sa définition, ses objectifs et l'identification du rôle du contrôleur de gestion. Ensuite, nous nous sommes intéressés aux outils de contrôle de gestion. Enfin, nous avons présenté dans une dernière section le concept de la performance. A l'issue de ce chapitre, nous avons retenu, donc : que le contrôle de gestion est un processus qui vise l'efficacité et l'efficience dans l'obtention et l'utilisation des ressources conformément aux objectifs de l'organisation.

Il nécessite également l'implication de tous les acteurs de l'entreprise. Dans la recherche de la performance globale, les missions du contrôle de gestion dépendront entre autres de la perception que les dirigeants ont du contrôle de gestion et de leurs attentes.

Dans le deuxième chapitre, nous allons nous intéresser maintenant à l'importance et la nécessité de la mise en place de tableau de bord de gestion au sein de l'entreprise.

Chapitre 02 :
Tableau de bord de
gestion : Conception
et mise en œuvre

Chapitre 02 : Tableau de bord de gestion : Conception et mise en œuvre

Le tableau de bord n'est pas un élément de décor du bureau du manager. Le tableau de bord doit être utilisé. Mais pour cela, encore faut-il qu'il soit utilisable. La construction du tableau de bord ne doit rien laisser au hasard ni à l'improvisation. Un tableau de bord est encore moins un fourre-tout. Il ne suffit pas d'y mettre un maximum d'informations et de fonctions en suivant la formule : *«plus j'en mets, plus j'ai de chances de ne pas oublier l'essentiel !»* au contraire, le tableau de bord efficace doit permettre l'accès rapide et aisé à l'information clé. Le tableau de bord efficace anticipe les attentes du décideur. Dans ce deuxième chapitre nous allons se baser sur l'approche théorique et contexte évolutif du Tableau de bord. A cet effet, il est subdivisé en trois sections. La première est consacrée aux généralités sur le tableau de bord, la deuxième sur la démarche de conception de tableau de bord et la troisième aborde le modèle de tableau de bord prospectif «Balanced Scorecard»

Section 01 : Généralités sur le tableau de bord de gestion

Dans cette section, nous présenterons le tableau de bord outil de contrôle de gestion. Dans une première phase, nous présenterons les différentes définitions et contributions apportées par les auteurs. Dans une deuxième phase, les caractéristiques et les différents outils d'un tableau de bord et enfin nous allons exposer ses limites.

1.1. L'évolution de la notion de tableau de bord

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

C'est vers les années 40, aux Etats-Unis, que la notion de tableau de bord est apparue réellement. Au début, le terme «tableau de bord» signifiait la mise en circulation d'une masse de données et de documents au sein de l'entreprise, il véhiculait l'information de la périphérie vers le centre. Ce n'est qu'au début des années 60, certaines grandes firmes, ont conçu un système de saisie, de traitement et de diffusion interne d'informations quantitatives, qui correspond réellement à la notion du tableau de bord indépendante de contrôle de gestion.

Principalement, avec le développement de méthodes de gestion américaines (tels que la notion de centre de responsabilité).

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

1.2. Le cadre conceptuel du tableau de bord

Selon (J.L. MALO, 2008), le tableau de bord «est un instrument ou outil de gestion, participant à la vague de «management par les chiffres» qui a commencé à déferler dès la fin du XIXème siècle»⁵⁴. (MALO 1992) a exposé deux conceptions du tableau de bord⁵⁵ :

- *Le tableau de bord, banque de données : ce dernier facilite la prise de décision par la direction générale, en utilisant des informations rétrospectives (récapitulatives).*
- *Le tableau de bord au service de la délégation, doit permettre le suivi de l'exercice de la délégation et aider les responsables dans la prise de décision.*

Dans le cadre d'un contrôle de gestion centralisé (BOUQUIN 1994, CHAPPIELLO & DELMOND 1994), l'objectif du contrôle de gestion signifier seulement la «vérification», ce qui a longtemps conduit à adopter les tableaux de bord et le reporting interne à partir d'indicateurs purement financiers. Alors que les approches par les processus et les activités, (LORINO 1993, JOHNSON et KAPLAN 1987, MEVELLEC. 1991), le contrôle de gestion se base sur des problématiques d'actions «de maîtrise» de l'évolution de l'organisation et de sa performance. A partir de ce type d'informations que les tableaux de bord sont établis. (DEMEESTERE, LORINO, MOTTIS 1997). Intégrant ainsi, des indicateurs quantitatifs, physiques et également qualitatifs (LAVERTY & DEMEESTERE 1990, BOUQUIN 1993, GRAY & PESQUEUX 1993).

A cet égard, (M. BOITIER, 2002) rapporte dans sa thèse de doctorat que : «dans les années 1990, le couplage entre la stratégie et l'action est resserré notamment grâce à la mobilisation de nouvelles représentations de l'organisation et grâce à la mise en œuvre de nouveaux outils de contrôle. Il s'agit en particulier de la comptabilité fondée sur les activités et des tableaux de bord tenant compte des dimensions qualitatives intervenant dans la gestion

⁵⁴- J.L. MALO [2008]. «Les tableaux de bord», Revue la nouvelle Encyclopédie Comptable Economica.

⁵⁵- Th. NOBRE [2011] ; «Quels tableaux de bord de Pilotage pour l'hôpital ?», 21^{ème} Congrès de L'AFC, France May (2000) ; Submitted on 20 Apr 2011. P 4.

des processus»⁵⁶. L'auteur souligne également que : «cette redécouverte du tableau de bord est allée de pair avec la préoccupation de définir un contrôle de gestion qui coordonne les processus, en incitant à agir sur les causes et ce, dès l'amorce des dérives. Les tableaux de bord permettent un suivi des phénomènes générant les éventuelles dérives avant qu'elles n'apparaissent en termes comptables. Ces tableaux ont la particularité de permettre de contrôler des indicateurs de nature variés»⁵⁷.

Le tableau de bord devient ainsi «un outil dont l'objectif n'est plus uniquement de recenser des variables rendant compte des résultats de l'entreprise, mais de traduire les évolutions des caractéristiques internes à l'origine de la performance de l'entreprise. Cela permet aux responsables d'anticiper la prise de décision sans attendre le feedback des réactions de l'environnement au travers des indicateurs financiers»⁵⁸.

Le tableau de bord, occasionne ces dernières années différentes contributions très fluctueuses. A ce propos (D. BESSIRE, 2011) annonce que «*le tableau de bord, suscite aujourd'hui un grand intérêt auprès de la communauté académique, des cabinets de conseil et des entreprises. Les différentes approches ont leurs forces et leurs faiblesses*»⁵⁹.

1.3. Notions et définitions de tableau de bord

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé différentes définitions des tableaux de bord ; on cite parmi eux : (H. BOUQUIN, A.FERNANDEZ, DORIATH.B et GOUJET.C, C. ALAZARD ; S. SEPARI; CAROLINE.S) :

Pour (H. BOUQUIN, 2001), le tableau de bord «*est un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions*»⁶⁰.

Selon (A. FERNANDEZ, 2005), «*un tableau de bord est un instrument de mesure de la performance facilitant le pilotage "proactif" d'une ou plusieurs activités dans le cadre*

⁵⁶- M. BOITIER [2002] ; «Le contrôle de gestion : une fonction aux prises avec les transformations organisationnelles et techniques des entreprises : L'exemple des systèmes de gestion intégrés» : Thèse de doctorat en Sciences de gestion présentée et soutenue le 18 décembre 2002, Université de Toulouse UT1 ; P 119.

⁵⁷- Op.cité P 120.

⁵⁸- Th. NOBRE [2011] ; «Quels tableaux de bord de Pilotage pour l'hôpital ?», 21ème Congrès de L'AFC, France May (2000) ; Submitted on 20 APR 2011. P 4.

⁵⁹- D. BESSIRE, [2011] ; «Du Tableau De Bord Au Pilotage : L'entreprise Au Risque De Se Perdre», HAL, Archives- ouvert.fr, du 18 May 2011, P 8.

⁶⁰- H. BOUQUIN; «Le contrôle de gestion» Ed PUF, 2003, P 397-398.

d'une démarche de progrès. Il contribue à réduire l'incertitude et faciliter la prise de risque inhérente à toute décision. C'est un instrument d'aide à la décision»⁶¹.

(B. DORIATH, 2007), définit le tableau de bord comme étant : *«un ensemble d'indicateurs qui informent les responsables d'un centre de responsabilité sur l'état du système qu'il pilote et sur les degrés de réalisation de ses objectifs »⁶².*

Alors que pour (ALAZARD. C & S. SEPARI, 2010) *«Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer»⁶³*

Alors que pour (CAROLINE.S, 2011) *«Le tableau de bord est un outil codifiant et structurant la communication. En effet, il fournit un langage commun au travers du suivi d'un nombre d'indicateurs limités et parfaitement normés. Il constitue également un facteur puissant de cohésion des équipes, en mettant sous tension les membres de l'entreprise autour d'indicateurs communs»⁶⁴.*

En effet, le tableau de bord, est l'outil qui répond le mieux aux besoins du pilotage des variables tant financières, quantitatives que qualitatives. Les informations fournies doivent aider le manager à prendre rapidement et efficacement des décisions, et de mettre en place de nouvelles actions ou de corriger celle déjà entamées.

1.4. Les caractéristiques d'un tableau de bord de gestion

A la lumière des définitions précédentes, nous pouvons dégager les caractéristiques suivantes :

1.4.1. Le tableau de bord, outil de contrôle de gestion

Le tableau de bord est un outil de suivi des réalisations, en les confrontant avec des objectifs pour dégager des écarts. Le tableau de bord de gestion ne se limite pas donc

⁶¹- A. FERNANDEZ; «L'essentiel du tableau de bord», Éd. d'organisations, Paris, P 178.

⁶²- DORIATH.B et GOUJET.C, «GESTION prévisionnelle et mesure de la performance», Ed Dunod, Paris, 2007, P 284.

⁶³- ALAZARD .C & S. SEPARI [2010]; «contrôle de gestion» Ed. Dunod ; P 591.

⁶⁴- CAROLINE, S ; «concevoir le tableau de bord» 3^{ème} édition, édition Dunod, Paris, 2011, P 61.

seulement à rapporter des informations au système de décision, il a pour rôle de contrôler et de surveiller les flux générés par l'entreprise.

1.4.2. Le tableau de bord de gestion est l'instrument d'aide à la décision

Quelle que soit l'organisation, son secteur et son mode économiques, la réussite de la stratégie dépend étroitement de la cohérence avec le système d'information. Le tableau de bord de gestion fournit des informations pertinentes aux dirigeants qui les aident dans leurs prises de décisions.

1.4.3. Outil d'aide à la prévision

Le tableau de bord de gestion permet de présenter les situations actuelles et la situation passée, comme il permet de présenter la situation envisageable dans le futur en fonction de l'historique de l'indicateur.

1.4.4. C'est une agrégation

J-Yves-SAULOU : *«Il condense un complexe de variation en une grandeur globale afin de présenter cette réalité complexe par un schéma simple»*⁶⁵. C'est un outil d'agrégation des informations pertinentes du système permettant de savoir si le fonctionnement de celui-ci doit être considéré comme normal.

1.5. Les différents outils d'un tableau de bord

Pour présenter le tableau de bord à ses utilisateurs, plusieurs formes existent, telle que: les écarts, les ratios, les graphiques... etc. ; sont utilisées dans le but d'attirer l'attention du responsable sur les informations clés pour faciliter l'analyse et le processus de décision⁶⁶.

1.5.1 Les écarts

«L'écart est la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, l'écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée»⁶⁷

Permettre de constater rapidement les indicateurs sur lesquels ils s'expriment habituellement en pourcentage ou en valeur.

⁶⁵- SAULOU. J. Y, «Le tableau de bord du décideur», Les éditions d'organisation, Paris, 1982, P 40.

⁶⁶- LEROY. M, «Le tableau de bord au service de l'entreprise», édition d'organisation, Paris, 2001, P 76.

⁶⁷- DORIATH. B, «Contrôle de gestion en 20 fiches», édition Dunod, Paris, 2008, P 72.

1.5.2 Les ratios

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise⁶⁸

En règle générale, un ratio obéit aux principes suivants :

- Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;
- La définition du rapport doit se faire de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique.

Exemple : Ratio des stocks

$\text{Ratio des stocks} = \text{stock moyen de produits} / \text{cout d'achat de production} * 360 \text{ j}$
--

1.5.3 Les clignotants

Ils correspondent à des signaux visuels faisant ressortir un écart significatif après la comparaison de la valeur de l'indicateur avec un seuil limité ou une norme de référence.

Le fait qu'ils s'allument témoigne d'une anomalie, d'une dégradation ou d'un écart par rapport à l'objectif. Tant qu'ils ne se déclenchent pas, le fonctionnement est supposé être « normal » et la performance bonne. Ils permettent de concentrer l'action sur l'urgence et l'essentiel. L'aspect visuel du clignotant peut être :

- **Une coloration** de la valeur à l'écran pour avertir d'un écart significatif ;
- **Un cadre ou une barre graduée** qui donne la position relative par rapport à la normalité et la zone à éviter ;
- **Les pictogrammes ;**
- **Une alarme sonore**⁶⁹.

1.5.4 Les graphiques⁷⁰

Leur intérêt est de visualiser rapidement et directement les évolutions, et mieux appréhender les changements de rythme ou de tendance. Leur inconvénient est qu'ils ne permettent pas de réaliser des analyses supplémentaires à la convenance de l'analyse. On distingue :

⁶⁸- ALAZARD. C, SEPARI. S, «Contrôle de gestion : manuel et application», édition Dunod, Paris, 2010, P 634.

⁶⁹- GERVAIS M, «Contrôle de gestion», collection gestion, 7^{ème} édition, economica, Paris, 2009, P 622.

⁷⁰- LEROY M, «Le tableau de bord au service de l'entreprise», Edition d'organisation, Paris, 2008, P 77- 78.

- **Le camembert** : c'est le meilleur outil pour présenter des données relatives (pourcentages).
- **Les courbes** : elles permettent de visualiser l'évolution de l'indicateur dans le temps, ce qui facilite l'étude de l'analyse de la tendance.

Les histogrammes : ils sont le plus souvent utilisés pour comparer plusieurs séries de valeurs.

1.5.5 Les tableaux :

Les tableaux fournissent des données détaillées et laissent la possibilité à l'utilisateur d'effectuer des calculs complémentaires. Mais leur capacité à donner une vue d'ensemble est inversement proportionnelle à leur densité. Les tableaux de bord peuvent être présentés de la manière suivante :

Tableau N°03 : Exemple d'un tableau de bord

	Mois :.....			
Indicateurs économique	Prévu	Réel	Ecart	Action correctrice
CA				
CA par client				
Nombre de clients				
Nombre de nouveaux clients				
CA par famille de produits				
Marge commerciale				
Charges fixes				
Charges variables				
Stock (en valeur)				
Indicateur physiques				
Délais de livraison				
Satisfaction client				

Source : C. ALAZARD, S. SEPARI, «contrôle de gestion», 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 1993, P 603.

1.5.6 Les multimédias

Images, voix, ils autorisent une perception plus riche de la situation, mais ils limitent la part d'interprétation de l'utilisateur⁷¹.

1.5.7 Les commentaires

Les commentaires doivent apporter une explication supplémentaire par rapport aux chiffres et aux graphiques qui figurent déjà sur le tableau de bord. Ils portent sur:

- Les explications des écarts ;
- Les décisions prises par le responsable ;
- Questions sur les décisions à prendre ;
- Justification des prévisions sur les mois à venir ;
- Avancement des actions prises précisément⁷².

⁷¹- GERVAIS M, «Contrôle de gestion», collection gestion, 7^{ème} édition, economica, Paris, 2009, P 622.

⁷²- GERVAIS M, «Contrôle de gestion», collection gestion, 7^{ème} édition, economica, Paris, 2009, P 622.

1.6. Rôles et objectifs de tableau de bord de gestion

Le tableau de bord est un outil d'aide au management, son objectif comporte deux volets distincts : un volet pour le constat, destiné au reporting, et un volet pour l'action, destiné au pilotage du service.

- Son côté reporting (une vision verticale des résultats): permet à rendre des comptes sur les résultats obtenus et à dialoguer entre les différentes fonctions et les niveaux hiérarchiques de l'entreprise. Il contient des indicateurs stratégiques et opérationnels pertinents pour apprécier l'adéquation de l'action à l'objectif stratégique.

Il fournit des informations essentielles, significatives et rapides pour faciliter la prise de décision des responsables.

- Son côté pour l'action (pilotage) (une vision multidimensionnelle) les données qu'il contient permettent de prendre rapidement et efficacement des décisions, de mettre en place de nouvelles actions ou de corriger des actions déjà entreprises⁷³. Ces données permettant de suivre l'avancement des plans d'action et les résultats obtenus par ceux-ci

Selon (R.N. ANTHONY, 2010), l'objectif du tableau de bord *«est de permettre au manager de montrer l'évolution d'un maximum d'indicateurs pour ne pas passer à côté d'un changement dans le business qui pourrait être dramatique. La data est fournie de façon régulière (évolution des ventes, évolution de la marge par ligne de produits...)»*⁷⁴

Le tableau de bord est un instrument d'information à court terme, de contrôle et d'aide à la décision. Il permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre des budgets. Il permet aussi de diagnostiquer les points faibles et de montrer ce qui est anormal et a des conséquences sur les résultats de l'entreprise. Des actions correctives pourront alors être mises en œuvre⁷⁵.

Ainsi, on peut résumer le rôle du tableau de bord de pilotage, au travers d'opinions et d'avis d'Expert - Comptable - PRO en gestion⁷⁶, comme suit :

⁷³- FONTAINE-GAVINO. K & A. ZAMBEAUX ; [2005] ; «Bilan social et tableaux de bord : des outils de pilotage au service des ressources humaines» ; Collection : Les diagnostics de l'emploi territorial hors-série n°9, Décembre 2005, P 15.

⁷⁴- R.N. ANTHONY [2010] ; «Tableaux de bord et reporting : Quelles différences ?» Revue Finance & BI, n°24.

⁷⁵- J. & M. PEYRARD, Dictionnaire de Finance, 2^{ème} Ed. Vuibert, 2001.

⁷⁶- www.Petite-Entreprise.net. Fiche Pratique publiée le Jeudi 26 janvier 2012.

➤ **Le tableau de bord de pilotage limite le facteur «incertitude»**

En structurant l'information, le tableau de bord la pilote et fournit à son utilisateur une certaine marge de manœuvres, limitant ainsi le facteur «incertitude».

➤ **Le tableau de bord d'entreprise gère l'information en direct**

Le tableau de bord offre des informations non décalées (temporellement) les unes par rapport aux autres. Réduit ainsi l'instabilité de l'information. En fournissant une sorte «d'instantané» de la situation, permet ainsi, de voir globalement le contexte d'une situation donnée.

Comme il est bien expliqué : «Le tableau de bord de gestion permet de suivre le fonctionnement de l'organisation de façon dynamique et régulière -Feedback permanent – Je vois bien ce qui se passe et ce que ça donne»⁷⁷.

➤ **Le tableau de bord, un outil pour rationaliser la prise de risque**

Le tableau de bord de gestion, permet d'envisager la stratégie de l'entreprise en offrant une vue globale de la situation, ce qui, à terme, permettra de minimiser le risque de la décision.

➤ **Le tableau de pilotage sert pour la communication et la réflexion**

Le tableau de bord est un outil d'échanges constructifs, mais aussi le déclencheur, pour le décideur, d'une réflexion plus approfondie en mettant en perspective les objectifs fixés et le parcours emprunté pour les atteindre.

Comme le souligne (R. AIM, 2011) : «*le tableau de bord ne doit plus être simplement un outil de remontée des informations de surveillance le long de la ligne hiérarchique. A cette vision purement ascendante (reporting) doit se substituer celle d'un axe de communication bidirectionnel permettant aussi de propager la vision des managers dans toute l'entreprise*»⁷⁸

1.7. Différents types de tableau de bord

En réalité il existe divers types de tableaux de bord selon le domaine dans lequel on se trouve et qu'on peut ajuster aux différents projets ou services de l'organisation /de l'entreprise. Un tableau de bord peut être ajusté à diverses situations et adapté à plusieurs environnements. Cependant, avant d'établir l'un de ces tableaux, il faut préalablement déterminer les objectifs assignés par l'entreprise et concevoir la méthodologie adéquate pour son élaboration.

⁷⁷- © VORTEX CONSEILS. (Ici la performance en pratique : Mouvement Québécoise de la qualité) : Paru dans l'adresse du Site : <https://www.qualite.qc.ca/uploads/files/presentation-tableau-de-bord-et-indicateurs- P 7>.

⁷⁸- R. AÏM, [2011], «100 questions pour comprendre et agir: Indicateurs et tableaux de bord de gestion», Éditions AFNOR, Saint-Denis La Plaine, 2011, P 2.

Aussi, nous allons présenter les différents types de tableau de bord proposés par les spécialistes de la discipline :

1.7.1 Tableaux de bord de gestion : ce type de tableau affiche les principaux indicateurs que le manager doit savoir maîtriser et lui permettent de piloter l'activité de l'entreprise. L'élaboration de ce document se fait par le chef d'entreprise, le chef de projet ou le directeur administratif et financier.

1.7.2 Tableau de bord stratégique : outil de pilotage à long terme, également appelé par certains auteurs (Tableau de bord prospectif), ou tableau de bord équilibré (en anglais, Balanced Scorecard ou BSC). Ce type de tableau a pour objectif de traduire le ou les projets du chef d'entreprise en un ensemble cohérent d'indicateurs de performance et de pilotage (le tableau de bord prospectif sera présenté plus en détails dans la section 03).

1.7.3 Tableau de bord opérationnel : outil de pilotage à court terme, il permet de suivre l'avancement des plans d'actions mis en place par le responsable opérationnel, pour atteindre les objectifs de l'entreprise, et de prendre les mesures correctives essentielles.

Ce type de tableau de bord permet de mettre l'opérationnel au service de la stratégie, et ainsi de valider et d'ajuster la stratégie. Dans ce type de tableau, l'indicateur décrit une situation de type qualitatif pour constater des résultats qualitatifs par rapport à des valeurs de référence établies. La collecte des données se fait par simple mesure et comptage⁷⁹.

Parmi ces tableaux de bord de pilotage, nous avons le Tableau de bord budgétaire, le Tableau de bord commercial, le Tableau de bord ressources humaines (social)...etc.

Cependant, il est nécessaire de souligner qu'il n'existe pas de tableau de bord type, mais tous s'appuient sur différents indicateurs. Malgré leurs différences, tous ces tableaux ont pour objectif de suivre la **réalisation des objectifs** et de prendre des **décisions adaptées**.

1.8. Les limites de tableau de bord de gestion

Plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité de la pratique des tableaux de bord aux seins des organisations ou des entreprises, nous citons :

➤ Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment. Se baser sur les systèmes comptables et financiers a un autre inconvénient qui est la lenteur d'obtention des informations. Ce retard

⁷⁹- CLUSIF (Club de la Sécurité des Systèmes d'Informations Français), «Démarche de conception d'un Tableau de Bord qualité appliqué à la sécurité», Juin 1997, P 9.

peut coûter cher à l'entreprise, car les mesures correctives adéquates n'ont pas été prises à temps⁸⁰ ;

- Le tableau de bord est utilisé dans plusieurs cas uniquement, pour contrôler au lieu qu'il soit orienté, beaucoup plus, vers la maîtrise de la gestion et la prise de décision. La fonction reporting est alors prépondérante au détriment de celle d'aide au pilotage ;
- Il n'y a pas de tableaux de bord adaptés à chaque service au niveau hiérarchique, mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité ;
- Le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens ;
- La conception du tableau de bord est trop souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utiliser, mais plutôt centralisée loin du terrain ;
- La périodicité du tableau de bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers ;
- Les indicateurs ne sont pas remis en cause et le manque de recul sur une longue période conduit à une gestion routinière.
- Les tableaux de bord sont souvent conçus de manière interne en fonction du style de gestion de l'entreprise sans souci de comparaison avec les meilleures entreprises concurrentes.

Section 2 : Conception et indicateurs du tableau de bord de gestion

Comme tout outil de gestion, le tableau de bord a des principes de conception et suit une méthodologie bien précise, rigoureuse et bien structurée. Alors à travers cette section nous allons expliquer dans une première phase les étapes de conception d'un tableau de bord de gestion, dans une deuxième phase, les méthodes d'élaboration de ce dernier.

2.1. Les étapes de conception d'un tableau de bord de gestion

2.1.1 La fixation des objectifs

«Un objectif se définit comme un but à atteindre et non une tâche à accomplir. C'est donc le résultat d'une prévision et d'un acte de volonté. Il va décrire un ensemble de résultats

⁸⁰ - FERNENDEZ A, «Les nouveaux tableaux de bord des managers», édition d'organisation, 4^{ème} édition, Paris, 2008, P 15.

que le responsable doit se montrer capable d'atteindre pour être reconnu compétent, et qu'il s'engage à fournir à son «client» à une date donnée»⁸¹.

Avant d'entamer son activité, l'entreprise doit fixer et rédiger les objectifs à atteindre pour mener à bien sa mission.

Comment rédiger un bon objectif ?

- Il doit être rédigé clairement et précisément afin que les intéressés sachent ce qu'on attend d'eux. Il ne mesure qu'une seule chose à la fois ;
- Chaque objectif doit se concrétiser par une et une seule action que l'intéressé doit accomplir ;
- Les objectifs quantitatifs doivent décrire un résultat mesurable grâce aux critères de performance proposés ;
- Lorsqu'ils sont qualitatifs, ils doivent décrire un résultat observable qui sera évalué par des critères adaptés ;
- Chaque objectif voit sa finalité concrétisée par une échéance ;
- Chaque objectif doit être réalisable pour pouvoir être considéré par l'intéressé comme motivant par apport au défi qu'il présente,
- Les objectifs doivent enfin préciser les conditions dans lesquelles la performance devrait se réaliser.

2.1.2 Détermination des points clés

Il s'agit de la phase la plus délicate dans la démarche de construction des tableaux de bord de gestion. Le but de cette étape est de définir les points clés que tout manager doit suivre de près, car leur évolution conditionne l'atteinte des objectifs. Il est nécessaire que le nombre de ses points soit relativement faible pour que l'attention et l'action du manager soient focalisées sur les quelques causes qui produisent l'effet le plus important de manière à optimiser les résultats obtenus.

La mise en évidence des points clés de gestion doit aboutir à ⁸² :

- Concentrer l'attention des responsables sur l'essentiel tout en concevant la possibilité de détailler chaque élément grâce au principe Gigogne ;
- Constituer des bases de référence pour la réflexion et la décision ;

⁸¹ - CAROLINE Selmer, «concevoir les tableau de bord», édition dunod, Paris, 1998, P 28.

⁸² - IRBARNE P, «Les tableaux de bord de la performance», Dunod, Paris, 2003, P 56.

- Guider la construction matérielle des tableaux de bord qui sera ordonnée en fonction des points clés.

2.1.3 La recherche des indicateurs pertinents

Un indicateur est un élément ou un ensemble d'éléments d'informations significatives, un indice représentatif, une statistique ciblé et contextuel 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 organisation⁸³.

❖ Les types d'indicateurs

On peut distinguer en général trois types d'indicateurs⁸⁴ :

➤ Les indicateurs de performance

La performance recouvre deux aspects distincts : l'efficacité et l'efficience.

- L'efficacité est la réalisation du résultat prévu ;
- L'efficience est le respect de la contrainte de coût.
- Les indicateurs de performance mesurent la réalisation des objectifs, tout en respectant les contraintes de coûts.

➤ Les indicateurs de pilotage

Pour SELMER. C, les indicateurs de pilotage sont «*des concentrés d'informations particulièrement significatifs, qui ont un sens immédiat pour celui qui les regarde*»⁸⁵.

Ils permettent d'anticiper les événements et la réactivité des responsables à temps.

En d'autres termes, les indicateurs de pilotage renseignent sur les conditions de réalisation d'une action ou d'une activité. Ils indiquent où il faut agir pour que les résultats soient atteints.

Les indicateurs de pilotage d'un responsable donné sont l'ensemble des indicateurs qui permettent le suivi d'une activité. Cela peut être par exemple pour un responsable d'une unité de production, la quantité de déchets.

Lorsque le responsable s'aperçoit que le volume de déchets augmente, il doit mener des actions afin de le réduire.

⁸³ - VOYER P, «Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance», édition Padie, Canada, 2006, P 61.

⁸⁴ - CAROLINE. S, Op.cit, P 42 -54.

⁸⁵ - Idem, P 68.

➤ **Les indicateurs d'éclairage**

Les indicateurs d'éclairage expliquent pourquoi la performance est atteinte ou non, mais sur lesquels le responsable n'a pas de contrôle et sur lesquels il ne peut pas agir. Ils portent sur des facteurs externes au centre de responsabilité, mais qui peuvent être internes ou externes à l'entreprise⁸⁶.

Les indicateurs d'environnement économiques, tels que les indices de prix, indices de consommation, etc., sont des indicateurs d'éclairage.

Ces indicateurs doivent répondre à certains critères⁸⁷ :

- **Clairs et simple** : ils doivent être clairs et simples pour les responsables auxquels ils sont destinés ;
- **Pertinents** : répondent aux besoins des responsables et sont cohérents avec la stratégie de l'entreprise ;
- **Significatifs et durable** : chaque métier a recours à des unités d'œuvre qui traduisant d'une façon pertinente la relation entre l'activité exercée et les coûts ou les marges, qui s'appliquent aux points clés de la gestion. Retenir des indicateurs qui sont indépendants de choix technique momentané et une autre règle de bon sens évidente afin de disposer d'un référentiel stable ;
- **Prospectifs** : ils alertent les décideurs sur l'émergence d'un problème avant que les conséquences irréversibles n'aient pu se manifester ;
- **Accessibles** : l'obtention de l'information et son traitement doit se faire à un coût raisonnable et dans une durée acceptable ;
- **Personnalisés et motivants** : l'opérationnel concerné doit y reconnaître simultanément ce qui le différencie des autres responsables et ce qui traduit les résultats de ses efforts et de la qualité de sa gestion ;
- **Cohérents entre eux** : d'une fonction à une autre et un niveau à un autre, ils doivent, d'une part, faciliter la compréhension simultanée des performances de toutes les fonctions et, d'autre part, s'agréger au fur et à mesure que les tableaux convergent vers le niveau de la direction générale ;
- **Ponctuels** : ils doivent être disponibles au moment opportun. Cela dépend en premier lieu de la performance du système d'informations mis en place au niveau de l'entreprise.

⁸⁶ - Idem, P 65.

⁸⁷ - LEROY M, Op.cit, P 87.

2.1.4 La collecte des informations

Une fois les indicateurs retenus, il s'agit maintenant de vérifier leur faisabilité informationnelle. Cela nous mène à définir, pour chaque indicateur⁸⁸ :

- Les sources d'information qui permettent de l'obtenir ;
- Le délai de production et sa fréquence ;
- L'algorithme de calcul (la formule permettant de le calculer à partir de données brutes, si nécessaire).

Afin de collecter l'information nécessaire, il faut :

- En premier lieu, en établir la liste. Le chargé du projet «tableau de bord» doit dresser
- dans un premier temps, l'inventaire des données requises pour chiffrer les indicateurs. En deuxième lieu, les responsables des services concernés doivent vérifier l'existence des données, les délais de leur obtention ainsi que le degré de fiabilité.
- En troisième lieu, le maître d'œuvre et les responsables doivent trouver des solutions pour élaborer des procédés d'estimation rapides des données tardives ou manquantes.
- En dernier lieu, il faut élaborer un cahier des charges des informations dans lequel sera précisée la façon de construire les indicateurs à partir des informations élémentaires et les sources de ces informations.

2.1.5 La mise en forme des tableaux de bord

L'information, mise en perspective et fournie sous une forme visuelle agréable (graphique, pictogramme) signifie plus qu'une simple valeur absolue. Elle permet, à son utilisateur, de la décoder plus facilement et de réagir vite. La mise en forme du tableau de bord revient à⁸⁹ :

2.1.5.1 Personnaliser la présentation

La forme de présentation du tableau de bord dépend des besoins de son utilisateur et de ses préférences. Pour cela, il peut :

- **La forme de présentation des indicateurs** : tout décideur peut choisir la forme de présentation qu'il juge la plus adéquate, là où certains préfèrent disposer de tableaux, d'autre préfèrent les graphiques.

⁸⁸- LORINO P, Op.cit, P 130.

⁸⁹- GERVAIS M, Op.cit, P 619-622.

- **Les caractéristiques des indicateurs** : C'est-à-dire la périodicité, le niveau de détail et la base de comparaison (avec des normes, l'objectif de la période ou le réalisé de la période précédente).
- **Le support de présentation** : Les possibilités offertes actuellement, par l'outil informatique permettent d'avoir des tableaux de bord sur écran et fonctionnant en temps réel, chose qui n'exclue pas l'utilisation du papier.

2.1.5.2 Personnaliser le contenu

La personnalisation du contenu dépend du mode de gestion employé dans l'entreprise, des préoccupations du responsable et des données disponibles. Afin de trouver un équilibre entre ces différents aspects ; **M. GERVAIS** distingue entre⁹⁰ ;

- **Les indicateurs généraux** qui donnent une image globale de la situation à tous les membres de l'établissement.
- **Les indicateurs collectifs** qui sont communs à plusieurs gestionnaires.
- **Les indicateurs locaux** concernant, en particulier du responsable et qui représentent les objectifs à atteindre.
- **Les indicateurs individuels** choisis par le responsable pour sa propre gouverne. Il peut s'agir d'indicateurs développés par lui-même et pour lesquels il possède des ressources spécifiques d'informations

2.2 Méthodes d'élaboration d'un tableau de gestion

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

2.2.1 Méthode GIMSI

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

⁹⁰- Idem, P 616.

La mouture, de la méthode **GIMSI**, est une marque déposée d'Alain FERNANDEZ.

- Signification de l'acronyme GIMSI

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

La signification des premières lettres de la formule suivante :

Généralisation de l'accès aux **I**nformations décisionnelles en s'appuyant sur une **M**éthodologie d'inscription **S**ystémique facilitant l'expression des **I**ndividualités de l'entreprise⁹¹.

L'approche GIMSI est structurée en 10 étapes bien identifiées et regroupées en 4 phases thématiques. Chacune de ces étapes traitant une préoccupation spécifique du projet et empreinte un seuil identifiable dans l'avancement du projet. Comme l'indique le tableau suivant :

⁹¹- A. FERNANDEZ [2013], «les Nouveaux tableaux de bord des Managers», 6^{ème} édition, 2013, P 38.

Tableau N°04 : Les phases et les étapes de la méthode GIMSI

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

Source: FERNANDEZ Alain, «les nouveaux tableaux de bord des managers», les éditions d'Organisation, Groupe Eyrolles, 4^{ème} édition, Paris, 2008, P 131.

L'explication du tableau N°04

Phase 1. Identification

L'étape N°1 (Environnement de l'entreprise) : consiste à identifier l'entreprise en terme de :

- Marché (clientèle, concurrence, produits, fournisseurs et partenaire) ;
- Stratégie (comment l'entreprise envisage t'elle son avenir) ;
- Management il faut définir la politique interne de l'entreprise pour mesure le processus de prise de décision et bâtir le système le plus éduquant avec l'entreprise.

L'étape N°2 (Identification de l'entreprise) : consiste à étudier la structure de l'entreprise concernant les métiers, les processus et les activistes au sein de l'entreprise pour :

- Construire un groupe de projet et définir avec précision le planning de travail.
- Identifier les processus et les activités critiques.

Phase 2. Conception

L'étape N°3 (Définition des objectifs) : *«un objectif se définit comme un but à attendre pas une tâche à accomplir. C'est donc le résultat d'une prévision et d'un acte de volonté. Il va décrire un ensemble de résultats que le responsable se doit d'obtenir pour voir sa compétence reconnue et qu'il s'engage à fournir à son client à une date donnée »⁹²* . Cette étape a pour but, de définir les objectifs stratégiques locaux en accord avec les enjeux de l'entreprise, et cela en respectons les critères de choix d'un objectif à savoir :

- Borne : l'objectif doit avoir une dimension temporelle bien définie.
- Mesurable : l'objectif doit s'exprimer en unité mesurable.
- Accessible : pour l'attente des objectifs, il faut disposer les moyens nécessaires et maitrise les contraintes.
- Réaliste : il faut que l'objectif soit raisonnable.

L'étape N°4 (Construction du tableau de bord) : Cette étape consiste à identifier la structure de tableau de bord de décideur, ainsi, la relation entre les informations de l'entreprise et les indicateurs.

⁹²- SELMER C, Op.cit, P 58.

Le mot indicateur peut se définir comme une information ou un regroupement d'information qui contribue à l'appréciation d'une situation par le décideur. L'indicateur ne se limite pas au constat, il permet une gestion dynamique en temps réel⁹³.

L'étape N°5 (Choix des indicateurs) : servent à étudier le tableau de bord et choisir les indicateurs successivement, il existe plusieurs types d'indicateurs en peut citer :

- Indicateur d'alerte : ils signalent les anomalies qui surgissent dans l'entreprise.
- Indicateur d'équilibre : ils signalent l'avancement par rapport aux objectifs.
- Indicateur d'anticipation : ils informent sur le système dans son environnement ils permettent de reconsidérer la stratégie choisie.

L'étape N°6 (la collecte d'informations) : Cette étape consiste à évaluer les informations nécessaires à la construction des indicateurs.

L'étape N°7 (le système de tableau de bord) : il doit permettre aux décideurs d'agir dans un milieu complexe, et de prendre de bonne décision dans l'urgence et l'incertitude, tout en assurant une cohérence globale.

Phase 3. Mise en œuvre

L'étape N°8 (Choix du progiciel) : au cours de cette étape, l'architecte des systèmes sous contrôle du comité de pilotage animera la séance de choix du progiciel en présentant les critères de choix élaborés par l'ensemble des acteurs de l'entreprise.

Le progiciel choisi doit impérativement satisfaire, d'autant plus que la réponse aux besoins de l'entreprise et le coût plus au moins raisonnable.

L'étape N°9 (Intégration et déploiement de la solution) : Pour cette étape, nous limitons à citer les différentes phases de l'intégration et du déploiement de la solution :

- Configuration des progiciels
- Développement spécifique
- Intégration à l'existant technologique et structurel de l'entreprise
- Déploiement de la solution.

⁹³- FERNANDEZ A, Op.cit, P 147.

Phase 4. Suivi permanent

L'étape N°10 (l'audit du système) : elle consiste en un processus d'amélioration permanent (audit du système) pour veiller à l'adéquation entre le système et les nouveaux besoins des utilisateurs.

L'audit du système permet de s'assurer avec le temps de la cohésion du système avec les nouveaux besoins de l'organisation et des utilisateurs. Il permet de fournir une vision du système de tableau de bord. Il est préférable qu'il soit fait par un externe et selon une périodicité régulière par rapport à la vitesse de l'évolution propre de l'entreprise et la pertinence des réajustements du système.

L'audit sera toujours effectué en accord avec les intéressés, dans un souci d'amélioration permanente et la roue de Deming.

La figure suivante représente la roue de Deming utilisé pour l'amélioration continue :

Figure N°10 : La roue de Deming de l'amélioration permanente



Source : www.piloter.org

2.2.2. Méthode JANUS

La méthode JANUS met en exergue les étapes nécessaires à l'aboutissement d'une information de synthèse à valeur ajoutée. La méthode se décline en cinq étapes ; chacune se dédouble pour n'en faire qu'une seule au bout du compte, et qui sont comme suit⁹⁴ :

2.2.2.1. Jalonner les étapes du projet

La démarche doit partir du sommet de la hiérarchie. Son engagement est indispensable. La direction générale sait en principe ce qu'elle veut, peut et doit attendre d'un système de tableau de bord pour qu'il aboutisse à un outil de dialogue et de décision. Elle doit fixer les missions du système (pilotage, motivation, veille ou contrôle) qui peuvent être différentes selon que la structure non centralisée. C'est encore à elle d'établir le plan d'action et de déterminer les objectifs de la société qui sont consignés à leur tour dans les tableaux de bord des dirigeants. En tout état de cause, on attend du système de pilotage une meilleure communication et une plus grande transparence dans l'organisation.

2.2.2.2. Justifier d'un cadre pour l'action

Pour qu'un réseau de tableaux de bord ait une chance d'être opérationnel, il est donc indispensable d'effectuer pour l'entreprise tout entière un retour aux sources en se penchant sur les facteurs de succès et les données critiques qui contribuent à la réussite de son activité et à son développement stratégique. Le réseau de tableau de bord d'une organisation conduit à un management sur trois niveaux : organisation globale, structure organisationnelle, et transversale (projets, processus).

2.2.2.3. Analyser les besoins des utilisateurs

La direction rappelle les principaux objectifs de l'entreprise, tant sur un plan commercial qu'au niveau de la qualité de service et des performances économiques. Il est important que chacun maîtrise la compréhension de la stratégie globale et de sa contribution dans celle-ci. Certaines entreprises utilisent d'ailleurs le tableau de bord pour communiquer et former l'organisation à la nouvelle stratégie.

⁹⁴ - BALANTIZIAN.G, «tableau de bord», édition d'organisation, Paris, 2005, P 23-39.

La plupart des entreprises ne souffrent pas d'un manque d'information, mais plutôt d'une sur information qui finit par occulter les priorités. Faire le tri des données utilisables est nécessaire afin que le système d'indicateurs puisse de nouveau jouer son rôle d'alerte dans toute son ampleur.

2.2.2.4. Architecturer le réseau de tableau de bord

Imaginer un système d'information unique, où toutes les données clés de l'entreprise sont rassemblées dans un même tableau de bord, est illusoire, excepté pour certaines petites entreprises.

Un progiciel central commun assure en revanche la consolidation et la transmission des informations qui alimentent les tableaux de bord destinés aux niveaux supérieurs. Des règles concernant la remontée des informations sont définies afin de filtrer certaines d'entre elle à chaque niveau.

2.2.2.5. Normaliser les différentes mesures de la performance

Normaliser les différentes mesures de la performance, c'est à la fois définir le concept de performance et déterminer une démarche d'identification des indicateurs pertinents.

Il faut différencier les indicateurs d'efficacité et d'efficience, communs à toutes les activités, et les indicateurs d'impact plus spécifiques aux activités non marchandes. La performance porte à la fois le résultat attendue d'une activité (efficacité) et sur le respect des contraintes de moyens (efficience).

2.2.2.6. Normé les liaisons entre le pilotage et performance

Normé les liens entre le pilotage et performance, c'est identifier les déterminants de la performance à travers une analyse de cause-effet et poursuivre la démarche de recherche d'indicateurs pertinents.

Le pilotage d'une activité consiste à recenser les indicateurs de performance. Ils portent sur les activités et ressources (critiques) qui produisent les produits ou les prestations attendues. Des facteurs externes à l'entreprise peuvent être intégrés, afin d'expliquer soit des résultats actuels, soit une perspective de résultats future.

La démarche d'identification des indicateurs de pilotage se déroule en trois en référence aux points clés de performance définis précédemment :

- Identifier les activités et les ressources critiques ;
- Retenir les points clés de ces activités et ressources ;
- Rechercher les paramètres et construire les indicateurs de pilotage.

2.2.2.7. Unifier les modes de représentation du tableau de bord

Il n'existe pas de tableau de bord type, en tout état de cause, la représentation des indicateurs doit faciliter l'analyse et non l'alourdir, tout en se limitant aux rubriques essentielles : chiffre, graphique et commentaires.

Dans le but de donner une vision rapide de l'ensemble des résultats obtenus, une première page de couverture synthétise la liste des indicateurs ; en regard, un élément visuel montre si on se dirige dans le sens des objectifs, si on prend du retard, si on est en alerte.

2.2.2.8. Utiliser un système d'information adapté

La saisie et l'extraction des données se font d'autant plus facilement que l'informatique se révèle performante. Le marché offre un choix immense d'outils qui vont du simple tableur jusqu'à l'EIS (entreprise information système). Entre deux extrêmes s'offrent de multiples solutions.

Un système informatisé de tableaux de bord doit avoir les caractéristiques suivantes :

- Lisibilité graphique, un avantage indéniable pour la clarté ;
- Automatisation de la gestion des droits d'accès et d'adressage des données-outre un gain de temps précieux, elle garantit la fiabilité des informations ;
- Rapidité du temps de réponse- l'usage du système va de pair avec un accès accéléré à l'information. Tout aussi rapidement, on doit pouvoir changer certains paramètres sans pour autant modifier le système ou rallonger le temps d'utilisation ;
- Normalisation de l'information dans le cadre d'un référentiel. Cela suppose au préalable d'accepter une définition commune des données ;
- Autonomie de gestion-certains utilisateurs font des requêtes et définissent des reporting type, d'autres se contentent de lancer des reporting et de les exploiter.

2.2.2.9. Structurer la mise en œuvre du tableau de bord

Un système d'indicateurs est nécessaire pour décrire les différents résultats en termes de performance et de pilotage. Il se doit d'être exhaustif et cohérent, mais il se doit également d'être synthétique, c'est-à-dire comporter un nombre limité d'indicateurs, ce qui conduit le plus souvent à construire des indicateurs qui peuvent se révéler complexes.

Les caractéristiques des différents indicateurs, l'intérêt de la mesure, les axes d'analyse, les critères à renseigner, la fréquence de sortie, le mode production, l'utilisation qui en est faite doivent être décrits soigneusement dans une procédure de gestion, à diffuser largement.

Avant d'intégrer un indicateur dans le tableau de bord, il y a lieu de s'interroger non seulement sur son utilité, mais aussi sur d'éventuels effets induits par sa mesure, c'est-à-dire son coût : recherche d'information, saisie, traitement, édition et interprétation.

2.2.2.10. Situer le tableau de bord au cœur du management

Les tableaux de bord sont au cœur du pilotage de la performance globale, quel que soit le statut des entreprises. Ils participent en permanence au renouveau du contrôle de gestion face à la complexité économique du monde contemporain. Loin de représenter un but en soi, ils prennent réellement toute leur plus-value en association avec ces nouvelles pratiques de management. Ils constituent alors un formidable vecteur pour associer les hommes à la mise en œuvre du changement.

Le management de la performance globale peut en fait se définir comme l'ensemble des pratiques formelles qu'une organisation crée pour aider les acteurs de la performance.

2.2.3. Méthode OVAR :

OVAR (Objectifs, Variable d'Action, Responsables), une méthode française conçue en 1981, par les professeurs du groupe HEC (Hautes Ecoles de Commerces de Paris) : (D. MICHEL, FIOL. M & H. JORDAN). Cette méthode consiste à déterminer, pour un objectif donné, toutes les variables d'action et les indicateurs correspondants. Le choix des indicateurs se fait en fonction des objectifs à atteindre pour chaque centre de responsabilité et des variables d'action dont on dispose pour les atteindre.

La construction des tableaux de bord via la méthode OVAR, démarre par les dirigeants (top management) qui définissent les objectifs et les variables d'actions (OVAR) d'abord, alors

que la responsabilité revient au rang inférieur au sein de l'entreprise, qui va à son tour créer son propre schéma OVAR et ainsi de suite jusqu'au rang le plus bas de la hiérarchie.

2.2.3.1 Définition de la méthode OVAR

La méthode OVAR est une démarche structurée qui peut répondre à trois types de besoins⁹⁵ :

Piloter la performance en assurant le déploiement des axes, cibles et objectifs stratégiques dans toute l'organisation, il s'agit alors d'un processus de management visant à relier la stratégie aux plans opérationnels concrets conduits par les responsables.

Offrir une méthodologie favorisant le dialogue inter hiérarchique et/ou fonctionnel dans l'organisation, elle suscite de manière construite la communication et la discussion sur deux questions principales «ou allons-nous ?» et «comment y allons-nous ?»

S'appuyer sur une démarche formalisée pour concevoir les tableaux de bord de l'entreprise à partir des besoins clés d'information, pour les décisions opérationnelles aux différents niveaux de responsabilités.

2.2.3.2 Les concepts de la méthode

Objectifs : les objectifs constituent les domaines de résultat ou il est essentiel pour l'entreprise d'obtenir un succès et de bonnes performances. L'objectif fait en général l'objet d'un « contrat » négocié servant de base à l'évaluation des performances du responsable.

Variable d'action : une variable d'action s'exprime par un verbe. Elle correspond à une action opérationnelle réalisée et/ou coordonnée par le personnel, et dont le résultat contribuera à réaliser un ou plusieurs objectifs. Cela correspond souvent aux activités opérationnelles.

Il existe trois exigences d'une variable d'action :

- Tout d'abord, elle doit être contrôlable.
- Ensuite, elle doit se produire avant l'objectif.
- Enfin, elle doit être une relation de cause à effet entre l'action et les objectifs variables.

L'objectif principal de cette méthode, est de permettre la déclinaison des objectifs dans l'organisation en identifiant pour chacun des niveaux ses propres variables clés d'action ayant

⁹⁵ - FIOL M, JORDAN H, SULLA E, «Renforcer la cohérence d'une équipe», Dunod, Paris, 2004, P 63.

un impact fort sur l'objectif global. Ce qui va conclure des plans d'action principaux mis en œuvre par des responsables clairement identifiés, et ceux-ci en formant des équipes travaillant en groupe de projet.

Tableau N°05 : Exemple de déclinaison de la méthode OVAR

Objectif : augmenter les marges 5%	
Variables d'action	Indicateurs
Diminuer les rabais	Pourcentage de rabais/chiffre d'affaires
Augmenter la prospection commerciale	Nombre de nouveaux clients/nombre total de clients
Accroître les visites des commerciaux	Nombre de visite par semaine
Diminuer les coûts d'achats	Prix d'achat/prix standard

Source : AUTISSIER David, DELAYE Valérie, «Mesurer la performance du système d'information», les éditions d'organisation, Groupe Eyrolles, Paris, 2008.

Responsabilités : La délégation des objectifs et variables d'action s'effectue à la suite d'un débat entre les responsables afin de statuer sur les champs de responsabilités de chacun.

2.2.3.3 Les étapes de la méthode OVAR

La méthode OVAR est composée de 4 étapes importantes⁹⁶ :

Étapes 1 : Cette étape englobe trois phases du processus décisionnel (la phase d'intelligence, la phase de la conception et la phase de choix). Elle inclut une discussion de la vision et des objectifs globaux de l'entreprise, afin de déterminer les objectifs globaux de l'entreprise au premier niveau (N). Par la suite, on passe à l'identification des variables d'action de l'entreprise toujours du premier niveau (N) et en fin on choisit les indicateurs de l'entreprise.

À la fin de cette étape, on serait en mesure de réduire les objectifs de l'organisation, il est impératif que la clarification des missions et des objectifs se fasse à travers une démarche interactive, ou la personne en charge de l'élaboration du tableau de bord doit rencontrer les différents niveaux opérationnels.

⁹⁶ - BOURGUIGNON. A, MALLERT. V, NORREKLIT. H, «Balanced scorecard versus French tableau de bord: beyond dispute, a cultural and ideological perspective», 2001, P 273.

Étape 2 : Attribution des responsabilités (phase de conception et choix de solution) à cette phase on s'intéresse à l'analyse de la délégation, cette phase sert à déclencher une réflexion sur l'identification et la définition des relations de causes à effets entre les paramètres qui vont conditionner la performance de l'organisation.

Étape 3 : Conception des grilles objectives, variables d'action : c'est une phase de conception du tableau de bord, ou les variables d'action de l'entreprise deviennent des objectifs des gestionnaires (N-1) et/ou on détermine les variables d'action des gestionnaires (N-1) pour pouvoir choisir les indicateurs de niveaux plus bas (N-1).

Étape 4 : Mise en forme du tableau de bord : c'est la phase de conception et d'implantation.

Elle se caractérise par le choix de la forme sous laquelle les indicateurs seront présentés. La finalisation d'un tableau de bord est importante afin de mettre en place des avertisseurs et une présentation adéquate qui permettent de faciliter l'analyse des données.

Section 3 : Le tableau de bord prospectif (Balanced Scorecard)

Le besoin de disposer d'informations en temps réel sur l'activité, mais également d'outils de contrôle et de suivi de la productivité, se fait de plus en plus sentir au niveau des organisations publiques ou privées. Par conséquent, ces dernières optent progressivement pour le Tableau de Bord Prospectif, car celui –ci représente un outil qui permet d'avoir une vue globale sur toutes les activités de l'organisation en temps réel et permet d'anticiper les actions à venir.

Un Tableau de Bord Prospectif est constitué d'un ensemble des indicateurs définis de façon consensuelle par les managers en fonction des résultats attendus, des procédures de collecte d'informations et d'exploitation. Il permet de répondre aux objectifs de management suivants :

- Evaluer la performance;
- Réaliser le diagnostic d'une situation ;
- Communiquer et informer ;
- Motiver les collaborateurs ;
- Progresser de façon continue ;

- Décliner les objectifs stratégiques autour de la vision de l'organisation.

Dans le processus du management, le TB de gestion traditionnelle laisse apparaître des insuffisances dues à la fois aux conditions concrètes de leur mise en œuvre, mais aussi aux limites inhérentes à ces outils : information uniquement financières, souvent tardives et ne donnant pas une vision claire des facteurs-clés pour le pilotage de l'activité.

3.1 Aperçu historique sur Le Tableau de Bord Prospectif (TBP)

Terme publié dans les années 90, le TBP ou encore TB Équilibré traduit de l'américain «The Balanced Scorecard (BSC)» par Kaplan & Norton dans un article de la Harvard Business Review, qu'est né d'une mise en cause des systèmes d'évaluation des performances basées exclusivement sur le suivi des résultats financiers.

Depuis lors, il a été adapté par plusieurs entreprises et rencontre de nos jours un franc succès.

En 1990-1991, Kaplan et Norton introduisent l'outil sur quelques sites pilotes. Ils se rendent compte que les dirigeants utilisent «spontanément» le BSC, non seulement pour mesurer la performance, mais aussi pour communiquer et développer les objectifs stratégiques. À partir de 1993, l'outil est diffusé de façon plus large. La dimension managériale de l'outil prévaut petit à petit sur la dimension d'instrument de mesure ; les indicateurs opérationnels cherchent la cohérence avec la stratégie de l'organisation, et portent en priorité sur ses processus-clés

Ainsi, le TBP se prête comme un outil avantageux qui permet à l'organisation de piloter toutes ses composantes (Actifs immatériels et matériels).

3.2 Définition du Tableau de Bord Prospectif

Le TBP traduit la mission et la stratégie en un ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base d'un système de pilotage de la stratégie. Ce système ne perd pas de vue les objectifs financiers ; mais il tient compte également des moyens de les atteindre. Il mesure la performance de l'organisation selon les quatre axes équilibrés : les résultats financiers, la performance vis-à-vis des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel⁹⁷.

Selon Bouin, le TBP est un système de mesure de performance permettant de suivre le fonctionnement de l'organisation au-delà des seuls résultats financiers, et met en évidence les

⁹⁷- KAPLAN Robert ; NORTON David, comment utiliser le tableau de bord prospectif, édition d'organisation, Paris, 2004, P 14.

relations de cause à effet entre performance opérationnelle et résultats stratégiques. Il va plus loin en disant que le TBP clarifie et traduit le projet de l'organisation en un ensemble cohérent d'indicateurs de performance et de pilotage concrets et opérationnels, conçu par la même équipe ou les mêmes responsables pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. En ce sens, il constitue un outil de management de la stratégie⁹⁸.

En résumé, nous pouvons dire que le TBP est un outil flexible qui permet de communiquer de façon simple, rapide et dynamique les indicateurs de performance retenus par l'organisation en fonction de ses objectifs, afin de favoriser le dialogue hiérarchique. Il s'agit d'un moyen pour regrouper l'information importante dont le gestionnaire a besoin pour prendre une décision éclairée. Il est également un outil qui organise le nouveau système de management stratégique, en traitant l'ensemble des dimensions d'une organisation, sans se limiter aux aspects financiers. L'objectif est de transformer la vision stratégique en actions concrètes. C'est un outil de gestion qui permet de présenter les informations de façon synthétique ou détaillée afin de mettre en évidence les résultats significatifs, les tendances, etc, de l'organisation.

3.3 Architecture du TBP

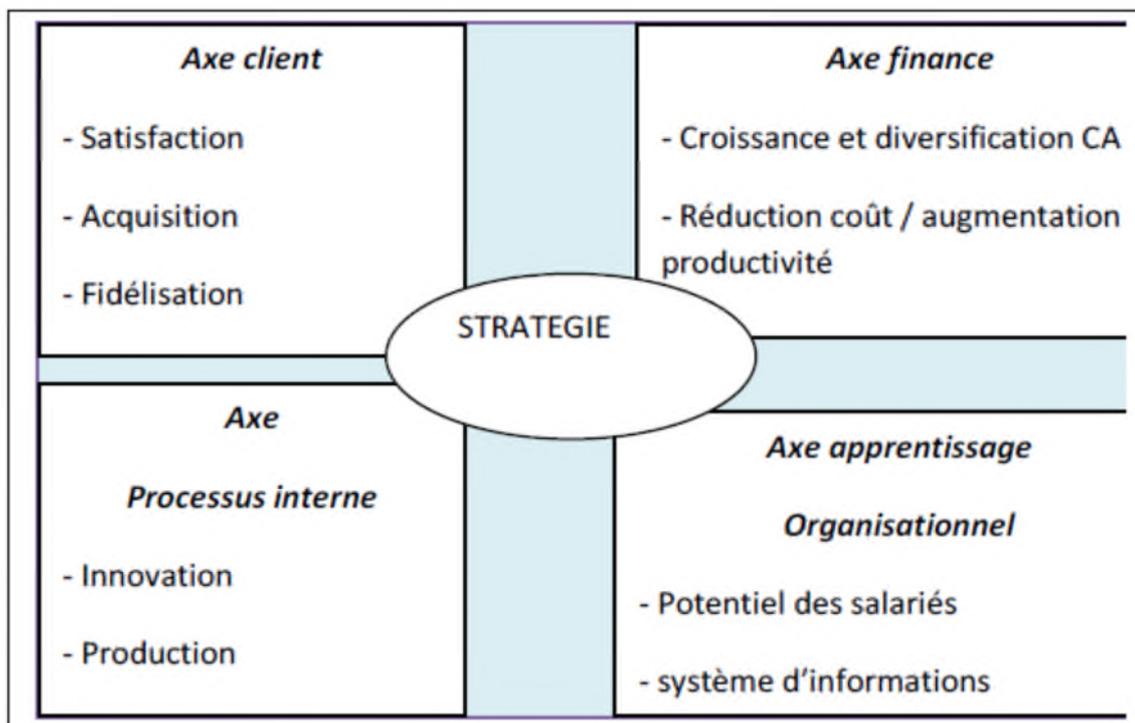
Le TBP est un concept construit autour de quatre (4) axes ou perspectives, dont l'équilibre aboutit à la performance de l'organisation : les résultats financiers, la performance vis-à-vis des clients, les processus internes et l'Apprentissage organisationnel. Ces quatre dimensions définissent quatre niveaux de performance complémentaires dans lesquels les managers disposent d'un certain nombre de leviers sur lesquels ils peuvent s'appuyer pour définir leur stratégie :

- Les bons résultats financiers s'obtiennent par une satisfaction- client accrue.
- Les clients seront satisfaits si les processus de l'entreprise fonctionnent correctement (d'où l'intérêt des normes de qualité par exemple).
- Et enfin, les processus fonctionneront d'autant mieux que la main- d'œuvre chargée de leur mise en œuvre sera efficace.

⁹⁸- BOUIN Xavier (2004), les nouveaux visages du Contrôle de gestion : outils et comportements, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2004, P 99.

Ces derniers regroupent plusieurs indicateurs qui intègrent l'ensemble des rapports de cause à effet liés à la vision et à la stratégie de l'organisation dont le but ultime est l'amélioration de la performance globale de l'organisation, peu importe son statut social (publique ou privée).

Figure N°11: Tableaux de bord de pilotage selon Kaplan et Norton : une entreprise orientée stratégie.



SOURCE : Chambre de Commerce et d'Industrie du Morbihan⁹⁹.

3.3.1 L'axe financier

TBP s'appuie toujours sur les indicateurs financiers pour évaluer efficacement les effets économiques quantifiables des actions passées. Il permettant de déterminer si les intentions et la mise en œuvre de la stratégie contribuent à améliorer le résultat financier. En général, les objectifs financiers dépendent de la situation dans laquelle se trouve une entreprise par rapport au cycle de vie. Ils recensent trois phases : la croissance, le maintien et la récolte.

La croissance correspond à une unité en début de cycle de vie, où les produits ou services offrent un fort potentiel de progression. L'objectif financier sera d'accroître le chiffre

⁹⁹- Chambre de Commerce et d'Industrie du Morbihan, «Tableau de Bord de pilotage : Formidable Accélération De La Performance A Chaque Entreprise» ; Article publié– 27 février 2012, P 21-23.

d'affaires, les ventes sur les marchés définis lors de la conception de la stratégie. En phase de maintien, l'entreprise se focalisera sur le maintien de leur part de marché. L'objectif financier sera la rentabilité.

Enfin en phase de récolte, l'entreprise se contente d'entretenir son outil de production. Le but financier est de récolter le maximum de liquidités au profit de l'entreprise.

La création d'un TBP doit donc commencer par un dialogue entre le responsable de l'unité concernée et le directeur financier de l'entreprise, sur la phase du cycle économique dans laquelle se trouve l'unité et sur ses objectifs financiers.

Les auteurs suggèrent d'adapter les indicateurs financiers à la phase du cycle de vie du secteur où évolue l'entreprise (croissance, maintien, maturité). Ceci est illustré dans le tableau ci-dessous:

Tableau N°06 : Les composantes de l'axe financier.

		Axes stratégiques		
		Croissance et diversification du chiffre d'affaires	Réduction des coûts/amélioration de la productivité	Utilisation de l'actif
Phase du cycle de vie	Croissance	Taux de croissance du CA par segment Part du CA générée par les nouveaux produits, services et clients	CA par employé	-Investissements (% des ventes) -R&D (% des ventes)
	Maintien	Part des clients et marchés ciblés Ventes croisées Part des nouvelles applications dans le CA Rentabilités par catégorie de clients et gamme de produits	Cout de revient par rapport à celui des concurrents Taux de réduction des couts Frais indirects (en % des ventes)	-Ratio du fonds de roulement (cycle de trésorerie) -RCE par catégories d'actifs -Taux d'utilisation de l'actif
	Récolte	Rentabilité par catégorie de clients et gamme de produits Pourcentage de clients non rentables	Couts unitaires (par unités de production, par transaction)	Point d'équilibre Marge

Source: MENDOZA. C, DELMOND.M.H, GIRAND.F, LÖNING. H, «tableau de bord et balanced scorecard», 2002, P 156.

3.3.2 L'axe client

C'est destiné à permettre l'identification des clients et des segments de marché qui constituent la cible de l'organisation. Certains indicateurs de mesure de résultat sont utilisés de manière systématique pour chiffrer ces objectifs :

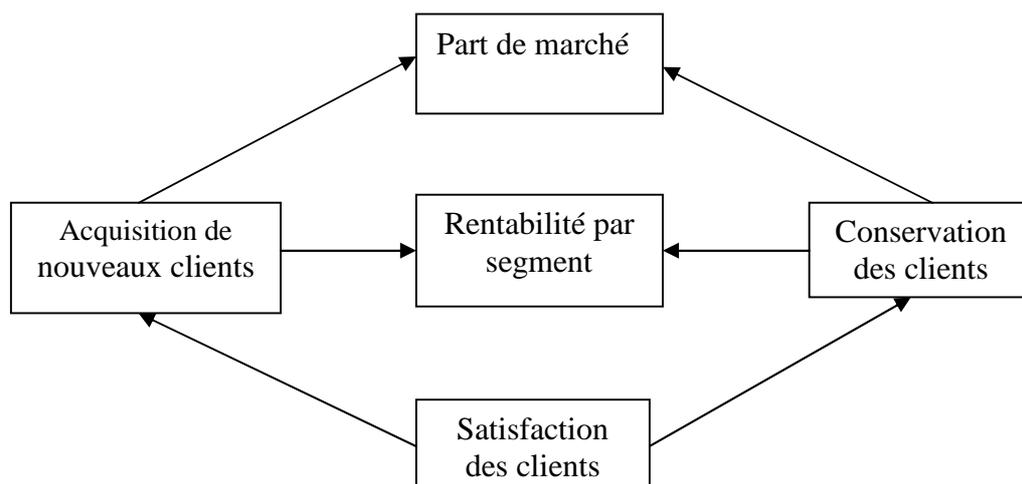
- La part de marché ;
- Le niveau de satisfaction et le taux de fidélité des clients ;
- Le nombre de nouveaux clients ;
- La rentabilité par catégorie de clients.

L'entreprise doit donc rechercher quels sont les facteurs lui permettant de toucher et de fidéliser les clients qu'elle vise. Les indicateurs de pilotage (ou indicateurs avancés) s'attachent aux attributs fournis :

- Ceux relatifs au produit ou à la prestation (fonctionnalités, prix, qualité) ;
- Ceux concernant la relation avec les clients ;
- Ceux liés à l'image et à la réputation de la marque ;

La sélection des critères dépend du fait que, sur le segment considéré, l'entreprise poursuit une stratégie de faible prix ou de qualité de la prestation.

Figure N°12 : Les indicateurs clés de l'axe «client»



Source : KAPLAN. R, NORTON. D, «le tableau de bord prospectif, pilotage stratégique : les 4 axes du succès», édition d'organisation, 1998, P 85.

3.3.3 L'axe processus interne.

Les processus essentiels à la réalisation des objectifs financiers et les perspectives liées aux clients jouent un rôle très important dans la définition des facteurs internes nécessaires aux succès stratégiques. Car pour Benoît et Lardy (2003 : 199), «*une fois définis les objectifs financiers et les perspectives liées aux clients, l'organisation doit définir les facteurs internes qui doivent contribuer au succès de la stratégie*». Alors, la question cruciale est de savoir quels sont les processus internes dans lesquels l'organisation doit exceller en vue de répondre aux exigences formulées par les clients et les actionnaires tout en satisfaisant les exigences de la perspective financière.

La réponse à cette question permettra à l'organisation de faire ressortir les processus-clés capables de satisfaire les clients ciblés et les actionnaires. Cet axe est composé d'indicateurs qui vont mesurer l'impact des décisions relatives aux processus -clés de création de valeur que l'organisation met en place afin de répondre efficacement aux besoins des actionnaires et des clients.

Le but ici est d'identifier l'ensemble de nouveaux processus qui faciliteront l'atteinte des objectifs (des clients et actionnaires). Kaplan et Norton distinguent un modèle générique de chaîne de processus qui sont : l'innovation, la production et le service après-vente.

➤ **Le processus d'innovation** : est un processus interne essentiel à l'entreprise, il permet d'identifier les niveaux marchés et clients, ainsi que les besoins latents ou émergents de la clientèle existante. Pour mesurer les résultats, les autres proposent par exemple des indicateurs tels que la part de chiffre d'affaires réalisée par les nouveaux produits, la capacité de cycle de production, la durée du cycle de développement pour un nouveau produit.

➤ **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 des coûts.

➤ **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.

3.3.4 L'axe apprentissage organisationnel

Cet axe traite des domaines- clés dans lesquels une organisation doit exceller pour améliorer sa performance. Il s'intéresse principalement aux infrastructures, aux ressources humaines, au système des procédures qu'une entreprise doit mettre en place pour améliorer et soutenir sa croissance et son développement à long terme. **Demeestere**, préconise que les dirigeants donnent des réponses à la question suivante : pouvons-nous continuer à nous améliorer et à créer de la valeur ? »

Aujourd'hui, les entreprises confient les fonctions de réflexion et de créativité aux salariés car ceux-ci sont le plus souvent en relation avec les clients. Ce lien client-salarié est le point de départ de l'amélioration continue qui est un moyen de conservation du niveau de performance pour une organisation.

Le rôle des managers est donc de définir d'une part les facteurs fondamentaux qui permettront de développer les potentialités internes (salariés), d'autres part de revoir leurs conditions de travail en évaluant leur niveau de satisfaction et de compétences, afin de les faire correspondre aux attentes des clients. L'accent est mis sur les indicateurs qui mesurent le potentiel des salariés en termes de satisfaction, de création de valeur par innovation, par exploitation des compétences spécifiques, par apprentissage organisationnel, etc. Les indicateurs déterminants portent en général sur la réorganisation des compétences, les capacités du système d'information et la motivation des salariés en termes de climat social et de travail en équipe. Chacun doit constituer un élément de la **chaîne** de relations de cause à effet, qui communique la stratégie à l'ensemble de l'organisation.

3.4 La chaîne de causalité :

La Balanced scorecard n'est pas une simple collection d'indicateurs répartis sur les différents axes, l'interdépendance entre les quatre perspectives de performance est une idée maîtresse.

L'ensemble des mesures doit être conçu en relation permanente avec la stratégie. Celle-ci est énoncée par la BSC au travers d'une suite de relations de causalité entre les axes de performance.

D'après KOPLAN et NORTON, cet enchaînement ne se limite pas aux axes, il devrait exister aussi entre les objectifs et les indicateurs. En pratique, si un indicateur révèle une performance inférieure à celle attendue, on devrait être capable d'analyser cet écart en

étudiant les indicateurs du niveau inférieur auxquels il se rattache. La BSC constitue ainsi un système où :

- L'indicateur s'influence les uns entre les autres avec les relations de cause à effet ;
- La compréhension de tout est supérieure à la somme des compréhensions de chacun d'entre eux.

Ainsi, la réduction des délais de livraison a un impact sur la satisfaction des clients, qui agit à terme sur leur fidélité laquelle influence le chiffre d'affaires et la marge brute.

Ces interactions ne sont pas instantanées. Selon les auteurs, il faut un certain temps pour que l'amélioration des délais agisse sur la satisfaction des clients. Ce délai, appelé l'effet retard¹⁰⁰, complique le repérage des interactions. Néanmoins, il constitue un élément essentiel pour la compréhension des relations de cause à effet entre les mesures des résultats et les déterminants de la performance.

Ces relations causales entre les mesures de la BSC doivent aboutir aux résultats financiers. La philosophie cachée de cette chaîne de causalité est évidemment la domination du résultat financier (valeur pour l'actionnaire). De ce fait, la BSC doit faire apparaître à chaque moment la conséquence tangible (répercussion financière : bénéfice ou coût) des programmes engagés par l'entreprise. KOPLAN et NORTON insistent sur le fait que les programmes, aussi performant soit-il, ne doivent pas être considérés comme une finalité en soi. Au contraire, ils doivent être articulés de façon à relier la performance opérationnelle aux résultats financiers.

3.5 Avantages et inconvénients du TBP

D'après tout ce qui a été développé sur le TBP. On peut déduire les avantages suivants¹⁰¹ :

- TBP présente donc de nombreux atouts pour piloter et mesurer la performance ainsi que pour aligner les plans d'action avec les objectifs stratégiques ;
- 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 classique, qu'ils soient financiers ou opérationnels ;

¹⁰⁰- IRIBARNE P, Op.cit, P 65.

¹⁰¹- NIESSEN W, ANNE C, «Les tableaux de bord et bisness plan», Revue de la chambre de commerce et industrie de Wallonie, Bruxelles, 2005, P 343.

➤ Le TBP rend aussi les réunions mensuelles ou trimestrielles du comité de direction plus efficaces celles-ci ne servent plus uniquement à résoudre les problèmes opérationnels, mais aussi à discuter de la stratégie ;

➤ Le TBP a aussi des potentialités importantes dans le cadre du management stratégique: la majorité des entreprises ayant conçu et implanter un TBP l'on fait au départ pour revoir leur méthode de mesure de la performance. Ensuite, elles l'ont fait vivre et évoluer pour en faire un véritable système de gestion stratégique ;

Et les inconvénients sont les suivants :

➤ L'utilisation complète de ses potentialités en tant que véritable système de management stratégique peut nécessiter un temps d'adaptation pouvant aller de quelques mois à deux ou trois années.

➤ Le coût de conception, d'implémentation, le suivi et les diverses adaptations nécessaires pour faire

➤ vivre constitue aussi fréquemment un frein important.

Conclusion :

Ce chapitre nous a permis de découvrir l'importance de tableau de bord dans la gestion d'une entreprise malgré certaines limites. La réussite du projet tableau de bord exige un travail important portant sur la mise en place des indicateurs pertinents et un suivi d'une démarche méthodologique précise.

Il nous a permis aussi de présenter la nouvelle approche de l'élaboration du tableau de bord prospectif (Balanced scorecard), ainsi que ses différents axes de succès pour bien piloter la performance de l'entreprise.

Chapitre 03 :
Élaborations d'un
tableau de bord de
gestion dans la société
AMENHYD

Chapitre 03 : Élaborations d'un tableau de bord de gestion dans la société AMENHYD

Introduction

Les premiers chapitres de notre mémoire ont été consacrés à la présentation des notions théoriques relatives au contrôle de gestion ainsi qu'au tableau de bord de gestion, qui est un outil de contrôle de gestion.

Le dernier chapitre sera consacré à l'application de ces notions théoriques sur le terrain afin d'élaborer un tableau de bord de gestion conforme aux normes reconnues.

C'est dans ce sens que nous avons proposé une étude de cas dans le but d'élaborer un tableau de bord de gestion à la société AMENHYD.

AMENHYD est une société de travaux de réalisation de projet hydraulique, elle est implantée dans plusieurs willayas, donc elle réalise plusieurs projet de type, nous avons choisir de travailler sur un seul projet qu'est un projet à OUED EL BERD willaya Sétif.

Afin de compléter notre formation théorique, nous avons réalisé une étude de cas dans ladite entreprise suite à un stage de terrain effectué du 25/04/2018 au 25/05/2018.

Afin de concrétiser ce cas pratique, nous avons puisé nos données à partir des informations recueillies auprès de la structure de contrôle de gestion, et suite aux différents cadres de la société, notamment sur leurs niveaux d'installation et autres informations utiles.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil (la société AMENHYD) :

1.1 Généralités sur la société AMENHYD

AMENHYD est l'une des sociétés privées les plus importantes qui participe à l'aménagement de l'environnement et hydraulique et leur protection ainsi assure le développement agricole elle occupe une place assez importante en Algérie et ce grâce à ces projets et ses investissements tels que le traitement et l'analyse des eaux, protection des ressources humaines ce qui a contribué à la réalisation de ses projets et ses objectifs AMENHYD représente¹⁰².

1.2 Historique :

AMENHYD a commencé ses réalisations dans la construction et les travaux publics en 1994 sous le nom CHLGHOU M DJAMELEDDINE Pour répondre aux besoins du marché. Grâce à la bonne qualité de ses fonctions dans ce domaine, aussi elle a développé ses techniques de production et elle a amélioré ses secteurs de travail par incorporation de ses activités dans le développement de l'environnement et hydraulique. En 16/03/2013 s'est créée «l' EURL AMENHYD réalisation» par CHELGHOU M Djamel Eddine.

En 13/01/2009, EURL AMENHYD réalisation a changé sa forme juridique d'EURL à SPA avec un capital de **3 654 724 000 DA.**

1.3 Réalisations, rôles et objectifs d'AMENHYD :

1.3.1 Réalisations d'AMENHYD

Depuis 2008, la société AMENHYD a réalisé :

- 36 projets dans l'assainissement.
- 41 projets dans traitement des eaux.
- 40 projets dans l'environnement.
- 09 projets dans les travaux publics.
- 06 projets dans la destruction ancienne.
- 02 projets dans l'hydraulique construction.

¹⁰²- Document interne à l'entreprise.

1.3.2. Rôles d'AMENHYD :

Dans le cadre de son objectif social, la société a tracé ces rôles principaux :

- Réalisation des barrages et réservoir
- Réalisation des stations pour traitement des eaux
- Développement d'environnement hydraulique
- Participation aux différents travaux de destructions
- Réalisation des stations de traitement et d'analyse¹⁰³

Les pôles ci-dessus sont présentés par les schémas suivants :

Figure N°13 : Transfert d'eau



Source : Document interne à l'entreprise.

¹⁰³ - Document interne à l'entreprise.

Figure N°14 : Station de déminéralisation



Station de déminéralisation

Une station de déminéralisation d'eau vise la couverture des besoins en eau potable, il contient un système de purification de l'eau contenant des matières en solution par un système de filtrage très fin qui ne laisse passer que les molécules d'eau. Ces stations a pour objectif de réduire la salinité de l'eau, et même qu'il a pour but de refroidir la température de l'eau, grâce à un système de refroidissement.

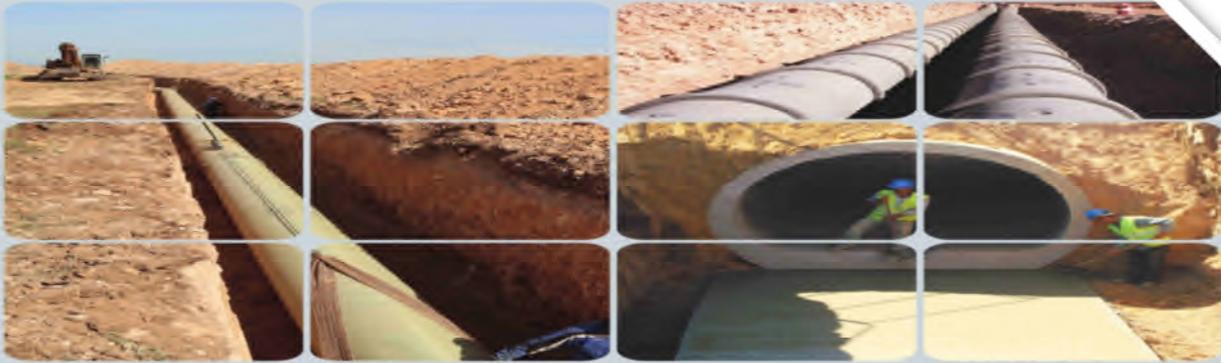
Quelques références :

- Station Touggourt 34000 m³/J.
- Station Djemaa 12000 m³/J.
- Station Meghayer 12000 m³/J.



Source : Document interne à l'entreprise.

Figure N°15 : Assainissement



Assainissement

Notre savoir-faire en matière d'assainissement nous permet de contribuer à une protection efficace contre les effets nocifs de l'eau, telles que la protection contre les crues.

Quelques références :

- Les travaux d'aménagement d'Oued Ouchayah, 2016.
- Collecteur monolithe Beni Messous Alger, 2015.
- Assainissement pôle économique Bethioua DN 3000 mm Oran, 2015.
- Assainissement de la vallée du Mzab Ghardaïa, 2012.

Source : Document interne à l'entreprise.

Figure N°16 : Barrages



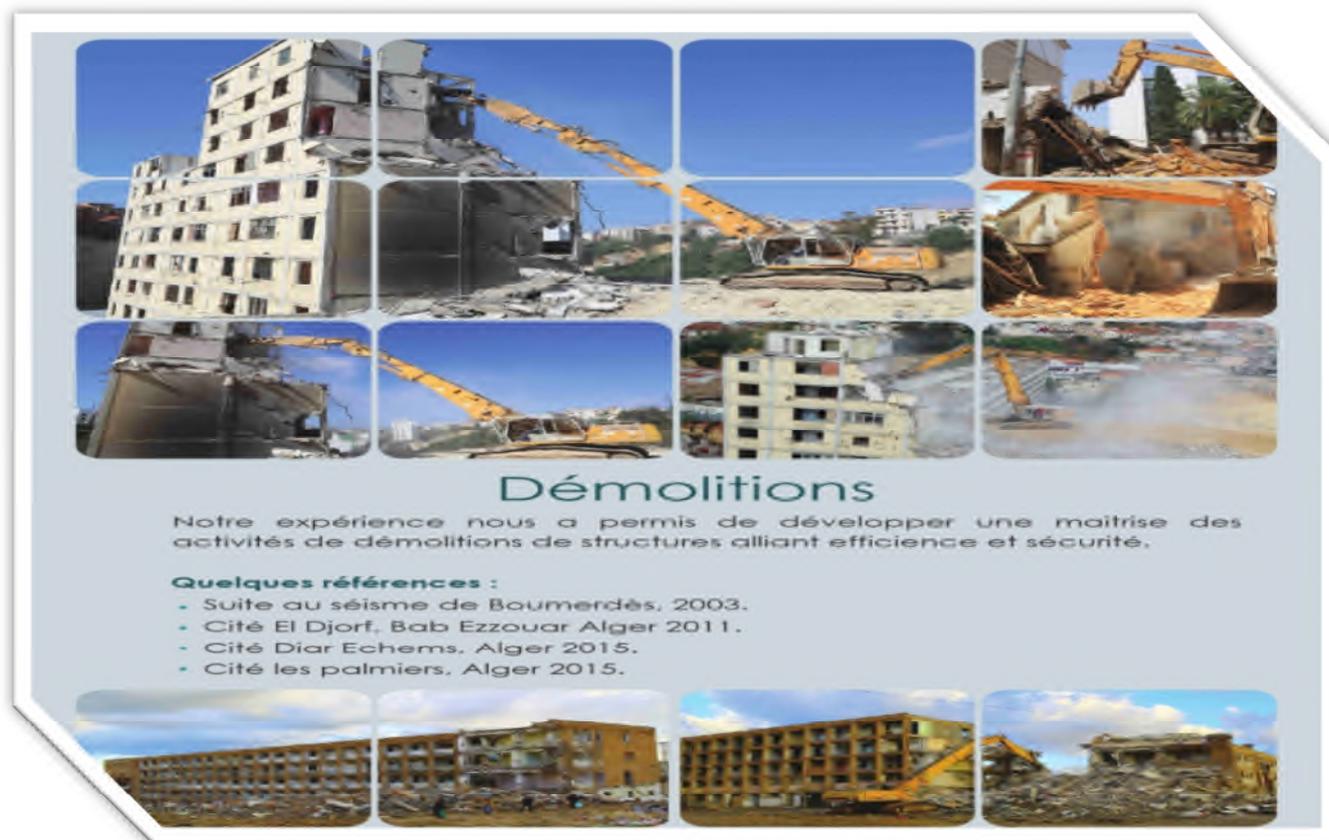
Source : Document interne à l'entreprise.

Figure N°17 : Station d'épuration



Source : Document interne à l'entreprise.

Figure N°18 : Travaux de démolitions



Source : Document interne à l'entreprise.

1.3.3 Objectifs d'AMENHYD¹⁰⁴ :

La société AMENHYD fait de son mieux pour continuer à la réalisation de l'ensemble de ses buts dont ou site.

- Assurer une bonne place sur le niveau national et international.
- Assurer une bonne qualité de ses productions en répondant toujours aux normes internationales.
- Assurer des formations continues aux personnels dans le but d'améliorer sa main d'œuvre
- Satisfaction de sa clientèle.

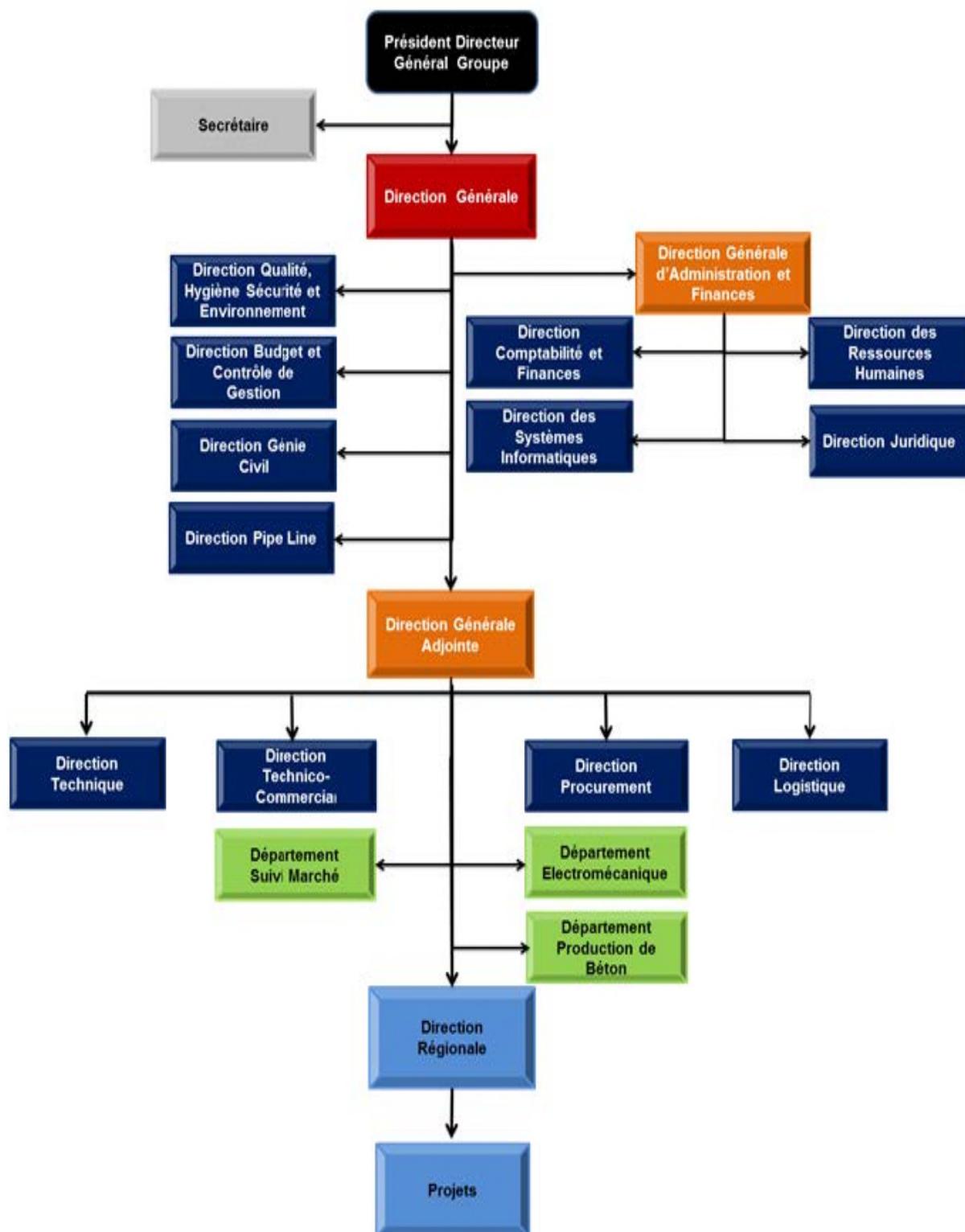
¹⁰⁴ - Document interne à l'entreprise.

1.4 Organisation générale de la société AMENHYD

La société AMENHYD est organisée principalement en directions centrales ; elles sont en nombres de 15 est qui sont suivantes :

- Direction qualité, hygiène sécurité et environnement
- Direction budget et contrôle de gestion
- Direction génie civil
- Direction pipe-line
- Direction générale d'administration et finances
- Direction comptabilité et finances
- Direction des systèmes informatiques
- Direction des ressources humaines
- Direction juridique
- Direction générale adjointe
- Direction technique
- Direction technico-commerciale
- Direction procurement
- Direction logistique
- Direction régionale

Figure N°19 : Organigramme D'AMENHYD SPA¹⁰⁵



Source : Document interne à l'entreprise.

¹⁰⁵ - Document interne à l'entreprise.

1.5 Direction des ressources humaines

La Direction des Ressources Humaines (**DRH**) dans la société AMENHYD présente une grande importance, elle est considérée la base de l'importance qu'elle a pour la société privée car elle impose les bonnes stratégies pour la société. Cette direction joue des rôles très importants tels que :

- Imposer des règles et les développer dans le but d'assurer le bon déroulement des fonctions.
- Surveillance et organisation des fonctions.
- Réalisation des études et statistiques pour la poursuite de toutes les tâches.
- Imposer une traçabilité et des programmes de formation.
- Développement de la communication interne entre les différents pavillons.

Section 02 : Élaboration d'un tableau de bord de gestion au sein de la société AMENHYD spa

La société AMENHYD spa est une société de réalisation des travaux hydrauliques, elle est implantée dans plusieurs wilayas, lors de notre stage nous sommes affectés à la direction et qui se trouve à Sétif ville, les cadres de cette dernière nous ont proposé de travailler sur un seul projet qui est la réhabilitation de la chaîne d'adduction en eaux potables Oued El Berd wilaya de Sétif (code projet 1462).

D'après les caractéristiques de cette société, nous avons opté, dans l'élaboration du tableau de bord de gestion, pour quelques indicateurs jugés comme pertinents et significatifs à savoir :

- Chiffre d'affaire réalisé par la société dans chaque période (la société rémunérée selon les travaux réalisés).
- Les différentes phases d'exécution du projet : terrassements, génie civil et installation de chantier et équipements hydromécaniques et enfin canalisation.

2.1 La phase des terrassements

Cette phase porte sur six (06) tâches, à savoir :

- L'ouverture de la piste de travail ;
 - Fouille en tranchée en terrain meuble ;
 - Pose lit de sable ;
 - Remblai de la tranchée ;
 - Excavations en terrain dur,
 - Excavation en terrain rocheux.
- Les tableaux N°07 et N°08 ci-dessous montrent la comparaison des réalisations par rapport aux prévisions en valeurs et en quantités pour chaque tâche.

Tableau N°07 : Tableau de bord des terrassements en valeur (KDA) :

Eliment	Unité monétaire : KDA						
	01/10/2017 jusque au 31/12/2017			02/01/2018 jusque au 31/03/2018			Taux d'évolution (4)-(2)/(2)*100
	Prévu (1)	Réalisé (2)	Ecart (2)-(1)	Prévu (3)	Réalisé (4)	Ecart (4)-(3)	
OUVERTURE DE LA PISTE DE TRAVAIL (M ³)	4 093 ,20	4 390 ,20	297 ,00	727 ,80	0,00	-727 ,80	-100 %
FOUILLE EN TRANCHEE EN TERRAIN MEUBLE (M ³)	2 086 ,01	2 259 ,90	173 ,88	3 081 ,75	4 392 ,64	1 310 ,89	+94.37 %
POSE LIT DE SABLE (M ³)	275 ,90	258 ,33	-17 ,56	916 ,94	627 ,55	-289 ,39	+142 %
REMBLAI DE LA TRANCHEE(M ³)	1 491 ,14	1 645 ,26	154 ,11	2 253 ,11	3 793 ,22	1 540 ,11	+130,55 %
EXCAVATIONS EN TERRAIN DUR (M ³)	268 ,71	254 ,01	-14 ,69	1 866 ,05	712 ,80	-1 153 ,25	+180,61 %
EXCAVATION EN TERRAIN ROCHEUX (M ³)	0,00	0,00	0,00	8 129 ,17	0,00	-8 129 ,17	-

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise.

Tableau N°08 : Tableau de bord des terrassements en quantité:

Eliment	Unité monétaire : M ³						Taux d'évolution (4)-(2)/(2)*100
	01/10/2017 jusqu' au 31/12/2017			02/01/2018 jusqu' au 31/03/2018			
	Prévu (1)	Réalisé (2)	Ecart (2)-(1)	Prévu (3)	Réalisé (4)	Ecart (4)-(3)	
OUVERTURE DE LA PISTE DE TRAVAIL (M³)	34 110,00	36 585,00	2 475,00	6 065,00	0,00	-6 065,00	-100 %
FOUILLE EN TRANCHEE EN TERRAIN MEUBLE (M³)	5 960,04	6 456,86	496,82	8 805,00	12 550,42	3 745,42	+94,37 %
POSE LIT DE SABLE (M³)	229,92	215,28	-14,64	764,12	522,96	-241,16	+142 %
REMBLAI DE LA TRANCHEE (M³)	4 970,49	5 484,22	513,73	7 510,37	12 644,10	5 133,73	+130,55 %
EXCAVATION EN TERRAIN DUR (M³)	298,57	282,24	-16,33	2 073,39	792,00	-1 281,39	+180,61 %
EXCAVATION EN TERRAIN ROCHEUX (M³)	0,00	0,00	0,00	2 322,62	0,00	-2 322,62	-

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Les interprétations :

Nous allons interpréter les données des deux tableaux pour la première période ensuite pour la deuxième période.

➤ **La première période du 01 /10/2017 ou 31/12/2017**

Cette phase contient six tâches, nous allons essayer de commenter les écarts obtenus lors cette période :

- OUVERTURE DE LA PISTE DE TRAVAIL : on a un dépassement de 297 KDA dû aux:

* C'était prévu d'utiliser les engins d'AMENHYD mais en réalisation on a opté pour la location chez les tiers, planifié bull d'AMENHYD à un tarif de **37 500 DA / jours**, réalisé avec bull location à un tarif de **40 000 DA/jour**.

* L'écart en quantité de **2 475,00 M³** est dû à ce qui suit : bon rendement réalisé (la nature de terrain meuble).

-FOUILLE EN TRANCHEE EN TERRAIN MEUBLE : on a un dépassement de 173,88 KDA dû aux :

* C'était prévu d'utiliser un retro-chargeur à **15 000 DA/jour**, mais lors des réalisations on a utilisé la pelle de puissance moyenne «externe» **25 523 DA**

* L'écart en quantité de **2 475,00 M³** est dû à ce qui suit : l'utilisation d'une pelle dans ce genre de tâche est plus rentable qu'un retro-chargeur.

-POSE LIT DE SABLE : On a un écart de -17,56 KDA dû au:

* Faible rendement de rétro-chargeur dans la tâche : pose lit de sable, cela revient à la distance qu'il ait entre la zone de stockage du sable et la tranchée.

* L'écart en quantité de **-14,64 M³** est dû à ce qui suit : faible rendement.

Remblai de la Tranchée : on a un dépassement 154 ,11 KDA dû au:

* Bon rendement de rétro-chargeur dans cette tâche.

* L'écart en quantité de **513,73 M³** est dû à ce qui suit : bon rendement.

- **Excavations en terrain dur** : on a un écart minime de **-14 ,69 KDA** dû au :

Pour cette tache planifié avec pelle brise roche moyenne capacité "externe" tarif **37 500 DA** et pelle de puissance moyenne "externe" **25 523 DA**

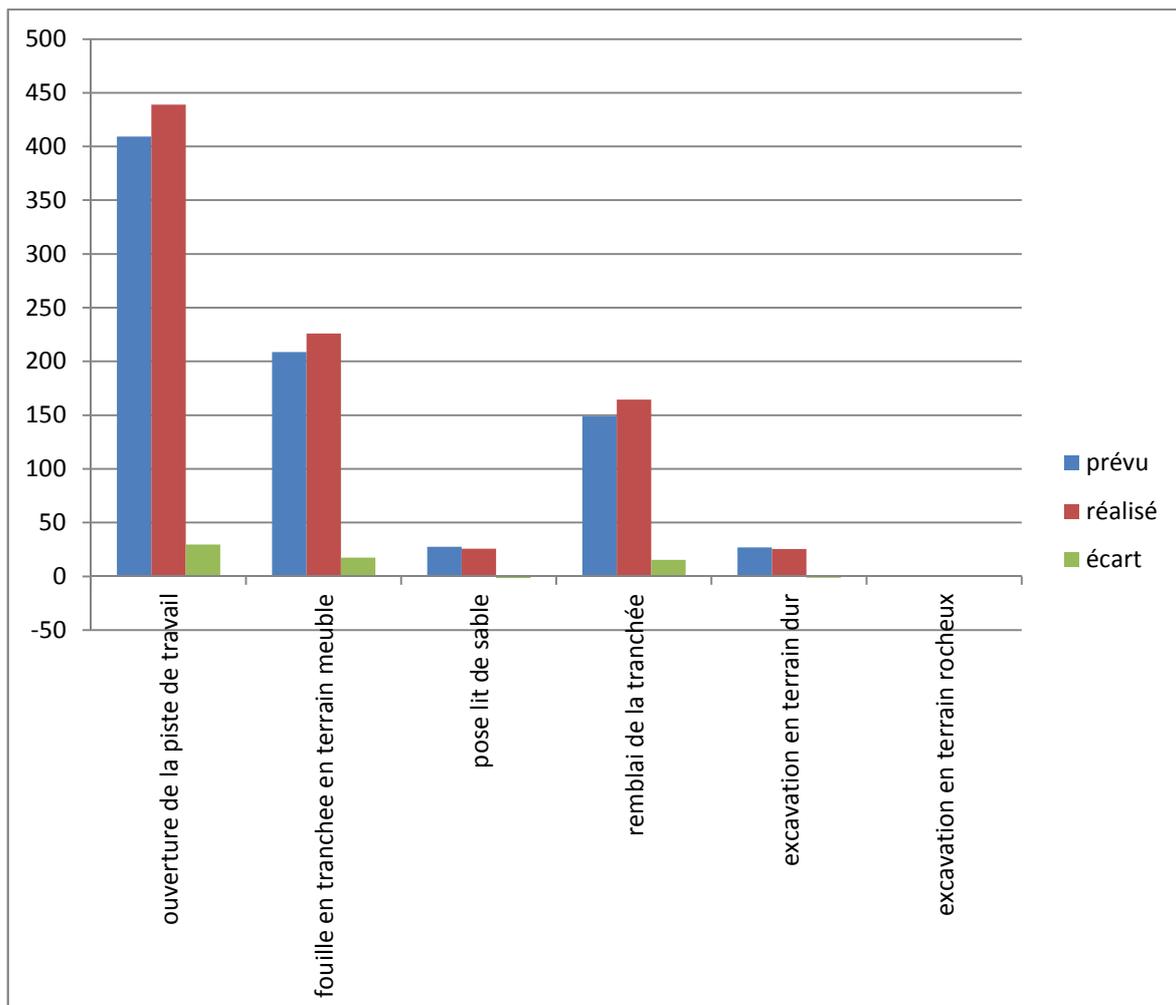
Réalisé avec des pelles AMENHYD tarif **25 523 DA**.

* L'écart en quantité de **-16,33 M³** est dû à ce qui suit : faible rendement car la pelle utilisé un peu faible par rapport à celle planifiée.

La figure suivante nous présente les prévisions, les réalisations et les écarts de chaque tache :

(Vu qu'il y'a un écart important entre le plus grand chiffre et le plus petit chiffre dans le tableau nous avons divisé les chiffres sur dix)

Figure N°20 : Présentation graphique des terrassements de la première période.



Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

➤ **La deuxième période du 02 /01/2018 ou 31/03/2018**

- OUVERTURE DE LA PISTE DE TRAVAIL : on a un écart de -727,80 KDA dû aux:

* L'écart en quantité de **-6 065,00 M³** est dû à l'expropriation : les propriétaires des terrains ont pas laissé la société d'effectuer les travaux d'ouverture de la piste.

- FOUILLE EN TRANCHEE EN TERRAIN MEUBLE : on a un dépassement de 1 310,89 KDA dû aux :

* C'était prévu d'utiliser une seule pelle à **25 523 DA/jours**, lors de réalisation ont utilisé deux pelles ce qu'a engendré un écart en quantité de **3 745,42 M³**.

- POSE LIT DE SABLE : On a un écart de -289,39 KDA dû au:

* Faible rendement de rétro-chargeur dans la tâche: pose lit de sable, les travaux étaient dans une agglomération (la circulation des véhicules gêne les engins) qu'a engendrée un écart en quantité de **-241,16 M³**.

- Remblai de la Tranchée : on a un dépassement 1 540 ,11 KDA dû au :

* Bon rendement de rétro-chargeur dans cette tâche.

* L'écart en quantité de **5 1333,73 M³** est dû au : bon rendement, et aussi à la largeur et la profondeur de la tranchée sont inférieure aux démontions planifiées.

- Excavations en terrain dur : on a un écart de -1 153 ,25 KDA dû au :

Les quantités prévues de terrain dur sont surestimées, ce qu'a engendré un écart en quantité de **-1 281,39 M³**.

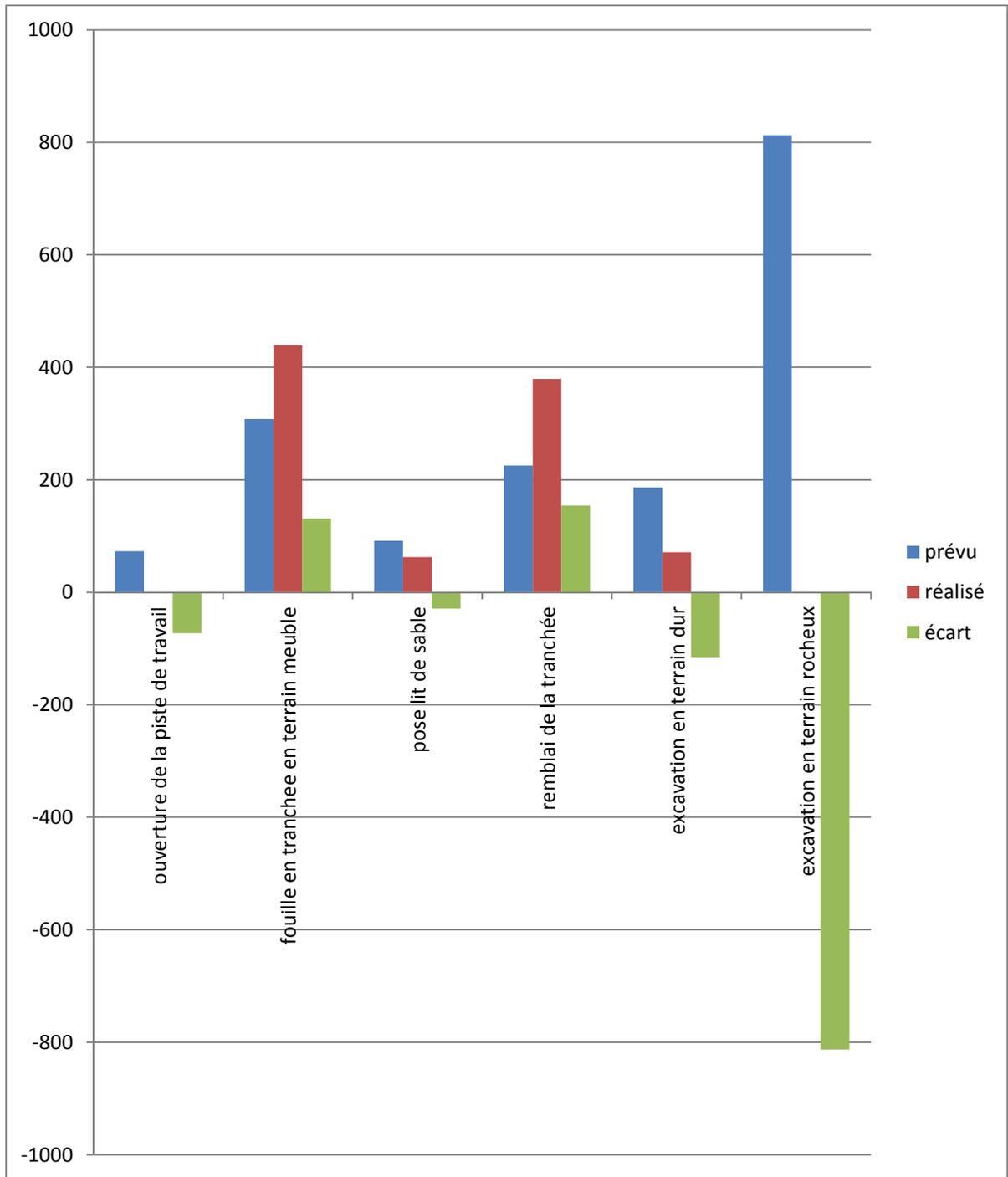
- Excavation en terrain rocheux : on a un écart de -8 129,17 KDA dû au :

* La non réalisation de cette tâche.

La figure suivante nous présente les prévisions, les réalisations et les écarts de chaque tâche :

(Vu qu'il y'a un écart important entre le plus grand chiffre et le plus petit chiffre dans le tableau nous avons devisé les chiffres sur dix).

Figure N°21 : Présentation graphique des terrassements de la deuxième période.



Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

2.2 La phase de génie civil :

Cette phase porte sur deux (02) tâches à savoir :- regard pour ; ventouse et vidange.

- Les tableaux N°09 et N°10 montrent la comparaison des réalisations par rapport aux prévisions en valeurs et en quantités pour les deux tâches.

Tableau N°09 : Tableau de bord des travaux de génie civil en valeur (KDA)

Eliment	Unité monétaire : KDA						Taux d'évolution (4)-(2)/(2)*100
	01/10/2017 jusqu' au 31/12/2017			02/01/2018 jusqu' au 31/03/2018			
	Prévu (1)	Réalisé (2)	Ecart (2)-(1)	Prévu (3)	Réalisé (4)	Ecart (4)-(3)	
REGARD POUR VENTOUSE (1.5X1.5X2.6) (U)	0,00	0,00	0,00	0,00	289, 20	289, 20	-
REGARD POUR VIDANGE (2X1.5X2.6) (U)	0,00	0,00	0,00	0,00	14, 30	14 ,30	-

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Tableau N°10 : Tableau de bord des travaux de génie civil en quantité

Eliment	Unité monétaire : Unité (U)						Taux d'évolution (4)-(2)/(2)*100
	01/10/2017 jusqu' au 31/12/2017			02/01/2018 jusqu' au 31/03/2018			
	Prévu (1)	Réalisé (2)	Ecart (2)-(1)	Prévu (3)	Réalisé (4)	Ecart (4)-(3)	
REGARD POUR VENTOUSE (1.5X1.5X2.6) (U)	0,00	0,00	0,00	0,00	2,41	2,41	-
REGARD POUR VIDANGE (2X1.5X2.6) (U)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,11	0,11	-

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Les interprétations :

Nous allons interpréter les données des deux tableaux pour la première période ensuite pour la deuxième période

➤ **La première période du 01 /10/2017 ou 31/12/2017**

- **Regard pour ventouse :** les prévisions et les réalisations égale zéro (ces travaux ne se réalisent pas lors de cette période).

- **Regard pour vidange :** les prévisions et les réalisations égale zéro (ces travaux ne se réalisent pas lors de cette période).

➤ **La deuxième période du 02 /01/2018 ou 31/03/2018**

- **Regard pour ventouse :** on a un écart de **289,20 KDA** dû:

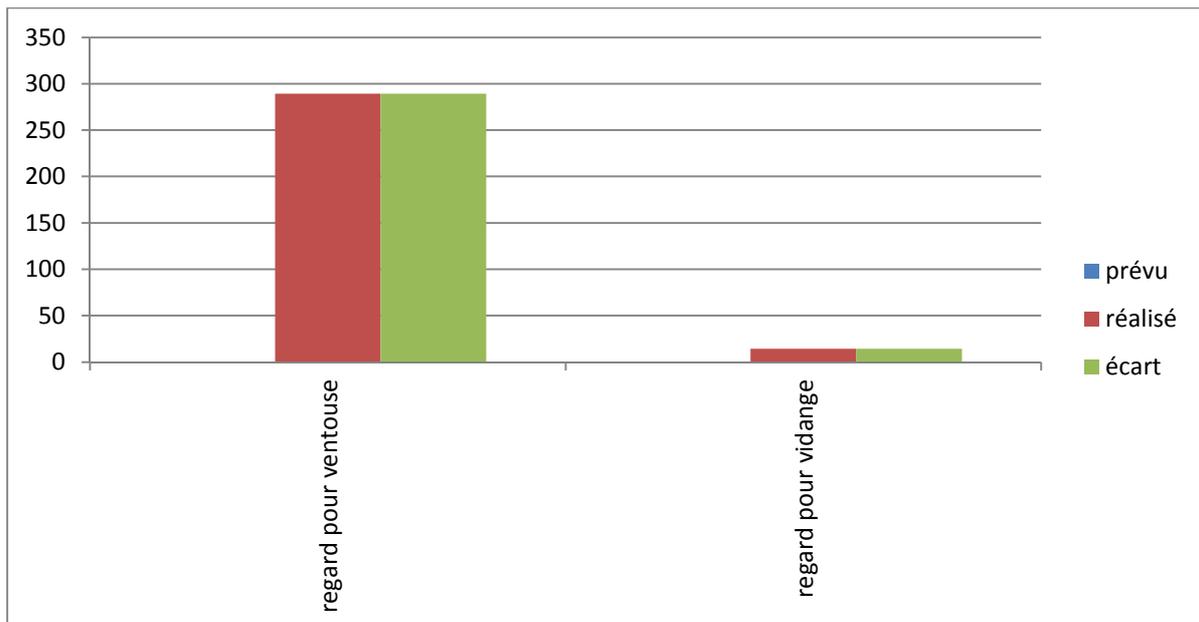
* La réalisation des regards n'est pas planifiée (changement de scénario).

- **Regard pour vidange :** on a un écart de **14,30 KDA** dû:

* La réalisation des regards n'est pas planifiée (changement de scénario).

La figure suivante nous présente les prévisions, les réalisations et les écarts de chaque tache :

Figure N°22 : Présentation graphique de la phase génie civil de la deuxième période.



Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

2.3 La phase de l'installation de chantier:

Cette phase porte une seul (01) tache.

- Les tableaux N°11 et N°12 montrent la comparaison des réalisations par rapport aux prévisions en valeurs et en quantités pour la tâche.

Tableau N°11 : Tableau de bord de l'installation de chantier en valeur :

Eliment	Unité monétaire : KDA						Taux d'évolution (4)-(2)/(2)*100
	01/10/2017 jusqu' au 31/12/2017			02/01/2018 jusqu' au 31/03/2018			
	Prévu (1)	Réalisé (2)	Ecart (2)-(1)	Prévu (3)	Réalisé (4)	Ecart (4)-(3)	
INSTALLATION DE CHANTIER	00	00	00	00	00	00	-

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Tableau N°12 : Tableau de bord de l'installation de chantier en quantité :

Eliment	Unité monétaire : Unité (U)						Taux d'évolution (4)-(2)/(2)*100
	01/10/2017 jusqu' au 31/12/2017			02/01/2018 jusqu' au 31/03/2018			
	Prévu (1)	Réalisé (2)	Ecart (2)-(1)	Prévu (3)	Réalisé (4)	Ecart (4)-(3)	
INSTALLATION DE CHANTIER	1,45	1,00	-0,45	00	00	00	-100 %

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Les interprétations :

Nous allons interpréter les données des deux tableaux seulement pour la première période.

- **La première période du 01 /10/2017 ou 31/12/2017**

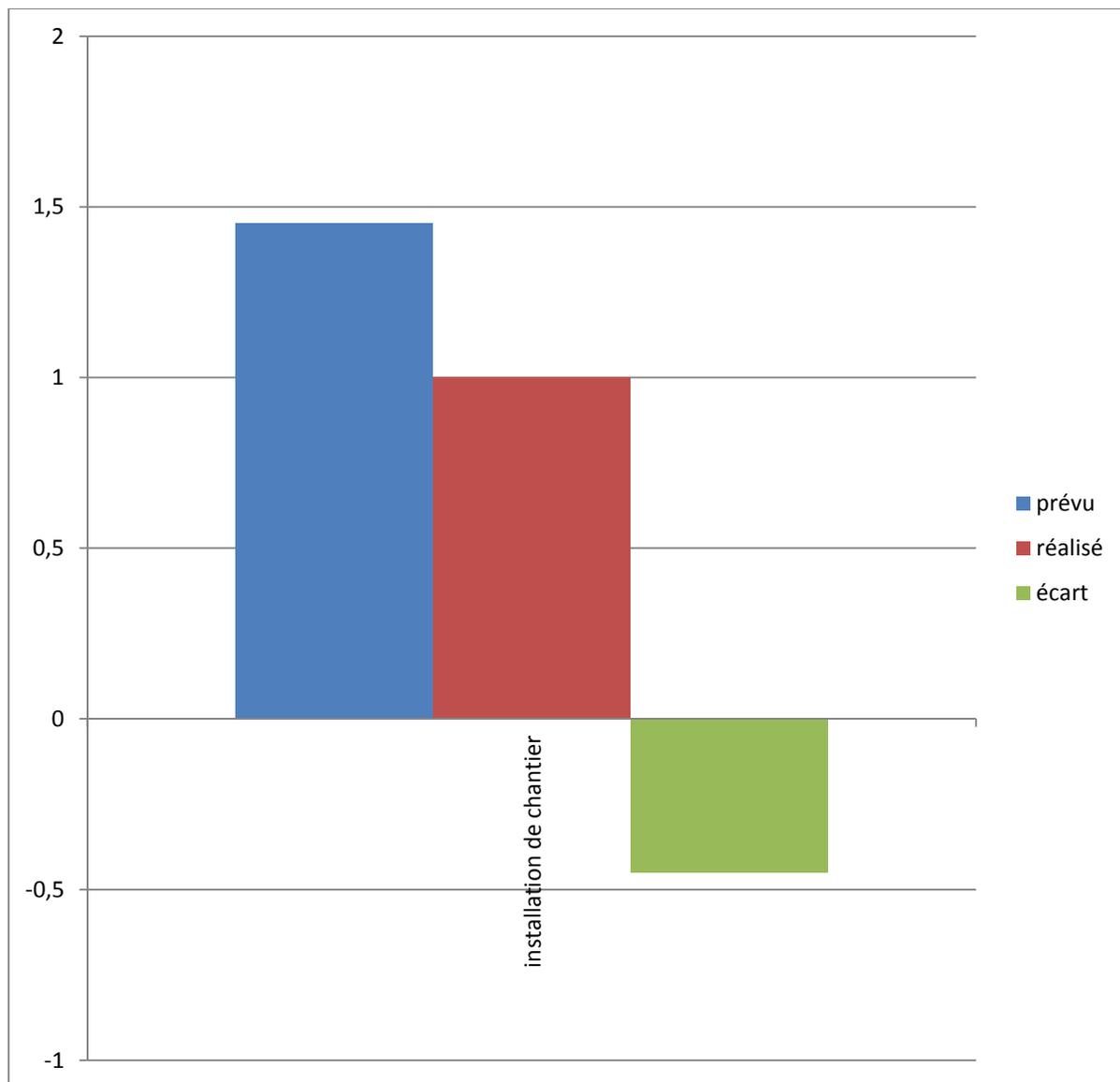
- **INSTALLATION DE CHANTIER** : on a un écart de **0,00 KDA** par contre on a un écart en quantité de **-0.45 U** dû à ce qui suit :

* On n'a pas cet article dans le marché donc cette phase ne sera pas rémunérée (prix=0).

* **L'écart en quantité de -0.45 U** : les travaux ne sont pas achevés à cause des intempéries.

La figure suivante nous présente les prévisions, les réalisations et les écarts de cette tâche :

Figure N°23 : Présentation graphique de la phase installation de chantier de la première période.



Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

2.4 La phase d'équipements hydromécaniques :

Cette phase porte une seule (01) tâche.

- Les tableaux N°13 et N°14 montrent la comparaison des réalisations par rapport aux prévisions en valeurs et en quantités pour la tâche.

Tableau N°13 : Tableau de bord d'équipement hydromécanique en valeur (KDA) :

Eliment	Unité monétaire : KDA						Taux d'évolution (4)-(2)/(2)*100
	01/10/2017 jusqu'au 31/12/2017			02/01/2018 jusqu' au 31/03/2018			
	Prévu (1)	Réalisé (2)	Ecart (2)-(1)	Prévu (3)	Réalisé (4)	Ecart (4)-(3)	
TRAVERSE DE CHAABAT DN 1 000	0,00	0,00	0,00	0,00	8 100,00	8 100,00	-

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Tableau N°14 : Tableau de bord d'équipement hydromécanique en quantité :

Eliment	Unité monétaire : Diamètre (DN)						Taux d'évolution (4)-(2)/(2)*100
	01/10/2017 jusqu'au 31/12/2017			02/01/2018 jusqu' au 31/03/2018			
	Prévu (1)	Réalisé (2)	Ecart (2)-(1)	Prévu (3)	Réalisé (4)	Ecart (4)-(3)	
TRAVERSE DE CHAABAT DN 1 000	0,00	0,00	0,00	0,00	45,00	45,00	-

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Les interprétations :

Nous allons interpréter les données des deux tableaux seulement pour la deuxième période.

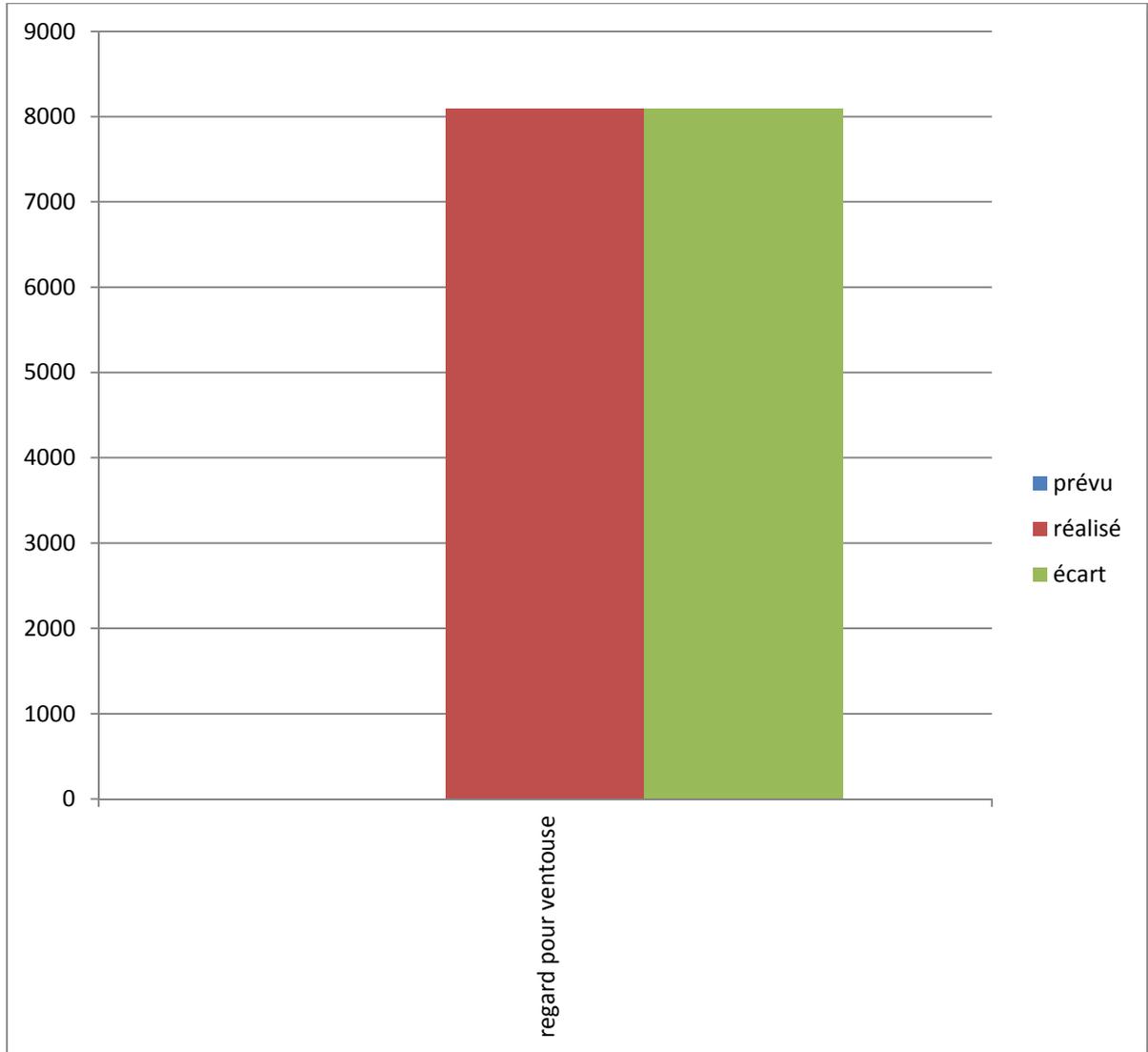
➤ **La deuxième période du 02 /01/2018 ou 31/03/2018**

- **TRAVERSE DE CHAABAT DN 1 000 :** On a un écart de **8 100,00 KDA** et un écart en quantité de **45 ML** dû à ce qui suit :

* La tâche de traverse de Chaabat DN 1 000 n'est pas planifiée pendant cette période.

La figure suivante nous présente les prévisions, les réalisations et les écarts de cette tâche :

Figure N°24 : Présentation graphique de la phase équipement hydromécanique de la deuxième période.



Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

2.5 La phase de canalisation :

Cette phase porte sur quatre (04) taches à savoir : - Bardage conduite en fonte DN 700 mm- pose conduite en fonte k9 dn700 mm- f/ t et pose grillage avertisseur- f/ pose coude.

- Les tableaux N°15 et N°16 montrent la comparaison des réalisations par rapport aux prévisions en valeurs et en quantités pour chaque tache.

Tableau N°15 : Tableau de bord de canalisation en valeur (KDA) :

Eliment	Unité monétaire : KDA						
	01/10/2017 jusque au 31/12/2017			02/01/2018 jusque au 31/03/2018			Taux d'évolution (4)-(2)/(2)*100
	Prévu (1)	Réalisé (2)	Ecart (2)-(1)	Prévu (3)	Réalisé (4)	Ecart (4)-(3)	
F/T/ BARDAGE CONDUITE EN FIONTE DN 700 MM (ML)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
POSE CONDUITE EN FIONTE K9 DN700 MM (ML)	58 056 ,00	52 923,00	-5 133 ,00	91 265 ,62	128 679,00	37 413 ,37	+143,14 %
F/ T ET POSE GRILLAGE AVERTISSEUR (ML)	118, 08	107, 64	-10 ,44	185, 62	261 ,72	76 ,09	+143,14 %
F/ POSE COUDE (U)	1 646 ,66	182 ,96	-1 463 ,70	2 759 ,08	1 829, 62	-929 ,45	+900 %

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Tableau N°16 : Tableau de bord de canalisation en quantité :

Eliment	Unité monétaire : Mettre Linéaire (ML)						Taux d'évolution (4)-(2)/(2)*100
	01/10/2017 jusque au 31/12/2017			02/01/2018 jusque au 31/03/2018			
	Prévu (1)	Réalisé (2)	Ecart (2)-(1)	Prévu (3)	Réalisé (4)	Ecart (4)-(3)	
F/T/ BARDAGE CONDUITE EN FIONTE DN 700 MM (ML)	11 896,00	11 088,00	-808,00	4 132,00	0,00	-4 132,00	-
POSE CONDUITE EN FIONTE K9 DN700 MM (ML)	1 968,00	1 794,00	-174	3 093,75	4 362,00	1 268,25	+143,14 %
F/ T ET POSE GRILLAGE AVERTISSEUR (ML)	1 968,00	1 794,00	-174	3 093,75	4 362,00	1 268,25	+143,14 %
F/ POSE COUDE (U)	9,00	1	-8	15,08	10,00	-5,08	+900 %

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Les interprétations :

Nous allons interpréter les données des deux tableaux pour la première période ensuite pour la deuxième période.

La première période du 01 /10/2017 ou 31/12/2017

- F/T/ BARDAGE CONDUITE EN FIONTE DN 700 MM : on a un écart de **0,00 KDA** contre un écart en quantité de **-808,00 ML dû au :**

* Cette tâche ne sera pas rémunérée, * Ecart en quantité lié au faible rendement.

- POSE CONDUITE EN FONTE K9 DN700 MM : On a un écart de **-5 133,00 KDA** contre un écart en quantité de **-174,00 ML dû au :**

* Faible rendement à cause des intempéries et impraticabilité des terrains.

- **F/ T ET POSE GRILLAGE AVERTISSEUR** : On a un écart de **-10,44 KDA** contre un écart en quantité de **-174,00 ML dû au**:

* Cette tache suit la tache pose conduite en fonte k9 dn700 mm.

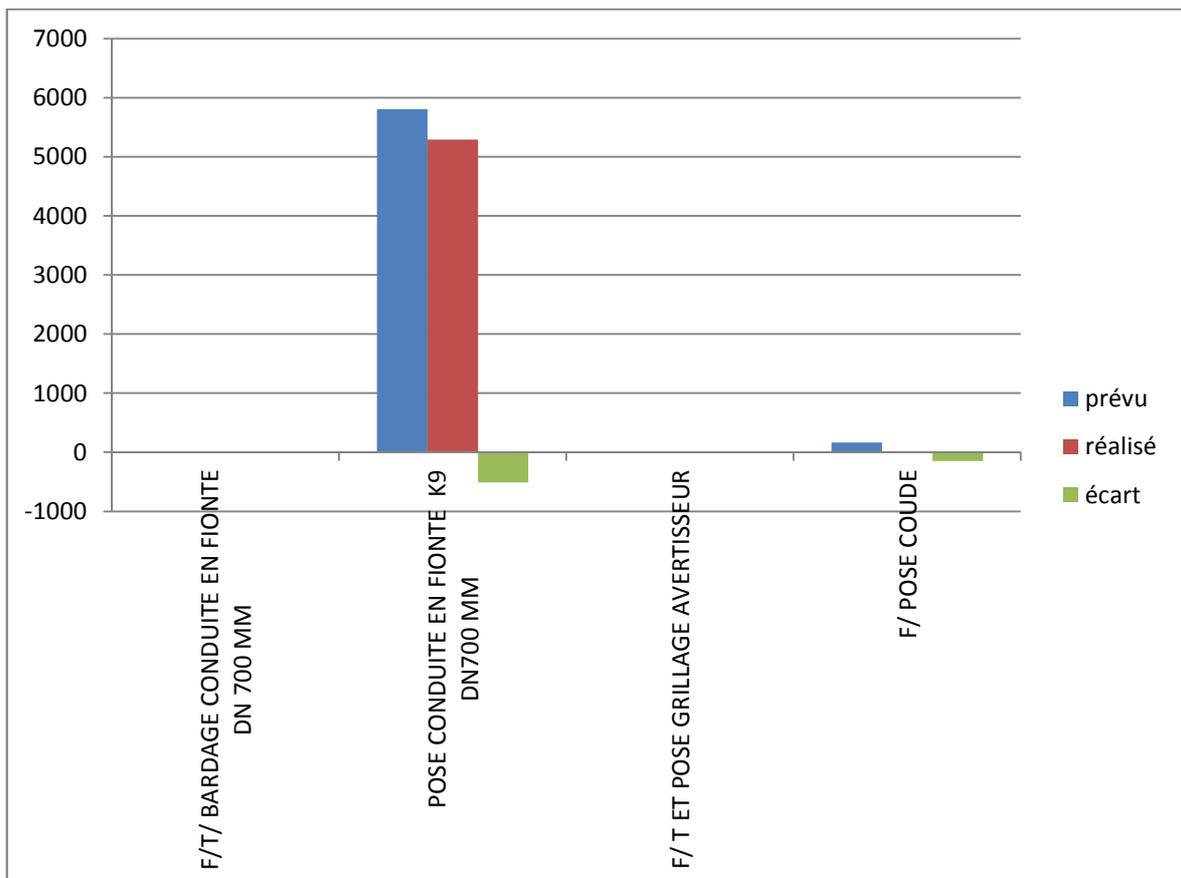
-**F/ POSE COUDE** : on a un écart de **-1 463,70 KDA** et un écart en quantité de **-8,00 U dû au** :

* Rupture des coudes en stock du projet.

La figure suivante nous présente les prévisions, les réalisations et les écarts de cette phase :

(Vu qu'il y'a un écart important entre le plus grand chiffre et le plus petit chiffre dans le tableau nous avons divisé les chiffres sur dix).

Figure N°25 : Présentation graphique de la phase canalisation de la première période.



Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

➤ **La deuxième période du 02 /01/2018 ou 31/03/2018**

- **F/T/ BARDAGE CONDUITE EN FIONTE DN 700 MM** : On a un écart de **0,00 KDA** contre un écart en quantité de **-4 132,00 ML dû au** : * Cette tâche ne sera pas rémunérée.

* Ecart en quantité lié au non réalisation du bardage (gênant la circulation).

- **POSE CONDUITE EN FONTE K9 DN700 MM** : On a un écart de **37 413 ,37 KDA** et un écart en quantité de **1 268,25ML dû au** : * Bon rendement.

- **F/ T ET POSE GRILLAGE AVERTISSEUR** : On a un écart de **76 ,09 KDA** contre un écart en quantité de **1 268,25ML dû au** :

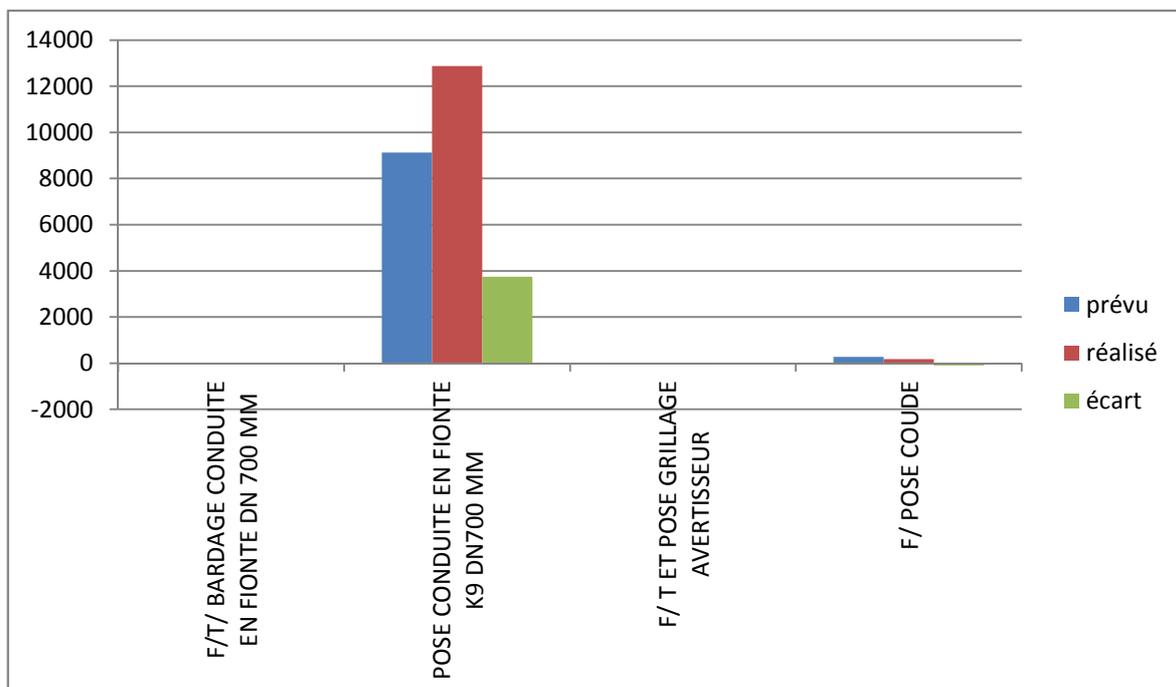
* Cette tache suit la tache pose conduite en fonte k9 dn700 mm.

F/ POSE COUDE : On a un écart de **-929 ,45 KDA** contre un écart en quantité de **-5,08 U dû** à ce qui suit : * C'était prévu deux soudeurs mais sur chantier y avait qu'un seul soudeur.

La figure suivante nous présente les prévisions, les réalisations et les écarts de cette phase :

(Vu qu'il y'a un écart important entre le plus grand chiffre et le plus petit chiffre dans le tableau nous avons devisé les chiffres sur dix).

Figure N°26 : Présentation graphique de la phase canalisation de la deuxième période.



Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

2.6 Le chiffre d'affaire et le résultat:

Parmi les indicateurs les plus importants, on trouve le CA et le résultat, pour cela nous allons traiter leurs évolutions pendant les deux périodes, le tableau ci-dessous nous résume la situation :

Tableau N°17 : Tableau de bord de chiffre d'affaire et le résultat:

Unité monétaire : KDA							
Eliment	01/10/2017 jusqu' au 31/12/2017			02/01/2018 jusqu' au 31/03/2018			Taux d'évolution (4)-(2)/(2)*100
	Prévu (1)	Réalisé (2)	Ecart (2)-(1)	Prévu (3)	Réalisé (4)	Ecart (4)-(3)	
Chiffre d'affaire	62 021, 32	62 021, 32	0,00	148 700, 07	148 700, 07	0,00	-
Résultat	2 681, 51	7 043, 01	4 361,50	22 598 ,16	21 492, 72	-1 105,44	+205.16 %

Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Les interprétations :

Nous allons interpréter les données des deux tableaux pour la première période, ensuite pour la deuxième période.

➤ **La première période du 01 /10/2017 ou 31/12/2017**

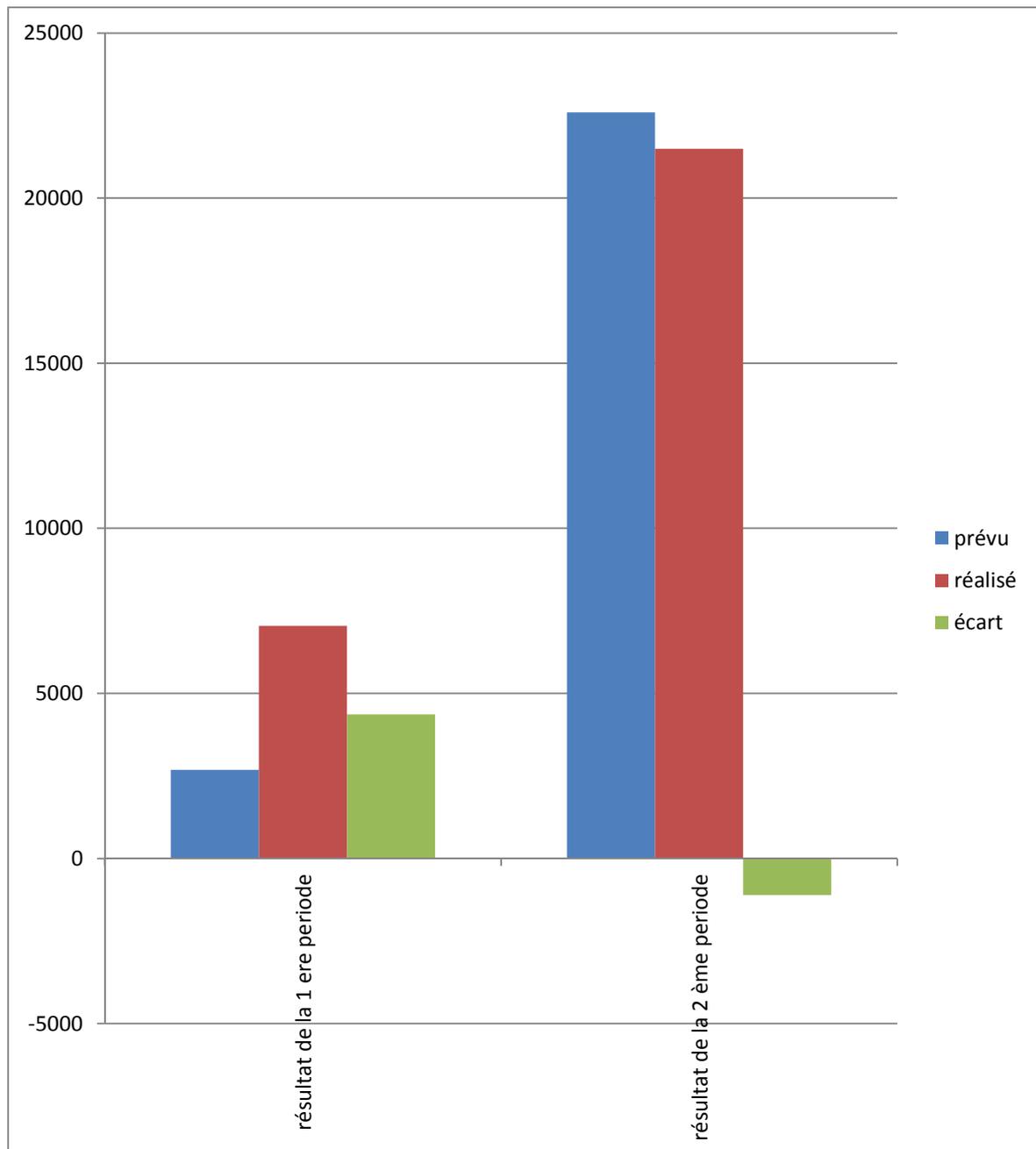
- **Chiffre d'affaire :** Le chiffre d'affaire prévisionnel égal le chiffre d'affaire réalisé.
- **Résultat :** La réalisation du projet lors de cette période a donné un bon résultat.

➤ **La deuxième période du 02 /01/2018 ou 31/03/2018**

- **Chiffre d'affaire :** Le chiffre d'affaire prévisionnel égal le chiffre d'affaire réalisé.
- **Résultat :** La réalisation du projet lors de cette période a donné un résultat négatif.

La figure suivante nous présente les résultats des deux périodes :

Figure N°27 : Présentation graphique du résultat des deux périodes.



Source : Réalisé par nous même à partir des données de l'entreprise

Section 03 : Les suggestions et les recommandations

Un tableau de bord de gestion doit construire davantage dans une perspective d'action que dans une perspective d'information. La mise en place d'un système de tableau de bord de gestion n'a de sens que s'il reçoit l'appui total de direction générale. La formulation des tableaux de bord doit être, pour un responsable, l'occasion de faire participer les principaux collaborateurs.

Les tableaux de bord sont des instruments de veille, ils doivent permettre de déceler les opportunités et prévenir les risques nouveaux, en mettant en évidence les écarts entre une situation prévue et une situation réelle. Pour que les managers à AMENHYD spa puissent prendre des décisions et aboutir à la réalisation d'objectifs stratégiques, ils doivent se référer davantage à cet outil.

Le tableau de bord AMENHYD spa, doit

- Offrir une meilleure perception du contexte de pilotage, ainsi, il peut contribuer à réduire l'incertitude qui peut exister dans l'entreprise et qui ralentit la prise de décision ;
- Stabiliser l'information et ne représenter que l'essentiel pour le décideur ;
- Remplir le rôle de référentiel commun en offrant une perception unifiée de la situation et faciliter les échanges à l'intérieur de l'équipe ainsi qu'avec le reste de l'entreprise ;
- Dynamiser la réflexion en proposant des outils pour analyser et suggérer des éléments de réflexion et ne pas se contenter de gérer les alertes ;
- Maîtriser le risque en offrant une meilleure appréciation du risque de la décision car toute décision est une prise de risques ;
- En aucun cas la sortie de cet outil de gestion ne doit être retardée, parce que si une information manque, elle peut être essentielle pour les actions menées par les responsables et la remontée de l'information doit être rapide.

Conclusion :

Chaque entreprise a une méthode et manière d'élaborer ses propres tableaux de bord de gestion selon ces fonctions et activités. AMENHYD spa est une société à caractère privé qui active dans le domaine de l'hydraulique demeure une entreprise stratégique. Elle assure toutes les actions relatives à son activité.

Pour permettre aux décideurs de mieux contrôler, de piloter et de prendre des meilleures décisions aux moments opportuns concernant leurs activités, il faut détecter et modifier les points clés et de choisir les indicateurs les plus adaptés à chacun des services d'AMENHYD spa qu'on juge importants.

Pour ce faire, nous avons tenté en premier lieu de présenter la société, en précisant ses activités, ses politiques, ainsi que ses performances et ses infrastructures.

En deuxième lieu, nous avons essayé d'identifier les points clés, de choisir les indicateurs et de collecter les informations nécessaires pour chaque indicateur sélectionné.

Puis nous avons élaboré des tableaux de bord de gestion pour l'un des projets d'AMENHYD spa composé des indicateurs cité auparavant.

Et enfin, nous avons suggéré des propositions d'amélioration et de succès du tableau de bord de la société AMENHYD spa.

Conclusion générale

Conclusion générale

Avec la croissance exponentielle des besoins en informations décisionnelles et en considérant que l'amélioration continue de la valeur créée est une condition de survie dans le contexte concurrentiel actuel, les entreprises se voient dans l'obligation de mettre en œuvre la fonction contrôle de gestion.

En effet, le contrôle de gestion est indispensable au niveau d'une entreprise, car elle permet de détecter les erreurs et les risques et les réparer à temps, et cela, grâce à ces différents outils qui permettent à une entreprise d'être plus performante.

Et parmi ces outils, le tableau de bord qui répond à ce besoin, car c'est un document de référence, outil de management et d'aide à la décision et de prévision, permet par ce contenu documenté et structuré d'anticiper les obstacles (alertes, clignotantes) de conduire l'entreprise sur la bonne route avec la meilleure visibilité possible (indicateur de gestion) pour atteindre la bonne destination (respect des objectifs).

Le tableau de bord devient un instrument de mesure de la performance nécessaire pour la prise de décision pour tous les acteurs de l'entreprise, leur permettant ainsi de piloter leurs activités et projets, d'être informés sur le niveau de leur performance en affichant les résultats des mesures faites, leur permettant d'apporter une attention particulière aux zones d'amélioration, localiser les problèmes, décider et réagir au moment opportun de façon dynamique et progressive.

Le tableau de bord de gestion devient de nos jours une nécessité pour les entreprises, vu son importance et son rôle au sein des entreprises.

Notre objectif de recherche est d'élaborer un tableau de bord de gestion pour l'un des projets «d'AMENHYD spa» dans laquelle on a pu construire une image plus en moins générale sur son fonctionnement et ses caractéristiques, lors de notre stage pratique effectué au sein de la société et les documents reçus de la part de cette dernière. Cela nous a permis de faire une analyse sur l'application de la notion tableau de bord de gestion, et son apport pour la performance de l'entreprise, mais aussi de confirmer nos hypothèses de travail citées au début de notre mémoire.

Hypothèse N°01 : suite aux entretiens réalisés avec les cadres «d'AMENHYD spa», nous avons déduit que ses managers sont formés sur le contrôle de gestion ; ce qui confirme l'hypothèse N°01.

Conclusion générale

Hypothèse N°02 : Ce présent travail nous a montré que « AMENHYD spa », disposent de la structure de contrôle de gestion; ce qui confirme l'hypothèse N°02.

Ce travail nous a permis de déduire que 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.

Enfin, nous espérons que ce travail qui nous a permis, malgré la contrainte du temps, d'apprendre tant de connaissances théoriques et de pouvoir les mettre en œuvre dans le cadre de la gestion de l'entreprise, pourra servir de l'aide pour ses consultants.

Bibliographie

Bibliographie

Les ouvrages :

- A.B.Martinet et A SILEMA : lexique de gestion, DALLAZ, Paris, 2003.
- ARDOIN J.L, MICHEL D. & J.SCHMIDT [1985] «Le Contrôle de Gestion», Publi-Union. Cité par <http://www.toocharger.com/download/cours>.
- A. FERNANDEZ; «L'essentiel du tableau de bord», Éd. d'organisations, Paris.
- A. FERNANDEZ [2013], «les Nouveaux tableaux de bord des Managers», 6^{ème} édition, 2013.
- Atlas du Management, 2010.
- BALANTIZIAN.G, «tableau de bord», édition d'organisation, Paris, 2005.
- BESCOS. P. L & C. MENDOZA [1994] ; «Le Management de la performance», Éd. Comptables Malesherbes, Paris, Cité par (ALCOUFFE.S & V. MALLERET [2004] ; «Les Fondements Conceptuels De L'ABC «A La Française», Association Francophone de Comptabilité Contrôle – Audit, 2004/2 - Tome 10.
- BOUIN Xavier (2004), les nouveaux visages du Contrôle de gestion : outils et comportements, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2004.
- BOUQUIN H ; KUSZLA C, «le contrôle de gestion», 10^{ème} édition, Collection gestion, Mayenne.
- Bouin Xavier, Simon François-Xavier, «les nouveaux visages du contrôle de gestion», 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2009.
- BOURGUIGNON. A, MALLERT. V, NORREKLIT. H, «Balanced scorecard versus French tableau de bord: beyond dispute, a cultural and ideological perspective», 2001.
- Brigitte Doriath, «contrôle de gestion», 5^{ème} édition, édition, Dunod, Paris, 2008.
- B.S. Georgopoulous, A.S. Tannenbaum, «*Impacts de la structure sur la performance des entreprises*», *Revue*, 1957.

- CAILLAT A, «Management des entreprise», Edition HACHETTE LIVRE, 2008.
- CALME I, «introduction à la gestion», Edition Dunod, Paris, 2003.
- CAROLINE, S ; «concevoir le tableau de bord» 3^{ème} édition, édition Dunod, Paris, 2011.
- Chambre de Commerce et d'Industrie du Morbihan, «Tableau de Bord de pilotage : Formidable Accélération De La Performance A Chaque Entreprise» ; Article publié– 27 février 2012.
- Charles Waterfield, Nick Ramsing, «systèmes d'information de gestion pour les institutions de micro finance guide pratique», CGAP/World Bank, paris, 1998.
- Cisse Demba, MBA audit et contrôle de gestion, 25eme promotion, 2013-2014, CESAG.
- CLAUD ALAZARD, «contrôle de gestion manuel et application», 2^{ème} Edition, DUNOD, 2010.
- CLUSIF (Club de la Sécurité des Systèmes d'Informations Français), «Démarche de conception d'un Tableau de Bord qualité appliqué à la sécurité», Juin 1997.
- DUPUY Y, ROLLAND G, «Manuel du contrôle de gestion», Edition Dunod, Paris, 1994.
- DORIATH.B et GOUJET.C, «GESTION prévisionnelle et mesure de la performance», Ed Dunod, Paris, 2007.
- Document interne à l'entreprise.
- D. BESSIRE, [2011] ; «Du Tableau De Bord Au Pilotage : L'entreprise Au Risque De Se Perdre», HAL, Archives- ouvert.fr, du 18 May 2011.
- FERNENDEZ A, «Les nouveaux tableaux de bord des managers», édition d'organisation, 4^{ème} édition, Paris, 2008.

- FIOL M, JORDAN H, SULLA E, «Renforcer la cohérence d'une équipe», Dunod, Paris, 2004.
- FORTAIN J, «Pratique de contrôle budgétaire», édition Guérin, 1999.
- FONTAINE-GAVINO. K & A. ZAMBEAUX ; [2005] ; «Bilan social et tableaux de bord : des outils de pilotage au service des ressources humaines» ; Collection : Les diagnostics de l'emploi territorial hors-série n°9, Décembre 2005.
- RENARD JACQUES, NUSSBAUMER SOPHIE, «audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration», Paris, 2011, édition d'organisation Eyrolles.
- GRENIER & C.MOINE, «construire le système d'information de l'entreprise», édition Foucher.
- H.ARNAUD, « le contrôle de gestion en action » édition, H.ARNAUD, 2001.
- R.N.ANTHONY, «the management control function» The Harvard Business School, press, Boston, 1988.
- Gervais M., «contrôle de gestion», 6^{ème} Edition, Economica, Paris, 1997.
- KERVIER I, KERVIER L, «Le contrôle de gestion à la portée de tous», 3^{ème} édition, édition Economica, Lassay-les-chataux, 2000.
- LANGLOIS L, BRINGER M, BONNIER C, sous la direction de BURLAUD A : «Contrôle de gestion», édition Berti, Alger, 2008.
- GUIRIERC J-C et GUERNY J, «contrôle de gestion et choix stratégique», 6^{ème} Edition, Delmas, Paris, 1998.
- Giraud Françoise, Saulpic Olivier, Naulleau Gérard, Demond Marie-Hélène, Bescos Pierre-Laurent, «contrôle de gestion et pilotage de la performance», 2^{ème} édition, Gualino, Paris, 2004.

- (H; LÖNING, V. MALLERET • J. MERIC • Y. PESQUEUX, È. CHIAPELLO & D. M. • ANDREÙ SOLÉ), [2008] «Le Contrôle De Gestion Organisation : Outils Et Pratiques», 3^{ème} édition Dunod, 2008.
- KERVILER L, KERVILER, «le contrôle de gestion», édition Economica, 3^{ème} édition, Paris.
- ROUACH Michel, NAULLEAU Gérard, «contrôle de gestion bancaire et direction financière», 5^{ème} édition, revue banque, Paris, 2011.
- L. BESCOS & al, [1993] ; «Contrôle de gestion et management» Ed Montchrestien, 1993.
- REIX (R) : système d'information et management de l'organisation, Vuibert, 5^{ème} édition, 2005.
- LEVENTE J.P, «Gestion comptable : 3 analyses», Edition Foucher, Paris.
- GERVAIS M, «Contrôle de gestion et planification de l'entreprise», Edition Economica, 1990.
- Margoutteau Eric, «contrôle de gestion», édition ellipses, Paris 2001.
- PIGE Benoit, LARDY Philippe, «reporting et contrôle budgétaire», 1^{ère} édition, édition EMS Management & société, Paris, 2003.
- Selmer C, «concevoir le tableau de bord», édition Dunod, Paris, 1998.
- Ph. LORINO, «Reconstruire les processus créateurs de valeur dans le secteur public», 9^{ème} colloque international de la Revue PMP, Aix Provence, Mai 1998.
- La Commission la FNEP (Fondation Nationale, Entreprise et performance): «Comment Accroître Les Performances Par Un Meilleur Management», Revue Pangloss n°35, France, Mai 2005.
- J.L. MALO [2008]. «Les tableaux de bord», Revue la nouvelle Encyclopédie Comptable Economica

- Th. NOBRE [2011] ; «Quels tableaux de bord de Pilotage pour l'hôpital ?», 21ème Congrès de L'AFC, France May (2000) ; Submitted on 20 Apr 2011.
- M. BOITIER [2002] ; «Le contrôle de gestion : une fonction aux prises avec les transformations organisationnelles et techniques des entreprises : L'exemple des systèmes de gestion intégrés» : Thèse de doctorat en Sciences de gestion présentée et soutenue le 18 décembre 2002, Université de Toulouse UT1.
- H. BOUQUIN; «Le contrôle de gestion» Ed PUF, 2003.
- SAULOU. J. Y, «Le tableau de bord du décideur», Les éditions d'organisation, Paris, 1982.
- LEROY. M, «Le tableau de bord au service de l'entreprise», édition d'organisation, Paris, 2001.
- GERVAIS M, «Contrôle de gestion», collection gestion, 7^{ème} édition, economica, Paris, 2009.
- LEROY M, «Le tableau de bord au service de l'entreprise», Edition d'organisation, Paris, 2008.
- R.N. ANTHONY [2010] ; «Tableaux de bord et reporting : Quelles différences ?» Revue Finance & BI, n°24.
- J. & M. PEYRARD, Dictionnaire de Finance, 2^{ème} Ed. Vuibert, 2001.
- www.Petite-Entreprise.net. Fiche Pratique publiée le Jeudi 26 janvier 2012
- © VORTEX CONSEILS. (Ici la performance en pratique : Mouvement Québécoise de la qualité) : Paru dans l'adresse du Site :

<https://www.qualite.qc.ca/uploads/files/presentation-tableau-de-bord-et-indicateurs>.
- R. AÏM, [2011], «100 questions pour comprendre et agir: Indicateurs et tableaux de bord de gestion», Éditions AFNOR, Saint-Denis La Plaine, 2011.

- IRBARNE P, «Les tableaux de bord de la performance», Dunod, Paris, 2003.
- VOYER P, «Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance», édition Padie, Canada, 2006.
- KAPLAN Robert ; NORTON David, comment utiliser le tableau de bord prospectif, édition d'organisation, Paris, 2004.
- NIESSEN W, ANNE C, «Les tableaux de bord et business plan», Revue de la chambre de commerce et industrie de Wallonie, Bruxelles, 2005.

Liste des mémoires :

- ARAB Z, «le contrôle de gestion à l'hôpital-méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital Khelil Amrane de Bejaia», Thèse de magister, Université de Bejaia.

Annexes

Annexes 1

					Année	2017				
					periode	01/10/2017 au 31/12/2017				
						Quantité objectif	Quantité réalisée	Valeur réalisée	Valeur objectif	
Désignation phase	N° phase	N° tache	Désignation tache							
CANALISATION	49	1462008	F/T/ BARDAGE CONDUITE EN FIONTE DN 700 MM			11 896,00	11 088,00	-	-	
		1462009	POSE CONDUITE EN FIONTE K9 DN700 MM			1 968,00	1 794,00	52 923 000,00	58 056 000,00	
		1462010	F/ T ET POSE GRILLAGE AVERTISSEUR			1 968,00	1 794,00	107 640,00	118 080,00	
		1462011	F/ POSE COUDE			9,00	1,00	182 962,96	1 646 666,64	
INSTALLATION DE CHANTIER (ASSAINISSEMENT-DRAINAGE)	000003	F1462	FRAIS GENERAUX BIS			1,00	-	-	-	
INSTALLATION DE CHANTIER	00079	1462001	INSTALLATION DE CHANTIER			1,45	1,00	-	-	
TERRASSEMENT	000090	1462002	OUVERTURE DE LA PISTE DE TRAVAIL			34 110,00	36 585,00	4 390 200,00	4 093 200,00	
		1462003	FOUILLE EN TRANCHEE EN TERRAIN MEUBLE			5 960,04	6 456,86	2 259 901,00	2 086 014,00	
		1462004	POSE LIT DE SABLE			229,82	215,28	258 336,00	275 904,00	
		1462005	REMBALIS DE LA TACHEE			4 970,49	5 484,22	1 645 266,00	1 491 147,00	
		1462006	EXCAVATIONS EN TERRAIN DUR			298,57	282,24	254 016,00	268 713,00	

Annexes 2

						Année	2018					
						periode	01/01/2018 au 31/03/2018					
							Quantité objectif	Quantité réalisée	Valeur réalisée	Valeur objectif		
Code proje	N° Lot	Désignation phase	N° phase	N° tache	Désignation tache							
1462	1	CANALISATION	49	1462008	F/T/ BARDAGE CONDUITE EN FIONTE DN 700 MM		4 132,00		-	-		
				1462009	POSE CONDUITE EN FIONTE K9 DN700 MM		3 093,75	4 362,00	128 679 000,00	29 205 000,00		
				1462010	F/ T ET POSE GRILLAGE AVERTISSEUR		3 093,75	4 362,00	261 720,00	185 625,00		
				1462011	F/ POSE COUDE		15,08	10,00	1 829 629,60	2 759 081,44		
		EQUIPEMENT HYDROMECHANIQUE	120	1462033	TRAVERSE DE CHAABAT DN 1000		-	45,00	8 100 000,00	-		
		TERRASSEMENT	000090	1462002	OUVERTURE DE LA PISTE DE TRAVAIL			6 065,00	-	-	727 800,00	
				1462003	FOUILLE EN TRANCHEE EN TERRAIN MEUBLE			8 805,00	12 550,42	4 392 647,00	3 081 750,00	
				1462004	POSE LIT DE SABLE			764,12	522,96	627 552,00	916 944,00	
				1462005	REMBALIS DE LA TACHEE			7 510,37	12 644,10	3 793 229,40	2 253 111,00	
				1462006	EXCAVATIONS EN TERRAIN DUR			2 073,39	792,00	712 800,00	1 866 051,00	
				1462007	EXCAVATION EN TERRAIN ROCHEUX			2 322,62	-	-	8 129 170,00	
		TRAVAUX DE GENIE CIVIL	00015	1462014	REGARD POUR VENTOUSE (1.5X1.5X2.6)			-	2,41	289 200,00	-	
				1462015	REGARD POUR VIDANGE (2X1.5X2.6)			-	0,11	14 300,00	-	

Table des matières

Table des matières

Dédicaces

Remerciements

Liste des abréviations..... I

Liste des tableauxII

Liste des figures III

Introduction générale..... 1

Chapitre 01 : Aspect théorique du contrôle de gestion..... 4

Introduction 4

Section 1 : Notions de base sur le contrôle de gestion 4

1.1. Définition du contrôle de gestion 4

1.2. Objectifs du contrôle de gestion 7

1.2.1. Maitrise de la gestion 7

1.2.2. Maitrise de l'activité..... 7

1.2.3. Maitrise de la rentabilité..... 8

1.2.4. Maitrise l'évolution de l'entreprise 8

1.2.5. Projection dans le futur 8

1.2.6. Le contrôle de gestion : fonction d'aide à la direction 8

1.2.7. Réponses aux objectifs économiques 9

1.3. Les missions de contrôle de gestion 9

1.3.1. Le contrôle de gestion comme outil de motivation 9

1.3.2. Le contrôle de gestion doit fournir des informations 9

1.3.3. L'élimination des effets pervers des systèmes de mesure de performance..... 9

1.3.4. Le contrôle de gestion est l'outil d'évaluation 10

1.3.5. La réconciliation entre le contrôle de gestion stratégique et le contrôle de gestion opérationnel 10

1.3.6. L'établissement de budget..... 10

1.4. La fonction du contrôleur de gestion..... 10

1.5. Les missions du contrôleur de gestion 11

1.6. Les niveaux de contrôle dans l'entreprise 13

1.6.1. Le contrôle stratégique (long terme) 13

1.6.2. Le contrôle de gestion (moyen terme) 14

1.6.3. Le contrôle de l'exploitation ou le contrôle opérationnel (court terme)	14
1.7. La place et le rattachement du contrôle de gestion dans l'entreprise	14
1.7.1. Rattachement à la direction générale.....	15
1.7.2. Rattachement à la direction financière (ou direction administration et financière)	16
1.7.3. Rattachement aux directions opérationnelles	17
1.7.4. Rattachement au même niveau que les principaux responsables	17
1.8. Le processus de contrôle de gestion	18
1.8.1. Phase de prévision	20
1.8.2. Phase d'exécution.....	20
1.8.3. Phase d'évaluation.....	20
1.8.4. Phase d'apprentissage	21
1.9. Les limite du contrôle de gestion	21
Section 2 : Méthodes et outils du contrôle de gestion.....	22
2.1. Le Système d'Information.....	23
2.2. La Comptabilité Générale	24
2.3. La Comptabilité Analytique	25
2.4. Le Plan.....	26
2.4.1. Le Plan Stratégique	27
2.4.2. Le Plan Opérationnel.....	27
2.5. Le Budget	28
2.6. Le Reporting	30
2.7. Le Tableau de Bord	30
2.8. Le Benchmarking (Analyse comparative).....	30
Section 3 : Le contrôle de gestion et la performance de l'entreprise	31
3.1. Définitions de la performance	31
3.2. Les objectifs de la performance.....	33
3.3. Les principes de base de mesure de la performance	34
3.4. Les modèles de la performance	35
Conclusion.....	37

Chapitre 02 : Tableau de bord de gestion : Conception et mise en œuvre.....	38
Introduction	38
Section 1 : Généralité sur le tableau de bord	38
1.1. L'évolution de la notion de tableau de bord	38
1.2. Le cadre conceptuel du tableau de bord	39
1.3. Notions et définitions de tableau de bord.....	40
1.4. Les caractéristiques d'un tableau de bord de gestion.....	41
1.4.1. Le tableau de bord, outil de contrôle de gestion	41
1.4.2. Le tableau de bord de gestion est l'instrument d'aide à la décision	42
1.4.3. Outil d'aide à la prévision	42
1.4.4. C'est une agrégation	42
1.5. Les différents outils d'un tableau de bord	42
1.5.1. Les écarts	42
1.5.2. Les ratios	43
1.5.3. Les clignotants	43
1.5.4. Les graphiques.....	43
1.5.5. Les tableaux	44
1.5.6. Les multimédias	45
1.5.7. Les commentaires	45
1.6. Rôles et objectifs du tableau de bord de gestion	46
1.7. Différents types de tableau de bord	47
1.7.1. Tableau de bord de gestion	48
1.7.2. Tableau de bord stratégique	48
1.7.3. Tableau de bord opérationnel	48
1.8. Les limites de tableau de bord de gestion	48
Section 2 : Conception et indicateurs du tableau de bord	49
2.1. Les étapes de conception d'un tableau de bord de gestion	49
2.1.1. La fixation des objectifs	49
2.1.2. Détermination des points clés	50
2.1.3. La recherche des indicateurs pertinents	51
2.1.4. La recherche des informations	53
2.1.5. La mise en forme des tableaux de bord	53
2.1.5.1. Personnaliser la présentation	53

2.1.5.2. Personnaliser le contenu	54
2.2. Méthodes d'élaboration d'un tableau de gestion	54
2.2.1. Méthode GIMSI	54
2.2.2. Méthode JANUS	60
2.2.2.1. Jalonner les étapes du projet	60
2.2.2.2. Justifier d'un cadre pour l'action	60
2.2.2.3. Analyser les besoins des utilisateurs	60
2.2.2.4. Architecturer le réseau de tableau de bord	61
2.2.2.5. Normaliser les différentes mesures de la performance	61
2.2.2.6. Normé les liaisons entre le pilotage et performance	61
2.2.2.7. Unifier les modes de représentation du tableau de bord	62
2.2.2.8. Utiliser un système d'information adapté	62
2.2.2.9. Structurer la mise en œuvre du tableau de bord	63
2.2.2.10. Situer le tableau de bord au cœur du management	63
2.2.3. Méthode OVAR	63
2.2.3.1. Définition de la méthode OVAR	64
2.2.3.2. Les concepts de la méthode OVAR	64
2.2.3.3. Les étapes de la méthode OVAR	65
Section 3 : Le tableau de bord prospectif (Balanced Scorecard)	66
3.1. Aperçu historique sur le tableau bord prospectif (TBP)	67
3.2. Définition du tableau de bord prospectif	67
3.3. Architecture du TBP	68
3.3.1. L'axe financier	69
3.3.2. L'axe client	71
3.3.3. L'axe processus interne	72
3.3.4. L'axe apprentissage organisationnel	73
3.4. La chaine de causalité	73
3.5. Avantage et inconvénients du TBP	74
Conclusion.	75

Chapitre 03 : Élaborations d'un tableau de bord de gestion dans la société AMENHYD .	76
Introduction	76
Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil (la société AMENHYD).....	77
1.1 Généralités sur la société AMENHYD	77
1.2. Historique	77
1.3 Réalisations, rôles et objectifs d'AMENHYD	77
1.3.1 Réalisation d'AMENHYD	77
1.3.2 Rôles d'AMENHYD	78
1.3.3. Objectifs d'AMENHYD	81
1.4. Organisation générale de la société AMENHYD.....	82
1.5. Direction des ressources humaines	84
Section 02 : Élaboration d'un tableau de bord de gestion pour la société AMENHYD	84
2.1 La phase des terrassements	85
2.2 La phase de génie civil	91
2.3 La phase de l'installation de chantier	94
2.4 La phase d'équipements hydromécaniques	95
2.5 La phase de canalisation	97
2.6 Le chiffre d'affaire et le résultat	102
Section 03 : Les suggestions et les recommandations.....	104
Conclusion de la partie	105
Conclusion générale	106
Bibliographie	108
Annexes	114
Table de matières	115

Résumé

Dans un environnement en évolution, les entreprises doivent optés pour un système de contrôle de gestion vu son utilité, car il répond aux besoins des décideurs internes d'information et en actions correctives en cas d'anomalie, pour garantir l'efficacité et l'efficience des entreprises, ainsi leur pérennité.

Ce travail de recherche, nous a permet de constate le rôle emportant que joue le tableau de bord de gestion au sein d'une entreprise et sa contribution vers la réalisation, de ses objectifs.

Mots clés : la gestion, le contrôle de gestion, tableau de bord de gestion, la performance.