

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche
Scientifique



Université Abderrahmane Mira Bejaia
Département de science de gestion

Mémoire fin de cycle

Thème

**Le contrôle de gestion : le tableau de
bord comme outil d'aide à la décision**

Encadreur :

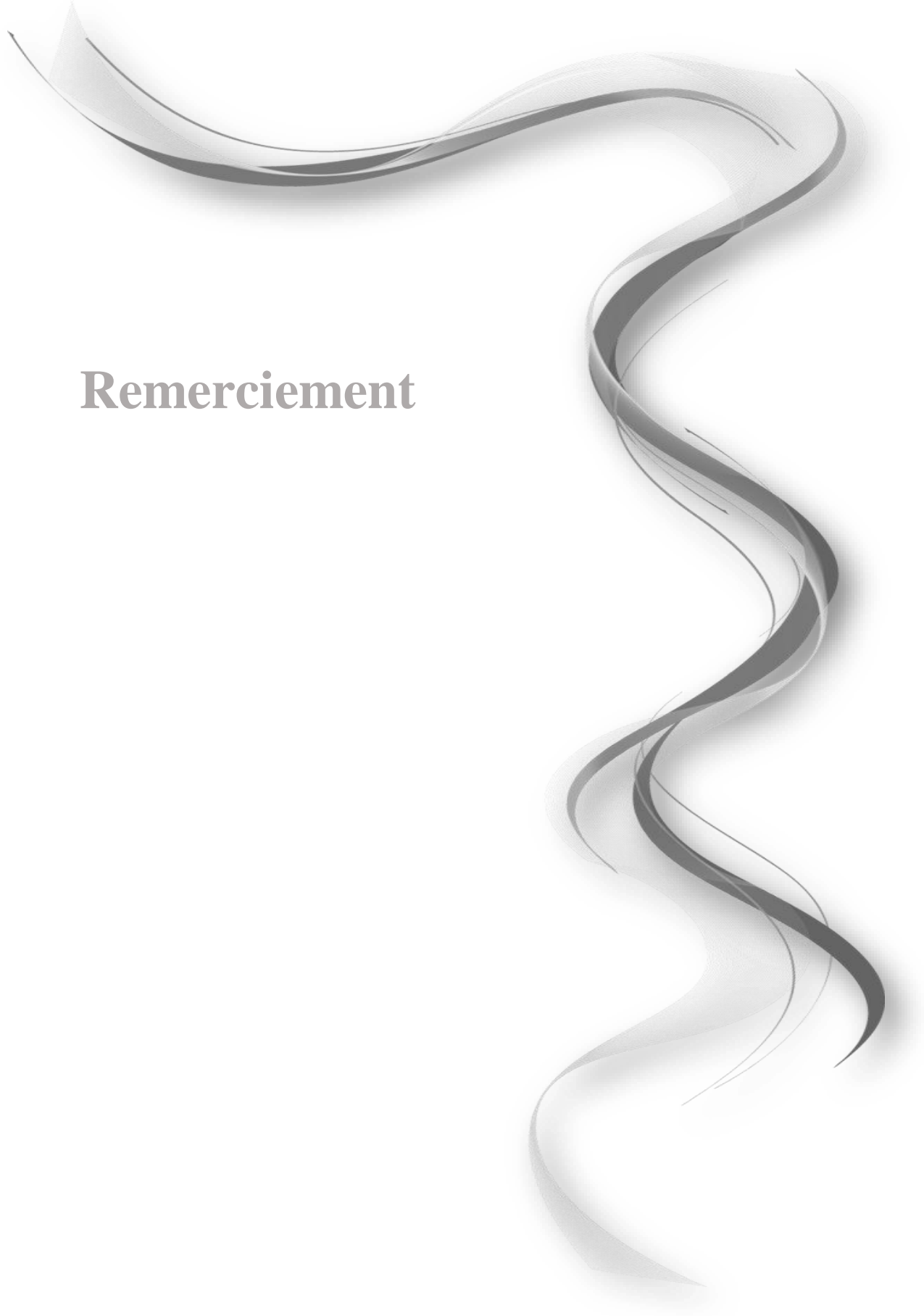
Mr : ARAB Zoubir

Réaliser par :

BESSAL Zakari

BERKANE Asma

Année universitaire 2019/2020



Remerciement

Remerciement

Tout d'abord, nous tenons à remercier le bon dieu de nous avoir guidés vers le chemin de la lumière et du savoir.

Nous tenons à remercier tous les enseignants de notre spécialité pour nous avoir aidés et dirigés tout au long de nos études.

Nous exprimons nos sincères remerciements et reconnaissance a notre encadreur Mr Arab Zoubir.

Nous remercions également et chaleureusement nos familles respectives et nos ami(es) pour nous avoir aidés et motivés tout au long de ce travail ainsi que toute notre promotion pour leur esprit d'équipe.

Et dans le souci de n'oublier personnes, que tous ceux qui nous ont aidés de près ou de loin trouvent l'expression de notre profonde gratitude.



Dédicaces

Je dédie ce travail a :

A mes chers parents, pour tous leurs sacrifices, leur amour, leur tendresse, leur soutien et leurs prières tout au long de mes études.

A ma chère sœur amina pour ses encouragements permanents et son soutien.

A ma grand-mère et mon défunt grand père adoré pour leur appui, leur encouragement et leurs prières tout au long de mon parcours universitaire.

A ma meilleure amie meriem pour m'avoir encouragé et aider durant l'élaboration de ce mémoire.

A toute ma famille pour leur soutien tout au long de mes études.

Que ce travail soit l'accomplissement de vos vœux tant allégués, et le fruit de votre soutien infaillible.

B.zakari

Je dédie ce travail a :

Mes parents qui m'ont toujours été une source d'aide, d'inspiration et de fierté.

Mes frères et sœurs qui m'ont toujours aidé à choisir et à définir les meilleurs choix dans ma vie et à tracer mon chemin vers une vie pleine de réussite.

A tous mes cousins et cousines et toute la famille.

A ceux qui m'ont aidé tout au long de ma vie, ainsi à la réalisation de ce travail en particulier.

A mes chers amis de tous ce qui me sont chers.

B.Asma



Liste des illustrations

Liste des tableaux :

Tableau 01 : comparaison entre le contrôle interne et le contrôle de gestion.....10

Liste des figures :

Figure 01 : Processus contrôle de gestion.....18

Figure 02 : exemple de tableau de bord.....36

Figure 03 : l'architecture globale du tableau de bord.....38



Sommaire

Remerciement**Dédicace**

Introduction générale	01
Chapitre 1 : contrôle de gestion au sein de l'entreprise	04
Section 1 : notion générale du contrôle de gestion	04
Sous-section 1 : Genèse et évolution du contrôle de gestion	04
Sous-section 2 : Définitions du contrôle de gestion	05
Sous-section 3 : Objectifs et missions du contrôle de gestion	07
Section 2 : la démarche du contrôle de gestion	09
Sous-section 1 : les concepts clés associé au contrôle de gestion	09
Sous-section2 : rôle du contrôle de gestion	11
Sous-section3 : objet du contrôle de gestion	13
Sous-section4 : le processus du contrôle de gestion	15
Section3 : la mise en place du contrôle de gestion au sein d'une organisation	20
Sous-section 1 : les outils du contrôle de gestion	20
Sous-section 2 : l'implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise	26
Sous-section3 : champ d'application du contrôle de gestion	28
Chapitre 2 : le tableau de bord comme outil de contrôle	33
Section 1 : généralité sur le tableau de bord de gestion	33
Sous-section 1 : l'évolution du tableau de bord de gestion	33
Sous-section 2 : définition du tableau de bord de gestion	34
Sous-section 3 : méthode de conception du tableau de bord de gestion	37
Section 2 : le tableau de bord au sein d'une organisation	42
Sous-section 1 : rôle du tableau de bord de gestion	42
Sous-section 2 : objectif du tableau de bord de gestion	44
Sous-section 3 : les instruments d'un tableau de bord de gestion	45
Sous-section 4 : les indicateurs d'un tableau de bord de gestion	47
Section 3 : les dimensions du tableau de bord de gestion et ses typologies	51
Sous-section 1 : les dimensions du tableau de bord de gestion	51
Sous-section 2 : typologie du tableau de bord de gestion	54
Sous-section 3 : les avantages et les limites du tableau de bord de gestion	59
Conclusion générale	61



Introduction générale

Introduction générale

Les sociétés et les entreprises vivent aujourd'hui dans un environnement en constante mouvance, l'évolution connue sur les différents marchés a fait que les entreprises sont rentrées dans une nouvelle ère de compétitivité caractérisée par une montée du risque, une concurrence grandissante et une clientèle de plus en plus exigeante. Cela a fait que le souci primordial pour les entreprises, est de concilier compétitivité et rentabilité.

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

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

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

La concurrence d'aujourd'hui n'est plus industrielle mais désormais informationnelle.

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

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

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

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

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

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

Problématique De Recherche

Partant de cela, objectif de notre étude est d'essayer d'apporter une réponse à la question principale suivante : comment le tableau de bord participe à la mesure et l'amélioration de la performance financière d'une entreprise ?

Pour répondre à cette question, on a jugé nécessaire de développer encore davantage cette question en posant les questions suivantes

Q01 : en quoi consiste le contrôle de gestion et quels sont ses outils ?

Q02 : en quoi consiste le tableau de bord et quels sont ses différents types ?

Hypothèses de travail

Pour cerner notre thème et répondre à cette problématique citée initialement nous avons supposé comme probable réponse les hypothèses ci-dessous en nous référant aux études antérieures qui ont été faites

H1 : le contrôle de gestion constitue un élément de prise de décision dont les outils sont plus liés à la comptabilité.

H2 le tableau de bord est un instrument de mesure de la performance de l'entreprise et aide à la prise de décision.

Le but de notre étude est avant tout d'apporter des éléments de réponse à notre problématique, mais aussi de donner une idée générale sur tableau de bord.

Notre étude s'inscrit dans le cadre d'une approche exploratoire et descriptive. Pour ce faire nous avons eu recours d'une part à une investigation théorique à travers la consultation d'ouvrage, de mémoire et de sites web.

A cet effet, nous avons opté pour un plan de travail qui se compose de deux chapitres. Le premier chapitre est consacré à étudier le contrôle de gestion au sein de l'entreprise, dans lequel nous présentons la notion générale du contrôle de gestion, la démarche du contrôle de gestion et la mise en place du contrôle de gestion au sein d'une organisation.

Le deuxième chapitre, nous abordent le tableau de bord comme outil de contrôle ou nous avons donné un aperçu générale sur le tableau de bord, en deuxième lieu on a parlé sur le tableau de bord au sein d'une organisation et pour finir les dimensions du tableau de bord de gestion.

Le troisième chapitre on n'a pas pu le réaliser et c'était un cas pratique portant sur l'utilité d'un tableau de bord dans une entreprise.

Vu les conditions mises en place par l'état et les entreprises à cause de l'apparition de la maladie du covid-19, nous sommes empêchés de réaliser le cas pratique malheureusement.



**Chapitre 1 : le contrôle de
gestion au sein de l'entreprise**

Introduction

Les entreprises évoluent actuellement dans un monde de plus en plus hostile et incertain. La mise en place d'un système de contrôle de gestion s'avère être une condition primordiale pour survivre et se développer tout en tenant compte de certaines contraintes telles que la confrontation avec une rude concurrence, l'opacité de l'avenir ou encore l'exigence de performance et de rentabilité.

Le contrôle de gestion répond à une préoccupation majeure, qui est la maîtrise de la gestion et la coordination des différentes actions. De même, le suivi des réalisations, l'aide à la décision et l'adoption de mesures correctives représentent des fonctions importantes du contrôle de gestion.

Section 01 : généralité sur le contrôle de gestion

1).Genèse et évolution du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est récent par rapport à d'autres fonction au sein de l'entreprise, ses origines ont été apparu avec l'implantation du système comptable qui est caractérisé par le développement du commerce international qui a nécessité la création d'une comptabilité en partie double inventé en Gènes au XIVe siècle.

Plusieurs siècles plus tard, le contrôle est apparu plus difficile à cause de l'une comptabilité industrielle en 1815. La fonction de contrôle de gestion fait son apparition entre la première et la deuxième guerre des Etats Unis, la date officielle de son apparition est en 1931. En France. Le plan comptabilité général de 1947 distingua pour la première fois entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique, que cette dernière est considérée comme l'un des outils de contrôle de gestion.

Au début du XXe siècle, le contrôle de gestion s'est d'abord pratiqué dans les très grandes entreprises industrielles américaines ; dans ce stade le contrôle de gestion a comme mission de motiver les personnels, d'identifier et corriger les erreurs, d'anticiper pour les éviter (logique de FAYOL et TAYLOR), et au milieu des années 1960, le contrôle de gestion s'est imposé dans les grandes entreprises industrielles qui a pour but d'améliorer la performance de la production et cela par le biais de contrôle budgétaire.

A la fin des années 1960 et au début des années 1970 des méthodes ont proposées (exemple : budget à base zéro) pour mieux améliorer l'évolution de contrôle de gestion des organisations. La place actuelle de contrôle de gestion est d'assister les décideurs dans leurs choix organisationnels, donc le contrôle de gestion est un processus global aidant la direction générale à maîtriser le temps et l'incertitude en lui apportant les informations nécessaire.¹

2). Définitions du contrôle de gestion

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

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

(R.N. ANTHONY, 1965), définit le contrôle de gestion comme étant : « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation ».² Dans cette définition, le contrôle de gestion apparaît comme le « garant » du non gaspillage des ressources confiées à un manager. Il repose ainsi, sur trois éléments : les objectifs à atteindre, les ressources disponibles et les résultats obtenus. Aussi, cette définition est considérée par certains auteurs comme conventionnelle, « universelle ».

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

¹ Guy DUMAS, Daniel LARUE, « contrôle de gestion », édition : litec, paris, 2005, P 15

² R.N. ANTHONY, [1965] « Planning and Control Systems », A Framework for Analysis, Division of Research, Harvard University, Boston, 1965, P. 17. (Cité par GRENIER & C. MOINE, [2003], « Construire le système d'information de l'entreprise », Ed Foucher, PP.11-12)

³ R. N. ANTHONY; [1988] «The Management Control Function» The Harvard Business School, Press, Boston, 1988, p. 10

gestion.

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

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

(SIMONS, 1995) propose en ce sens une typologie des systèmes de contrôle de gestion dans lequel quatre leviers de contrôle permettent la mise en oeuvre de la stratégie et le contrôle de sa pertinence : les systèmes de contrôle interactif, les systèmes de contrôle diagnostic, les systèmes de frontières (garde-fou) et les systèmes de croyances,⁴ pour appréhender comment les managers contrôlent la stratégie. Dans ce cadre, le contrôle de gestion sert toujours à la mise en oeuvre de la stratégie, mais également à son renouvellement.

(M. LEROY, 2011) à son tour définit le contrôle de gestion comme étant : « un système d'information et de communication qui grâce à ses procédures, ses méthodes et ses documents aide les opérationnels de tous les niveaux à définir des objectifs cohérents et conformes aux choix politiques de l'entreprise et en piloter la réalisation ». ⁵ Par sa définition, l'auteur qualifie le contrôle de gestion comme étant un ensemble de dispositifs d'information relié à la stratégie et les actions quotidiennes de l'entreprise.

Le Plan Comptable Général Français (1999), définit le contrôle de gestion : « comme un ensemble de dispositions prises pour fournir aux dirigeants, aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec

⁴ R. SIMONS [1995], « Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal? », Library of Congress. P.5.

⁵ M. LEROY, [2012] ; « Le contrôle de gestion et ses évolutions », Ed. D'Organisation, 2011-2012

les données passées ou prévues peut le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées.

La circulaire interministérielle du 21 juin 2001, définit: le contrôle de gestion comme « un système de pilotage mis en œuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés – y compris les ressources humaines - et soit l'activité développée, soit les résultats obtenus dans le cadre déterminé par une démarche stratégique préalable ayant fixé des orientations.»⁶

Certes ces approches et concepts nous permettent de déduire une définition, mais un consensus se fait autour de l'idée que le contrôle de gestion c'est finalement, l'outil d'aide au pilotage, de mesure et d'amélioration continue des performances de l'entreprise. Il permet de diagnostiquer les résultats et proposer des actions correctives. C'est également la maîtrise de la gestion rationnelle des actions de l'entreprise en prévoyant les événements et en s'adaptant à leurs évolutions environnantes. Ainsi, le contrôle de gestion, garantit à la fois, le pilotage, la maîtrise, la mesure, la gestion et l'analyse des actions d'une entreprise.

En résumé, d'un côté le contrôle de gestion a un rôle de régulateur de comportement ; grâce à la vérification (analyse des écarts) qui permet de conduire et surtout maintenir l'entreprise dans la direction de l'objectif fixé (vers l'état désiré) (environnement stable). D'un autre côté le contrôle de gestion possède un rôle d'auto apprentissage en exerçant avec vigilance la fonction d'une relation interactive, qui permet la cohérence entre la stratégie et le quotidien. Et acquérir ainsi une expérience de cette réalité, et pousser les responsables à considérer l'état souhaité (environnement incertain) (GERVAIS, 1991).

3). Objectifs et missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a plusieurs objectifs et missions.

3.1). Objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs de contrôle de gestion est semblable pour toutes les entreprises quel que soit sa taille et sa structure, parmi ces objectifs nous trouvons.⁷

⁶ Source : guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations de l'Etat Français

⁷ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, Op.cit., P : 20

- La performance de l'entreprise Dans l'environnement complexe et incertain, l'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions. Le pilotage des performances doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence organisationnelle pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. On demande alors au contrôle de gestion d'aider à allouer les ressources aux axes stratégiques du moment. Le contrôle de gestion doit optimiser qualité, coût, délai, en utilisant tous les outils de résolution de problème tels que l'analyse de processus, les outils de gestion de la qualité... Le contrôle de gestion doit aussi aider au pilotage des variables de la performance social demandée par les parties prenantes.
- L'amélioration permanente de l'organisation Pour utiliser au mieux les ressources et les compétences. L'entreprise doit piloter son organisation comme une variable stratégique. La structuration par les processus semble être une voie pertinente pour la performance ; il s'agit de découper l'organisation en processus opérationnels et en processus supports pour ensuite modifier et améliorer ceux qui ne sont pas rentable. Le contrôle de gestion peut aider à formaliser ces processus et surtout à mesurer les coûts de ces processus pour déterminer les marges et les leviers d'accroissement possible de valeur ajouté.
- La prise en compte des risques Dans le pilotage de la performance, gouvernement d'entreprise et risque deviennent indissociables, il est nécessaire de connaître les impacts des activités d'une entreprise sur ses parties prenantes en intégrant les risques liés.

3.2). Missions de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est conçu pour être un processus permanent chargé d'intervenir avant, pendant et après l'action. Il est adapté aux orientations stratégiques et à l'établissement du cadre d'un système de mesure des performances. Les enjeux qu'il gère sont alors de : ⁸

- Comprendre et organiser les chaînes de causalité afin d'améliorer l'adéquation de la structure de l'organisation aux finalités ;

Exemple : adapter la conception des systèmes d'information aux attentes des clients.

⁸ Guy DUMAS, Daniel LARUE, « contrôle de gestion », édition : Litec, Paris, 2005, PP : 25, 26.

- Améliorer l'efficacité opérationnelle et les capacités de réaction et d'adaptation en évitant toute déstabilisation ou conflit, en faisant évoluer le modèle de fonctionnement et les outils de gestion ;

Exemple : réduire les coûts et les délais, accroître la qualité, la cohérence et la coordination des actions.

- Faire évoluer la culture interne, anticipé pour satisfaire les nouvelles attentes exprimées en interne et en externe ;

Exemple : promouvoir une culture de coopération interservices et inter métier en intégrant les nouvelles TIC.

En définitive, pour remplir sa mission, le contrôle de gestion doit :

- Comprendre comment l'entreprise doit se comporter pour satisfaire au mieux les attentes de ses partenaires et devancer ses concurrents ;
- Favoriser l'appréhension des performances financières et non financières de l'organisation, repérer les activités sur lesquelles doit impérativement s'appliquer la maîtrise des coûts, renforcer les synergies entre les différentes unités, piloter la relation rentabilité-risque ;
- Rendre compte très régulièrement (chaque année, chaque mois, chaque semaine voire chaque jour en cas de besoin) de ses observation et analyses à la direction générale.

Section 02 : la démarche du contrôle de gestion

1). les concepts clés associés au contrôle de gestion

Dans ce paragraphe, on va traiter certaines notions liées à la discipline du contrôle de gestion, dont on trouve le contrôle organisationnel, le contrôle interne et l'audit interne.

1.1).Le contrôle organisationnel :

« Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs

comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique »⁹

Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels.

Ainsi le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnelle et opérationnelle) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

- la planification.
- la fixation des règles et des procédures.
- l'évaluation des résultats et de la performance.

1.2).Le contrôle interne :

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde de patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »¹⁰ (Ordre des experts comptables et comptables agréés `OECCA',1977).

Une analyse comparative permet de cerner les deux types de contrôles :

Tableau 1 : comparaison entre le contrôle interne et le contrôle de gestion

	Contrôle interne	Contrôle de gestion
Leur nature	Un ensemble de sécurités	Un ensemble de procédures et de méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise.
Leurs objectifs	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise :	<ul style="list-style-type: none"> · Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation · Vérifier si les objectifs fixés sont atteints

⁹ Abdelehamid El Gadi ; « Audit et contrôle de gestion » ; Page : 16

¹⁰ Claude Alazard ; Sabin Sépari ; « DECF Contrôle de Gestion » ; 5ème édition Page : 18

	<ul style="list-style-type: none"> · Protection du patrimoine · Qualité de l'information · Amélioration des performances · Application des instructions de direction 	<ul style="list-style-type: none"> · Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation
Leurs manifestations	Organisation et mise en place de la procédure	<ul style="list-style-type: none"> · Budgets : élaboration · Etats budgétaires par centre de coût ou de profit · Production/suivi de l'analyse des résultats.

Source : J. Consulting, « outils et techniques de contrôle de gestion », décembre 1986, p.12.

1.3). Audit interne:

« Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants ». ¹¹

L'audit doit permettre de :

- mesurer et améliorer la fiabilité des systèmes d'information comptable et financière existant.
- mettre en place des systèmes efficaces de contrôle de tous les domaines de l'entreprise.

2). rôle du contrôleur de gestion

Le métier du contrôleur de gestion consiste à définir et analyser les données quantitatives et qualitatives relatives à la gestion de l'entreprise, c'est pourquoi il doit être doté d'une qualité spécifique nécessaire pour exercer son métier.

¹¹ Claude Alazard ; Sabin Sépari ; « DECF Contrôle de Gestion » ; 5ème édition Page : 18

2.1). Métier du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois : spécialiste (maîtriser les outils pointus), généraliste (organiser, coordonner les procédures), opérationnel (gérer l'exécution), fonctionnel (conseiller les décideurs), technicien (intégrer la dimension technique) et humain (gérer les hommes et les groupes).

Ce métier concerne les entreprises de tout secteur d'activité. Dans une grande entreprise, les contrôleurs de gestion peuvent être spécialisés (Contrôleur de gestion industriel, commercial, budgétaire) et rattachés fonctionnellement à une cellule centrale de gestion. En PME, le contrôleur de gestion peut assurer en même temps d'autres fonctions (comptables, financières, administratives).

D'une manière générale, le contrôleur de gestion doit ¹²

- Concilier l'idéal et le possible, s'il importe de disposer d'un système d'information suffisamment précis, il convient cependant de ne pas multiplier à l' infini le nombre de variables à prendre en compte, trop d'information tue l'information.
- Définir les procédures qui associent des qualités de présentation et de clarté. En effet le contrôleur de gestion doit garder à l'esprit que ces procédures seront utilisées par des responsables opérationnels n'ayant pas les mêmes compétences que lui.
- Garantir en partie la rationalité de la démarche suivie pour prendre les décisions, à défaut de pouvoir maîtriser absolument la rationalité des choix effectués.
- Informer et former les responsables de l'intérêt de contrôle de gestion, tout en leur fournissant les moyens de l'utiliser effectivement. Il doit faire en sorte que ces responsables respectent les procédures établies : remplir les formulaires dans les délais requis, faire circuler les données, tenir compte des contraintes de codage.
- Inciter les responsables à jouer véritablement le jeu : s'impliquant-ils réellement dans l'établissement des prévisions afin que les objectifs soient réalistes ? fournissent-ils des informations fiables pour mesurer les résultats ? s'efforcent-ils d'identifier les causes des écarts et prennent-ils des actions correctives à adaptées ?
- Développer une activité de conseil c'est-à-dire apporter aux responsables une aide efficace pour orienter leur réflexion.

¹² P.L.Bescos. P.Dobler ; « contrôle de gestion et management » ; 2eme édition ; page 94-95-96

2.2). Qualité du contrôleur de gestion

Compte tenu de sa fonction particulière, le contrôleur de gestion doit posséder certain nombre de qualités.

Du fait qu'il est appelé à être l'interlocuteur de tous les centres de responsabilité. Une formation pluridisciplinaire est vivement souhaitable pour un contrôleur de gestion. Outre qu'il soit contrôleur avec aisance les techniques propres à sa fonction, il doit être initié à toutes les techniques susceptibles d'être utilisées au sein de l'entreprise. Une grande aptitude au dialogue, à la formation, à l'éducation et à l'orientation ne doit laisser aucune place au contrôle au sens de répression.

Le contrôleur de gestion doit avoir le sens de la responsabilité pour fournir des informations correctes, rapides compréhensibles et, surtout, fraîches car de cette dernière qualité dépendra la prise de décision en temps opportun, surtout lorsqu'il s'agit d'information ayant un impact sur l'aspect concurrentiel de l'entreprise.

Le contrôleur de gestion doit avoir une capacité à toute épreuve de synthétiser et de sélectionner les informations afin de ne pas inonder les responsables de chiffres qui, souvent, risquent d'être en conflit et, par conséquent, ne permettent pas de trancher dans une situation donnée. En effet le contrôleur de gestion doit être animé par le souci non pas de la quantité de l'information mais, surtout, par sa qualité comme il vient d'être dit. A la limite, il vaudrait mieux fournir des informations approximatives à intervalles fréquents et récent que des informations précises mais avec des mois, sinon du trimestre de retard .Il faut même anticiper, si cela est possible.

Le contrôleur de gestion ne doit pas identifier au vérificateur mais, au contraire, doit maîtriser les situations, analyser et interpréter les informations, et être responsable de l'assimilation de ces informations par leurs destinataires, à savoir, en particulier, la direction générale de l'entreprise d'une part et ; d'autre part, les différents responsables des centres opérationnels¹³

3). Objet du contrôle de gestion

(E. CHIAPELLO, 1996) propose une synthèse des objets de contrôle en s'interroge pour savoir : quels est l'objet du contrôle et sur quoi exerce-t-il? Il ressort de son questionnement que le contrôle est une démarche incontournable pour le management d'une organisation,

¹³ M'hamed Mekkaoui ; « Précis de contrôle de gestion » ; édition 2007 ; page : 12-13

parfaitement intégrée dans son fonctionnement, car il s'agit de maîtriser les objets de contrôle suivants : [] «Contrôle des actions, des comportements, des procédés de travail, des activités, des tâches. Contrôle des résultats.et contrôle des caractéristiques du personnel, de la qualification et du savoir.et du contexte affectif du travail. Contrôle de l'identité, de la culture, des normes et règles de comportement, et enfin contrôle du choix des objectifs et des stratégies». ¹⁴ C'est préciser également que le contrôle de gestion « permet d'assurer, tout à la fois, le pilotage des services sur la base d'objectifs et d'engagements de service et la connaissance des coûts, des activités et des résultats ».

Pour de nombreux théoriciens et praticiens de la discipline, l'utilisation du terme contrôle est ambiguë dans la littérature relative au comportement organisationnel. En effet, « La confusion provient en grande partie du fait que « contrôler » peut également signifier « diriger ». Défini précisément, le contrôle correspond exclusivement à la tâche qui consiste à s'assurer que les activités produisent les résultats attendus. Dans ce sens, le contrôle se limite à guider l'atteinte des résultats des activités, s'informer des résultats réellement obtenus, et prendre des actions correctives si nécessaire» (Reeves et Woodward, 1970). ¹⁵

Dans le Dictionnaire Larousse, « contrôler » signifie : « pouvoir diriger un phénomène, un processus, intervenir dans son évolution. Par exemple : contrôler sa respiration, contrôler la situation ». Cette perception du contrôle comme le souligne l'auteur : « recouvre l'idée d'une intervention volontariste de la part d'un acteur, en vue de produire des effets désirés. Le contrôle s'oppose ainsi au hasard, mais également à une dépendance excessive à l'égard de facteurs externes. Il est proche des idées de maîtrise et de régulation ». ¹⁶

Cependant, contrôler une situation ne signifie pas uniquement être capable de la maîtriser et de la diriger, mais aussi la mesurer et la vérifier. Cette maîtrise doit être comprise comme étant : faire des économies, d'atteindre l'efficacité par la surveillance. Cependant, « le contrôle » n'est pas uniquement la vérification. Il s'agit d'un acte de management, l'action de maîtriser et également l'action de pilotage de la performance qui se pratique bien évidemment, à tous les niveaux de l'organisation Il s'agit également d'être efficace et de piloter au mieux l'organisation pour obtenir les résultats voulus (performants).

¹⁴ E. CHIAPELLO, [1996], « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence un essai d'organisation de la littérature », Comptabilité, Contrôle, Audit, tome 2, vol.2, P.57

¹⁵ Reeves et Woodward, 1970, Cite par ((F. GIRAUD, O. SAULPIC, G. NAULLEAU, M-H. DELMOND & P-L. BESCOS); « Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance » ; 2ème Ed ©GUALINO, 2005, P.22)

¹⁶ O. SAULPIC, F. GIRAUD, Ph. ZARLOWSKI, M. LORAIN, F. FOURCADE., & J. Morales, [2011] « Les fondamentaux du contrôle de gestion », © Pearson Education France, 2011, P.1

Ainsi, le contrôle de gestion, est surtout un outil d'analyse des performances. Il permet aux gestionnaires de définir leurs objectifs, en mettant en place les moyens appropriés, en comparant les performances passées et futures avec ces objectifs (comme une sorte de diagnostic des résultats obtenus). La situation retenue est utile pour effectuer des corrections de ces objectifs visés et les moyens utilisés pour les atteindre.

Finalement comme on l'a désigné, le contrôle de gestion « est un dispositif d'aide au pilotage de la performance mis en œuvre par le responsable de l'entité, dans son champ d'attribution, en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés - y compris les ressources humaines - et soit l'activité développée, soit les résultats obtenus dans le cadre déterminé par une démarche stratégique préalable ayant fixé des orientations. Il permet d'assurer, tout à la fois, le pilotage de l'entité sur la base d'objectifs et d'engagements de services, et la connaissance des coûts, des activités et des résultats »¹⁷ ...[] Il permet d'alimenter et d'objectiver le dialogue de gestion, relatif aux volumes de moyens mis à la disposition des entités et aux objectifs qui leur sont assignés, à partir de la connaissance des coûts, des activités et des résultats.¹⁸

4). Le processus de contrôle de gestion

Un processus est un enchaînement d'activités qui contribuent à la création d'un bien ou d'un service. (BESCOUS & MENDOZA, 1994) définissent le processus comme « un ensemble d'activités liés en vue d'atteindre un objectif commun (ex : ensemble d'activités nécessaires à la facturation d'un client ». ¹⁹ (BESCOS et al, 1993), le définissent comme « le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés ». ²⁰

A propos des deux définitions de (d'ANATHONY, 1967 & BESCOS et al, 1993), les auteurs déclarent que ces définitions « insistent sur trois composantes essentielles du contrôle

¹⁷ In « Circulaire interministérielle du 21 juin 2001 » élaborée par la direction du budget et la délégation interministérielle de la réforme de l'État français, Cité dans « Le Dispositif De Contrôle De Gestion : Cadre De Référence pour les services de l'Etat et des opérateurs », sous la direction du comité de coordination du contrôle de gestion. 21 Juillet 2008, P.10

¹⁸ In « La démarche de performance : stratégie, objectifs, indicateurs ». Guide méthodologique de juin 2004, Elaboré par le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, (direction de la réforme budgétaire) avec les commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat, la Cour des Comptes et le Comité interministériel d'audit des programmes. Cité in Op.cit. P.10

¹⁹ BESCOS. P. L & C. MENDOZA [1994] ; « Le Management de la performance », Éd. Comptables Malesherbes, Paris. P. 42 .Cité par (ALCOUFFE .S & V. MALLERET [2004] ; « Les Fondements Conceptuels De L'ABC « A La Française » », Association Francophone de Comptabilité Contrôle – Audit, 2004/2 - Tome 10, P. 164)

²⁰ L. BESCOS & al, [1993] ; « Contrôle de gestion et management » Ed Montchrestien, 1993.

de gestion, en tant que management de la performance ou maîtrise de la gestion par les opérationnels. Ainsi, elles :

- soulignent que le contrôle de gestion n'est pas une action isolée mais qu'il s'agit d'un processus ;
- rappellent le caractère finalisé de ce processus en mentionnant explicitement la notion d'objectifs ;
- mettent en valeur la dimension incitative du contrôle de gestion, sa relation étroite avec la motivation des responsables, abordant ainsi de façon implicite le thème majeur de la convergence des buts, développé dans la thèse et les travaux ultérieurs de (M. FIOL 1991) ». ²¹

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

De leur côté (LANGEVIN. P. & G. NARO, 2003), précisent que « (W. OUCHI, 1979) considère que le système de contrôle est, avant tout, un processus de mesure, d'évaluation et de rétribution de la performance. Dans cette perspective, pour pouvoir contrôler, il faut pouvoir mesurer. Selon OUCHI, deux éléments peuvent donner lieu à une mesure : le comportement et les outputs qui résultent de ce comportement. En découlent deux modes de contrôle : le contrôle des comportements (*behavior control*) et le contrôle des résultats (*output control*) ». ²² Les auteurs ajoutent par la suite un troisième mode de contrôle palliant les insuffisances des deux premiers dans certaines situations (ni le processus de transformation ni les résultats ne sont identifiables ou mesurables de façon satisfaisante). Ce mode de contrôle clanique assure, par socialisation, l'alignement de l'intérêt des salariés avec celui de l'organisation. ²³

Selon (ARDOIN J.L, MICHEL D. & J. SCHMIDT, 1985), le processus contrôle de gestion « est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise. En effet, selon les orientations de la direction générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels,

²¹ H ; LÖNING, V. MALLERET, J. MERIC • Y. PESQUEUX, È. CHIAPELLO & D. M. • ANDREÙ SOLÉ, [2008] « Le CONTROLE De GESTION ; [2008],: Organisation, Outils et Pratiques », 3ème Ed. DUNOD, P.2

²² 43LANGEVIN P. et G. NARO [2003]: « Contrôle et comportements: une revue de la littérature Anglo-Saxonne». Congrès AFC-CCA, P.2. Cité par Kh. AHSINA [2011] : « Systèmes de contrôle de gestion et performance : essai de modélisation ». Revue la Recherche Maroc, N° 09/2011, P.02

²³ ARDOIN J.L, MICHEL D., SCHMIDT J. [1985] « Le contrôle de gestion », Publi-Union

décident à nouveau, agissent encore ». [] « Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper les résultats futurs ». ²⁴

(R. SIMONS, 1995), va plus loin et conçoit le contrôle de gestion de « l'avenir » comme : « les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ». ²⁵ Pour tenter de maîtriser l'atteinte des résultats désirés, il est essentiel de préparer l'action, de l'organiser, de la simuler, d'en anticiper les conséquences.

A leur tour (ALAZARD. C & S. SEPARI, 2010) présentent le contrôle de gestion comme: «un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs (management des équipes et socialisation des acteurs), pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques ». ²⁶

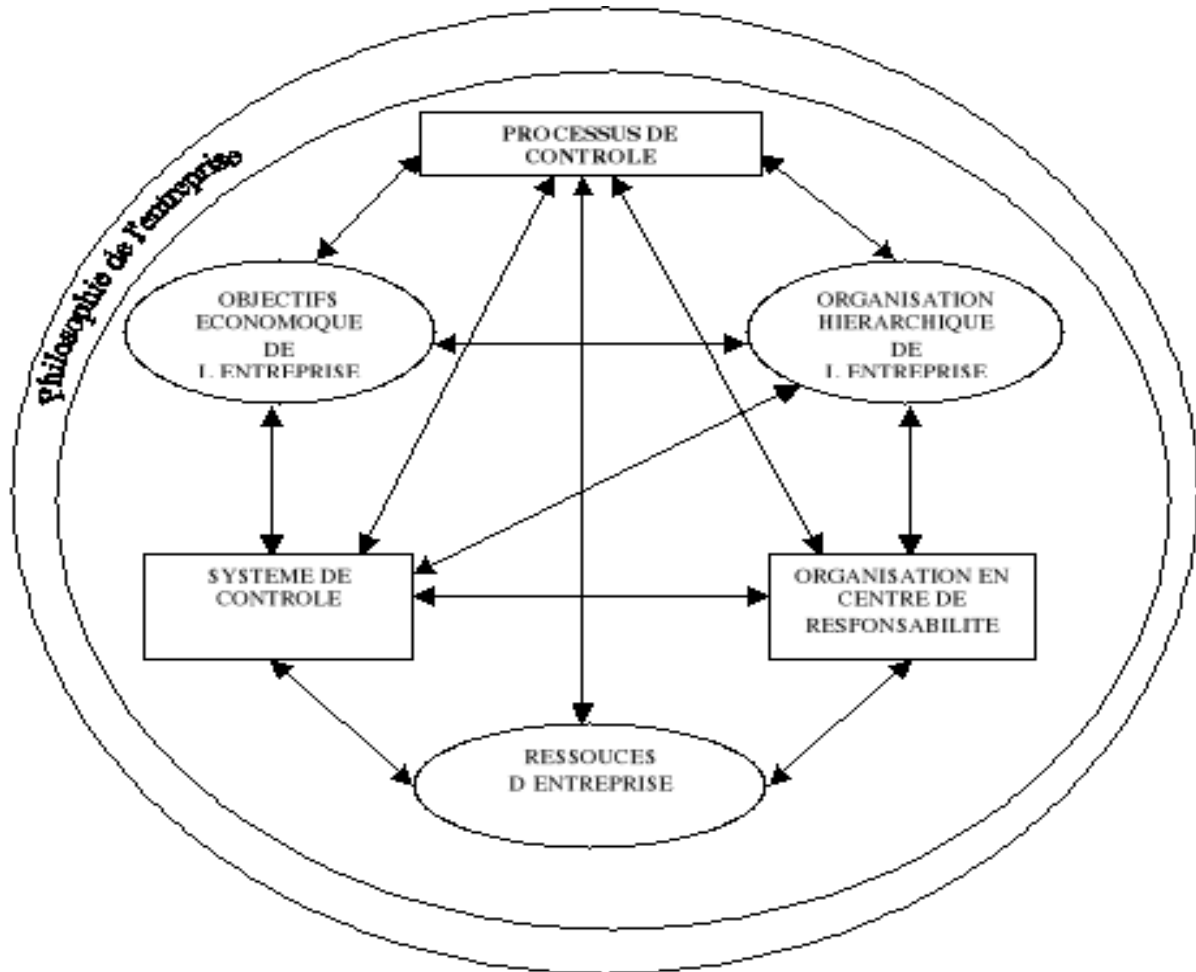
En effet, la majorité des auteurs se sont mis d'accord pour définir le contrôle de gestion comme étant un processus complexe qui contribue aux performances de l'entreprise, illustré par le schéma suivant :

²⁴ P. LORINO [1995], « Comptes et récits de la performance, Essai sur le pilotage de l'entreprise », Paris, Ed. D'Organisation. P.217

²⁵ BOUIN . X & F.X . SIMON [2004] ; « Les Nouveaux Visages Du Contrôle De Gestion » ; 2ème Edition DUNOD, P.12.

²⁶ ALAZARD. C & S. SEPARI, [2010] ; « DCG 11 : CONTROLE DE GESTION : Manuel et Applications », 2ème Édition : Dunod, , P.27

Figure 1 : Processus contrôle de gestion



Source : (ARDOIN J.L, MICHEL D.&,J. SCHMIDT)²⁷

4.1). Les étapes du Processus du Contrôle de Gestion

Un processus du contrôle de gestion doit réunir les caractéristiques classiques suivantes : un responsable, des objectifs, un système de mesure des performances.

Certains auteurs comme c'est le cas de (GIRAUD F. • O. SAULPIC, G.NAULLEAU • M.-H. DELMOND, & P.-L. BESCOS, 2004), désignent le processus de contrôle comme « *la dynamique de pilotage* ». Ils avancent dans leurs définitions que : « piloter consiste donc à tenter d'atteindre des objectifs de performance dont on a défini clairement les termes. Cette

²⁷ ARDOIN J.L, MICHEL D.&J.SCHMIDT [1985]« Le Contrôle de Gestion », Publi-Union. Cité par <http://www.toocharger.com/download/cours PP. 5-7>

démarche s'inscrit dans le temps, elle est progressive, c'est pourquoi on parle d'un processus de contrôle. La dynamique de base du contrôle de gestion comprend deux grandes phases, une phase de planification, qui sert à préparer l'action et une phase d'analyse des résultats, dont l'objectif est d'apprécier le degré de réussite des actions engagées et d'orienter en conséquence les actions futures ».²⁸

Alors que pour (O. SAULPIC, R. GIRAUD, Ph. ZALOUAKI, M.A. LORAIN, F.J. MORALES, 2011) le processus de contrôle de gestion aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des moments de réflexion/prévision qui permettent de choisir les meilleurs plans d'action. D'après ces auteurs la démarche contrôle de gestion, est une démarche de pilotage de la performance, qui s'inscrit dans une réalisation progressive et dans le temps : « on se place successivement. Avant l'action (c'est la phase de planification. Après l'action (c'est la phase de suivi) et d'analyse des résultats. Elle est donc progressive ; c'est pourquoi on parle d'un processus de contrôle ».²⁹

En effet, le contrôle de gestion est un processus permanent qui passe par des phases et des étapes. Il intervient en cours d'action pour pouvoir mesurer en temps réel ses résultats. Il permet ainsi de piloter l'organisation, d'obtenir et d'utiliser ses ressources avec efficacité et efficience pour mieux conduire sa stratégie et guider ses objectifs.

Les étapes du processus, sont cernées par (ARDOIN J.L, MICHEL D., SCHMIDT J. 1985), dans les points suivants :

- **Planification** : les objectifs (stratégiques) sont définis à long terme, puis traduits en actes opérationnels à travers les différentes politiques (de commercialisation, d'investissement, de gestion des ressources humaines (GRH) et de gestion financière).
- **Budgétisation** : Cette phase s'occupe de la définition, la coordination et l'approbation des plans d'action de l'entreprise. Les objectifs à moyen terme, sont posés, en tenant compte des contraintes et des plans d'action décidés pour l'année à venir.
- **Action et Suivi des réalisations** : c'est l'étape qui s'occupe de suivre les actions de budgétisation et l'exécution des plans d'action, et les traduire en faits pour atteindre l'objectif fixé. Cette étape s'occupe également de la mesure des résultats partiels de

²⁸ GIRAUD F. • O. SAULPIC, G.NAULLEAU • M.-H. DELMOND, & P.-L. BESCOS, [2004], « Contrôle De Gestion Et Pilotage De La Performance » Ed. GUALINO P.24

²⁹ O. SAULPIC, R. GIRAUD, Ph. ZALOUAKI, M.A. LORAIN, F.J. MORALES, [2011] ; « Les Fondamentaux du Contrôle de Gestion ». @2011 Pearson Education France, Chapitre 1, P.2

l'action et de l'explication des niveaux de performance atteints, ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires.³⁰

Cependant, il faut souligner que le processus de contrôle est une discipline de la gestion de l'entreprise qui est mis en œuvre dans le cadre d'un système de contrôle. Il concorde d'une part avec toute la logistique technique et d'autre part à l'organisation administrative qui permet au processus de fonctionner dans les meilleures conditions informationnelles et de rapidité possibles.

Section 03 : la mise en place du contrôle de gestion au sein d'une organisation

1). Les outils de contrôle de gestion

1.1).la comptabilité générale

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

J.P.LEVEN, définit la comptabilité générale comme un système d'organisation et de traitement de l'information, permettant l'établissement des états de synthèse en conformité avec les dispositions du plan comptable³¹. Elle renseigne sur la composition et la valeur du patrimoine, elle est la première source d'information de l'entreprise et permet :

- de constater les produits et les charges que l'entreprise génère au cours de l'exercice et déterminer le résultat de qui en découle ;
- de dresser à la fin de chaque exercice l'état de sa situation patrimonial, le bilan que l'on peut définir comme la description en valeur de la situation patrimonial d'une entreprise a un moment donné, en éventuellement d'en étudier l'évaluation.

En outre, la comptabilité générale en aux dirigeants de déceler les points faibles de leurs entreprise, d'identifier les causes de leurs malaise et de prendre des mesures correctives à fin de rétablir la situation. Donc elle sert d'aider les administrateurs de mieux contrôler, coordonner, et planifier les opérations quotidiennes de l'entreprise.

³⁰ 54ARDOIN J.L, MICHEL D.&J.SCHMIDT [1985]« Le Contrôle de Gestion », Publi-Union. Cité par <http://www.toocharger.com/download/cours> PP. 5-7

³¹ J.P.Levene, « Gestion comptable : 3 analyses », Pari, Edition Foucher.1998, page 9.

1.2). la comptabilité analytique

D'après **M. GERVAIS**, la connaissance du coût complet des produits achetés, fabriqués ou vendus étant un élément d'information non négligeable pour conduire et contrôler sa gestion.³²

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données financières ayant pour objectif d'expliquer les résultats financiers : 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.

Cette technique permet d'identifier les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise : production, commercialisation, service après-vente, etc. Elle est propre à chaque entreprise et constitue un système de mesure neutre et objectif.

La comptabilité analytique permet également de déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan comptable (elle peut servir, par exemple, à évaluer les stocks).

Enfin, elle sert de base pour bâtir des prévisions, prévoir des budgets, constater leur réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

1.2.1). Principales méthodes de calculs de coûts de la comptabilité analytique

Il existe de très nombreuses méthodes permettant de calculer des coûts en comptabilité analytique. Nous ne présenterons que les principales d'entre elles : la méthode des coûts complets, la méthode des coûts partiels, la méthode du direct costing, la méthode ABC et la méthode des coûts cibles.

Un coût y est défini comme une accumulation de charges sur un produit. Une charge issue de la comptabilité générale peut être :

- Coût variable (son montant dépend du volume de l'activité) ou coût fixe (son montant est stable, peu importe le niveau d'activité) ;
- Incorporable (c.-à-d qu'elle constitue un élément du coût) ou non incorporable ;
- Directe (c.-à-d qu'il est possible de l'affectation immédiatement au coût d'un produit, sans calcul préalable) ou indirecte (un calcul intermédiaire sera nécessaire afin de l'affecter à un coût).

³² M.Gervais, op.cit, page31.

A).La méthode des coûts complets

La méthode des coûts complets repose sur la distinction fondamentale existant entre les charges directes et les charges indirectes. Toutes les charges issues de la comptabilité générale doivent être ventilées entre :

- Les charges non incorporables : ce sont principalement les charges exceptionnelles ainsi que les charges qui n'ont aucun rapport avec l'activité courante de l'entreprise. Elles ne doivent pas être prises en compte dans cette méthode de calcul.
- Les charges incorporables : ces charges vont servir de base aux calculs des coûts. Il conviendra d'y distinguer les charges directes des charges indirectes.
- Les charges directes pourront être attribuées directement au coût d'un produit.
- Les charges indirectes devront, quant à elles, faire l'objet d'une répartition entre plusieurs produits. Elles nécessitent des calculs préalables dans des centres d'analyse :
 - Les centres auxiliaires (activités fonctionnelles communes aux différentes fonctions de l'entreprise).
 - Les centres principaux (fonctions propres de l'entreprise). On y distingue :
 - a) Les centres opérationnels : L'activité peut y être mesurée par une unité physique appelée unité d'œuvre : $\text{Coût d'une Unité d'œuvre} = \frac{\text{coût du centre}}{\text{nombre d'Unités d'Œuvre}}$.
 - b) Les centres de structure : Aucune unité physique ne peut être définie. Dans ce cas, le coût est réparti en fonction d'une assiette conventionnelle. $\text{Taux de frais} = \frac{\text{coût du centre}}{\text{montant de l'assiette}}$.

B). La méthode des coûts partiels

La méthode des coûts partiels est fondée sur la distinction entre les charges fixes et les charges variables. Le recensement de chacune d'entre elles permet :

- De calculer une marge sur coûts variables et un taux de marge sur coût variable.
- De calculer le seuil de rentabilité (chiffre d'affaires pour lequel l'entreprise couvre la totalité des charges et dégage donc un résultat nul) : $\text{charges fixes} / \text{taux de marge sur coûts variables}$.

Cette méthode passe généralement par l'élaboration d'un compte de résultat différentiel.

C). La méthode du direct costing

Le direct costing s'applique aux entreprises multi-produits ou multi-activités par la méthode du coût variable simple. On ne retient dans cette méthode que les charges variables dans un premier temps. Elle consiste à :

- déterminer les marges sur coûts variables par produit/activité ;
- déterminer les coûts fixes globalement et les enlever de la marge sur coûts variables (ce qui aboutit sur un résultat).

D. La méthode ABC

C'est la méthode des coûts par activité (« Activity Based Cost »). Elle repose sur la notion de valeur : ce ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise mais ce sont les activités. Il faut donc découper l'entreprise par activité et non par fonction ou par produit. Les inducteurs remplacent les unités d'œuvre des méthodes traditionnelles. Il s'agit de déterminer, pour chaque objet de coût, les activités auxquelles il a recours et la quantité d'inducteurs consommés par cette activité. Il s'agit d'un coût attribuable.

E. La méthode des coûts cibles

Cette méthode est appelée le target costing . Le raisonnement est inverse à celui utilisée dans les méthodes classiques. Il part des postulats suivants :

- Le prix de vente est imposé par le marché ;
- Les marges sont imposées par les actionnaires ;
- Les coûts deviennent une variable d'ajustement ;
- Elle repose sur le principe fondamental d'analyse de la valeur. L'objectif de cette démarche est de maximiser la satisfaction du client (rapport qualité/prix) tout en minimisant les coûts. Voici les étapes à suivre :
 - Recenser les fonctions remplies par un produit ;
 - Mesurer le coût des fonctions ;
 - Déterminer les fonctions essentielles attendues par le client et supprimer celles peu utiles voire inutiles ;
 - Répondre aux nouvelles fonctions attendues par le client ;
 - Calculer le coût minimum des fonctions attendues.

La méthode des coûts cible est une démarche globale d'optimisation du processus de développement d'un produit tout au long de son cycle de vie.

1.3).Gestion budgétaire :

La gestion budgétaire est un plan ou un état prévisionnel des recettes et de dépenses présumées qu'une personne aura à encaisser et à effectuer pendant une période donnée. La gestion budgétaire implique trois concepts :

- La prévision ;
- La budgétisation ;
- Le contrôle budgétaire.

a).La prévision :

La prévision se base sur des données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur. Il est important de ne négliger aucun facteur dans le calcul du budget futur. Par exemple le prix et la quantité d'article à vendre, coût des matières premières, le financement,...

b).La budgétisation :

La budgétisation est le rapport entre les objectifs visés et les moyens pour les atteindre. Un budget est un document qui transforme les plans en argent – l'argent qu'il faudra dépenser pour que les activités que vous avez planifiées puissent être réalisées (dépenses) et l'argent qu'il faudra obtenir pour couvrir les frais engendrés par la réalisation des activités (revenu). C'est une estimation ou une supposition éclairée, sur ce dont vous aurez besoin sur le plan monétaire pour réaliser votre travail.

Le budget est un instrument de gestion essentiel :

- Le budget vous indique de combien d'argent vous aurez besoin pour pouvoir mener à bien vos activités ;
- Le budget vous oblige à être rigoureux en réfléchissant aux implications de ce que vous avez planifié pour votre activité. Il arrive parfois que les réalités du processus de budgétisation vous forcent à repenser vos programmes d'action ;
- Le budget vous permet de contrôler vos revenus et vos dépenses et d'identifier tout problème ;
- Utilisé correctement, le budget vous indique à quel moment vous aurez besoin de certaines sommes d'argent pour mener à bien vos activités.

c).Le contrôle budgétaire :

On utilise le contrôle du budget pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs sur le plan financier. Il est nécessaire de comparer régulièrement les revenus et les dépenses réelles par rapport aux revenus et aux dépenses budgétés. Pour cela, il faut être capable de préparer un rapport d'analyse des écarts. Ceci montrera, mois après mois, dans quels domaines les dépenses sont trop élevées, à quels domaines ou à la réalisation de quels objectifs n'a pas été consacré suffisamment d'argent. Afin de pouvoir réaliser un rapport d'analyse des écarts et les projections des marges brutes d'autofinancement, il faudra détailler le budget général en un budget mensualisé.

1.4). Le reporting :

Selon **I.CALME**, « le reporting est défini comme l'action qui consiste à faire remonter l'information vers la direction générale »³³

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

Le reporting est un outil de contrôle, il permet de rendre compte des activités déléguées et de faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie. Il focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués à leurs subordonnées, ce qui leur permet de juger l'information reçus pour pouvoir prendre la décision.

1.5). Tableau de bord de gestion :

Un tableau de bord de gestion n'est en fait qu'un tableau, bien souvent réalisé sous Excel, permettant de regrouper en un seul document différents indicateurs clés de performance. Cette synthèse permet, en un coup d'œil, de visualiser différentes données concernant l'entreprise. Cela autorise :

- D'anticiper sur son activité ;
- D'analyser son activité ;
- D'être réactif quand des problèmes surviennent.

Les indicateurs clés de performance dépendent directement de votre activité mais un certain nombre de ces éléments est commun à toutes les entreprises :

³³ calmé, « **introduction à la gestion** », 2^e éd. Édition Dunod, Paris 2003. Page300

- Trésorerie
- CA mensuel/trimestriel
- CA mensuel/trimestriel par client
- CA mensuel/trimestriel par famille de produits
- Marge commerciale
- Frais commerciaux
- Frais de structure
- Frais de personnel
- Frais de sous-traitance
- Délais
- Niveau de satisfaction client

2). L'implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quelque soient leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. Mais la mise en place des outils et des procédures de contrôle de gestion varie selon les entreprises.

2.1).Le contrôle de gestion dans les différentes entreprises

A. Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises

a).Les spécificités des grandes entreprises :

Les analyses contemporaines³⁴ de l'organisation ont montré qu'il n'y a pas de modèle standard de contrôle de gestion applicable dans toutes les entreprises.

En effet pour les grandes entreprises, la taille est le facteur essentiel qui conditionne l'organisation d'un contrôle de gestion. Il en découle :

- Une structure lourde, rigide, parfois éclatée en plusieurs sites.
- Des processus décisionnels long avec de nombreux acteurs.
- Des systèmes d'information complexes.
- Ces spécificités rendent difficile la mise en place d'un contrôle de gestion complet et intégré.

³⁴ Abdelehamid El Gadi ; « Audit et contrôle de gestion » ; Page : 34

b).La position de contrôle de gestion dans l'organigramme des grandes entreprises

Le contrôle de gestion doit aider les responsables fonctionnels « aide à la prise de décision » et opérationnels « contrôle de l'action ». Le système d'information du contrôle de gestion utilise la structure de l'entreprise. De ce fait, sa place et celle du contrôleur varient selon les structures adoptées par les organisations.

Dans la plupart des grandes entreprises le choix de la position du contrôle de gestion se fait entre deux possibilités :

- Une position fonctionnelle : soit le contrôle de gestion est intégré à la fonction financière, soit il est indépendant si l'entreprise est très grande. Il est donc une fonction comme une autre au dessous de la direction générale.
- Une position de conseil : directement rattaché à la direction générale, le service contrôle de gestion, décentralisé, travaille à tous les niveaux de la structure puis globalise les informations.

c). Le contrôle de gestion dans les groupes internationaux

Plusieurs difficultés apparaissent pour gérer et contrôler les filiales à l'étranger d'un groupe :

- L'autonomie de décision : la délégation des responsabilités et des décisions est plus ou moins importante selon l'identité du groupe et le comportement des leaders mais il est un domaine qui reste généralement de la compétence de la maison-mère : le budget d'investissement. La gestion des investissements d'une filiale permet de contrôler les activités et les grandes orientations.
- Le système d'information : la difficulté essentielle est de rendre homogène le contrôle de gestion d'un groupe aux multiples activités, surtout s'il est international.

Malgré ces difficultés, il est souvent difficile de contrôler la gestion et d'apprécier la performance d'une unité établie à l'étranger pour de multiples raisons :

- Les différences entre les systèmes comptables des pays.
- Les différentiels des taux d'inflation des différents pays.
- La fluctuation des monnaies et donc des changes.

- Les différences de comportements humains et de culture entre les pays.

Avant toute analyse des coûts et des budgets, il faut donc procéder à des corrections et à des réajustements.

B). Le contrôle de gestion dans les PME

a). Les spécificités des PME

Les tâches et les services ne sont pas toujours clairement isolés. Les membres sont beaucoup polyvalents car les moyens sont limités. Les participants communiquent directement entre eux de manière informelle. La structure souvent floue s'adapte aux évolutions de l'entreprise.

Le dirigeant est le décideur principal. Son style de commandement est prépondérant pour orienter le mode de fonctionnement et de gestion de l'entreprise, l'importance du contrôle et de la délégation des pouvoirs.

b). La position de contrôle de gestion dans l'organigramme de PME

Le rôle du contrôle de gestion dans une PME est identique et tout aussi important dans une entreprise plus grande. Les outils et les procédures du contrôle de gestion lui sont applicable en respectant ces spécificités, mais la pratique montre que le contrôle de gestion est peu formalisé et consiste seulement à agir lorsque des difficultés spécifiques apparaissent. C'est une gestion par exception des opérations courantes.

La position dans l'organigramme sera fonction du nombre de personnes et des services mis en place :

- Ce peut être le comptable chargé de la comptabilité générale et analytique qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle.
- Ce peut être le dirigeant si l'entité est petite ou s'il souhaite coordonner et suivre lui-même les activités.

La réalité des entreprises est loin de correspondre aux démarches théoriques proposées pour le contrôle de gestion. Si la comptabilité générale existe dans les entreprises, la comptabilité analytique apparaît peu fréquemment et le contrôle de gestion encore moins.

3).champ d'application du contrôle de gestion

La maîtrise de la performance nécessite de nombreuses interactions entre les différentes fonctions dans l'entreprise telles que la direction générales, la direction commerciale, la direction financière et la direction des ressources humaines.

3.1). le contrôle de gestion et stratégie

La stratégie est déterminée par la direction générale. Cette dernière précise vers quelle direction l'entreprise doit se diriger à long terme. L'internationalisation, la spécialisation et la croissance interne sont des exemples de stratégies adoptées par de nombreux groupes industriels et commerciaux. La formulation d'une stratégie est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion intervient à deux niveaux³⁵:

- En amont, pour éclairer les choix stratégiques. Il est courant, par exemple que les services du contrôle de gestion soient sollicités dans le cadre d'achat d'une entreprise pour analyser le plan d'affaire de l'entreprise cible.
- En aval, pour s'assurer que la stratégie est bien mise en oeuvre à l'échelle de l'entreprise. Le contrôle de gestion organise alors le suivi au moyen d'indicateurs propres à chaque stratégie. Dans le cas de croissance externe par exemple il est très important de suivre la progression de l'intégration des systèmes d'information et du personnel.

3.2). le contrôle de gestion et marketing

Le marketing planifie et met en oeuvre l'élaboration, la tarification, la promotion et la distribution d'une idée, d'un produit ou d'un service en vue d'un échange satisfaisant pour le consommateur. Le marketing détermine sa politique de prix par référence au prix moyen observé sur le marché ou par référence au coût estimé par les services de contrôle de gestion. Le prix quel que soit son mode de détermination, a un impact sur les volumes demandés par les consommateurs. Le contrôle de gestion permet de mesurer l'efficacité des actions de marketing en fournissant régulièrement des informations sur les ventes exprimées en volume et en valeur et sur les marges par produits ou par circuit de distribution. Outre le suivi de ces

³⁵ Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; «DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher ; page 18

indicateurs de marketing, le contrôle de gestion aide les responsables de la fonction marketing à améliorer leur performance en les assistant dans l'élaboration de leur budget et leurs plans d'action³⁶

3.3). le contrôle de gestion et finance

La fonction financière gère l'ensemble des transactions réalisées avec les établissements financiers et avec les marchés financiers, selon la taille des entreprises. Les financiers cherchent des financements à moindre coûts et des investissements créateurs de valeur pour les actionnaires. Les exigences des actionnaires en matière de performance influencent le système de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion et la finance sont deux disciplines non seulement tournées vers le passé mais également vers l'avenir. En particulier l'étude de la rentabilité des investissements de toute nature est menée conjointement par le contrôle de gestion. La première fonction sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer (valeur actuelle ; taux interne de rentabilité...) tandis que la seconde fonction assiste les opérationnels pour la prévision et la sélection des données pertinentes. Enfin l'ensemble de la démarche prévisionnelle (plans stratégique et opérationnel, budget) réalisée par le contrôle de gestion a un impact non négligeable en matière de communication financière de l'entreprise³⁷

3.4). le contrôle de gestion et GRH

Le contrôle de gestion interfère avec la fonction des ressources humaines, principalement quant à l'organisation de l'entreprise et à la rémunération du personnel. En effet le contrôle de gestion intervient dans le découpage de l'entreprise en entités plus ou moins autonomes. Il mesure la performance des activités de l'entreprise et aussi celle des responsables de ces activités. L'évaluation de la performance des responsables doit être ; en théorie, associée à la réalisation d'un objectif préalablement assigné et négocié. Toutefois, en pratique, le respect du budget est souvent utilisé pour apprécier cette performance.

³⁶ Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; «DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher ; page 21, 22

³⁷ Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; «DCG11 Contrôle de gestion » ; édition Foucher ; page 19, 20

Le contrôle de gestion fournit également des indicateurs pour le pilotage des ressources humaines (taux de rotation, pourcentage de personnel intérimaire) et de l'évolution de la masse salariale³⁸

Conclusion

Le contrôle de gestion connaît, depuis quelques années, des mutations importantes. Ces évolutions ont changé sa position dans le domaine théorique (académique) et dans le domaine pratique (l'entreprise). Ce qui lui a permis de s'enrichir et devenir une fonction stratégique. Le contrôleur de gestion s'intéresse ainsi davantage aux systèmes d'information, à la création de valeur, l'amélioration continue et contribue à maîtriser la turbulence de l'environnement de l'entreprise.

Pour l'essentiel, « le contrôle de gestion est à la fois une discipline des sciences de gestion et un métier. En tant que discipline, il repose sur des méthodes et, à ce titre, ce sont elles qui constituent l'essentiel du domaine. Mais c'est aussi un métier avec des qualités spécifiques »

La mission du contrôleur de gestion commence de la préparation de la décision à son évaluation. Cela nécessite par conséquent, une connaissance parfaite de l'organisation et de la décision, des techniques et des supports d'information, des méthodes de travail utilisées dans l'entreprise. Ses fonctions s'exercent aux différents niveaux de l'entreprise /organisation. Et ses responsabilités dépendent de la nature des unités auxquelles ils appartiennent.

Aussi, les activités de la fonction se répartissent principalement aux domaines relatifs à l'aide au pilotage et à la mesure des activités et des résultats. L'organisation et l'animation de la fonction en tant que domaine spécifique, vise à assurer sa cohérence globale et son efficacité. Son évolution se concrétise à travers de nouveaux outils de contrôle de type tableau de bord qualitatif, l'évolution dans la procédure budgétaire et une comptabilité centrée sur les activités.

Pour assurer son contrôle des actions de gestion et son objectif de réactivité de l'entreprise, le contrôle de gestion déploie plusieurs outils dont les tableaux de bord. La finalité de ces outils comme le rapporte dans son ouvrage, (G. BAROUCH. 2010) « est de contribuer à une meilleure maîtrise de l'activité grâce à des outils de pilotage

³⁸ Alain Burland; George Langlois; Michel Bringer; Carole Bonnier; «DCG11 Contrôle de gestion » ; edition Foucher ; page 22

adaptés, à un développement choisi, efficace, équilibré et durable, qui contribue à résoudre progressivement certains problèmes qui handicapent l'activité »⁵⁴

La fonction de ces outils de pilotage est de permettre aux opérationnels de suivre leur activité et leur performance. Cependant, pour prévenir les dérapages, l'entreprise doit absolument disposer d'un système de contrôle des finalités et de la cohérence des actions.

Ce chapitre nous a permis également, d'appréhender les tableaux de bord, en tant qu'outil de maîtrise des actions de gestion au sein du dispositif du contrôle de gestion, et d'en ressortir ainsi la finalité et les caractéristiques par rapport aux autres outils. Cet aperçu théorique a été aussi l'occasion d'introduire la démarche de mise en place des tableaux de bord, et ce pour préparer le terrain au deuxième chapitre qui traitera cet aspect plus en détail.



Chapitre 2 : le tableau de bord comme outil de contrôle

Introduction

Pour piloter correctement une organisation, le manager doit disposer, parmi d'autres outils de gestion, d'un tableau de bord réunissant des informations essentielles sur la situation et sur l'évolution.

Tout manager peut être amené à tenir un tableau de bord personnel, soit parce que cette pratique est généralisée dans l'organisation, soit parce qu'il désire contrôler la bonne marche de son secteur d'activité et qu'il veut être en mesure de répondre rapidement à des demandes de la hiérarchie, de ses collègues ou de l'extérieur.

Section 1 : Généralités sur le tableau de bord

Lorsqu'une entreprise s'engage dans la voie du contrôle de gestion. Il est souvent nécessaire de compléter le système comptable par un outil qui fournit, plus rapidement et plus fréquemment, uniquement les informations essentielles. Cet outil, c'est le tableau de bord.

Donc, avant d'entamer les généralités sur les tableaux de bord au sein de l'entreprise, il y a lieu de répondre à la question « Qu'est-ce qu'un **tableau de bord** ? ».

1).L'évolution de la notion de tableau de bord

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

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

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

2). Définition du tableau de bord

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.

Le tableau de bord est un instrument d'aide au management en trois dimensions, pour :

- **Piloter** : le tableau de bord est un instrument d'aide à la réflexion. Il permet d'avoir une approche globale d'un système, dans la mesure où il en est une représentation réduite. Le responsable peut ainsi mieux définir les actions indispensables pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés.
- **Animer** : La mise en place d'un tableau de bord est une excellente occasion pour développer une réflexion collective entre les différents acteurs d'un même service ou d'une direction. À travers la démarche de conception de l'outil, et surtout lors de l'utilisation des informations, le responsable redonne du sens à l'action et rétablit l'articulation entre les niveaux stratégique et opérationnel.
- **Organiser** : Par son effet miroir, le tableau de bord est un reflet du niveau de performance d'un service. Les indicateurs alertent le responsable sur les domaines problématiques. Il peut alors réfléchir sur les leviers d'action qui vont permettre d'atteindre les objectifs alloués, en recherchant la meilleure combinaison des ressources techniques et humaines.

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé différentes définitions des tableaux de bord ; on cite parmi eux : (M. LEROY, H. BOUQUIN, C. ALAZARD ; S. SEPARI).

Selon (M. LEROY, 2001), le tableau de bord « est une présentation synthétique et périodique des indicateurs de gestion qui permettent à un responsable de suivre la réalisation des objectifs de son unité de gestion et d'en rendre compte »³⁹

³⁹ M. LEROY [2001], « Le Tableau de Bord au service de l'entreprise », Ed d'Organisation, 200, P.14.

Pour (H. BOUQUIN, 2001), le tableau de bord « est un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions ». ⁴⁰

Alors que pour (ALAZARD. C & S. SEPARI, 2010) « Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer» ⁴¹

(Le lexique de finance, 2013), le définit comme étant : « Un document établi avec une fréquence rapprochée, souvent le mois, et qui liste un certain nombre d'indicateurs financiers ou non financiers (ventes, carnets de commandes, parts de marché, nombre de réclamations clients, niveaux de trésorerie, résultats...). Et qui a pour vocation d'éclairer la direction de l'entreprise sur la marche des affaires afin de lui permettre de prendre des décisions rapides sans attendre la publication des documents comptables complets qui peuvent être plus longs à venir » ⁴²

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

2.1). le contenu du tableau de bord

Un tableau de bord c'est tout un instrument de reporting par excellence grâce à son contenu.

⁴⁰ H. BOUQUIN [2003]; « Le contrôle de gestion » Ed PUF, 2003 P. 397-398

⁴¹ ALAZARD .C & S. SEPARI [2010]; « contrôle de gestion » Ed. Dunod ; P. 591

⁴² Lexique de finance, paru dans le site www.vernimme.net, le 24 février 2013, SP

Figure 2 : exemple de tableau de bord



Source : www.google.com

Certes ce contenu se diversifié selon les besoins des utilisateurs, il contient autre que les éléments chiffrés (ces éléments permettent d'avoir un jugement sur les résultats), des informations de toute nature à savoir.

- les informations comptables et budgétaires.
- les informations d'activité.
- les informations d'effectivité.

Ces informations méritent d'avoir une vue régulière de la situation de l'entreprise, ainsi de contrôler les coûts en comparant la réalité au budget.

- les informations d'activité s'avèrent à l'interprétation des coûts et recettes précédemment analysés.
- les informations d'efficacité sont spécifiques à chaque entreprise parce qu'elles reposent sur la maîtrise des points clés qui permettent de saisir la contribution de chaque secteur de l'entreprise, à sa rentabilité et à son expansion

3). Méthodes de conception du tableau de bord

Au cours de cette étape sont conçus et testés :⁴³

1. L'architecture globale des tableaux de bord,
2. Le contenu de chaque tableau (fond et forme),
3. Le mode d'alimentation du système (manuel, informatisé, mixte),
4. Les conditions de production et d'exploitation (périodicité, délai, utilisation).

a).L'architecture globale des tableaux de bord

Quelques mots sont nécessaires sur les modes de délégation, de coordination et de contrôle des missions, et de l'activité entre les différents niveaux hiérarchiques. Le niveau N reçoit délégation de mission, de responsabilités et de moyens de son supérieur hiérarchique à qui, en contrepartie, il devra rendre compte.

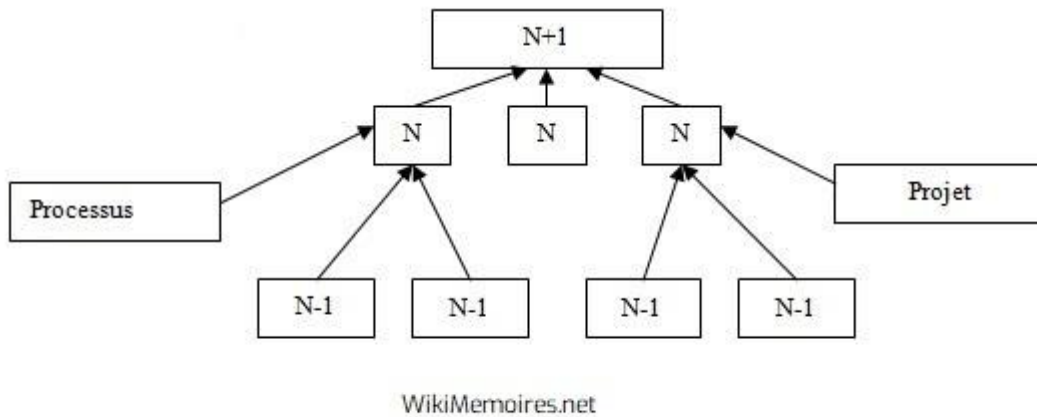
Par ailleurs, il a un ou plusieurs subordonnés à qui il délègue des missions, des responsabilités et des moyens qu'il doit contrôler.

On va alors clarifier et formaliser les conditions de cette boucle de coordination contrôle selon la formule : *chaque responsable rend compte de quoi ? Et à qui ? Il contrôle quoi ? Et envers qui ?*

A l'issue de cette étape, on pourra tracer la liste et l'enchaînement des différents tableaux de bord :

⁴³ Mémoire sur le tableau de bord réalisé par M. M. Issam & O. Tarik p 27 28 29 30

Figure 3 : l'architecture globale du tableau de bord



Source : www.wikimemoire.net

On précisera pour chaque responsable ses obligations de compte rendu, les pointillés sur lesquels il lui incombera de rendre compte, et ses contraintes de contrôle, ce qu'il attend de ses différents entité subordonnés, afin de structurer les champs d'application et les finalités de chaque tableau de bord.

Afin de compléter cette architecture, il faudra inventorier les différents projets, en cours et à venir, et les processus qui sont suivis. Chacun d'entre eux fera l'objet d'un tableau de Nord identifié qui prendra sa place au sein de l'architecture des tableaux de bord, en clarifiant à l'identique le niveau de coordination-contrôle, toujours selon la formule : *le chef de projet ou le responsable du processus rend compte de quoi ? Et à qui ? Il contrôle quoi ? Et envers qui ?*

b).Le contenu de chaque tableau

Il doit être le reflet de la stratégie. La démarche consiste donc à décliner les objectifs stratégiques de la direction générale jusqu'aux opérationnels sur le terrain, dans une approche « un haut vers le bas », puis à construire le système de pilotage dans une approche « du bas vers le haut », en partant des indicateurs de performance individuels pour les consolider jusqu'à la direction générale.

La démarche « du bas vers le haut » d'élaboration du système de pilotage crée une implication très forte du personnel et démystifie largement le changement.

Il est important de normaliser les données élémentaires dont sont issus les indicateurs agrégés. Cette normalisation devra déboucher sur un support composé de quatre éléments fondamentaux :

- La description des principaux processus de fonctionnement de l'organisation ;
- La définition des concepts propres au métier de l'organisation ;
- La détermination des axes d'information structurant l'information décisionnelle ;
- La détermination des indicateurs du système d'information décisionnel.

Il est également important de ne pas négliger la qualité de la présentation d'un tableau de bord. Ce qui est important, urgent, décisif, peut être mis en valeur par le recours aux couleurs, graphiques, jeux de polices de caractères. Tout en respectant une présentation homogène à la société, la personnalisation du tableau de bord renforcera son efficacité.

L'analyse du système d'information de l'entreprise sera longue. Avant de réaliser les premières sorties informatiques, il faut faire des tests papier élaborés à partir des tableaux traditionnels. En cas de première mise en place, il vaut mieux faire un projet pilote avant d'étendre définitivement le système à toute l'entreprise.

c). Le mode d'alimentation du système

L'informatisation devra intervenir assez tôt dans l'élaboration, afin d'éviter de perdre beaucoup de temps après la phase de recueil des informations. Sa qualité et son organisation sont primordiales.

Comme nous l'avons déjà dit, il est vivement recommandé que le contrôleur de gestion et l'informaticien travaillent en binôme dès le démarrage du projet.

On distingue trois familles d'outils :

- Des outils en fonctionnement autonomes (pc, imprimante laser et tableur) permettent de développer de petites applications dans le langage « macro » du tableur.

Ils sont faciles à mettre en œuvres, mais atteignent rapidement leur limite.

- L'intégration en réseau permet de gérer beaucoup d'informations et de simplifier la communication des données entre les tableaux de bord.

Elle nécessite une infrastructure (câblage, station maître, logiciel serveur) et la gestion de la sécurité et de l'actualisation des données, ainsi que des habilitations.

- Enfin, l'intégration aux systèmes d'information existants, qui repose sur une base de données centrale, est adaptée pour couvrir l'ensemble de l'organisation.

Le serveur central alimente les postes de travail à la demande, soit pour importer des données stables sur les tableaux de bord en automatique, soit pour importer des données aléatoires en naviguant dans la base de données pour élaborer des tableaux de bord réactifs et évolutifs.

Le serveur central pourra intégrer des requêtes automatiques en temps réel. Quel que soit le type d'outil retenu, il est recommandé de choisir les outils adaptés aux besoins. Ne pas hésiter à tester, puis à éliminer, avant d'acheter.

Dans beaucoup d'entreprises, les personnes qui produisent les tableaux de bord seront contraintes de saisir tout ou partie des données alimentant leurs tableaux de bord, même si elles disposent d'un service informatique ou d'un système en réseau.

La ressaisie des informations limite les qualités du tableau de bord, au niveau notamment de la fiabilité et la rapidité d'obtention des informations. L'outil retenu devra permettre de pallier à ces inconvénients en simplifiant la démarche de saisie.

Il est important de porter une grande attention au niveau de performance et d'être particulièrement vigilant au risque de saturation du réseau. Offrir à un grand nombre l'accès à l'information en mode client-serveur est un des moyens les plus efficaces pour saturer un réseau du jour au lendemain.

N'hésitez pas à privilégier au maximum l'autonomie des utilisateurs face à l'outil certains utilisateurs auront des droits d'accès très limités, d'autres moins nombreux au contraire des

droits très larges. En revanche, il est bon que, chaque utilisateur ait accès aux tâches courantes d'administration à son niveau.

Tous les nouveaux outils orientés utilisateurs ne pourront absolument pas être mis en place sans les informaticiens, mais, une fois en place, ils doivent pouvoir « tourner » sans eux. Il faudra aussi surveiller les possibilités d'évolution des applications.

Pour cela les premières phases sont essentielles car les besoins des utilisateurs vont évoluer au simple contact de ces outils qu'ils découvriront au fur et à mesure.

d). Les conditions de production et d'exploitation

Il s'agit de préciser qui saisit les données de base, qui traite les données et qui les gère, qui produisent physiquement les tableaux de bord, quand et à quel rythme, et, enfin, comment circulent les tableaux de bord.

Il est souhaitable que la saisie et la production du tableau de bord d'une unité soient réalisées en priorité au sein même de l'unité. En cas de centralisation, cette activité pourra être confiée pour sa réalisation technique au contrôle de gestion ou à service informatique. On formalisera la procédure de diffusion des tableaux de bord, dans le sens vertical du bas vers le haut, et du haut vers le bas, ainsi que dans le sens horizontal.

La fréquence du tableau de bord devra se faire en fonction de la durée du cycle de décision et d'action de l'unité. Elle augmentera au fur et à mesure que l'on se rapprochera du terrain. Sa définition pour chaque indicateur pourra entraîner la diffusion de plusieurs tableaux de bord pour un même responsable.

La rapidité d'élaboration et de diffusion doit être cohérente avec la fréquence et doit l'emporter sur la précision. Elle peut conduire à procéder à des estimations (provisions, abonnements...).

Il est recommandé d'établir un calendrier rigoureux et de définir les règles d'estimation. Dans tous les cas; il vaut mieux faire simple pour faire rapide.

La finalité du tableau de bord n'est pas de permettre « une contemplation béate des chiffres », mais d'alerter le responsable sur la gestion de son entreprise et l'amener à analyser

les écarts, concevoir des actions correctrices, en référer à sa hiérarchie (si nécessaire) et mettre en œuvre les décisions prises pour recadrer ses objectifs.

Afin de s'assurer de l'exploitation du tableau de bord, il est recommandé d'organiser l'action.

L'organisation de réunions d'examen des tableaux de bord, au cours desquelles chaque responsable commente ses résultats et présente ses actions correctrices, assurera un plus grand succès de la procédure tableau de bord et une plus grande cohérence des actions correctrices (l'agrégation des optimisations partielles n'entraînant pas l'optimum global)

Les tableaux de bord devront évoluer en fonction des priorités du moment et des remarques des utilisateurs.

En effet, les missions d'un responsable évoluent, soit du fait d'un changement de l'organisation, soit du fait des pressions de l'environnement remettant en cause les acquis de la performance de l'entreprise, soit encore du fait de l'adjonction de missions ponctuelles aux missions permanentes.

Par ailleurs les plans d'actions se renouvellent. Les actions de progrès seront suivies jusqu'à l'atteinte de l'objectif poursuivi.

En conséquence, certains indicateurs du tableau de bord seront supprimés (sans toutefois disparaître de la base de données), d'autres apparaîtront. En moyenne 30% des indicateurs doivent être renouvelés chaque année.

Section2 : le tableau de bord au sein d'une organisation

1). Le rôle du tableau de bord

Dans une réflexion générale, un bon tableau de bord peut donner à l'entreprise un avantage concurrentiel décisif, et cette grâce à ses rôles de contribution et d'exploitation.

A ce niveau, nous présentons sans aucune prétention les rôles attribués par cet instrument à savoir que le tableau de bord est à la fois : un **instrument de contrôle** et de comparaison, outil de dialogue et communication et outil qui aide à la décision.⁴⁴

a).Le tableau de bord : instrument de contrôle et comparaison

Le tableau de bord est un outil de reporting car il permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

Ainsi, le tableau de bord prene tout leur intérêt lorsqu'il sollicite le dynamisme des centres de responsabilités, pour cela il est nécessaire que les mesures fassent l'objet de comparaison rapprochée avec des références.

Celles-ci peuvent être les objectifs issus des négociations budgétaires ou tout simplement des réalisations passées comparables, ou le cas échéant, les performances des concurrents.

« C'est à partir d'une comparaison systématique avec ces références, que des analyses de résultat pourront être conduites et qu'une appréciation des performances sera réalisée »

A vrais dire, le tableau de bord doit mettra en évidence, ce que ne va pas, il doit faire ressortir les phénomènes susceptibles varier sans qu'on s'en aperçoive par ailleurs, reste de savoir autres rôles de cet instrument.

b).Le tableau de bord : outil de communication et dialogue

Nous avons observé que le tableau de bord était un outil d'aide au pilotage des centres de responsabilités. Il a aussi « un rôle de coordination essentiel, dans la mesure où il permet aux différents niveaux hiérarchiques de suivre le fonctionnement des entités dont ils ont la Supervision ».

Pour sa nature, le tableau de bord doit servir de base au dialogue entre le supérieur et ses subordonnés.

L'utilisation du tableau de bord comme instrument de dialogue entre les différents services de l'organisation pour qu'ils puissent mieux coordonner leurs actions correctives et

⁴⁴ www.Petite-Entreprise.net. Fiche Pratique publiée le Jeudi 26 janvier 2012

leurs commentaires sur les résultats exige que les délais d'obtention des documents soient respectés et que les données soient bien comprises par tous.

Si ces conditions sont réunies il devient alors, un outil irremplaçable de coopération et outil de dialogue utilisé par tous.

c).Le tableau de bord: aide à la décision

Dès sa parution, le tableau de bord fournit des informations sur l'état de fonctionnement de l'entreprise et sur ces points clés de gestion.

Certes il doit être à l'initiative de l'action entreprise pour que soit possible, il faut que le responsable ou l'utilisateur de cet instrument soit capable à la fois d'analyser les causes de ces phénomènes et de mettre en place les potentialités pour déclencher tout un processus de correction, c'est dans ce sens que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision.

Notons enfin, qu'un tableau de bord bien adopté aux objectifs des responsables peut donner à l'organisation un avantage concurrentiel décisif.

La mise au point de cet instrument repose sur la capacité à exploiter des données se trouvant en comptabilité (facturation, paie,...) ainsi que, les données issues de la gestion opérationnelle (temps, machine, clients, traités ;...).

2). *objectifs du tableau de bord de gestion*

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

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

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

-Son côté pour l'action (pilotage) (une vision multidimensionnelle) les données qu'il contient permettent de prendre rapidement et efficacement des décisions, de mettre en place de nouvelles actions ou de corriger des actions déjà entreprises.⁴⁵ Ces données permettant de suivre l'avancement des plans d'action et les résultats obtenus par ceux-ci.

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

Ainsi, le tableau de bord de gestion, permet de visualiser, d'un coup d'œil, une série de données stratégiques, de mesurer l'impact des actions entreprises et de dégager les évolutions prévisibles⁸⁴. Il fournit des informations essentielles, significatives et rapides. Cette définition résume bien le rôle et les objectifs du tableau de bord : « *management chart**, qui est un instrument d'information à court terme, de contrôle et d'aide à la décision. Il permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre des budgets. Il permet aussi de diagnostiquer les points faibles et de montrer ce qui est anormal et a des conséquences sur les résultats de l'entreprise. Des actions correctives pourront alors être mises en œuvre ».

3). Les instruments d'un tableau de bord

Tout tableau de bord comprend, outre des données brutes, des éléments informationnels que l'on peut regrouper en écarts, ratios, graphiques et clignotants⁴⁶

a. Les écarts :

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente(nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord. En

⁴⁵ FONTAINE-GAVINO. K & A. ZAMBEAUX ; [2005] ; « Bilan social et tableaux de bord : des outils de pilotage au service des ressources humaines » ; Collection : Les diagnostics de l'emploi territorial hors-série n°9, Décembre 2005, P.15

⁴⁶ <https://www.doc-etudiant.fr/Francais/Commentaire/Autre-Les-instrument-dun-tableau-de-bord-102287.html>

règle générale, un tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir.

b. Les ratios :

Ce sont des rapports entre des grandeurs significatives concernant la structure ou le fonctionnement de la firme. Certains d'entre eux sont calculés à partir de la comptabilité générale, d'autres proviennent de statistiques d'exploitation.

Comment utiliser les ratios ?

- Les comparer à une norme
- Les comparer à des ratios moyens de branche d'autres entreprises leaders
- Pour utiliser les ratios, il faut les situer dans le temps et dans l'espace
- Les comparer aux objectifs

c. Les graphs :

Par rapport aux tableaux chiffrés, les graphes possèdent de multiples vertus pédagogiques :

- ils facilitent la compréhension de phénomènes complexes
- ils explicitent les variations et les écarts
- ils visualisent des évolutions et des tendances
- ils mettent en évidence des corrélations entre plusieurs paramètres Dans un tableau de bord, la présence des graphes est devenue indispensable soit pour effectuer des zooms sur des indicateurs, c'est à dire détailler un chiffre global (détail d'un chiffre d'affaires par produit par exemple), soit pour visualiser des évolutions ou des tendances.

d). Les clignotants :

Ce sont des seuils limites 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.

Toute difficulté de l'utilisation de tels indicateurs réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

A quel moment allumer le clignotant pour que l'action soit efficace?

Il convient d'étalonner les indicateurs à l'aide de valeurs reconnues comme normales en fonction des objectifs à atteindre. A chaque échéance, il s'agit de comparer la valeur prise par l'indicateur avec celle étalonnée comme normale. Dès que l'indicateur sort de la zone définie, l'action s'impose.

d. Les commentaires :

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

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

4). Les indicateur de gestion

Le tableau de bord est un outil de pilotage, présentant un ensemble d'indicateurs, qui permet à un ou plusieurs responsables d'être informés d'un coup d'œil, d'une situation donnée. Et faire la synthèse de toutes les données d'un cycle d'activité. Afin de contrôler la réalisation des objectifs fixés et de conduire ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance.

4.1).les définitions apportées aux indicateurs de gestion dans le tableau de bord

Un indicateur est une mesure qui aide le gestionnaire à apprécier une situation dans le système placé sous sa responsabilité. Cette donnée quantitative permet d'expliquer une situation évolutive, une action ou les conséquences d'une action,

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 ». ⁴⁷

(P. VOYER, 2006), définit un indicateur comme «un élément ou un ensemble d'éléments d'information significative, un indice représentatif, une statistique ciblée et contextualisée

⁴⁷ B. FROMAN & C. GOURDON [1993], Dictionnaire de la qualité AFNOR, 1993, SP. Cite par (In Construire des indicateurs et tableaux de bord / dir. Pierre Carbone. - Paris - Tec et Document ; Villeurbanne : Presses de l'ENSSIB, 2002, P.1)

selon une préoccupation de mesure, résultant 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 » .⁴⁸

Pour (L. AUBUT-LUSSIÉRI, 2013) 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 »⁴⁹

Selon M. LEROY, 2001), «les indicateurs de gestion représentent les informations sélectionnées dans un tableau de bord, parce qu'elles rendent compte, de manière synthétique, des performances du centre de responsabilité concerné. Il appartient au contrôleur de gestion, en dialogue avec les opérationnels, de choisir avec ces informations privilégiées »⁵⁰

4.2). critère de sélection d'indicateurs dans un tableau de bord

Le choix d'indicateurs est une étape très importante, lors de la conception d'un tableau de bord, comme le souligne (J. VOYER, 2006) : « l'identification d'un indicateur permet, de déterminer l'objet à mesurer et de préciser la collecte d'indices représentatifs à effectuer et, lors de l'utilisation d'un tableau de bord, de décider de la façon de représenter les valeurs significatives, une fois la mesure effectuée »⁵¹

« Comme le mentionnait un gestionnaire qui a développé des indicateurs : Accumuler les chiffres n'est pas difficile, ce qui l'est, c'est de choisir ce qui est essentiel, de l'interpréter et de l'utiliser pour informer et impliquer le monde. C'est alors que l'on ne voit plus les chiffres de la même façon. »⁵²

L'indicateur dans un tableau de bord doit être clair et précis. Il ne doit présenter en principe que l'essentiel des informations utiles pour interpréter un phénomène et ceci à la demande de son utilisateur. Le bon indicateur est celui qui est parlant ou doté de sens. Il ne peut se limiter au simple constat de la situation, il doit entraîner toujours une action ou une réaction du gestionnaire.

⁴⁸ P VOYER,[2006] ; « Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance » 2^{ème} édition, Presses de l'Université du Québec, Sainte-Foy, P. 61

⁴⁹ L. AUBUT-LUSSIÉRI [2013] ; « le Tableau De Bord : Abc : Les meilleures pratiques » ; Ed Academia, Février 2013, P.7

⁵⁰ M. LEROY [2001], « Le Tableau de Bord au service de l'entreprise », Ed d'Organisation, 2001, p.87.

⁵¹ Op.cité P.62.

⁵² P. VOYER,[2006] ; « Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance » , 2^{ème} Ed, Presses de l'Université du Québec, Sainte-Foy, P.5

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. »⁵³

Les indicateurs que contient le tableau de bord doivent répondre à certains critères préalablement sélectionnés. Aussi, ils doivent être clairs, simples, significatifs, durables et cohérents entre eux, fidèles, constants, justes et précis.

(*Dictionnaire de la Qualité AFNOR, 1993*), expose les principaux attributs d'un indicateur, en soulignant qu'ils sont :

- une procédure de mesure avec les modalités de collecte, de contrôle et de traitement de l'information
- une périodicité de mesure,
- une unité de mesure,
- et un référentiel d'analyse »⁵⁴

De notre côté, nous retiendrons deux définitions. La première axée sur les résultats, qui définit un indicateur comme : « Une variable ayant pour objet de mesurer, de décrire ou d'apprécier totalement ou partiellement un état, une situation et/ou l'évolution d'une activité ou d'un programme ». En y ajoutant qu'il doit « Permettre de fixer des cibles traduisant les objectifs, mesurer les réalisations par rapport à ces cibles, comprendre et analyser ses réalisations orienter les décisions des gestionnaires dans le but d'améliorer la performance et nourrir le dialogue de gestion entre les différents niveaux hiérarchiques. »⁵⁵ Alors que, dans la deuxième définition, l'indicateur représente « un élément ou un ensemble d'éléments d'information significatifs, une statistique ciblée et contextualisée, qui résulte de la mesure d'un état ou d'une réalisation d'un résultat du fonctionnement d'une organisation.

⁵³ M. Hammer, Cite par Baromètre de Gestion Stratégique, Pau sur le site <https://sites.google.com/site/barometredegestionstrategique/> SD SP

⁵⁴ B. FROMAN & C. GOURDON [1993], Dictionnaire de la qualité AFNOR, 1993, SP. Cite par (In Construire des indicateurs et tableaux de bord / dir. Pierre Carbone.- Paris-Tec et Document ; Villeurbanne : Presses de l'ENSSIB, 2002, P.1)

⁵⁵ Lexique GE Pilote- Site de l'Etat de Genève. Cité par (.G. COLLANGE, P. DEMANGEL, R. POINSARD, [2006], « Guide Méthodologique Du Suivi De La Performance », *Royaume Du Maroc Programme De Réforme De L'administration Publique*, Novembre 2006, P.14

L'indicateur peut donc être quantitatif (mesurable) ou qualitatif (observable). Son évolution sert à apprécier les résultats obtenus au regard des objectifs »⁵⁶

4.3).type d'indicateur de gestion

Dans un tableau de bord, on retrouve plusieurs types d'indicateurs. L'objectif est de les classer selon leurs catégories. Cependant, on peut utiliser de multiples nomenclatures pour les distinguer selon plusieurs dimensions : Selon le type, les caractéristiques, le niveau d'utilisation, par palier ou module organisationnel ou par leur source ou la méthodologie utilisée ...etc.

Selon ((J.VOYER, 2006), le choix d'une bonne nomenclature dépend plutôt de l'angle des préoccupations et des objets de la mesure et du type d'information disponible et souhaitée⁵⁷

Cinq grandes catégories d'indicateurs ont été identifiées dans l'Atlas du Management

Les indicateurs de coût : ils mesurent la valeur des ressources consommées.

Les indicateurs de résultat : ils apprécient en termes qualitatifs et/ou quantitatifs ce qui est réalisé.

Les indicateurs d'activité : ils donnent des éléments relatifs à l'action réalisée pour l'obtention des résultats.

Les indicateurs de performance : ils s'assurent de la réalisation de l'activité au moindre coût et du déploiement de la stratégie.

Les indicateurs stratégiques : ils renseignent directement sur la réalisation de la stratégie et de ses objectifs⁵⁸

Cependant, il existe d'autres types de familles d'indicateurs généralement rencontrées pour la réalisation d'un tableau de bord tels que des :

- indicateurs financiers
- indicateurs économiques
- indicateurs sociaux
- indicateurs d'objectifs
- indicateurs de pilotage
- indicateurs de qualité

⁵⁶ R. LANGLOIS [2006] ; « Les plans stratégiques des cégeps : Un premier bilan d'évaluation », *Commission d'évaluation de l'enseignement collégial*, Québec, Fév 2006, P.29

⁵⁷ P. VOYER,[2006] ; « Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance », 2^{ème} Ed Presses de l'Université du Québec, Sainte-Foy, P.62

⁵⁸ Atlas du Management 2010, P. 240

- indicateurs de structurels
- indicateurs de conjoncturels
- indicateurs de moyens
- indicateurs de fonctionnement
- indicateurs d'alertes
- indicateurs de pilotage
- indicateurs environnementaux...etc.

Toutefois, il faut souligner que les indicateurs physiques, prennent la place prépondérante dans sa catégorie. Du fait qu'ils sont plus prêts de l'action, ils agissent directement sur des variables physiques et non sur des résultats financiers. Ils permettent de ce fait d'anticiper les futurs résultats financiers tout en indiquant où agir. Ceci permet d'appréhender la performance sous ses aspects autres que financiers et d'être ainsi beaucoup plus proche de l'activité et donc plus réactif. (Plus rapide et plus proche de l'action favorise beaucoup plus sa réactivité).

Section 3 : les dimensions du tableau de bord de gestion et ses typologies

1). les dimensions du tableau de bord de gestion

A partir des notions précédemment développées, on peut considérer le tableau de bord comme 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.

Le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication en interne. En mettant en lumière les objectifs de l'entreprise et sa stratégie ; le rend un outil de motivation et d'aide à la prise de décision, ainsi que de pilotage et de management. Il favorise l'apprentissage continu en recherchant constamment à améliorer la performance de l'entreprise. A cet effet, nous allons énumérer ces dimensions comme suit :

a). Le tableau de bord est un instrument de mesure des performances

C'est les résultats (financier et non financier) ou les indicateurs, affichés par le tableau de bord, qui traduisent la performance de l'entreprise réalisée, par rapport aux objectifs assignés.

b). Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison et d'amélioration

Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord doit offrir à son utilisateur la possibilité de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire. C'est un déclencheur d'enquête et de comparaison. En attirant l'attention sur les points importants de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues. Il permet au gestionnaire d'identifier les écarts et prendre ainsi les actions correctives adéquates.

c). 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.

d).Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication

Le tableau de bord est un support de dialogue et de communication entre responsables de différents niveaux hiérarchiques.

Au niveau d'une communication verticale, le tableau de bord assure le dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques et joue le rôle d'intégrateur en permettant d'avoir à un niveau hiérarchique donné, un langage commun en ayant tous les mêmes paramètres.

Dans le cadre d'une communication horizontale, le tableau de bord étant un outil de pilotage de la performance, arrive à communiquer les performances d'une entité aux autres entités du même niveau pour les encourager et les inciter à réaliser des performances similaires.

e).Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision

Le tableau de bord permet à son utilisateur, de se projeter en avant et d'obtenir ainsi des informations afin d'établir des prévisions. A ce propos (M. LEROY, 2001), souligne que « le tableau de bord constitue le pivot de la gestion prévisionnelle et contrôlée »⁵⁹. En attirant en permanence les responsables sur points importants de leur gestion et après analyse des valeurs

⁵⁹ M. LEROY [2001], « Le Tableau de Bord au service de l'entreprise », Ed d'Organisation, 2001, p.37.

cruciaux (clignotantes), cet outil contribue à la mise en œuvre des actions correctives de décisions fixées par l'entreprise et à leurs réalisations.

f).Le tableau de bord est un outil de pilotage et de management

Le tableau de bord est un outil de pilotage puisqu'il permet de définir les actions par rapport aux réalisations et aux objectifs fixés. C'est un instrument d'aide à la réflexion, qui permet d'obtenir une approche globale d'un système, du fait qu'il soit à la base une représentation réduite. C'est un outil de management car il permet de suivre son action en permanence pour pouvoir informer le responsable et son équipe. *Détecter* les points forts et les points faibles et *interpréter les écarts* (Car connaître ses problèmes, c'est aussi, s'engager à les résoudre), et *d'organiser* : c'est-à-dire ; rechercher la meilleure combinaison possible des ressources techniques et humaines. (Opportunités d'amélioration.).

g).Le tableau de bord est un outil d'animation et de motivation

Le tableau de bord développe une réflexion collective et organisée qui permet d'animer une équipe et d'installer une animation entre les différents acteurs d'une même unité. Car en fournissant des informations objectives sur les performances des responsables, et de leurs équipes d'une même unité ou direction, les tableaux bord stimulant ainsi leurs motivations et leur cohésion. Il offre à ces derniers la possibilité de s'autocontrôler et les aide ainsi à atteindre leurs objectifs stratégiques. « De nombreux cadres des organisations ont confirmé que le système de tableau de bord leur avait permis de mieux intégrer les améliorations opérationnelles à la stratégie globale de l'organisation ». ⁶⁰

h).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 (clignotants) 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.

i). Le Tableau de bord est un moyen d'appréciation et de délégation du pouvoir

⁶⁰ S. A. LALAMA, [2006] ; « Conception et Mise en Place des Tableaux de Bord de gestion : cas d'une société de confection », Mémoire de Mastère e Contrôle de Gestion, Maroc, Sept 2004, P.13

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. Cette instrument, permet aux responsables de chaque niveau hiérarchique (d'unités), d'apprécier les résultats obtenus, au même temps, de rendre compte au délégué 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 (Infra).. Pour le manager et toute son équipe, être dans la même périodicité et harmonies d'œuvre les unes avec les autres, 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.

Pour conclure, on peut avancer que le tableau de bord connaît des finalités différentes, mais complémentaires. En effet, les tableaux de bord sont non seulement des outils de contrôle, mais aussi des outils d'aide à la décision, de pilotage et de mesure de la performance.

2).typologie de tableau de bord

Par définition, un tableau de bord est un tableau composé d'un nombre limité d'indicateurs, qui permet aux dirigeants de prendre connaissance de l'état de l'entreprise qu'ils pilotent, de suivre l'évolution de ses résultats et d'identifier les mesures correctives à prendre en conséquence, le cas échéant.

A l'intérieur de chaque tableau de bord, on distingue différentes familles d'indicateurs: les indicateurs d'activité (relatifs à la production et aux affaires), les indicateurs financiers (qui se rapportent aux dépenses), les indicateurs de rentabilité (qui concernent les résultats financiers), les indicateurs de qualité, etc.⁶¹

Il existe trois types de tableaux de bord :

- Les tableaux de bord orientés stratégie (appelés tableaux de bord stratégiques ou « balanced scorecard »),
- Les tableaux de bord de contrôle des coûts (appelés tableaux de bord budgétaires),
- Les tableaux de bord de performance (appelés tableaux de bord opérationnels).

a).Le tableau de bord stratégique

⁶¹ Le Tableau de bord prospectif sera présenté plus en détails dans la sous-section (IV-2).

Le ‘balanced scorecard’, souvent appelé tableau de bord stratégique, représente un tableau de bord essentiel au pilotage de la stratégie d’une entreprise. Ce tableau de bord prospectif la décline en une série d’indicateurs destinés à mesurer la performance de l’entreprise.

Alors qu’est-ce qu’un tableau de bord prospectif ? A quoi sert-il ? Comment le construire ?

a.1).Définition du tableau de bord prospectif

Le balanced scorecard est un tableau conçu par R.S. Kaplan et D. Norton qui traduit la mission et la stratégie de l’entreprise en un ensemble d’indicateurs de performance constituant la base d’un système de pilotage de la stratégie. Il mesure la performance de l’entreprise selon 4 axes équilibrés :

- Résultats financiers (apports de l’entreprise à ses actionnaires),
- Performance envers les clients (apports de l’entreprise à ses clients),
- Processus internes (processus dans lesquels l’entreprise doit exceller pour réussir),
- Et apprentissage organisationnel (capacité de l’entreprise à changer et à s’améliorer pour devenir une organisation apprenante).

a.2).l’objectif d’un tableau de bord prospectif

Le tableau de bord prospectif permet tout d’abord de clarifier la vision stratégique d’une entreprise, de la faire vivre et d’identifier les leviers d’action de la performance.

Ensuite, il permet de procéder régulièrement à des bilans stratégiques et d’assurer un retour d’expérience sur la stratégie adoptée afin de permettre de l’affiner progressivement.

Cette planification permet de décliner des objectifs à long terme (objectifs stratégiques) en objectifs à court terme (objectifs opérationnels). Il représente, à ce titre, un véritable outil de management de la stratégie.

a.3). la construction d’un tableau de bord prospectif

La construction d’un tableau de bord prospectif – balanced scorecard – est relativement simple en pratique.

Tout d’abord, les dirigeants de l’entreprise doivent identifier la vision de l’entreprise (son avenir dans 10, 15 ou 20 ans), sa mission (sa raison d’être), ainsi que ses valeurs (sa culture).

Ensuite, ils doivent mener une analyse SWOT (strength, weaknesses, opportunities and threats) afin d’analyser les forces et les faiblesses de l’entreprise et d’identifier les menaces et les opportunités de son environnement concurrentiel.

Les facteurs clés de succès (paramètres à maîtriser pour survivre dans un environnement concurrentiel) sont, par la suite, isolés. Ces fonctions vont être déclinés en plan d'actions qu'il convient de déployer pour atteindre les niveaux de performance attendus. S'en suit enfin une phase de feedback, d'apprentissage et d'ajustement de la stratégie.

Chaque plan d'actions doit être basé sur les axes présentés ci-dessous. Et, pour chacun des 4 axes, quatre séries de données doivent être identifiées :

1. Les objectifs que se fixe l'entreprise,
2. Les initiatives à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs,
3. Les indicateurs qu'elle a définis pour mesurer ses performances,
4. Les valeurs cibles représentatives de la performance standard observée.

Le succès d'un tableau de bord prospectif est conditionné à une bonne communication avec le personnel opérationnel. Il est indispensable de s'octroyer son adhésion mais aussi d'impliquer tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise.

b).tableau de bord de gestion

Le tableau de bord de gestion, parfois appelé tableau de bord budgétaire, est un outil d'aide à la décision et de pilotage à moyen terme. Son principal objectif est d'évaluer le niveau de performance de la gestion d'une entreprise.

On abordant cette notion importante nous allons répondre aux questions :

Qu'est-ce qu'un tableau de bord de gestion ? Quelle est son utilité ? Comment le construire ?

b.1). Définition du tableau de bord de gestion

Le tableau de bord de gestion est un outil faisant état de la performance de la gestion qui est faite d'une entreprise par rapport aux événements passés et en fonction de ceux qu'elle prévoit pour l'avenir. Il consiste à déterminer des variables importantes appelées indicateurs, à se fixer des objectifs et à observer et analyser leur variation dans le temps, sur un intervalle défini à l'avance. Tout écart devra être justifié et des actions mises en œuvre en conséquence pour y remédier.

b.2). l'objectifs d'un tableau de bord de gestion

Comme tout tableau de bord, un tableau de bord de gestion constitue :

- un outil d'anticipation : il permet de prévenir des difficultés financières et ainsi de les anticiper de la meilleure façon qu'il soit ;
- un outil d'aide au pilotage : il permet d'analyser les résultats de la gestion d'une entreprise et de les rapprocher des prévisions qui avaient été établies ;
- un outil d'aide à la décision : il permet de prendre des décisions lorsque les réalisations s'écartent dangereusement des prévisions et ainsi de mettre en place des mesures correctives sans trop attendre.

b.3). la construction un tableau de bord de gestion

La construction d'un tableau de bord de gestion est assez aisée en pratique. En effet, contrairement aux autres tableaux de bord qui nécessitent de définir des indicateurs particuliers selon la nature de l'entreprise ainsi que son secteur d'activité (et pour lesquels une phase de réflexion parfois longue est indispensable), les indicateurs d'un tableau de bord de gestion sont souvent les mêmes d'une entreprise à une autre. La réussite d'un tel tableau est, non seulement, conditionnée à la définition d'indicateurs réalistes mais également à une mise à jour régulière, quasiment en temps réel.

Voici des exemples d'indicateurs financiers de tableau de bord de gestion :

- Montant de chiffre d'affaires,
- Taux de marge ou taux de marque,
- Montant des charges fixes,
- Montant des charges variables, de la marge sur coûts variables ou du seuil de rentabilité,
- Niveau de la trésorerie,

Une fois définis, les indicateurs doivent être regroupés dans un tableau. Les indicateurs figurent les uns à la suite des autres sur différentes lignes et ventilés sur plusieurs colonnes :

- L'existant (données passées observées à partir d'un compte de résultat et d'un bilan par exemple),
- Les prévisions (objectifs fixés sur l'intervalle de temps considéré),
- Les réalisations (performance réellement atteinte à l'issue de la période),
- Les écarts (différence entre les prévisions et les réalisations),
- La justification des écarts et l'énoncé des actions correctives à mettre en œuvre pour remédier à la situation.

c).Le tableau de bord opérationnel

Le tableau de bord opérationnel est une forme particulière de tableau de bord qui traite d'un horizon essentiellement à court terme. Il représente un outil de diagnostic, de pilotage et d'aide à la décision. Son objectif comprend deux volets essentiels : la mesure de l'avancement des plans d'actions décidées et l'évaluation de leur performance.

Qu'est-ce qu'un tableau de bord opérationnel ? A quoi sert-il ? Comment faire pour le construire ?

c.1). Définition du tableau de bord opérationnel

Le tableau de bord opérationnel est un outil consistant à mettre sous contrôle la performance des plans d'actions préalablement définis grâce à la définition et au suivi de différents indicateurs de performance et de pilotage.

c.2). l'objectif d'un tableau de bord opérationnel

Le tableau de bord opérationnel ne peut être établi qu'après que la stratégie de l'entreprise ait été clairement définie et déclinée en différents plans d'actions. Ses principaux objectifs consistent :

- d'une part à mesurer le degré d'avancement de chacun de ces plans d'actions,
- et d'autre part à évaluer le niveau de la performance atteinte à date.

L'horizon qu'il couvre est considéré comme du court terme (contrairement au tableau de bord stratégique qui, quant à lui, traite du long terme). Un tableau de bord opérationnel est donc un outil de suivi et un outil d'aide à la décision.

c.3). la construction d'un tableau de bord opérationnel

La construction d'un tableau de bord opérationnel nécessite un travail de réflexion assez simple mais indispensable.

En fonction de la stratégie menée, des points clefs doivent être extraits (ventes, coûts, qualité, délai). Pour chacun d'entre eux, des paramètres sont identifiés.

Deux types d'indicateurs sont alors définis pour chaque paramètre :

- des indicateurs de performance évaluant le niveau de performance de l'action,
- et des indicateurs de pilotage mesurer le degré d'avancement du plan d'actions.

Ces indicateurs sont choisis par les opérationnels en concertation et sous la supervision de leur direction. Ceux-ci sont ensuite validés par les dirigeants insérés dans le tableau de bord.

NB : Parmi ces tableau de bord de pilotage, nous avons le *Tableau de bord budgétaire*, le *Tableau de bord commercial*, le *Tableau de bord ressources humaines (social)*...etc.

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

3).avantages et limites d'un tableau de bord

a).Les avantages d'un tableau de bord

- Il est centré sur les informations essentielles pour la prise de décision.
- Il permet un dialogue permanent entre les partenaires en vue d'une action aussi efficace que possible.
- Il permet de justifier et de faire accepter par les responsables la mise en place d'un système d'information.

b). Les limites d'un tableau de bord

- Il n'y a pas un tableau de bord adapté à chaque service ou niveau hiérarchique.
- Il est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens.
- Il est souvent conçu de manière interne, en fonction du style de gestion de l'entreprise sans souci de comparaison avec des organisations concurrentes.

Conclusion partielle

La finalisation d'un tableau de bord exige un travail important portant sur la mise au point d'indicateur pertinents sur la présentation des données

La réussite du projet tableau de bord au niveau de l'entreprise est conditionnée par les facteurs clés de succès suivant :

- identifier les objectifs stratégiques qui vont guider la réflexion et mettre en évidence les points clés de la performance
- choisir les indicateurs de décisions en commençant par recueillir et définir les besoins de gestionnaires
- avoir une définition précise et commune de l'information
- impliquer fortement la direction générale
- favoriser dès le départ, l'appropriation par les utilisateurs du système
- s'adapter facilement aux nouvelles orientations stratégiques et aux nouveaux projets

la direction générale sait ce qu'elle veut, peut et doit attendre d'un système de tableau de bord pour qu'il aboutisse à un outil centré sur les objectifs stratégiques et les facteurs clés du succès facilitant le dialogue et la prise de décision, et impliquant les différents niveaux de l'entreprise pour améliorer la qualité du manager.

La conception du tableau de bord n'est pas tout, et son exploitation est aussi importante.

Conclusion générale



Conclusion

La vague de mondialisation qui se propage de par le monde et la rapidité sans précédent des 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, tel est le cas de l'Algérie, 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, érosions des parts de marché, pertes des clients...).

Il est donc légitime 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.

Aujourd'hui, la stratégie et le choix des outils de pilotage rendent le processus du contrôle de gestion, une réelle problématique de la créativité au sein de l'entreprise. Car ce processus s'attache à la fois à la réduction des coûts et à la réallocation des ressources mesurées. Par conséquent, la problématique de l'évaluation de la performance s'est largement enrichie.

Le contrôle de gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive.

La place de cette fonction de contrôle de gestion dépend de la taille, du statut et de la spécificité de chaque entreprise. Dans les grandes entreprises le contrôle de gestion est lié, soit à la direction générale, soit à la direction financière. Par contre dans les PME c'est le comptable ou le dirigeant qui exécute les techniques de contrôle.

Le contrôle de gestion en collaboration avec ces différents services de l'entreprise permet d'éclairer les divers aspects de la performance de l'entreprise, cela montre qu'il est une fonction transversale de support.

Le contrôle de gestion utilise de nombreux outils aidant à la mesure de la performance de l'entreprise, parmi ces outils on cite :

- La méthode de calcul des coûts qui englobe trois méthodes (la méthode de centre d'analyse, la méthode ABC, l'imputation rationnelle). Cette méthode consiste à calculer le coût de revient de chaque produit et de rendre ce coût de revient indépendant de la variation du volume d'activité de l'entreprise.
- La gestion budgétaire permet l'organisation de l'entreprise en centres de responsabilité pour le calcul de la performance du gestionnaire responsable, tout en définissant des prix de cession qui permettent le respect de l'efficacité de l'entreprise et la maîtrise et l'évaluation de l'efficacité de chaque centre pour l'évaluation de la performance globale de l'entreprise.
- Le tableau de bord fournit un ensemble des informations quantitatives et qualitatives nécessaires pour le pilotage de la performance de l'entreprise grâce à son rôle important comme élément de contrôle, de dialogue, de communication et d'aide à la prise de décision.

le tableau de bord a été défini comme étant un outil de mesure de performance et de pilotage et un moyen de communication au sein de l'entreprise, tout en prenant compte de l'origine du mot dans son compte historique d'utilisation. Le tableau de bord peut remplir facilement ce rôle au sein de l'organisation, tant qu'il inclut systématiquement et à tous les niveaux, des indicateurs ouverts sur l'environnement externe et il comporte des indicateurs sélectionnés concernant les éléments qui risquent de dériver à court terme pour permettre de prendre les décisions à temps, tout en collectant une information fiable, car une information erronée ou obsolète sur la base de laquelle seront prises des décisions aura des répercussions néfastes quant à l'avenir de l'organisation.



Bibliographie

Ouvrage :

1. AÏM. R. [2011] ; « 100 questions pour comprendre et agir: Indicateurs et tableaux de bord de gestion », Éd. Afnor, Saint-Denis La Plaine,
2. AÏM. R. [2009]. « Indicateurs et tableaux de bord » ; Ed. Afnor, Saint-Denis La Plaine,
3. ALAZARD. C & S. SEPARI, [2010] ; « DCG 11: CONTROLE DE GESTION : Manuel et Applications », 2 Éd: Dunod,
4. ARDOIN J. L. [1986]; « Contrôle de Gestion », 2ème Ed Publi-Union Paris
5. ARDOIN J.L, MICHEL D., SCHMIDT J. [1985] « Le contrôle de gestion », Publi-Union
6. ARNAUD, H. [2001]; « Le contrôle de gestion en action »; Ed. H. ARNAUD
7. AUBUT-LUSSIER. L [2013], « Le tableau de bord: ABC et meilleures pratiques », Editeur Ludovic Aubut-Lussier,
8. BENNEMANN. R & S. SEPARI ; [2001] ; « Economie d'Entreprise » Ed. Dunod
9. BESCOS. L & al, [1993] ; « Contrôle de gestion et management » Ed. Montchrestien,
10. BESCOS. P. L & C. MENDOZA [1994] ; « Le Management de la performance », Éd. Comptables Malesherbes, Paris.
11. BOUQUIN, H. [2006] ; « Comptabilité de gestion », 4ème Ed. Economica, 2006.
12. CHARRON; J-L & S. SÉPARI, F. BERTRAND, [2014]. « Management : Manuel et Application » ; Ed. Dunod,
13. De MONTGOLFIER. O [1999], « Quel contrôleur pour quel contrôle : Faire de la recherche en contrôle de gestion », Ed. Vuibert, Paris
14. DEMEESTERE. R & Ph. LORINO. N. MOTTIS, [2004] «Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », 2ème Ed. Dunod, Paris.
15. DORIATH. B [2005]; «Contrôle de gestion », 4ème, Ed. Dunod.
16. FEMINIER. B & D. BOIX, [2003] ; « Le tableau de bord facile: Manager d'équipe », Éd d'Organisation, Paris, 2003
17. FERICELLI A.-M. & B. SIRE (dir.), Performances et ressources humaines, Paris. Ed. Economica,
18. FERNANDEZ A [2013] « Le Nouveaux Tableaux de Bord des Managers », 6ème Ed Organisation.
19. FERNANDEZ. A [2005] « L'essentiel du tableau de bord,» Éd. d'organisations, Paris,
20. FERNANDEZ. A [2011] «PERFORNOMIQUE 36 recommandations pour un management de performance pleinement assumé» 4ème Ed d'organisation
21. GERVAIS M. [2005], « Contrôle De Gestion », Ed. Economica

22. GIRAUD .F [2008], « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Ed. Gualino (France),
23. GIRAUD. F & O. SAULPIC, G. NAULLEAU, M -H. DELMOND, P-L. BESCOS [2004], « Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance », © Gualino éditeur, EJA – Paris
24. IRIBARNE. P [2003]; «Les tableaux de bord de la performance », Ed. Dunod, Paris
25. KAPLAN. R & D. NORTON, [1998], « Le Tableau De Bord Prospectif: Pilotage Stratégique: Les 4 Axes Du Succès », Éd. d'organisation, Paris,
26. KAPLAN. R & D. NORTON, [2003]; « Le tableau de bord prospectif », Éd d'Organisation traduit de The Balanced Scorecard [1996], Harvard Business School Press,
27. KHEMAKHEM, A [1976] « La dynamique du contrôle de gestion », Ed. Dunod
28. LEROY, M. [2012] ; « Le contrôle de gestion et ses évolutions », Ed. d'Organisation,
29. LEROY. M [2001] ; « Le tableau de bord au service de l'entreprise », Ed. d'Organisation,
30. LÖNING, H; &V. MALLERET • J. MERIC • Y. PESQUEUX, È. CHIAPELLO. D. M. ANDREÛ SOLÉ, [2008] « Le Contrôle De Gestion Organisation : Outils Et Pratiques », 3ème Ed. Dunod,
31. MILLIE-TIMBAL. M. H, [2010] « Élaborer des tableaux de bord utiles », Collection GERESO, Le Mans,
32. SAULPIC, O. & F. GIRAUD, Ph. ZARLOWSKI, M- A. LORAIN, FOURCADE. F & J. MORALES [2011] : « Les Fondamentaux du Contrôle de Gestion » : (Chapitre 1 – Le contrôle de gestion : vue d'ensemble), © 2011 Pearson Education France.
33. THEVENET. M [2010]; « La culture d'entreprise », Que sais-je ?, Ed. Repère,
34. VOYER. P [2006] ; « Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance », 2ème Ed Presses de l'Université du Québec, Sainte-Foy

Mémoires :

1. Rafika BOURAIB « Tableaux de Bord, Outils de Pilotage de Mesure et d'Evaluation de la Performance de l'Entreprise. » thèse de fin de cycle.
2. Tassadit OUCHENE, « Le contrôle de gestion au service de la performance commerciale » Mémoire fin de cycle.

Autre référence :

1. www.memoireonline.com
2. www.wikimemoire.com



Table des matières

Dédicace	
Remerciements	
Liste des tableaux et figures	
Sommaire	
Introduction générale.....	01
Chapitre 1 : le contrôle de gestion au sein de l'entreprise.....	04
Introduction.....	04
Section 1 : généralité sur le contrôle de gestion.....	04
1). genèse et évolution du contrôle de gestion.....	04
2). définition du contrôle de gestion.....	05
3). objectif et mission du contrôle de gestion.....	07
3.1). objectif du contrôle de gestion.....	07
3.2). mission du contrôle de gestion.....	08
Section 2 : la démarche du contrôle de gestion.....	09
1). les concepts clés associées au contrôle de gestion.....	09
1.1). le contrôle organisationnel.....	09
1.2). le contrôle interne.....	10
1.3). l'audit interne.....	11
2). le rôle du contrôleur de gestion.....	11
2.1). métier du contrôleur de gestion.....	11
2.2). qualité du contrôleur de gestion.....	12
3). objet du contrôle de gestion.....	13
4). le processus du contrôle de gestion.....	15
4.1). les étapes du processus du contrôle de gestion.....	18

Section 3 : la mise en place du contrôle de gestion au sein d'une organisation.....	20
1). Les outils du contrôle de gestion.....	20
1.1). comptabilité générale.....	20
1.2). comptabilité analytique.....	21
1.2.1). principales méthode de calcul du cout de la comptabilité analytique.....	21
A). la méthode des couts complet.....	22
B). la méthode des couts partiels.....	22
C). la méthode du direct costing.....	23
D). la méthode ABC.....	23
E). la méthode des couts cible.....	23
1.3). gestion budgétaire.....	24
a). la prévision.....	24
b). la budgétisation.....	24
c). le contrôle budgétaire.....	25
1.4). le reporting.....	25
1.5). tableau de bord de gestion.....	25
2). L'implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.....	26
A). le contrôle de gestion dans les grandes entreprise.....	26
a). les spécificités des grandes entreprise.....	26
b). la position du contrôle de gestion dans l'organisation des grandes entreprise.....	27
c). le contrôle de gestion dans les groupes internationaux.....	27
B). le contrôle de gestion dans les PME.....	28
a). les spécificités des PME.....	28
b). la position du contrôle de gestion dans l'organisme des PME.....	28
3). Champ d'application du contrôle de gestion.....	28

3.1). le contrôle de gestion et stratégie.....	29
3.2). le contrôle de gestion et marketing.....	29
3.3). le contrôle de gestion et finance.....	30
3.4). le contrôle de gestion et GRH.....	30
Conclusion.....	30
Chapitre 2 : le tableau de bord comme outil de contrôle.....	33
Introduction.....	33
Section 1 : généralité sur le tableau de bord.....	33
1). L'évolution de la notion de tableau de bord.....	33
2). Définition du tableau de bord.....	34
2.1). le contenu du tableau de bord.....	35
3). Méthodes de conception du tableau de bord.....	37
a).L'architecture globale des tableaux de bord.....	37
b).Le contenu de chaque tableau.....	38
c). Le mode d'alimentation du système.....	39
d). Les conditions de production et d'exploitation.....	41
Section2 : le tableau de bord au sein d'une organisation.....	42
1). Le rôle du tableau de bord.....	42
a). Le tableau de bord : instrument de contrôle et comparaison.....	43
b). Le tableau de bord : outil de communication et dialogue.....	43
c).Le tableau de bord: aide à la décision.....	44
2). <i>objectifs du tableau de bord de gestion</i>	44
3). Les instruments d'un tableau de bord.....	45
a). les écarts.....	45
b). les rations.....	46

c). les graphes.....	46
d). les clignotants.....	46
e). les commentaires.....	46
4). Les indicateur de gestion.....	47
4.1). les définitions apportées aux indicateurs de gestion dans le tableau de bord.....	47
4.2). critère de sélection d'indicateur dans un tableau de bord.....	48
4.3). Type d'indicateur de gestion.....	49
Section 3 : les dimensions du tableau de bord de gestion et ses typologies.....	51
1). Les dimensions du tableau de bord de gestion.....	51
a). le tableau de bord est un instrument des performances.....	51
b). le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison et d'amélioration..	51
c). le tableau de bord est un outil d'alerte et de diagnostique.....	52
d). le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication.....	52
e). le tableau de bord est un outil d'aide à la décision et à la prévision.....	52
f). le tableau de bord est un outil de pilotage et de management.....	52
g). le tableau de bord est un outil d'animation et de motivation.....	53
h). le tableau de bord est un outil d'organisation.....	53
f). le tableau de bord est un moyen d'appréciation et de délégation du pouvoir.....	53
2).typologie du tableau de bord.....	54
a). le tableau de bord stratégique.....	54
a.1). définition du tableau de bord prospectif.....	55
a.2). l'objectif d'un tableau de bord prospectif.....	55
a.3). la construction d'un tableau de bord prospectif.....	55
b). tableau de bord de gestion.....	56
b.1). définition du tableau de bord de gestion.....	56

b.2). l'objectif d'un tableau de bord de gestion.....	56
b.3). la construction d'un tableau de bord de gestion.....	57
c). le tableau de bord opérationnel.....	57
c.1). la définition du tableau de bord opérationnel.....	58
c.2). la construction d'un tableau de bord opérationnel.....	58
3). Avantage et limite d'un tableau de bord.....	59
a). les avantages d'un tableau de bord.....	59
b). les limites d'un tableau de bord.....	59
Conclusion.....	59
Conclusion générale.....	61