

**Université Abderrahmane Mira de Bejaia.**  
**Faculté des Sciences Economiques,**  
**Commerciales et des Sciences de Gestion**  
**Département des Sciences de Gestion**

## **Mémoire de fin de cycle**

**En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences  
de gestion**

**Option : Finance d'Entreprise**

### **Thème :**

**Le tableau de bord et le contrôle  
de gestion : Eléments Théoriques  
du pilotage de la performance de  
l'entreprise**

**Réalisé par :**

**M<sup>r</sup>. SOUALMI Hamani**

**Encadré par :**

**M<sup>r</sup>. MAAMERI Moussa**

**Promotion : 2020**

# Remerciements

Je rends grâce à Dieu le tout puissant de m'avoir donné la volonté et la force pour réaliser ce travail.

Je tiens à remercier et à exprimer ma sincère reconnaissance à **M<sup>r</sup> MAAMERI** Moussa pour l'encadrement scientifique, sa motivation, et son soutien moral afin d'accomplir ce travail.

Je remercie mon Epouse pour son soutien ainsi que tous ceux qui m'ont soutenu de près ou de loin pour élaborer ce travail

## Liste des abbreviations

**AIOCPA:** American Institute of Certified Public Accountant »

**ABC:** Activity based costing

**ABM:** Management par activité.

**EBE :** excédent brut d'exploitation

**CAHT :** chiffre d'affaire hors taxes

**CG :** Contrôleur de gestion

**DA :** Division administrative

**D.R.H :** Direction de ressource humaine

**DAP :** Division Approvisionnement

**DP :** Division Production

**DC** Division Commercial

**DG :** Direction Générale

**DFC :** Direction financière ou comptable

**IFDACI:** Institut français Des Auditeurs et Contrôleurs Internes

**VA :** valeur ajoutée

**TTC :** Tout taxe comprise

**TVA :** Taxe sur la valeur ajoutée

**RBE :** résultat brut d'exploitation

**RN :** résultat net

**ROE:** Return on Equity

**VC:** valeur comptable.

**VM :** valeur de marché.

**CAF :** capacité d'autofinancement.

**BFR :** besoin fonds de roulement.

**SR :** seuil de rentabilité

**TBP :** tableau de bord prospectif

## **Liste des schémas**

<b>Schéma N° 01</b> : le triangle du contrôle de gestion .....	06
<b>Schéma N° 02</b> : Rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale...	08
<b>Schéma N° 03</b> : Rattachement en réseau.....	09
<b>Schéma N° 04</b> : La position fonctionnelle du contrôle de gestion.....	22
<b>Schéma N° 05</b> : La position staff « d'Etat-major » du contrôleur de gestion.....	23
<b>Schéma N° 06</b> : deux versants de la performance.....	41
<b>Schéma N° 07</b> : les sources de la performance.....	48
<b>Schéma N° 08</b> : les indicateurs clé de l'axe « client ».....	78
<b>Schéma N° 09</b> : performance et pilotage.....	90

## **Liste des tableaux**

<b>Tableau N° 01</b> : Les qualités du contrôleur de gestion.....	18
---	----

# Sommaire

**Remerciements**

**Liste des abréviations**

**Introduction générale .....01**

**Chapitre I : fondements théoriques du contrôle de gestion.....04**

**Section 01 : Notions générales sur le contrôle de gestion.....04**

**Section 02 : Place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation...13**

**Section 03 : Les principaux outils du contrôle de gestion.....23**

**Chapitre II : contrôle de gestion et la mesure de la**

**Performance.....38**

**Section 01 : le concept de la performance .....38**

**Section 02 : la Mesure de la performance. ....52**

**Chapitre III : aspects théoriques du tableau de bord.....61**

**Section 01 : généralités sur le tableau de bord.....61**

**Section 02 : la conception et la réalisation d'un tableau de bord prospectif.....74**

**Conclusion générale.....94**

**Bibliographie**

**Table des matières**

# **INTRODUCTION GENERALE**

## **INTRODUCTION GENERALE**

---

La mondialisation des marchés et les bouleversements technologiques ont modifié et continuent de modifier d'une manière très significative aussi bien l'évolution de l'offre mondiale que celle de la demande. Une compétition de plus en plus rude impose aux entreprises des pays développés et ceux en voie de développement, davantage d'innovation et une montée en gamme de leur production. Toutes les organisations se trouvent ainsi confrontées à des degrés plus ou moins variables, aux mêmes menaces induites par les mutations profondes (chute des rentabilités, pertes des parts de marché, et pertes des clients...).

Il est donc nécessaire de s'interroger sur le concept du management de l'organisation au même titre que celui du contrôle de gestion. Les fondamentaux et les questions associées sont assez simples tandis que les réponses se révèlent parfois beaucoup plus complexes, et varient en fonction de la maturité du management, des collaborateurs et du marché.

Les entreprises algériennes, également, se trouvent aujourd'hui dans un contexte de mondialisation, avec une concurrence de plus en plus forte et obligées d'être compétitives pour conserver voire, accroître leurs parts de marchés et se développer.

En effet, pour que ces entreprises garantir leur pérennité, doivent 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 cherche à concevoir et mettre en place les instruments d'information permettant aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficience et l'efficacité et la pertinence.

D'autre part, pour affronter les difficultés à venir, il est nécessaire de mettre en place une vraie gestion organisationnelle basée sur l'informationnel. En effet, la performance globale de l'entreprise est totalement dépendante de son système d'information. Il est donc important que chaque acteur du système puisse disposer à tout moment d'une information fiable en temps réel. Nous chercherons donc à améliorer en permanence la disponibilité, la cohérence et l'intégrité des informations à tous les niveaux de l'entreprise.

Pour synthétiser toutes les informations les plus importantes et les présenter sous formes d'indicateurs, le contrôle de gestion déploie outil, du tableau de bord, qui est

## INTRODUCTION GENERALE

---

un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction ou d'une équipe, le tableau de bord constitue un cadre nouveau qui permet d'intégrer des indicateurs stratégiques, en plus des indicateurs financiers de la performance passée, également, il met en évidence des déterminants de la performance financière future. Ces déterminants, s'appuient sur une traduction claire et rigoureuse de la stratégie en objectifs et en indicateurs concrets. Il est un instrument de mesure et de pilotage tous les aspects de la vie de l'entreprise, qui est l'un des objectifs du tableau de bord.

C'est alors le rôle que joue le tableau de bord au sein de l'entreprise et toute son importance qui ont fait l'objet d'un moteur de motivation de notre étude. Notre travail se focalise donc sur le rôle de tableau de bord dans la mesure et l'amélioration de la performance d'une organisation, c'est ce qui nous amène à poser la problématique suivante :

Comment faire du tableau de bord un dispositif dynamique pour mieux suivre l'évolution de la performance de l'entreprise ?

De cette question principale découlent les questions suivantes :

- ✓ quelle est la mission du contrôle de gestion et quel est son rôle ?
- ✓ C'est quoi un tableau de bord, et quelles sont ses attributions pour l'entreprise ?
- ✓ en quoi le tableau de bord constitue-t-il un outil pertinent pour mieux mesurer la performance de l'entreprise ?

A cet effet, nous avons émis les hypothèses de recherche suivantes :

- ✓ Le contrôle de gestion occupe un rôle important dans la définition des finalités et des objectifs de l'entreprise.
- ✓ Le tableau de bord est une présentation synthétique des indicateurs de gestion qui permettent à un responsable de suivre la réalisation des objectifs et surveiller les paramètres clés des activités opérationnelles et stratégiques.
- ✓ Le tableau de bord constitue des indicateurs clés, permettent de mesurer et d'évaluer la performance d'une entreprise.

De ce fait, pour confirmer ou infirmer ces hypothèses, nous avons opté pour une démarche méthodologique hypothético-déductive. Cette approche nous a permis, dans notre recherche, de présenter une vision globale et claire du sujet objet de notre étude ;

Dans cette optique, nous avons procédé à une recherche documentaire en consultant de différents ouvrages, mémoires et sites web afin de recueillir les informations



## **INTRODUCTION GENERALE**

---

nécessaires à notre travail de recherche.

Dans la perspective d'aboutir à des réponses claires et objectives, nous avons opté pour le plan suivant qui se compose de trois chapitres. Le premier chapitre sera consacré aux fondements théoriques du contrôle gestion, le deuxième chapitre traitera le contrôle de gestion et la mesure de la performance, et enfin le troisième chapitre nous allons voir aspects théoriques du tableau de bord.

**CHAPITRE I :**  
**FONDEMENTS THEORIQUES DU**  
**CONTROLE DE GESTION**

## **Introduction**

Le contrôle de gestion contribue dans le pilotage global de l'entreprise, afin d'améliorer sa performance. Il cherche à concevoir et mettre en place des instruments d'informations destinés à permettre aux responsables d'agir en toute cohérence avec les objectifs fixés.

Ce chapitre introductif est consacré au contrôle de gestion, en lui offrant une vision plus large. La première section est focalisée sur les notions générales du contrôle de gestion et dans la seconde section on va parler sur la place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation, et la troisième section est consacrée pour les principaux outils du contrôle de gestion.

## **Section 01 : Notions générales sur contrôle de gestion**

Afin de mieux comprendre les fondements du contrôle de gestion, il semble nécessaire de remonter aux origines de ce contrôle.

### **1. Historique du contrôle de gestion**

Les premières formes de contrôle de gestion sont apparues dès le milieu de 19<sup>ème</sup> Siècle du fait de l'essor de l'industrialisation. Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de F. Taylor (1905) sur le contrôle de productivité, et les travaux d'H-L. Gantt (1915) sur les coûts fixes, où des techniques de comptabilité Industrielle commencent à être élaborées. Ces outils sont Améliorés avec l'élaboration de la méthode des sections homogènes dans les années 1920.

La complexification des entreprises induites par l'accroissement et la diversification des tâches, a rendu nécessaire le fait de décentraliser la gestion de l'exploitation à des unités autonomes, tout en exerçant un contrôle sur les exécutants permettant de s'assurer de la réalisation des objectifs. C'est la naissance de ce que l'on appellera "les centres de responsabilité".

Dans les années 1930, la fonction du contrôle de gestion est institutionnalisée avec la création, aux États-Unis, du « Controller's Institute of America ». Il faudra attendre les années 60 pour que la notion du contrôle de gestion soit réellement conceptualisée.

La période des années 60 jusqu'aux années 70 est une période de forte évolution des outils techniques de cette discipline avec le déploiement des outils

classiques du contrôle de gestion (l'utilisation de la comptabilité analytique, les budgets et le contrôle budgétaire).

La période des années 1980 a connu le développement de l'activité de contrôle, fait émerger des métiers différents au sein même du contrôle de gestion. Durant ces années, l'attention est portée davantage sur le responsable opérationnel et ses besoins de pilotage de la gestion. Cette période a connu de nouveaux outils tels que, les plans à moyen terme et des outils de reporting, notamment les tableaux de bord.

La période des années 1990 était la crise du modèle classique du contrôle de gestion, qui repose sur l'hypothèse d'une information parfaite, et sur la prédominance des coûts directs, et qui semble inadaptée à la densification des entreprises et à la tertiarisation de l'économie. Les coûts indirects et le déploiement des méthodes dites ABC "Activity Based Costing" reposant sur un découpage par activités, semblent constituer une alternative aux méthodes de comptabilité analytique classiques.

Le concept de contrôle de gestion a connu une évolution progressive, l'attention est moins centrée sur les coûts et davantage sur la performance globale.

## **2-Définition du contrôle de gestion**

Avant de faire le point sur la conception du contrôle de gestion, il est nécessaire de s'interroger au préalable sur la signification contrôle/gestion.

### **2-1- Définition du concept contrôle/gestion<sup>1</sup>**

**Contrôle** : il faut comprendre le mot « contrôle » dans le sens de maîtriser et non pas de surveiller. Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de sa gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule. Donc, contrôler une situation, c'est être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu.

**Gestion** : c'est l'utilisation d'une façon efficace et efficiente des moyens déterminés mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise. L'acceptation anglo-saxonne du mot contrôle, entendu au sens de maîtrise, traduit d'avantage la complexité de ce domaine.

### **2-2- Les différentes définitions du contrôle de gestion**

---

<sup>1</sup> ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion, DCG11 », 2eme édition, Dunod, Paris, 2010. P.4.

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Chacune développe un aspect particulier de cette discipline en constante évolution.

Le contrôle de gestion est actuellement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance. En fait, la définition la plus répandue du contrôle de gestion est celle donnée par R. Anthony, considéré comme le père du contrôle de gestion en 1965, « *le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation* »<sup>2</sup>.

Avec l'évolution du contrôle de gestion à travers le temps, nous lui on associe un jugement qui se traduit par sa restriction et cela a incité le même auteur à modifier sa définition pour donner une autre plus précise et large, formée comme suite :

« *Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeant d'une organisation influencent les autres membres d'une organisation pour mettre en œuvre la stratégie de celle-ci* »<sup>3</sup>.

M. Gervais propose la définition suivante en ajoutant la notion de « pertinence », le contrôle de gestion est « *le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficience, efficacité et pertinence conformément aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie* »<sup>4</sup>.

D'après ces auteurs, le contrôle de gestion est le garant de non gaspillage des ressources. Il met en relation trois notions importantes liées à ce domaine du contrôle de gestion : l'efficacité, l'efficience et la pertinence.

La relation entre ces trois concepts est donnée par le schéma suivant :

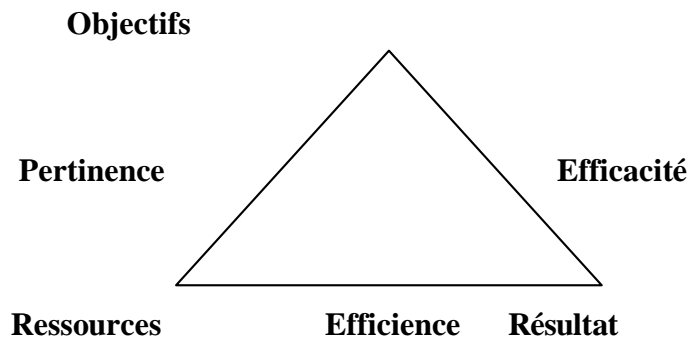
### Schéma N° 01 : le triangle du contrôle de gestion

---

<sup>2</sup> Anthony R., Cité in : Le Duff R. ; Cliquet G. ; Valhen C-A., « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, 1999. P 194

<sup>3</sup> Idem .P 213

<sup>4</sup> Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2005, P. 12



**Source** : Löning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., « Le contrôle de gestion , organisation outils et pratiques, 3<sup>éd</sup>Dunod, Paris, 2008, P.06

D'après ce schéma :

- ✓ La pertinence (des moyens mis en œuvre par rapports aux objectifs) ;
- ✓ L'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif) ;
- ✓ L'efficience (la mise en œuvre de minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu).

### 3- Objectif du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des "buts" dans laquelle un processus de fixation d'objectifs a été mis en place, cette notion d'objectif", qui a donné lieu à des travaux théoriques importants est inhérente au contrôle de gestion. Le contrôle de gestion veille à :

- ✓ Accroître la motivation des responsables et à créer davantage de "convergence des buts" dans les organisations. Il a une autre composante essentielle du contrôle, déjà présenté dans la définition de R.N Anthony ;
- ✓ La fonction du contrôle de gestion est de concevoir, formaliser, traiter les flux d'information vertical et horizontal dans le but d'améliorer la performance de l'organisation ;
- ✓ Il vient nourrir, documenter et objectiver le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité ;
  - ✓ Le contrôle de gestion a pour objet la réduction de l'incertitude, il s'interroge sur le risque qu'il soit stratégique, d'exploitation ou financier.

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation.

#### 4- Contrôle de gestion et structure de l'entreprise

La meilleure méthode de diriger une entreprise doit reposer sur trois principes : « *la permanence du commandement, l'unité des objectifs et de la direction, une hiérarchie bien établie* »<sup>5</sup>, la structure doit respecter ces principes.

Pour chaque entreprise, il existe une structure optimale adaptée à ses besoins spécifiques. A chaque stade de sa croissance correspond un type approprié de structure, la structure doit s'adapter avec la stratégie de l'entreprise. Elle est le type formel de relation qui existe entre les différents services d'une entreprise, elle désigne donc la hiérarchie que l'on rencontre couramment dans une entreprise.

La place du contrôle de gestion dans une entreprise dépend à la fois :

- ✓ De la taille de l'entreprise ;
- ✓ De son statut et ses moyens disponibles ;
- ✓ De son activité et de son mode de fonctionnement ;
- ✓ Des objectifs poursuivis par la direction générale.

Il n'existe pas de rattachement idéal, non plus de rattachement définitif. Mais du fait que son champ du contrôle s'étend sur l'ensemble de l'activité de l'entreprise et qu'il doit en avoir une vue globale, il est préférable qu'il soit rattaché au niveau le plus élevé de la hiérarchie et être indépendant. Les entreprises, en générale, réservent trois (03) places différentes pour le contrôle de gestion.

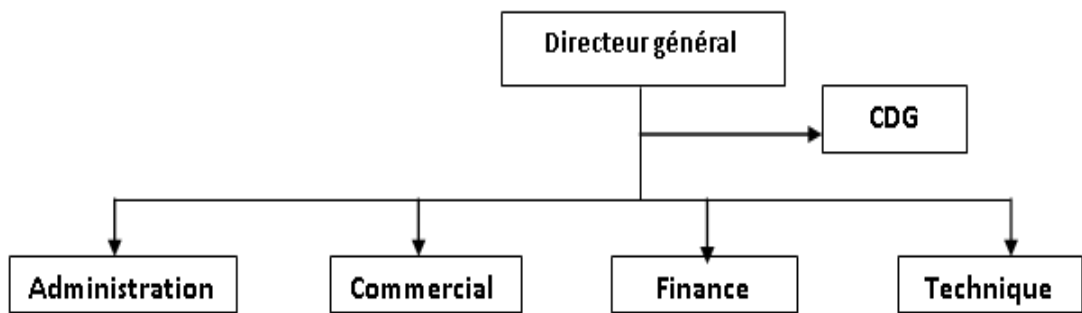
##### 4-1- Rattachement à la direction générale (position d'état-major)

Le champ d'action du contrôleur de gestion englobe toute l'activité de l'entreprise, c'est pour cette raison qu'il ne peut pas être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler son activité. De plus il a pour mission d'aider chaque membre de l'entreprise, du directeur général, à l'échelon le plus bas de la hiérarchie. Ainsi il sera très efficace en occupant une position de "staff" auprès de la direction générale.

##### Schéma N° 02 : Rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale

---

<sup>5</sup> 7Expression d'Henri FAYOL, cité in : Colin H., Pesqueux Y., « Le contrôle de gestion », Dunod, Paris, 1998



Source : Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris 2009, p.50,

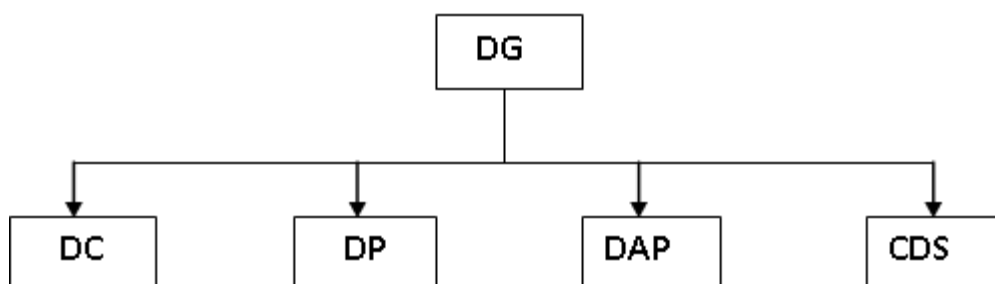
L'avantage essentiel est l'indépendance. En effet, rattaché à la direction générale, permet le :

- ✓ Soutien direct du directeur général ce qui implique la facilité de transmission des différents rapports qu'il est amené à élaborer ;
- ✓ Le décharge de toute responsabilité directement hiérarchique et mettre en évidence son rôle de conseiller de gestion. Le contrôleur de gestion bénéficie de la facilité de sa tâche concernant l'animation et la coordination de système du contrôle de gestion.

#### 4-2- Rattachement au râteau (position fonctionnelle)

Le contrôleur de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle administrative, comptable et financière. Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi postérieur et donc d'avantage au service de la comptabilité analytique. L'horizon du contrôleur de gestion est alors limité à l'exercice comptable, sa mission s'inscrit en complément de la comptabilité générale ne coïncide pas avec la définition contrôle de gestion.

Schéma N° 03 : Rattachement en râteau



Source : Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 2009, p.51

Ce rattachement en râteau peut permettre au contrôleur de gestion d'être :



- ✓ Le conseiller économique de l'entreprise (c'est-à-dire de tous les responsables, et pas seulement du directeur général) ;
- ✓ Le "mécanicien" du système budgétaire (c'est-à-dire celui qui conçoit, anime et entretient le système) ;
- ✓ L'"animateur" du système de contrôle de gestion.

## **5- Les limites et obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion**

### **5-1- Les limites de contrôle de gestion<sup>6</sup>**

Le contrôle de gestion a des limites qui peuvent entraver sa précision et son efficacité.

En effet, il existe trois limites fondamentales.

- Il n'est pas possible de tout mesurer à un coût raisonnable.
- Les indicateurs sont susceptibles d'être manipulés compromettant ainsi la confiance accordée au système de contrôle de gestion, en effet, si un indicateur devient un but en soi, il peut induire un stress surtout s'il est mal choisi et trop exigeant, il est possible de trouver des parades pour limiter ce phénomène en gardant les indicateurs confidentiels et les renouvelant le plus souvent possible.
- Les indicateurs ne sont pas suffisants pour établir un suivi précis, les managers doivent se rendre sur place pour constater ce qui se passe dans les unités de l'entreprise et avec les clients.
- D'autre part, il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place. Le contrôle de gestion, au carrefour de nombreuses fonctions, peut assez facilement dériver, sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel et tatillon, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique, ou encore prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une forme de métiers, malgré tout assez proche, à savoir l'audit interne.<sup>7</sup>

### **5-2- Les obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion**

Le contrôleur de gestion se heurte fréquemment à :

---

<sup>6</sup> KIRBYJ, « management contrôle système », 2<sup>ème</sup> édition, Prentice Hall, 1994, P53.

<sup>7</sup> MAHE H de BOISLANDELLE, Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, édition Economica, Paris, 1998, P47

- La tentation de la direction générale ;
- De vouloir piloter toutes les dimensions de la stratégie ;
- De demande au contrôle de gestion de tout contrôler.

## 6- Notions voisine du contrôle de gestion

### 6-1 Contrôle interne

En 1978, « American Institute of Certified Public Account » (**AIOCPA**) déclare :  
« Le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître les rendements et assurer l'application des instructions de la direction »<sup>8</sup>

Enfin, on peut dire que le contrôle interne est l'ensemble de dispositifs organisés, formalisés et permanents mis en œuvre par les responsables. Selon Institut français Des Auditeurs et Contrôleurs Internes « **L'IFACI** », cette fonction permet notamment d'assurer et de favoriser :<sup>9</sup>

- Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- La protection, la sauvegarde du patrimoine (biens, hommes, droits, etc.) et évidemment la maîtrise des risques auxquels elle sera confrontée (les pertes, détériorations, etc.) ;
- La conformité aux lois et règlements ;
- La fiabilité des informations financières ;
- L'accroissement de la performance de l'organisation et le contrôle de l'application des objectifs.

Alors, si le contrôle de gestion définit les règles relatives au choix des actions à entreprendre, des moyens à mettre en œuvre et des procédures d'évaluation des résultats obtenus ; le contrôle interne va définir les règles d'application des actions choisies.

### 6-2- Audit interne

---

<sup>8</sup> CARLIER Bruno, RUBRICH-ROBERT Christophe, « Contrôle de gestion : Missions, outils, systèmes d'information et de Pilotage », « La lettre du cadre territorial » - S.E.P.T, Janvier 2002, P.17.

<sup>9</sup>Définitions de l'audit et du contrôle internes, [www.ifaci.com](http://www.ifaci.com). Consulté en date du 15.04.2016

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une entreprise une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, contribue à créer de la valeur ajoutée, aide l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant ; par une approche systématique et méthodique, ses processus de management de risque, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ». <sup>10</sup>

En pleine évolution, l'audit interne et le contrôle de gestion sont deux fonctions complémentaires qui s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise, puisqu'elles interviennent dans le même domaine (vérification, amélioration), c'est-à-dire, elles utilisent les mêmes données, analysent les mêmes problèmes, dialoguent avec les mêmes responsables.

Donc il existe de nombreux modes de coopération entre le contrôleur de gestion et l'auditeur interne ; on cite à titre d'exemple : <sup>11</sup>

- ✓ L'auditeur interne fiabilise les informations que le contrôleur de gestion utilise en perfectionnant les systèmes qui produisent ses informations ;
- ✓ Le contrôleur de gestion sera la force de proposition dans le cadre de la définition du plan d'audit annuel grâce aux dysfonctionnements qu'il détecte tant au niveau interne qu'externe.
- ✓ L'efficacité des deux fonctions contribue à la création d'une valeur ajoutée pour cette entreprise. Malgré cette complémentarité qui règne entre ces deux fonctions, cela ne nous empêche pas de les distinguer l'une de l'autre <sup>12</sup> :
- ✓ Le contrôleur de gestion s'intéresse plus aux informations elles-mêmes qu'au système qui les produit, contrairement à l'auditeur qui se préoccupe plus des systèmes de leur fonctionnement ;
- ✓ Si le contrôleur de gestion traite ces informations de manière continues, l'auditeur interne le fait mais d'une façon discontinue ou périodique ;
- ✓ En dernier, le contrôleur de gestion a la vocation d'être un instrument de pilotage et de gestion de la collectivité.

### 6-3- Audit externe

<sup>10</sup> SCHIK Pierre, « Mémento d'audit interne – Méthodes de conduite d'une mission d'audit », Dunod, paris, P.5.

<sup>11</sup> CARLIER Bruno, RUBRICH-ROBERT Christophe, Op.cit., P. 23

<sup>12</sup> Idem

« L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude, la régularité et la sincérité des comptes, résultats et états financiers ». <sup>13</sup>

Donc l'audit externe est un examen indépendant et formel de la situation financière d'un organisme ainsi que de la nature et des résultats de ses activités. Cette fonction est exercée par des commissaires aux comptes professionnels. Leur objectif principal est de s'assurer de la pertinence des rapports de la direction et de la crédibilité des états financiers.

Elle permet également de dresser la responsabilité des institutions dans la gestion des capitaux des bailleurs et d'objectiver les points faibles des suivis internes, il faut noter également que l'auditeur externe est soumis à des « normes d'audites »

Ces normes ont pour but de prévoir que l'auditeur réalise un travail contentieux, ce qui va confirmer que les états financiers de l'entreprise ne présentent aucune anomalie significative. Une donnée est qualifiée de significative si son omission ou son inexactitude peut influencer la décision des destinataires des états financiers.

## **Section 02 : place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation**

### **1. Les différents niveaux du contrôle de gestion**

Les systèmes de contrôle sont construits de manière à garantir l'efficacité, l'efficience et l'économie de l'ensemble du processus de management. Pour une entreprise, le contrôle participe au processus de la gestion. Un découpage des processus organisationnels en quatre (04) niveaux :<sup>14</sup>

#### **1-1- Le contrôle stratégique**

Le contrôle stratégique est le processus par lequel les buts de l'entreprise sont définis aussi que les stratégies pour les atteindre. Le processus de décision stratégique ne présente pas un caractère systématique, à la différence du processus du contrôle de gestion. Son horizon est le

---

<sup>13</sup> Renard Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Edition d'organisation, Paris, 2010, P. 80

<sup>14</sup> Gautier F., Pezet A., « Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006, P. 31

long terme. C'est donc choisir les domaines d'activités dans lesquels l'entreprise entend être présente et y allouer des ressources de manière à ce qu'elle se maintienne et se développe.

Il peut s'agir, par exemple, d'une déclinaison d'indicateurs stratégiques dans l'organisation, ou d'un suivi de réalisation de la planification stratégique.

Le contrôle, dans son articulation avec la stratégie, apparaît à la fois comme un « *levier de déploiement de la stratégie et un levier de vigilance sur le bien-fondé de la stratégie* »<sup>15</sup>. Il joue aussi un rôle dans la conduite du changement stratégique.

### **1-2- Le contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants influencent d'autres membres de l'entreprise pour mettre en œuvre la stratégie. La mission du contrôle de gestion est ainsi de décliner des stratégies de long terme dans des programmes à court terme, généralement sur une année.

Le but principal du système est de faciliter la coordination entre :

- ✓ Les individus dont le but personnel ne convergent pas avec ceux de l'entreprise ;
- ✓ Les individus qui peuvent ne pas être correctement informés sur les stratégies de l'entreprise.

### **1-3- Le contrôle opérationnel**

Le contrôle des tâches est le processus consistant à s'assurer que les tâches spécifiques sont exécutées avec efficacité et efficience sur un horizon de très court terme. Il permet aux responsables de garantir que les actions relevant de leur autorité mises en œuvre conformément aux finalités confiées.

### **1-4- Le contrôle budgétaire**

Il traduit, en langage économique et comptable, les objectifs annuels, les compare aux réalisations et identifie les écarts significatifs.

Le contrôle budgétaire est :

---

<sup>15</sup> Batac J., Errami Y., « Le rôle du service contrôle de gestion dans l'adaptation stratégique des banques », Manuscrit auteur, publié dans « Comptabilité et connaissances », Paris, 2005

- ✓ Formalisé dans ces structures ;
- ✓ Limité à des rubriques imposées et précises ;
- ✓ Conditionné par l'année N°01 du plan à moyen terme

Ces quatre grands types de contrôle se déroulent au sein des entreprises, leur connexion se relève cruciale. De point de vue, le contrôle de gestion est positionné comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel.

Le contrôle de gestion est une fonction d'aide à la décision, il a pour mission de fixer les objectifs, définir les moyens et les méthodes afin d'atteindre ces objectifs, compte tenu contraintes de l'entreprise, et suivre la mise en œuvre pour s'assurer qu'ils atteignent effectivement les objectifs fixés.

## **2. Mission et Rôle du Contrôle de Gestion**

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle, et la mise au point des procédures.

- ✓ Au niveau de la prévision : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services.
- ✓ Au niveau du conseil : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.
- ✓ Au niveau de contrôle : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord.
- ✓ Au niveau de la mise au point des procédures : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

### 3. Le métier et le rôle du contrôleur de gestion

#### 3-1- Métier du contrôleur de gestion

Est une fonction technique traditionnelle consiste à concevoir, à interpréter les outils de gestion et évaluer les performances des centres de responsabilité et de leurs responsables, le métier du contrôleur de gestion a évolué vers des fonctions de conseil et de communication. Pour lui permettre d'exercer ses nouvelles fonctions, la situation du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise a changé ainsi que son profil.

#### 3-2- Le rôle du contrôleur de gestion

Les contrôleurs de gestion « *apportent aux dirigeants de l'entreprise les différents moyens d'accomplir ses tâches, en animant et coordonnant l'ensemble des systèmes de contrôle mets en œuvre* »<sup>16</sup>.

Selon E.Chiapillo, il propose huit(08) rôles principaux aux contrôleurs de gestion :<sup>17</sup>

- Conseil et aide à la décision auprès de la direction générale ;
- Conseil et aide à la décision auprès des opérationnelles ;
- Incitation des opérationnelles à penser au futur ;
- Aide à l'évaluation des performances individuelles ;
- Supervision technique du fonctionnement des outils ;
- Amélioration de la fiabilité des données ;
- Analyser des coûts, des résultats ;
- Diagnostique des besoins, création d'outils.

#### 3-3- Niveaux du contrôleur de gestion

Dans une entreprise de grande taille, la fonction du contrôle de gestion est généralement

---

<sup>16</sup> Loning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., « Le contrôle de gestion, outils et pratiques », Dunod, Paris, 2008

<sup>17</sup> Idem

décentralisée, le contrôleur de gestion siège, assiste la direction générale dans la formalisation de la stratégie au travers du processus de planification.

Le contrôleur de gestion division, assiste les directeurs opérationnels dans l'élaboration de leur budget, de leur dossier d'investissement et de leurs tableaux de bord. Il contribue également à la rédaction des rapports analysant les causes d'écarts entre les prévisions et les réalisations.

Le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion division peut différer suivant les entreprises :<sup>18</sup>

- ✓ Il peut dépendre hiérarchiquement du contrôleur de gestion centrale. Cependant ce type de structure ne favorise pas l'intégration du contrôleur de gestion au sein de la division. Il sera certainement perçu comme un messenger, voire comme un espion de la direction générale ;
- ✓ Il peut être sous l'autorité du directeur de division. Dans ce cas, son intégration ne sera pas problématique mais la direction générale pourra douter de son indépendance.

Quel que soit son rattachement hiérarchique, le contrôleur de gestion doit constamment légitimer sa position et doit, par conséquent, présenter un certain nombre de qualités particulières.

### 3-4- Le profil du contrôleur de gestion

Le minimum que l'on soit en mesure d'attendre du contrôleur de gestion, c'est qu'il remplisse les rôles qui lui sont assignés généralement : maîtriser le cœur du métier en termes d'information, posséder les capacités rationnelles adéquates à l'animation des procédures et à l'assistance du manager et contribuer à transformer l'entreprise.

Le contrôleur de gestion doit présenter les qualités suivantes :

- ✓ **Savoir aller à l'ensemble et oublier les problèmes mineurs** : trop de contrôle nuira l'entreprise, coûtera beaucoup d'argent et risque d'aboutir à peu de résultats ;
- ✓ **Savoir communiquer** : il doit savoir dialoguer avec les opérationnels de façon à obtenir la meilleure information possible, être en mesure d'apprécier les difficultés de chacun et en tenir compte, éviter de froisser les susceptibilités lorsqu'il donne des avis, ou un mot de son comportement doit être diplomatique ;

---

<sup>18</sup> Langlois G. ; Bonnier C. ; Bringer M., « Contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006, P. 30



- ✓ **Savoir convaincre** : la diplomatie n'exclue pas une certaine fermeté et il lui en faudra pour faire respecter la convergence des buts, veillée à la mise en application de certaines décisions.

Les qualités du contrôleur de gestion sont résumées dans le tableau suivant :

**Tableau N° 01** : Les qualités du contrôleur de gestion

Qualités techniques	Qualités humaines
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Rigoureux, méthodique, organisé ;</li> <li>▪ Fiable, claire ;</li> <li>▪ Cohérent ;</li> <li>▪ Capable de synthèse ;</li> <li>▪ Faisant circuler l'information sélectionnée ;</li> <li>▪ Maîtrisant les délais ;</li> <li>▪ Connaissant les outils.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Morale : honnêteté, humilité ;</li> <li>▪ Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion ;</li> <li>▪ Mentales : ouverture, critique, créativité ;</li> <li>▪ Collectives : écoute, accompagnement implication ;</li> <li>▪ Sociales : gestion des conflits ;</li> </ul>

Source : Alazard C., Sépari S., « Contrôle de gestion manuel et applications », Dunod, Paris, 2007, P. 34

Au total, le contrôleur de gestion doit connaître l'entreprise et ses acteurs, être positif et dynamique, tourné vers l'avenir.

#### 4. Le processus du contrôle de gestion

Selon ARDOINE, MICHEL et SCHMIDT, ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre contrôle de gestion et le contrôle d'entreprise<sup>19</sup>

En effet, selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveaux, agissent encore.

Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper leur résultat futur.

##### 4-1- La planification

<sup>19</sup> Ardoine, Michel et Schmidt J, le contrôle de gestion, Paris, Ed. Public union 1985, P59

Le point de départ du processus est la planification, au cours de laquelle on définit les objectifs à long terme puis on les traduit en actes opérationnel à travers les politiques de commercialisation, d'investissement, de gestion de ressources humaines et de gestion financière.

Dans cette phase, il faut définir opérationnellement une stratégie :

- ✓ Le choix de couples produit / Marché
- ✓ Investissement et désinvestissement
- ✓ Organisation et gestion des ressources humaines
- ✓ Adaptation à l'outil de production
- ✓ Financement (plan)

Ainsi, nous distinguons deux sortes de plan entre autres :

- ✓ Le plan opérationnel
- ✓ Le plan stratégique.

Pour l'identification de l'écart stratégique et de l'évolution des métiers ou niche accessibles débouche ainsi sur le choix de l'évolution souhaitée (plan stratégique) « stratégique planning » et sur l'option du cheminement à parcourir pour la réaliser (planification opérationnelle).<sup>20</sup>

La résorption de l'écart opérationnel relève quant à elle du plan opérationnel, c'est dans ce dernier que s'inscriront les plans annuels d'action qui emboucheront sur le chiffrage du budget.

#### **4-2- La budgétisation**

Le budget est l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en générale) convergent vers la réalisation des plans opérationnels

Articulant le court terme (le mensuel et l'annuel) et le moyen terme de l'entreprise, le budget est l'outil central du contrôle de gestion, mais un outil non dépourvu d'effet pervers.

---

<sup>20</sup> ACKLOFF R, Méthodes de planification dans l'entreprise, éd d'organisation 1973

Il peut en effet jouer trois rôles :

- ✓ Celui d'instrument de coordination et de commercialisation : le processus budgétaire bien mené est l'occasion de s'assurer que les fonctions ont l'intention d'agir en harmonie sinon en synergie, les suivis budgétaires permettant de réguler les disfonctionnements éventuels.
- ✓ Celui d'un outil essentiel de gestion budgétaire : il doit, en remplissant cette mission, permettre de repérer à l'avance les difficultés, de choisir les programmes d'activité à partir de l'exploration des variantes possibles et de l'identification des marges de manœuvres disponibles, ainsi que les zones majeurs d'incertitude.
- ✓ Celui d'un outil de délégation et de motivation, dans la mesure où il apparaît comme un contrat passé entre un responsable et la hiérarchie portant sur des obligations de moyen et / ou de résultat, qui interviendront dans la mesure de la performance du responsable.

Sous cette optique d'idée, la phase budgétaire commencera à partir de cette politique à moyen terme par la fixation des objectifs induit à court terme, qui découlent des programmes d'action à moyen terme, mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'action décidées pour l'année à venir.

L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'actions de l'entreprise.

C'est le stade de la mise en œuvre :

- ✓ Commercial
- ✓ Production, achat
- ✓ Humaine
- ✓ Financière, investissement
- ✓ Evaluant les résultats futurs
- ✓ Vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan des résultats
- ✓ Modifiant l'exécution et les plans d'action

#### **4-3- Action et suivi des réalisations**

La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou exécution des phases d'action, leurs traductions le fait pour atteindre l'objectif fixé.

Il s'agit d'atteindre les objectifs :

- ✓ En traduisant les faits en plan d'action
- ✓ En évaluant les résultats futurs
- ✓ En vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan des résultats.
- ✓ En modifiant les exécutions et les pans d'actions

L'étape suivante est celle de la mesure des résultats partiels de l'action et de l'explication des niveaux des performances atteintes, ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires.

Le processus du contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des normes de réflexion, prévision qui permettent de choisir le meilleur plan d'action.

Cependant, il faut souligner que le processus de contrôle est mis en œuvre dans le cadre d'un système de contrôle.

La construction d'un système d'orientation de l'action et de la prise des décisions se fait grâce à l'utilisation d'outils divers tel que :

- ✓ Les plans à long terme et moyen terme
- ✓ Les études économiques potentielles ;
- ✓ Les statistiques extra comptables ;
- ✓ La comptabilité générale et la comptabilité analytique ;
- ✓ La technique des ratios ;
- ✓ Les tableaux de bord ;
- ✓ Le système budgétaire.
- ✓

Entre tous ses éléments, le système budgétaire est celui qui occupe la place prépondérante, mais on se gardera d'identifier le système de contrôle de gestion au système budgétaire.

En effet, le système de contrôle de gestion correspond d'une part à toute la logistique technique et d'autre part à l'organisation administrative qui permet au processus de se dérouler dans les meilleures conditions possibles d'information et de rapidité

### **5. La place du contrôle de gestion dans les entreprises**

La mise en place d'un service de contrôle de gestion dépend de plusieurs facteurs dont la taille de l'entreprise ; car dès qu'elle atteint une certaine dimension, la complexité des

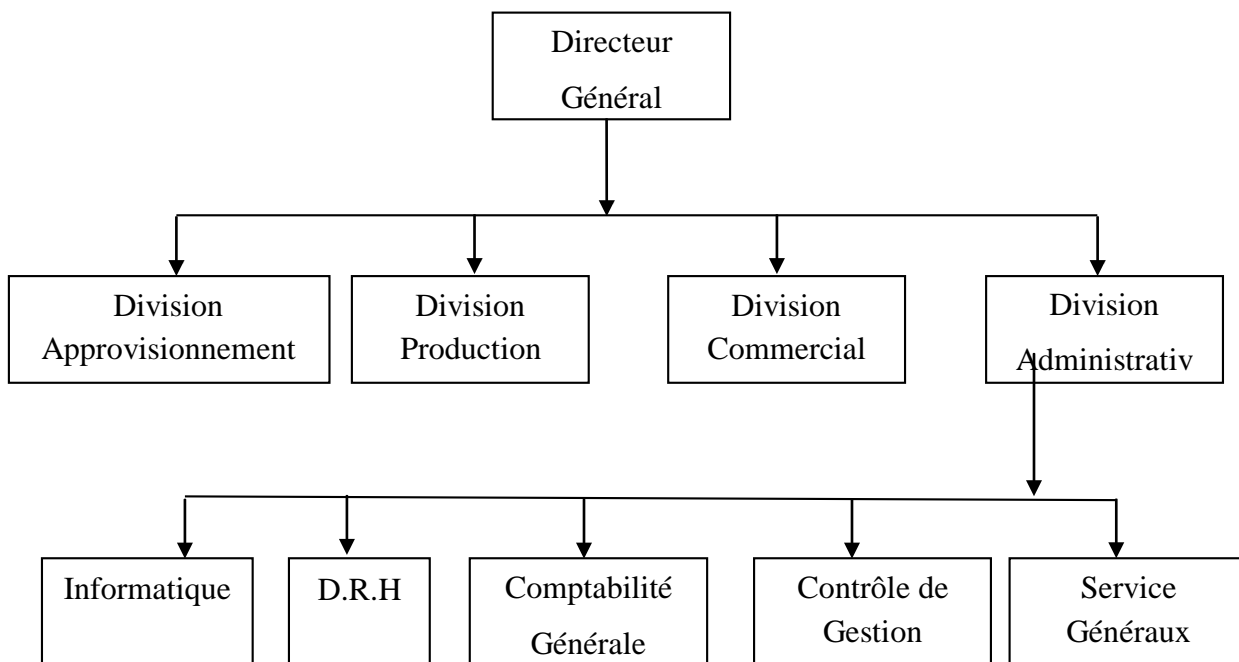
problèmes exige la création d'un poste de contrôleur de gestion, puis un service spécial dont l'importance croît peu à peu avec l'augmentation de la taille de l'établissement. Généralement, les entreprises utilisent soit :

- ✓ La position fonctionnelle ;
- ✓ La position d'état-major (staff).

### 5-1- La position fonctionnelle.

Ici, le contrôleur de gestion (**CG**) est rattaché à une direction fonctionnelle, qu'elle soit administrative (**DA**), financière ou comptable (**DFC**). la figure ci-dessous nous montre la hiérarchisation de cette dernière :<sup>21</sup>

**Schéma N° 04 : La position fonctionnelle du contrôle de gestion.**



(Source : MARGOTTEAU Eric, « contrôle de gestion DECF.U.V.7 », Ellipses Edition Marketing S.A, 2001)

Donc, ici l'activité du contrôleur de gestion est limitée à l'établissement des devis, la surveillance des marges, le calcul des seuils de rentabilité, ou enfin à un réseau de comptabilité analytique où la connaissance des coûts des produits et leur rentabilité reste générale. Alors, on peut dire que son domaine d'action ne concerne que le champ comptable et ne participe pas au processus de planification stratégique et de contrôle budgétaire de l'entreprise.

<sup>21</sup> MARGOTTEAU Eric, « contrôle de gestion DECF.U.V.7 », Ellipses Edition Marketing S.A, 2001. P.470.

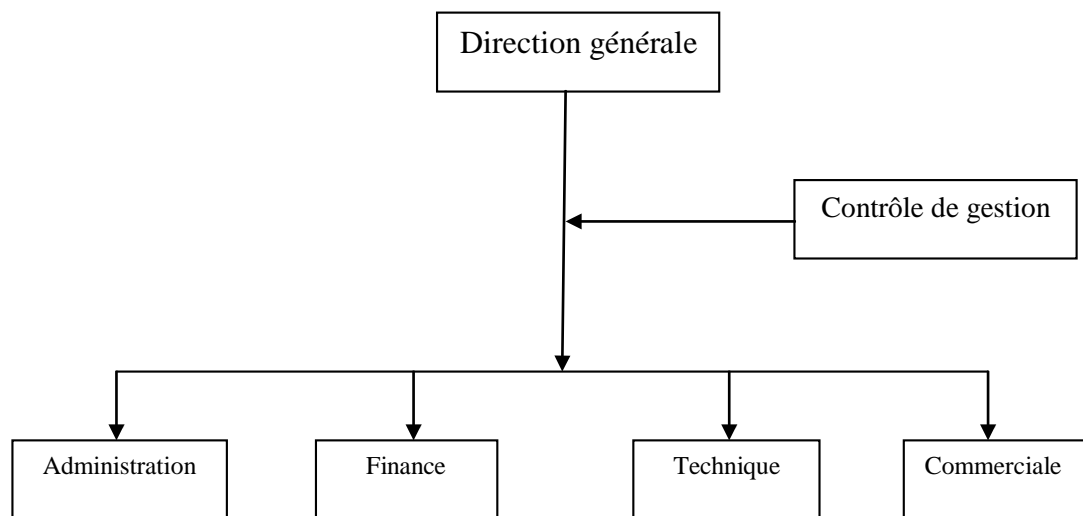
### 5-2- La position d'état-major (la position de Staff) <sup>22</sup>

Cette forme est la meilleure, étant donné que le domaine d'activité du contrôleur de gestion englobe toutes les activités de l'entreprise. Ce dernier occupe une place d'élément du « Staff » ; appelé également « d'état-major » (qui signifie une idée de soutien). Elle tend à situer cette fonction en dehors de toute hiérarchie ; elle est rattachée directement au directeur général.

Sa mission principale est d'apporter de l'aide à chaque membre de l'entreprise, allant du directeur général jusqu'au fonctionnaire le plus bas situé dans la hiérarchie. De ce fait, il ne peut être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler son activité.

Le schéma Ci-dessous représente la position du contrôleur de gestion.

**Schéma N° 05 : La position staff « d'Etat-major » du contrôleur de gestion.**



(Source : KESSOURI NADJET, MELIZOU SAMIHA, « Evaluation de contrôle de gestion au sein de l'entreprise cas de

L'EPB », mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master II, option : CCA .2010/2011)

Alors, dans cette position de staff, le domaine de contrôleur de gestion s'étend et intervient dans :

- ✓ Le processus de planification stratégique ;
- ✓ Le processus de mobilisation et d'animation des acteurs ;
- ✓ La prise de décisions à long terme (choix d'investissements, partenariat, ... Etc.).

<sup>22</sup> 24KESSOURI Nadjete, MELIZOU Samiha, « Evaluation de contrôle de gestion au sein de l'entreprise cas de l'EPB », Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master II, Université A. Mira, 2011, option : CCA. P. 15.

### Section 03 : Les principaux outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion joue un rôle clé dans le pilotage d'organisations et aide dans la mise en œuvre de la stratégie et du suivi de son efficacité. Pour cela, le contrôle de gestion dispose de plusieurs outils pour exercer ses différentes missions, on va retenir les plus utilisés :

#### 1. Le système d'information

Aujourd'hui, l'information est incontestablement une ressource vitale pour l'entreprise. De plus en plus, la compétitivité de l'entreprise et sa capacité de mise en œuvre des stratégies sont en effet étroitement liées à son système d'information, pour les raisons suivantes :

-Le contenu en information des processus de production est essentiel à l'amélioration de qualité,

-La rapidité de réaction est, plus que jamais, un facteur essentiel de l'aptitude d'une entreprise à faire face à la concurrence ; or cette aptitude est, pour une bonne part, fonction de la fluidité, de la fiabilité et de la flexibilité des systèmes d'information de gestion.

##### 1-1- La notion de système d'information

« Le système d'information peut être défini comme l'ensemble des informations circulant dans une entreprise ainsi que l'ensemble des procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements pour fournir l'information nécessaire à la prise de décision ou au contrôle de l'organisation »<sup>23</sup>.

- ❖ Le contrôle de gestion est lui-même un système d'information avec des données en entrée, des règles et de procédures pour proposer en sortie des informations calculées, qui doivent aider à la décision.

##### 1-2- Les types de systèmes d'informations

Il existe différents systèmes d'information qui interviennent à différents niveaux de décision :

- Système d'information du contrôle opérationnel ;
- Système d'information du contrôle stratégique ;
- Système d'information sur l'environnement.

---

<sup>23</sup> Fabre P et al., 2014, DSCG 3 : management et contrôle de gestion, 3e édition, DUNOD, Paris, P36.

Le contrôle de gestion intervient essentiellement sur les 2 premiers types de système d'information suscités et peu sur le système d'information sur l'environnement. Dans toute organisation, le système d'information de gestion doit d'abord servir à connaître l'environnement et les ressources internes afin de déterminer la stratégie et les objectifs organisationnels, et contribuer ainsi à la définition de la sphère d'évolution de l'organisation.

Il consiste donc à organiser toutes les informations internes et externes pertinentes et utiles pour l'organisation, en les réunissant en un ensemble cohérent qui permet aux responsables de planifier, décider et contrôler. Le système d'information doit prendre plusieurs formes, en fonction du niveau des besoins des responsables et des acteurs de l'entreprise :

#### **1-2-1- Système d'information stratégique pour les décideurs :**

Celui-ci peut prendre la forme d'outils classiques de planification et de tableaux de bord stratégiques. Il peut également prendre la forme plus avancée de veille stratégique, destinés à permettre l'anticipation des tendances technologiques, économiques, sociologiques des marchés ;

#### **1-2-2- Système d'information pour les responsables opérationnels :**

Il se traduira par la mise en place d'instruments de prévision budgétaire, afin de les aider à élaborer leurs propres objectifs, définir les moyens nécessaires et tester les hypothèses de travail. Le système d'information pour les opérationnels destiné à leur permettre de suivre de manière permanente leurs performances et d'infléchir éventuellement leur action grâce l'analyse des actions réalisées.

#### **1-3- Finalités d'un système d'information**

Le système d'informations a trois (03) finalités essentielles :

- Le contrôle de l'organisation : le contrôle de gestion est un sous-système informationnel au service du système de décision ;
- La coordination entre les différents sous-systèmes ;
- La décision : le système d'information traite non seulement des données du passé et du présent mais aussi celles concernant le futur. Il doit donc permettre de construire un scénario, et grâce à la simulation, il rend possible le choix d'une solution et donc la prise de décision.

#### **1-4- L'utilisation des informations par le contrôle de gestion**



Il est important de repérer deux utilisations complémentaires des informations : l'information est une variable stratégique essentielle pour les entreprises et une ressource utile au fonctionnement des organisations comme outil de gestion des processus de gestion mais aussi outil de communication et de coordination.

Ainsi, si le contrôle de gestion est reconnu comme une aide à la prise de décision et également comme une aide à l'animation de la structure, les deux utilisations se retrouvent dans le contrôle de gestion.

Ainsi, pour calculer des coûts de diverses fonctions, services, processus, activités d'une entreprise, pour élaborer des budgets et construire des indicateurs, le contrôle de gestion doit collecter de nombreuses informations de nature variée :

- **Des informations internes** : des informations techniques physiques comme des capacités de production, des informations financières comme des taux d'endettement, des informations qualitatives comme le taux de rebut, etc. ;
- **Des informations externes** : les informations quantitatives et qualitatives de l'environnement de l'entreprise, comme des pourcentages de part de marché des différents concurrents, des taux d'emprunts bancaire, des seuils de pollution, etc.

## 2. La comptabilité de Gestion

Anciennement appelée comptabilité analytique, la comptabilité de gestion est un outil d'analyse facultatif mais extrêmement utile à l'entreprise. Elle permet de procéder au calcul de différents coûts (coûts complets, coûts partiels) et constitue, à ce titre, un véritable outil de gestion et de pilotage de l'entreprise.

La comptabilité de gestion réalise le calcul et l'analyse des coûts qui sont nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats. Elle apporte aux dirigeants et aux gestionnaires de l'entreprise des informations utiles à leurs décisions et contribue à améliorer la performance de l'organisation<sup>24</sup>

La comptabilité de gestion est une comptabilité d'exploitation interne à l'entreprise et qui ne revêt d'aucune obligation légale. Elle se base sur la comptabilité générale. Cette discipline

---

<sup>24</sup> 16 Langlois G et al., 2005, « contrôle de gestion » collection LMD et professionnels, BERTI éditions, Alger, P22.

consiste à analyser les données issues de la comptabilité générale pour mieux comprendre le fonctionnement de l'entreprise : La comptabilité générale donne une vue globale des comptes de l'entreprises ; la comptabilité analytique présente, quant à elle, une vision détaillée de chaque activité.

### **2-1- Les objectifs de la comptabilité de gestion**

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données techniques et économiques pouvant avoir, selon les entreprises, des objectifs multiples :

D'une part :

- Connaitre les coûts des différentes fonctions assurées par l'entreprise.
- Déterminer les bases d'évaluations de certains éléments du bilan de l'entreprise.
- Expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix des ventes correspondantes.

Et d'autre part :

- Etablir les prévisions des charges et des produits (les coûts préétablis et le budget d'exploitation par exemple).
- Constater la réalisation des prévisions et expliquer les écarts qui en résultent (Contrôle des coûts).

### **2-2- La comptabilité analytique et le contrôle de gestion**

Dans le but d'éclaircir l'idée que la comptabilité analytique est un outil du contrôle de gestion et aussi au service des dirigeants, il est nécessaire de définir au préalable la relation existante entre eux :

- Elle permet de produire de l'information nécessaire au contrôle de gestion, généralement sous forme d'informations internes ;
- Les détails que fournit la comptabilité de gestion jouent le rôle de justification des résultats obtenus et permettent d'améliorer le processus de contrôle de gestion.

### **2-3- Les méthodes de la comptabilité de gestion**

La comptabilité analytique est mise en place dans l'entreprise afin de mieux interpréter les chiffres révélés par la comptabilité générale et réaliser le coût de chaque poste « produit » dans

l'entreprise.

Avant donc d'exposer les différentes méthodes de calcul des coûts, utilisées par la comptabilité de gestion, nous allons d'abord définir ce concept clé qui représente le pilier de cette forme de comptabilité.

### **Définition d'un coût<sup>25</sup>**

Un coût = est valeur d'un ensemble de consommations dont le regroupement est utile à la prise de décisions de gestion.

Les consommations sont regroupées selon des critères de classement. Chacun des classements jugés utiles définit un « objet de coût »<sup>18</sup>.

Les consommations peuvent notamment être classées par :

- Produit (ou type de produits) : les produits finis sont les objets de coûts les plus classiques.
- Division organisationnelle : de l'entreprise (usine, service, atelier) ; ces divisions correspondent souvent à des centres de responsabilité.
- Client (ou type de client, marché, canal de distribution).
- Activité : une activité est ensemble de tâches élémentaires de même nature accomplies en vue de contribuer à la valeur d'un produit (passer les commandes aux fournisseurs, examiner les conditions de prix, crédits, délais.).

L'entreprise qui souhaite mettre en place une comptabilité analytique a le choix entre deux principaux systèmes de calcul :

- Système des coûts complets : qui incorpore l'ensemble des charges dans les coûts des produits/activités/centres de responsabilités.
- Système des coûts partiels : qui n'affecte qu'une partie des charges aux coûts.

Il importe de souligner que le choix de la méthode dépend de l'objectif poursuivi.

### **2-3-1- Le système des coûts complets**

Le système des coûts complets a pour objectif de chiffrer le coût de revient en vue

---

<sup>25</sup> Langlois G et al., 2005, op.cit, P31

notamment d'établir la politique tarifaire de l'entreprise et de permettre d'expliquer le résultat de l'entreprise en comparant pour chaque produit (biens ou services) le prix de vente et le coût de revient.

Selon le système du coût complet, on peut déterminer trois méthodes de calculs des coûts, qui sont les suivantes :

- La méthode des sections homogènes (centres d'analyses) ;
- La méthode ABC (Activity Based Costing) ;
- Méthode du coût standard (préétabli).

### 2-3-2- Le système des coûts partiels

Le coût d'un produit est la somme de la valeur des ressources (charges) utilisées pour fabriquer ce produit. Par analogie, un coût partiel est une partie du coût global du produit (c'est-à-dire une partie de son coût complet). La méthode des coûts partiels répartie les charges en trois catégories :

- Les charges **variables** : Elles varient selon le niveau d'activité du centre ou du service;
- Les charges **fixes spécifiques** : Elles sont générées par un seul produit et imputées à celui-ci ;
- Les charges **fixes communes** : Elles ne peuvent être imputées à un produit. Elles sont couvertes par les marges dégagées par chaque produit fabriqué.

Dans ce système, on peut déterminer deux méthodes de calcul :

- La méthode du coût variable (Direct costing simple) ;
- La méthode du coût spécifique.

## 3. la gestion budgétaire

La gestion budgétaire constitue la méthode de contrôle de gestion la plus utilisée par les entreprises. Elle permet à la fois de fixer les objectifs du chiffre d'affaire, du résultat souhaité et de fixer les dépenses pour l'horizon budgétaire à venir qui sont les budgets. Mais avant d'exposer cet outil de gestion, nous allons tout d'abord expliquer la notion principale sur laquelle il s'appuie : le budget.

### 3-1- La notion de budget

La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces budgets sont des instruments de coordination et de cohésion entre les différents centres de responsabilités.

Un budget est l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et dépenses de l'entreprise (et affectées aux centres de responsabilité) pour une période déterminée limitée à court terme.

### **3-2- Les procédures de la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées : les budgets.

Périodiquement, les réalisations sont comparées aux prévisions et permettent la mise en évidence d'écarts qui doivent entraîner des actions correctives.

La procédure budgétaire associe la direction générale à tous les centres de responsabilité. Elle comprend plusieurs étapes qui s'étendent sur trois à quatre mois. On peut résumer ces étapes comme suite<sup>26</sup>:

- **Première étape**

La direction générale transmet aux responsables des centres :

- Les objectifs de vente et de production concernant leur centre pour l'année à venir, ces objectifs sont extraits du plan opérationnel de l'entreprise ;
- Des paramètres et des directives à respecter tels que les prix de vente, le taux de marge, etc. ;
- Les prévisions concernant l'environnement économique (évolution des marchés, taux d'inflation, etc. ;

- **Deuxième étape**

Chaque responsable de centre établit un projet de budget (ou pré-budget) compte tenu :

- Des instructions communiquées par la direction ;
- Les contraintes propres à leur centre de responsabilité.

- **Troisième étape**

---

<sup>26</sup> Langlois G et al., 2005, « contrôle de gestion » collection LMD et professionnels, BERTI éditions, Alger, P188.

Les différents projets de budgets sont consolidés et un projet d'états financiers est établi. Cette synthèse fait ressortir des incohérences et des incompatibilités entre les niveaux d'activité prévus dans les différents centres. Les projets d'états financiers peuvent révéler des problèmes de trésorerie et des difficultés de financement.

• **Etapas suivantes**

La direction demande alors aux centres de modifier leurs projets. Il s'ensuit par une navette budgétaire (c'est-à-dire des aller et retour) et des négociations entre la direction et les centres jusqu'à ce que la direction juge convenable l'ensemble des budgets. Ceux-ci sont alors découpés en tranches mensuelles, en tenant notamment compte des variations saisonnières. Ils deviennent alors définitifs.

• **Actualisation ultérieure**

Le budget de l'année N est périodiquement actualisé en cours de l'année pour tenir compte des réalisations et de l'évolution de l'environnement.

### **3-3- Le contrôle budgétaire**

La démarche budgétaire est complète lorsqu'elle s'achève par un contrôle budgétaire qui permet à la direction de vérifier si les budgets ont été respectés par les centres de responsabilité.

Le contrôle budgétaire est une procédure qui compare a posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité<sup>27</sup>.

Cette procédure :

- Dégage les écarts entre les montants réalisés et les montants budgétés (ou montants préétablis) ;
- Comporte une phase d'identification des causes d'écarts ;
- Est à la base d'actions correctives ;
- Est mise en œuvre au niveau de chaque centre de responsabilité.

### **3-4- Le rôle du contrôleur de gestion et le contrôle budgétaire**

Le contrôleur de gestion intervient dans l'élaboration des budgets au niveau de la conception et de l'animation<sup>28</sup> :

<sup>27</sup> Langlois G et al., 2005, op.cit, P299.

<sup>28</sup> Langlois G et al., 2005, oc.pit, P190.

➤ **Le contrôleur concepteur**

Le contrôleur assure la conception du réseau budgétaire (répartition des responsabilités et des objectifs avec définition d'un budget pour chaque responsable, forme et contenu de chaque budget). Il définit les formulaires à remplir, les procédures de circulation des informations et le calendrier de la navette budgétaire. Il s'assure que la procédure budgétaire incite les responsables à prendre des décisions qui soient conformes à la stratégie de l'entreprise.

➤ **Le contrôleur animateur**

Le contrôleur a un rôle de formateur des responsables. Il les persuade de l'intérêt de la méthode budgétaire. Il les incite à fournir honnêtement des informations fiables. Il est le conseiller des responsables dans la préparation de leurs projets de budgets.

➤ **Le contrôleur vérificateur**

Il vérifie :

- Que les responsables respectent les procédures prévues et les instructions qui leur avaient été communiquées lors de la première étape de la procédure budgétaire ;
- Que les projets de budgets sont cohérents entre eux et avec le plan opérationnel ;
- Que les hypothèses et les objectifs sont réalisés.

#### **4. Le tableau de bord**

Le contrôle budgétaire fournit, avec retard, des informations exhaustives mais limitées aux données comptables et financières. Il doit donc être complété par des outils rapides, sélectifs, ouverts aux données physiques : les tableaux de bord.

Un tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe<sup>22</sup>.

Selon D. BOIX et B. FEMINIER<sup>23</sup>, « le tableau de bord est un outil destiné au responsable pour lui permettre, grâce à des indicateurs présentés de manière synthétique, de contrôler le fonctionnement de son système en analysant les écarts significatifs afin de prévoir et de décider pour agir ».

##### **4-1- Objectifs du tableau de bord**

Les objectifs d'un tableau de bord sont <sup>29</sup> :

- **Obtenir rapidement** des indicateurs de gestion essentiels qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats ;
- **Analyser l'évolution**, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écarts, de ratios, de clignotants... ;
- **Obtenir rapidement** des indicateurs de gestion essentiels qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats ;
- **Analyser l'évolution**, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écarts, de ratios, de clignotants... ;
- **Réagir efficacement** dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements ;
- **Mesurer les effets** des actions correctives ;
- **Favoriser la communication** interne transversale et par voie hiérarchique.

Ce document n'est soumis à aucune règle de fond ou de forme. Il repose essentiellement sur la mise en œuvre, simple et significative, de certains chiffres fiables, faciles à communiquer et comparables avec les objectifs à atteindre.

### 4-2- Les rôles d'un tableau de bord

Les attentes associées au tableau de bord sont nombreuses : il a dû d'abord compenser des limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure du temps, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus en plus large de ses rôles<sup>30</sup>.

#### 4-2-1- Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire. Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.

Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal

---

<sup>29</sup> Grandguillot B et F., 2014, l'essentiel du contrôle de gestion, Gualino éditeur, Lextenso éditions (8e édition), France, P123.

<sup>30</sup> Alazard C et Séparl S., 2010, DCG 11 contrôle de gestion : manuel et application, édition Dunod (2e édition), Paris, P553.



et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise. La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

#### **4-2-2-Le tableau de bord, aide à la décision**

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire. de manière idéale, un tableau de bord devrait aider :

- Pour une prise de décision en temps réel dans l'entreprise ;
- Pour une prise de décision répartie ;
- Pour des informations adaptées à chaque décideur ;
- Pour le pilotage d'objectifs diversifiés.

#### **4-2-3-Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication**

Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

Enfin, en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

Il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif.

Et nous allons développer d'autres rôles associés à un tableau de bord dans le troisième chapitre.

#### **4-3- Types des tableaux de bord**

Il existe trois principaux types de tableaux de bord :

- Tableau de bord d'activité.
- Tableau de bord de pilotage.
- Tableau de bord de projet.

Ces trois types de tableaux nous allons les détailler aussi dans le troisième chapitre.

#### **4-4- Les attentes pour des tableaux de bord plus pertinents**

Il faut resituer les demandes actuelles faites aux tableaux de bord pour un pilotage de la performance, dans le cadre de la remise en cause des démarches et procédures organisationnelles traditionnelles ; les structures s'aplatissent, les technologies de l'information et de la communication induisent de nouveaux processus intégrant le client comme acteur majeur, la réactivité des stratégies est nécessaire face aux turbulences rapides de l'environnement. Il s'ensuit des besoins de gestion en temps réel, en fonction de la stratégie de l'entreprise.<sup>31</sup>

Les demandes sont ambitieuses :

- Offrir une vision cohérente du système à piloter en fonction des objectifs ;
- Mesurer une performance multicritère, l'effort accompli et l'effort à accomplir ;
- Signaler les dysfonctionnements ;
- Permettre des simulations ;
- Communiquer et faire coopérer les acteurs ;
- Intégrer plusieurs dimensions : opérationnel passé, stratégique prospectif, social, sociétal.

Il s'agirait de passer d'un tableau de bord synthétisant rapidement des informations déjà présentes dans l'entreprise à un tableau de bord en temps réel pour suivre et améliorer tous les niveaux d'action, de décision, en termes financiers mais aussi non financiers.

### **5. Le système de reporting**

Le dernier outil du contrôle de gestion qu'on va présenter est le reporting. Contrairement au

---

<sup>31</sup> Alazard C Separi S., 2010, DCG11 : contrôle de gestion : manuel et applications, 2e édition, Ed. DUNOD, Paris, p566.

tableau de bord qui constitue essentiellement un outil de pilotage, le reporting lui représente plutôt un outil de contrôle.

Le reporting permet de fournir à la hiérarchie un compte rendu périodique des actions accomplies et des résultats obtenus par une unité de gestion (centre de responsabilités, filiale, usine...).<sup>32</sup>

C'est un outil de contrôle a posteriori, primordial pour les entreprises dont la gestion est décentralisée.

Il permet au supérieur hiérarchique direct ou à la direction générale d'effectuer un suivi soutenu du pilotage de la performance confié au responsable de chacune des unités de gestion :

-En vérifiant la réalisation des objectifs ;

-En mesurant le poids des écarts ;

-En appréciant la pertinence des actions correctives et leurs résultats.

Le reporting ne doit compter que des données synthétiques pertinentes afin de faciliter leur interprétation, leur comparaison et les prises de décisions.

On distingue deux types de reporting<sup>33</sup>:

- **Reporting Financier** : remontées des comptes, des états financiers, des indicateurs financiers essentiels. Par exemple, une filiale fournit périodiquement un reporting financier à la société-mère du groupe.
- **Reporting de gestion** : remontées des principaux indicateurs de gestion, des données essentielles des tableaux de bord. Par exemple, une usine implantée à l'étranger fournit périodiquement au siège un reporting de gestion.

## Conclusion

Enfin le contrôle de gestion répond à une préoccupation majeure qui est la maîtrise de la gestion et de la coordination des différentes actions. Il permet de s'assurer de la convergence des objectifs de chaque responsable opérationnel avec ceux de l'organisation, de suivre les réalisations, d'aider à la décision et enfin d'adopter des mesures correctives. Le

---

<sup>32</sup> Grandguillot B et F., 2014, l'essentiel du contrôle de gestion, Gualino éditeur, Lextenso éditions (8e édition), France, P126.

<sup>33</sup> Grandguillot B et F., 2014, op.cit, p126.

contrôleur de Gestion intervient, pour fournir les outils qui vont servir aux décideurs pour suivre l'impact de leurs actions.

Pour pouvoir assurer ses différentes missions, le contrôleur de gestion dispose d'une multitude d'outils, dont principalement : un système d'information efficace, une comptabilité de gestion pour une meilleure maîtrise des coûts, une gestion budgétaire pour une évaluation des moyens mis à disposition des responsables et un tableau de bord synthétique qui permet d'anticiper les dérapages et mener des actions correctives. La combinaison de tous ces outils permet donc d'assurer la pérennité de l'entreprise.

**CHAPITRE II :**  
**CONTROLE DE GESTION ET LA**  
**MESURE DE LA PERFORMANCE**

### Introduction

Ces dernières années, la notion de performance a connu une remarquable évolution occupant une place centrale dans le domaine de la recherche en gestion. De nombreux travaux ont apparus, se rapportant sur l'identification de paramètres ayant une influence sur la performance organisationnelle de l'entreprise, en lui proposant des définitions au concept, des outils et des moyens permettant de la mesurer. La potentialité de mesurer la performance de l'entreprise, au travers d'indicateurs pertinents et tangibles signifie ainsi, pour les entreprises plus de clarté et de transparence dans leur gestion.

En effet « il est aisé de relever la progression d'une conception strictement financière, vers une vision plus large, intégrant aussi la mesure de performance à chaque endroit de l'entreprise où se crée de la valeur ».

Dans ce deuxième chapitre, nous présenterons en premier lieu, le concept de la performance, et dans la deuxième section nous aborderons la mesure de la performance.

### Section 01 : le concept de la performance

L'objectif premier du contrôle de gestion est de mesurer, d'analyser et d'améliorer la performance de l'entreprise. Son rôle consiste à calculer de façon périodique des résultats escomptés. Mais avant d'aborder la question de mesure, attardons-nous d'abord un peu sur la notion de performance.

#### 1- Définition de la performance

La performance est un concept difficile à définir de façon précise, il existe plusieurs définitions conceptuelles et distinctives selon le contexte d'utilisation.

Certains auteurs ont défini cette notion de différentes manières telles que :

- Annick Bourguignon : «La performance est la réalisation des objectifs organisationnels en matière de gestion»<sup>34</sup>.

Cette définition générale met en évidence trois caractéristiques fondamentales de la performance :<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup>Bourguignon Annick, « peut-on définir la performance ? », Revue française de comptabilité, n° 269, juillet -août 1995, pp. 61-66.

<sup>35</sup>Doriath. B et Goujet. C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>ème</sup> éd, Dunod, Paris, 2007, pp 172-173.

## Chapitre II :           Contrôle de gestion et la mesure de la performance

---

- Elle se traduit par une réalisation (ou un résultat) ;
- La performance est donc le résultat d'actions coordonnées, cohérentes entre elles, qui ont mobilisé des moyens (personnel, investissement), ce qui suppose que l'organisation dispose d'un potentiel de réalisation (compétences du personnel, technologies, organisation, fournisseurs) ;
- Elle s'apprécie par une comparaison.

Les réalisations sont comparées aux objectifs, grâce à un ensemble d'indicateurs, chiffrés ou non. La comparaison suppose une forme de compétition (faire mieux que lors de la période précédente, rejoindre ou dépasser les concurrents). Elle donne lieu à une interprétation, à un jugement de valeur qui peut différer en fonction des acteurs concernés (actionnaires, dirigeants, syndicalistes).

La comparaison traduit le succès de l'action, la notion de performance est positive ; elle est donc une notion relative, multiple et subjective.

- KHEMAKHEM dans son ouvrage a montré la difficulté et l'ambiguïté de la notion de performance qu'il a expliquée par la manière suivante : « Performance est un mot qui n'existe pas en français classique .comme tous les néologismes, il provoque beaucoup de confusion. La racine de mot est latine, mais c'est l'anglais qui lui a donné sa signification. les mots les plus proches de performance sont «performance en latine « to perform » et « performance » en anglais ».

Le rappel de ces mots suffira à préciser le sens donné à la performance en contrôle de gestion.<sup>36</sup>

- Performance signifie : donner entièrement forme à quelque chose. La performance du personnel d'une organisation consiste à donner forme et réalité au système de normes projeté et planifié par les dirigeants ;
- To perform signifie : accomplir une tâche avec régularité, méthode et application, l'exécuter, la mener à son accomplissement d'une manière plus convenable plus

---

<sup>36</sup>Khemakhem. A, « la dynamique du contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> éd, Dunod, Paris, 1976, P6.

particulièrement, c'est donner effet à une obligation, réaliser une promesse, exécuter les clauses d'un contrat ou d'une commande.

- Albanese: la performance est la raison des postes de gestion, elle implique l'efficacité et l'efficacités<sup>37</sup>. Donc, la performance c'est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé. Autrement dit, c'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficacités.

➤ **Notion d'efficacités** : L'efficacités est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources (rentabilité, productivité). « L'efficacités exprime le rapport entre les objectifs visés et les moyens engagés pour les atteindre ». <sup>38</sup>

Résumant la formule de la mesure d'efficacités comme suite :

**Efficacités = Résultats atteints / moyens mis en œuvre.**

➤ **Notion d'efficacité** : L'efficacité examine le rapport entre l'effort et la Performance, de ce fait, L'efficacité d'une organisation est mesurée par sa capacité à atteindre les objectifs fixés.

Donc, l'efficacité est défini comme : « le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs visés, de ce fait plus les résultats seront proches des objectifs visés, plus le système sera efficace. On s'exprimera donc par le degré d'efficacité pour caractériser les performances d'un système »<sup>39</sup>.

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

**Efficacité = Résultats atteints/ objectifs visés.**

- Chandler : la performance est une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique. L'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les produits, les achats, les processus de production, la fonction marketing et les relations humaines au sein de l'entreprise. L'efficacité stratégique consiste à devancer les concurrents en se positionnant sur un marché en croissance ou en se retirant d'un marché en phase de déclin.<sup>40</sup>

La performance renvoie de manière générale à quatre notions principales :

---

<sup>37</sup>Payette.A, « Efficacités des gestionnaires et des organisations », 1988, p 113.

<sup>38</sup>Boislandelle.H.M, « *Gestion des Ressources Humaines dans les PME* », 2<sup>ème</sup> édition, Economica 49, rue Hericart, 75015 Paris, 1998, p 140.

<sup>39</sup>Boislandelle.H.M, « *Gestion des Ressources Humaines dans les PME* », 2<sup>e</sup> édition, Economica 49, rue Hericart, 75015 Paris, 1998, p 140.

<sup>40</sup>A.D. Chandler, « Organisation et performance des entreprises », T1, Editions de l'organisation, 1992, p.21.



## Chapitre II :           Contrôle de gestion et la mesure de la performance

---

- Les résultats de l'action : la performance correspond alors au résultat mesuré par des indicateurs ;
- Le succès : la performance convie à un résultat positif ;
- L'action : la performance désigne simultanément les résultats et les actions mises en œuvre pour les atteindre, c'est à dire un processus ;
  - La capacité : la performance renvoie alors au potentiel.

Il est souligné également que la performance est considérée comme « un terme connoté, sa définition varie a priori pour chacun d'entre nous et en fonction du contexte. La performance peut être entre autres :

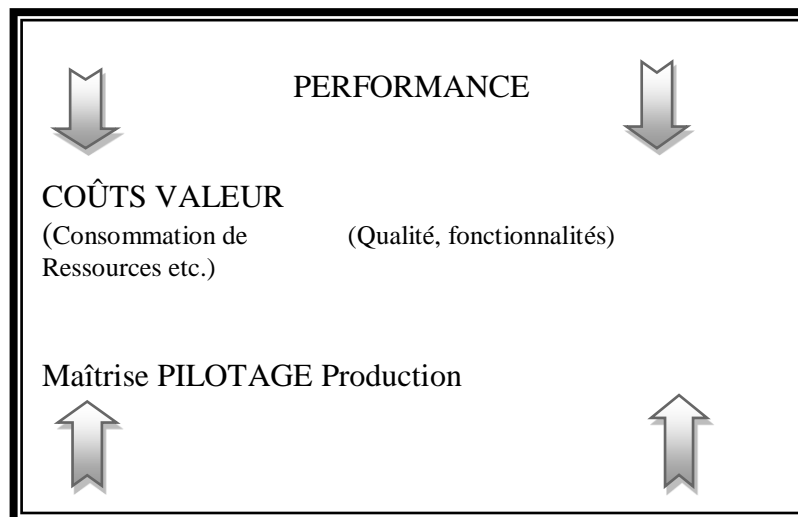
- ✓ la réalisation des objectifs dans les délais ;
- ✓ l'obtention des meilleurs coûts - la hausse du résultat et du chiffre d'affaires ;
- ✓ la rentabilité d'aujourd'hui et de demain - une croissance rentable ;
- ✓ la position par rapport aux autres concurrents - du personnel bien dans sa peau au bon endroit ;
- ✓ le fruit du travail, plus que le produit ou le service délivré ;
- ✓ un accomplissement ou un dépassement ». <sup>41</sup>

On peut également définir la performance de l'entreprise comme étant tout ce qui contribue à améliorer le couple valeur-coût. C'est-à-dire la capacité à améliorer la création nette de valeur et faire correspondre les résultats futurs aux objectifs stratégiques. Il faut donc traduire le couple valeur-coût en objectifs stratégiques plus concrets et concevoir les évolutions futures. C'est à partir de cet objectif stratégique que nous allons définir les règles d'actions concrètes dans les diverses activités de l'entreprise.

**Schéma n°06** : Les deux versants de la performance : coûts/valeur.

---

<sup>41</sup> La Commission la FNEP (Fondation Nationale, Entreprise et performance): « Comment Accroître Les Performances Par Un Meilleur Management », Revue Pangloss n°35, Mai 2005, P.26.



**Source :** P. GILBERT, M. CHARPENTIER « Comment évaluer la performance RH ? Question universelle, réponses contingentes », GREGOR, Paris, 2004, P3.

Donc on peut dire que 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.<sup>42</sup>

### 2- Dimensions de la performance.

Il existe plusieurs dimensions de la performance, parmi lesquelles, on retrouve :

**2-1- La performance économique :** La performance économique convient aux résultats exposés par la comptabilité. Il s'agit essentiellement des soldes intermédiaires de gestion.

- ✓ Production et marge commerciale : Pour les entreprises exerçant une mesure commerciale. Pour les entreprises exerçant une activité de production, ce flux correspond à la production.

**Marge commerciale = Ventes des marchandises - Coût d'achat des marchandises vendues.**

- ✓ La valeur ajoutée : Ce solde représente la contribution productive ou la valeur économique créée par l'entreprise.

**Valeur ajoutée = (Production de l'exercice + marge commerciale) – consommation de l'exercice en provenance de tiers.**

---

<sup>42</sup> 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.17.

✓ Excédent brut d'exploitation : Il correspond au résultat économique brut lié à l'activité opérationnelle de l'entreprise. L'excédent brut d'exploitation désigne la véritable rentabilité de l'exploitation.

$$\mathbf{E.B.E = V.A + subventions d'exploitation - impôts, taxes et versements assimilés - charges du personnel.}$$

✓ Le résultat brut d'exploitation : Ce solde mesure la performance économique de l'entreprise sur le plan industriel et commercial, indépendamment de sa politique de financement

et de sa stratégie fiscale, car il est calculé avant les charges financières et sans tenir compte de l'imposition des bénéfices.

$$\mathbf{R.B.E = (E.B.E + reprise de charges et transferts de charges + autre produits) - (dotations aux amortissements, dépréciation et provision + autre charges)}$$

✓ Le résultat net : Ce solde permet aux actionnaires et aux analystes financiers d'estimer la performance et la rentabilité de l'entreprise.

$$\mathbf{R.N = RCAI + Résultat exceptionnel - Impôts sur les bénéfices.}$$

**2-2- La performance financière** : La performance financière est profondément reliée à la performance économique, elle est mesurée par plusieurs ratios. Le ratio le plus souvent utilisé est le ROE (Return On Equity).

$$\mathbf{ROE = Résultat d'exploitation / Capitaux propres}$$

❖ Il ya aussi le ratio proposé par Tobin <sup>43</sup> :

---

<sup>43</sup> K.H CHUNG et S.W. PRUITT, « A simple approximation of Tobin's Q », Financial Management, Vol 23, N°3, 1994, pp.71-74.

**Le ratio Q**, constitue dans son principe une mesure de l'ensemble des rentes anticipées, sur un horizon infini. Cette mesure se fait en rapportant la somme des valeurs des titres détenus par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers) au montant des capitaux qu'ils ont investis. La valeur des capitaux investis est mesurée par le coût de remplacement des actifs financés, le plus souvent évalué à partir des immobilisations.

**Q de Tobin = Valeur de marché (capitaux propres + dettes financières) / coût de remplacement des actifs.**

Différentes mesures recommandées par un certain nombre de cabinets conseils anglo-saxons<sup>44</sup>, sont représentées notamment par la **Market Value Added(MVA)** et l'**Economic Value Added(EVA)**.

Elles s'appuient sur le même référentiel théorique que les mesures présentées précédemment.

La **MVA**, « la valeur de marché ajoutée », se définit comme la différence entre la valeur de marché des capitaux investis VM (capitaux propres et dettes financières) et la valeur comptable de ces mêmes capitaux VC ;  $MVA = VM - VC$ . L'**EVA**, la « valeur ajoutée économique », est égale à la différence entre le résultat économique après impôt et le coût des capitaux investis par les investisseurs financiers (actionnaires et créanciers financiers) :

$$EVA = Ka*. VC - CMP.VC = (Ka - CMP). VC$$

Durons ces dernières années, les écrits sur les mesures de la performance remettent en cause l'utilisation de mesures financières comme seul système permettant d'apprécier l'atteinte des objectifs et la réussite des entreprises. La plupart de ces indicateurs demeurent axés sur le passé et n'indiquent pas aux gestionnaires comment améliorer leur performance. Ils n'indiquent pas davantage si cette performance est en cohérence avec les objectifs et les stratégies de l'entreprise.<sup>45</sup>

### 2-3- La performance sociale

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

---

<sup>44</sup>J. Caby et G. Hirigoyen, « La création de valeur de l'entreprise », *Economica*, 1997, p.139.

<sup>45</sup> Hélène BERGERON, « La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME », 6<sup>e</sup> Congrès international francophone sur la PME - Octobre 2002 - HEC - Montréal.

définie comme le niveau de satisfaction atteint par l'individu participant à la vie de l'organisation<sup>46</sup>. Ou encore l'intensité avec laquelle chaque individu collabore avec les objectifs et les moyens de l'organisation<sup>47</sup>.

### 2-4- La performance stratégique

Pour assurer sa pérennité, une organisation doit se démarquer de ses concurrents et doit, pour ce faire, se fixer des objectifs stratégiques appropriés, tels que l'amélioration de la qualité de ses produits, l'adoption d'un marketing original ou l'adoption d'une technologie de fabrication plus performante.<sup>48</sup>

La performance stratégique peut être aussi définie comme le maintien d'une distance avec les concurrents, entretenue par une forte motivation (système d'incitation et de récompense) de tous les membres de l'organisation et une focalisation sur le développement durable.<sup>49</sup>

La performance à long terme est associée à :

La capacité à remettre en cause les avantages stratégiques acquis ;

- La définition d'un système de volontés visant le long terme ;
- La capacité de l'entreprise à développer un avantage compétitif durable ;
- La capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge ;
- L'excellence à tous les niveaux de l'entreprise.

**2-5-La performance technologique** : La performance technologique peut être définie comme l'utilisation efficace des ressources de l'entreprise, le degré d'innovation dans le système de gestion, le processus de production ainsi que les biens et services produits par l'entreprise.

Elle peut être mesurée par un certain nombre de critères :

- Veille technologique et bilans périodiques des innovations introduites dans les projets, les stages d'information et de formation sur les innovations ;

---

<sup>46</sup>TEZENAS DU MONCEL, cité par Mohamed BAYED, « Performance sociale et performance économique dans les PME industrielles », Annales du Management, 1992, p.381.

<sup>47</sup> Ibidem.

<sup>48</sup> Jacques. B et Jocelyn. B, « Gestion de la performance : lier la stratégie aux opérations », Revue Internationale de Gestion, volume 24, numéro 4, hiver 2000, p.15.

<sup>49</sup>Daniel BACHET, « Quelle performance pour les entreprises et pour l'emploi ? », Revue Economie et Politique, Novembre- Décembre 1998, pp.46-47.

- Bilans d'activité des équipes traitant les innovations et la mise à disposition de «briques de logiciels » produits pour les autres ;
- Ajustements périodiques de l'organisation, des procédures en fonction du développement des projets et de l'entreprise ;
- Utilisation des modules e-Learning et des résultats des tests d'acquisition de compétences.

**2-6- La performance managériale :** La performance managériale est définie comme la capacité du manager et de l'équipe dirigeante à atteindre les objectifs fixés. Un certain nombre de critères peuvent être utilisés pour évaluer la performance managériale<sup>50</sup> :

- ✓ L'entrepreneurship : efficacité, efficience, pro-activité, utilisation diagnostique des concepts ;
- ✓ Le leadership : confiance en soi, communication, logique de raisonnement, capacité de conceptualisation ;
- ✓ Gestion des ressources humaines : utilisation sociale du pouvoir, gestion des processus et des groupes ;
- ✓ Direction des subordonnés : développement, aide, support des autres, autorité, spontanéité.
- ✓ Autres compétences : contrôle de soi, objectivité relative, énergie et capacité d'adaptation.

La performance managériale peut aussi être appréhendée à travers la capacité du manager à répartir son temps et à coordonner les trois éléments suivants<sup>51</sup> :

- ✓ L'esprit de conception : orientation et ouverture d'horizon ;
- ✓ L'habilité d'exécution : application pure et simple ;
- ✓ Le doigté d'arrangement : conciliation et gestion des contradictions.

### 3- Les objectifs de la performance

Pour remplir sa mission l'entreprise fixe des objectifs intermédiaires, opérationnels ou d'exploitation qui permettent de s'acquitter de sa mission ultime. Ces objectifs peuvent être le profit maximum, la survie, la puissance et le pouvoir, la part de marché, l'augmentation du chiffre d'affaire.

---

<sup>50</sup>Boyatzis, cité par A. Payette, « l'efficacité des gestionnaires et des organisations ».

<sup>51</sup>Mohamed. F, « Cours de Politique Générale et Stratégie de l'entreprise », DEA Management, FSEG Tunis, 2001.

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 :<sup>52</sup>

- ✓ 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.

#### 4- Les sources et les indicateurs de la performance

Les indicateurs de performance permettent aux dirigeants de contrôler et de vérifier les activités clés de l'entreprise. Ils permettent également, d'anticiper et de prévenir les problèmes, et continuellement améliorer le processus, motiver le personnel et travailler pour l'amélioration et la protection de l'environnement.

##### 4-1- Les sources de la performance

La performance perçue et mesurée au niveau de l'entreprise, trouve son origine dans deux sources dont l'indice est combiné : l'une est interne, l'autre est héritée de l'environnement.

D'un côté, une performance intrinsèque ou performance de l'entreprise qui résulte elle-même de la combinaison :

- ✓ D'une performance humaine : celle des collaborateurs de l'organisation à la quelle on rapportera prioritairement les améliorations d'efficacité parce que nos propos est celui de la gestion sociale et qu'il n y a pas de production sans hommes pour la concevoir ou la réaliser ;
- ✓ D'une performance technique : définie comme l'aptitude à mettre en œuvre avec efficacité les investissements ;

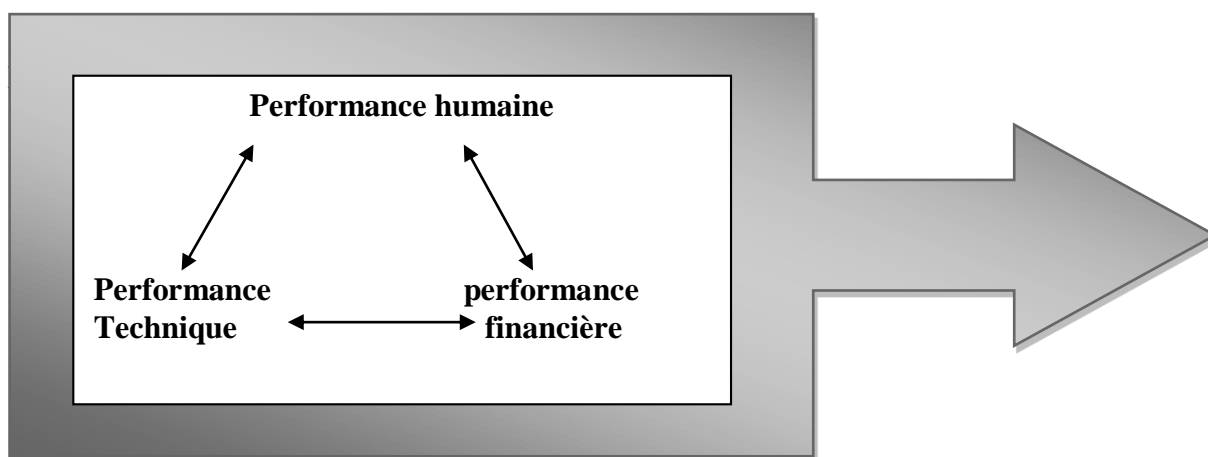
---

<sup>52</sup>Caillat. A, « Management des entreprises ».Edition HACHETTE LIVRE ,2008.P 38.

✓ D'une performance financière : décrivant l'efficacité dans la mobilisation et l'emploi des moyens financiers.

De l'autre côté, une performance extrinsèque ou héritée de l'environnement tient à l'ensemble des évolutions externes. Un vendeur voit s'ouvrir des marchés très porteurs, les prix de cession d'une filiale s'élève, une entreprise bénéficie d'exploitation temporaire, d'un brevet, autant de situations de vente qui ne sont pas attribuables à l'efficacité interne.

**Schéma N°07:** Les sources de la performance



**Source :**B.Martory, D. Croset, 2002, (gestion des ressources humaines : pilotage sociale et performance), Dunod (5<sup>ème</sup> édition), paris, p165.

### 4-2- L'information comme source de performance.

Le choix de la démarche stratégique en entreprise est une question très importante. Chaque fois que son système de contrôle de gestion est devenu opérationnel, le succès en a été lié à l'attitude intelligente et réaliste du contrôleur de gestion, qui a su s'adapter aux conditions particulières du système en question. Le contrôleur de gestion joue un rôle important dans la conception, l'utilisation et l'évolution du système d'information de l'entreprise. Il lui offre l'opportunité d'exploiter ces informations pour les prises des décisions stratégiques et opérationnelles.

Le système d'information est un enjeu capital dans l'organisation efficace de la fonction contrôle de gestion au sein de l'entreprise. En effet, grâce à un ensemble de données appropriées le SI, permet de mesurer les différents niveaux de performance d'une entreprise ou d'une entité et d'être à l'origine d'éventuelles actions correctives. Aussi, déployer la stratégie de l'entreprise exige d'elle un système d'information décisionnel cohérent. La



réponse à cette problématique, justifie le rôle crucial joué aujourd'hui par le système d'information dans la construction et l'utilisation de tableaux de bord performants.

Le SI traite de l'utilisation et de l'installation de la technologie informatique pour la réalisation des activités d'une organisation ou en entreprise. C'est une fonction à part entière qui est en charge de la stratégie des systèmes d'information du déploiement et de l'exploitation du système d'information.<sup>53</sup> La conception d'un tel système permet de concevoir un système d'information de gestion capable d'alimenter le processus de prise de décision des équipes dirigeantes.

L'importance du système d'information est bien démontrée, par A. FERNANDEZ en 2013, dans sa définition suivante : « Le système d'information, est devenu le pivot de toutes entreprises. Il ne s'agit plus de se focaliser sur les traitements sensés rationaliser les procédures de l'entreprise. Aujourd'hui, l'enjeu est à deux niveaux :

- la capacité de mettre en place des processus originaux ;
- la mise à disposition d'un maximum de données de qualité pour faciliter la prise de décision à tous les niveaux de l'entreprise. »<sup>54</sup>

### **5-Les indicateurs de performance :**

Le mot indicateur est défini dans le (Dictionnaire de la Qualité AFNOR, 1993) comme la « Matérialisation d'un événement observé, mesuré, déterminé par le calcul et permettant d'identifier qualitativement ou quantitativement une évolution du comportement d'un processus ». <sup>55</sup>

Un indicateur de performance peut être défini, comme étant « une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat »<sup>56</sup>. Cette définition met en avant deux situations correspondant à des fonctions distinctes de l'indice de performance :

Soit, il s'agit de conduire une action en cours, on parlera alors d'indicateurs de processus ou de pilotage, utilisé par l'acteur pour sa propre gouverne ;

Soit il s'agit d'évaluer le résultat de l'action achevée, on parlera alors d'indicateur de résultat, utilisé pour informer des agents extérieurs a l'action mesurée comme les supérieurs

---

<sup>53</sup>Autissier .D & V. Delaye, « Mesurer la performance du système d'information », Editions d'Organisation Groupe Eyrolles, 2008, P.48.

<sup>54</sup> A. Fernandez, « Mesure de la performance globale des entreprises », sur le site [www.pilote.org](http://www.pilote.org). ©copyright. 1998 -2016.

<sup>55</sup> B. Froman& C. Gourdon, Dictionnaire de la qualité AFNOR, 1993, P 10.

<sup>56</sup> PPHILIP L, « Méthode et pratique de performance »,3ème Edition d'Organisation, Paris, 2003, P 130.

hiérarchiques, l'indicateur de résultat est donc un indicateur de reporting.

- Selon Caroline SELMER Un indicateur doit rendre fidèlement compte d'un élément mis sous contrôle ; c'est donc une donnée objective qui décrit un élément d'un strict point de vue quantitatif. Avant d'inscrire un nouvel indicateur dans un tableau de bord, il y a lieu de se poser un certain nombre de questions qui permettront de le fiabiliser.<sup>57</sup>
- Selon Voyer, un indicateur est « un élément ou un ensemble d'éléments d'information significative, un indice représentatif, une statistique ciblée et conceptualisée selon une préoccupation de mesure. Il résulte de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation »<sup>58</sup>.
- Selon L. AUBUT-LUSSIÉRI un indicateur est : « une mesure chiffrée fournissant au gestionnaire une information synthétique et significative au sujet d'un aspect de son organisation qui lui permet d'apprécier l'atteinte des objectifs fixés ».<sup>59</sup>

En effet, un bon indicateur « doit être précis et décrire réellement la situation à laquelle il s'applique. Il doit être objectif, ne pas prêter le flanc à la discussion ; compréhensible, facile à communiquer ; peu coûteux et simple à calculer ; disponible en temps utile».<sup>60</sup>

Un indicateur est donc un outil pour mesurer des éléments d'informations qui sont fondamentaux pour le suivi des projets. C'est une représentation de la qualité, de la quantité, du coût ou de l'élément temps.

### 5-1- Typologies d'indicateur

Pour sélectionner correctement des indicateurs et préciser leur apport, il est utile de se référer à différentes typologie qui sont les suivantes :<sup>61</sup>

#### - Indicateur de résultat et indicateur de progression ou de suivi :

Un indicateur peut, soit indiquer le niveau de déroulement d'une action en cours (indicateurs

---

<sup>57</sup>Demeestere René, et all, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 3ème édition, DUNOD, Paris, 2006, P 83.

<sup>58</sup>VOYER, Pierre, «Tableaux de bord de gestion et indicateur de performance », 2<sup>e</sup>édition, Ste-Foy : Presses de l'Université du Québec, 2002, p 61.

<sup>59</sup> L. AUBUT-LUSSIÉRI [2013] ; « le Tableau De Bord : Abc : Les meilleures pratiques » ; Ed Academia, Février 2013, P.7

<sup>60</sup><https://sites.google.com/site/barometredegestionstrategique>.

<sup>61</sup>Demeestere René, et all, Op cite, P 84-86.

de progression), soit indiquer le résultat d'une action achevés (indicateur de résultat). Ces types d'indicateurs sont relatives à l'horizon de temps et à l'ampleur de la responsabilité concernée : une action limitée et à court terme peut participer d'un plan d'action plus large et à plus long terme ; l'indicateur de résultat sur cette action devient un indicateur de progression de pilotage et un indicateur pour les responsables de l'action plus large.

### • **Indicateur de pilotage et indicateur de reporting**

Un indicateur de reporting peut servir à informer le niveau hiérarchique supérieur sur des résultats atteints, notamment dans le cadre d'engagement contractuel. Cet indicateur doit correspondre à des objectifs ayant fait l'objet d'engagement et doit surtout être fiable et pertinent par rapport aux objectifs du contrôle. Un indicateur de pilotage peut servir à éclairer l'action et à soutenir la prise de décision. Cet indicateur doit être lié à une action de manière claire et précise.

### • **Indicateur financier et indicateur non financier**

Un indicateur peut être élaboré à partir de données comptables et financières (taux de rentabilité d'un investissement, coût de revient d'un produit...) ou à partir des données opérationnelles extraites d'autres systèmes de gestion (volume, stock, ...). Plus l'indicateur se rapproche de la réalité des modes opératoires et des processus de l'entreprise qu'ils s'agissent de processus industriels ou administratifs, plus il repose sur des données physiques et opérationnelles.

### • **Indicateur synthétique et indicateur ciblé**

Un indicateur peut être élaboré à partir d'une multitude d'informations pour décrire de manière globale une situation. Il peut être focalisé sur un aspect précis et particulier de la performance. Un indicateur synthétique est souvent assez difficile à interpréter, compte tenu de ses composantes multiples, par contre, il permet de couvrir un champ très large. À l'inverse, un indicateur ciblé est beaucoup plus directement interprétable pour l'action, mais il présuppose la sélection préalable des bons enjeux.

## **5-2 Les formes des indicateurs**

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques et les

clignotants :<sup>62</sup>

➤ **Les écarts** : Le contrôle de gestion permet le calcul d'un certain nombre d'écart. Il s'agit alors de repérer celui qui présente un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.

➤ **Les ratios** : Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise.<sup>63</sup>

✓ Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;

✓ Il faut définir le rapport 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.

➤ **Les graphiques** : Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être variées.

➤ **Les clignotants** : Ce sont des seuils limités définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action, leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs.

### Section 02 : la mesure de la performance

La mesure de la performance est essentielle pour les entreprises. La présence d'un système de mesure efficace est une condition nécessaire à la saine gestion d'une entreprise. La mesure des performances constitue un ensemble de techniques de contrôle, destinés à s'assurer que les réalisations des divers centres de responsabilités dans l'entreprise sont conformes aux normes établis par chacun d'eux, et à appliquer des sanctions positives ou négatives dans le cas où les réalisations s'écartent sensiblement des normes choisies.

La mesure de la performance : « La mesure des performances (vocabulaire anglo-saxon) est l'évaluation ex post des résultats obtenus, tandis que les spécialistes américains du contrôle de gestion l'entendent dans un sens plus large, englobant la notion de suivi courant des réalisations,

---

<sup>62</sup>Alazard C, Separi S, « contrôle de gestion », « Manuel et application », EditionDunod, Paris, 2007, P641.

<sup>63</sup>Doriath. B, « contrôle de gestion en 20 fiches », édition Dunod, paris, 2008, p. 72.

par des outils tels que le contrôle budgétaire ou les tableaux de bord »<sup>64</sup>.

L'objectif ultime de toute organisation est la survie et la pérennité à long terme. Les objectifs financiers de rentabilité découlent de cet objectif stratégique et détermine la performance économique et financière. Deux approches d'analyse de la performance sont à distinguer :

1. Une approche statique classique ;
2. Une approche dynamique qui prend en considération l'évolution dans le temps de l'entreprise.

→ **L'approche statique** : Les performances réalisées par une entreprise à un moment donné se rapprochent à la fois par des indicateurs financiers et par des seuils de dimension :

– Les indicateurs financiers regroupent à la fois des indicateurs de rentabilité, de productivité et de liquidité. La rentabilité est une mesure relative du résultat de l'entreprise. On distingue entre : Le résultat d'exploitation ou EBE est le résultat avant intérêts et impôt. L'actif total est le total des capitaux investis.

**La rentabilité économique = le résultat d'exploitation / actif total.**

**La rentabilité financière = résultat net / capitaux propres.**

**La rentabilité commerciale brute = résultat d'exploitation / chiffre d'affaire hors taxe.**

**La rentabilité commerciale nette = résultat net / chiffre d'affaire hors taxe.**

La rentabilité financière est le critère le plus utilisé et le plus synthétique.

**Résultat net/ Capitaux propres = Résultat net / C.A.H.T (Rentabilité commerciale nette) \* C.A.H.T / Actif total (efficacité du capital investi) \* Passif total / Capitaux propres (structure de financement).**

La productivité est un indicateur qui s'intéresse à l'utilisation efficiente de la capacité de production ; consiste à mesurer les gains générés par l'entreprise et à savoir comment ces gains ont été répartis. Le critère de mesure est le surplus de productivité, le surplus de productivité global étant la différence entre le volume des ventes et le volume des charges. La

---

<sup>64</sup> H. Bouquin, « Le contrôle de gestion: contrôle de gestion, contrôle d'entreprise », Presses Universitaires de France - PUF, 1986, p173.

liquidité concerne plus particulièrement la capacité de financement propre à l'entreprise pour son développement, et se

matérialise par le calcul de la capacité d'autofinancement ou du flux réel de trésorerie ou encore le cash-flow global :

**Flux interne de trésorerie = CAF – variation des BFR**

BFR : Besoin en Fonds de roulement.

- **Les seuils de dimension** : peuvent être considérés comme des seuils stratégiques à atteindre. Le seuil de rentabilité est important pour toute entreprise.

$SR = \text{Chiffre d'affaire} * \text{Charges fixe} / \text{Marge sur cout variable}$ .

- ➔ **L'approche dynamique** : L'approche dynamique s'intéresse plutôt à l'évolution de la performance dans le temps et ses mesures. Ainsi, une simple variation du chiffre d'affaires peut avoir des incidences sur :

- ✓ La croissance du marché ;
- ✓ Les résultats de l'entreprise ;
- ✓ L'exploitation ;
- ✓ Les besoins en fonds de roulements ;
- ✓ L'autofinancement et la liquidité de l'entreprise ;
- ✓ Ainsi que sur la rentabilité économique et financière.

### 1-Les principes de bases de la mesure de la performance

L'instauration d'un système de mesure de la performance afin de responsabiliser et motiver les acteurs est ambitieuse et tentante, mais doit être entourée de précautions :<sup>65</sup>

- **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 par les acteurs au profit de celles mesurées ;

---

<sup>65</sup>Margotteau. E, « Contrôle de gestion », édition Ellipses, Paris, 2001, P 56.

➤ **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 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 afin d'éviter des biais dans la mesure de performance ;

➤ **Principe d'indépendance** : la mesure de performance du centre de responsabilité 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 internes 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 ;
- Une mesure officieuse, mais d'avantages pertinents qui sont basée uniquement sur les variables réellement maîtrisées par le responsable du centre.

➤ **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'information dont la définition est connue et précise.

### **2-La pertinence de mesurer la performance.**

La mesure de la performance reste l'un des seuls terrains possibles d'évaluation, de comparaison et de choix qui puissent à la fois réduire l'arbitraire et ultimement informer sur la pertinence même des organisations et de leurs programmes. Plusieurs organisations ont décidé de relever le défi de l'imputabilité par la mesure des résultats.

Les cadres supérieurs comprennent que le système de mesure de leur organisation

influence fortement le comportement des gestionnaires et des employés.<sup>66</sup>

Malgré les limites de la mesure rigoureuse de la performance, plusieurs raisons agissent en sa faveur. En plus de fournir des balises de référence et des résultats, elle rend plus crédibles les évaluations qui en sont tirées. En outre, attire l'attention des employés et est perçue, par plusieurs auteurs, comme un stimulus à l'amélioration, un outil dynamique d'amélioration continue.

Le but de la mesure de la performance est de motiver le comportement menant à l'amélioration continue de la satisfaction du client, de la flexibilité et de la productivité. Tout ce qui est mesuré sera amélioré. Nous savons déjà que lorsqu'il est bien conçu, un mode d'évaluation de la performance permet de cerner la contribution attendue de chaque employé de bien meilleure façon que les descriptions de tâches traditionnelles.<sup>67</sup> Ce qui est mesuré attire l'attention, en particulier lorsque des récompenses sont attachées à ces mesures.<sup>68</sup>

La mesure de la performance est un stimulus au changement. La mesure de performance est le moyen singulier le plus puissant pour assurer le succès d'une implantation de changement.<sup>69</sup>

De nouvelles approches de gestion ont été adoptées pour mieux faire face aux nouvelles réalités du contexte organisationnel : les approches centrées sur la qualité, la réingénierie des processus et la transformation des façons de faire, la gestion par les résultats, etc. Il est intéressant de noter que l'élément commun à l'ensemble de ces approches est la nécessité de la mesure, à l'aide, dans tous les cas, d'indicateurs.

### **3-Le contrôle de gestion et mesure de la performance.**

La mesure de la performance d'une entreprise est une question toujours d'actualité. C'est un concept très important à prendre en compte et sa problématique l'est tout autant. Le contrôle de gestion est une activité à part entière dont le but est d'aider les dirigeants à améliorer les résultats d'une société de manière durable. Son objectif est de mesurer, analyser et contrôler l'activité d'une entreprise.

---

<sup>66</sup> Traduit par KAPLAN. R.S, et NORTON. D.P, « The BalancedScorecard–Measures That Drive Performance», Harvard Business Review, janv.-févr.1992, p.71.

<sup>67</sup>Gosselin.A. et Murphy. K.R., « L'échec de l'évaluation de la performance », Revue Gestion, vol. 19, n<sup>o</sup> 3, 1994, p.25.

<sup>68</sup>Eccles R.G., « The Performance Measurement Manifesto », op cit, pp. 131-137.

<sup>69</sup> Lynch R.L et Cross K.F, « Measure Up, Yard sticks for ContinuousImprovement », Cambridge, Blackwell Business, 1994, p 35.



### 3-1 Le contrôle de gestion et la performance de l'organisation

Le contrôle de gestion contribue à la performance de l'organisation dans la mesure où il permet de suivi permanent des réalisations, la comparaison des résultats obtenus avec les prévisions.<sup>70</sup>

#### 3-1-1-Contrôle de gestion et performance économique et financière de l'entreprise

Le contrôle de gestion contribue à la performance de l'entreprise grâce à ces outils de gestion :

- ✓ Le contrôle de gestion permet le suivi des réalisations par son système de comptabilité générale et analytique l'analyse en terme de centre de responsabilité, permet la décentralisation de la gestion et la maîtrise des flux de marchandise et d'information ainsi que la maîtrise des coûts ;
- ✓ Le contrôle de gestion permet, grâce au contrôle budgétaire de comparer en permanence les réalisations aux prévisions, de dégager les écarts et inciter les responsables à mener des actions correctives nécessaires.
- ✓ Le tableau de bord de gestion permet d'avoir une vision global de la situation économique et financière de l'entreprise, de tracer les chemins de conduite pour prendre les décisions.

#### 3-1-2-Contrôle de gestion et performance organisationnelle

Le contrôle de gestion permet d'instaurer un climat de dialogue entre les membres de l'organisation, la convergence de leurs buts propres aux buts de l'organisation et de faire évoluer la structure de l'organisation de manière à trouver un compromis entre les divers opérateurs.

### 4-Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance

Face aux turbulences de l'environnement qui peuvent mettre la performance de l'entreprise en danger, le contrôle de gestion constitue une réponse jugée essentielle à un moment donné pour piloter l'organisation.

#### 4-1-Les réponses utilisables dans tous les contextes

Le pilotage de la performance est atteint à partir des calculs des coûts et des budgets de l'organisation en se limitant aux variables d'action classiques : quantité, prix, productivité,

---

<sup>70</sup>Cloude Alazard *et al*, « contrôle de gestion », Edition Dunod, Paris, P 145.

pour mieux piloter l'efficacité et l'efficience les managers s'efforcent d'intégrer d'autres variables qualitatives et non financières. Le contrôle de gestion a instauré une nouvelle technique en proposant des tableaux de bords pour aider à la gestion et l'amélioration des processus, ces tableaux de bord sont souples et modulables et permettent de s'adapter à tous les problèmes de gestion pour le niveau opérationnel comme pour le niveau stratégique.

Les indicateurs peuvent être changés à quel moment donné car ils sont construits en fonction des besoins des contraintes du contexte.

En plus de la méthode de calculs des coûts et des budgets qui se base sur une analyse quantitative et financière, le contrôle de gestion donne lieu à des indicateurs qui peuvent aider au pilotage des processus de la qualité, de l'amélioration du management de l'ensemble de l'organisation.

Les tableaux de bord compris comme un reporting financier existent depuis longtemps dans les différentes entreprises mondiales. En revanche et quel que soit le contexte, ils sont construits et utilisés comme un diagnostic permanent rassemblant plusieurs variables diversifiées.

### **4-2-Les réponses face aux tendances récentes <sup>71</sup>**

On peut piloter la performance à travers la création des outils de gestion qui vont gérer des variables stratégiques et organisationnelles en intégrant la valeur, le temps et les acteurs de l'organisation.

- Pour mieux piloter la valeur : Dans cet aspect, le pilotage de la valeur des parties prenantes, des clients et des concurrents, est vital :

**a. Piloter la valeur pour les différentes parties prenantes :** Les indicateurs de gestion doivent être développés afin de piloter les ressources humaines. Il faut donner des informations aux clients sur les produits et services, aux actionnaires sur les résultats financiers et à la société civile sur la responsabilité sociale de l'entreprise. Ce développement des indicateurs peut aider les responsables à gérer de manière efficace et efficiente les activités de l'entreprise, par exemple le développement des tableaux sociaux entraîne une naissance du contrôle de gestion sociale, ce qui permet une meilleure gestion des effectifs et des rémunérations dans un contexte instable et incertain.

Au-delà des indicateurs « classiques » de l'activité économique et financière de l'entreprise, il est nécessaire de mettre en œuvre de mesures qualitatives fluctuantes en fonction de l'instabilité interne et/ou externe pour s'adapter aux variables à piloter.

---

<sup>71</sup>Fievez. J, « La méthode des unités de valeur ajoutée », EdDunod, Paris, 1999, p.167.

**b. Piloter la valeur perçue par le client :** La gestion de qualité devient plus difficile avec l'importance des alliances, de la logistique, de la gestion des flux dans et en dehors de l'organisation car l'instabilité des frontières et des réseaux crée de l'incertitude. Donc il est préférable de piloter et internaliser la qualité (délai, service, disponibilité). Pour que tous les acteurs de la chaîne soient gagnants il est nécessaire de calculer et de suivre plusieurs paramètres de manière transversale à plusieurs organisations.

**c. Piloter la valeur en se différenciant des concurrents :** Les responsables doivent chercher en permanence à gérer les caractéristiques, les forces de la structure et des capacités organisationnelles pour appuyer des stratégies. Il faut alors améliorer les processus organisationnels pour se différencier des concurrents, dans ce cas les méthodes `ABM"<sup>72</sup>et du `Target costing" peuvent constituer une aide pour ce pilotage.<sup>73</sup>

Dans un contexte instable, il s'agit de prévoir les risques qui peuvent influencer la structure et prévoir les changements organisationnels. Dans ce sens, le contrôle de gestion peut proposer des indicateurs d'efficience de la structure et de capacité de changement organisationnel.

➤ Pour mieux piloter l'organisation : le temps et les acteurs.

**a. Prendre en compte l'accélération du temps en actualisant des Indicateurs :** Pour l'analyse de la procédure de fonctionnement et donner des solutions au dysfonctionnement, la plupart des entreprises utilisent l'audit organisationnel et le contrôle interne, il apparaît que l'instabilité de contexte rend obsolète les paramètres de pilotage, alors il s'agit de réactualiser plus souvent les indicateurs, de réfléchir à leur sens et d'améliorer la collecte des informations pour les renseigner. Il s'agit de piloter en temps réel et d'utiliser des simulations qui permettent de modifier les paramètres par rapport à l'évolution interne ou externe pour aider à la prise de décision.

**b. Piloter le comportement des acteurs interne :** A cause de l'évolution de l'environnement et les attitudes des acteurs au sein de l'organisation. Il est nécessaire de piloter les ressources humaines dans leur motivation, leur confiance, leur participation aux activités de l'entreprise. Donc il faut développer des indicateurs personnels et collectifs pour gérer l'effectif, la masse salariale, le système de rémunération dans son ensemble.

---

<sup>72</sup>ABM : Management par activité.

<sup>73</sup>Gervais. M., « Contrôle de gestion », 8<sup>ème</sup> édition, Economica, 2008, P 198.

## **Chapitre II :           Contrôle de gestion et la mesure de la performance**

---

au delà de la responsabilité liée à l'outil budgétaire, il semble nécessaire aujourd'hui de développer d'autres outils du contrôle de gestion pour « canaliser » le comportement des acteurs.

Tout système de contrôle de gestion est fortement associé à un système de mesure des performances. La convergence des buts organisationnels et individuels constitue une condition essentielle au déroulement d'un processus de contrôle de gestion.

Nous pouvons constater que la notions de performance est à l'évidence complexe et ambiguë, et qu'elle revêt de multiples aspects complémentaires.

### **Conclusion**

Ce chapitre nous a permis de découvrir que pour assurer la pérennité d'une entreprise on doit bâtir de solides critères de performance, intégrant toutes ses dimensions. Sa performance apparait ainsi comme une variable déterminante de la réalisation de ses objectifs. Celle-ci doit mettre en place des outils et méthodes qui lui permettant de la mesurer, la piloter, pour ensuite l'améliorer, en vue de satisfaire l'ensemble de ses partenaires et préserver ainsi, voire même renforcer sa position concurrentielle.

**CHAPITRE III :**  
**ASPECTS THEORIQUES DU**  
**TABLEAU DE BORD**

## **Introduction**

Pour pouvoir assurer ses missions, le contrôleur de gestion dispose d'une multitude d'outils de gestion dont les tableaux de bord. Cet outil permet de piloter, de mesurer, d'évaluer de contrôler et de communiquer la situation de l'entreprise. Donc le tableau de bord permet d'obtenir un constat d'ensemble de l'entreprise. Le tableau de bord informe périodiquement et en permanence le décideur sur le fonctionnement de l'entreprise au niveau (commercial, financier et productif, ressources humaines...etc.). Il l'aide dans la prise de décision dans le temps voulu et lui permet d'anticiper ainsi, son évolution future au regard des performances passées.

Dans ce dernier chapitre, nous présenterons l'aspect théorique du tableau de bord. Dans la première section, nous présenterons les notions générales sur le tableau de bord. Dans la deuxième section, nous aborderons la conception et la réalisation d'un tableau de bord prospectif.

## **Section 01 : généralités sur le tableau de bord**

### **1. Définition et rôle d'un tableau de bord**

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. Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision, son objectif comporte deux volets distincts : un volet pour le constat et un volet pour l'action.

#### **1.1. Définition du tableau de bord**

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions de tableau de bord, parmi eux on cite : Claude ALAZARD ; Sabine SEPARI ; CAROLINE Selmer et SAULOU Jean –Yves.

Selon Claude Alazard et Sabine Separi, « un tableau de bord est « un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer ». <sup>74</sup>

---

<sup>74</sup>Alazard Claude et Separi Sabine ; « DECF Contrôle de gestion » ; 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, p591.

Selon Caroline Semler, « un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il est aussi un langage commun aux différents membres de l'entreprise et permet de relier le contrôle de gestion à la stratégie ». <sup>75</sup>

Selon J.Y.Saulau est qui stipule que « le tableau de bord du responsable est un outil d'agrégation synoptique des informations pertinentes du système permettant de savoir si le fonctionnement de celui-ci doit être considéré comme normal : c'est-à-dire a ce titre. Un instrument de contrôle de gestion mettant en évidence les écarts significatifs d'un mauvais fonctionnement du système. C'est donc un outil d'aide à la décision. Le tableau de bord doit également être un outil d'aide à la prévision permettant d'extrapoler les tendances passées et les écarts du présent vers l'avenir afin d'appréhender ce futur avec moins d'incertitude » <sup>76</sup>.

(Le lexique de finance), le définit comme étant : « Un document établi avec une fréquence rapprochée, souvent le mois, et qui liste un certain nombre d'indicateurs financiers ou non financiers. Et qui a pour vocation d'éclairer la direction de l'entreprise sur la marche des affaires afin de lui permettre de prendre des décisions rapides sans attendre la publication des documents comptables complets qui peuvent être plus longs à venir ». <sup>77</sup>

Un tableau de bord est un instrument de mesure de la performance, destiné au responsable. Cet outil lui permet, grâce à des indicateurs présentés de manière synthétique, de contrôler le fonctionnement de son système et ce, en analysant les écarts significatifs afin de prévoir et de décider pour agir, donc il contribue à réduire l'incertitude et faciliter la prise de risque inhérente à toutes décisions.

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 décideur à prendre rapidement et efficacement des décisions, et de mettre en place de nouvelles actions ou de corriger celle déjà entamées.

Le tableau de bord est donc, un outil de management et d'aide à la décision, qui a pour mission : de contenir à l'instant, l'ensemble des informations pertinentes, nécessaire et suffisantes pour piloter, contrôler, analyser, exploiter et décider.

---

<sup>75</sup>Caroline Semler, « concevoir le tableau de bord : Outils de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision », 3<sup>ème</sup> éd, Dunod, Paris, 2011, pp 2-3.

<sup>76</sup>J.Y .Saulau « le tableau de bord du décideur » édition, d'organisation, paris, 1982, P.40.

<sup>77</sup> Lexique de finance, paru dans le site [www.vernimme.net](http://www.vernimme.net), le 24 février 2013.

## 1.2. Les rôles d'un tableau de bord

Le tableau de bord a un rôle essentiel en entreprise. Il permet le pilotage de l'entreprise et d'apprécier les différentes délégations et le rôle de chacun. De cette façon on peut arriver à faire des prévisions et à contrôler la gestion prévisionnelle.

Le tableau de bord un outil à dimensions multiples assumant plusieurs fonctionnalités. En effet, le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Il permet aux décideurs d'identifier les écarts le plus rapidement possible et d'effectuer des actions correctives.<sup>78</sup>

**1.2.1. Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison :** Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord a pour mission de :<sup>79</sup>

- Permettre de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire ;
- Attirer l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnements prévues ;
- Permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

## 1.2.2. Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication

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 doit se substituer celle d'un axe de communication bidirectionnel permettant aussi de propager la vision des managers dans toute l'entreprise ».<sup>80</sup>

En rendant compte de son action au 1er responsable, il lui permet de suivre les résultats et la progression des activités en cours. Le tableau de bord constitue le pivot de la gestion prévisionnelle et contrôlée. En permettant de comparer en permanence les réalisations aux prévisions, suscite la réactivité des managers.

Le tableau de bord utilise des outils de dialogue et de communication pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise parmi ces outils :<sup>81</sup>

<sup>78</sup>Norbert.G, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance », 3<sup>ème</sup> édition d'organisation, Paris, 2001, p285.

<sup>79</sup> Claude Alazard et Sabine Separi, DCG11 « contrôle de gestion », Ed Dunod, Paris, 2006, p. 634.

<sup>80</sup> R. AIM, « 100 questions pour comprendre et agir: Indicateurs et tableaux de bord de gestion », Éditions AFNOR, Saint-Denis La Plaine, 2011, P. 2.

<sup>81</sup>Alazard Claude et Separi Sabine ; « DECF Contrôle de gestion » ; 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, p 600.



- Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques ;
  - Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises ;
    - Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles ;
    - En attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

### **1.2.3. Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision**

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. Sa définition relève de la mission du contrôleur de gestion qui devra le négocier avec l'utilisateur.<sup>82</sup>

Il répond donc à une triple question :

- L'état du système et son évolution constatée sont-ils normaux, par référence à l'état et à l'évolution souhaitée ?
- Les délégations s'exercent-elles dans les conditions d'efficacité désirées ? Cela, va-t-il durer ?

### **1.2.4. Le tableau de bord est un outil d'alerte et de diagnostic**

Le tableau de bord, permet de réaliser un diagnostic de la situation de l'entreprise ; c'est un système d'alerte et d'actions. Permet de prendre les mesures nécessaires lorsque des écarts sont constatés. Il attire l'attention des responsables sur les plus significatifs ou exceptionnels dégagés. Ainsi alertés, ils chercheront à choisir des actions correctives adéquates. Car de cet écart, naît la mise en place de solutions.

### **1.2.5. Le tableau de bord, outil de motivation et de mesure des performances**

Etre performant implique être à la fois, efficace et efficient ; donc réalisé un résultat qui soit le plus possible proche de l'objectif préétablie avec le moindre coût. Le tableau de bord permet

---

<sup>82</sup>Abdelhamid EL Gadi, « Audit et contrôle de gestion », page 32.

d'apprécier la performance des responsables en matière de réalisation d'objectif par la juxtaposition des prévisions et des réalisations.

La recherche de l'amélioration des performances est un facteur de motivation des responsables induisant la mobilisation des énergies et la cohésion des équipes.

#### **1.2.6. Le tableau de bord est un outil d'organisation**

Avec son effet miroir, le tableau de bord reflète le niveau de performance ou de l'échec de l'entreprise. Ces indicateurs alertent le responsable sur les points sensibles ou douteux. Pour concevoir les outils et les appuis d'action qui permettront d'atteindre les objectifs alloués par l'entreprise. En ayant à sa disposition la meilleure combinaison des ressources techniques et humaines possibles.

#### **1.2.7. Le Tableau de bord est un moyen d'appréciation et de délégation du pouvoir**

Ce qui permet de valider le projet tableaux de bord, c'est la qualité des procédures de collecte et de transmission des informations entre le contrôleur et le contrôlé. Cet instrument, permet aux responsables de chaque niveau hiérarchique, d'apprécier les résultats obtenus, au même temps, de rendre compte au déléguant de la situation. Il est nécessaire que le délai de parution du tableau de bord soit en adéquation avec le (délai de réactivité) du processus. Le TDB permet une collecte d'information régulières et une mise à jour synchronique. Afin que le pilotage soit efficace, et pouvoir répondre aux besoins réels de l'entreprise et prendre les bonnes décisions.

### **2. Les typologies et les instruments du 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'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.

#### **2.1. Les typologies du tableau de bord**

La typologie des tableaux de bord peut s'établir en fonction de leurs composantes (indicateurs, structures des indicateurs, destinataires principaux, plan d'action et objectifs).

SAULOU dans cette typologie des tableaux de bord a proposé trois types :<sup>83</sup>

- **Le tableau de bord d'activité** : suit les opérations d'un système, sans être réfléchi en fonction des impacts souhaités dans l'environnement. Les résultats ne permettent pas d'apprécier l'efficacité des activités et de remettre en question les manières de fonctionner, puisqu'ils ne renseignent pas sur les effets produits sur la clientèle. Ce type de tableau de bord

---

<sup>83</sup>SAULOU. J.Y, « tableau de bord pour décideurs qualité », AFNOR, la plaine sainte. Denis, 2006, PP. 32-36.

comporte généralement trop d'informations et il est par nature destiné à tout le monde et à personne en particulier.

Il est donc impossible d'introduire les notions de responsabilité et d'imputabilité.

- **Le tableau de bord de pilotage** : est construit à partir d'indicateurs d'effet et d'impact. Puisque l'organisation ne contrôle pas toutes les variables, « les objectifs comportent une part de risque pour le responsable ». Et c'est cette part de risque qui pousse à l'innovation. Ce type de tableau de bord est celui qui est le plus valorisé par les théoriciens de la gestion axée sur les résultats, car il incite à l'amélioration continue pour atteindre les objectifs.

- **Le tableau de bord de projet**: suit l'évolution d'un projet précis à partir de la date du début jusqu'à sa fin. Il se divise en plusieurs phases composées chacune d'activités et auxquelles s'associent des biens livrables intermédiaires. Bien que plus pertinent que le tableau de bord d'activité, puisque les projets cherchent à modifier les manières de faire, ce type de tableau de bord demeure insuffisant pour considérer la qualité des projets en terme d'impact dans l'environnement vover, comme SAULON admet cependant qu'il est judicieux d'avoir quelques indicateurs concernant l'avancement des projets névralgiques à condition qu'il soit dosés avec d'autres types d'indicateurs.

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.

A ce propos, (B. FEMINIER .B & D. BOIX, 2003) déclarent dans leurs ouvrage, que le tableau de bord est «un outil destiné au responsable pour lui permettre grâce à des indicateurs présents de manière synthétique de contrôler le fonctionnement de son système en analysant les écarts significatifs afin de prévoir et de décider pour agir ».<sup>84</sup>

## 2.2. Les instruments du tableau de bord

Le contenu du tableau de bord est variable selon les responsables concernés, leur niveau hiérarchique et les entreprises. Pourtant, dans tous les tableaux de bord des points communs existent dont :

### 2.2.1. La conception générale

La maquette d'un tableau de bord type fait apparaître quatre zones :

---

<sup>84</sup>Feminier. B & D. Boix, « Le tableau de bord facile : Manager d'équipe », Éd d'organisation, Paris, 2003 p. 3.

✓ **Indicateurs** : cette zone comprend les différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau. Chaque rubrique d'indicateurs devrait correspondre à un indicateur et présenter un poids économique significatif.

✓ **Résultats réels** : ces résultats peuvent être présentés par période ou/et cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité de nature quantitative ou qualitative.

✓ **Objectifs** : dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée. Ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats.

✓ **Écarts** : ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative. Ce sont ceux émanant de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

### 2.2.2. Les instruments utilisés

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques et les clignotants sont utilisées dans le but d'attirer l'attention du responsable sur les informations clés pour faciliter l'analyse et le processus de décision.<sup>85</sup>

▪ **Les écarts** : «l'écart est la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée, écart entre coût prévu et coût réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée »<sup>86</sup>.

Les écarts permettent de calculer sur certaines valeurs pour constater les dérives par rapport à la prévision. L'objectif d'analyse d'écarts est de rechercher les causes de ces écarts et de mesurer leur impact, et informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires.

▪ **Les ratios** : les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise.<sup>87</sup>

En règle générale, un ratio respecte les principes suivants :

✓ Un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;

✓ Il faut définir le rapport 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.

<sup>85</sup>Leroy.M. « le tableau de bord au service de l'entreprise », Edition d'organisations, paris, 1998, P 76.

<sup>86</sup>Doriath.B, « contrôle de gestion en 20 fiches », édition Dunod,5<sup>ème</sup> édition, Paris, 2008, p.72.

<sup>87</sup> Ibidem.

▪ **Les graphiques** : les représentations graphiques des données donnent plus de visibilité sur l'évolution des situations et des indicateurs. Une autre forme de présentation des données, est de mettre les données dans des graphiques indépendantes dans l'intérêt de visualiser directement et rapidement les évolutions et de mieux appréhender les changements de rythme ou de tendance.<sup>88</sup>

Parmi les graphiques les plus utilisés, nous citons :

✓ **Les courbes** : elles permettent de visualiser l'évolution de l'indicateur dans le temps ; ce qui facilite l'étude de la progression et l'analyse de la tendance ;

✓ **Les histogrammes** Dans ce genre de diagramme, les phénomènes sont traduits par des segments ou des rectangles dont la largeur est proportionnelle à leur valeur absolue ou relative, les histogrammes sont le plus souvent utilisés pour comparer plusieurs séries de valeurs ;

✓ **commentaire** Ces graphes sont particulièrement aptes à visualiser :

- Les parts de marché ;
- La répartition du chiffre d'affaires (par produit, par zone, par client,...) ;
- La répartition des charges par nature (personnel, matières premières,...) ;
- La répartition des effectifs.

▪ **Les clignotants** : Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variable d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

Les formes variées que peuvent prendre les indicateurs ne doivent pas faire oublier l'essentiel. La pertinence de l'outil tableau de bord tient d'abord aux choix des indicateurs. Toute la difficulté réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

### 3. Les principes et les conditions de mise-en-œuvre d'un tableau de bord

Pour qu'un tableau de bord soit fonctionnel et qu'il diffuse des informations pertinentes, il faut que sa conception respecte certains principes qui sont communs à tous les Tableaux de Bord, peu importe le but de l'organisation. À cet égard, nous allons présenter Les principes du tableau de bord puis ses conditions de mise-en-œuvre.

---

<sup>88</sup>Claude Alazard & Sabine Separi DCG 11, « Contrôle de gestion manuel et applications », 4<sup>ème</sup> édition Dunod, Paris, 1998, P634.

**3.1. Les principes du tableau de bord :** Le tableau de bord répond aux principes suivants :

✓ La nature des informations doit correspondre aux domaines d'action de chaque niveau hiérarchique. Tout responsable doit trouver dans cet outil les éléments dont il a besoin pour guider son action en cours. Dans cette optique, les indicateurs n'ont pas forcément vocation à remonter la ligne hiérarchique : les seules données qu'il est vraiment opportun de faire remonter sont celles qui donnent lieu à agrégation pour fournir un autre indicateur à l'échelon supérieur. De cette façon, chaque acteur apprend peu à peu à surveiller son microenvironnement et le contrôle de l'action est pris en charge par ceux qui sont les témoins directs des dysfonctionnements.

✓ Le tableau de bord doit assumer une fonction de contrôle des responsabilités déléguées. La délégation des responsabilités implique, en effet, de mettre à la disposition déléguant des moyens de contrôle.

✓ Le tableau de bord doit être synthétique. Seules les informations indispensables à la conduite de l'action y figureront.

Dans la mesure où tous les centres de responsabilité participent, à leur niveau, à la lutte concurrentielle que mène l'entreprise, le tableau de bord doit être ouvert sur la concurrence. La solution consiste à repérer le meilleur compétiteur dans le métier (ou la fonction concernée) et à prendre ses performances comme références pour guider les actions du centre (technique de Benchmarking<sup>89</sup>).

Les indicateurs du tableau de bord doivent être choisis par la voie de la concertation et de la négociation. En effet, il faut que les responsables de centres s'approprient les indicateurs, si l'on veut qu'ils en fassent leurs outils de gestion.

Dans sa présentation, le document doit aussi être adapté à la personnalité de celui qui l'utilise. Etant un outil d'aide à la décision, il doit se calquer sur le processus de raisonnement

---

<sup>89</sup>Le benchmarking est un véritable processus d'analyse de la concurrence, dont le but principal est de pouvoir augmenter la performance de l'entreprise. Selon Ahmed Hamadouche (1997) : Méthodes et outils d'analyse stratégiques, le benchmarking de gestion, ou étalonnage concurrentiel, consiste à mettre en place un système de comparaison systématique de la performance de l'entreprise, ou de certaines de ses fonctions, avec le monde extérieur. Cette méthode se pose en outil actif d'amélioration de la performance. Pour cela, elle préconise des échanges d'expériences entre des professionnels ayant des problématiques similaires.

du décideur, sur son mode de perception une visualisation agréable pour l'utilisateur accroît également la rapidité de compréhension et d'interprétation des indicateurs.

- ✓ Un tableau de bord performant fournit des indicateurs instantanés de la situation ;
- ✓ L'information doit être obtenue rapidement : c'est la condition d'un bon pilotage.

Quelques jours après une action donnée et au risque d'une approximation assez large, les principaux résultats doivent pouvoir être connus. Une certaine imprécision quantitative autorisant une transmission rapide des données est donc toujours préférable à des données précises mais fournies trop tardivement, à condition que l'imprécision ne soit pas telle qu'il devienne impossible d'interpréter les résultats.

Le tableau de bord apparaît donc comme un instrument de maîtrise de l'action et des responsabilités en première approximation. Sous cet aspect, il ne fait pas double emploi avec le système budgétaire. Son principal mérite est de produire de l'information quasi instantanément et de faire agir les principaux en temps utile.

### **3.2. Les conditions de mise-en-œuvre d'un tableau de bord**

Pour faire un tableau de bord dont la dimension stratégique est adéquate, nous devons considérer certaines conditions à savoir :

- Connaître la stratégie de son entreprise ;
- Connaître et maîtriser le système d'analyse stratégique ;
- Connaître les métiers des différents hommes de l'entreprise ;
- Connaître le métier de l'entreprise.

Il faut de plus :

- Penser « ouverture » (source d'information et suivi de l'extérieur) ;
- Penser « transversalité » et management de l'information ;
- Penser construction de tableau de bord au sens systémique ;
- Penser tableau de bord individuel : cause de convivialité ;
- Ou tableau de bord de groupe : tableau de bord du comité de direction, tableau de bord du comité d'investissement...etc.

### **3.3. Les conditions spécifiques et préalables pour la réussite d'un tableau de bord**

Selon Voyer, une organisation qui veut amorcer correctement une démarche de tableau

de bord devrait réunir les conditions facilitantes et satisfaire aux exigences suivantes :<sup>90</sup>

- L'organisation doit être prête et suffisamment mature ;
- Les systèmes de gestion et d'information doivent être suffisamment articulés ;
- Les divers intervenants et les utilisateurs doivent être mûrs ;
- Le projet du tableau de bord doit avoir une vision claire et partagée ;
- Les ressources nécessaires doivent être mises à la disposition des intéressés.

GRAPIN ET JOSSERAND (2003) quant à eux, pensent qu'il y'a trois (3) grandeurs transversales qui conditionnent la réussite d'un tableau de bord. Il s'agit de :<sup>91</sup>

- L'appropriation de la démarche par l'intégration de l'objectif d'appropriation dès le début du projet ;
- Un dispositif assurant l'impact des tableaux de bord : le fort engagement de la Direction Générale et de l'équipe dirigeante détermine l'impact du TB ;
- La qualité des indicateurs : pour sortir un tableau de bord de qualité, il est indispensable de choisir des indicateurs spécifiques aux différentes unités, de recueillir les commentaires des destinataires afin d'adapter régulièrement les indicateurs retenus.

#### 4. Utilité et limite de tableau de bord

Le tableau de bord renvoie à des finalités différentes, mais complémentaires. Ces finalités assignées au tableau de bord sont conduits par son ou ses utilisateurs, en fonction des enjeux, des finalités et des objectifs de l'entité ciblés. Il s'agit de montrer l'utilité du tableau de bord puis dans un second temps nous allons exposer ses lacunes.

##### 4.1. Utilité du tableau de bord

Le tableau de bord représente plusieurs utilités car il permet de :<sup>92</sup>

- **Piloter** : le pilotage de l'entreprise se fait par le biais de l'analyse des résultats présentés dans le tableau de bord. Cette analyse se fait au cours d'une revue de performance qui doit se tenir périodiquement avec les pilotes des processus concernés.

La revue performance est l'occasion de :

---

<sup>90</sup>Voyer Pierre, « Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance », presse de l'Université du Québec, Québec, 1999, P 160.

<sup>91</sup>Grapin Mika et Josserand Emmanuel, « réussir son tableau de bord prospectif, expansion management review », vol. (n°108), 2003, PP.76-84.

<sup>92</sup> Voyer, Pierre, « Tableaux de bord de gestion et indicateur de performance ». Ste-Foy : Presses de l'Université du Québec, 2e édition, Paris, 2002, PP 46-49.



- ✓ Valider les plans d'action et de suivre leur avancement.
- ✓ D'évaluer leur efficacité opérationnelle.

- **Animer** : la mise en place d'un tableau de bord est une excellente occasion pour développer une réflexion collective entre différents acteurs d'un même service ou d'une direction.

A travers la démarche de conception de l'outil, et surtout lors de l'utilisation des informations. Les responsables redonne du sens à l'action et rétablit l'articulation entre les niveaux stratégiques et opérationnels.

- **Organiser** : par son effet miroir, le tableau de bord est de reflet du niveau de performance d'un service. Les indicateurs alertent le responsable sur les domaines problématiques. Il peut alors réfléchir sur les piliers qui vont permettre d'atteindre les objectifs alloués, en recherchant la meilleure combinaison des ressources techniques et humaines.

Selon des auteurs, un tableau de bord obéit à la règle des 3U :<sup>93</sup>

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

Ces tableaux de bord sont certes des outils de contrôle de gestion, mais surtout des outils d'aide à la décision et de pilotage de performance. F. ELLUL en 2003, souligne que « trop souvent, le tableau de bord est utilisé comme un compte rendu d'activité, permettant de suivre et d'assurer une gestion en continu, afin de vérifier notamment la conformité des pratiques au fonctionnement prescrit, la cohérence des modalités de fonctionnement mises en œuvre, ainsi que le niveau de participation des acteurs d'une chaîne de production ».<sup>94</sup>

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

Bien que l'utilisation des tableaux de bord ait beaucoup évoluée, plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité actuelle des entreprises.

---

<sup>93</sup><https://www.memoireonline.com>.

<sup>94</sup> F. Ellul, « Un Tableau De Bord : Pourquoi, Pour Qui Et Comment ? », La Lettre du CEDIP, Paris, 2003, P.1.

- L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide au changement ou aux améliorations ;
- Il n'y a pas de tableau de bord adapté à chaque service ou niveau hiérarchique mais un tableau de bord qui ne se correspond pas toujours aux spécificités de l'activité, le tableau de bord apparaît alors comme trop généralisé et ne soucie donc pas des spécificités de chaque secteur d'une même entreprise ;
- Le tableau de bord est souvent figé pendant les années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens ;
- La périodicité du tableau de bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers d'une même société, et dont les résultats peuvent être saisonniers ;
- La conception du tableau de bord est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont l'utiliser. Ceci pose donc de sérieux problèmes de subjectivité et une mauvaise analyse des problèmes essentiels ;
- Les indicateurs ne sont pas remis en cause et le manque de recul sur une longue période conduit à une gestion routinière.
- 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 peut coûter cher à l'entreprise, car les mesures correctives adéquates n'ont pas été prises à temps.<sup>95</sup>

Le tableau de bord est un outil de mesure, cette mesure permettra de prendre des décisions rapides en tenant compte d'éléments tangibles. Il se base sur le principe de la stratégie qui est acheminée aux échelons sous jacents à la direction par le contrôle de gestion. Un tableau de bord est un affichage visuel de l'information la plus importante, nécessaire pour réaliser un ou plusieurs objectifs ; consolidées et disposées sur un seul écran afin que l'information puisse être contrôlée à un coup d'œil.<sup>96</sup>

---

<sup>95</sup> A. Fernandez, « les nouveaux tableaux de bord des managers Edition d'organisation », groupe EYROLLES 4<sup>ème</sup> édition, paris, 2008, p18.

<sup>96</sup> S. FEW, « Dashboard confusion », 2004, P.4.

## Section 02 : la conception et la réalisation d'un tableau de bord prospectif

La démarche de la conception du TBP est une phase très importante dans le pilotage de la performance d'une structure. Elle doit être méthodique et rigoureuse puisque, selon Kaplan et Norton : bien construire le tableau de bord prospectif est la boussole qui guide l'entreprise vers l'atteinte des objectifs fixés.<sup>97</sup>

Le tableau de bord est un support de communication opérationnel très efficace, car il détient des informations pertinentes, fiables et utiles à son utilisateur. Comme le précise A. FERNANDEZ : «Le tableau de bord de gestion, en tout cas lorsqu'il est bien conçu, est d'une certaine manière un réducteur du risque. C'est ainsi qu'il remplit son rôle d'instrument d'aide à la décision ».<sup>98</sup>L'élaboration d'un tableau de bord sollicite une méthode à suivre et une marche adéquate, pour la mise en œuvre de cette méthode.

La mise en place d'un tableau de bord demande une réflexion approfondie sur les paramètres à surveiller c'est-à-dire les facteurs clés de succès. Ainsi, elle doit se mener de toute l'expertise nécessaire pour assurer un système de reporting durable et évolutif dans le temps. Pour une meilleure sélection d'indicateurs clés de performance, le processus d'élaboration d'un tableau de bord nécessite l'étude de l'organisation de l'entreprise et de l'information existante ainsi que de la culture de l'entreprise. Chaque étape du processus de mise en place d'un tableau de bord, doit permettre à son utilisateur l'identification des indicateurs clés de performance.

Dans cette section, nous allons présenter les notions essentielles sur le TBP, puis nous allons traiter brièvement les différentes méthodes utilisées dans son élaboration, ainsi que les étapes nécessaires à l'élaboration d'un tableau de bord de.

### 1. Notions essentielles sur le tableau de bord prospectif

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

<sup>97</sup>Kaplan R-S, Norton D-P, « BalancedScorecard : stratégie système », Management Press, 2005, P 25.

<sup>98</sup> A. Fernandez ; « Définition et principe du tableau de bord de gestion », paru sur le site <http://www.theses.fr/2015LYO30010>.

collecte d'informations et d'exploitation.

### 1.1. Définition du Tableau de Bord Prospectif

La notion de Tableau de Bord prospectif (TBP) (ou balanced scorecard - BSC) a fait l'objet d'étude par plusieurs auteurs. Chacun l'a défini à sa manière. Ainsi les définitions suivantes ont retenues notre attention :

Le TBP élaboré et proposé par Kaplan et Norton « est système de mesure de la performance multidimensionnelle qui doit servir d'aide à la décision des dirigeants. Il inclut des indicateurs de progrès et de retard ainsi que des indicateurs internes et externes. Il organise les mesures dans un système cohérent autour de quatre axes équilibrés : perspective financière, perspective client, processus interne, apprentissage et développement. C'est la raison pour laquelle ce tableau est également parfois appelé Tableau de Bord Equilibré (TBE) ou BlancedScorecard si on prend le terme en anglais »<sup>99</sup>.

D'après Kaplan et Norton, le tableau de bord prospectif « fournit aux dirigeants un cadre de travail complet pour traduire le projet d'avenir et la stratégie de l'entreprise en un ensemble cohérent d'indicateurs de la performance »<sup>100</sup>.

• **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 relations de cause à effet entre performance opérationnelle et résultats stratégiques ». Il va plus loin en disant que « le BSC 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 stratégie »<sup>101</sup>.

Les indicateurs du TBP permettent aux entreprises de :<sup>102</sup>

- ✓ Clarifier le projet et la stratégie et les traduire en objectifs ;
- ✓ Communiquer les objectifs et les indicateurs stratégiques, et les articuler ;
- ✓ Planifier, fixer des objectifs et harmoniser les initiatives stratégiques ;
- ✓ Renforcer le retour d'expérience et le suivi stratégique.

Donc nous pouvons dire que le TBP est un outil flexible qui permet de communiquer

---

<sup>99</sup>Kaplan R-S et Norton D-P., « Le tableau de bord prospectif », In BURLAIN A. et all, « Le contrôle de gestion », Edition librairie Vuibert, Paris, 2004, P 186.

<sup>100</sup>Kaplan, R et Norton, D. In Berland N et DE Ronge., « Contrôle de gestion », Edition PEARSON, France, 2012, P428 – 429.

<sup>101</sup> Bouin. Xavier, « les nouveaux visages du contrôle de gestion : outils et comportement », 2<sup>ème</sup> éd, Dunod, Paris, 2004, P 99.

<sup>102</sup> Kaplan R. Norton. D, « le tableau de bord prospectif », les éditions d'organisation, 1998, P22.

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.

### **1.2. Objectifs de tableau de bord prospectif**

Les objectifs du TBP sont présentés comme suit :

✓ A suivre tous les déterminants de la performance et pas seulement les aspects financiers. En effet, pour avoir le résultat global le plus élevé possible, il faut offrir des prestations de qualité et agir sur les processus.

✓ A mettre en évidence des relations de cause à effet entre les performances opérationnelles et le résultat stratégique. Le tableau de bord prospectif se propose de mettre en évidence une représentation opérationnelle de la performance globale permettant à la fois de guider et d'évaluer la stratégie.

✓ A piloter le fonctionnement de l'entreprise, et non à contrôler uniquement ses résultats. Kaplan et Norton suggèrent d'identifier, pour chacun des quatre blocs, des indicateurs de mesure de résultat (lagging d'indicators), ceux dont la sortie intervient une fois l'action terminée, et des indicateurs dites « avancés » (ou leadingb indicators), situés en amont dans le temps et qui jouent un rôle de signale d'alarme avant que la performance ne se dégrade.

### **1.3. Architecture du tableau de bord prospectif**

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 efficiente.

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).

### **1.3.1. L'axe financier**

L'objectif principal de l'axe financier est d'assurer dans la durée, une rémunération satisfaisante des capitaux engagés. Autrement dit, comment faire pour répondre aux attentes des actionnaires en matière de performance financière. Ainsi selon Mendoza et al, les trois objectifs financiers sur lesquels doivent porter les efforts des dirigeants : sont le développement du chiffre d'affaire, l'amélioration de la rentabilité et enfin la maîtrise du BFR.<sup>103</sup>

Pour ce faire, des indicateurs financiers comme le Retour sur Investissement, l'Excédent Brut d'Exploitation, l'EVA, peuvent être utilisés pour mesurer la performance des actions engagées par le passées. Toutefois notons que chaque indicateur choisi doit faire partie d'une relation de cause à effet dont l'objectif est d'améliorer la performance financière.

### **1.3.2. L'axe « clients »**

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

- ✓ La part de marché,
- ✓ Le niveau de satisfaction et le taux des fidélités des clients,
- ✓ Le nombre de nouveaux clients,
- ✓ La rentabilité par catégorie de clients.

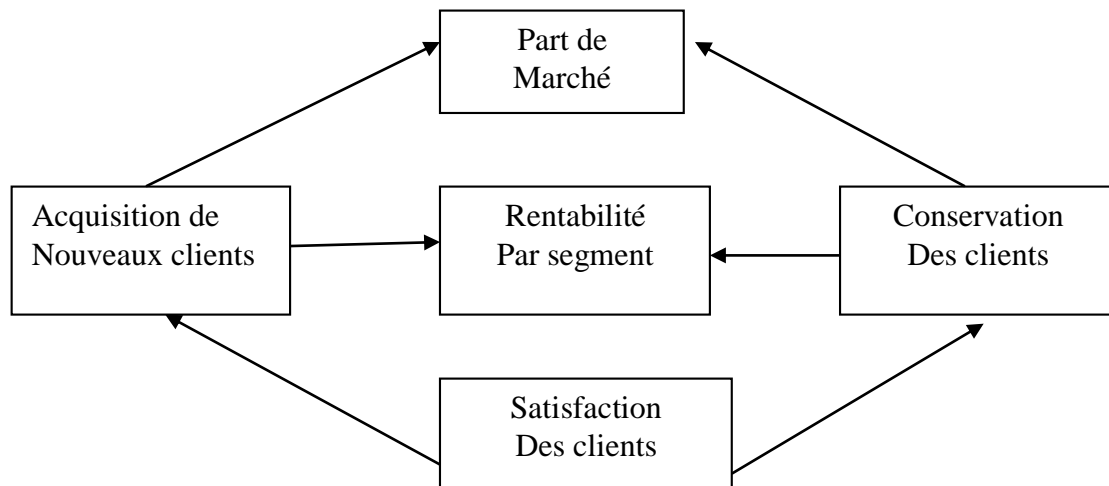
L'entreprise doit donc rechercher quels sont les facteurs lui permettant de toucher et de fidéliser les clients qu'elle vise. Les indicateurs de pilotage (ou indicateurs avancés) s'attachent aux attributs fournis : ceux relatifs au produit ou à la prestation (fonctionnalités, prix, qualité),

---

<sup>103</sup>Mendoza C, & al, « tableau de bord et balancedscorecard », Guide de gestion RF, Groupe Revue Fiduciaire, 2002, P 189.

ceux concernant la relation avec les clients, ceux liés à l'image et à la réputation de la marque.<sup>104</sup>

**Schéma N°08:** Les indicateurs clés de l'axe « client ».



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

### 1.3.3. L'axe « processus interne »

Dans cet axe, il faut identifier les processus que nous pouvons qualifier de critiques pour la stratégie de l'entreprise, il s'agit de processus dont l'impact sur la satisfaction des clients et les objectifs financiers de l'entreprise est particulièrement important.

**Kaplan et Norton** identifient trois processus fondamentaux :<sup>105</sup>

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

**B-Le processus de production :** c'est le processus le plus connus et qui à probablement donné lieu au plus grand nombre d'indicateurs. Les indicateurs quantitatifs et qualitatifs ont

<sup>104</sup> Kaplan R-S et Norton D-P, « Le tableau de bord prospectif », Edition d'Organisation, Paris, 2003, P, 79.

<sup>105</sup> Kaplan R-S et Norton D-P, Op cite, P 21.

pris de l'importance dans les tableaux de bord : délais (réactivité) et qualité prennent à présent une place de choix de côté des mesures traditionnelles de coûts.

**C-Le service après-vente :** ce service est devenu fondamental dans notre société de consommation et constitue un élément très important de la concurrence. Kaplan et Norton suggèrent d'appliquer au service après vente les mêmes principes de mesure que ceux utilisés pour la production : réactivité, qualité et coût par exemple, le délai qui s'écoule entre l'appel du client et la résolution de son problème constitue un bon indicateur de réactivité.

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

Ce dernier axe est destiné à identifier et piloter les facteurs de développement de l'organisation. Il s'agit en particulier de mesurer le poids et l'importance de l'investissement à réaliser dans les domaines de la recherche et de développement, les systèmes d'information, la formation et l'organisation.

**Kaplan et Norton** ont identifiés trois facteurs :<sup>106</sup>

**A- Le potentiel des salariés :** ce premier facteur est souvent mesuré par des ratios classiques et productivité, tels que le chiffre d'affaires par salariées, la fidélité des employés, la satisfaction des salariés.

**B- Les potentialités du système d'information :** le deuxième facteur constitue une condition à l'efficacité des salariés : la motivation et le savoir-faire doivent pouvoir compter sur un bon système d'information. Tous les indicateurs permettant aux salariés de juger de leur propre action et d'en mesurer les conséquences constituent des éléments de base.

**C-La motivation, la responsabilisation des salariés et la convergence des buts :** ce troisième facteur est essentiel. Les salariés n'apporteront leur conséquences et les mettrons au service de l'entreprise qu'à condition d'être motivés : le nombre et la qualité des suggestions qu'ils peuvent faire constitue un bon indicateur par exemple de leur implication.

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

---

<sup>106</sup> Ibidem.



ces objectifs à des gratifications. Le système doit permettre le suivi par tous les employés des réalisations effectives et des performances réalisées.<sup>107</sup>

#### 1.4. Les limites de tableau de bord prospectif

Le tableau de bord prospectif est certes, un outil permettant de déployer la stratégie, mais il renferme aussi plusieurs insuffisances.

Ainsi pour ERRAMI (2008), il y'a contradiction sur la primauté ou non de l'objectif financier sur les autres objectifs d'autant plus que les fondements du modèle causal de balance Scorecard ne sont pas explicités.<sup>108</sup>

Pour LONING & al, c'est un outil assez centralisé. Il est l'apanage de la direction générale ou des grandes entreprises et n'est pas facilement déplorable au sein de chaque centre de responsabilité comme l'est le tableau de bord à la «française» (tableau de bord financier).<sup>109</sup>

Selon ces mêmes auteurs, le tableau de bord prospectif :<sup>110</sup>

- Ne traite pas de la question centrale, à savoir celle de la construction de la théorie de la performance en d'autres termes du modèle causes effets ;
- Tente d'identifier une structuration standard et universelle en quatre perspectives et tournant le dos à la contingence stratégique du pilotage ;
- Ne prend pas vraiment en compte, l'incertitude et les décalages temporels liés à l'apprentissage ;
- N'explique pas la relation du système d'indicateurs avec l'action (organisée en plans).

Pour les auteurs comme Gérald & al, Waterhouse & Wells, le TBP néglige le contrôle des risques dans les entreprises et n'accorde pas d'importance aux aspects constants dans la gestion des entreprises.<sup>111</sup>

Une autre limite, ce que le lien de causalité entre les différents axes du modèle a pour risque d'accorder la primauté aux indicateurs financiers. La conception du TBP est trop peu

---

<sup>107</sup>Demeestère. R, « Comptabilité de gestion et mesure des performances », édition Dunod, 2004, P 87.

<sup>108</sup>Errami Y., (2008), « Articulation et modes d'existence des systèmes de contrôle dans les entreprises françaises : une étude exploratoire », The 14th Euro-AsiaConference and the 3rd International Conference on Business and Management Research, Bali, Indonésie, 27 th - 29 th August.

<sup>109</sup>Löning H. &al, « Le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre »,Dunod, Paris, 2003, P 162.

<sup>110</sup>Philippe Lorino, « Enquêtes de gestion - A la recherche du signe dans l'entreprise:Huit récits, du compact-disc au pain biologique », Edition L'Harmattan, Paris, 200.

<sup>111</sup>Atkinson, A. A., Waterhouse, J. H., and Wells, R. B, « A StakeholderApproach to Strategic Performance Measurement », Sloan Management Review, Cambridge, 1997, P 37.

souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont les utiliser. Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment.

## **2. Le tableau de bord prospectif : outil de pilotage de la performance**

Le développement de cet outil de contrôle de gestion lui vaut un immense succès. Initialement conçu pour les entreprises concurrentielles, le tableau de bord prospectif a conquis le secteur public. Sa conception s'inscrit dans une optique de pilotage de la performance.

### **2.1. Piloter la performance**

Le pilotage de la performance mesure le degré de réalisation d'un objectif, la mise en œuvre d'une stratégie ou l'accomplissement d'un travail ou d'une activité, s'inscrivant dans la vision à court et moyen terme d'une organisation. Pour Demeestère & Al, « la démarche de pilotage s'organise dans le cadre d'un schéma de gestion : celui-ci précise les axes d'analyse et les acteurs de la démarche de pilotage « qui fait quoi? », les moyens et les marges de manœuvre dont ils disposent, les règles de gestion qui encadrent leurs actions, les horizons de prévision et les modes de suivi et d'animation de la gestion autour des résultats obtenus »<sup>112</sup>.

Le système de pilotage de la performance est composé de divers supports d'information :

- ✓ les outils prévisionnels : ils permettent d'étudier le futur et s'y intéresser en fonction des opportunités et de son savoir-faire. Comme outils, nous avons le plan stratégique, le plan opérationnel et le budget ;

- ✓ les outils qui comparent les résultats aux objectifs : ils permettent d'interpréter les écarts et prendre les décisions correctives. Nous pouvons citer : la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire, le reporting et le Tableau de Bord Prospectif, etc. ;

- ✓ les outils de performances tels que le Benchmarking, le reengineering, constatent les performances et tendent à fournir des explications.

### **2.2. Le TBP relie différentes mesures de la performance**

Le pilotage de la performance s'appuie sur des méthodes, des démarches et des outils tels que le TBP. Dans un secteur forcément concurrentiel, l'amélioration de la performance crée une valeur ajoutée directement mesurable au travers des indicateurs pertinents figurant dans le TBP, si bien que l'image de l'entreprise se renforce tant en interne qu'en externe et que le pilotage stratégique devient plus efficient. Le TBP doit éclairer l'enchaînement des hypothèses

---

<sup>112</sup>Demeestère R., Loriono P. et Mottis N. (2006), Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 3ème édition, Dunod, Paris, P 39.

de relation de cause à effet entre les mesures des résultats et les déterminants de la performance »<sup>113</sup>.

Le TBP, outil de gestion de la stratégie, est également utilisé comme un système de mesure de la performance. Selon ses acteurs (Kaplan et Norton), il facilite le pilotage de la performance tout en permettant aux gestionnaires d'exploiter et de décrire le plan d'action stratégique à mettre en œuvre. Construit autour de quatre axes équilibrés, le TBP présente des indicateurs qui mettent en évidence les liens de cause à effet entre les mesures de résultats et les déterminants de la performance.

L'ambiguïté de la notion de performance rend difficile son évaluation. Mais le TBP montre qu'il est capable de mesurer les intentions entre les différents segments de la performance, en donnant une vision segmentée de la performance globale en quatre dimensions : finances, clients, processus et apprentissage organisationnel.

En effet, outre la dimension de mesurer pour mieux gérer l'entreprise, mesurer la performance permet également de motiver les collaborateurs. Par principe, l'être humain aime les objectifs. La seule fixation des cibles à atteindre indépendamment de l'existence ou non d'un système de récompense ou de sanction suffit déjà à accroître la motivation des collaborateurs. Dans ce contexte, le TBP devient un élément central du système d'évaluation et de motivation et représente un élément clé du système de pilotage et de contrôle. En fait, la mesure de la performance a trois fonctions au niveau de la tactique :

- elle guide la mise au point des processus en indiquant les caractéristiques attendus ;
- elle regarde si le niveau de performance des processus, liés aux objectifs secondaires resservent bien les objectifs primaires ;
- enfin, elle permet d'identifier les opportunités de reengineering.

Un bon système de mesure de la performance facilite la coordination verticale de deux façons :

- ✓ D'une part, en reflétant les deux types d'objectifs de l'entreprise, il donne une idée de l'ampleur et de la portée des décisions à prendre ;
- ✓ D'autre part, en reflétant la planification choisie, il donne une ligne directrice tactique et opérationnelle conforme aux projets en cours.

### **3. Démarche de la conception de tableau de bord prospectif**

En réalité, l'élaboration d'un tableau de bord n'est soumise à aucune règle de fond ou de

---

<sup>113</sup> KAPLAN R.S., NORTON D.P., « Le tableau de bord prospectif, Éditions d'Organisation », Paris, 2003, P 158.

forme. C'est la mise en œuvre, d'indicateurs de performance pertinents, fiables, faciles, qui permettent au manager de les comparer avec les objectifs assignés. Comme le confirme (AJJEDI, 2014) : « Il n'existe pas un type de tableau défini pour les entreprises ni un tableau de bord « prêt à porter » : il doit être adapté aux besoins de son destinataire. Il est présenté de plusieurs manières en fonction des besoins exprimés. La compréhension peut connaître une divergence selon le milieu et le temps. Tout cela dépend des objectifs fixés au départ, de la destination de l'outil ». <sup>114</sup>

### 3.1. Les principes de conception d'un TBP

Pour qu'un Tableau de Bord soit fonctionnel et qu'il diffuse des informations pertinentes (outil de qualité), il faut que sa conception respecte certains principes qui sont communs à tous les tableaux de Bord, peu importe le but de l'organisation.

➤ **La cohérence avec l'organigramme** : Le découpage des tableaux de bord doit respecter le découpage des responsabilités et des lignes hiérarchiques. La cartographie des tableaux de bord doit se calquer sur celle de la structure d'autorité. L'analyse de chaque activité permet de déterminer les finalités et les objectifs de chacune.

➤ **La collecte des informations et le choix des objectifs et des indicateurs pertinents** : Il s'agit d'opérations informationnelles qui permettent d'étudier les différentes fonctions, responsabilités et niveaux hiérarchiques de l'organisation, en termes d'objectifs et d'enjeux. Cela, afin de sélectionner parmi toutes les informations possibles, les indicateurs utiles et pertinents, reflétant au mieux les besoins de chaque activité de l'organisation.

➤ **La périodicité** : L'information doit être exploitée en fonction de la périodicité des prises de décisions, afin d'éviter la dispersion entre l'information et l'action. La périodicité d'un tableau de bord change selon la nature des indicateurs (hebdomadaires, mensuels, trimestriels, semestriels, etc.). Le rôle principal d'un tableau de bord est d'alerter les responsables sur leur gestion, afin de mettre en œuvre des actions correctives rapides et efficaces (il est souvent préférables d'avoir des éléments réels estimés plutôt que des données réelles précises mais trop tardives).

➤ **La Simplicité** : Le TB de chaque responsable inclut les informations qui sont indispensables à la gestion de son centre de responsabilité. Il doit cependant contenir le moins d'indicateurs possibles afin de faciliter sa lecture.

➤ **Pertinent et Personnalisé** :

---

<sup>114</sup> AJJEDI, « Tableau de bord de gestion », 2014, P 20.

Le TBP doit être renommé et contenir de bons indicateurs qui permettent de suivre et d'anticiper les événements.

### 3.2. Les différentes démarches de conceptions

Plusieurs méthodes de conception de TBP sont développées par différents auteurs. Ces différentes approches sont résumées ci-dessous :

➤ **Démarche de conception BCS selon Kaplan et Norton :**<sup>115</sup>

- définition de l'architecture de mesure ;
- génération d'un consensus sur les objectifs stratégiques ;
- sélection et conception de mesures ;
- établissement du plan de mise en œuvre.

➤ **Démarche de conception OVAR** <sup>116</sup>

- établissement de la grille objectifs/ variables d'action ;
- attribution des personnalités ;
- choix des indicateurs et confrontation aux données disponibles ;
- mise en forme de TB stratégiques.

➤ **Démarche de conception GIMSI élaborée par Fernandez : (G: Généralisation, I: Information, M: Méthode et Mesure, S: Système et Systématique, I : Individualité et Initiative).**<sup>117</sup>

- environnement de l'entreprise ;
- identification de l'entreprise ;
- définition des objectifs ;
- construction de Tableau de bord ;
- choix des indicateurs ;
- collecte des informations ;
- système de tableau de bord ;
- choix des logiciels ;
- intégration et déploiement de la solution ;
- audit du système.

<sup>115</sup> Kaplan R-S, Norton D-P, « BalancedScorecard : strategies system », Management Press, 2005, P 302.

<sup>116</sup>Bourguignon. A &al, « Balancedscorecard versus French tableau de bord : beyond dispute, a cultural and ideological perspective», 2001, p. 273.

<sup>117</sup>Fernandez Alain, « L'essentiel du tableau de bord », édition d'organisation, Paris, 2005.

En effet, dans la méthode GIMSI, l'informatique joue un rôle important dans ce projet système tableau de bord. Puisqu'elle permet de construire le système de pilotage et de mesure et l'intègre au cœur du système d'information d'inspiration systémique. Elle traite le thème de la conception du système de tableau de bord pour la prise de décision rapide dans l'entreprise. Et donnant l'avantage et l'autonomie des individus pour une prise d'initiative plus spontanée. Ainsi, un engagement personnel de partage et des échanges latéraux se crée. Permettant ainsi d'accroître tout autant la réactivité que la précision du pilotage de la performance de l'entreprise. La méthode GIMSI recentre la question du projet tableaux de bord sur les trois questions essentielles suivantes :<sup>118</sup>

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

➤ **Démarche de conception du BSC de Dorbes<sup>119</sup>**

- identification des facteurs clés de succès (FCS) ;
- définition de mesures- clés de succès (MCS) ;
- découverte de bons indicateurs : Clients, apprentissage, processus ;
- établissement du cadre stratégique.

La démarche générale de conception d'un TBP se présente comme suit :

- Phase 1 : identification des utilisateurs ;
- Phase 2 : identification des facteurs de performance ;
- Phase 3 : définition d'un référentiel
- Phase 4 : identification des sources d'information
- Phase 5 : élaboration du Tableau de Bord

<sup>118</sup> Fernandez Alain, « les Nouveaux tableaux de bord des Managers », 6ème édition, 2013, P.38.

<sup>119</sup>Dorbes, le tableau de bord prospectif, une nouvelle approche de pilotage pour les PME avec le « balance Scorecard », 2006, P21.

- Phase 6 : mise à jour du Tableau de Bord.

Cependant dans la conception du TBP, nous rencontrons des phases générales et spécifiques telles que, l'établissement d'un cadre stratégique et la définition des indicateurs, selon quatre axes qui ont des liens de cause à effet.

### 3.3. Le TBP et la stratégie

La compréhension des buts et objectifs de l'entreprise est une étape qui est présente dans toutes les démarches. Les indicateurs de performance doivent être élaborés en lien avec la stratégie. La stratégie est de ce fait le point de départ du TBP et il convient donc de s'y intéresser.

- Selon Kaplan et Norton (1998), le TBP a été initialement conçu pour résoudre un problème de mesure de la performance. Mais les études réalisées après sa mise en place ont permis de constater que les entreprises l'ont utilisé à d'autres fins. Son utilisation a permis de canaliser les processus majeurs de gestion de façon cohérente vers la stratégie notamment :<sup>120</sup>

- D'assurer la cohésion et la cohérence du processus de gestion vers la stratégie globale de l'entreprise et canaliser ainsi l'allocation des ressources et budgets ;

- De déjouer les obstacles qui empêchent la mise en œuvre de la stratégie dès le début de son application et de raccourcir ainsi le « long terme » pour l'atteinte des résultats.

A partir des expériences des auteures dans le domaine, cinq principes communs à la base de la réussite de la démarche de création d'une « organisation orientée stratégie » ont été identifiés et l'utilisation du TBP est devenue un mode de management nouveau pour gérer la stratégie du fait de sa capacité à :

- ✓ **Traduire la stratégie en termes opérationnels** : Pour cela, il revient à décrire de manière claire la stratégie de l'entreprise et la traduire en objectifs, et ce, à travers des cartes stratégiques retraçant les relations de causalité entre eux. L'objectif est d'explicitier et de justifier la valeur de l'actif immatériel et sa contribution à la valeur de l'actif matériel de l'organisation.

- ✓ **Mettre l'organisation en adéquation avec la stratégie** : Pour cela, « l'organisation orientée stratégie » doit définir les liaisons susceptibles de créer les synergies entre les secteurs, centres de profits et départements, pour effacer les cloisonnements fonctionnels qui existent entre les différentes spécialités et qui constituent une barrière majeure au déploiement de la stratégie.

---

<sup>120</sup>KAPLAN. R, NORTON. D, « le tableau de bord prospectif », les éditions d'organisation, Paris, 1998, P 30.

✓ **Faire de la stratégie l'affaire quotidienne de tous** : Pour cela, la communication de la stratégie est nécessaire pour que les salariés mènent leurs activités quotidiennes de manière à contribuer au succès de cette stratégie. Il ne s'agit plus, dans une « organisation orientée stratégie » d'un management vertical venant d'en haut, mais d'une communication verticale venant d'en haut.

✓ **Transformer la stratégie en un processus continu** : Pour cela, « l'organisation orientée stratégie » doit adopter un processus à double boucle, l'une intègre la gestion de la tactique (les budgets et les analyses financières périodiques) et l'autre la gestion de la stratégie dans un processus fluide et tactique. Autrement dit, relier la stratégie au processus budgétaire.

✓ **Mobiliser le changement grâce au leadership des dirigeants** : Pour cela, l'appropriation de la stratégie et l'engagement actif de l'équipe dirigeante sont indéniables pour créer « l'organisation orientée stratégie » ; les quatre premiers principes tournent autour de l'outil, du cadre et des processus d'accompagnement, mais il est important de souligner qu'il faut plus que des outils pour gérer un tel projet de changement.

#### 4. Les étapes d'élaboration d'un tableau de bord

La mise en place d'un tableau de bord permet de présenter dans un seul document une série d'indicateurs permettant une vue complète de la performance de l'organisation.

Tout d'abord, il faut définir les objectifs de l'organisation. Dans un second temps, déterminer les points clés, puis on choisit les indicateurs reflétant l'évolution des valeurs clés. Ensuite, la collecte d'information et enfin Mise en forme du tableau de bord.

##### 4.1. 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 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». <sup>121</sup>

La formalisation des objectifs est essentielle dans une organisation quelle qu'elle soit publique ou privée, grande ou petite. Définir les objectifs revient à préciser les buts que veut atteindre l'organisation.

Ces derniers délimitent la performance dont elle veut faire preuve de par son activité. Un objectif doit être

<sup>121</sup>SELMER. C, « Concevoir le tableau de bord, outil de contrôle de pilotage et d'aide à la décision », édition Dunod, Paris, 1998, p. 28.



précis, clair et fiable. Il doit s'inscrire dans le cadre de la stratégie globale de l'entreprise.

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

❖ **Comment déterminer 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 rapport au défi qu'il présente,
- Les objectifs doivent enfin préciser les conditions dans lesquelles la performance devrait se réaliser.

#### **4.2. Détermination des points clés :**

Lors de la première étape, nous avons déterminé les objectifs et nous les avons décomposés en plusieurs niveaux. Cette deuxième étape de la construction d'un tableau de bord consiste à déterminer les facteurs clés de succès nécessaires à la réalisation des objectifs.

En d'autres termes, cette détermination des points clés de succès, consiste à retenir les sous-objectifs à suivre, afin d'atteindre les objectifs globaux.

##### **4.2.1. Pourquoi déterminer les points clés ?**

On procède à cette sélection, parce qu'il est possible de retenir tous les sous-objectifs, du fait qu'ils n'ont pas tous la même importance.

Jean-Richard SULZER, constate que « la bonne marche d'un service est en général conditionnée par un nombre réduit de points clés »<sup>122</sup>. Ces points clés de l'efficacité sont les

---

<sup>122</sup>Sulzer, J-R, « Comment construire le tableau de bord », édition Dunod, 1989, p. 54.

paramètres que le responsable peut maîtriser, et qu'il doit optimiser, afin d'atteindre ses objectifs.

#### **4.2.2. Comment déterminer les points clés ?**

La détermination des points clés ne signifie pas qu'il faut suivre uniquement les objectifs les plus rentables financièrement. Cette vision présente l'inconvénient d'être portée sur le court terme.

Or, certains objectifs permettent d'influencer la rentabilité, mais sur le long terme.

La détermination des points clés ne signifie pas aussi qu'il faille se concentrer uniquement sur les objectifs qui fonctionnent le mieux ou uniquement sur ceux qui fonctionnent mal, car ceux-ci comme ceux-là peuvent ne pas être représentatifs.

Pour chercher les points clés représentatifs, il faut donc se poser les questions suivantes :

- Est-ce que cet objectif sera atteint si ce sous objectif n'existait pas ?
- Est-ce que ce sous objectif sera atteint si cet objectif d'ordre inférieur n'existait pas ?

?

En procédant par ce type de questionnement pour chaque niveau d'objectif, nous parviendrons à la détermination des points clés représentatifs de la mission du responsable (utilisateur du tableau de bord).

On décompose les objectifs autant que possible. Plus le nombre de niveaux est élevé, plus l'analyse est détaillée et les problèmes mieux cernés.

#### **4.2.3. Les conditions de détermination des objectifs et points clés**

Pour SAULOU. J-Y, « Cette phase ne peut être entreprise qu'en collaboration avec le décideur lui-même »<sup>123</sup>.

### **4.3. La recherche des indicateurs pertinents**

Un indicateur est un élément ou un ensemble d'éléments d'informations significatives, un indice représentatif, une statistique ciblée et contextuelle selon une préoccupation de mesure, résultante de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation<sup>124</sup>.

#### **4.3.1. Les types d'indicateurs**

---

<sup>123</sup> SAULOU. J.Y, « tableau de bord pour décideurs qualité », AFNOR, la plaine sainte. Denis, 2006.

<sup>124</sup>VOYER. P, « Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance », édition Padié, Canada, 2006, p. 61.

On peut distinguer en général trois types d'indicateurs<sup>125</sup> :

➤ **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.

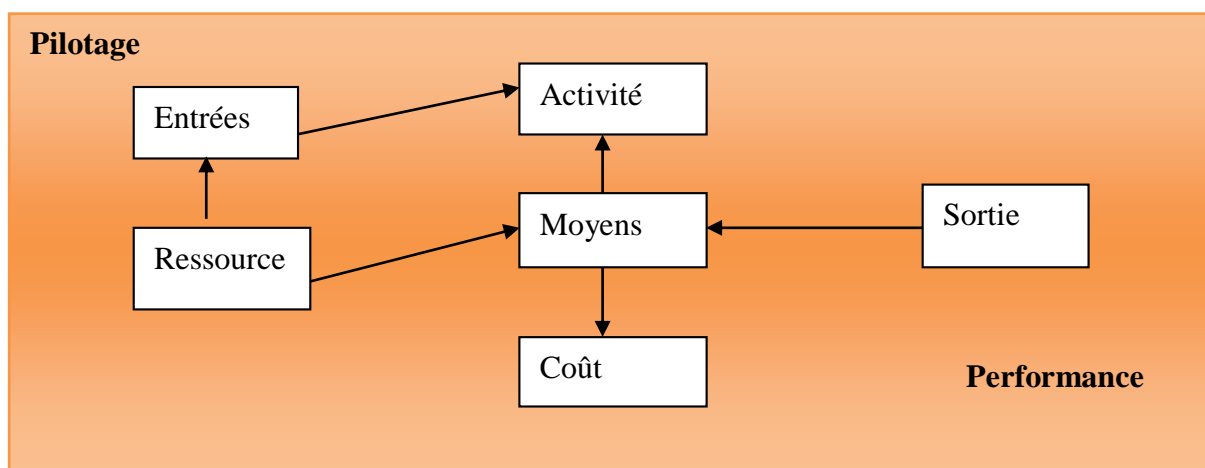
➤ **Les indicateurs de pilotage** : Pour SELMER. C, les indicateurs de pilotage sont « des concentrés d'informations particulièrement significatifs, qui ont un sens immédiat pour celui qui les regarde »<sup>126</sup>.

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.

**Schéma N°09** : performance et pilotage.



<sup>125</sup>SELMER.C, op.cit, p. 42 -54.

<sup>126</sup>SELMER.C, op.cit, p. 68.

**Source :** SELMER. C, «Concevoir le tableau de bord, outil de contrôle de pilotage et d'aide à la décision », édition Dunod, Paris, 1998, p.41.

➤ **Les indicateurs d'éclairage**

Les indicateurs d'éclairage concernent des phénomènes externes à l'activité du responsable et ayant une incidence sur celle-ci.

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

**4.3.2. L'utilisation de l'indicateur**

– Indicateur de reporting ou de pilotage : un indicateur peut être demandé par un niveau hiérarchique en vue de contrôler des engagements (reporting), mais il peut aussi aider le responsable à orienter son action ; c'est plutôt l'orientation actuelle donnée aux indicateurs.

– Les indicateurs d'alerte : signalent un dysfonctionnement, donc un état anormal impliquant des actions.

– Les indicateurs d'équilibre : signalent l'avancement par rapport aux objectifs. Ils peuvent induire des actions correctives. Dans le cas le plus grave, ils peuvent aussi remettre en cause l'objectif si celui-ci se révèle impossible à atteindre.

– Les indicateurs d'anticipation : informent sur le système dans son environnement et permettent de reconsidérer la stratégie choisie.

**4.4. La collecte d'informations**

La recherche des indicateurs et maintenant achevée. Le responsable est donc en mesure d'obtenir des informations. Pour qu'elles deviennent opérationnelles, il est indispensable de pouvoir les situer par rapport à une échelle de référence. L'information brute instituée par un indicateur n'a aucune valeur intrinsèque, elle devient utile lorsqu'elle permet de situer certaines caractéristiques du système par rapport à des valeurs attendues. Cette phase a pour objet de valider le cadre de référence à l'intérieur duquel les indicateurs trouveront une signification du point de vue de l'action.

Afin de collecter l'information nécessaire, il faut : d'abord, faire l'inventaire des données requises pour chiffrer les indicateurs ;

Ensuite, vérifier l'existence des données, les délais de leurs obtentions, ainsi que le degré de fiabilité ;

Puis, trouver des solutions pour élaborer des procédés d'estimation rapides, des données tardives ou manquantes ;

Enfin, construire les indicateurs à partir des informations élémentaires et les sources de ces informations.

#### 4.5. Mise en forme du tableau de bord

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

##### ➤ 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 choisir :

– **La forme de présentation des indicateurs** : tout décideur peut choisir la forme de présentation qu'il jugera la plus adéquate ; là où certains préfèrent disposer des tableaux, d'autres préfèrent les graphiques ;

– **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 fonctionnent en temps réel, chose qui n'exclut pas l'utilisation du papier.

– **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, distingue entre <sup>127</sup>:

– **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** : concernent, en particulier, l'unité du responsable et représentent ;

---

<sup>127</sup>P.Voyer, M.Gervais, « Contrôle de gestion », édition Economica, Paris, 1997, p. 616.

– **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 sources spécifiques d'informations.

La difficulté d'élaboration du tableau de bord, réside principalement dans cette sélectionne d'indicateurs pertinents qu'elles soient qualitatifs ou bien quantitatifs. Comme le souligne l'auteur, Michel VOLLE, il est difficile de construire un tableau de bord car « un tableau de bord, pour être efficace, ne doit fournir aux dirigeants que les indicateurs qui leur sont utiles : un tableau de bord lourd n'est pas lu. Mais pour sélectionner les indicateurs utiles, il faut entrer dans le raisonnement stratégique, compétence rare », Il va plus loin en déclarant qu'il « faut aussi traiter les données, les corriger, les interpréter pour en extraire l'information : cela suppose des compétences en statistique et en économie qui sont elles aussi rares ».<sup>128</sup>

## **Conclusion**

L'objectif de ce chapitre étant de présenter l'importance du tableau de bord et ses fonctions dans une organisation puisqu'il représente un outil de degré de sophistication élevé dans le processus de pilotage. Les tableaux de bord permettent à cet effet de faire face à l'ensemble de ces exigences en matière de gestion. Son élaboration dans une entreprise suppose le choix d'indicateurs pertinents et fiables qui permettent de contrôler les activités de l'entreprise dans son environnement économique et financier puis d'aider les responsables à prendre de bonnes décisions. Le tableau de bord est utilisé comme un compte rendu d'activité, permettant de suivre et d'assurer une gestion en continu. En effet, tout manager doit disposer d'informations fiables et récentes pour pouvoir faire preuve de réactivité, et fonder sa décision sur des éléments objectifs, et ce, à quelque niveau que s'exerce la décision.

Il nous a permis aussi de présenter la nouvelle approche du tableau de bord prospectif (Balanced scorecard), ainsi que ses différents axes de succès pour bien piloter la performance de l'entreprise, nous avons conclu que la démarche de conception du tableau de bord prospectif a fait l'objet d'interprétation par plusieurs auteurs et sa conception doit être rigoureuse et doit engager tout le personnel, surtout la tête dirigeante.

Il est vrai qu'il n'existe pas de modèle type de tableau de bord. Mais certaines règles sont posées à l'ensemble des tableaux de bord, principalement se rapportant à sa structure et la

---

<sup>128</sup>Volle, M, « La place de l'aide à la décision dans le système d'information », Revue MODULAD, N° 32, 2005, P.59

qualité des informations qu'il contient.

# **CONCLUSION GENERALE**



## CONCLUSION GENERALE

---

L'environnement compétitif et concurrentiel oblige les entreprises de moderniser et d'améliorer leurs systèmes de gestion, pour qu'elles soient compétitives. Et cela à travers un pilotage efficace et qui induit à une performance très élevée.

Comme réponse à ce besoin, le système de contrôle de gestion est apparu, disposant d'outils spécifiques permettant non seulement le contrôle des opérations quotidiennes de l'organisation mais aussi le pilotage stratégique de l'ensemble de ses activités, dans une perspective de gestion permanente et effective des risques internes et externes. Parmi ces outils, le tableau de bord qui semble plus pertinent que les autres.

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

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

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

Objectif de notre travail consistait à analyser les différents aspects de contrôle de gestion en apportant une importance particulière à l'outil de tableau de bord et ses attributions à la performance de l'entreprise.

Pour mener ce travail, nous avons développé notre étude à travers trois chapitres purement théoriques.

Dans le premier chapitre, nous avons étudié les fondements théoriques du contrôle de gestion, dans le deuxième chapitre, nous avons exposé le contrôle de gestion et la mesure de la performance, tandis que dans le troisième chapitre nous avons analysé les aspects théoriques du tableau de bord.

A travers notre recherche, nous avons déduit que :

-Il est nécessaire de mettre un système de contrôle de gestion solide qui retrace les objectifs

généraux de l'entreprise et contribue à sa bonne gestion.

-Le tableau de bord représente un instrument de contrôle et de pilotage pour l'entreprise qui permet de mesurer, d'évaluer, de suivre la réalisation des actions et de surveiller les paramètres sensibles des activités opérationnelles et stratégiques. Il rétablit l'articulation entre les niveaux stratégiques et opérationnels.

## CONCLUSION GENERALE

---

- Le tableau de bord à travers le choix des indicateurs clés permettent de mesurer et d'évaluer la performance d'une entreprise et facilitent aux décideurs de prendre la décision.

Cependant, bien que le tableau de bord de gestion est un outil important dans la gestion de l'entreprise, qui permet d'avoir une vue globale et concise, il représente quelques insuffisances de fait qu'il est basé, le plus souvent, sur des indicateurs financiers :

- ✓ Ils focalisent l'attention des managers sur le court terme ;
- ✓ Ils ne favorisent pas la réactivité, car les problèmes sont repérés très tard ;
- ✓ Ils donnent une vision très agrégée de la performance, qui ne facilite pas l'analyse nécessaire au pilotage ;
- ✓ Enfin, les décompositions traditionnelles de ces indicateurs orientent souvent l'attention des managers vers la seule réduction des coûts.

Ce travail, que nous avons réalisé, fut d'un grand profit car il nous a permis d'enrichir nos connaissances théoriques, cependant l'absence de stage pratique au sein de l'entreprise pour concrétiser toutes ces informations, me parait que, est un grand obstacle pour savoir l'utilité de cet outil de gestion, et la place qu'il occupe surtout dans les entreprises algériennes,

Enfin, nous pouvons ajouter qu'il ne faut surtout pas comprendre le contrôle de gestion comme un système de pilotage uniforme et transposable à toutes les entreprises. Loin de là, le contrôle de gestion doit s'adapter et être personnalisé en fonction des besoins et des spécificités de chaque entreprise.

# **BIBLIOGRAPHIE**

# Bibliographie

---

## Ouvrages :

1. Alazard Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion, DCG11 », 2eme édition, Dunod, Paris, 2010.
2. Alazard C et Sépari S., 1998, DECF : contrôle de gestion, manuel et applications, 4e édition, Ed. DUNOD, Paris.
3. Anthony et Dearden J., « le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », 3e édition, Ed. DUNOD, Paris.
4. Ardoine, Michel et Schmidt J, le contrôle de gestion, Paris, Ed. Public union 1985.
5. A.D. Chandler, « Organisation et performance des entreprises », T1, Editions de l'organisation, 1992.
6. Autissier .D & V. Delaye, « Mesurer la performance du système d'information », Editions d'Organisation Groupe Eyrolles, 2008.
7. Abdelhamid EL Gadi, « Audit et contrôle de gestion», Mithaq-almaghrib,1996.
8. ACKLOFF R, Méthodes de planification dans l'entreprise, éd d'organisation 1973
9. Berland N et De Rongé Y., 2012, contrôle de gestion : perspectives stratégiques et managériales, édition Pearson Education, France.
10. Boix D., 2005, le tableau de bord : un dispositif de management, Ed. D'organisation, Paris. P4.
11. Boislandelle.H.M, « *Gestion des Ressources Humaines dans les PME* », 2<sup>e</sup> édition, Economica 49, rue Hericart, 75015 Paris, 1998.
12. Bouin. Xavier, « les nouveaux visages du contrôle de gestion : outils et comportement », 2<sup>ème</sup> éd, Dunod, Paris, 2004.
13. Caillat. A, « Management des entreprises ».Edition HACHETTE LIVRE ,2008.
14. Caroline Selmer, « concevoir le tableau de bord : Outils de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision », 3<sup>ème</sup> éd, Dunod, Paris, 2011.
15. Doriath. B et Goujet. C, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3<sup>ème</sup> éd, Dunod, Paris, 2007.
16. Demeestere René, et all, « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 3<sup>ème</sup> édition, DUNOD, Paris.
17. Errami Y., (2008), « Articulation et modes d'existence des systèmes de contrôle dans les entreprises françaises : une étude exploratoire », The 14th Euro-AsiaConference and the 3rd

## Bibliographie

---

18. Fabre P et al., 2014, DSCG 3 : management et contrôle de gestion, 3e édition, DUNOD, Paris.
19. Feminier. B & D. Boix, « Le tableau de bord facile : Manager d'équipe », Éd d'organisation, Paris, 2003.
20. Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, ed Paris, 2005.
21. Gautier F., Pezet A., « Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006.
22. Grandguillot B et F., 2014, l'essentiel du contrôle de gestion, Gualino éditeur, Lextenso éditions (8e édition), France.
23. J.Y .Saulau « le tableau de bord du décideur » édition, d'organisation, paris, 1982
24. Khemakhem. A, « la dynamique du contrôle de gestion », 2<sup>ème</sup> éd, Dunod, Paris, 1976
25. Kaplan R-S, Norton D-P, « BalancedScorecard : stratégie système », Management Press, 2005.
26. Kaplan r-S et Norton D-P., « Le tableau de bord prospectif », In BURLAIN A.et all, « Le contrôle de gestion », Edition librairie Vuibert, Paris, 2004.
27. Leroy.M. « le tableau de bord au service de l'entreprise », Edition d'organisations, paris, 1998.
28. Langlois G. ; Bonnier C. ; Bringer M., « Contrôle de gestion », Foucher, Paris, 2006.
29. L. AUBUT-LUSSIÉ [2013] ; « le Tableau De Bord : Abc : Les meilleures pratiques » ; Ed Academia, Février 2013.
30. Loning H., Malleret V., Meric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., « Le contrôle de gestion, outils et pratiques », Dunod, Paris, 2008
31. MARGOTTEAU Eric, « contrôle de gestion DECF.U.V.7 », Ellipses Edition Marketing S.A, 2001.
32. Norbert.G, « Le contrôle de gestion pour améliorer la performance », 3<sup>ème</sup> édition d'organisation, Paris, 2001.
33. Philippe Lorino, « Enquêtes de gestion - A la recherche du signe dans l'entreprise:Huit récits, du compact-disc au pain biologique », Edition L'Harmattan, Paris, 2000
34. R. AÏM, « 100 questions pour comprendre et agir: Indicateurs et tableaux de bord de gestion », Éditions AFNOR, Saint-Denis La Plaine, 2011
35. RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Edition d'organisation, Paris, 2010.

## Bibliographie

---

36. Selmer C., 2015, concevoir le tableau de bord : méthodologie, outils et modèles visuels, Dunod (4e édition), paris.
37. Voyer Pierre, « Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance », presse de l'Université du Québec, Québec, 1999.

### Les articles :

1. ANTHONY, R.N, « Planning and Control Systems », A Framework for Analysis, Division of Research, Harvard University, Boston, 1965.
2. BERGERON. H, « La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME », 6<sup>ème</sup> Congrès international francophone sur la PME - Octobre 2002 - HEC - Montréal.
3. BOUQUIN. H, « Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise », Presses Universitaires de France - PUF, 1986.
4. BOURGUIGNON ANNICK, « peut-on définir la performance ? », Revue française de comptabilité, n° 269, juillet -août 1995, pp. 61-66.
5. BOURGUIGNON. A &al, « Balancedscorecard versus French tableau de bord : beyond dispute, a cultural and ideological perspective », Cahier de recherche HEC, mars. Publié dans Comptabilité - Contrôle – Audit, 2001.
6. CHUNG. K. H ET PRUITT. S.W, « A simple approximation of Tobin's Q », Financial Management, Vol 23, N°3, 1994.
7. Eccles RG, « The performance measurement manifesto », Harvard Business Review 69, 1991.
8. ERRAMI Y, « Articulation et modes d'existence des systèmes de contrôle dans les entreprises françaises : une étude exploratoire », The 14th Euro-AsiaConference and the 3rd International Conference on Business and Management Research, Bali, Indonésie, 27 th - 29 th Augus, 2008.
9. ELLUL. F, « Un Tableau De Bord : Pourquoi, Pour Qui Et Comment ? », La Lettre du CEDIP - En lignes n° 25 - avril 2003.

## Bibliographie

---

10. FERNANDEZ. L, « Evaluation multicritères des performances et des usages des systèmes d'information : vers un cadre équilibré d'indicateurs de mesures», in Sociologies pratiques, 2004, article de 19 pages.
11. FEW. S, « Dashboard confusion », 2004.
12. KAPLAN R-S ET NORTON D-P., « Le tableau de bord prospectif », In BURLAIN A.et all, « Le contrôle de gestion », Edition librairie Vuibert, Paris, 2004,
13. Kaplan, R et Norton, D. In BERLAND N et DE Ronge., « Contrôle de gestion », Edition PEARSON, France, 2012.
14. LORINO. P, « Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités », Tom 1, Ed DUNOD, Paris, 1991.
15. LYNCH R.L ET CROSS K.F, « Measure Up, Yard sticks for ContinuousImprovement », Cambridge, Blackwell Business, 1992.
16. VOLLE, M, « La place de l'aide à la décision dans le système d'information », Revue MODULAD, 2005, N° 32.

### **Mémoire et thèses :**

1. Rafika Bouraib, «Tableaux de bord, outils de pilotage de mesure et d'évaluation de la performance de l'entreprise cas pratique NAFTAL», Thèse de magistère en sciences économiques, spécialité management des entreprises, Directeur de recherche Mr Mahfoud DERGHOUM, Université de Mouloud MAMMERI TIZI- OUZOU.
2. KESSOURI Nadjete, MELIZOU Samiha, « Evaluation de contrôle de gestion au sein de l'entreprise cas de l'EPB », Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de master II, Université A. Mira, 2011, option : CCA

### **Sites web :**

1. [www.foad-mooc.auf.org/IMG/pdf/M02-2pdf](http://www.foad-mooc.auf.org/IMG/pdf/M02-2pdf) consulté le 08/04/2016.
2. <http://www.memoireonline.com>.
3. [www.ifaci.com](http://www.ifaci.com)
4. <https://fr.slideshare.net/MohamedELHAROUAL1/le-rlle-de-la->

## Bibliographie

---

- [coptabilit- analytique- dans-le-contrle-de-gestion.](#)
5. <https://www.compta-facile.com/differents-tableaux-de-bord/>
  6. [https://www.finyear.com/Le-pilotage-de-la-performance-essai-definition\\_a14902.html.](https://www.finyear.com/Le-pilotage-de-la-performance-essai-definition_a14902.html)
  7. [https://sites.google.com/site/barometredegestionstrategique.](https://sites.google.com/site/barometredegestionstrategique)
  8. [www.pilote.org](http://www.pilote.org)



# **TABLE DES MATIERES**

# Table des matières

---

<b>Introduction générale.....</b>	<b>01</b>
<b>Chapitre I : fondements théoriques du contrôle de gestion.....</b>	<b>04</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>04</b>
<b>Section 01 : Notions générales sur le contrôle de gestion.....</b>	<b>04</b>
1- historique du contrôle de gestion.....	04
2- Définition du contrôle de gestion.....	05
2-1- Définition du concept contrôle/gestion.....	05
2-2- Les différentes définitions du contrôle de gestion.....	05
3- Objectif du contrôle de gestion.....	07
4- Contrôle de gestion et structure de l'entreprise.....	08
4-1-Rattachement à la direction générale (position d'état-major).....	08
4-2-Rattachement au râteau (position fonctionnelle).....	09
5- Les limites et obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion.....	10
5-1- Les limites de contrôle de gestion.....	10
5-2- Les obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion.....	10
6- Notions voisine du contrôle de gestion.....	11
6-1- Contrôle interne.....	11
6-2- Audit interne.....	11
6-3- Audit externe.....	12
<b>Section 02 : Place et rôle de la fonction contrôle de gestion dans</b>	
<b>L'organisation.....</b>	<b>13</b>
1- Les différents niveaux du contrôle de gestion.....	13
1-1- Le contrôle stratégique..... ;;;	13
1-2- Le contrôle de gestion..... ;	14
1-3- Le contrôle opérationnel..... ;	14
1-4- Le contrôle budgétaire..... ;;	14
2- Mission et Rôle du Contrôle de Gestion.....	15
3-Le métier et le rôle du contrôleur de gestion.....	15
3-1- Métier du contrôleur de gestion.....	16

## Table des matières

---

3-2- Le rôle du contrôleur de gestion.....	16
3-3-Niveaux du contrôleur de gestion.....	16
3-4- Le profil du contrôleur de gestion.....	17
4- Le processus du contrôle de gestion.....	18
4-1- La planification.....	18
4-2- La budgétisation.....	19
4-3- Action et suivi des réalisations.....	20
5-La place du contrôle de gestion dans les entreprises.....	21
5-1- La position fonctionnelle.....	22
5-2- La position d'état-major (la position de Staff).....	23
<b>Section 03 : Les principaux outils du contrôle de gestion.....</b>	<b>23</b>
1- Le système d'information.....	24
1-1-La notion de système d'information.....	24
1-2-Les types de systèmes d'informations.....	24
1-2-1-Système d'information stratégique pour les décideurs.....	25
1-2-2-Système d'information pour les responsables opérationnels.....	25
1-3- Finalités d'un système d'information.....	25
1-4- L'utilisation des informations par le contrôle de gestion.....	25
2- La comptabilité de Gestion.....	26
2-1-Les objectifs de la comptabilité de gestion.....	27
2-2-La comptabilité analytique et le contrôle de gestion.....	27
2-3-Les méthodes de la comptabilité de gestion.....	27
2-3-1-Le système des coûts complets.....	28
2-3-2-Le système des coûts partiels.....	29
3- La gestion budgétaire.....	29
3-1- La notion de budget.....	29
3-2- Les procédures de la gestion budgétaire.....	30
3-3- Le contrôle budgétaire.....	31
3-4- Le rôle du contrôleur de gestion et le contrôle budgétaire.....	31
4- Le tableau de bord..... ;	32
4-1-Objectifs du tableau de bord.....	32
4-2-Les rôles d'un tableau de bord.....	33

# Table des matières

---

4-2-1- Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison.....	33
4-2-2- Le tableau de bord, aide à la décision.....	33
4-3-0- Le tableau de bord, outil de dialogue et de communication.....	34
4-3-Type des tableaux de bord.....	34
4-3-1- Le tableau de bord stratégique.....	34
4-3-2- Le tableau de bord de gestion.....	34
4-3-3- Le tableau de bord opérationnel.....	34
4-4-Les attentes pour des tableaux de bord plus pertinents.....	35
5-Le système de reporting..... ;;;;;;	35
<b>Conclusion.....</b>	<b>36</b>
<b>Chapitre II : contrôle de gestion et la mesure de la performance.....</b>	<b>38</b>
<b>Introduction.....</b>	<b>38</b>
<b>Section 01 : le concept de la performance .....</b>	<b>38</b>
1- Définition de la performance.....	38
2- Dimensions de la performance. ....	42
2-1-La performance économique .....	42
2-2- La performance financière .....	43
2-3-La performance sociale .....	44
2-4-La performance stratégique .....	45
2-5-La performance technologique .....	45
2-6-La performance managériale .....	46
3-Les objectifs de la performance .....	46
4-Les sources et les indicateurs de la performance.....	47
4-1-Les sources de la performance .....	47
4-2-L'information comme source de performance.....	48
5-Les indicateurs de performance.....	49
5-1-Typologies d'indicateurs.....	50
5-2-Les formes des indicateurs.....	51
<b>Section 02 : la Mesure de la performance.....</b>	<b>52</b>
1- Les principes de bases de la mesure de la performance.....	54
2-La pertinence de mesurer la performance.....	55

# Table des matières

---

3-Le contrôle de gestion et mesure de la performance.....	56
3-1-Le contrôle de gestion et la performance de l'organisation .....	57
3-1-1- Contrôle de gestion et performance économique et financière de l'entreprise....	57
3-1-2-Contrôle de gestion et performance organisationnelle.....	57
5- Les réponses du contrôle de gestion pour piloter la performance .....	57
4-1-Les réponses utilisables dans tous les contextes .....	57
4-2-Les réponses face aux tendances récentes .....	58
<b>Conclusion.....</b>	<b>60</b>
<b>Chapitre III : aspects théoriques du tableau de bord.....</b>	<b>61</b>
<b>Introduction.....</b>	<b>61</b>
<b>Section 01 : généralités sur le tableau de bord.....</b>	<b>61</b>
1- Définition et rôle d'un tableau de bord.....	61
1-1- Définition du tableau de bord .....	61
1-1- Les rôles d'un tableau de bord.....	63
1-1-1- Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison.....	63
1-1-2- Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication .....	63
1-1-3- Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision .....	64
1-1-4- Le tableau de bord est un outil d'alerte et de diagnostic .....	64
1-1-5- Le tableau de bord, outil de motivation et de mesure des performances .....	64
1-1-6- Le tableau de bord est un outil d'organisation .....	65
1-1-7- Le Tableau de bord est un moyen d'appréciation et de délégation du pouvoir.....	65
2- Les typologies et les instruments du tableau de bord.....	65
2-1- Les typologies du tableau de bord .....	65
2-2- Les instruments du tableau de bord .....	66
2-2-1- La conception générale .....	66
2-2-2- les instruments utilisés .....	67
3- Les principes et les conditions de mise-en-œuvre d'un tableau de bord.....	68
3-1- Les principes du tableau de bord.....	69
3-2- Les conditions de mise-en-œuvre d'un tableau de bord.....	70

## Table des matières

---

3-3- Les conditions spécifiques et préalables pour la réussite d'un tableau de bord.....	70
4- Utilité et limite de tableau de bord.....	71
4-1- Utilité du tableau de bord.....	71
4-2- Les limites du tableau de bord .....	72
<b>Section 02 : la conception et la réalisation d'un tableau de bord prospectif.....</b>	<b>74</b>
<b>Introduction.....</b>	<b>74</b>
1- Notions essentielles sur le tableau de bord prospectif.....	74
1-1- Définition du Tableau de Bord Prospectif .....	75
1-2- Objectifs de tableau de bord prospectif.....	76
1-3- Architecture du tableau de bord prospectif .....	76
1-3-1- L'axe financier .....	77
1-3-2- L'axe « clients » .....	77
1-3-3- L'axe « processus interne ».....	78
1-3-4- L'axe apprentissage organisationnel .....	79
1-4- Les limites de tableau de bord prospectif .....	80
2- Le tableau de bord prospectif : outil de pilotage de la performance .....	80
2-1- Piloter la performance .....	81
2-2- Le TBP relie différentes mesures de la performance .....	81
3- Démarche de la conception de tableau de bord prospectif.....	82
3-1- Les principes de conception d'un TBP .....	83
3-2- Les différentes démarches de conceptions.....	83
3-3- Le TBP et la stratégie .....	86
4- Les étapes d'élaboration d'un tableau de bord.....	87
4-1- La fixation des objectifs .....	87
4-2- Détermination des points clés .....	88
4-2-1- Pourquoi déterminer les points clés ?.....	88
4-2-2- Comment déterminer les points clés ?.....	88
4-2-3- Les conditions de détermination des objectifs et points clés .....	89
4-3- La recherche des indicateurs pertinents .....	89
4-3-1- Les types d'indicateurs .....	89

## Table des matières

---

4-3-2- L'utilisation de l'indicateur .....	91
4-4- La collecte d'informations .....	91
4-5- Mise en forme du tableau de bord .....	92
<b>Conclusion .....</b>	<b>93</b>
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>94</b>

### **Bibliographie**

### **Table des matières**

## **Résumé**

Ce travail qui s'intitule : le tableau de bord et le contrôle de gestion :Eléments Théoriques du pilotage de la performance de l'entreprise, s'inscrit dans l'accomplissement des conditions d'obtention du diplôme de master en sciences de gestion, vient pour répondre à la problématique de recherche suivante : Comment faire du tableau de bord un dispositif dynamique pour mieux suivre l'évolution de la performance de l'entreprise ?.D'après avoir réalisé cette recherche, sur les fondements théoriques du contrôle de gestion, la mesure de la performance, et aspects théoriques du tableau de bord. Les conclusions obtenues ont confirmé, l'importance du tableau de bord pour mesurer, piloter et évaluer la performance de l'entreprise.

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