

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

Département des sciences de gestion



MEMOIRE

En vue de l'obtention du diplôme de Master en science de gestion

Option : Management

Thème

La conception d'un Tableau de bord prospectif pour
le pilotage stratégique d'une organisation

Cas pratique SPA GENERAL EMBALLAGE

Présenté par :

Mr AZZOUG Karim

Encadré par :

Mr AMIMER Amar

Les membres jury:

- Présidente : Dr TAGUELMINT Meriem Zehira
- Examineur : Mr MAAMERI Moussa

Session : Juin 2019

Remerciements

Je tiens à remercier avant tout le Dieu, le miséricordieux, de nous avoir donné la force et le courage de réaliser ce modeste travail.

*J'exprime ma précieuse gratitude à mon promoteur monsieur **AMIMER Amar** d'avoir accepté de diriger ce mémoire. Je suis particulièrement reconnaissant pour sa générosité et ses conseils méthodologiques et scientifiques.*

Ensuite, à Madame et Monsieur les membres du jury qui ont l'amabilité d'accepter d'évaluer ce travail. Qu'ils trouvent ici l'expression de ma reconnaissance

J'exprime aussi mes précieux sentiments de gratitude et de reconnaissance à tous ceux qui m'ont enseigné, notamment, les cadres enseignants à la Faculté des sciences économiques, des sciences commerciales et des sciences de gestion Université Abederrahmane MIRA de Bejaïa.

Sans oublier de remercier tous le personnel de la société SPA GENERAL EMBALLAGE, en particulier le service contrôle de gestion.

Enfin, un grand merci à tous ceux et celles qui ont participé de près ou de loin à l'accomplissement de ce mémoire.

AZZOUG Karim

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à tous ceux et celles qui m'ont aidé de près et de loin, notamment :

Mes parents, qui ne m'ont jamais laissé tomber dans toutes les circonstances,

Mes frères et ma sœur que j'aime beaucoup,

Ma belle sœur et mon beau-frère

Mes cousins, hommes et femmes qu'ils soient

Tous mes amis qui m'ont toujours soutenu,

Tous mes enseignants qui ont contribué à ma formation,

Toute la famille AZZOUG

Tous ceux qui ont le mérite pour que ce travail soit réalisé,

Mr AMIMER qui a dirigé ce travail.

Tout le personnel de GENERAL EMBALLAGE

KARIM

Liste des abréviations

BSC : Balanced scorecard

CA : Chiffre d'affaire

CDG : Contrôle de gestion

DA : Dinar Algérien

DAF : Direction administratif et financière

DG : Direction générale

DO : direction opérationnel

DPO : Direction par objectifs

GE : Général emballage

KPI : key performance indicator (indicateur clé de performance)

MPEF : Maghreb Equity private fund

PMP : Prix des matières premières

PU_p : Prix unitaire prévue

PU_r : Prix unitaire réel

Q : Quantité

SPA : Société par action

TB : Tableau de bord

TBG : Tableau de bord de gestion

TBP : Tableau de bord prospectif

TR : Taux de réalisation

*Liste des tableaux, et des
figures*

Listes des Tableaux, et des figures :

Liste des tableaux :

Numéro	Titre du tableau	Page
1	chiffre d'affaire réalisé en 2018	85
2	L'évolution des effectifs de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE	85
3	Evolution du nombre des clients de "Général Emballage"	86
4	Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2018	98
5	Prévisions de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2018	99
6	Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2017	100
7	Coût de production pour les années 2017, 2018	102
8	nombre de réclamation et les retours pour l'année 2018	104
9	nombre de réclamation et les retours pour l'année 2017	104
10	indice de satisfaction des clients	106
11	heures de travail pour l'année 2018	108
12	heures de travail pour l'année 2017	108
13	le nombre des temps d'arrêt pour l'année 2018	110
14	le nombre des temps d'arrêt pour l'année 2017	110
15	nombre de départ pour l'année 2018	112
16	nombre de départ pour l'année 2017	112

Liste des figures :

Numéro	Titre de la figure	Page
1	Le triangle du contrôle de gestion	16
2	Le processus du contrôle de gestion	22
3	Rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale	23
4	Rattachement en râteau	24
5	Le rôle de contrôleur de gestion au sein de l'entreprise	27
6	Le tableau de bord prospectif, cadre stratégique de l'action	49
7	Les relations de cause à effet entre les quatre perspectives	55
8	Carte géographique de wilaya de Bejaia	80
9	Organigramme de "Général Emballage"	87
10	Evolution coût de production	102
11	Indice de satisfaction des clients	107

Sommaire

Liste des abréviations

Listes des Tableaux, et des figures :

Introduction	1
Chapitre I : généralités sur le contrôle de gestion.....	6
Section 1 : notions de base sur le contrôle de gestion.....	6
Section 2 : les principaux outils du contrôle de gestion.....	26
Chapitre II : le tableau de bord prospectif	39
Section 1 : généralités sur le tableau de bord prospectif.....	39
Section 2 : la démarche de la mise en œuvre d'un TBP.....	56
Chapitre III : l'élaboration du tableau de bord au sein de l'entreprise "GENERAL EMBALLAGE"	73
Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil et le service contrôle de gestion de "GENERAL EMBALAGE"	73
Section 2 : l'élaboration du tableau de bord prospectif au sein de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE.....	87
Conclusion générale	111
Références bibliographiques	116
Annexes	119

Introduction générale

Introduction

Nous vivons aujourd'hui dans un monde incertain, sans frontières et en perpétuelle évolution. Le pilotage d'une organisation est devenu alors complexe dans un environnement de plus en plus incertain et concurrentiel. Toute entreprise devrait être attentive de son évolution interne, et de l'évolution de son environnement externe pour assurer sa continuité face à la concurrence accrue.

Pour être compétitive, toute entreprise doit être performante, Le concept de performance n'est pas simple à cerner. Il existe néanmoins un consensus relatif aux conditions requises pour qualifier une organisation de performante.

Une organisation est performante lorsqu'elle est efficace et efficiente. Elle est efficace lorsqu'elle atteint les objectifs poursuivis et elle est efficiente lorsqu'elle maximise les quantités obtenues à partir d'une quantité de moyens donnée.

Gérer la performance d'une organisation suppose la mise en œuvre d'un ensemble de dispositifs afin que les objectifs stratégiques soient atteints et que les moyens engagés maximisent la valeur obtenue et perçue par les clients et les actionnaires.

Piloter consiste à tenter d'atteindre des objectifs de performance. Cette démarche s'inscrit dans le temps, et elle est progressive, c'est pourquoi on parle d'un **processus de contrôle**.

Comme le souligne P. DRUKHER, Le mot **contrôle** est ambigu. Il signifie la capacité à se diriger soi-même et à diriger son travail. Il peut aussi signifier la domination d'une personne par une autre¹.

En effet, le contrôle d'une entreprise peut s'exercer de différentes manières, soit de façon externe par le marché, ou de façon interne à titre d'exemple : un contrôle par les résultats.

Le contrôle de gestion peut être défini comme étant « *un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre des objectifs* ».

¹ GIRAUD. F [ET All], « Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance », édition Gualino éditeur, 2^{ème} édition, Paris, 2004, Page 21.

de l'entreprise »², c'est-à-dire en utilisant au mieux les ressources rares qui lui sont confiées. Il « est né à la fois d'un environnement qui l'a rendu nécessaire et d'outils disponibles qui l'ont rendu possible »³. C'est une discipline qui constitue un apprentissage et une formation pour l'aide à la prise de décisions.⁴

La fonction de contrôle de gestion a évolué au fil du temps et s'est dotée d'outils lui permettant la planification, la mesure et l'analyse des résultats. Parmi ces outils figurent la comptabilité Analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord prospectif, dont le but est d'orienter et de piloter le bon déroulement des actions à court terme mais aussi à long terme pour agir sur la performance.

Le tableau de bord prospectif ou le *balanced scorecard* est défini comme étant « un outil de gestion stimulant qui fait ressortir l'importance d'équilibres recherchés entre court terme et long terme, critères financiers et non financiers, ou encore indicateurs majeurs et indicateurs marginaux. Du point de vue interne, il donne l'opportunité de signaler clairement quels sont les processus et les compétences pour lesquels l'entreprise doit être excellente »⁵. C'est-à-dire que Le tableau de bord prospectif recherche un équilibre entre les indicateurs financiers et non financiers pour évaluer la performance sur le court et le long terme dans un unique document.

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

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

Pour pouvoir répondre à la question principale, il serait nécessaire de poser d'autres questions secondaires :

² LONING. H., [ET ALL], « Le contrôle de gestion, outils et pratiques », Dunod, Paris, 2008, Page 02

³ BURLAUD. A., SIMON. C., « Le contrôle de gestion », La découverte, Paris, 1997, Page 12

⁴ HANI Soulef, HAOUA Taous, Mémoire « Le contrôle de gestion par le système budgétaire : cas tchin-lait Candia », promotion 2012/2013, université de Bejaia.

⁵ KAPLAN. R., NORTON. D., « Le tableau de bord prospectif », Éd d'Organisation, Paris, 2003.

- Quelle est l'importance de l'utilisation du tableau de bord prospectif dans les entreprises ?
- Quelles sont les différentes étapes de la mise en œuvre d'un tableau de bord prospectif ?
- Comment peut-on concevoir un **tableau de bord** qui peut répondre à toutes les attentes de l'entreprise

Ce travail porte essentiellement sur l'étude de l'application du tableau de bord dans l'entreprise "Général Emballage". Comme point de départ pour notre recherche, nous suggérons les hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 01** : Le tableau de bord prospectif aide les décideurs à prendre des décisions en leur procurant des informations claires, précises et pertinentes mais aussi au moment voulu sur la satisfaction des actionnaires, la satisfaction des clients, la qualité des processus internes, ainsi les capacités d'innovation et d'apprentissage d'une entreprise, ce qui facilite au manager la prise de décisions en minimisant les risques d'échec.
- **Hypothèse 02** : L'efficacité d'un tableau de bord est liée au respect de l'enchaînement de ces étapes.
- **Hypothèse 03** : S'il n'existe pas, par définition, de tableau de bord type, certaines règles relatives à sa structure et la qualité des informations qu'il contient s'appliquent à l'ensemble des tableaux de bord.

La réalisation de ce travail s'articule sur deux axes de recherche : la recherche documentaire et l'enquête de terrain. La recherche documentaire nous a permis de comprendre les différents concepts liés au contrôle de gestion et le tableau de bord prospectif à travers la consultation des ouvrages, articles scientifiques et sites de contrôle de gestion. L'enquête de terrain nous a permis, d'une part, de voir la manière de construction du tableau de bord, ainsi le choix des indicateurs par le service du contrôle de gestion de l'entreprise "Général Emballage», et d'autre part, de collecter les données nécessaires afin de réaliser notre travail de recherche.

Pour répondre à ces questions et vérifier nos hypothèses, nous avons suivi un plan de travail comportant trois chapitres :

Le premier chapitre est un chapitre introductif sur le rappel théorique du contrôle de gestion et ses outils dont il aborde les notions, les caractéristiques et enfin les outils du contrôle de gestion.

Le deuxième chapitre porte sur une présentation détaillée sur la conception des tableaux de bord prospectif, leur intérêt et limites et enfin les étapes de construction d'un tableau de bord prospectif et les conditions de son succès et enfin, les erreurs à éviter lors de sa conception

Enfin, le dernier chapitre est réservé au cas suite à notre stage de mise en situation professionnelle qui nous a permis d'appliquer les développements théoriques précédents. Dans un premier temps, nous avons présenté l'organigramme de l'entreprise, et dans un second temps nous avons présenté les résultats et les discussions autour de la conception d'un tableau de bord propre au service de contrôle de gestion de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE.

Chapitre I :
Généralités sur le contrôle de
gestion

Chapitre I : généralités sur le contrôle de gestion

A la recherche d'un outil qui permet d'assurer une performance économique d'une entreprise, et une meilleure réalisation des objectifs dans un environnement qui se caractérise par une incertitude et une concurrence intense. Nous voyons l'apparition ou l'émergence de la notion du contrôle de gestion.

Le terme "contrôle de gestion" désigne un processus qui vise à garantir que les décisions stratégiques des dirigeants sont appliquées avec cohérence à tous les niveaux de l'entreprise par les personnels responsables.

Ce chapitre introduira le contrôle de gestion en offrant une vision d'ensemble de ses concepts, objectifs et outils fondamentaux.

La première section se focalisera sur les notions de base du contrôle de gestion et sur son positionnement au sein de l'entreprise, ses objectifs et ses finalités et intéressera au contrôleur de gestion. Ensuite la deuxième section présentera les outils du contrôle de gestion.

Section 1 : notions de base sur le contrôle de gestion

Pour délimiter la définition et le champ d'analyse du contrôle de gestion, il semble nécessaire de resituer les motifs de son apparition et de présenter son positionnement au sein de l'entreprise. Il en ressort alors les missions actuelles demandées au contrôle et au contrôleur de gestion.

1. Historique du contrôle de gestion

Selon Claude ALAZARD, Sabine SEPARI :⁶

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du XIX siècle et sur tout du début du XX siècle.

Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de Taylor (1905) sur le contrôle de productivités, les recherches de Gantt (1915) sur les charges de structure et les choix de Générale Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division, le contrôle de gestion concerne alors principalement l'activité de production mais ne 's'appelle pas encore ainsi.

Une première évolution dans les enjeux et le champ d'analyse des premières formes de contrôle de gestion va apparaître avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.

Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts ; c'est pourquoi le contrôle de gestion est souvent considéré comme synonyme, à tort, du contrôle budgétaire.

Si les premiers principes et méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1885 et 1910, aux États-Unis et en Europe, les pratiques se sont élaborées progressivement en fonction des besoins des entreprises.

Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

Jusqu'au début des années 70, les grandes entreprises françaises qui ont introduit un contrôle de gestion ont reproduit approximativement le modèle des firmes industrielles américaines :

⁶ ALAZARD.C, SEPARI. S, « le contrôle de gestion : manuel et applications », 5^e édition, DUNOD, Paris, 2001, page 13.

- Un processus de planification, de gestion budgétaire, de contrôle budgétaire, allant du long terme au court terme ;
- Dans une structure hiérarchique découpée verticalement en centres des responsabilités ;
- Avec un système de pilotage par le couple objectifs-moyens (c'est-à-dire des informations sur des résultats qui permettent de réguler les actions).

Ainsi, depuis le début du siècle, le contrôle de gestion conçu dans le cadre d'une gestion taylorienne fondée sur les quatre principes :

- Stabilité dans le temps ;
- Informations parfaite des dirigeants ;
- Recherche d'une minimisation des coûts ;
- Coût de production dominant dans le coût total.

Le contrôle de gestion est alors un modèle pour mesurer et contrôler la productivité industrielle et en particulier la productivité du travail direct.

A partir des années 70, les perturbations extérieures et intérieures aux organisations obligent à une remise en cause assez profonde de ce modèle dans ses objectifs, ses outils, ses utilisations.

La période des années 1980 a connu le développement de l'activité de contrôle de gestion fait émerger des métiers différents au sein même du contrôle de gestion. Durant ces années, l'attention est portée davantage sur le responsable opérationnel et ses besoins de pilotage de la gestion. Cette période a connu de nouvel outils tel que, les plans à moyen terme et des outils de *reporting*, notamment les tableaux de bord.⁷

La période des années 1990 était la crise du modèle classique de contrôle de gestion, qui repose sur l'hypothèse d'une information parfaite, et sur la prédominance des coûts directs, et qui semble inadapté à la densification des entreprises et à la tertiarisation de l'économie. Les coûts indirects et le déploiement des méthodes dites ABC "Activity

⁷ BENZENATI Lynda, Mémoire : « Le contrôle de gestion par le système budgétaire » ; Promotion : 2011/2012, université de Bejaia.

Based Costing" reposant sur un découpage par activités, semblent constituer une alternative aux méthodes de comptabilité analytique classique.

2. Définition et finalités du contrôle de gestion

2.1. Définition du contrôle de gestion

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

Robert N. Anthony considéré comme le père fondateur définit le contrôle de gestion comme étant « *un processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ses stratégies de manière efficace et efficiente* ». ⁸ Cette définition présente le contrôle de gestion comme une fonction d'accompagnement du déploiement de la stratégie qui permet de concrétiser les objectifs stratégiques au niveau de la gestion quotidienne et de formaliser les aptitudes ou le savoir-faire du quotidien au niveau stratégique, et offre une vision managériale en soulignant l'implication des dirigeants dans le contrôle de gestion et dans la définition du modèle de performance.

Burtland. A et Simon C définissent le contrôle de gestion comme étant « *un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de la profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation* » ⁹. Cette définition souligne le rôle du contrôle de gestion dans la coordination des comportements. Une organisation est constituée d'êtres humains poursuivant leurs objectifs propres qui sont généralement différents de ceux de l'organisation. Le contrôle de gestion met en place des dispositions qui conduisent à une convergence des intérêts individuels vers l'objectif de l'organisation.

M. Gervais propose la définition suivante en ajoutant la notion de "pertinence", le contrôle de gestion est « *le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence conformément*

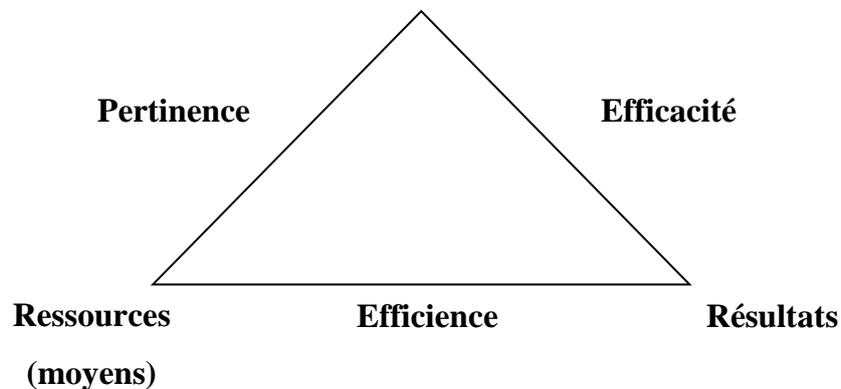
⁸ LANGLOIS. G, BONNIER. C, BRINGER.M, « le contrôle de gestion », édition Foucher, Paris, 2005, page 13.

⁹ Idem

aux objectifs de l'organisation et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie »¹⁰.

D'après ces auteurs, on comprend que Tout système de contrôle de gestion repose sur trois bases qui sont : les objectifs, les moyens et les résultats, l'analyse des liens entre ces trois éléments fait découler trois concepts nécessaires à savoir : l'efficacité, l'efficience et la pertinence, La relation entre ces trois concepts est donnée par le schéma suivant :

Figure 1: le triangle de la performance.



Source : Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Sole A., «Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques », 3^{éd}Dunod, Paris, 2008, P.06

D'après ce schéma un responsable se définit par un « champ d'action » dans lequel son activité consiste à mettre en relation trois éléments :

- les objectifs à atteindre ;
- les ressources mises à sa disposition ;
- les résultats obtenus ;

¹⁰ Gervais M., « Contrôle de gestion », Economica, Paris, 2000, P. 12

Et qui donnent naissance à trois critères d'évaluation pour le responsable :

- la pertinence (des moyens mis en œuvre par rapports aux objectifs) ;
- l'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif) ;
- l'efficience (la mise en œuvre de minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu).

Ainsi, il faut comprendre le mot "contrôle" au sens de maîtrise et non pas de surveillance. Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de sa gestion, de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule.

2.2. Les finalités du contrôle de gestion

A. le contrôle de gestion doit orchestrer la décentralisation

La décentralisation peut être souhaitée *a priori* pour motiver les acteurs. En outre, elle devient nécessaire lorsque l'organisation d'avère trop complexe par sa taille, pas ses activités ou par son environnement. Le contrôle de gestion doit répondre aux besoins de coordination des organisations décentralisées.¹¹

a) *Avantage et inconvénient de la décentralisation*

La décentralisation offre des avantages :¹²

- elle décharge la direction générale des problèmes de gestion courante au profit de la réflexion stratégique ;
- Elle rapproche les décideurs des clients ce qui permet une meilleure adéquation de l'offre de l'entreprise à la demande du marché ;
- Elle améliore la rapidité de réaction de l'organisation en réduisant le circuit décisionnel ;
- Elle contribue également à l'amélioration de la qualification des gestionnaires en élargissant le champ de leurs compétences.

¹¹ Georges LANGLOIS, Carol BONNIER, Michel BRINGER, op.cit, p16.

¹² Idem.

La décentralisation présente cependant des inconvénients :¹³

- Elle peut conduire à des prises de décisions locales non optimales au niveau général ;
- Elle augmente la consommation des ressources à cause de la redondance de certaines activités ;
- Elle augmente le besoin de coordination.

b) Le contrôle de gestion est un mode de coordination d'une organisation décentralisée

La décentralisation repose sur une délégation de l'autorité qu'il convient d'organiser pratiquement :¹⁴

- En fixant des objectifs clairs à atteindre par les opérationnels ;
- En informant la direction générale de l'efficacité du processus ;
- En définissant le niveau de délégation, c'est-à-dire la nature et les limites des décisions que peut prendre un responsable atteindre les objectifs qui lui sont assignés.

En tant que mode de coordination, le contrôle de gestion doit veiller à la cohérence interne des objectifs au regard de la stratégie poursuivie et organiser le système d'information qui permettra de déterminer si les objectifs ont été atteints.

B. le contrôle de gestion doit fournir des informations

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

¹³ Georges LANGLOIS, Carol BONNIER, Michel BRINGER, op.cit, p16.

¹⁴ Idem

1. Informations verticales

a. Descendante

La direction générale doit diffuser aux niveaux inférieurs des informations sur l'environnement économique ainsi que les options stratégiques retenues. Le contrôle de gestion a pour fonction :¹⁵

- De formuler ces informations de manière qu'elles soient claires et comprises de tous ;
- De décliner et d'expliquer les objectifs stratégiques à tous les niveaux hiérarchiques.

b. Ascendantes

Le contrôle de gestion organise la remontée du flux d'informations indispensables à la réflexion stratégique.¹⁶

La sélection des ces informations doit être suffisamment large et ne pas être limitée à des informations strictement financière telles que le niveau de coûts et rentabilité des différents produits.

La connaissance des coûts est, dans certains cas nécessaires et très utilisée par de nombreux outils de diagnostic stratégiques tels que la célèbre matrice du *boston consulting group*. Cependant, la pression de la concurrence et les exigences de la clientèle imposent l'étude d'autres facteurs de compétitivité tels que la qualité des produits ou des services offerts.

Le contrôle de gestion sélectionne et traite les informations qui vont servir de base à l'évaluation des performances des unités décentralisées et/ou des responsables. Il doit en permanence veillé à ce que le système d'indicateurs de performance retenu évalue correctement l'ensemble des actions dont chacune des entités et responsables.

L'identification de la contribution réelle d'un centre à la performance globale de l'organisation est généralement complexe à déterminer. C'est pourquoi il convient de ne pas porter de conclusions hâtives telles que le renvoi du responsable ou la fermeture du

¹⁵ Georges LANGLOIS, Carol BONNIER, Michel BRINGER, op.cit.

¹⁶ Idem, p17.

centre lorsque les objectifs n'ont pas été atteints. La responsabilité est le plus souvent partagée par les autres centres.

2. Informations horizontales

Le contrôle de gestion produit des informations horizontales pour répondre aux besoins de coordination des unités du même niveau hiérarchique.

Par ailleurs, ces flux d'informations contribuent à améliorer la qualité du service rendu à la clientèle. L'analyse d'une politique de qualité ne doit pas être envisagée au niveau d'une entité mais au niveau du processus. En effet, l'optimisation des performances d'une entité peut nuire aux performances des autres entités impliquées dans le même processus.

C. le contrôle de gestion fournit des instruments de pilotage

Dans un environnement décentralisé, il existe deux niveaux de pilotage.¹⁷

- Le premier niveau centralisé afin d'assurer la cohérence de l'ensemble des actions. Ce pilotage organise puis vérifie l'utilisation de la délégation d'autorité. Il fixe des objectifs à atteindre et s'assure de leur réalisation. La planification et le *reporting* sont les principaux instruments de pilotage centralisé. Cependant, depuis quelques années aux États-Unis, la direction générale ne se contente plus de constater les résultats; elle cherche à comprendre de manière détaillée les causes de la performance obtenue ; elle a recours à de nouveaux outils non exclusivement financiers tels que le *Balanced scorecard*.
- Le deuxième niveau de pilotage est **local** il permet un autocontrôle des unités décentralisées qui sont soumises à une obligation de résultats (par opposition à une obligation de moyens). Le contrôle de gestion donne également aux entités les moyens de comprendre les conséquences de leurs actions afin que les responsables corrigent les éventuels écarts. Les outils proposés peuvent être conçus avec les responsables des unités décentralisées dans le but d'accroître leur pertinence et leur acceptation. Il s'agit, par exemple, des *tableaux de bord de gestion* et de la *comptabilité de gestion*.

¹⁷ Georges LANGLOIS, Carol BONNIER, Michel BRINGER, op.cit, p16.

3. Le processus du contrôle de gestion

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management :¹⁸

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

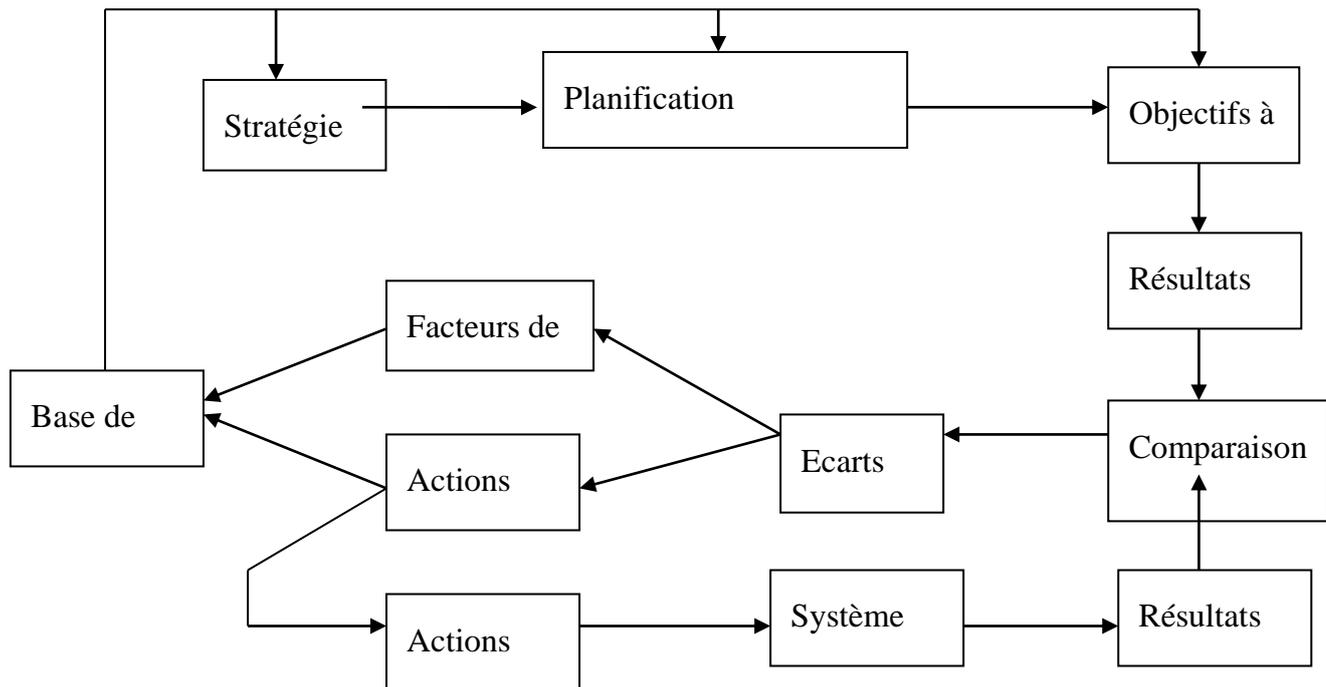
➤ **phase d'exécution** : cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'entreprise. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesure doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées ;

➤ **phase d'évaluation** : cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités ;

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

¹⁸Georges LANGLOIS, Carol BONNIER, Michel BRINGER, op.cit, p.18

Figure 2: Le processus du contrôle de gestion



Source : L.Langlois, C.Bonnier, M.Bringer, « Contrôle de gestion », Edition Foucher, Paris, 2006, P.19

4. Contrôle de gestion et structure de l'entreprise

La pratique du contrôle de gestion est différenciée selon les secteurs, les entreprises, et les niveaux de responsabilité. Elle l'est encore dans son organisation. Or de cette organisation pourra dépendre l'efficacité des processus de contrôle. C'est pour cette raison qu'il convient d'en considérer les principaux aspects et les enjeux.

En raison de son caractère fonctionnel, un service de contrôle de gestion (CG) peut être rattaché à la direction générale (DG), à la direction administrative et financière (DAF), ou encore aux directeurs ou responsables opérationnels (DO/RO).

Il n'existe pas de règles ou de normes pour positionner les contrôleurs de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à :

- la taille de l'entreprise ;
- la nature du pouvoir ;
- de son activité et de son mode de fonctionnement ;

- des objectifs poursuivis par la direction générale .

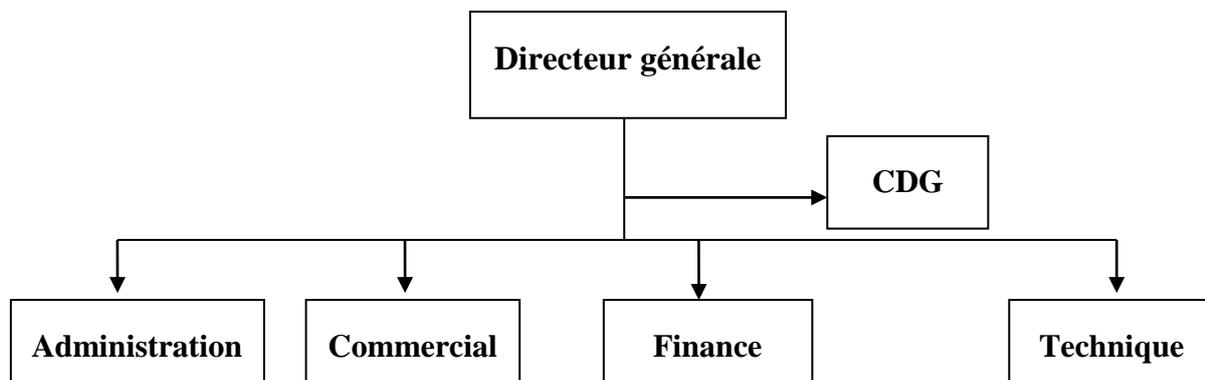
Il est possible de repérer un certain nombre de critères qui influencent le rapport de force qui s'instaure entre le contrôleur et la direction : l'autorité, l'image, l'influence, la sanction, l'information, le temps. Ces curseurs de pouvoir (selon Bouin et Simon) s'intègrent en fonction des trois composantes du pouvoir : le pouvoir intrinsèque, la volonté à utiliser ce pouvoir, la capacité à l'exercer.

Ainsi il en ressort que différents rattachements sont possibles :¹⁹

4.1. Rattachement à la direction générale (position d'état major)

C'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l'étendue de son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel. Cela dénote également un rôle plus important que celui du directeur financier.

Figure 3: Rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale



Source : Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, p.50

¹⁹ ALAZARD. C, SÉPARI. S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2010, p.31

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

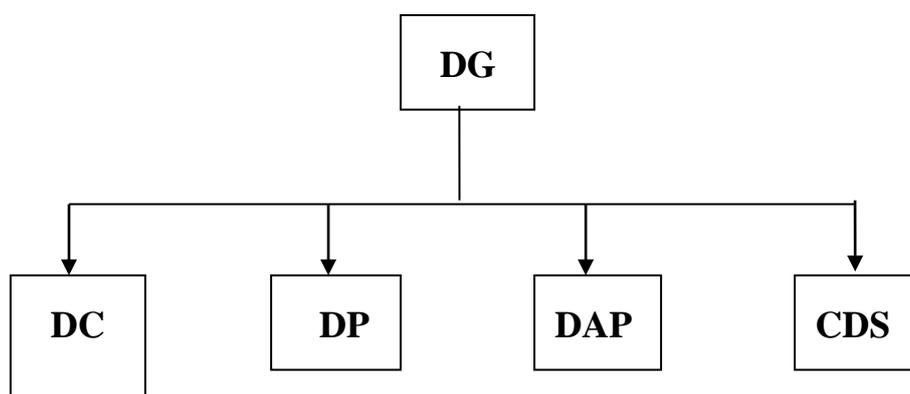
- soutien direct du directeur générale ce qui implique la facilité de transmission des différents rapports qu'il est amené à élaborer ;
- le décharge de toute responsabilité directement hiérarchique et mettre en évidence son rôle de conseiller de gestion. Le contrôleur de gestion bénéficie de la facilité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

4.2. Rattachement en réseau (position fonctionnelle)

Cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui peut faciliter les échanges entre les directions et accorder au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs.

Dans des petites structures, le contrôleur de gestion peut être aussi directeur financier et administratif. Dans les structures décentralisées (filiales, centres de profit), le contrôleur de gestion peut être aussi rattaché au responsable de l'entité de base, en termes hiérarchiques, et au contrôleur de gestion central, en termes fonctionnels.

Figure 4: Rattachement en réseau



Source : Bouin X, Simon F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{ème} édition Dunod, Paris, 2009, p.51

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

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

Dans des petites structures, le contrôleur de gestion peut être aussi directeur financier et administratif.

Dans les structures décentralisées (filiales, centres de profit), le contrôleur de gestion peut être aussi rattaché au responsable de l'entité de base, en termes hiérarchiques, et au contrôleur de gestion central, en termes fonctionnels.

Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain, écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation.

5. Le métier du contrôleur de gestion

D'une fonction technique traditionnelle consiste à concevoir, à interpréter les outils de gestion essentiellement financiers et à évaluer les performances des centres de responsabilité et de leurs responsables, le métier de contrôleur de gestion a évolué vers des fonctions de conseil et de communication.

Pour lui permettre d'exercer ses nouvelles fonctions, la situation du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise a changé ainsi que son profil.

5.1 Le rôle du contrôleur de gestion

➤ Attribution classique du contrôleur de gestion

Il a pour mission d'établir un diagnostic des besoins de contrôle de gestion et de créer les outils et les procédures appropriés à ces besoins.

Il doit superviser le fonctionnement technique des outils prévisionnels, comme le budget, en analysant la cohérence des chiffres transmis et en veillant au respect des directives reçues.

Il a également pour fonction d'expliquer la formation du résultat, les performances. Pratiquement, il compare les états prévisionnels aux réalisations afin de mettre en évidence des écarts significatifs en justifiant les méthodes de calcul employées.

Enfin, il assure le reporting c'est-à-dire qu'il doit rendre compte au niveau hiérarchique supérieur sur le plan financier, commercial ...

➤ Rôle novateur du contrôleur de gestion

A ses fonctions techniques viennent s'ajouter des fonctions de conseil et d'aide à la décision auprès de la direction générale sur des projets stratégiques et auprès des responsables opérationnels sur leurs problèmes de gestion courante.

Cette activité de conseil auprès des opérationnels l'invite à concevoir des indicateurs non financiers plus pertinents tels que des indicateurs de qualité, des indicateurs commerciaux, de sécurité, de satisfaction de clientèle.

Le conseil auprès de la direction se traduit par une réflexion sur l'amélioration du processus de fixation des objectifs. La pratique du « benchmarking » qui consiste à se comparer aux meilleurs permet une validation externe des objectifs.

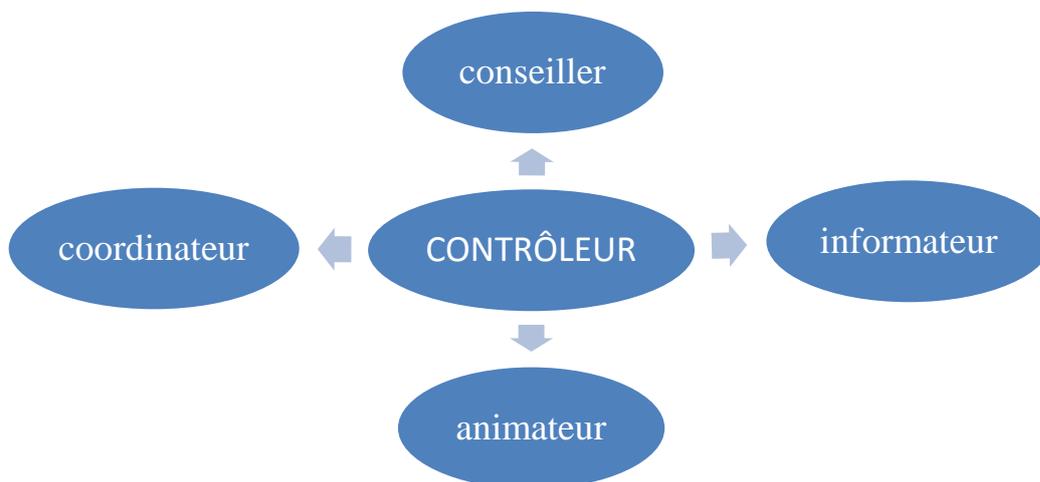
Le contrôleur de gestion consacre une partie de son temps à communiquer et à former les opérationnels aux processus et aux outils de gestion afin de leur faire accepter les divers changements et les nouveaux outils.

Selon le point de vue d'E.Chiapillo, propose huit(08) rôles principaux aux contrôleurs de gestion :²⁰

- conseil et aide à la décision auprès de la direction générale ;
- conseil et aide à la décision auprès des opérationnelles ;
- incitation des opérationnelles à penser au futur ;
- aide à l'évaluation des performances individuelles ;
- supervision technique du fonctionnement des outils ;
- amélioration de la fiabilité des données ;
- analyser des coûts, des résultats ;
- diagnostique des besoins, création d'outils.

Selon ALAZARD et SEPARI Le contrôleur ne contrôle plus... il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité.

Figure 5: Le rôle de contrôleur de gestion au sein de l'entreprise



Source : Claude Alazard. Sabine Sépari. « Contrôle de gestion Manuel d'application » P.44

²⁰ Idem

5.2 Les missions du contrôleur de gestion

L'étendue des missions attribuées au service contrôle de gestion peut varier sensiblement d'une entreprise à l'autre. Les attributions considérées comme exclusives aux services contrôle de gestion concernent l'organisation de la procédure budgétaire, du *reporting* et des tableaux de bord, du système d'information de gestion et la conduite d'études de rentabilité et d'analyses économiques²¹.

Certaines missions peuvent être ou non rattachées au contrôle de gestion, comme la comptabilité générale, la planification et le cas échéant, la comptabilité analytique et de gestion. Cela dépend de la taille de l'entreprise, de son histoire et de ses contraintes.²²

Globalement, les contrôleurs de gestion exercent par exemple des missions de ²³:

- Mesurer, contrôler et prévoir les résultats opérationnels de l'entreprise ;
- Calculs et pilotage des coûts (les contrôleurs de gestion garantissent la bonne gestion de l'entreprise et principalement la gestion économique car, le plus souvent, et au-delà des calculs de coûts, ils assurent une gestion stratégique de ces coûts et prennent les décisions d'organisation qui en découlent) ;
- Élaborer des prévisions puis assurer un contrôle budgétaire en analysant notamment les écarts avec les prévisions afin de prendre des mesures correctives, en effectuant un suivi du budget de trésorerie, etc. ;
- Prévoir et maîtriser les risques liés à l'activité opérationnelle mais aussi les incidences financières de ces risques ;
- Coordonner les activités ;
- Élaborer ou participer à l'élaboration de rapports de gestion.
- Assurer le reporting des résultats aux instances hiérarchiques puis éventuellement conseiller les décideurs (direction générale, managers) lors de prise de décision liée à l'opérationnel ; etc.

²¹ NAULLEAU.G, SAULPIC. O, GIRAUD.F, [ETALL], « le contrôle de gestion et le pilotage de la performance, 2em édition, Gualino éditeur, Paris – 2004, page 393.

²² Idem

²³ SÉPARIS, SOLLE.G, LE CŒUR.L, « Management et contrôle de gestion : L'essentiel en fiches », 2e édition, Dunod, Paris, 2014, page 10.

5.3 Le profil du contrôleur de gestion

Pour mener ses missions, le contrôleur de gestion doit être doté des compétences requises et des techniques de contrôle. Ces dernières ne suffisent pas pour une meilleure orientation de ses missions, pour cette raison le contrôleur doit connaître l'entreprise, ses acteurs, avoir une certaine rigueur et penché vers le future.

En terme de compétences générales, le contrôleur de gestion du fait de son métier d'animateur devrait être : communicatif, organisé, productif, réactif.

Selon Claude Alazard et Sabine Sépari, le contrôleur de gestion doit être polyvalent. Il doit être en effet à la fois²⁴ :

- **Spécialiste** : maîtriser les outils pointus, organiser et coordonner les procédures ;
- **Opérationnel et fonctionnel** : gérer l'exécution, conseiller les décideurs ;
- **Technicien et humain** : intégrer la dimension technique, gérer les hommes et les groupes ;

Compte tenu de sa fonction particulière le contrôleur doit posséder certain nombre de qualités pour la réalisation de ses missions :

- ❖ Le contrôleur de gestion par vocation doit être l'interlocuteur avec tous les centres de responsabilité. Il est souhaitable d'avoir une formation pluridisciplinaire. Maîtriser 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.
- ❖ Le contrôleur de gestion doit avoir le sens de la responsabilité pour fournir des informations correctes, rapides compréhensibles et, à temps opportun, et surtout lorsqu'il s'agit d'information ayant un impact sur l'aspect concurrentiel de l'entreprise.

²⁴ GERVAIS.M, Op.cit.

- ❖ 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.

D'après Bouin et Simon, le contrôleur de gestion doit être armé par des qualités lui permettant de concrétiser ses missions.

6. Les différents niveaux du contrôle de gestion

Les systèmes de contrôle sont construits de manière à garantir l'efficacité, l'efficience et l'économie de l'ensemble du processus de management. Pour une entreprise, le contrôle participe au processus de la gestion. R. Anthony a proposé un célèbre découpage des processus organisationnels en trois (03) niveaux :²⁵

- **le contrôle stratégique** : le contrôle stratégique est le processus par lequel les buts de l'entreprise sont définis aussi que les stratégies pour les atteindre. Le processus de décision stratégique ne présente pas un caractère systématique, à la différence du processus du contrôle de gestion. Son horizon est le long terme. C'est donc choisir les domaines d'activités dans lesquels l'entreprise entend être présente et y allouer des ressources de manière à ce qu'elle se maintienne et se développe. Il peut s'agir, par exemple, d'une déclinaison d'indicateurs stratégiques dans l'organisation, ou d'un suivi de réalisation de la planification stratégique.

Le contrôle, dans son articulation avec la stratégie, apparaît à la fois comme un « levier de déploiement de la stratégie et un levier de vigilance sur le bien fondé de la stratégie »²⁶. Il joue aussi un rôle dans la conduite du changement stratégique.

- **le contrôle de gestion** : le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants influencent d'autres membres de l'entreprise pour mettre en œuvre la

²⁵ GAUTIER. F., PEZET. A., « Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006, P. 31

²⁶ BATAJ J., ERRAMI Y., « Le rôle du service contrôle de gestion dans l'adaptation stratégique des banques », Manuscrit auteur, publié dans « Comptabilité et connaissances », Paris, 2005.

stratégie. La mission du contrôle de gestion est ainsi de décliner des stratégies de long terme dans des programmes à court terme, généralement sur une année.

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

- les individus dont le but personnel ne convergent pas avec ceux de l'entreprise ;
 - les individus qui peuvent ne pas être correctement informés sur les stratégies de l'entreprise.
- **le contrôle opérationnel** : le contrôle des tâches est le processus consistant à s'assurer que les tâches spécifiques sont exécutées avec efficacité et efficience sur un horizon de très court terme. Il permet aux responsables de garantir que les actions relevant de leur autorité mises en œuvre conformément aux finalités confiées.

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

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

Section 2 : les principaux outils du contrôle de gestion

Pour piloter et prendre des décisions à court et à long terme, le gestionnaire élabore et utilise de nombreux outils d'aide à la décision. Les outils de contrôle de gestions sont donc diversifier, tant à la fois la prévision de futur et l'analyse du passé, ainsi, ce sont des repenses à des préoccupations de gestion et ils sont indispensables pour une meilleure appréciation de l'activité de l'entreprise.

1. La comptabilité analytique

Tout responsable, quelque soit son niveau de responsabilité, son activité ou son objectifs, doit pouvoir faire des prévisions et comparer la réalité a ces prévisions. La comptabilité analytique que nous pouvons qualifier de comptabilité de responsabilité est le moyen le plus sûr dont il dispose. Elle a en effet pour but essentiel de donner à chaque responsable les informations utiles et les éléments chiffrés de son activité, ce qui permet de prendre les meilleurs décisions pour atteindre les objectifs et améliorer la performance de l'organisation.

1.1. De la comptabilité générale à la comptabilité analytique

La comptabilité analytique, née au XIXe siècle, complète la comptabilité générale. Ancêtre des systèmes d'information de l'entreprise, la comptabilité générale dégage de manière synthétique le résultat d'un exercice par différence entre les produits et les charges classés par nature. Bien que nécessaire et incontournables, les informations produites par ce système comptable demeurent insuffisantes pour appréhender les performances internes de l'entreprise.

L'information comptable n'est pas adaptée à la prise de décision de gestion pour plusieurs raison ²⁷:

- Le résultat net comptable concerne une période d'un an et n'est obtenu qu'avec retard par rapport à la période à laquelle il se rapporte ;
- Le résultat net comptable concerne l'ensemble des activités de l'entreprise. Il ne fournit donc que peu d'indications sur les performances respectives de chacune d'entre elles ;

²⁷ MELYON.G, « comptabilité analytique », 3^e édition, Bréal, Paris, 2004, p.8.

- L'information produite obéit le plus souvent à des préoccupations juridiques plutôt qu'économiques ;
- Les informations saisies ne tiennent compte que l'aspect monétaire. Les grandeurs exprimées sous forme physique sont exclues ;
- Le classement des charges n'est effectué ni par centre de responsabilité, ni par produits, ni par fonction.

La comptabilité analytique a vu le jour pour pallier ces lacunes.

1.2. Définition de la comptabilité analytique

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, nous nous limiterons à celles qui nous apparaissent les plus significatives.

A-C. Martinet et A. Silerm la définit comme « *un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coût dans l'entreprise par des reclassements, regroupement, ventilations, abonnements, calculs des charges, ..., en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non* »²⁸. La comptabilité analytique est une méthode de calcul des coût des produits d'une organisation, en utilisant les informations issues des documents comptables (bilan, tableau des comptes de résultat, ...), des données quantitatives de consommation (matière première, ...) et des données concernant les activités de l'entreprise (quantité du produit fabriqué, du service produit, ...).

Pour Dubrulle et Jourdain, la comptabilité analytique est « *un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coût et des résultats de nature à éclairer les prises de décision. Les réseaux d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs* »²⁹.

²⁸ SILEM A., MARTINET A-C., « Lexique de gestion », 6^{ed} Dalloz, Paris, 2003, P. 115

²⁹ DUBRULL L., JOURDAIN D., « Comptabilité analytique de gestion », Dunod, Paris, 2007, P. 09

1.3. Les caractéristiques de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique présente les caractéristiques suivantes :

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

1.4. Le rôle de la comptabilité analytique

Le rôle de la comptabilité analytique appartient à trois grandes catégories :³⁰

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

³⁰ HLFER.J.P, ORSONI.J : « T.O.G2 comptabilité analytique », Edition Vuibert, Paris, 1984, P.9.

1.5. Les objectifs de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données technique et économique dont les objectifs essentiels sont les suivant :³¹

D'une part :

- connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise pour sa politique générale ;
- déterminer les bases dévaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise (stocks fabriqués par elle même ou immobilisations créés par ses propre moyens) ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits des biens et services pour les comparer aux prix de vente correspondant.

D'autre part, permettre dans le cadre du contrôle budgétaire :

- d'établir des prévisions de charges et de produits courants (coûts préétablis et budgets d'exploitation, par exemple) ;
- d'en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets par exemple).

D'une manière générale, la comptabilité analytique doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision pour atteindre ses objectifs, le système de comptabilité analytique d'une entreprise doit être adapté exactement à sa structure organique et aux activités d'exploitations particulières quelle exerce.

2. La gestion budgétaire

Le système budgétaire est l'un des outils les plus efficaces de pilotage à court terme des processus d'entreprise, qui couvre l'ensemble des activités de planification, coordination et de contrôle.

³¹ Idem, p.9

2.1. Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est « une technique de gestion qui consiste à partir d'une prévision objective des conditions internes et externes d'exploitation, de fixer à l'entreprise, pour une période définie, un objectif, ainsi que les moyens nécessaires pour l'atteindre »³², elle consiste alors à établir des budgets, et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétées afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire.

Elle est donc une méthode prévisionnelle à court terme fondée sur l'évaluation des moyens à mettre à la disposition des responsables pour atteindre les objectifs fixés, issus du plan stratégique défini par la direction. Elle présente une véritable modélisation de l'activité de l'entreprise et inclut un processus de contrôle budgétaire.

2.2. Les principes de base de la gestion budgétaire

Les principes de la gestion budgétaire sont :³³

- la gestion budgétaire doit s'inscrire dans le cadre de la politique générale de l'entreprise, que celle-ci soit formalisée ou non ;
- le budget doit couvrir la totalité des activités réalisées par l'entreprise ;
- le découpage et la présentation des budgets se calquent sur le système d'autorité (non remise en cause par le système budgétaire de la structure de l'entreprise) ;
- l'identification claire des responsabilités ne doit pas nuire à l'esprit d'équipe et aux solidarités interdépartementales nécessaires ;
- la politique du personnel doit avoir une orientation à peu près compatible avec la logique budgétaire ;
- les prévisions budgétaires seront révisées (actualisées), chaque fois que de nouvelles informations significatives apparaissent.

³² Goujet C., Raulet C.,..., Op.cit.

³³ Gervais M.,..., Op.cit, P. 275

2.3. Les différentes phases de la gestion budgétaire

La procédure de la gestion budgétaire s'articule nettement autour de 3 grandes phases ou étapes suivantes :

2.3.1. La prévision

La prévision est une attitude volontariste et collective qui, s'appuyant sur une idée précise de départ et sur une analyse des contraintes internes et externes et utilisant des méthodes statistiques et économiques permettant d'avoir un aperçu du futur en fonction d'engagements ou d'objectifs préalables de l'entreprise.

Ainsi, la prévision budgétaire est « *un processus itératif qui conduit l'ensemble de l'entreprise à la cohérence et à la sécurité (prévisions probabilistes)* »³⁴. Elle doit être l'expression chiffrée ou non d'une politique, d'un choix, d'un engagement ou d'un pari sur l'avenir.

2.3.2. La budgétisation ou le budget

La budgétisation peut être définie comme « *une prévision chiffrée en volume et en unités monétaires de tous les éléments correspondant à un programme d'activité déterminé, établie en fonction d'objectifs négociés et acceptés* »³⁵.

Les budgets sont répartis par grandes fonctions dans l'entreprise et ils sont hiérarchisés, c'est-à-dire, qu'ils sont dépendants les uns des autres suivant un ordre logique précis et pour une durée inférieure à une année, la période la plus couramment retenue est le mois.

2.3.3. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est définie comme « *la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de:*

- *rechercher les causes d'écarts ;*
- *informer les différents niveaux hiérarchiques ;*
- *prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;*
- *apprécier l'activité des responsables budgétaires »*³⁶.

³⁴ DORIATH. B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{éd} Dunod, Paris, 2008 P. 3

³⁵ LOCHARD. J., « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'Organisation, Paris, 1998, P. 364

Le contrôle budgétaire consiste donc à confronter les réalisations aux prévisions et à analyser les écarts (afin d'en comprendre la cause pour y remédier (écart défavorable) ou pour d'en tirer avantage (écart favorable).

2.4. *Les limites de la gestion budgétaire*

Les limites de la gestion budgétaire sont :³⁷

- La construction budgétaire se fonde, en grande partie, sur les modèles passés. Elle risque de pérenniser des postes budgétaires non efficaces. C'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels.
- La désignation des responsabilités, le contrôle peuvent être mal vécus. Une formation faisant ressortir l'intérêt de la gestion budgétaire doit motiver le personnel.
- Le budget risque, dans le cadre d'une décentralisation non sincère, de se transformer en un ensemble de règles rigides qui s'imposent aux « responsables ». La gestion budgétaire devient alors source d'inertie et non de réactivité.
- À l'inverse, la liberté donnée aux responsables peut induire des « féodalités », lieux de pouvoirs, au détriment de la stratégie de l'entreprise et de son intérêt global.
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète. La veille doit être constante afin d'adapter les programmes d'actions et les prévisions.

³⁶ Gervais M, « Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Economica, Paris, 1990

³⁷ Brigitte DORIATH, op.cit.

3. Le tableau de bord

En plus des outils précédents de suivi classique de la performance, nous parlerons ainsi des tableaux de bord de gestion qu'ils sont tout au mieux une vision légèrement améliorée, allégée, et plus efficace, permettant aux responsables de tous les niveaux un autocontrôle de leur activités, et les aides à atteindre les objectifs qui leur sont assignés en les offrant une information non seulement financière mais aussi opérationnelle, quantitative, et qualitative

3.1. Définition du tableau du bord de gestion

Le tableau de bord de gestion peut être défini comme étant « *la synthèse chiffrée des principales informations nécessaires aux dirigeants pour orienter l'activité du groupe humain placé sous leur ordres vers le meilleur emploi des moyens d'exploitation mis à leur disposition* »³⁸. Selon Boisselier P., le tableau de bord est défini comme « *un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de la gestion et destiné à un responsable désigné en vue de l'aide au pilotage de son action. Ces indicateurs sont non seulement quantitatifs. Car le caractère non quantitatif de certains indicateurs est important* »³⁹. Ces deux définitions nous permet de comprendre que le tableau de bord de gestion est constitué d'un nombre d'indicateurs qui permettent aux dirigeants d'analyser la situation de leur entreprise par rapport à des objectifs prévus. Ainsi, il répond à des besoins d'informations, de contrôle et d'anticipation.

Le tableau de bord doit comprendre des informations comptables et budgétaires permettant de suivre tous les éléments de recettes et de dépenses d'un centre de responsabilité par rapport à la prévision budgétée sur le niveau d'activité et le degré d'efficacité d'un responsable contribuant a l'interprétation des coûts et des recettes suscitées.

En effet, 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.

³⁸ LAUZEL.P., TELLIER.R., « Contrôle de gestion et budget », 7^{éd} Dalloz, Paris, 1994, P. 279

³⁹ BOISELIER P., « Contrôle de gestion, cours et planification », Vuibert, Paris, 1990, P. 70

3.2. Les principaux rôles de base du tableau de bord de gestion

Un bon tableau de bord, utile aux managers, ne vaut pas uniquement par la somme des indicateurs qu'il représente. Ses fonctions vont bien au-delà. Il doit jouer le rôle d'un :⁴⁰

- **instrument de contrôle et de comparaison** : le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire. Cet outil permet de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise ;
- **outil de dialogue et de communication** : le tableau de bord doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Il donne à chaque un de ces niveaux un langage commun, en jouant un rôle d'"intégrateur", pour attirer l'attention de tous sur les mêmes paramètres ;
- **outil d'aide à la décision** : dans ce contexte, le tableau de bord joue un rôle crucial dans le processus de prise de décision, il détecte les points clés de la gestion, et passe en outre à une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme ;

Le tableau de bord de gestion a connu également un élargissement de ses rôles et ses fonctions, consistent en :

- identification des points faibles de l'entreprise ;
- inciter les responsables d'agir là où il faut et au moment voulu ;
- évaluation de la performance de la tâche ;
- implantation de la communication entre les différents responsables.

3.3. Les principaux instruments du tableau de bord

Pour que le tableau de bord soit un outil utile et pertinent du contrôle de gestion, il doit contenir les instruments, éléments informationnels suivants :

- A. Les indicateurs** : les tableaux de bord sont présentés sous forme d'indicateurs qui sont : « *des informations précises, utiles, pertinentes pour le gestionnaire exprimées sous des formes et des unités diverses* »⁴¹, ces derniers peuvent jouer le

⁴⁰ Alazard C. ; Sépari S.,..., Op.cit, P. 634

⁴¹ Alazard C., Sépari S.,..., Op.cit, P. 172

rôle de clignotants qui alertent les responsables afin de prendre des mesures correctives adéquates aux écarts défavorables constatés.

Dans l'idéal, les indicateurs doivent être pertinents, contrôlables, objectifs et simples, ainsi, les indicateurs effectivement disponibles ne recouvrent pas toujours ceux qui seraient souhaitables d'obtenir, voir n'appréhendent que partiellement les réalités dont ils sont supposés rendre compte.

B. Les écarts : l'écart est défini comme étant « *La différence entre les normes de référence et une grandeur calculée à partir des données réellement constatées* »⁴². Il peut être calculé sur certaines valeurs, seuls les écarts se rapprochant des points clés de l'activité doivent être retenus par le tableau de bord.

C. Les ratios : le ratio est le rapport entre deux grandeurs qui donne une information sur de nombreux aspects de l'entreprise.

Exemple : (réalisé à la fin de M / budget total de l'exercice M) × 100.

Ces rapports sont intéressants dans la mesure où ils permettent d'effectuer des comparaisons dans le temps et présenter la réalité en chiffres simples.

D. Les graphiques : sont un outil privilégié des tableaux de bord, un graphique est la représentation schématique des différentes évolutions, et changements de rythme ou de tendance que connaît l'entreprise, le choix d'un graphique doit s'effectuer avec pertinence.

E. Les clignotants : ils correspondent à « *des signaux visuels faisant ressortir un écart significatif après la comparaison de la valeur de l'indicateur avec un seuil limite ou une norme de référence, le fait qu'ils s'allument témoigne d'une anomalie, d'une dégradation ou d'un écart par rapport à l'objectif, l'aspect visuel du clignotant peut s'agir d'une coloration, d'un cadran (une barre graduée), d'un pictogramme, ou d'une alarme sonore* »⁴³.

⁴² Idem, ...P. 247

⁴³ Gervais M., ..., Op.cit, P. 622

3.4. Les étapes de la construction d'un tableau de bord

La mise en place d'un tableau de bord de gestion passe par un certains nombres d'étapes à savoir :⁴⁴

- la définition des finalités et des objectifs assignés au tableau de bord ;
- l'identification et la mobilisation des acteurs ;
- le choix des représentations adaptées ;
- la définition des caractères et indicateurs pertinents ;
- la collecte et le traitement des données ;
- le choix de la périodicité et des destinataires du tableau de bord.

Il faut préciser qu'il n'y a pas une forme standard de présentation d'un tableau de bord, et que chaque entreprise adopte celle qui lui convient mieux en fonction de ses objectifs, ainsi, il n'existe pas de maquette "passe-partout", et il soit naturel d'avoir une présentation d'un tableau de bord différente d'un niveau hiérarchique à un autre dans une même entreprise.

3.5. Les limite du tableau de bord

Malgré sa perception comme un outil performant du contrôle de gestion, le tableau de bord est subi quelques lacunes et limites qui apparaissent dans la réalité actuelle des entreprises tel que :⁴⁵

- le tableau de bord peut être difficile à expliciter et à faire accepter aux acteurs de l'entreprise. Les informations peuvent être difficiles à collecter et à traduire en mesures simples ;
- le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans soucie d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens ;
- la conception du tableau de bord est trop souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont l'utiliser. Ceci pose donc de sérieux problèmes de subjectivité et une mauvaise analyse des problèmes essentiels ;
- les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment. Ces indicateurs ne sont pas

⁴⁴ SALOU J-Y., « Le tableau de bord de décideur », Editions d'Organisation, Paris, 2002, P. 50

⁴⁵ ALAZARD C., SEPARI S.,..., Op.cit, P. 635

remis en cause (un manque de recul sur une longue période), ce qui conduit à une gestion routinière.

Vu ces insuffisances, des réflexions ont été menées pour faire évoluer la conception traditionnelle des tableaux de bord vers un outil de diagnostic, de dialogue et de communication.

4. Le reporting

La distinction entre *reporting* et tableau de bord n'est pas toujours nette dans l'entreprise et mérite d'être précisée car les finalités diffèrent. Le *reporting* peut être définie comme « le tronc commun d'informations économiques, financières, et de gestion qui relie les entités de gestion décentralisé à leur centre de coordination »⁴⁶. Donc le reporting est un outil de suivie et d'évaluation des performances, pour informer la hiérarchie de la marche et de l'évolution des unités décentralisées, qui a pour mission de :

- comparer les réalisations avec les prévisions ;
- identifier les causes des écarts et définir les actions correctives.

Conclusion

En conclusion, ce premier chapitre introductif au contrôle de gestion permet de répondre à de nombreuses interrogations qui se posent quant à la notion du contrôle de gestion, sa finalité et sa place au sein de l'entreprise.

Le contrôle de gestion est un système de pilotage de la performance qui s'attache à évaluer et analyser les résultats et les performances globales de l'entreprise en conduisant les responsables à déterminer leurs objectifs, à évaluer en permanence les problèmes et les opportunités de leur entreprise, à mettre en œuvre leurs choix et à contrôler la réalisation. Il a pour objectif la mobilisation des ressources mises à la disposition des responsables pour obtenir les résultats qui vont dans le sens de la réalisation des objectifs. Il propose un ensemble d'outils d'aide à la décision comme la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

⁴⁶ BESCOS. P.L., DOBLER P.H., MENDOZA [ETALL] , Montchrestien, Paris, 1997, P. 364

Chapitre II :

Le tableau de bord prospectif

Chapitre II : le tableau de bord prospectif

A l'origine l'idée de l'élaboration d'un nouveau type de tableau de bord est venue suite à un travail de recherche sur le thème « Mesurer la performance dans l'entreprise du futur ».

Ce travail a conduit au constat que les systèmes traditionnels de mesure de la performance, essentiellement fondés sur des indicateurs financiers, ne sont plus adaptés à l'entreprise moderne. Les participants étaient convaincus que ces systèmes nuisaient à la capacité des entreprises à créer une valeur économique à long terme. C'est dans ce contexte qu'aux Etats-Unis, au début des années 1990, des recherches menées autour du thème « Mesurer la performance dans l'entreprise du futur », ont donné naissance au tableau de bord prospectif ou «balanced scorecard ». Les auteurs de cet outil que sont David NORTON, président du Nolan Norton Institute et Robert KAPLAN, professeur de leadership à la Havard Business School, ont présenté en 1992, leur outil comme étant un système de pilotage de la performance. La particularité de ce nouvel outil est qu'il fournit un cadre de travail complet pour traduire le projet d'avenir et la stratégie de l'entreprise en un ensemble cohérent d'indicateurs de suivi de la performance.

À cet effet, ce deuxième chapitre sera consacré à des généralités sur le tableau de Bord prospectif. Ce chapitre se subdivise en deux sections dont la première est réservée à la présentation des différentes notions du tableau de prospectif, En deuxième section j'aborderai les différentes étapes d'élaboration du tableau de bord prospectif.

Section 1 : généralités sur le tableau de bord prospectif

Dans cette première section, nous allons voir l'historique du *balanced scorecard*, les définitions du tableau de bord prospectif, ses principales fonctions, ainsi qu'une comparaison avec le tableau de bord de gestion.

1. Historique et évolution du tableau de bord prospectif

Selon Hélène Löning, Véronique Malleret Le *Balanced scorecard est* :⁴⁷

Issu des travaux d'un professeur-consultant américain, R. Kaplan, et d'un consultant fondateur de l'unité de recherche de KPMG, D. Norton, le *balanced scorecard* est né au début de la décennie 1990. Le livre pionnier de Kaplan et Johnson, « *Relevance Lost* » (« La pertinence perdue ») en 1987, qui posa la première brique de la comptabilité d'activités, dénonçait déjà l'exclusivité des indicateurs financiers.

« *Les mesures à court terme devront être remplacées par de multiples indicateurs non financiers qui constituent de meilleures cibles et ont une meilleure valeur prédictive quant aux objectifs de rentabilité à long terme de l'entreprise* » (1987, p. 259).

Le *balanced scorecard*, développé par le Nolan Norton Institute à partir de 1990, est devenu dans les quinze dernières années un outil de plus en plus diffusé dans les entreprises, souvent mis en place avec l'appui de sociétés de conseil. Une première phase d'élaboration de l'outil, en 1990, a consisté en réunions bimensuelles d'une douzaine d'entreprises au sein du Nolan Norton Institute, pour définir ensemble les grandes lignes d'un outil « équilibré » entre le court et le long terme, entre les résultats et l'action (le processus), entre les mesures financières et les mesures non financières.

En 1991-1992, Kaplan et Norton introduisent l'outil sur quelques sites pilotes ; ils se rendent compte alors que les dirigeants utilisent « spontanément » le *balanced scorecard* non seulement pour mesurer la performance, mais aussi pour communiquer et déployer les objectifs stratégiques.

À partir de 1993, l'outil est diffusé de façon plus large, avec un nombre croissant de *balanced scorecards* mis en place. La dimension managériale de l'outil prévaut petit à petit sur la dimension d'instrument de mesure, les indicateurs opérationnels recherchent la cohérence avec la stratégie de l'entreprise, et portent en priorité sur ses processus-clés.

Présenté initialement par ses concepteurs comme un outil d'évaluation de la stratégie et de mesure de la performance, le *balanced scorecard* est devenu dans la pratique un

⁴⁷ LONING. H, MALLERET.V, MELIC.J [ETAL], « Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques », 3^e édition, DUNOD, Paris, 2008, p. 158-167.

instrument, voire un système de management, en tous cas un outil de contrôle de gestion à part entière. Il permet de communiquer et de déployer la stratégie, de fixer des objectifs opérationnels à chacun, bref d'orienter les comportements à travers la responsabilisation, la motivation et l'évaluation des individus, et d'aider au pilotage.

Le *balanced scorecard* est donc une démarche de direction générale qui cherche à déployer sa stratégie tout au long des lignes hiérarchiques, du « haut » vers le « bas ». On rend « visibles » à l'ensemble des niveaux hiérarchiques les indicateurs « importants » au regard de la stratégie (« *You get what you measure* ») et on associe l'atteinte des objectifs sur ces indicateurs à la performance individuelle, c'est-à-dire à la rémunération, aux promotions, etc. On s'assure ainsi que les managers, à tous les niveaux de l'entreprise, s'approprient la stratégie définie au plus haut niveau.

Par ailleurs, le *balanced scorecard* est un produit de conseil, mis en place par des consultants américains : relativement standardisé, il doit rester assez simple pour être communiqué et vendu, quitte à sacrifier parfois en rigueur de la méthode. Il repose ainsi sur quatre dimensions faciles à identifier et à rendre opérationnelles, la performance financière, les mesures relatives à la relation avec le client, les mesures portant sur les processus internes, et enfin les compétences humaines.

2. Définitions du tableau de bord prospectif

Le tableau de bord prospectif, est défini par ces mêmes auteurs comme étant « *un outil de gestion stimulant qui fait ressortir l'importance d'équilibres recherchés entre court terme et long terme, critères financiers et non financiers, ou encore indicateurs majeurs et indicateurs marginaux. Du point de vue interne, il donne l'opportunité de signaler clairement quels sont les processus et les compétences pour lesquels l'entreprise doit être excellente* ». ⁴⁸

Le tableau de bord équilibré recherche un équilibre entre les indicateurs financiers et non financiers pour évaluer la performance sur le court et le long terme dans un unique document de synthèse. C'est au niveau supérieur que sont définis ces indicateurs, puis déclinés aux niveaux inférieurs selon une démarche « Top Down ». Le principe des BSC,

⁴⁸ R.KAPLAN, D.NORTON, « le tableau de bord prospectif », édition d'organisation, Paris, 2003.

est axé plutôt sur le futur que sur le passé et son objectif est de mettre en cohérence le pilotage au niveau opérationnel avec la stratégie de l'organisation.

KAPLAN et NORTON ont souligné également que le BSC est « *une méthode éprouvée qui s'inscrit au-delà des modes pour traduire les choix stratégiques de manière claire et cohérente pour tous. []. Le (BSC) est un système de mesure de la performance équilibré : entre indicateurs financiers et non financiers ; entre court terme et long terme et entre indicateurs intermédiaires et mesures des résultats* »⁴⁹

3. Pourquoi un tableau de bord prospectif

Comme le note Kaplan et Norton dans son livre « *the balanced scorecard* » :⁵⁰

Ce qui ne se mesure pas ne peut pas se gérer. Mesurer est donc essentiel. Le système de mesure d'une entreprise influe fortement sur le comportement de ceux qui participent à sa vie, à l'intérieur comme à l'extérieur. Pour survivre et prospérer dans l'environnement concurrentiel de l'ère de l'information, les entreprises doivent utiliser des systèmes de mesure et de management compatibles avec leur stratégie et leurs capacités. Malheureusement, beaucoup adoptent des stratégies axées sur la satisfaction du client, le recentrage des activités et le développement des capacités, alors que leurs systèmes de motivation, et d'évaluation de la performance reposent exclusivement sur des indicateurs financiers. Le tableau de bord prospectif conserve ces critères car ils sont révélateurs des résultats opérationnels, mais il s'appuie sur un ensemble plus global et mieux intégré d'indicateurs, reliant la performance concernant les clients, les processus internes, les salariés et les systèmes à la performance financiers à long terme

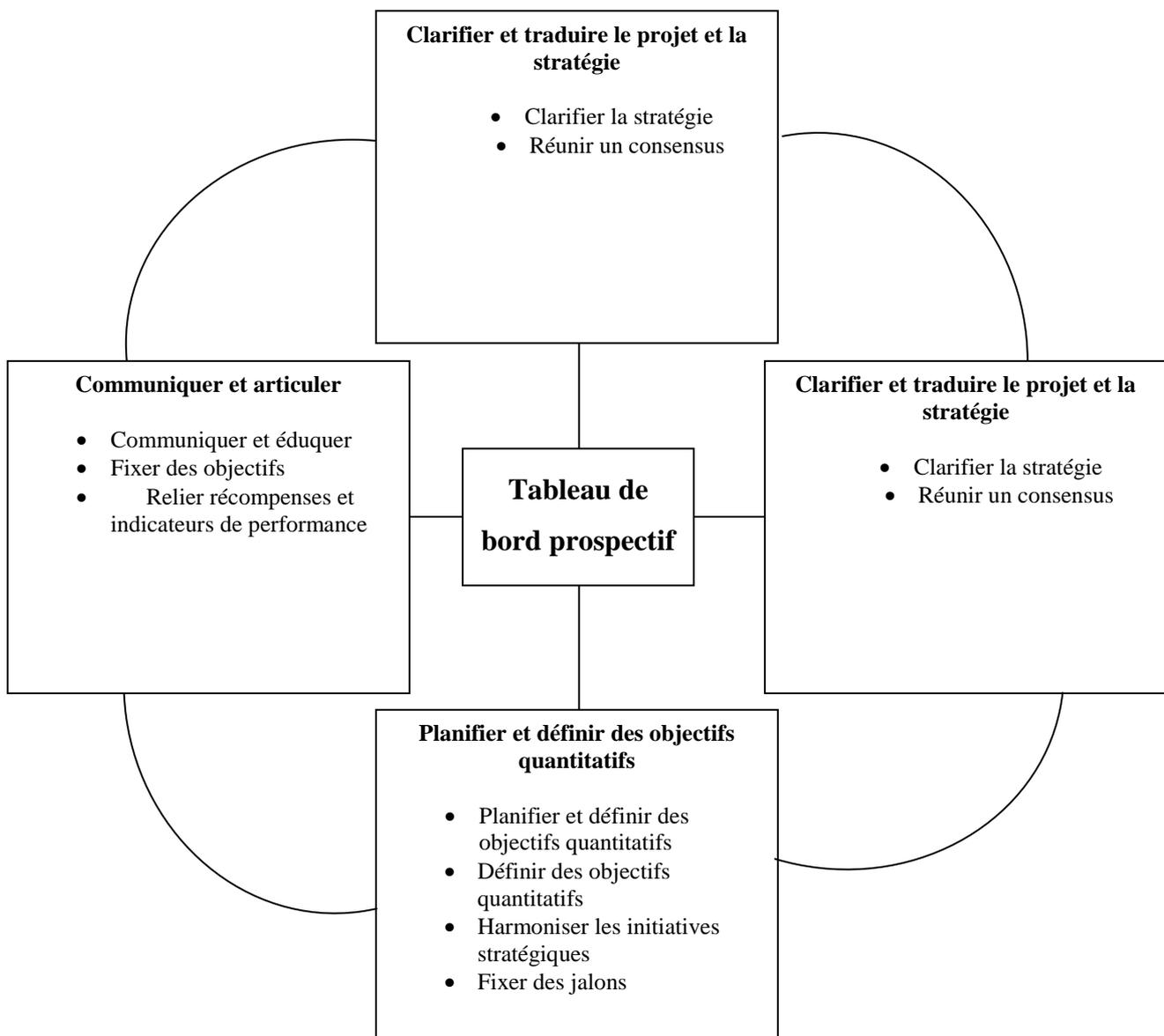
⁴⁹ R.KAPLAN, D.NORTON, « le tableau de bord prospectif », op.cit.

⁵⁰ Idem, page 33.

4. Les principales fonctions du tableau de bord prospectif

Le TBP n'est pas qu'un simple outil de mesure de la performance mais surtout un outil de pilotage et de mise en œuvre de la stratégie. Les auteurs, dans leurs recherches ont fait le constat que le réel problème de la plupart des entreprises ne venait pas d'une mauvaise stratégie mais plutôt d'une mauvaise exécution de la stratégie retenue. Nous rappelons que la stratégie est présentée comme étant l'ensemble des voies et moyens que l'entreprise définit pour atteindre ses objectifs.

Figure 6: Le tableau de bord prospectif, cadre stratégique de l'action



Source : R.S. KAPLAN et D. P. NORTON. Le tableau de Bord Prospectif, Editions d'Organisation, Paris, 1998, réédition 2003, p.23.

En tant qu'outil de mise en œuvre de la stratégie, le TBP a pour objectif de remplir quatre fonctions :⁵¹

4.1. Clarifier le projet et la stratégie, et les traduire en objectifs

Cette tâche relève essentiellement des prérogatives de l'équipe dirigeante de l'entreprise. Il incombe aux dirigeants de définir à partir de leur vision un projet cohérent et consensuel; de définir la stratégie à suivre ainsi que les objectifs qui en découlent. Il faut à ce stade, définir les objectifs financiers et relatifs aux clients. Il convient ensuite de définir les objectifs liés au fonctionnement de l'entreprise et enfin les objectifs liés au développement des compétences des salariés, à l'amélioration des systèmes d'information et des procédures opérationnelles.

4.2. Communiquer les objectifs et les indicateurs stratégiques, et les articuler

Il est indispensable de communiquer par tous les canaux d'information possibles, aux salariés, les objectifs qui doivent impérativement être atteints, pour assurer la réussite de la stratégie, ainsi que les indicateurs stratégiques. Tous les acteurs à divers niveaux de l'entreprise doivent ainsi comprendre et assimiler leur partition dans la mise en œuvre de la stratégie retenue.

4.3. Planifier, fixer des objectifs et harmoniser les initiatives stratégiques

Il s'agit de quantifier les résultats visés à long terme; d'identifier les mécanismes permettant de les atteindre et de mettre en place les ressources adéquates; et enfin de mettre en place des bornes caractérisant les différentes étapes à atteindre dans le cadre de la stratégie, pour suivre l'évolution de la mise en œuvre progressive de cette dernière.

4.4. Renforcer le retour d'expérience et le suivi stratégique

Le retour d'expérience permet, à partir des remontées d'information du terrain opérationnel, de vérifier que les différentes étapes préalablement définies sont atteintes. Les performances à chaque étape sont analysées. L'environnement étant loin d'être stable, il est nécessaire que les dirigeants disposent d'un retour d'expérience pour affiner la stratégie. On parle alors de suivi stratégique.

⁵¹ R.S. KAPLAN et D. P. NORTON. Le tableau de Bord Prospectif, Editions d'Organisation, Paris, 1998, réédition 2003, p.23.

Les quatre axes stratégiques du tableau de bord prospectif La particularité du TBP est qu'elle permet de relever les performances d'une entreprise, non seulement sur le plan financier mais aussi sur trois autres axes, client, processus internes et apprentissage organisationnel. Ainsi, les indicateurs sur ces trois derniers axes sont étroitement liés aux indicateurs définis sur l'axe financier, créant ainsi une série de relations de cause à effet. Chaque indicateur de l'un des quatre axes constitue un élément de la chaîne de relations de cause à effet qui sous tend toute stratégie d'entreprise.

5. Les quatre axes du balanced scorecard et leurs liens de causalité

Dans leur ouvrage intitulé « the balanced scorecard » traduit en français,⁵² Kaplan et Norton proposent de doter le TBP de quatre axes, à savoir les résultats financiers, les clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel.

5.1. L'axe financier

La création d'un tableau de bord prospectif doit être l'occasion pour les unités opérationnelles d'harmoniser leurs objectifs financiers et la stratégie de l'entreprise. L'axe financier sert en effet de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du TBP. Chaque indicateur sélectionné doit faire partie d'une chaîne de relations de cause à effet dont le but ultime est d'améliorer la performance financière.

Beaucoup d'entreprises fixent les mêmes objectifs financiers pour toutes leurs divisions et leurs unités. Par exemple, un retour sur le capital engagé de 16%, objectif établi pour l'ensemble de l'entreprise, sera attendu de chaque unités. Ou bien, si l'entreprise a choisi comme paramètre la valeur ajoutée économique, chaque unité peut se voir imposer de maximiser celle-ci pour chaque période comptable. Si cette démarche uniforme a le mérite d'être pratique, cohérente et, en un certain sens, équitable puisque tous les responsables d'unités sont évalués selon le même critère, elle ne tient pas compte du fait que les unités peuvent avoir des stratégies différentes. Il est même peu probable qu'un indicateur unique, surtout d'ordre financier, soit adapté à un large éventail d'unités. Par conséquent, lorsqu'ils entreprennent de définir les indicateurs financiers de leur TBP, les responsables d'unités doivent choisir des mesures adaptées à leur stratégie.

⁵² KAPLAN.R.S, NORTON.D.P,op.cit, page de 61 a 137.

Au sein de cet axe, Kaplan et Norton recommandent trois types d'objectif :⁵³

- **La croissance et la diversification du chiffre d'affaires** : l'entreprise pourra étudier le taux d'augmentation du chiffre d'affaires de nouveaux produits, de nouvelles applications, ainsi que sur de nouveaux clients et nouveaux marchés ;
- **La réduction des coûts** : amélioration de la productivité. Une unité peut associer la croissance et la diversification de son chiffre d'affaires à l'amélioration de la productivité, la réduction des coûts unitaires, la diversification des circuits de ventes et la réduction des frais d'exploitation (commerciaux, généraux et administratifs) ;
- **La stratégie d'utilisation de l'actif et d'investissement** : les objectifs concernant la meilleure utilisation de l'actif peuvent porter sur l'amélioration des procédures d'investissement, à la fois pour accroître la productivité des projets d'investissement et pour accélérer le processus d'engagement des capitaux afin de réduire le temps de retour de ces investissements. En fait le but est de réduire le cycle de trésorerie pour l'investissement en capital matériel et immatériel.

5.2. L'axe « clients »

Grâce à l'axe « clients » du TBP, les managers identifient les segments de marché visés par leur département, ainsi que les indicateurs de performance sur ces segments ciblent. Cet axe comprend généralement plusieurs indicateurs génériques de ce que doit être le résultat d'une stratégie clairement formulée et mise en œuvre avec rigueur. Ces indicateurs clés de résultats concernant la satisfaction et la fidélité des clients existants, l'extension de la base de clientèle, la rentabilité par catégorie de clients, la part de marché sur les segments ciblés, mais l'axe « client » doit aussi comporter des indicateurs spécifiques qui mesurent la pertinence de la prestation pour les clients ciblés. Les indicateurs spécifiques représentent les déterminants de la fidélité des clients à leurs fournisseurs. Par exemple, certains clients privilégient les délais et la ponctualité des livraisons ; d'autres l'innovation dans les produits et services ; d'autres encore la capacité du fournisseur à anticiper leurs besoins et à développer des produits et des solutions qui y répondent.

⁵³ GIRAUD. F, « contrôle de gestion et pilotage de performance », édition Gualino, Paris, 2003, p.98.

Les indicateurs clients permettent aux managers de formuler la stratégie de marché qui produira la performance financière optimale dans le futur.

5.3. L'axe « processus internes » :

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

- **Le processus d'innovation** : ce processus est fondamental puisqu'il permet d'identifier les nouveaux marchés et clients, ainsi que les besoins latents ou émergents de la clientèle existante. Pour mesurer les résultats, les auteurs proposent par exemple les indicateurs tels que la part de chiffre d'affaires réalisée par les nouveaux produits, la capacité du cycle de production, la durée du cycle de développement pour un nouveau produit ;
- **Le processus de production** : c'est le processus le plus connu et qui a probablement donné lieu au plus grand nombre d'indicateurs. Les indicateurs quantitatifs et qualitatifs ont pris de l'importance dans les tableaux de bord : délais (réactivité) et qualité prennent à présent une place de choix à côté des mesures traditionnelles de coûts ;

5.4. L'axe « apprentissage organisationnel » :

Le quatrième axe du TBP concerne les infrastructures que l'entreprise doit mettre en place pour améliorer la performance et générer la croissance à long terme.

L'apprentissage organisationnel a trois composantes : les hommes, les systèmes, les procédures. Les axes « clients » et « processus interne » du TBP révéleront le fossé entre les capacités actuelles des hommes, des systèmes et des procédures, et celles qui sont nécessaires à une véritable avancée dans la performance. Pour combler ce fossé, les entreprises doivent investir afin de donner de nouvelles compétences à leurs salariés, d'améliorer les systèmes d'information et d'ajuster les procédures et les pratiques. Ces objectifs s'articulent autour de l'axe « apprentissage organisationnel ».

Kaplan et Norton ont identifié trois facteurs :⁵⁴

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

La chaîne de causalité entre les quatre axes

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

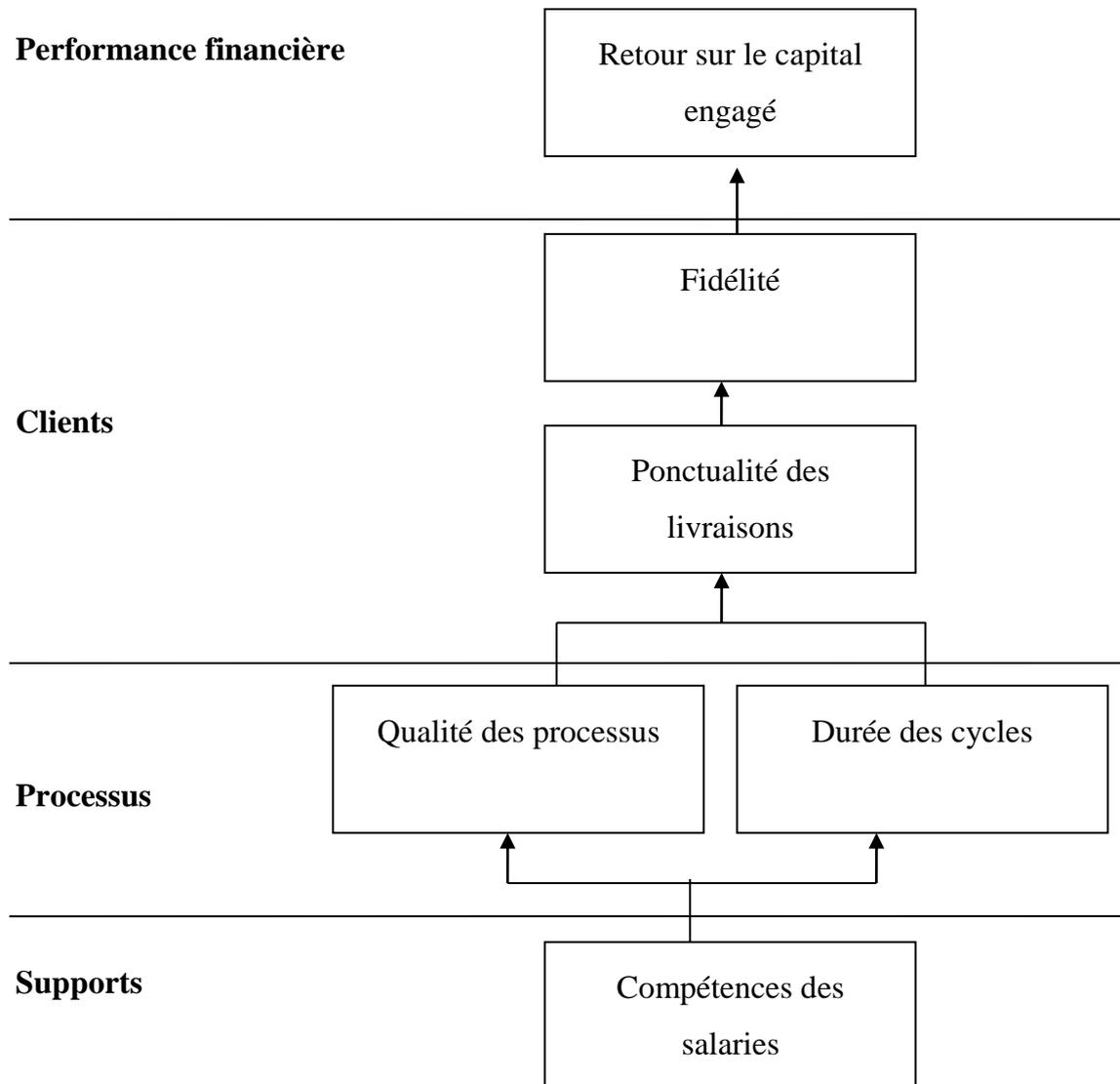
La base de ce modèle est l'axe d'apprentissage et innovation. En effet, ce sont les hommes, leurs savoir-faire et leur capacité qui sont à la base de réussite de toute entreprise. Kaplan et Norton considèrent aussi que c'est cet axe qui va conditionner l'axe processus interne. Cette logique signifie que si les hommes et le système d'information sont compétents et efficaces, alors la qualité des processus de l'entreprise sera élevée. De la même manière, de la qualité des processus clés de l'entreprise dépendra la satisfaction des clients. En effet, un processus efficace va générer un produit ou un service créant une forte valeur pour le client.

Ainsi celui-ci sera satisfait et sera plus facilement fidèle, il reviendra pour consommer nouveau le produit ou le service de l'entreprise. Enfin, si le client est satisfait et fidélisé,

⁵⁴ Idem

cela va générer du chiffre d'affaires et du résultat pour l'entreprise et donc un niveau de performance financière élevé.

Figure 7: les relations de cause à effet entre les quatre perspectives



Source : KAPLAN.R.S, NORTON.D.P, « le tableau de bord prospectif, édition d'organisation, Paris, 2003, p43

6. La différence entre le tableau de bord de gestion et le tableau de bord prospectif

Bien qu'ayant la même finalité, nous constatons que les deux approches présentent des différences. Dans cette partie nous allons nous attacher aux points communs ainsi que les divergences cités par HORNGEREN dans son ouvrage « le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.⁵⁵

6.1. Les Points communs

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

6.1.1. L'objectif de pilotage

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

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

Le tableau de bord de gestion et le balanced scorecard constituent les moyens d'une prise de décision anticipée et répondent donc pleinement à la logique de pilotage.

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

⁵⁵ HORNGEREN.C, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », édition Education, 3e édition France, 2006, p.98.

6.1.2. Le choix en matière d'indicateurs

A. La nature des indicateurs

Le tableau de bord de gestion et le balanced scorecard ont tous les deux recours à des indicateurs financiers et non financiers. Jusque dans les années 80, les mesures financières occupaient une place prépondérante dans l'évaluation de la performance des entreprises. Ce principe a été remis en question dès le déclin de l'industrie américaine, moment à partir duquel les chercheurs ont commencé à vouloir mettre en place de nouveaux modèles, jugeant que le contrôle de gestion perdait de sa pertinence en ne se focalisant que sur des aspects financiers. Comme nous le savons le BSC s'est développé à l'origine en raison de l'insuffisance du niveau d'information « physique » des outils déjà existants tels que le mentionne Kaplan et Norton : « *le BSC complète les mesures financières par des mesures opérationnelles sur la satisfaction des clients, les processus internes et les activités d'amélioration et d'innovation dans l'organisation ; mesures opérationnelles qui sont les générateurs de la future performance financière* »⁵⁶. Si le principe est présenté comme novateur, des auteurs comme Malo (1995) et Germain (2003) ont révélé que ce type d'indicateurs était déjà présent dans les tableaux de bord mis en place au début du XXe siècle.

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

Cependant, il faut prêter attention au fait que l'identification de variables d'action opérationnelles va conduire à la multiplication des indicateurs puisque les variables d'action sont liées entre elles et sont évidemment complémentaires. Pour en expliquer

⁵⁶ KAPLAN.R et NORTON.D : op.cit.p.123

une, il faudrait alors en présenter une autre et ainsi de suite... Pour garder le caractère exploitable d'un tableau de bord, il convient donc de limiter cet effet.

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

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

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

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

B. Le nombre d'indicateurs

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

6.1.3. Points de différences

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

➤ La structuration des outils

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

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

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

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

➤ Les logiques de construction des deux outils

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

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

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

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

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

➤ Les utilisations et les utilisateurs

Ces deux outils de gestion sont présentés parfois comme opposés dans leurs usages.

En effet, le tableau de bord de gestion est utilisé par les managers tandis que le BSC serait réservé aux dirigeants.

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

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

➤ Les objectifs secondaires

Si nous avons bien compris que le TBG et le BSC sont deux outils qui ont pour objectif affiché de piloter l'activité et la performance de l'entreprise, nous pouvons également dire qu'il existe des objectifs secondaires en particulier pour le BSC. En effet, il ne faut pas oublier que le BSC est un modèle américain et qu'aux États-Unis, la performance est étroitement liée à la rémunération. En effet, Kaplan et Norton n'ont recommandé que les cartes de notation (scorecard) conduisent à fixer la rémunération des cadres dirigeants.

En ce qui concerne le tableau de bord de gestion, aucune indication de ce type n'est présentée.

Tandis que la logique du BSC serait de fixer la rémunération des managers, celle des tableaux de bord de gestion s'appuierait sur la pédagogie et l'apprentissage : le manager

construit son tableau de bord de gestion, suit des indicateurs et en tire les conséquences adéquates pour améliorer les performances de l'entreprise

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

Section 2 : la démarche de la mise en œuvre d'un TBP

Dans cette deuxième section nous allons présenter les principes de conception d'un tableau de bord prospectif, les différentes étapes de construction du tableau de bord prospectif, puis les conditions de succès d'élaboration d'un TBP, les erreurs à éviter et à la fin son intérêt ainsi que ses limites d'un tableau de bord prospectif

1. Principes de conception

Selon ALAZARD et SEPARI,⁵⁷ Un tel système d'information n'est efficace et donc utile que si sa conception répond à certaines règles précises tant pour son fonctionnement que pour son contenu. La présentation des informations, si elle peut revêtir des formes variées, se doit de respecter certaines contraintes de concision et de pertinence. Dans ce cas, l'ensemble des tableaux de bord de l'entreprise incite au dialogue et à la motivation des responsables. Son rôle dépasse alors la stricte fonction de contrôle qu'il était censé remplir.

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

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

⁵⁷ ALAZARD.C, S. SEPARI, op.cit, page

➤ *Une cohérence avec l'organigramme*

Le découpage des tableaux de bord doit donc respecter le **découpage des responsabilités** et des **lignes hiérarchiques**.

- Pour l'ensemble de l'entreprise, la cartographie des tableaux de bord doit se calquer sur celle de la structure d'autorité. Cette dernière s'apparente à une pyramide où chaque responsable :
- **Reçoit une délégation de pouvoir** du niveau hiérarchique supérieur et doit, périodiquement, rendre compte ;
- **Délègue au niveau inférieur** une partie de son pouvoir.

Cette structure oblige chaque niveau de responsabilité à trois types de communication :

- une communication **descendante** quand un niveau donne une délégation de pouvoir assortie d'objectifs négociés au niveau inférieur ;
- une communication **transversale** entre les responsables de même niveau hiérarchique ;
- une communication **montante** quand un niveau rend compte de la réalisation des objectifs reçus.

Le réseau des tableaux de bord est donc une mécanique « gigogne » aux caractéristiques suivantes :

- chaque responsable à son tableau de bord ;
- chaque tableau de bord a une ligne de totalisation des résultats qui doit figurer dans le tableau de bord du niveau hiérarchique supérieur ;
- chaque tableau de bord d'un même niveau hiérarchique doit avoir la même structure pour permettre l'agrégation des données ;
- l'empilage des informations des tableaux de bord doit respecter la ligne hiérarchique.

Une illustration d'un tel réseau dans une entreprise de grande distribution est présentée ci-dessous.

Pour chaque responsable, les **informations retenues concernent spécifiquement sa gestion** car il en est le premier destinataire. Il doit y trouver les éléments dont il a besoin pour éclairer ses décisions mais uniquement ceux dont il a la maîtrise en accord avec la délégation qu'il a reçue.

➤ *Un contenu synoptique et abrégé*

Il s'agit de sélectionner parmi toutes les informations possibles celles qui sont essentielles pour la gestion du responsable concerné.

Le choix consiste à **déterminer les indicateurs pertinents** par rapport au champ d'action et à la nature de la délégation du destinataire du tableau de bord.

Cette recherche doit, par ailleurs, permettre l'addition d'informations cohérentes entre elles afin d'obtenir des indicateurs agrégés de plus en plus synthétiques.

Pour autant, la recherche d'indicateurs performants ne doit pas conduire à la publication tardive du tableau.

➤ *La rapidité d'élaboration et de transmission*

En ce domaine, la rapidité doit l'emporter sur la précision : il est souvent préférable d'avoir des éléments réels estimés plutôt que des données réelles précises mais trop tardives.

Le rôle principal du tableau de bord reste d'alerter le responsable sur sa gestion. Il doit mettre en œuvre des actions correctives rapides et efficaces.

La précision des résultats est de toute façon obtenue dans les rapports d'activité à périodicité mensuelle de la comptabilité analytique.

Cette rapidité et la fréquence de publication expliquent que les Anglo-saxons nomment souvent les informations collectées dans les tableaux de bord « **Flashes** ».

L'ensemble de ces documents, tableaux de bord, rapport d'activité analytique et plan d'actions correctives, constitue le suivi budgétaire.

2. Les étapes de conception du tableau de bord prospectif

Etape 1 : La définition d'une vision stratégique pour une organisation

En effet, la définition d'une vision et sa communication aux différents acteurs donne une direction et une orientation à l'action collective ; en outre, son contenu conditionne la réalisation de l'état futur désiré par l'organisation. Métais et Roux-Dufort⁵⁸ soulignent d'ailleurs le lien entre vision et apprentissage organisationnel et indiquent que la vision est généralement envisagée comme « *un levier fondamental pour le développement de l'entreprise* » car il est un « *facteur créateur de tension ...créatrice* » qui à son tour constitue un « *vecteur du changement organisationnel* » parce que « *susceptible de générer les transformations et l'acquisition de nouvelles compétences* ».

- Les valeurs clés correspondent à la philosophie de l'organisation

C'est-à-dire à ce à quoi elle croit dans l'exécution de sa mission ; ce sont des principes fondamentaux qui gouvernent l'action de l'organisation et ses relations avec les différents acteurs. Ces valeurs influencent le choix stratégique de l'organisation. Si par exemple une des valeurs de l'organisation est l'implication des bénéficiaires, l'exécution des activités devra en tenir compte.

- La détermination de la mission de l'entreprise

Selon Helfer (2006)⁵⁹, « *La détermination de la mission de l'entreprise consiste à répondre à la question "pourquoi existe-t-elle ?" ; c'est sa raison d'être* » ; elle doit être exprimée sous forme de mandat ; le mandat décrit les activités de l'organisation, avec qui et pour qui elle développe ses activités et comment elle s'y prend d'un point de vue général.

⁵⁸ METAIS E. et ROUX-DUFORT C., « *Vision stratégique et formes d'apprentissage organisationnel : Des stratégies d'adéquation aux stratégies d'intention* », <http://www.strategie-aims.com/Montréal/mtais-ro.pdf>, page 1-6.

⁵⁹ HELFER J.-P., KALIKA M., ORSONI J., « *Management : Stratégie et organisation* », Vuibert, Collection Gestion, Paris, 2006

Pour définir la mission d'une organisation, il convient donc de répondre aux questions suivantes :

- que fait l'organisation ?
- pour qui travaille-t-elle
- pourquoi travaille-t-elle

Au niveau du secteur public, il existe un cadre légal et réglementaire qui définit la mission confiée par l'Etat à une organisation publique ; elle peut ne pas être clairement énoncée mais être sous-entendue ; il faut alors procéder à une analyse du cadre institutionnel défini par les textes réglementaires et législatifs pour la formuler clairement.

Etape 2 : Les objectifs découlent de l'analyse de l'organisation ;

Cette analyse permet de déceler les problèmes qu'elle rencontre et sur lesquels elle veut agir pour se transformer après avoir formulé des objectifs ; la notion d'objectif est fondamentale puisque tout le système de contrôle est basé sur sa formalisation ; un objectif est un but précis à atteindre dans un délai donné. Selon Helfer (2006, p. 50), « *un objectif se définirait par ces quatre composantes :*

- *un attribut (la dimension) ;*
- *une échelle de mesure ;*
- *une norme ;*
- *un horizon temporel ».*

Exemple : Accroître le taux (dimension) de recouvrement (attribut) de 10% (norme) d'ici deux ans (horizon temporel)

Helfer (2006, p. 448) définit la stratégie comme un « *ensemble de décisions de long terme prises par l'entreprise pour atteindre ses objectifs compte tenu de ses ressources et de ses environnements* »⁶⁰; la stratégie d'une organisation est donc les voies et moyens qu'elle

⁶⁰ Idem, page 448.

détermine pour atteindre ses objectifs en partant de ses atouts et de ses difficultés ; ce choix est fait après une analyse stratégique approfondie qui en même temps qu'elle permet de découvrir les problèmes de l'organisation, révèle ses forces et les faiblesses ainsi que les menaces qui pèsent sur elle et les opportunités dont elle peut se saisir. La stratégie tente de résoudre les problèmes de l'organisation ; elle doit donc être en cohérence avec les objectifs poursuivis par l'organisation.

Etape 3 : identification et choix d'indicateurs

Pour être efficace, le TBP doit avoir des indicateurs pertinents pour chaque indicateur, utiles aux membres de la direction générale pour anticiper les problèmes et prendre des décisions. Un TBP qui contient trop d'indicateurs n'est pas lue ainsi, la difficulté d'élaboration du TBP réside dans la sélection d'indicateurs parmi la masse des informations fournies par le système comptable et le contrôle de gestion

1. Définition de l'indicateur

Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI :⁶¹ « Un **indicateur** est une information, ou un regroupement d'informations, précis, utile, pour le gestionnaire, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités diverses ».

Les fonctions des indicateurs sont multiples :

- suivi d'une action, d'une activité, d'un processus ;
- évaluation d'une action ;
- diagnostic d'une situation, d'un problème ;
- veille et surveillance d'environnements et de changements.

Les champs d'analyse des indicateurs sont multiples puisque tous les domaines peuvent être mesurés en fonction des besoins des utilisateurs par des paramètres qui portent sur toutes les variables d'action : rendement, temps, qualité, flux, productivité, taux de marge, stock, sécurité, service, complexité, etc.

⁶¹ ALAZARD.C, S. SEPARI, op.cit.

2. Typologies d'indicateurs

Plusieurs critères peuvent être utilisés pour classer les indicateurs :⁶²

a) la nature de l'indicateur lui-même :

- indicateurs de résultat ou de progression : information sur le résultat d'une action finie ou sur une action en cours ;
- indicateur financier ou non financier ;
- indicateur global ou ponctuel : un indicateur peut être synthétique, calculé à partir de plusieurs informations pour donner une image à plusieurs dimensions ou au contraire très ciblé sur un seul paramètre très précis ;

b) l'utilisation ou le rôle de l'indicateur :

- de *reporting* ou de pilotage : un indicateur peut être demandé par un niveau hiérarchique en vue de contrôler des engagements (*reporting*) mais il peut aussi aider le responsable à orienter son action ; c'est plutôt la tendance actuelle donnée aux indicateurs ;
- indicateur d'alerte : un indicateur pour pointer un seuil, un dépassement d'une variable, de manière rapide et simple ;
- indicateur d'équilibration : un indicateur pour constater un état, un degré d'avancement par rapport à un objectif ;
- indicateurs d'anticipation : un indicateur pour donner une tendance future, une extrapolation ou une simulation d'une variable.

C'est pourquoi, il est possible de résumer les caractères des indicateurs utilisés aujourd'hui :

Pour être des indicateurs de performance globale, ils sont plutôt synthétiques et ponctuels, financiers et non financiers, de progression et de pilotage.

⁶² ALAZARD.C, S. SEPARI, op.cit.

3. Évolution des indicateurs

Dans un cadre stratégique de recentrages et d'alliances, dans un contexte concurrentiel fondé aussi bien sur les coûts que sur la qualité et les services, les gestionnaires éprouvent la nécessité de mettre en place des indicateurs non plus seulement financiers qui impliquent davantage les responsables et qui aident à un suivi permanent.

Ainsi, aujourd'hui la performance globale implique la mise en place de trois types de fonctions pour bien la mesurer et la piloter :⁶³

- Une **fonction de coordination** : les compétences, les métiers sont variés au sein d'une organisation changeante et apprenante mais il faut que la synergie s'établisse entre tous les acteurs ; c'est pourquoi il est nécessaire d'assurer une coordination entre les objectifs de différents niveaux par une connaissance permanente des indicateurs de chacun.
- Une **fonction de suivi** : la collaboration entre de nombreux partenaires internes et extérieurs induit un suivi nécessaire pour recentrer, si besoin est, par des indicateurs qui intègrent toutes les dimensions quantitatives, financières et qualitatives.
- Une **fonction de diagnostic** : les facteurs clés de succès actuels et potentiels doivent être connus en permanence pour assurer les orientations stratégiques les plus performantes ; là encore, des indicateurs sur des paramètres variés internes et externes doivent aider à surveiller les évolutions en temps réel.

4. Conditions de pertinence des indicateurs

Il y a de nombreuses règles et conditions à respecter pour que les indicateurs jouent pleinement leurs rôles. De manière générale :⁶⁴

- la définition des indicateurs doit être **cohérente** pour l'ensemble de l'organisation ;
- les indicateurs doivent être **conçus, reconnus et acceptés par les acteurs** utilisateurs.

⁶³ ALAZARD.C, S. SEPARI, op.cit.

⁶⁴ Idem

Pour être utile et pertinent, un indicateur doit avoir plusieurs qualités :

- être quantifiable et mesurable ;
- être fiable dans sa mesure et simple à renseigner ;
- être clair et facile à comprendre, lisible pour tous (si possible construit par les utilisateurs) ;
- être consolidable ;
- être lié à une référence, une norme, un historique ;
- être utilisable en temps réel.

De ce fait, les indicateurs **ne doivent pas être trop nombreux**, d'autant que les moyens informatiques permettent de multiplier à l'infini, les mesures et les calculs.

Plusieurs questions permettent d'aider à élaborer et à choisir un indicateur :

- que cherche-t-on à mesurer ?
- quelle précision est nécessaire ?
- à quelle fréquence faut-il mesurer ?
- qui génère l'information de base ?
- quels sont les utilisateurs intéressés ?

Mais il faut rester vigilant quant au rôle de l'indicateur :⁶⁵

- un indicateur ne représente qu'une partie de la réalité d'un problème ;
- aucun indicateur n'est parfait ni exhaustif ;
- un indicateur est interprété différemment selon les acteurs ;
- un indicateur peut focaliser sur une variable, sans qu'elle soit pertinente pour l'action.

⁶⁵ALAZARD.C, S. SEPARI, op.cit.

Etape 4 : La mise en place d'un tableau de bord

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

- **Privilégier une présentation standard** : la présentation des différentes pages du tableau de bord équilibré doit s'efforcer d'être standard : même caractère et couleur utilisée, même endroit pour inscrire les titres de thème, la date des informations, les commentaires, la définition des indicateurs. Cette standardisation est essentielle à l'agrément et à la facilité de lecture. Le lecteur retrouve toujours la même présentation, ce que lui permet de se consacrer au fond plutôt que de passer son temps à décoder la forme ;
- **Adapter la fréquence des tableaux de bord** : la fréquence des tableaux de bord est en général liée au niveau de responsabilité concernée par le tableau afin de favoriser les prises de décision. Plus on est proche du terrain, de l'opérationnel, de l'action quotidienne, plus la fréquence aura tendance à s'intensifier, plus on va vers la prise de décision stratégique, moins la fréquence sera élevée ;
- **Élaboration de plan d'action** : le *balanced scorecard* est orienté vers l'action. Les causes des écarts doivent être analysées et commentées avant d'être éventuellement transmises à la hiérarchie. Cependant, lorsque la valeur de certains indicateurs se situe dans des zones réputées dangereuses, les responsables doivent rapidement mettre en œuvre des plans d'action. Il est préférable de les formaliser lors de la construction du TBP afin d'augmenter la réactivité ;
- **Présentation d'un tableau de bord** : la forme du tableau de bord doit être claire et accessible par les futurs utilisateurs, sa maquette fait apparaître quatre zones.

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

Il existe deux types de conditions⁶⁶, les conditions générales et les conditions spécifiques.

3.1. Les conditions générales

On peut les récapituler comme suit :

- Des ressources importantes, d'autant plus que la démarche est rentable ;
- Un travail rigoureux de réflexion et d'adaptation à chaque situation, car il n'existe pas de tableaux de bord universels applicables mécaniquement et automatiquement;
- On ne peut se contenter d'acquérir un système informatisé de production de tableau de bord, car un tableau de bord n'est pas un système informatique, mais un système de gestion qui peut être informatisé ;
- Faire correspondre le système de tableaux de bord aux besoins des managers et au contexte de l'organisation ;
- Le tableau de bord ne compense pas l'absence d'une réelle volonté de performance et de la culture de la mesure qui doit la sous-tendre ;
- Suivre une approche formative et participative pour garantir une utilisation adéquate des systèmes que les gestionnaires se sont donnés en partage ;
- Le tableau de bord doit être situationnel et évolutif pour demeurer pertinent ; car c'est un outil en constante évolution qui doit s'améliorer avec l'organisation et correspondre aux changements de priorités, à l'apparition de nouveaux acteurs, activités, ainsi qu'aux modifications du contexte de gestion et des objectifs qui font surgir, à leur tour, d'autres préoccupations ;
- Effectuer la démarche de réalisation des tableaux de bord dans un esprit de changement positif à valeur ajoutée.

⁶⁶ BESSAI Fatima, OUAMARA Dyhia, mémoire : « Le processus d'élaboration d'un tableau de bord de gestion Cas : SONELGAZ de Bejaia », promotion 2013/2014.

a. Les conditions spécifiques

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

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

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

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

4. Les erreurs à éviter

Lors de la conception du tableau de bord, il faut éviter quelques pièges qui peuvent détériorer la qualité de l'information transmise par ce dernier.⁶⁷

4.1. Lors de la fixation des objectifs,

a) Des tableaux de bord sans rapport avec la stratégie

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

⁶⁷ Idem

Plusieurs raisons peuvent expliquer cela :

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

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

b) Des tableaux de bord figés

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

c) Des tableaux de bord pour sanctionner

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

4.2. Au niveau de la structure du tableau bord,

a) Un tableau de bord standard

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

4.3. *Au niveau de la périodicité*

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

4.4. *Au niveau du choix des indicateurs*

a) Des tableaux de bord exhaustifs

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

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

Pour être utiles, les tableaux de bord doivent pouvoir être édités très rapidement pour pouvoir analyser les éventuelles déviations et pouvoir y remédier dans les meilleurs délais.

S'il faut attendre trop longtemps pour obtenir les informations, cet outil de contrôle de gestion perd toute sa raison d'être. Donc, la pertinence doit l'emporter sur l'exactitude.

5. Intérêt et limite du tableau de bord prospectif

Selon ... ⁶⁸Le tableau de bord équilibré facilite la mise en œuvre de la stratégie, autorise la réflexion sur la pertinence des choix effectués, mais génère parfois des ambiguïtés.

⁶⁸ GERVAIS.M, Op.cit

5.1. Les intérêts du tableau de bord prospectif

- Une aide à la mise en œuvre de la stratégie

Le *balanced scorecard* permet une meilleure communication de la stratégie aux unités. Trop souvent les dirigeants limitent leur message aux intentions stratégiques. Cette attitude est insuffisante pour transmettre des lignes directrices claires. Le tableau de bord équilibré traduit la stratégie en objectifs concrets et précise les liens de cause à effet entre ceux-ci.

- Une aide pour valider la pertinence des choix stratégique

Puisque le *balanced scorecard* regroupe des indicateurs sur tous les aspects critiques de la réalisation de la stratégie, en examinant les indicateurs qui s'écartent le plus des objectifs, le domaine défaillant devient facile à identifier.

Si les indicateurs « processus » et « apprentissage organisationnel » sont satisfaisants, alors que les objectifs financiers et commerciaux ne sont pas atteints, la stratégie est certainement à revoir

a. Les limites du tableau de bord prospectif

- Au niveau pratique, la distinction entre *lagging indicators* et *leading indicators* est souvent ambiguë. Elle ne revient pas à une distinction, pour chaque bloc, entre indicateurs de résultats et indicateurs d'action ou de fonctionnement. La plupart des indicateurs proposés dans les exemples sont des indicateurs de résultat. Les *lagging indicators* seraient plutôt ceux portant sur la performance financière, et *leading indicators* ceux relatifs aux processus interne et à l'apprentissage organisationnel.
- En s'intéressant aux processus qui mènent au client et au développement des compétences, le tableau de bord équilibré adopte une perspective transversale. Mais celle-ci peut entrer en contradiction avec la logique verticale d'outils issus par exemple du système budgétaire. Que penser d'un dirigeant qui devrait arbitrer entre une productivité élevée dictée par sa hiérarchie et la formation de ses subordonner imposé par les critères suivis dans le *balanced scorecard*? les auteurs de l'outil évoquent peu ce problème et n'y apportent pas de solution.

- Le tableau de bord équilibré permet de mieux piloter la stratégie, mais il ne dispense pas d'un système de veille pour la faire évoluer ; les indicateurs employés ne renseignent pas sur les facteurs de changement dans l'environnement.

Conclusion

Pour conclure, le processus d'élaboration d'un tableau de bord prospectif repose sur l'étude de l'organisation et son contenu, car la connaissance de la structure hiérarchique de l'entreprise permettra donc d'entamer une recherche globale pour fixer les objectifs de cette structure.

Ainsi il faut que chaque responsable trouve toute les renseignements qui peuvent le concerner en utilisons toutes les informations importantes, ensuite choisir des indicateurs plus pertinents sous multiples formes graphiques qui peuvent facilitées la compréhension et enfin après avoir passé par toutes les étapes et connaissant la nature des informations qui seront contenues dans le tableau de bord, il reste a déterminé leur mode de présentation pour donner au tableau de bord une figure simple et synthétique de toute l'entreprise.

Chapitre III :

*Le tableau de bord prospectif au
sein de l'entreprise GENERAL
EMBALLAGE*

Chapitre III : l'élaboration du tableau de bord au sein de l'entreprise "GENERAL EMBALLAGE"

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

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

SECTION 01 : présentation de l'organisme d'accueil et le service contrôle de gestion de "GENERAL EMBALLAGE"

1. Présentation de l'organisme d'accueil

Nous allons présenter quelques informations concernant l'entreprise.

1.1. Présentation générale de l'entreprise

L'entreprise "Général Emballage" est une société par action (SPA). Son capital est de deux milliards de dinars (2.000.000.000 DA), son activité est la fabrication et la transformation du carton ondulé, l'entreprise dispose actuellement d'un siège social et de trois unités de production implantées à Akbou : Zone d'activité industrielle Taharacht-Akbou – Bejaia, Sétif : Zone d'entre : pot et d'activité 3ème tranche N°15 B.BP 390 Bis 19000-Sétif, Oran : Zone industrielle Hassi-Ameur N°04-lot N°10 commune de Hassi Bounif 31121, Oran.

1.2. Situation géographique

Voici la carte géographique de la wilaya de Bejaia, la flèche rouge indique l'endroit exact ou se situe l'entreprise "Général Emballage".

Figure 8: Carte géographique de wilaya de Bejaia



L'entreprise "Général Emballage" est implantée dans la zone d'activité de TAHARACHT, située de 02 Kms au Nord-est du chef – lieu de la commune d'Akbou, d'une superficie de 24 Ha, elle est véritable carrefour économique vue le nombre d'unités industrielles qui exercent différents domaines.

Les installations de la société occupent une assiette foncière d'une superficie de 25 175,00 Mètre carré, les limites de la société sont les suivants :

- Au Nord : lot inoccupé ;
- Au Sud : projet d'une unité industrielle ;
- Au l'Ouest : chemin de servitude interne de la zone ;
- Au l'Est : Oued Tifrit.

Le site est accessible à partir de la R.N 26 (pont d'Oued Tifrit) sur une longueur de 1,5 km, en empruntant le C.W.141, menant vers Seddouk.

1.3. Historique de l'entreprise "GENERAL EMBALLAGE"

En 2000, GENERAL EMBALLAGE a connu un grand tournant dans sa structure et son organisation avec l'entrée des BATOUCHE père et fils.

En 2002, la restructuration du management de l'entreprise s'est organisée autour de BATOUCHE Ramdane comme gérant de la société et BATOUCHE Mohand en tant qu'associé principal. Les deux associés ont apporté un apport en numéraire de 8 058 000 DA chacun.

La même année, GENERAL EMBALLAGE est entré en production avec un effectif de 83 employés.

L'assemblée générale des actionnaires tenue en date du 03 juin 2009, a décidé de transformer l'entreprise en société par actions (SPA) et d'augmenter le capital par l'intégration de deux nouveaux associés, MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (CYPRUS II) et MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (MAUSITIUS).

En 2009, le capital social de la SPA GENERAL EMBALLAGE a été porté à 2 000 000 000 DA.

➤ Présentation de Maghreb private equity fund

Maghreb Private Equity Fund (MPEF) est un fonds généraliste dédié à l'investissement en capital dans les entreprises en création, en développement ou en transmission. Il intervient au Maroc principalement, en Tunisie et en Algérie.

Ses principaux investisseurs sont la Société Financière Internationale, qui appartient au Groupe de la Banque Mondiale, la Banque Européenne d'Investissement, la Société Financière de Développement des Pays-Bas, le Fonds Suisse d'Investissement pour les Marchés Emergents, la Société Belge d'Investissement pour les Pays en Développement, le groupe français de la Caisse des Dépôts, la Société de Promotion et de Participation pour la Coopération Economique, Averroès Finance, et le groupe financier Tuninvest.

Le fonds a pour objectif d'intervenir en fonds propres dans les entreprises maghrébines du secteur privé et de les accompagner dans leur développement international. Il vise également à intervenir dans le programme de privatisation des entreprises publiques de la région et de jouer un rôle de catalyseur dans la mobilisation de financement pour ces entreprises.

➤ INVESTISSEMENTS CORPORELS

La Spa GENERAL EMBALLAGE a eu à concrétiser durant les années 2010, 2011, 2012 et 2014 un bon nombre d'opérations d'investissements qui lui ont valu d'être propulsée à la 1ère place sur le marché national des emballage en carton. (Voir le tableau des investissements dans les annexes).

➤ Evénements marquants

Depuis sa création, "**Général Emballage**" est passé par plusieurs étapes importantes dans son évolution les plus marquantes sont citées ci-dessous :

- **2000** →Création de la société par les BATOUCHE père et fils.
- **2002**→Entrée en production de l'usine d'Akbou avec un effectif de 83 employés.
- **2007**→Entrée en production de l'usine de Sétif.
→Trophée de la production (Euro-Développement PME).
- **2008** →Début d'exportation vers la Tunisie.
→Entrée en exploitation de l'unité d'Oran.
- **2009**→Augmentation du capital à 2 milliards de DA
→Entrée de MAGHREB PRIVATE EQUITY FUND II (CYPRUS II et MARITIUS) avec une participation de 40%.
→Changement de raison social de Sarl a SPA.
- **2011**→Cotation COFACE (Compagnie française d'assurance pour le commerce extérieur).

- **2012** → Signature d'une convention cadre de partenariat avec l'Université de Bejaia.

→ Notation COFACE.

→ Entrée en production de la nouvelle unité d'Akbou.

- **2013** → Certification ISO 9001 (version 2008).
- **2015** → Démarrage de la nouvelle unité de production de Sétif en mars 2015.

➤ **Le système de management de la qualité ISO 9001**

Le siège social et les trois sites de productions de **GENERAL EMBALLAGE** sont certifiés conformes à la norme de Management qualité ISO 9001 version 2008.

La norme ISO 9001 fait partie de la série des normes ISO 9000, relatives aux systèmes de management de la qualité. Elle définit des exigences concernant l'organisation d'un système de management de la qualité en tant que liste d'exigences, elle sert de base à la certification de conformité de l'organisme.

La version en vigueur de l'ISO 9001 est la version datée de 2008 (11/2008). Les exigences y sont relatives à quatre grands domaines :

- Responsabilité de la direction : exigences d'actes de la part de la direction en tant que premier acteur et permanent de la démarche.

Système qualité : exigences administratives permettant la sauvegarde des acquis.
Exigence de prise en compte de la notion de système.

- Processus : exigences relatives à l'identification et à la gestion des processus contribuant à la satisfaction des parties intéressées.
- Amélioration continue : exigences de mesure et enregistrement de la performance à tous les niveaux utiles ainsi que d'engagement d'actions de progrès efficaces.

La certification ISO 9001 atteste d'une aptitude à fournir régulièrement un produit conforme aux exigences du client et aux réglementations en vigueur.

➤ **Convention avec l'université de Bejaia**

En janvier 2013 "Général Emballage" et l'université de Bejaia, ont signé au siège du rectorat une convention de partenariat visant à mutualiser les compétences des étudiants et les besoins de l'entreprise en cadres qualifiés.

15 étudiants en master 2 pour l'année en cours dans les disciplines électromécanique, automatisme industriel, finances et comptabilité ont été retenus dans ce cadre pour poursuivre une formation diplomate adaptée aux besoins de l'industrie du carton. Cette convention, une première en Algérie, signée par le recteur d'une part, et le directeur général de "Général Emballage", d'autre part, a donné lieu à l'inauguration d'une salle informatique, installée au sein du bloc de recherche du campus Aboudaou, entièrement équipée par l'entreprise.

1.4. Données techniques et économiques

➤ **Capacité de production et commercialisation**

"Général Emballage" est spécialisé dans la fabrication et transformation de carton ondulé.

Avec 130 000 tonnes de capacités installées et une infrastructure industrielle déployée sur 3 sites, **Général Emballage** est en progression croissante.

Tableau 1: chiffre d'affaire réalisé en 2018(voir chiffre d'affaire par segment en annexe)

DESIGNATION	CHIFFRE D'AFFAIRE « KDA »	%
Caisse américaine	2 382 325 443	38%
Plaque	1 698 805 092	27%
Caisse avec forme de découpe "Barquette"	1 970 136 441	32%
Déchets	118 465 949	2%
Autres prestations de services	60 750 442	1%
TOTAL	6 189 130 244	100%

Source : documents interne de l'entreprise.

➤ **Ressources humaines**

Au 31/12/2018, La SPA GENERAL EMBALLAGE employait un effectif global de 1192 agents contre 1010 au 31/12/2017 ; soit une évolution de 18 %.

Tableau 2: L'évolution des effectifs de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

ANNEE	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Effectif	829	960	1010	1179	1192	1010	1192
Effectif moyen	764	895	985	994	1015	980	1123

Source : documents interne de l'entreprise.

➤ **Portefeuille clients**

Les domaines d'utilisation du carton ondulé étant quasiment illimités, "Général Emballage" compte un grand nombre de clients, dont l'évolution est soulignée dans le tableau suivant :

Tableau 3: Evolution du nombre des clients de "Général Emballage"

ANNEE	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Clients	120	350	550	650	750	850	1000	1076	1134

Source : documents interne de l'entreprise.

➤ **Général Emballage une industrie verte**

Fabriqué à partir de sous-produits forestiers renouvelables à l'infini, le carton ondulé est le matériau durable par excellence. "Général Emballage" recherche constamment des solutions au moindre cout matière et est doté d'une infrastructure de collecte intégrale des déchets pour le recyclage.

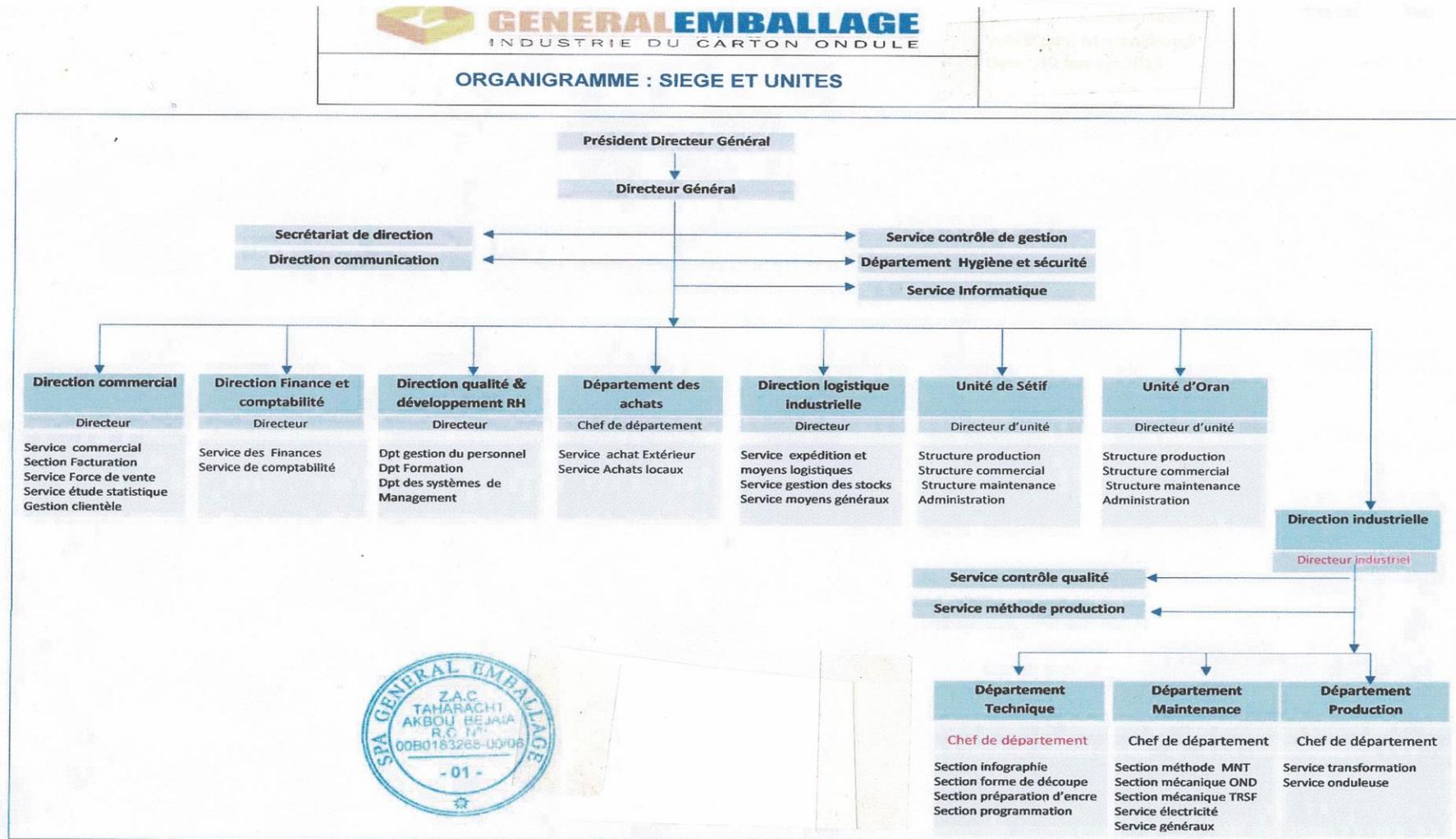
Sa politique environnementale est fondée sur 3 principes :

- Recyclage de l'ensemble des déchets de production et des rejets industriels ;
- Approvisionnement exclusif auprès d'industries respectant les principes du Développement durable ;
- Contribution aux efforts visant la préservation de l'environnement et notamment aux actions de reforestation.

1.5. Organigramme de l'entreprise "Général Emballage"

L'entreprise "Général Emballage" comporte une organisation administrative hiérarchique qu'on peut représenter à travers le schéma suivant :

Figure 9: Organigramme de "Général Emballage"



Source : document interne de l'entreprise.

2. Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise "Général Emballage"

Le service de contrôle de gestion au sein de "Général Emballage" est directement rattaché à la direction générale, il occupe une position d'état-major. Cette position montre l'importance donnée par la direction générale de "Général Emballage" pour le service de contrôle de gestion ont lui donnant un pouvoir et une légitimité certaine.

Ce rattachement lui permet de disposer d'un degré important d'autonomie du fait qu'il ne dispose pas de pouvoir hiérarchique, cela lui permet aussi de jouer un rôle de consultant interne et de formateur auprès des autres opérationnels.

Le contrôle de gestion est une fonction bien institutionnalisée au sein de l'entreprise "Général Emballage", il occupe une place primordiale du fait qu'il permet une gestion rigoureuse et une capacité de réaction très rapide. Il est l'animateur de tout le processus de gestion, il permet de suivre, analyser et vérifier en permanence son activité, c'est un système de motivation qui incite les responsables à mettre en cause leurs actions afin de perfectionner leurs décisions.

2.1. La présentation du service contrôle de gestion

Le service du contrôle de gestion de "Général Emballage" est composé comme suit :

- un responsable de contrôle de gestion ;
- un contrôleur de gestion industriel ;
- un contrôleur de gestion supply chaine ;
- un contrôleur de gestion marketing ;
- un contrôleur de gestion investissement.

La finalité du service de contrôle de gestion est l'amélioration de la position concurrentiel de l'entreprise en permettant à ses responsable de :

- savoir rapidement ce qui se passe à travers les logiciels ;
- détecter et analyser concrètement les causes et les conséquences des événements ;
- étudier les possibilités d'action pour atteindre les objectifs ;
- situer les actions en termes d'échéance.

2.2. Les missions de contrôleurs de gestion

- La collecte, l'analyse et la diffusion de l'information ;
- Le contrôleur de gestion conçoit et rédige un rapport de synthèse pour la direction générale et propose des mesures correctives ;
- Suivi et modification des paramètres d'exploitation à l'aide des documents et les logiciels ;
- Les calculs des coûts et les études relatives aux projets ;
- Assistance des responsables des structures dans la préparation des prévisions budgétaires, ainsi le suivi des réalisations budgétaires ;
- A la fin de chaque année, Le contrôleur de gestion et soumet le rapport d'exécution budgétaire à la direction et au comité stratégique.

2.3. La relation du contrôle de gestion avec les autres services de l'entreprise

Le service de contrôle de gestion au sein de l'entreprise "Général Emballage" doit entretenir, de nombreux contacts avec les autres structures fonctionnelles qui sont considérées comme des sources d'information pour le contrôle de gestion, tel que :

A. La direction finance et comptabilité

Cette direction comporte deux services : le service des finances et le service comptabilité. Elle se définit par l'enregistrement quotidien des opérations réalisées par l'entreprise et cela à partir des pièces justificatives en provenance des différentes directions et le calcul des coûts. Cette direction est très sollicitée par le reste de l'entreprise, il a des relations avec, pratiquement, tous les autres services et en particulier le service de contrôle de gestion. Son rôle est de concevoir et mener une gestion financière portant sur l'accès et l'emploi des ressources financières en fonction des objectifs de l'entreprise.

B. Le Département approvisionnement

Ce département s'occupe des achats locaux et étrangers. Il établit les fiches de coût d'achat de matières premières locales et importées, et aussi la gestion des stocks et assure la bonne application des procédures. Ce service fournit au contrôle de gestion à la fin du mois les documents suivants :

- la balance des stocks : permet de connaître les mouvements des stocks (stock initial, les entrées en stock, les sorties de stock) ;
- la consommation par référence : permet de connaître les quantités, et les valeurs de matières premières sorties du stock vers l'atelier de production pour déterminer le coût d'achat ;
- l'inventaire physique des stocks en cours : sont les matières premières non utilisables qui restent dans l'atelier de production.

C. La direction commerciale

Cette direction s'occupe de la facturation, de la gestion de stocks de produits finis. Chaque fin de mois, le responsable commerciale fournit au contrôle de gestion les documents suivants :

- les taux de réalisations des objectifs de ventes : il indique les ventes réalisées par mois, pour les comparer aux objectifs fixés par la direction générale ;
- l'inventaire physique des produits finis : montre les mouvements de stock des produits finis ;
- le coût de transport : il indique par qui est faite la prestation de transport.

D. Le département production

Ce département communique toutes les informations concernant la production, il fournit aussi comme tous les services précédents au contrôle de gestion à chaque fin du mois, les documents suivants :

- état des consommations des matières premières à base d'une fiche de préparation ;
- état des consommations des matières incorporables (les quantités utilisées pour la production d'un certain produit) ;

- état des consommations des sur emballages et autres à base d'une fiche de sur emballage ;
- les réalisations : indique les quantités produites prêtes à être conditionnées, et les quantités produites palettisées et par quel équipement sont-elle conditionnées ;
- taux de réalisation des objectifs de production actualisés : le contrôleur de la production passe à la comparaison des quantités produites avec les quantités prévues pour dégager le taux.

2.4. Les outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion consiste à planifier les objectifs et la voie stratégique à mener au cours de l'action, coordonner les différents moyens et ressources nécessaires pour la réalisation des buts établis, exécuter les diverses actions, ainsi que de maîtriser, contrôler et enfin évaluer les résultats obtenus (actuels).

Au cours de sa mission, le contrôle de gestion a besoin de certains outils qui aident le gestionnaire à réaliser avec efficacité et efficience sa tâche.

La comptabilité analytique, le système budgétaire et le tableau de bord sont des outils que le contrôleur de gestion met en œuvre au sein de « GE » pour bien maîtriser le processus de gestion.

2.4.1. La comptabilité analytique

La méthode de calcul des coûts utilisé par "Général Emballage" est la méthode du coût complets et cette méthode est pratiqué par cette entreprise à cause de :

- les facilitées des calculs et de détermination des coûts ;
- La quantité des produits fabriqués par l'entreprise (plus de 15 milles produit) ;
- La difficulté de déterminer une clé de répartition et de distinguer les différentes formes des charges ;
- 90% du coût de production sont des matières premières, ce qui donne un coût de production très proche à la réalité.

Le contrôleur de gestion doit faire une classification des charges incorporables aux coûts en charges directes et charges indirectes. Ensuite, il découpe l'entreprise en centres d'analyse pour faire la répartition primaire des charges indirectes dans les différents

centres, après une répartition secondaire des centres auxiliaires dans les centres principaux à l'aide des clés de répartition pour calculer ensuite les différents coûts.

- **Le cout d'achat** : Le coût d'achat comporte le prix d'achat des matières premières et les charges directe et indirecte liée à l'achat.
- **Le coût de production** : Le coût de production comporte le coût des matières premières consommées et les charges directes et indirectes liées à la production.
- **Le coût de revient** : Le coût de revient comporte le coût de production des produits vendus et les charges directes et indirectes de distributions.

Enfin, le résultat analytique de chaque produit s'obtient en faisant la différence entre son chiffre d'affaire et son coût de revient.

2.4.2. Le tableau de bord

Le suivi des activités et les réalisations des actions mise en œuvre par l'entreprise est assuré par le moyen de tableau de bord. Chaque département et direction élabore son propre tableau de bord, par la suite ces tableaux de bord seront regrouper pour élaborer des tableaux de synthèses, transmis à la direction général.

Section 2 : l'élaboration du tableau de bord prospectif au sein de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE

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

Notre modeste travail consiste donc à proposer concrètement comment définir, traiter, et présenter le processus d'élaboration d'un tableau de bord prospectif dans l'entreprise GENERAL EMBALLAGE.

Etape 01 : La construction et le choix d'indicateurs

La phase de construction des indicateurs est la première phase de l'élaboration du tableau de bord prospectif.

L'indicateur est accessible dans le système d'information de l'entreprise, ou peut être facilement calculé par exemple par les ERP. Il est alors vraisemblablement facilement accessible par une application informatique. L'indicateur est alors très facilement intégrable dans le TBP, et peut être calculé dynamiquement.

L'indicateur n'existe pas dans le système d'information en tant que tel, et sa mise à disposition est complexe (cas, par exemple le calcul de retour sur investissement,...). L'intégration de ces indicateurs dans le TBP peut être manuelle (chaque item et périodiquement intégré par un service études) ou automatisée par un développement spécifique autour du *data warehouse* de l'entreprise.

➤ *Les indicateurs de l'axe financier :*

Le choix des indicateurs est déterminé en fonction des objectifs fixés pour chaque axe.

Les indicateurs financiers de GENERAL EMBALLAGE sont :

1. Taux de croissance de chiffre d'affaire (A);

$$A = \frac{\text{chiffre d'affaire de l'année N} - \text{chiffre d'affaire de l'année N-1}}{\text{chiffre d'affaire de l'année N-1}}$$

2. la réduction des coûts (B) ;

En comparant les coûts de production de l'année N avec ceux de l'année N-1, le but c'est de réduire nos coûts au maximum possible.

➤ *Les indicateurs de l'axe client :*

Les indicateurs clients doivent être définis selon les objectifs visés par le directeur commercial en fonction d'une étude de marché et bien sur la capacité de production.

Les indicateurs clients pour GENERAL EMBALLAGE sont :

1. nombre de réclamations reçues par les clients.

Le but est de réduire au maximum possible les réclamations par années.

2. indice de satisfaction (C)

A partir d'un questionnaire donné aux clients nous déduisons le degré de satisfaction des clients, le but est de répondre aux exigences et aux besoins des clients.

➤ *Les indicateurs de l'axe processus interne :*

1. disponibilité (D)

$D = \text{nombre des heures de marche} / \text{le nombre total}$

Le but c'est maximiser la valeur de D ($D > 80\%$)

2. temps d'arrêt préventif programmé (E)

Le but est de garder un nombre d'heures H fixé par les responsables de maintenance indiqué dans plan de maintenance.

➤ *Les indicateurs de l'axe apprentissage organisationnel :*

1. Productivité des salariés (F)

$F = \text{CA} / \text{Nombre d'employés}$

Le but est augmenté la valeur de F.

2. Participation des salariés a des formations(G);

$G = 1\% \times \text{nombre d'employés}$

Le but c'est de former chaque année au moins 1% d'employés

Etape 2 : la fixation des objectifs par axe

❖ *Les objectifs de l'axe financier :*

Malgré la grande révolution dans le domaine de management et gestion des entreprises, l'axe financier reste toujours la pierre angulaire dans tout système de management ou de gestion ou de contrôle de gestion parce que l'objectif principal de l'entreprise reste toujours réalisé les bénéfices.

Améliorer les performances financières de l'entreprise est un objectif permanent (croissance du chiffre d'affaires, réduction des coûts, amélioration de la rentabilité, augmentation des marges, etc.).

Le tableau de bord prospectif ne peut ignorer cette composante. La question essentielle est : "Que faut-il apporter aux associés ?"

Les objectifs fixés par GENERAL EMBALLAGE sont :

- Améliorer la productivité ;
- Réduire la structure des coûts ;
- Accaparer les parts de marché ;

❖ *Les objectifs de l'axe client :*

Ici l'objectif est de répondre à la question : "Que faut-il apporter aux clients ?" Les différents axes sont interdépendants. En effet, la croissance de l'entreprise implique la satisfaction des clients, le développement des ventes et de leur rentabilité (part de marché, nombre de clients nouveaux, taux de rentabilité des différents segments, etc.) ;

L'entreprise GENERAL EMBALLAGE cible les objectifs clients suivant :

- Mesurer la satisfaction client ;
- Maîtrise de la programmation ;
- Assurer un approvisionnement de qualité ;
- Améliorer la fidélisation ;
- Simplifier le contact client ;

❖ *Les objectifs de l'axe processus interne :*

Il s'agit de s'interroger sur les processus essentiels qui contribuent durablement à assurer un avantage concurrentiel à l'entreprise. L'innovation est à l'évidence un processus déterminant (importance accordée à la recherche, nombre de brevets déposés, proportion de nouveaux produits, etc.). La qualité du service après-vente est également une des composantes essentielles de la satisfaction du client (accueil du client, délai pour résoudre son problème, etc.). Le processus productif ne doit pas être oublié, mais il a toujours été au cœur des préoccupations des responsables (qualité des produits, délai de fabrication, etc.) ;

Les objectifs processus interne sont :

- Assurer la disponibilité de processus de fabrications ;
- Minimiser les problèmes opérationnels
- Maîtriser les valeurs de stock

❖ *Les objectifs de l'axe apprentissage organisationnel :*

On doit répondre à la question "Comment piloter le changement ?" c'est concerne les moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs stratégiques définis. Les composantes de l'axe organisationnel relèvent pour l'essentiel des potentialités des salariés (productivité du travail, turnover, motivation, etc.) et du système d'information (outre les qualités habituelles - pertinence, rapidité d'obtention, précision, etc. - le système d'information doit faciliter l'apprentissage, la diffusion de la connaissance accumulée au sein de l'entreprise). Les objectifs sont :

- Développer les systèmes d'information ;
- Assurer une formation de qualité ;
- Faciliter l'accès aux informations.

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

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

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

Axe financier

1. Chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaire est le premier indicateur financier du tableau de bord de l'entreprise **GENERAL EMBALLAGE**, le CA est une donnée essentielle issue du compte de résultat de l'entreprise. Il donne une indication sur le niveau de l'activité et permet des comparaisons et analyses dans le temps et dans l'espace.

Au sein de l'entreprise **GENERAL EMBALLAGE**, le service de contrôle de gestion calcul le taux de croissance du Chiffre d'affaire qui permet de comparer les réalisations annuelles avec l'objectif fixé par la direction, ainsi que le taux de réalisation qui permet de mesurer l'évolution du chiffre d'affaire par rapport à l'année précédente, ces taux de croissance est calculé par les deux équations suivantes :

$$\text{Taux de réalisation du chiffre d'affaire} = \frac{\text{chiffre d'affaire réalisé}}{\text{chiffre d'affaire prévu}}$$

$$\text{Taux d'évolution du chiffre d'affaire} = \frac{\text{chiffre d'affaire N} - \text{chiffre d'affaire N-1}}{\text{chiffre d'affaire N-1}}$$

Les tableaux ci-dessous montrent les résultats et les prévisions pour les années 2018 et 2017 :

Tableau 4 : Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2018 (voir les CA par les segments dans les Annexes)

Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2018									
Désignation	Plaque			Caisse américaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
Janvier	122 678 076	1 545	79 381	170 807 976	1 751	97 543	122 573 657	1 213	101 016
Février	114 996 041	1 449	79 381	196 636 832	2 016	97 543	146 906 175	1 454	101 016
Mars	137 985 276	1 738	79 381	235 400 725	2 413	97 543	181 176 755	1 794	101 016
Avril	148 261 180	1 868	79 381	213 767 177	2 192	97 543	172 728 782	1 710	101 016
Mai	158 464 040	1 996	79 381	227 080 836	2 328	97 543	213 312 259	2 112	101 016
Juin	144 881 445	1 825	79 381	193 998 014	1 989	97 543	155 139 732	1 536	101 016
Juillet	104 705 654	1 319	79 381	167 686 300	1 719	97 543	143 595 049	1 422	101 016
Août	158 776 962	2 000	79 381	194 949 877	1 999	97 543	160 459 899	1 588	101 016
Septembre	149 114 877	1 878	79 381	162 892 241	1 670	97 543	145 405 519	1 439	101 016
Octobre	144 530 287	1 821	79 381	214 723 392	2 201	97 543	168 350 073	1 667	101 016
Novembre	161 478 670	2 034	79 381	221 710 525	2 273	97 543	172 823 485	1 711	101 016
Décembre	152 932 584	1 927	79 381	182 671 549	1 873	97 543	187 665 056	1 858	101 016
Total	1 698 805 092	21 401	79 381	2 382 325 443	24 423	97 543	1 970 136 441	19 503	101 016
Total cumulé		6 051 266 976							

Source : document interne de l'entreprise.

Tableau 5: Prévisions de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2018

Prévisions de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2018									
MOIS	Plaque			Caisse américaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
Janvier	118 853 447	1 531	77 612	186 735 515	1 973	94 664	162 994 292	1 687	96 612
Février	118 705 660	1 524	77 876	185 294 072	1 964	94 369	162 489 513	1 679	96 760
Mars	130 233 812	1 685	77 274	205 907 228	2 171	94 846	179 546 220	1 857	96 700
Avril	134 279 346	1 735	77 417	211 995 468	2 234	94 883	184 404 945	1 911	96 502
Mai	140 048 005	1 812	77 306	221 706 883	2 334	95 007	192 477 918	1 996	96 440
Juin	116 231 996	1 498	77 570	182 595 198	1 930	94 601	159 705 032	1 651	96 744
Juillet	117 998 491	1 521	77 581	185 536 756	1 959	94 699	161 857 914	1 676	96 594
Août	133 289 190	1 717	77 615	210 896 928	2 212	95 337	180 983 021	1 892	95 660
Septembre	133 748 646	1 732	77 220	211 758 354	2 231	94 912	184 448 574	1 908	96 662
Octobre	134 959 227	1 747	77 233	213 822 254	2 251	94 993	185 838 023	1 925	96 533
Novembre	136 364 742	1 767	77 179	216 343 262	2 276	95 056	187 843 663	1 947	96 501
Décembre	135 764 315	1 758	77 246	215 245 976	2 264	95 074	186 670 611	1 936	96 406
S/Total	1 550 476 877	20 028	77 417	2 447 837 894	25 798	94 883	2 129 259 725	22 064	96 502
Total	6 127 574 496								

Source : document interne de l'entreprise.

Tableau 6 : Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2017

Réalisations de Chiffre D'affaires, Production et PMP 2017									
Désignation	Plaque			Caisse américaine			Caisse avec forme de découpe "Barquette"		
	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"	Chiffre D'affaires "DA"	Production Onduleuse "Tonne"	PMP "DA"
Janvier	81 300 148	1 032	78 746	135 582 204	1 429	94 849	126 579 496	1 275	99 252
Février	96 496 815	1 225	78 746	144 152 868	1 520	94 849	134 200 412	1 352	99 252
Mars	90 487 806	1 149	78 746	148 811 633	1 569	94 849	144 546 750	1 456	99 252
Avril	97 929 383	1 244	78 746	159 467 553	1 681	94 849	155 706 114	1 569	99 252
Mai	107 027 628	1 359	78 746	176 868 157	1 865	94 849	172 510 845	1 738	99 252
Juin	128 444 560	1 631	78 746	173 629 868	1 831	94 849	164 255 107	1 655	99 252
Juillet	100 980 202	1 282	78 746	135 405 430	1 428	94 849	142 038 413	1 431	99 252
Août	147 237 403	1 870	78 746	166 764 756	1 758	94 849	158 275 956	1 595	99 252
Septembre	107 895 099	1 370	78 746	166 899 131	1 760	94 849	179 876 621	1 812	99 252
Octobre	104 862 181	1 332	78 746	169 252 157	1 784	94 849	202 564 969	2 041	99 252
Novembre	122 360 918	1 554	78 746	173 634 927	1 831	94 849	205 189 972	2 067	99 252
Décembre	114 564 434	1 455	78 746	159 213 335	1 679	94 849	180 666 400	1 820	99 252
Total	1 299 586 576	16 504	78 746	1 909 682 018	20 134	94 849	1 966 411 055	19 812	99 252
total cumulé		5 175 679 649							

Source : document interne de l'entreprise.

$$\begin{aligned}\text{Taux de réalisation du chiffre d'affaire pour 2018} &= \frac{\text{chiffre d'affaire réalisé}}{\text{chiffre d'affaire prévu}} \\ &= \frac{6\,051\,266\,976}{6\,127\,574\,496} = 0,98 = 98\%\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Taux d'évolution du chiffre d'affaire} &= \frac{\text{chiffre d'affaire 2018} - \text{chiffre d'affaire 2017}}{\text{chiffre d'affaire 2017}} \\ &= \frac{6\,051\,266\,976 - 5\,175\,679\,649}{5\,175\,679\,649} = 0,16 = 16\%\end{aligned}$$

Nous constatons que le chiffre d'affaire réalisé à la fin de décembre 2018 est de 6 051 266 976 DA ; soit 98% des objectifs. En comparant à celui réalisé à fin décembre 2017 ; il enregistre une progression significative de 16%.

2. Coût de production

Le deuxième indicateur de l'axe financier est le coût de production, en effet, le coût de production de l'entreprise est la somme des dépenses qu'elle doit apporter avant de produire une unité.

Le coût de production est calculé par la comptabilité analytique et constitué de charge d'exploitation, c'est un indicateur de la compétitivité économique et de la survie de l'entreprise face à leur concurrentes.

Au sein de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE, Le coût de production est utilisé par le service contrôle de gestion pour déduire sa réduction ou son évolution en comparant celui de l'année en court avec celui de l'année précédente.

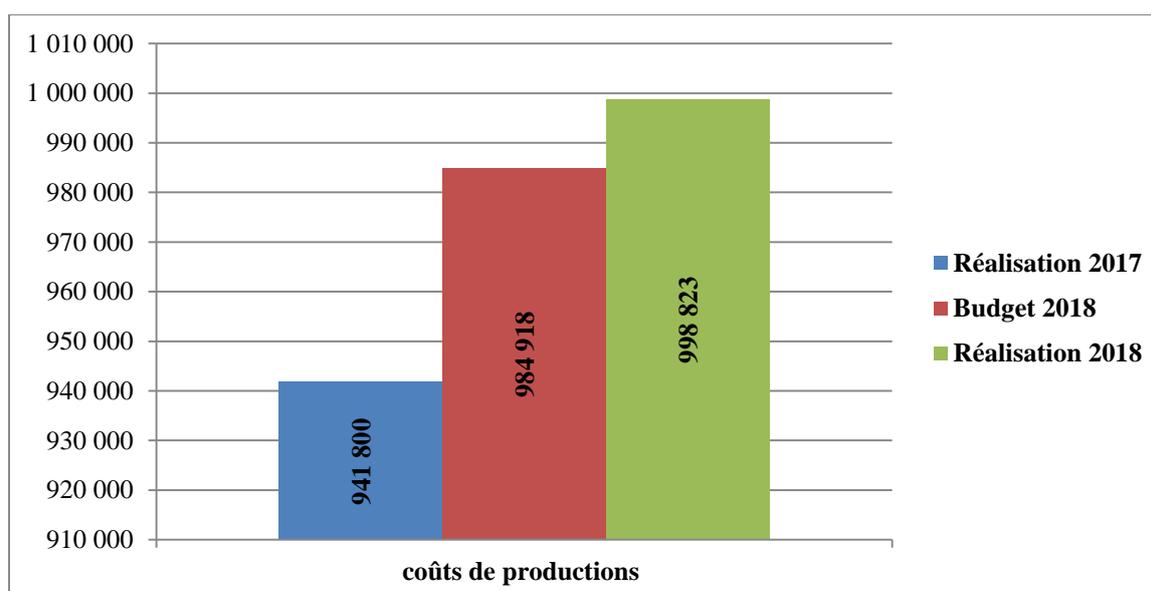
Les tableaux ci-dessous montrent les résultats et les prévisions pour les années 2018 et 2017 :

Tableau 7 : coût de production pour les années 2017, 2018.

coût de production			
Désignation	Réalisation 2017	Budget 2018	Réalisation 2018
Janvier	72 782	81 661	82 831
Février	75 414	83 345	80 148
Mars	79 225	81 985	82 433
Avril	74 125	80 933	86 193
Mai	75 981	80 368	82 505
Juin	75 226	83 826	90 763
Juillet	79 221	83 419	88 740
Août	79 555	81 721	82 219
Septembre	80 856	82 886	81 117
Octobre	83 986	81 027	80 536
Novembre	82 378	81 101	78 087
Décembre	83 051	82 647	83 251
Total	941 800	984 918	998 823

Source : documents interne de l'entreprise.

Figure 10: évolution coût de production



Source : documents interne de l'entreprise.

On constate que Les coûts de production réalisés pendant l'année 2018 sont élevés par rapport aux coûts de l'année précédente (2017), et au budget de l'année 2018 ; cela est dû à l'augmentation des prix d'achat des matières premières consommées principalement le papier et le taux de change.

Axe clients

1. Nombre de réclamations des clients

Le premier indicateur de l'axe client est le nombre de réclamations des clients, il convient donc au service contrôle de gestion d'analyser et de comparer le nombre de réclamations des clients pour les deux années 2017 et 2018 présenté dans les tableaux ci-dessous :

Tableau 8 : nombre de réclamation et les retours pour l'année 2018.

	Réalizations 2018											
	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
Nombre de réclamations Clients	12	27	8	4	13	0	12	0	4	3	0	1
Nombre de retours	4	5	7	0	4	0	1	0	2	0	0	0

Source : document interne de l'entreprise.

Tableau 9 : nombre de réclamation et les retours pour l'année 2017

	Réalizations 2017											
	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
Nombre de réclamations Clients	0	13	11	0	8	9	6	0	15	17	18	8
Nombre de retours	0	3	4	0	0	2	4	0	2	4	2	3

Source : document interne de l'entreprise.

Nous constatons que le nombre de réclamations des clients pour l'année 2018 sont réduites par rapport aux réclamations de l'année 2017, et elles sont passées de 105 réclamations aux 84 et un nombre de retour de marchandises de 24 aux 23 retours.

2. Indice de satisfaction des clients.

La satisfaction client est devenue une des préoccupations principales des entreprises aujourd'hui, pour ne pas dire vitale.

La satisfaction ou le mécontentement de la clientèle sont le plus souvent recherché au niveau de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE ce qui pousse cette dernière à prendre en charge toute réclamation et besoin des clients.

L'indice de satisfaction client est l'indicateur le plus basique et en même temps le KPI le plus utilisé par les équipes commerciales de l'entreprise. Il est construit à partir des réponses obtenues à un ensemble de questions telle que :

- disponibilité et attention des agents commerciaux de l'entreprise ;
- les prix des produits ;
- les modalités de paiements
- réactivité suite aux réclamations des clients ;
- réactivité suite aux commandes urgentes des clients ;
- Les délais de réalisation de maquette ;
- Les délais de livraison ;

Les réponses à ces questions donnent une idée générale sur le degré de satisfaction des clients **suite à la réalisation d'une interaction précise** (un achat par exemple).

Quatre choix de réponses sont proposés aux clients : *Insuffisant / Moyen / Appréciable*

Satisfaisant. Cette échelle de réponse peut être raccourcie ou rallongée en fonction des besoins.

Pour obtenir l'indice de satisfaction, il faut commencer par additionner les réponses positives (*satisfaisant*). On divise ensuite la somme obtenue par le nombre total de réponses, avant de multiplier le tout par 100 pour obtenir un pourcentage. Pour l'année 2018 le service commercial de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE a enregistré les résultats suivants :

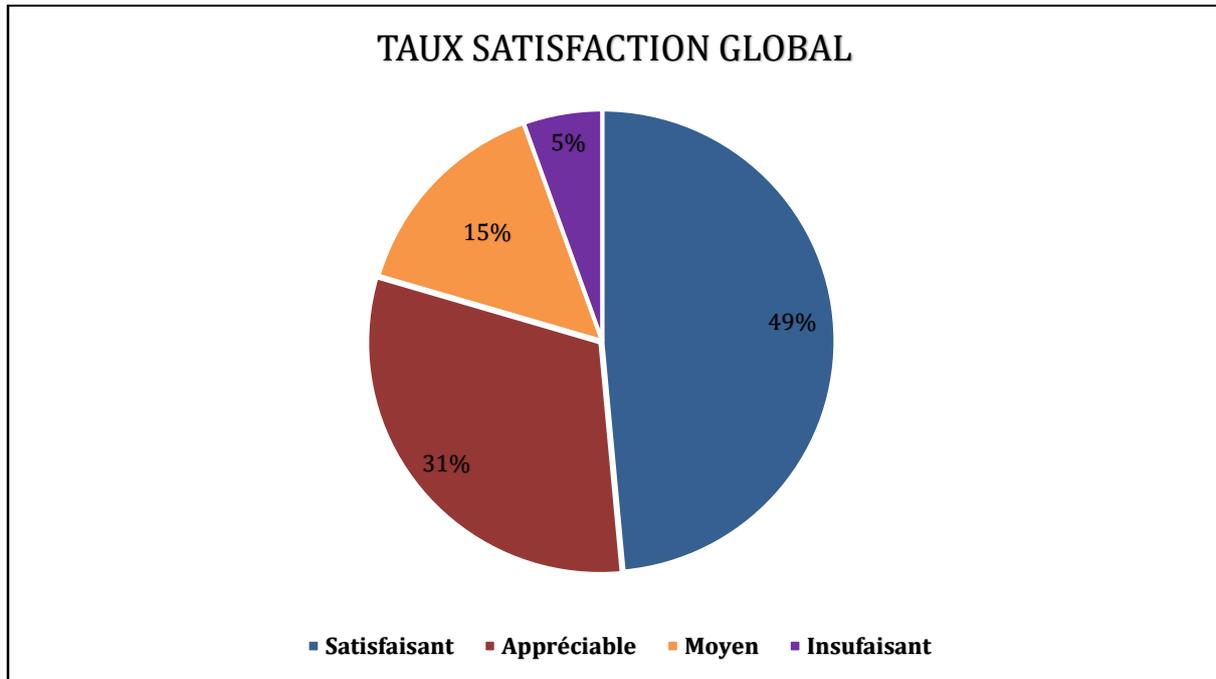
Tableau 10: indice de satisfaction des clients

QUESTIONNAIRE	Nombre clients							
	S		A		M		I	
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%
La disponibilité et attention de nos agents commerciaux est :	91	84%	13	12%	2	2%	2	2%
La disponibilité et attention de vos interlocuteur au service commercial est :	80	74%	28	26%	0	0%	1	1%
Le support et conseil technique est:	48	44%	39	36%	18	17%	3	3%
Nos prix sont:	0	0%	16	15%	58	53%	35	32%
Nos modalités de paiement sont:	58	54%	35	33%	11	10%	3	3%
Notre réactivité suite à votre réclamation est:	41	38%	35	33%	23	21%	8	7%
Les délais de réalisation de maquette / échantillons sont	38	37%	37	36%	21	20%	8	8%
Nos délais de livraison sont	40	37%	41	38%	20	18%	8	7%
Notre réactivité suite à vos commandes urgentes est:	54	50%	36	33%	18	17%	1	1%
SOUS-TOTAL	450	46%	280	29%	171	18%	69	7%
PRODUITS	S	A	M	I				
L'aspect général est:	55	51%	39	36%	14	13%	0	0%
La régularité de notre qualité est:	51	46%	45	41%	10	9%	4	4%
L'emballage et la palettisation de nos produits sont:	49	46%	30	28%	18	17%	10	9%
L'impression sur nos produits est:	52	53%	33	34%	12	12%	1	1%
La découpe de nos produits est:	64	60%	33	31%	8	8%	1	1%
La qualité du papier utilisé est :	60	55%	39	35%	8	7%	3	3%
SOUS-TOTAL	331	52%	219	34%	70	11%	19	3%
TOTAL GENERAL	781	49%	499	31%	241	15%	88	5%

Source : document interne de l'entreprise

La lecture de ce tableau indique que 781 clients ce qui représentent 49 % du nombre total des clients qui ont répondu à ce questionnaire sont satisfaits par rapport aux produits et services de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE, cette analyse est bien représentée par le graphe suivant :

Figure 11: indice de satisfaction des clients



Source : document interne de l'entreprise.

Axe processus interne

1. Le taux de disponibilité

Le taux de disponibilité d'une machine est le ratio entre le temps où elle peut être fonctionnelle sur le temps total où elle doit être utilisée (appelé aussi *temps requis*).

On peut calculer ce taux par l'équation suivante : $x = \frac{\text{nombre des heures de marche}}{\text{le nombre total}}$

Le but c'est maximiser la valeur de ($x > 80\%$).

Tableau 11: heures de travail pour l'année 2018.

Désignation	heures de travail 2018												TOTAL	TAUX
	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre		
Heures ouverture	536	464	504	528	503	459	552	496	488	584	494	528	6 136	100%
Heures travail	503	464	503	527	503	459	552	496	488	582	494	528	6 099	99%

Source : document interne de l'entreprise.

Tableau 12: heures de travail pour l'année 2017

Désignation	Heures de travail 2017												TOTAL	TAUX
	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre		
Heures ouverture	520	480	528	504	528	422	504	538	480	552	512	456	6024	100%
Heures travail	520	480	528	504	516	421	504	538	480	552	512	442	5997	99%

Source : document interne de l'entreprise.

Les tableaux ci-dessus indiquent que l'entreprise GENERAL EMBALLAGE a enregistré un nombre d'heures de travail égale à 6099 heures pour l'année 2018 qui représente 99% des heures d'ouverture et 5997 heures pour l'année 2017 soit un pourcentage 99%. Il est à noter que le nombre d'heures travaillé pour l'année 2018 a évolué de 2 % par rapport à 2017.

2. Le temps d'arrêt préventive

Le temps d'arrêt préventif c'est la période de maintenance, d'entretien et de la révision des actifs organisationnels afin de les maintenir dans des conditions de fonctionnement optimales. Les inspections et observations systématiques permettent de détecter et de corriger les problèmes avant l'apparition d'une panne.

La mise en place d'un programme de maintenance planifiée devient obligatoire quand la qualité de la production est touchée à cause d'un équipement défectueux, ou lorsque le coût de réparation est trop élevé du fait d'une révision non prévue.

Le but de la maintenance planifiée est de prolonger la durée de vie des équipements et outils en anticipant les pannes potentielles. La mise en place de ce processus permet d'assurer des performances fiables et efficaces à l'usine, en s'assurant que l'équipement ne tombe pas en panne lorsque l'on en a le plus besoin.

Le temps d'arrêt préventif est calcul par l'équation suivante :

Le temps d'arrêt préventif = nombre des heures d'ouverture – nombre des heures en marche

Au sein de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE, ils ont enregistré durant les deux années 2017 et 2018 les résultats suivants :

Tableau 13: le nombre des temps d'arrêt pour l'année 2018

Désignation	heures préventive 2018												TOTAL	TAUX
	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre		
Heures d'ouverture	536	464	504	528	503	459	552	496	488	584	494	528	6136	100
Préventif+Manque de charge	33		1	1	0	0	0	0	0	2	0	0	37	60%

Source document interne de l'entreprise.

Tableau 14: le nombre des temps d'arrêt pour l'année 2017

Désignation	Heures préventive 2017												TOTAL	TAUX
	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	Juin	Juillet	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre		
Heures d'ouverture	520	480	528	504	528	422	504	538	480	552	512	456	6024	100
Préventif+Manque de charge	0	0	0		12	1	0	0	0	0	0	14	27	0,45%

Source : document interne de l'entreprise.

On constate que le nombre d'heures préventif pour l'année 2018 a augmenté de 10 heures par rapport aux heures préventives de l'année 2017 soit 37%.

Axe apprentissage organisationnel

1. Le turn-over

Le Turn-over est un indicateur de type quantitatif, il est défini comme étant la rotation de la main d'œuvre, mouvements d'entrées et de sorties des salariés, dans une entreprise. Il est mesuré par le rapport entre le nombre d'entrées ou de sorties au cours d'une année et l'effectif totale moyen.

Cet indicateur il peut être calculé par l'équation suivante :

$$\text{turn – over pour l'année 2018} = \frac{\text{nombre de départ 2018}}{\text{effectif total 2018}}$$

$$\text{turn – over pour l'année 2017} = \frac{\text{nombre de départ 2017}}{\text{effectif total 2017}}$$

Après le calcul des deux taux il faut une comparaison entre les deux taux.

Pour les deux années 2018 et 2017 le nombre de départs des employés sont résumé dans les deux tableaux suivant :

Tableau 15: nombre de départ pour l'année 2018

	Réalisation 2018											
	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
Effectif total	1181	1171	1169	1176	1177	1165	1167	1163	1159	1173	1184	1192
Départs	4	14	22	14	28	29	7	18	13	12	19	10
Turn-over	0,34%	1,20%	1,88%	1,19%	2,38%	2,49%	0,60%	1,55%	1,12%	1,02%	1,60%	0,84%

Source : document interne de l'entreprise.

Tableau 16 : nombre de départ pour l'année 2017

	Réalisation 2017											
	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre
Effectif total	1011	1012	956	951	1088	1124	1134	1137	1163	1179	1184	1010
Départs	10	5	14	29	21	21	12	19	6	26	26	17
Turn-over	0,99%	0,49%	1,46%	3,05%	1,93%	1,87%	1,06%	1,67%	0,52%	2,21%	2,20%	1,68%

Source : document interne de l'entreprise.

D'après les résultats dégagés par les calculs, on remarque que le nombre total de l'effectif a augmenté de 1010 à 1192 salariés, cette augmentation est due à l'extension des capacités de production qui a généré de nouveaux recrutements. Il est à noter que le turnover mensuel est faible (qui ne dépasse pas 5%) ce qui signifie généralement un climat social favorable et de bonnes conditions de travail, stabilité, mouvements des travailleurs

2. La productivité

La productivité mesure l'efficacité d'une entreprise. C'est une information sur la vitesse, la qualité de l'organisation de l'entreprise. Il ne faut pas confondre la productivité et la production, une entreprise peut être plus productive tout en produisant moins.

Le **ratio de productivité**, exprimé en unité monétaire, mesure les performances du personnel. Il indique le chiffre d'affaires (ou toute autre indicateur adéquat comme la valeur ajoutée ou l'EBE par exemple) que produit un salarié.

On peut calculer ce ratio par l'équation suivante :

$$\text{ratio de productivité} = \frac{\text{chiffre d'affaire}}{\text{nombre de salariés}}$$

L'intérêt de ce ratio vaut pour toutes les entreprises, quel que soit leur secteur d'activité (entreprises de services, de production ou de négoce). Il permet de se situer par rapport à ses concurrents.

Le service de contrôle de gestion a enregistré les résultats suivants :

$$\text{Ratio de productivité pour 2018} = \frac{627574496}{1192} = 5076566,26$$

$$\text{Ratio de productivité pour 2017} = \frac{5175679649}{1010} = 5124435,3$$

On constate que le ratio de productivité de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE diminue 5124435,3 DA à 5076566,26 soit un pourcentage de 0,93%.

Conclusion

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

L'objectif de notre stage pratique au sein de GENERAL EMBALLAGE a été de comprendre ce qu'un tableau de bord prospectif, la démarche de son élaboration et surtout l'objet de sa construction.

L'analyse des résultats recueillis lors de l'entretien ont montré que l'entreprise GENERAL EMBALLAGE est consciente de l'importance du tableau de bord et lui accorde une place privilégiée lors de la définition de sa politique.

Pour l'année 2018 l'entreprise GENERAL EMBALLAGE a enregistré un taux réalisation du chiffre d'affaire de 98% et un taux d'évolution de 16% qui dépasse l'objectif fixé par la direction (15%), ainsi qu'une augmentation du volume de production qui a engendré une évolution des coûts de production.

Concernant les indicateurs de l'axe client, GE a enregistré une diminution du nombre de réclamation et un taux de satisfaction des clients de 49%, Pour les indicateurs des deux axes processus interne et apprentissage organisationnel, l'entreprise a enregistré des résultats positifs par rapport aux objectifs fixés par la direction

En effet, La conception du tableau de bord doit être en mesure de répondre aux objectifs fixés et nécessite une très bonne connaissance des activités de l'entreprise, de son organisation et de sa stratégie. Ainsi, il est nécessaire que les responsables opérationnels s'impliquent et participent au processus d'élaboration d'un tableau de bord afin d'apporter leur vision « métier ». Mais il faut également que les contrôleurs de gestion soient présents dans cette démarche. Cependant, les résultats représentés dans ce cas pratique ne peuvent pas faire objet d'une généralisation, mais ils peuvent constituer un jet de réflexion sur un modèle de tableau de bord.

Conclusion générale

Conclusion générale

La mondialisation qui se propage dans 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 le cas de l'Algérie, davantage d'innovation et une montée en gamme de leur production.

La vocation principale des organisations, est non seulement de devenir leader de son marché, mais surtout de conserver sa position parmi ses concurrents et assurer la bonne marche et la continuité de ses activités, telle est aussi l'objectif majeur de l'entreprise « GENERAL EMBALLAGE ».

Tout au long de notre modeste travail, nous avons essayé d'apporter des éléments de réponses, que nous jugeons essentiels à la question : « *Quelle est la place du tableau de bord prospectif dans le management des organisations ?* ». Pour répondre à cette problématique nous avons tenté de présenter le processus d'élaboration du tableau de bord dans le système de contrôle de gestion au sein de la société "GENERALE EMBALAGE"

L'intégration du contrôle de gestion dans le système de pilotage de l'entreprise est devenue de plus en plus incontournable pour toute entreprise ambitieuse et qui veut améliorer ses performances, car il est considéré comme un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les moyens mis en place sont utilisés d'une manière efficace et efficiente en vue d'atteindre l'objectif fixé par l'entreprise. Le contrôle de gestion utilise toute une gamme d'outils comptables et statistiques : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord s'avère dès lors indispensable en vue de prévenir ou de déceler ses lacunes. Ainsi, il permet aux dirigeants de prendre rapidement des mesures correctives, pour éliminer les écarts entre les données réalisées périodiquement avec celles du passé où prévues.

Au cours du premier chapitre, nous avons essayé d'introduire la notion du contrôle de gestion en offrant une vision globale à l'ensemble de ses concepts, objectifs et outils fondamentaux. La comptabilité analytique de gestion constitue l'un des instruments fondamentaux du contrôle de gestion, permettant d'une part la détermination des différents coûts à chaque niveau et prix de revient par plusieurs méthodes, et d'autre part d'apporter aux dirigeants et aux responsables des données périodiques et chiffrées pouvant servir de base à la prise de décision. Fondée sur une organisation particulière, la comptabilité analytique permet de connaître, en quantité et en valeur, les diverses consommations de moyens de production nécessaires aux activités d'une période et les contributions de chaque service ou produits à la réalisation de résultats.

Outre que la comptabilité analytique de gestion est indispensable pour maîtriser la gestion de la société, le contrôleur de gestion a besoin ainsi d'un autre outil lui permettant préparer l'entreprise à exploiter les atouts et affronter les difficultés qu'elle rencontrera dans l'avenir. C'est pourquoi le contrôle de gestion éprouve ce besoin en utilisant la gestion budgétaire qui est défini comme un plan ou un budget prévisionnel des recettes et de dépenses pour période donnée.

L'outil privilégié du processus du contrôle de gestion est le tableau de bord prospectif qui est défini comme un instrument de mesure de la performance nécessaire pour la prise de décision par l'analyse des écarts des réalisations par rapport aux objectifs, et l'incite à étudier les actions correctives possibles, il recherche un équilibre entre les indicateurs financiers et non financiers pour évaluer la performance sur le court, le moyen, et le long terme dans un unique document de synthèse.

Le *Balanced Scorecard* a inauguré une véritable approche du management stratégique ; il propose une analyse multidimensionnelle de la performance fondée sur l'équilibre entre les ambitions stratégiques à long terme et les contraintes opérationnelles à court terme ; il vient ainsi en réponse aux insuffisances des systèmes classiques de mesure de la performance qui, s'intéressant qu'aux aspects financiers, sont incapables de faire le lien entre la stratégie et les actions à court terme.

La pratique du tableau de bord comme outil d'aide à la décision pour les acteurs opérationnels est relativement ancienne et très répandue dans le système de gestion des entreprises. C'est l'outil par excellence qui permet de décliner la stratégie des entreprises algériennes, particulièrement celle de GENERAL EMBALLAGE ce qui confirme notre première hypothèse.

GENERAL EMBALLAGE, leader du marché de la fabrication, de la commercialisation et de la distribution du carton ondulé, vise l'approvisionnement régulier de son marché national et international. Pour être efficaces, les contrôleurs de gestion au sein de GENERAL EMBALLAGE, doivent aujourd'hui concilier pilotage vers les résultats, maîtrise des techniques de base (budgétisation, tableaux de bord, reporting, comptabilité de gestion) et communication avec les opérationnels.

Dans le but de contrôler et de suivre son activité, le service contrôle de gestion de la société GENERAL EMBALLAGE a établi un outil de pilotage dans lequel la performance de la société est évaluée, cet outil est caractérisé par la cohérence et la précision dans la prise de décisions au sein de l'entreprise. Pour cela, le responsable du service a mis en place le tableau de bord qui répond aux exigences, et son élaboration passe par trois étapes essentielles, la première étape consiste au choix et définition des indicateurs de performance, en suite la deuxième étape est la fixation des objectifs pour chaque indicateur choisi dans l'étape précédente, à la fin le contrôleur de gestion doit mettre en place un tableau de bord, ainsi analyser les résultats de l'année.

Malgré sa mise en place et son utilisation au sein de la société GENERAL EMBALLAGE ses indicateurs sont figés à cause de la centralisation des décisions stratégiques.

Donc la réussite de la mise en place d'un outil de pilotage comme le tableau de bord prospectif est liée au respect de l'enchaînement de ces étapes et nécessite une très bonne connaissance des activités de l'entreprise, de son organisation et de sa stratégie. Ainsi, il est nécessaire que les responsables s'impliquent et participent aux processus d'élaboration d'un tableau de bord afin d'apporter leurs visions ce qui confirme notre deuxième hypothèse. Mais il faut également que les contrôleurs de gestion soient présents dans cette démarche.

Le processus d'élaboration du tableau de bord prospectif est différent d'une entreprise à une autre, donc il n'existe pas tableau de bord type, chaque entreprise a sa structure ses mission, ce qui confirme notre troisième hypothèse

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

*Références
bibliographiques*

Références bibliographiques

Ouvrage :

1. ALAZARD.C, SEPARI.S, « le contrôle de gestion : manuel et applications », 2^{éd}, DUNOD, Paris, 2001.
2. ALAZAD.C, SÉPARI.S, « Contrôle de gestion : manuel et applications », 5^{éd}, DUNOD, Paris, 2010.
3. BESCOS. P.L., DOBLER. P.H., Mendoza C., NAULLEAU. G., GIRAUD. F, « le contrôle de gestion et le management », Edition Montchrestien, Paris, 1997.
4. BOISILLIER. P., « Contrôle de gestion, cours et planification », Edition Vuibert, Paris, 1990.
5. BOUIN. X, SIMON. F-X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion », 3^{éd}, Dunod, Paris, 2009
6. BURLAUD. A., SIMON. C., « Le contrôle de gestion », Edition La découverte, Paris, 1997.
7. DORIATH. B., « Contrôle de gestion en 20 fiches », 5^{éd}, Dunod, Paris, 2008
8. DUBRULLE. L., JOURDAINE. D., « Comptabilité analytique de gestion », Edition, Dunod, Paris, 2007.
9. GAUTIER. F., PEZET. A., «Contrôle de gestion », Pearson, Paris, 2006.
10. GERVAIS. M, « Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise », Economica, Paris, 1990.
11. GERVAIS. M., « Contrôle de gestion », Edition Economica, Paris, 2000.
12. GIRAUD. F, « contrôle de gestion et pilotage de performance », Edition Gualino, Paris, 2003.
13. GIRAUD.F, SAULPIC.O, NAULLEAU. G [ETAll], « Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance », 2 éd, Gualino éditeur, Paris, 2004.
14. HLFER.J.P, ORSONI.J : « T.O.G2 comptabilité analytique », Edition Vuibert, Paris, 1984.
15. HELFER J.-P., KALIKA M., ORSONI J., « Management : Stratégie et organisation », Vuibert, Collection Gestion, Paris 2006
16. HORNGEREN.C, « contrôle de gestion et gestion budgétaire », édition Education, 3^{éd}, édition, Paris, 2006.

17. KAPLAN. R & D. NORTON; « Le tableau de bord prospectif », Éd d'Organisation, Paris, 2003.
18. LANGLOIS. G, BONNIER.C, BRINGER.M, le contrôle de gestion, édition Foucher, Paris, 2005.
19. LAUZEL.P, Robert TELLER., « Contrôle de gestion et budget », 7^{éd} Dalloz, Paris, 1994.
20. LOCHARD J., « La gestion budgétaire : outil de pilotage des managers », Edition d'Organisation, Paris, 1998.
21. LONING. H, MALLERET. V, MERIC. J [ETALL], « Le contrôle de gestion : Organisation, outils et pratiques », 3^e édition, Dunod, Paris, 2008.
22. MELYON.G, « comptabilité analytique », 3^e édition, Bréal, Paris, 2004.
23. SALOU. J-Y., « Le tableau de bord de décideur », Editions d'Organisation, Paris, 2002.
24. SÉPARIS, SOLLE.G, LE CŒUR.L, « Management et contrôle de gestion : L'essentiel en fiches », 2e édition, Dunod, Paris, 2014.
25. SILEM. A., MARTINET. A-C., « Lexique de gestion », 6^{éd} Dalloz, Paris, 2003.

Reuves et Thèses :

1. BATAÇ. J., ERRAMI. Y., « Le rôle du service contrôle de gestion dans l'adaptation stratégique des banques », Manuscrit auteur, publié dans « Comptabilité et connaissances », Paris, 2005
2. BENZENNATI L, « le contrôle de gestion par le système budgétaire : cas de Danone Djurdjura », Promotion 2011/2012. Université de Bejaia.
3. BESSAI Fatima, OUAMARA Dyhia, mémoire : « Le processus d'élaboration d'un tableau de bord de gestion Cas : SONELGAZ de Bejaia », promotion 2013/2014, université de Bejaia.
4. CHALAL Hamza, NAIT MAMMAR Zahir, Mémoire « le contrôle de gestion par le système budgétaire cas : Général emballage », promotion Mars 2016, Groupe INSIM.

5. GUENFISSI Nabila, NISSAS Aicha, Mémoire « le tableau de bord RH : outil de pilotage de la fonction RH cas : COJEK Elkseur », promotion 2016/2017, université de Bejaia.
6. HANI S. ; HAOUA T. ; Mémoire « le contrôle de gestion par le système budgétaire cas : Tchir-lait Candia », promotion 2012/2013, université de Bejaia.
7. KANIT Abdelghafour, Mémoire : « élaboration du tableau de bord prospectif pour le pilotage stratégique d'un système de production cas SCIMAT BATNA », promotion 2004/2005, université de Batna.
8. METAIS E. et ROUX-DUFORT C., « *Vision stratégique et formes d'apprentissage organisationnel : Des stratégies d'adéquation aux stratégies d'intention* », <http://www.strategie-aims.com/Montréal/mtais-ro.pdf>.

Annexes

Annexe n°01 : Guide d'entretien

➤ **Informations relatives au personnel de l'entreprise :**

1. Quelle est la date de création de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE?

.....
.....
.....

2. Quelle est l'effectif total de l'entreprise SPA GENERAL EMBALLAGE ?

.....
.....
.....

3. quelle est la place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE ?

.....
.....
.....

4. quelles sont les différentes missions du service contrôle de gestion au de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE ?

.....
.....
.....

➤ **Informations relatives au tableau de bord RH :**

1) Quels sont les outils de mesure de la performance utilisés par l'entreprise SPA GENERAL EMBALLAGE ?

.....
.....
.....

2) L'entreprise SPA GENERAL EMBALLAGE élabore-t-elle des tableaux de bord prospectifs ?

.....
.....
.....

2-1) Si la réponse à la question 2) est « Non », pourquoi ?

.....

2-2) Si la réponse à la question 2) est « Oui », veuillez répondre aux questions qui suivent:

3) Pourquoi l'entreprise SPA GENERAL EMBALLAGE conçoit-elle des tableaux de bord ?

.....
.....
.....
.....

4) Quel est la fréquence d'établissement du tableau de bord ?

.....
.....
.....

5) Qui prennent la décision de l'élaboration d'un tableau de bord ?

.....
.....
.....

6) quelles sont les critères de choix des indicateurs composant le tableau de bord au sein l'entreprise SPA GENERAL EMBALLAGE ?

.....
.....
.....

7) Qui sont l'acteur chargé de l'élaboration du tableau de bord ?

.....
.....
.....

8) Quels sont les principales étapes de l'élaboration d'un tableau de bord ?

.....
.....
.....

9) Quelle est la durée de réalisation d'un tableau de bord au sein de l'entreprise SPA GENERAL EMBALLAGE ? ?

.....
.....
.....

10) Quelles sont les principales composantes d'un tableau de bord au sein de l'entreprise SPA GENERAL EMBALLAGE ?

.....
.....
.....

11) Quelle sont Les sources d'information utilisées afin de déterminer (de qualifier et de Quantifier) les composantes du tableau de bord ?

.....
.....
.....
.....

12) A qui sont destinées les informations recueillies dans les tableaux de bord?

.....
.....
.....

13) La conception du tableau de bord répond-elle aux exigences des utilisateurs ?

.....
.....
.....

– Si la réponse est « Non », pourquoi ?

.....
.....
.....

14) La Direction prend-elle en considération les résultats dégagés par les indicateurs du tableau de bord lors de sa prise de décision ?

.....
.....
.....

– Si la réponse est « Oui », qui est concerné par ces décisions ?

.....
.....
.....

– Si la réponse est « Non », pourquoi ?

.....
.....
.....

Annexe 2 : le tableau des investissements

MACHINE	MARQUE	VALEUR MDA	SITE D'INSTALLATION
LIGNE ONDULEUSE	FOSBER	580	Akbou
2AUTO-PLATINES	BOBST	272	Sétif
			Akbou
MASTERFLEX	BOBST	268	Akbou
MASTERCUT	BOBST	162	Akbou
MARTIN 924	MARTIN	223	Sétif
MARTIN 618	MARTIN	175	Akbou
2 PRESSES BALLEES	FAES	25	Akbou
CHARGEUR AUTOMATIQUE LOADER	BOBST	19	Akbou
LIGNE ONDULEUSE	FOSBER	540	Sétif
MARTIN 618	MARTIN	175	Sétif

Source : document interne de l'entreprise

Annexe 3 : le chiffre d'affaire par segment.

Chiffre D'affaires 2018 Par Segment "DA"							
Désignation	Plaque	Caisse américaine	Caisse avec forme de découpe "Barquette"	Déchets	Autres "moules et clichés"	Total	Taux
Janvier	122 678 076	170 807 976	122 573 657	2 588 472	2 032 930	420 681 110	6,80%
Février	114 996 041	196 636 832	146 906 175	19 734 864	1 568 221	479 842 131	7,75%
Mars	137 985 276	235 400 725	181 176 755	8 116 656	1 597 771	564 277 183	9,12%
Avril	148 261 180	213 767 177	172 728 782	6 751 149	683 948	542 192 236	8,76%
Mai	158 464 040	227 080 836	213 312 259	18 236 492	3 408 291	620 501 919	10,03%
Juin	144 881 445	193 998 014	155 139 732	10 577 834	3 774 304	508 371 329	8,21%
Juillet	104 705 654	167 686 300	143 595 049	4 450 588	573 077	421 010 667	6,80%
Août	158 776 962	194 949 877	160 459 899	8 288 279	3 500 126	525 975 143	8,50%
Septembre	149 114 877	162 892 241	145 405 519	9 719 912	297 315	467 429 863	7,55%
Octobre	144 530 287	214 723 392	168 350 073	11 806 107	1 082 888	540 492 746	8,73%
Novembre	161 478 670	221 710 525	172 823 485	11 274 385	671 802	567 958 868	9,18%
Décembre	152 932 584	182 671 549	187 665 056	6 921 212	206 647	530 397 047	8,57%
Cumul	1 698 805 092	2 382 325 443	1 970 136 441	118 465 949	19 397 319	6 189 130 244	100,00%
% Cumul	27,45%	38,49%	31,83%	1,91%	0,31%	100,00%	

Source : document interne de l'entreprise

Table des matières

Table des matières

Liste des abréviations

Listes des Tableaux, et des figures :

Liste des tableaux :

Liste des figures :

Introduction	1
Chapitre I : généralités sur le contrôle de gestion.....	6
Section 1 : notions de base sur le contrôle de gestion	6
1. Historique du contrôle de gestion	7
2. Définition et finalités du contrôle de gestion	9
3. Le processus du contrôle de gestion	15
4. Contrôle de gestion et structure de l'entreprise	16
5. Le métier du contrôleur de gestion	19
6. Les différents niveaux du contrôle de gestion	24
Section 2 : les principaux outils du contrôle de gestion	26
1. La comptabilité analytique	26
2. La gestion budgétaire.....	29
3. Le tableau de bord	33
4. Le reporting	37
Conclusion.....	37
Chapitre II : le tableau de bord prospectif	39
Section 1 : généralités sur le tableau de bord prospectif	39
1. Historique et évolution du tableau de bord prospectif.....	40
2. Définitions du tableau de bord prospectif.....	41
3. Pourquoi un tableau de bord prospectif.....	42
4. Les principales fonctions du tableau de bord prospectif	43

5. Les quatre axes et leurs liens de causalité	45
6. La différence entre le tableau de bord de gestion et le tableau de bord prospectif.....	50
Section 2 : la démarche de la mise en œuvre d'un TBP	56
1. Principes de conception	56
2. Les étapes de conception du tableau de bord prospectif	59
3. Les conditions de succès de la conception d'un tableau de bord	66
4. Les erreurs à éviter	67
5. Intérêt et limite du tableau de bord prospectif.....	69
Chapitre III : l'élaboration du tableau de bord au sein de l'entreprise "GENERAL EMBALLAGE"	73
Section 01 : présentation de l'organisme d'accueil et le service contrôle de gestion de "GENERAL EMBALLAGE"	73
1. Présentation de l'organisme d'accueil	73
2. Le contrôle de gestion au sein de l'entreprise "Général Emballage".....	82
Section 2 : l'élaboration du tableau de bord prospectif au sein de l'entreprise GENERAL EMBALLAGE.....	87
Etape 01 : La construction et le choix d'indicateurs.....	87
Etape 2 : la fixation des objectifs par axe	89
Etape 3 : mise en œuvre et analyse des réalisations par rapport aux objectifs fixés.....	91
Conclusion générale	111
Références bibliographiques	116
Ouvrage :	116
Revue et Thèses :	117
Annexes	119

Résumé

Le tableau de bord Prospectif (TBP), ou tableau de bord équilibré, est une méthode lancée en 1992 par Robert S. Kaplan et David 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

A travers ce mémoire, nous cherchions à comprendre la démarche de l'élaboration du tableau de bord prospectif, les outils utilisés ainsi que les acteurs concerné, et ce dans le cadre d'une entreprise algérienne. Pour ce faire, nous avons opté pour un stage pratique au sein de l'entreprise SPA GENERAL EMBALLAGE, unité d'Akbou.

Nous avons exposé nos principaux résultats issus de l'analyse des données collectées. Ce qui nous a permis de répondre à notre question principale et de nous positionner vis-à-vis des hypothèses émises au départ.

Mots clés

Tableau de bord prospectif, Performance, Pilotage, indicateur, GENERAL EMBALLAGE.

Abstract

The Balanced Scorecard (BSC), or balanced scorecard, is a method launched in 1992 by Robert S. Kaplan and David Norton that translates the company's mission and strategy into a set of performance basis of a strategy steering system.

Through this dissertation, we sought to understand the process of drawing up the Balanced Scorecard, the tools used as well as the actors concerned, and this within the framework of Algerian company. To do this, we opted for a practical internship within the company SPA GENERAL EMBALLAGE, Akbou unit.

We presented our main results from the analysis of the data collected. This allowed us to answer our main question and to position ourselves vis-à-vis the assumptions made at the outset

Key words:

Balanced scorecard, Performance, pilot, indicator, GENERAL EMBALLAGE.

