

Université Abderrahmane MIRA de Bejaia

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences
de Gestion

Département des Sciences de Gestion

Mémoire de fin de cycle

En Vue de l'Obtention du Diplôme de Master en sciences de gestion
Option : Management des Organisations

THEME

*La contribution d'un tableau de bord de gestion
à la performance de l'entreprise
Cas de la SPA ALCOST*

Réalisé par :

M^{elle} BENMOUHOU B Lynda

M^{elle} MOUSSOUM Bahia

Promoteur :

M^r AMIMER Amar

Devant le jury :

Président :

Examineur :

Juin 2014



Remerciements

Au terme de ce travail, nous tenons tout d'abord à remercier le « BON DIEU » le tout puissant, de nous avoir accordé le courage, la patience et surtout la santé pour réaliser et mener au bien notre travail.

Nous tenons également à remercier infiniment notre promoteur M. AMIMER A. Pour ses conseils, et ses orientations sans lesquelles ce travail n'aurait pas pu être mené dans les meilleurs délais.

Nous témoignons notre reconnaissance aussi à M^r BAKOURI A. de nous avoir accepté au sein de ALCOST.

Comme nous remercions toutes les personnes qui ont contribué au bon déroulement de notre stage pratique au niveau d'ALCOST surtout M^{elle} LAGHMIZI M. et M^{elle} BENSIDHOUM S.

Et à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de notre mémoire.

MERCI

Medicaces

Avec l'aide de bon dieu, le tout puissant, ce travail est achevé, je le dédie à toutes personnes chères à mon cœur.

Je tiens à dédier ce modeste travail à:

A la mémoire de ma très chère mère que le bon dieu l'accueille dans son vaste paradis « YEMMA, votre existence est éternelle dans nos cœurs »;

A la mémoire de mes grands parents;

Mon très cher Papa « grand merci » et que dieu vous gardera pour nous;

A mon très cher frère « Dada » et sa femme Djawida et Na Zahia;

A ma très chère sœur Fahima que j'aime beaucoup et son mari ;

A mes sœurs Louiza et Nacéra et leurs maris;

A une personne très chère à mon cœur;

A mes nièces Taous, Lydia, Yasmine et surtout les chouchottes Anais et Ania;

A mes neveux Toufik, Sofiane, Hocine, Kacem et momouh;

A mes tantes Fatima, Zahoi et mes oncles;

A mes cousines Sihem, Nawel, Farida, Ghania, Kenza, Nassima et surtout Fadila et à toute ma famille;

A mes copines Hamida, Imene, Nadia, Nadia, Saliha, Nassima ;

A mes amies Samia, Naima, Wahiba, Lydia, Asma, Zahra et Nadjet;

A ma copine et binome Lynda et à toute sa famille;

A la section Management des organisations (MO) promotion (2013-2014);

Enfin, à tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

BAHIA
BAHIA

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à :

La mémoire de mon très cher oncle « A/HAKIM »

Que dieu l'accueille dans son vaste paradis.

Mes très chers parents et grands parents

Aucune dédicace ne peut exprimer l'affection et l'amour que j'éprouve envers vous.

Puisse ce travail être la récompense de votre soutiens et sacrifice pour assurer mon bien être et mon éducation.

Mes chers frères et sœurs

Sara, Nawel, Walid, Fayçal; en témoignage de l'amour et l'affection que je porte pour vous.

Mon oncle et sa femme et leur petite famille

La lumière et la joie de la maison : Aniès, Elena et A/Hakim.

Toute ma famille sans exception

Tout mes amis(es) et en particulier

Dyhia, Nawel, Imen, Naima, Nabila, Samia, Lila, Lynda, Mereim, Fatiha, Sadika, Wahiba, Assia, Ahmed, Razik, Sofiane, Ghazi.

MON binôme et mon amie

Bahia et toute sa famille.

La section Management des organisations (MO) promotion (2013-2014).

Lynda

Liste des abréviations

ABC : Activity Based Costing.

ALCOST : Algérienne des Costumes.

BCG : Boston Consulting Group.

BSC : Balanced Scorecard.

CA : Chiffre d’Affaire.

C&H : Groupe Confection et Habillement.

DCT : Dettes à Court Terme.

EBE : Excédent Brut d’Exploitation.

FCS : Facteurs Clés de Succées.

GIMSI : Généralisation, Information, Méthode et Mesure, Système, Individualité.

HT : Hors Taxes.

ISA : International Standard on Auditing.

JANUS : Jalonner, Justifier, Analyser, Architecturer, Normaliser, Normer, Unifier, Utiliser, Structurer, Situer.

OST : Organisation Scientifique du Travail.

OVAR : Objectif, Variable d’Action, Responsabilité.

SPA : Société Par Action.

SGP : Société de Gestion des Participations.

TBG : Tableau de Bord de Gestion.

TBP : Tableau de Bord Prospectif.

TTC : Toutes Taxes Comprises

VA : Valeur Ajoutée.

VD : Valeur Disponible.

VE : Valeur d’Exploitation.

VR : Valeur Réalisable.

Sommaire

Remerciements.

Dédicaces.

Liste des abréviations.

Introduction générale	01
Chapitre 01 : Le contrôle de gestion : analyse conceptuelle	04
Section 01 : Aperçu sur le contrôle de gestion	04
Section 02 : Notions voisine du cntrôle de gestion	11
Section 03 : Instruments du contrôle de gestion	17
Chapitre 02 : Approche théorique sur les tableaux de bord de gestion	28
Section 01 : Généralités sur le tableau de bord	28
Section 02 : Méthodes d'élaborations d'un TB	35
Section 03 : Tableau de bord prospectif ou Balanced Scorecard	48
Chapitre 03 : Le tableau de bord au service de la performance de l'entreprise	58
Section 01 : Concept de la performance	58
Section 02 : Indicateurs de performance	66
Section 03 : Mesure de la performance	73
Chapitre 04 : Le tableau de bord de gestion et la performance au sein de l'entreprise....	81
Section 01 : Présentation de l'entreprise ALCOST	81
Section 02 : Elaboration d'un TB de gestion de production au sein de l'entreprise ALCOST.....	90
Section 03 : Elaboration d'un TB commercial et RH au sein de l'entreprise ALCOST	97
Conclusion générale	107
Bibliographie	109
Liste des tableaux	112
Liste des figures	113
Liste des annexes	114
Table des matières.	

Introduction générale

De nos jours, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs produits dans un marché où seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché.

Les entreprises et l'environnement dans lequel celles-ci évoluent deviennent de plus en plus complexes. Les contraintes et les menaces s'accumulent pour générer un flux ininterrompu de réorganisations, de refontes des processus de plans d'actions et de procédures palliatives. Ces contraintes et ces menaces, de toutes natures, relèvent de domaines variés qui vont du réglementaire au droit international en touchant également les domaines technique, normatif ou sécuritaire.

Ces dix dernières années, l'environnement économique algérien a été marqué par la multiplication des petites et moyennes entreprises qui ont réussi, tant bien que mal, à s'imposer comme étant l'une des forces principales du développement économique du pays.

A l'inverse, les entreprises de faible organisation sont vouées à se marginaliser, voire même à disparaître. La survie de telle entreprise exige une amélioration de leur performance, donc pour maîtriser des situations de plus en plus complexes il est indispensable de créer une fonction de contrôle de gestion.

La fonction de contrôle de gestion peut être définie « Comme un ensemble des tâches permettant d'apprécier des résultats des centres de gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance »¹

Il est primordial pour les entreprises de fonder leur pilotage sur des prévisions et des planifications pour développer leur mobilité et leur créativité, tout en obtenant des résultats performants. Pour que le pilotage s'effectue dans des bonnes conditions, pour guider les décisions opérationnelles, le contrôleur de gestion doit se doter d'un instrument de mesure rapide et fiable dont le tableau de bord.

« Le tableau de bord est un outil de pilotage et d'aide à la décision regroupant une sélection d'indicateurs. C'est un outil de pilotage, construit d'une façon périodique, à l'intention d'un responsable afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance »².

¹ MEKKAOUI M., « Précis de contrôle de gestion », Edition ECONOMICA, Paris, 2007, P 9.

² DORIATH B., « Contrôle de gestion », 4^{ème} édition DUNOD, Paris, 2005, P 10.

Introduction générale

Le tableau de bord est en général un révélateur des points faibles dans l'organisation, son objectif est de mesurer la performance.

« Le concept de performance fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation.

La mesure de la performance dépasse le simple constat, elle a pour objectif de la prise des décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance ».³

L'objectif de notre étude est de fournir un aperçu de la pratique d'un tableau de bord de gestion au sein d'une entreprise publique et son influence sur la performance de cette dernière, et pour le faire notre problématique s'articule autour de la question principale suivante :

« Comment peut-on élaborer un tableau de bord de gestion au sein d'une organisation ? Et comment choisir les indicateurs fiables pour la mesure de la performance ? ».

Le problème ainsi posé, nous amène à approfondir notre recherche tout en répondant aux questions secondaires suivantes :

- En quoi consiste le rôle d'un tableau de bord de gestion ? et quelles sont ses différentes méthodes de conception ?
- Comment devrait-on mesurer la performance de l'entreprise et quelles sont les meilleures mesures susceptibles d'être utilisées ?

Pour répondre à ces questions, nous avons posé les deux hypothèses suivantes :

- Hypothèse 01 : Le tableau de bord de gestion est un outil synthétique qui compare entre les réalisations et les prévisions, il existe plusieurs méthodes pour leurs conception, l'entreprise ALCOST utilise une d'elle selon son activité.
- Hypothèse 02 : La performance est une variable mesurable à l'aide des tableaux de bord de gestion qui sont un ensemble d'indicateurs. Le choix de ces indicateurs diffère d'un service à un autre.

Afin de bien mener notre étude nous avons adopté une démarche méthodologique descriptive et analytique comportant deux niveaux d'analyse, le premier concerne une recherche bibliographique (ouvrages, sites internet, revus, articles, ...etc.), le deuxième concerne une étude d'un cas pratique au niveau de l'entreprise ALCOST d'une durée d'un mois allons du 01 Mars au 01 Avril.

³ DORIATH B., « Contrôle de gestion, en 20 fiches », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008, P 129.

Introduction générale

A cet effet, notre étude se base sur le tableau de bord de gestion et sa contribution à améliorer la performance de l'entreprise. Pour cela, notre travail est divisé en quatre chapitres. Le premier concerne une analyse conceptuelle du contrôle de gestion ; les instrument de contrôle de gestion en général, le deuxième se base sur l'approche théorique des tableaux de bord de gestion ; généralités et méthodes de conception, le troisième aborde le lien entre le tableau de bord de gestion et la mesure de la performance de l'entreprise ; les indicateurs de mesure de cette dernière, et en dernier le quatrième chapitre porte sur l'étude pratique, d'appliquer de manière concrète le tableau de bord de gestion pour chaque service de l'entreprise ALCOST.

Introduction

Dans ce premier chapitre nous allons essayer d'éclairer la compréhension des concepts du contrôle de gestion et retracer les autres notions du contrôle.

De ce fait, ce premier chapitre est subdivisé en trois sections, la première est consacrée à la définition des concepts fondamentaux et vise à apporter la lumière sur les termes clés du contrôle, la deuxième porte sur les notions voisines du contrôle et la troisième est dédiée aux instruments du contrôle de gestion.

Section 01 : Aperçu sur le contrôle de gestion

1-L'historique du contrôle de gestion

« Le contrôle de gestion a été apparu dans les années 1920 au sein de quelques grandes entreprises industrielles américaines, il a été pleinement développé dans les entreprises françaises au début des années 1970 »¹.

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu la pierre angulaire de l'entreprise du fait qu'il est source de progrès et d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises.

C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre des objectifs de l'organisation. Il est donc une réponse à un certain nombre de problèmes pour les quels la recherche des solutions s'impose : l'augmentation des coûts et la désorganisation des services au sein de l'entreprise.

Dans le tableau n° 01, nous illustrons l'évolution des objectifs du contrôle de gestion de l'ancien au nouveau.

¹ LANGLOIS L. et all, « Contrôle de gestion », Edition BERTI, Alger, 2008, P 11.

Tableau n° 01 : L'évolution des objectifs du contrôle de gestion

Ancien	Nouveau
Stratégie top/down	Stratégie centrée sur le consommateur
Standardisation	Personnalisation
Suivi des plans	Processus d'innovation continu
Maîtriser l'activité	Satisfaction des besoins du consommateur
Pas de surprise	Empowerment (responsabilisation).

Source : TELLER R., « Le contrôle de gestion », édition management et société, Paris, 1999, P 27.

2- Notion du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une pratique courante dans de nombreuses organisations. Avant de l'éclairer, nous allons définir ses composantes : contrôle/gestion.

2-1- Concepts : Contrôle / Gestion

- Contrôle² : Maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu.
- Gestion³ : C'est l'utilisation d'une façon optimale des moyens rares mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés à l'avance.

2-2- Définitions retenues par quelques auteurs

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, entre autres nous citons celles de : C. ALAZARD ; R. N. ANTHONY ; A. BURLAUD et C. SIMON.

Définition de C. ALAZARD

« Le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse, d'aide à la décision (quantitatifs et qualitatifs), pour piloter les produits, les activités et les processus d'une organisation, en fonction de ses objectifs, pour aider à la gestion de l'organisation et de ses acteurs (management des équipes et socialisation des acteurs), pour aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques »⁴.

²Dictionnaire de management, 4^{ème} édition AFNOR, Paris, 2000, P 37.

³ Idem, P 80.

⁴ ALAZARD C., SÉPARI S., « Contrôle de gestion », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 2010, P 28.

« Le contrôle de gestion dans les approches récentes est un instrument d'analyse des performances, spécifique selon les objectifs de l'organisation et les comportements des participants »⁵.

Définition de R.N. ANTHONY

« Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente »⁶.

Retenons le fait que le contrôle de gestion pour Anthony suppose l'existence des objectifs préalables que le manager chargé de réaliser à travers l'action d'autres individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manières efficace et efficiente.

Définition d'A.BURLAUD et C.SIMON

« Le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »⁷.

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 met en place des dispositions qui conduisent à une convergence des intérêts individuels vers l'objectif de l'organisation.

⁵ALAZARD C., SÉPARI S., Op.cit, P 409.

⁶ ANTHONY R.- N., « La fonction contrôle de gestion », In LANGLOIS L. et all, « Contrôle de gestion », Edition BERTI, Alger, 2008, Page 13.

⁷ BURLAUD A., SIMON C., « Le contrôle de gestion », In LANGLOIS L. et all, « Contrôle de gestion », Edition BERTI, Alger, 2008, Page 13.

3-Processus du contrôle de gestion

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management : ⁸

-Prévision, exécution, évaluation et apprentissage.

3-1-Phase de prévision

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

3-2-Phase d'exécution

Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation 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.

3-3-Phase d'évaluation

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle (au sens stricte) 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.

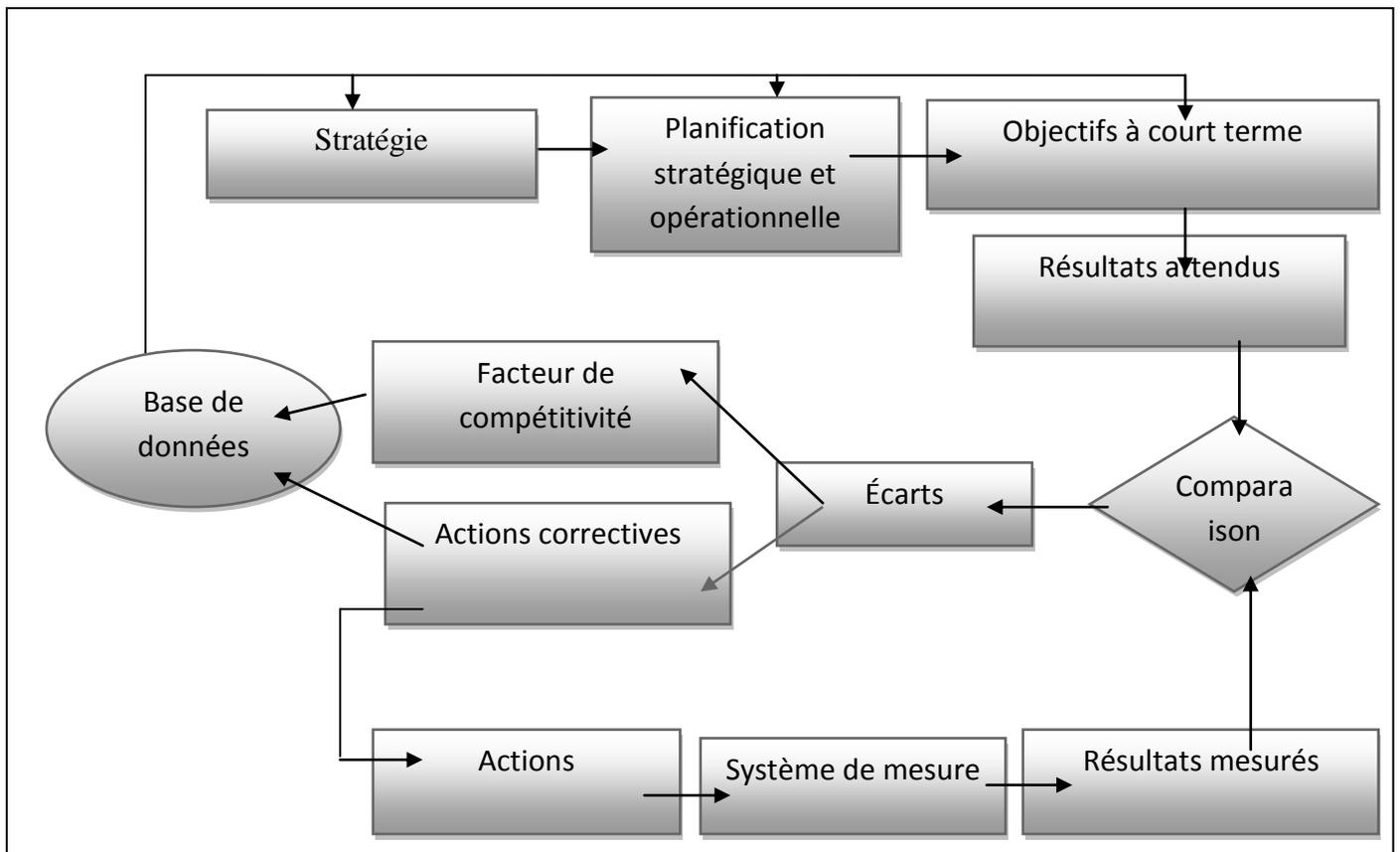
3-4-Phase d'apprentissage

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

⁸LANGLOIS L. et all, Op.cit, P 18 et 19.

La figure n° 01 illustre le processus du contrôle de gestion.

Figure n ° 01 : Le processus du contrôle de gestion



Source : LANGLOIS L. et all, « Contrôle de gestion », Edition BERTI, Alger, 2008, P 19.

4-Champs d'application du contrôle de gestion

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

4-1-Contrôle de gestion et stratégie

La stratégie consiste en la détermination des buts et des objectifs d'une entreprise, en l'adoption de moyens d'action et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs.

Les termes de « moyens d'action » et « d'allocation de ressources » introduisent donc les notions de coûts, de budgets et donc lient stratégie et contrôle de gestion.

Le contexte des entreprises tient compte de nombreux facteurs, tant quantitatifs que qualitatifs, difficiles à prévoir et à mesurer :

- La diffusion de technologies bouleversant les produits, les procédés, le temps, l'espace, l'information et la communication ;
- La prise en compte de la dimension environnementale (écologie, pollution...) pour gérer les ressources actuelles et futures (responsabilité social de l'entreprise, développement durable...);
- L'évolution sociologique de la demande et des salariés tant vis-à-vis de la consommation que vis-à-vis du travail (qualité, temps, altermondialiste...).

Dans ce contexte, le contrôle de gestion voit ses objectifs et son champ d'analyse s'élargir.

Les décideurs cherchent à utiliser les outils du contrôle de gestion comme une aide au diagnostic des facteurs clés de succès, des compétences spécifiques de l'organisation, pour toutes ses activités et les départements de sa structure.

La stratégie est déterminée par la direction générale. Cette dernière précise vers quelle direction l'entreprise doit se diriger à long terme. L'internationalisation, la spécialisation et la croissance interne sont des exemples de stratégies adoptées par de nombreux groupes industriels et commerciaux. La formulation d'une stratégie est un préalable indispensable à la mise en place d'un contrôle de gestion.⁹

Le contrôle de gestion intervient à deux niveaux :¹⁰

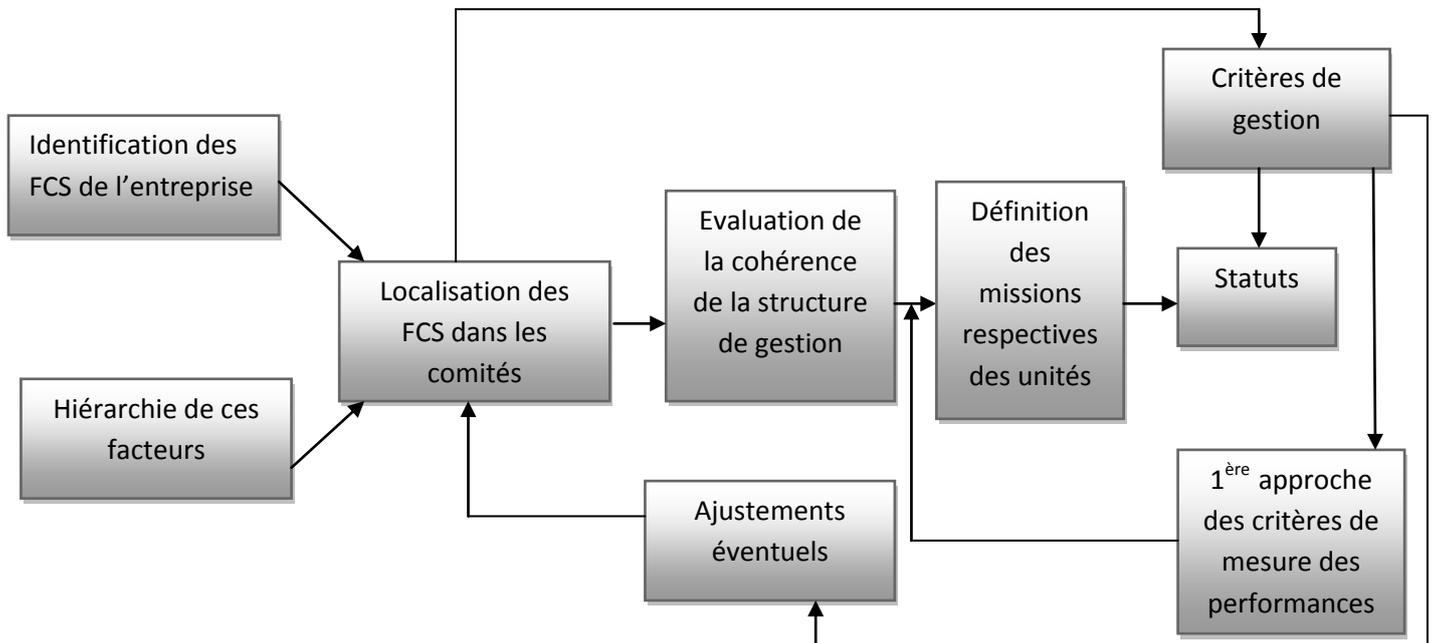
- En amont, pour éclairer les choix stratégiques. Il est courant, par exemple que les services du contrôle de gestion soient sollicités dans le cadre d'achat d'une entreprise pour analyser le plan d'affaire de l'entreprise cible.
- En aval, pour s'assurer que la stratégie est bien mise en œuvre à l'échelle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

⁹FABRE P. et all, «Management et contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris, 2008, P 25.

¹⁰BURLAUD A. et all, « Contrôle de gestion », 4^{ème} édition FOUCHER, Paris, Juin 2010, P 18 et 19.

La figure n° 02 montre le lien entre la stratégie et le contrôle de gestion.

Figure n° 02 : La stratégie et le contrôle de gestion



Source : BOUQUIN H., « fondement du contrôle de gestion », PUF, Que sais-je ?, N°: 2892, In ALAZARD C., SÉPARI S., « Contrôle de gestion », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 2010, P 23.

4-2- Contrôle de gestion et finance

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

Le contrôle de gestion et la finance sont deux disciplines non seulement tournées vers le passé mais également vers l'avenir. En particulier, l'étude de la rentabilité des investissements de toute nature est menée conjointement par le contrôle de gestion. La première fonction sélectionne, conçoit le modèle et les critères de choix à appliquer (valeur actuelle ; taux interne de rentabilité...) tandis que la seconde fonction assiste les opérationnels pour la prévision et la sélection des données pertinentes. Enfin l'ensemble de la démarche prévisionnelle (plans stratégique et opérationnel, budget) réalisée par le contrôle de gestion a un impact non négligeable en matière de communication financière de l'entreprise.¹¹

¹¹BURLAUD A. et all, Op.cit, P 19et 20.

4-3-Contrôle de gestion et GRH

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

Le contrôle de gestion fournit également des indicateurs pour le pilotage des ressources humaines (taux de rotation, pourcentage de personnel intérimaire) et de l'évolution de la masse salariale.¹²

Section 02 : Notions voisines du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion admet d'autres notions voisines telles que le contrôle interne, contrôle organisationnel, l'audit interne et l'audit externe.

1-Contrôle interne

Le contrôle interne concerne la fixation des règles, des procédures et le respect de celles-ci, l'Ordre des Experts-Comptables et Comptables Agréés (OECCA) en donne la définition suivante : « c'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »¹³.

Il peut s'effectuer par des procédures qui intègrent les risques et la répartition des rôles et des responsabilités des acteurs dans l'entreprise :¹⁴

¹²BURLAUD A. et all, Op.cit, P 22.

¹³ALAZARD C., SEPARI S., « Contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris, 2007, P 11.

¹⁴FABRE P. et all, Op.cit, P 56.

D'abord, la prise en compte systématique des risques dans les choix stratégiques, en tenant compte de l'aversion ou de la tolérance des acteurs par rapport aux risques et la prise en compte des risques dans la définition des objectifs de l'entreprise et des managers.

Ensuite, une identification des événements perturbateurs susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise ; une synthèse des risques par grande fonction ou processus ; mais ces risques vont évoluer en fonction des changements internes et externes et donc il faut pouvoir adapter le dispositif de contrôle interne dans le fonctionnement courant de l'entreprise. La cartographie des risques constitue cette synthèse des enjeux et des risques déclinés par grande fonction et permet, pour tous les acteurs, une vision commune des risques, des responsabilités et des actions.

Puis, les procédures de contrôle interne; si l'analyse des procédures opérationnels a été faite de manière systématique avec les niveaux de risques par le contrôle interne, la comparaison avec la cartographie des risques permettra de vérifier la pertinence des risques couverts par le contrôle interne, et, si besoin, de modifier ou d'améliorer certains processus. Si le contrôle interne est peu développé, la cartographie permettra de concevoir et de mettre en place les dispositifs nécessaires de contrôle pour maîtriser l'ensemble des risques repérés.

Enfin, l'intégration du référentiel de gestion des risques élaboré, dans les modes de fonctionnement à tous les niveaux de l'entreprise. Il faut diffuser la gestion des risques dans tout le dispositif de management : aussi bien la définition des fonctions, des objectifs, des normes, des systèmes d'information, des tableaux de bord pour une gestion globale des risques de l'organisation et des partenaires au-delà de la frontière.

Il existe des ressemblances entre le contrôle interne et le contrôle de gestion, ainsi le tableau n° 02 présente la différence entre les deux.

Tableau n° 02 : Analyse comparative des deux types de contrôle

	Contrôle interne	Contrôle de gestion
Leur nature	Un ensemble de sécurités	Un ensemble de procédures et de méthodes permettant de suivre, d'analyser et de corriger la gestion de l'entreprise.
Leurs objectifs	Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise : <ul style="list-style-type: none"> · Protection du patrimoine · Qualité de l'information · Amélioration des performances · Application des instructions de direction 	<ul style="list-style-type: none"> · Concevoir le circuit d'information pour faciliter sa circulation · Vérifier si les objectifs fixés sont atteints · Synthétiser l'ensemble des résultats permettant une vue globale de la situation

Source : CONSULTING J., « Outils et techniques de contrôle de gestion », Décembre 1986, P 12.

2- Contrôle organisationnel

Pour piloter la performance, le gestionnaire ne peut se contenter de réguler les actions et leurs résultats ; il doit aussi surveiller la fiabilité et la qualité du fonctionnement de l'organisation, c'est-à-dire ses processus décisionnels.

L'entreprise dispose de ressources internes propres qui doivent être contrôlables pour être en permanence opérationnelle et tournées vers l'objectif à atteindre.

« Le contrôle organisationnel doit donc assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels. Il cherche à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et aux quelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique »¹⁵.

¹⁵ALAZARD C., SEPARI S., Op.cit, P 10 et 11.

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

Trois types de méthodes sont utilisées par le contrôle organisationnel :

- La planification ;
- La fixation des règles et des procédures ;
- L'évaluation des résultats et de la performance.

3-Audit interne

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée.

L'audit interne décèle les problèmes et formule des recommandations aux audités en apportant une solution »¹⁶.

➤ Caractéristiques de l'audit interne

L'audit doit permettre de :

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

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

La première acception de l'audit est la révision comptable, c'est-à-dire l'examen des états financiers. Mais son champ s'est élargi à d'autres domaines : audit informatique, audit social, audit juridique, audit fiscal, ...etc.

Si l'audit financier, le plus répandu, a pour champ d'analyse les comptes de l'entreprise, l'audit opérationnel cherche à améliorer toutes les dimensions de la gestion d'une entreprise. C'est pourquoi la délimitation entre contrôle de gestion et l'audit est parfois tenue surtout si, au sein d'une organisation, les deux fonctions sont effectuées par la même personne.

¹⁶SCHICK P. et all, « Audit interne et référentiels de risques », Edition DUNOD, Paris, 2010, P 46.

La mission de l'audit interne et celle du contrôle de gestion se complètent et s'épaulent mutuellement :

- Le contrôle de gestion peut demander un arrêt sur image, un zoom, une vue détaillée et sûre à l'audit interne.
- L'audit interne peut s'appuyer sur la connaissance du contrôle de gestion pour élaborer le plan d'audit.

Le tableau n° 03 nous explique la différence entre les deux notions.

Tableau n° 03 : Comparaison entre le contrôle de gestion et l'audit interne

	Audit interne	Contrôle de gestion
Objectifs	Photo périodique et détaillée.	Cinéma continu et global.
Démarche	Va des problèmes rencontrés en pratique à leurs causes et conséquences.	Va des indicateurs généraux aux paramètres particuliers.
Rôle	Contrôle l'application des directives, la fiabilité des informations et l'adéquation des méthodes : les processus, les conditions d'obtention des résultats. Audit la fonction contrôle de gestion.	Planifie et suit les opérations et leurs résultats. Conçoit et met en place me système d'information pour ce faire. Analyse le budget du service d'audit interne.
Horizon	Investigue le passé- seule réalité- pour trouver ce qu'on aurait pu faire de mieux et l'appliquer à l'avenir : semble vouloir changer le passé !	Pour maîtriser l'avenir (plan), analyse pourquoi le présent ne lui ressemble pas (écart) : semble croire que le réel se trompe et que le plan a raison !
Mode d'intervention	Découvre les moyens organisationnels pour atteindre les objectifs. Valide les objectifs (mode de détermination et faisabilité).	Élabore (mais ne décide pas) les objectifs en s'appuyant sur des hypothèses explicites. Analyse coûts-bénéfices.
Différences	Mécanicien de chaque secteur.	Navigateur de l'ensemble des secteurs.

Source : SCHICK P. et all, « Audit interne et référentiels de risques », Edition DUNOD, Paris, 2010, P 35.

4- Audit externe

« Un audit externe est l'examen indépendant et formel des états financiers d'une institution, de ses enregistrements, opérations et activités. Cette étude est menée par des commissaires aux comptes professionnels et a pour objectif de garantir la crédibilité des états financiers et autres rapports de la direction, d'établir la responsabilité de l'institution dans la gestion des fonds des bailleurs, et permet d'identifier les faiblesses des systèmes et contrôles internes, l'étendue des travaux d'audit externe peut varier de façon significative en fonction des objectifs de chaque audit »¹⁷.

Les auditeurs externes doivent être des commissaires aux comptes agréés par une association professionnelle nationale de commissaires aux comptes, s'il en existe une dans le pays, ou, à défaut, par ce même type d'association officielle dans un autre pays.

Un auditeur externe peut effectuer différents types d'audit, tels que : ¹⁸

- Des audits des états financiers;
- Des missions d'audit spéciales.

➤ Audits des états financiers

Le type d'audit externe le plus courant est l'audit des états financiers, ces derniers comprennent le bilan de l'institution, son compte de résultats et les variations de situation financière (tableau de flux de trésorerie, tableau d'emplois et ressources). Les notes qui accompagnent ces états en font partie intégrante, et méritent une attention toute particulière.

➤ Missions d'audit spéciales

Selon les normes internationales d'audit (ISA), on peut, dans certaines situations, demander des missions d'audit spéciales :

- Lorsque les états financiers sont établis selon un référentiel comptable différent des normes comptables internationales (ISA) ou des normes nationales ;
- Lorsque l'audit ne porte que sur des comptes ou postes spécifiques des états financiers ;
- Lorsqu'un audit est demandé pour garantir le respect de clauses contractuelles ;

¹⁷Audit externe des institutions de micro-finance guide pratique 1998, CGAP/World Bank, traduit en Français par le service de traduction du GRET. Imprimé par DUMAS, France, Février 2000, P 7.

¹⁸Idem, P 8-12.

-Lorsque l'audit porte sur des états financiers simplifiés.

L'examen limité consiste principalement à mettre en œuvre des procédures analytiques et de demande d'informations, et ne fournit pas l'ensemble des éléments probants requis dans le cadre d'un audit.

Pour faire la différence entre un auditeur interne et un auditeur externe, nous avons établi le tableau n° 04 qui l'illustre.

Tableau n° 04 : la différence entre l'auditeur interne et l'auditeur externe

Auditeur interne	Auditeur externe
<ul style="list-style-type: none"> -Sert les besoins de l'institution ; -Concentre son action sur les événements futurs en effectuant des contrôles garantissant la réalisation des objectifs de l'institution ; -Est directement concerné par la prévention de la fraude. 	<ul style="list-style-type: none"> -Sert aussi les besoins de tiers en informations financières fiables ; -Vérifie si les états financiers reflètent précisément et de façon fiable les événements passés ; -N'est directement concerné par le contrôle de la fraude que lorsque celle-ci est susceptible d'avoir des conséquences significatives sur les états financiers.

Source : Audit externe des institutions de micro-finance guide pratique 1998, CGAP/Word Bank, traduit en Français par le service de traduction du GRET. Imprimé par DUMAS, France, Février 2000, P 14.

Section 03 : Instruments du contrôle de gestion

Pour mieux piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision. Dans ce cadre le contrôle de gestion propose la comptabilité analytique (la méthode de calcul des coûts), la gestion budgétaire, le tableau de bord et le système d'information.

1-Comptabilité analytique

1-1-Notion de la comptabilité analytique

Il existe plusieurs définitions de la comptabilité analytique :

Selon L.DUBRULE et D.JORDAIN

« La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décision.

Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendante des objectifs recherchés par les utilisateurs »¹⁹.

Selon C.GILBERT et P.PIGET

« La comptabilité analytique étudie les charges pour apporter une contribution ou diagnostic, à la prise de décision et au contrôle de gestion »²⁰.

1-2-L'objectif de la comptabilité analytique

L'objectif est de connaître le coût des services offerts, c'est-à-dire (la somme de charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable). Ce coût est composé des coûts d'achat, des coûts de production, des coûts de distribution et des coûts d'administration. Dans le cas des collectivités, les coûts d'achat et de production sont en général faibles. Il n'y a pas ou peu d'activités de transformation des marchandises et pas ou peu de stocks. En revanche, les coûts de distribution et d'administration sont essentiels.

La mise en place d'une comptabilité permettant des analyses économiques internes doit conduire à une meilleure connaissance des coûts dans le but de produire au meilleur prix des prestations de la collectivité. Elle implique une définition des responsabilités et un système d'information adapté. Elle permet de plus une certaine confidentialité n'étant pas soumise à une publication légale.

1-3-Méthodes d'analyse des charges et de calcul des coûts de revient

Plusieurs méthodes existent afin de connaître les coûts. Utilisées surtout dans les entreprises privées, leur application au public se révèle souvent délicate. La multiplicité des activités et l'absence de la recherche de profit sur chaque prestation rend une telle comptabilité lourde, compliquée, onéreuse et souvent peu fiable.

¹⁹ DUBRULE L., JORDAIN D., « Comptabilité analytique de gestion », Edition DUNOD, Paris, 2007, P 11.

²⁰ GILBERT C., PIGET P., « Comptabilité analytique », Edition ECONOMICA, Paris, 1996, P 15.

1-3-1-Coûts complets

Le système des coûts complets consiste à prendre en compte les charges directes du compte de coût, les charges directes par rapport au centre d'analyse, les charges indirectes par rapport au centre et au produit, les cessions de prestation entre les centres. La difficulté est l'imputation des charges indirectes non directement rattachables, ou charges de structure, au coût complet. Il est nécessaire pour cela de déterminer une clé de répartition en fonction de facteurs plus ou moins objectif.

La méthode des coûts complets a été affinée grâce à l'introduction de l'imputation rationnelle. Cette dernière intègre la notion d'activité normale, en considérant que la part des charges liées à la sous production ne doit pas être intégrée dans le coût de production. Elle met en évidence par conséquent un coefficient d'imputation rationnelle égal au rapport activité réelle sur activité normale. L'activité normale est évaluée par rapport aux exercices précédents et une étude prévisionnelle. Le coût de la sous-activité devient alors une charge exceptionnelle.

1-3-2-Coûts partiels

1-3-2-1-La méthode des coûts variables : la méthode des coûts variables ne retient que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes, dans le coût des produits.

Pour ce calcul, il est donc indispensable d'identifier les charges variables des centres d'analyse. Cette démarche concerne essentiellement les centres opérationnels principaux et certains centres opérationnels auxiliaires. L'imputation des charges indirectes variables s'effectue, en général, sans difficulté puisque les charges variables sont, par définition même, normalement liées aux opérations de production et de vente.

Les coûts variables obtenus permettent le calcul d'une marge sur coût variable par produit. Chaque produit est jugé sur sa contribution à la couverture des charges non réparties à savoir ici les charges de structure.

Ce mode de traitement permet un jugement sur l'opportunité de supprimer ou de développer les ventes d'un ou des produits.²¹

²¹ALAZARD C., SEPARI S., Op.cit, P 252.

1-3-2-2-La méthode des coûts directs : la méthode des coûts directs intègre dans les coûts uniquement les charges affectables sans ambiguïté au produits qu'il s'agisse de charges variables ou de charges fixes.

Comme ce coût ne comprend que les charges directes, c'est donc un regroupement aisé à réaliser et dont le calcul ne souffre aucune ambiguïté. Il n'analyse pas les charges indirectes qui sont imputées globalement sur la somme des marges sur coûts directs générées par chaque produit.²²

1-3-2-3-La méthode des coûts spécifiques : la méthode des coûts spécifiques prolonge la démarche de celle des coûts variables. Elle impute, à chaque produit, les charges directes fixes qui lui sont propres. Elle permet ainsi de dégager une marge sur coûts spécifiques qui doit permettre la couverture des charges fixes indirectes réputées charges communes à l'entreprise.

Cette démarche considère que la méthode des coûts variables est insuffisante pour comparer le coût des produits : c'est souvent le cas dans les entreprises de production ou une part importante des charges fixes est liée à la production des produits.²³

Le principe retenu est le suivant :

- Incorporation dans le coût des produits des charges de structure directes ;
- Rejet des charges de structure communes.

Cette démarche permet d'analyser de façon pertinente la rentabilité des différents produits et d'éviter les décisions erronées qui auraient été prises sur la base des coûts de revient obtenus par la méthode des coûts complets.

1-3-3-Approche ABC

Ce nouvel outil de mesure des performances propose une approche qui, selon P.MEVELLEC, privilégie l'analyse :²⁴

- Des processus sur celles des résultats ;
- Des activités sur celles des produits ;
- Des interdépendances sur celles de l'indépendance ;
- De la complexité sur celles des volumes ;

²² ALAZARD C., SEPARI S., Op.cit, P 253.

²³Idem, P 254 et 255.

²⁴DUBRULE L., JOURDAIN D., Op.cit, P 369.

-De la valeur sur celles du coût.

➤ **Principes fondamentaux :**

La méthode ABC repose sur deux principes fondamentaux :

-Les produits consomment des activités ;

-Les activités (et non pas les produits) consomment des ressources.

« Une activité est définie comme un ensemble de tâches homogènes caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et consommateur de ressources »²⁵.

2-Tableau de bord

2-1 Notion du tableau de bord

«Le tableau de bord est tout de même un outil de contrôle, au sens où il comprend des objectifs, des indicateurs de mesure, et des écarts pour alerter sur la nécessité de prendre des actions correctrices. Comme il est au service des responsables de l'entreprise pour piloter leur propre activité, on le qualifiera d'outil « d'auto- contrôle », c'est-à-dire un outil d'aide à la décision »²⁶.

Un TB est un ensemble d'informations présentées de façon synthétique et destinées au pilotage de l'entreprise et de ses centres de responsabilité.

Il ne comporte qu'un petit nombre d'indicateurs qui, sont financiers, mais aussi physiques et qualitatifs.

2-2 Objectifs d'un tableau de bord

L'objectif principal est de constituer un système d'information stratégique, de pilotage et de gestion afin :

- De décrire l'allocation des moyens ;

- De mesurer l'activité des services ;

- De définir le rapport entre les moyens mis en œuvre et les objectifs ;

- D'observer l'impact des décisions prises ;

-De repérer les écarts entre les objectifs prévus et les objectifs réalisés et prendre les éventuelles mesures correctives (modification des objectifs ou modification de l'activité).

²⁵BECOS et MENDOSA, « Le management de la performance », In ALAZARD C., SEPARI S., « Contrôle de gestion », DUNOD, Paris, 2007, P 315.

²⁶ SELMER C., « Concevoir le tableau de bord », Edition DUNOD, Paris, 1998, P 6.

3-Gestion budgétaire

3-1- Notion de la gestion budgétaire

« La gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées: les budgets »²⁷.

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

Le plan comptable en parle comme d'un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés appelés « budget » les décisions prises par la direction avec la participation des responsables.

3-2-Buts de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire vise à :²⁸

-Améliorer la rentabilité par l'augmentation du profit et non par la seule diminution du dénominateur ;

-Assurer une certaine sécurité à court terme par la trésorerie en particulier ;

-Ne pas se laisser surprendre grâce à la simulation de nombreuses hypothèses.

Par ailleurs et sous certaines conditions de compétences techniques et d'éthique, l'un des buts du système budgétaire est d'inciter les acteurs de l'entreprise à prendre leur responsabilité.

Il s'ensuit un certain nombre de contraintes telles que :

-Le respect des règles du jeu ;

-Une rigueur certaine dans les démarches et les évaluations ;

-Une ouverture d'esprit vers le dialogue, la négociation e la formation ;

-L'acceptation des responsabilités ;

-Une liberté d'action et d'expression de la part de tous.

²⁷ALAZARD C., SEPARI S., Op.cit, P 337.

²⁸LOCHARD J., « La gestion budgétaire », Edition d'Organisation, Paris, 1998, P 25.

3-3-Démarche budgétaire

La démarche budgétaire comporte trois phases :²⁹

- Projet global, recommandations de la direction générale et du contrôleur de gestion, éventuellement mises au point ou modification des procédures. C'est la période des prévisions chiffrées, des discussions, des négociations, de la définition des besoins, des moyens et des investissements.
- Compromis, itérations, coordination par le contrôleur de gestion, définition des objectifs, globalisation.
- Contrôle de cohérence des objectifs, adhésion aux budgets, ultimes mise au point et diffusion des budgets.

3-4 Procédures du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire consiste à faire des comparaisons, parfois à établir des corrélations, à faire des analyses et à prendre des décisions. Il s'agit d'une fonction décentralisée au niveau de chaque responsable d'unité de gestion.³⁰

Par ailleurs il s'agit donc de :

- Comparer ce qu'on a prévu à la réalisation, c'est-à-dire à détecter les écarts par rapport aux budgets.
- Analyser les évolutions et les écarts en valeurs absolues et en valeurs relatives sans trop s'attarder sur les chiffres et des écarts peu significatifs ;
- Décider ce qu'il y a lieu de faire pour parvenir à l'optimum en agissant vite avant que les actions correctives ne coûtent trop cher et qu'elles n'aient plus d'influence sur le respect des objectifs.

4-Système d'information

Aujourd'hui, les entreprises se situent dans un environnement fortement concurrentiel et évolutif, elles doivent être à l'écoute du monde extérieur pour cerner les évolutions naissantes, des changements éventuels afin de pouvoir saisir les opportunités, localiser et

²⁹ LOCHARD J., Op.cit, P 32.

³⁰Idem, P 33.

repérer les menaces de toutes sortes. L'entreprise compétitive et performante serait celle qui sait se doter d'un système d'information efficace.

4-1-Notion de l'information

Mc KAY définit l'information « Comme une connaissance qui change la présentation actuelle d'une entité (quelconque) »³¹.

Selon DAVIS : « L'information représente les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit : elle a une valeur pour ses décisions et ses actions »³².

4-2-Notion du système d'information

Selon H.C.LUCAS : « Le système d'information constitue l'ensemble des procédures organisées, qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation »³³.

Selon C.DUMOULIN : « Le système d'information est un ensemble des informations circulant dans l'entreprise, ainsi que les procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements »³⁴.

Le contrôle de gestion est un système d'information avec des données en entrée, des règles et de procédures pour proposer en sorties des informations calculées, qui doivent aider la prise de décisions.

4-3-Sources d'information pour le contrôle de gestion

4-3-1-Système d'information financier comptable

Le système d'information financier comptable, commun à toute entreprise, est la première source de données pour mesurer et analyser l'activité économique.

³¹ ALAZARD C., SEPARI S., « Contrôle de gestion », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, 2001, P 84.

³² DAVIS G.-B. et all, « Système d'information pour le management », In ALAZARD C., SEPARI S., « Contrôle de gestion », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, 2001, P 84.

³³ LUCAS H.-S., In ALAZARD C., SEPARI S., « Contrôle de gestion », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, 2001, P 86.

³⁴ DUMOULIN C., « Management des systèmes d'information », In ALAZARD C., SEPARI S., « Contrôle de gestion », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, 2001, P 86.

La comptabilité financière est donc aussi la première source de données pour le contrôle de gestion ; les données financières sont historiquement les seules informations structurées disponibles pour le contrôle de gestion. Mais la comptabilité financière n'est pas suffisante pour décomposer les coûts et calculer des rentabilités.

Il est difficile d'élaborer des passerelles entre la comptabilité de gestion et la comptabilité financière même si la gestion actuelle a besoin de cette association.

Au fur et à mesure de l'évolution de l'environnement, les informations comptables et financières se sont révélées insuffisantes.

Plusieurs critiques sont apparues : ³⁵

- Les principes comptables et financiers suivent le découpage classique verticale de l'organisation et donnent une agrégation de sous résultats pour le suivi globale des réalisations, ce qui ne correspond plus à l'approche transversale des activités et des processus ;
- La focalisation classique sur les coûts directs, qui ne représentent plus qu'en moyenne 20% du coût globale, est un biais important ;
- La lenteur de la production de données financières est un handicap pour un système d'information qui se veut réactif pour piloter en temps réel l'organisation.

Face à ces critiques et ces insuffisances, il semble nécessaire de proposer de nouvelles pistes :

- Elaborer des indicateurs qui portent sur des données non financières, physiques, qualitatives : informations sur les variables de la qualité, sur les variables de la responsabilité sociale de l'entreprise par exemple ;
- Si le contrôleur de gestion n'est plus seulement un producteur d'informations mais aussi un animateur, un conseiller avec une dimension relationnelle importante, il lui est nécessaire d'avoir des sources d'information organisationnelles, des éléments non financiers liés aux procédures de fonctionnement des activités.

³⁵ FABRE P. et all, Op.cit, P 36 et 37.

4-3-2-Autres sources d'information

D'autres sources d'information s'ajoutent aux premières :³⁶

-Les sources internes de données physiques : le contrôle de gestion, aussi bien pour le calcul des coûts, l'élaboration des budgets que pour les indicateurs a besoin d'informations sur les paramètres concrets de réalisation des activités ; par exemple :

- ❖ Sur le processus de production ; le temps machines utilisés, les quantités fabriquées, les plannings de travail, ...etc.
- ❖ Sur les autres processus de soutien, commercial, investissement, administration : le nombre de commerciaux, d'opérateurs, le temps de traitement d'une commande, d'une facture, le nombre des brevets déposés, ...etc.

-Des sources qualitatives : le contrôle de gestion doit aussi de suivre des variables non financière, ce qui suppose la collecte de nombreuses informations qualitatives de diverse nature, par exemple :

Pour une démarche qualité : taux de rebus, nombre d'incident, nombre de cercle de qualité, d'idées, ... etc ;

Pour les ressources humaines : absences, turn over, grève, ... etc ;

-Les sources externes : Le contrôle de gestion peut aussi capter les informations dans son environnement pour mener des comparaisons avec les entreprises concurrentes, avec d'autres branches. Pour effectuer ce benchmarking³⁷, il est possible de mener des enquêtes statistiques nationales ou de branches, d'interroger les observatoires de branches, mais aussi de commander des études sur mesure. Il est aussi nécessaire d'enregistrer les informations sur la conjoncture, comme les taux du crédit, le taux d'inflation, ... etc.

³⁶FABRE P. et all, Op.cit, P 37 et 38.

³⁷ Le benchmarking est, en effet une démarche de recherche permanente et d'analyse des meilleurs pratiques, pour en suite mettre en œuvre des solutions visant à s'en rapprocher.

Conclusion

Le contrôle de gestion est une fonction qui, par l'exploitation du système d'information, vise à contrôler, mesurer et analyser l'activité d'une organisation. Cette fonction doit apporter des éléments d'information décisifs au management quant à l'atteinte des objectifs.

Il effectue un ensemble des tâches qui aident les responsables à la prise de décision et qui évaluent la qualité de sa gestion en utilisant plusieurs outils de contrôle tel que la comptabilité analytique, le tableau de bord, la gestion budgétaire et le système d'information.

Il s'agit donc d'un travail de conseil et d'assurance pour concevoir, développer et faire fonctionner certains dispositifs d'information que d'autres personnes utiliseront pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leur responsabilité.

Le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre Objectifs, Moyens et Réalisations. Parmi ses outils nous trouvons le TB qui fera l'objet du deuxième chapitre.

Introduction

Les tableaux de bord sont des outils à la mise en œuvre d'une démarche de pilotage. Ils doivent former un ensemble adapté aux besoins de chacun, cohérent dans orientation générale et dans son contenu, fournissant un langage commun de gestion aux différents acteurs dans l'organisation. Alors c'est quoi un tableau bord et comment l'élaborer?

Dans ce deuxième chapitre nous allons se baser sur l'approche théorique du tableau de bord. A cet effet, il est subdivisé en trois sections. La première est consacrée aux généralités de TB, la deuxième sur les méthodes d'élaboration d'un TB et la troisième aborde le modèle du TB prospectif ou le balanced scorecard.

Section 01 : Généralités sur le tableau de bord

1-Concept du tableau de bord

« Un tableau de bord est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisées sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe »¹.

Selon Jean-Yves SAULOU

Le tableau de bord doit également être « un outil d'aide à la prévision permettant d'extrapoler les tendances passées et les écarts du présent vers l'avenir, afin d'appréhender le futur avec moins d'incertitude »².

Selon M. LEROY

Un tableau de bord est « un système d'information léger, rapide et synthétique parfaitement en phase avec le découpage en centres de responsabilités, non seulement il présente à chaque manager les résultats synoptiques qui le concernent. Mais il attire son attention sur les écarts par rapport aux objectifs, et l'incite à étudier les actions correctives possibles »³.

¹ ALAZARD C., SÉPARI S., « Contrôle de gestion », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 2010, P 552.

² SAULOU J.-Y., « Le tableau de bord du décideur », Edition d'organisation, Paris, 1982, P 40.

³ LEROY M., « Le tableau de bord au service de l'entreprise », 2^{ème} édition d'ORGANISATION, Paris, 2001, P 10.

Selon H. BOUQUIN

Le tableau de bord « est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec leurs fonctions ». ⁴

2-Typologies et caractéristiques du tableau de bord**2-1-Typologies du tableau de bord**

Il existe trois types de tableaux de bord, selon SAULOU Jean-Yves ⁵ :

2-1-1-Tableau de bord d'activité (reporting)

Servant à rendre des comptes sur les résultats obtenus et à dialoguer entre niveaux hiérarchiques. Il contient l'ensemble des indicateurs stratégiques ainsi que les indicateurs opérationnels les plus pertinents pour apprécier l'adéquation de l'action à l'objectif stratégique. C'est une vision verticale des résultats.

2-1-2-Tableau de bord destiné au pilotage du service

Permet de suivre l'avancement des plans d'action et les résultats obtenus par ceux-ci (contribution aux résultats de l'entité).

Ces derniers ont vocation à rester en diffusion interne à la collectivité. La vision donnée est multidimensionnelle.

2-1-3-Tableaux de bord destiné au pilotage du projet

Spécifique à direction d'un grand projet, il est axé sur le pilotage et le suivi d'un projet sous les aspects : techniques, qualités, coûts et délais.

Le TB est un outil de pilotage et le reporting est un outil de contrôle, le tableau n° 05 nous explique la différence entre ces derniers.

⁴BOUQUIN H., « Contrôle de gestion », In BERLAND N., « Mesurer et piloter la performance », 2009, P 115.

⁵SAULOU J.-Y., Op.cit, P 30-33.

Tableau n° 05 : La différence entre le tableau de bord et le reporting

Le système de tableau de bord	Le système de reporting
<p>-Le tableau de bord sert à suivre, voire anticiper les actions et permet une adaptation flexible.</p> <p>-Dans le cadre des tableaux de bord, l'observation s'effectue à la fois pour les différents services mais aussi pour la hiérarchie.</p> <p>-Le tableau de bord se compose surtout d'indicateurs d'activité il dit comment une activité est en train de se dérouler.</p> <p>-Le système de tableau de bord se nourrit des données en amont de la comptabilité.</p> <p>-L'actualisation des indicateurs du tableau de bord se diffère d'un utilisateur à un autre.</p>	<p>-Le reporting n'est pas un véritable support de l'action mais un outil de contrôle à posteriori des responsables délégués.</p> <p>-Le reporting réalise une observation uniquement pour la hiérarchie.</p> <p>-Le reporting se compose des indicateurs de résultats (il fournit le résultat final d'une activité).</p> <p>-Le système de reporting a recours pour l'essentiel aux éléments financiers.</p> <p>-L'actualisation des indicateurs de reporting est souvent mensuelle.</p>

Source : GERVAIS M., « Contrôle de gestion », édition ECONOMICA, Paris, 1997, P 601.

2-2- Caractéristiques des tableaux de bord de gestion

En mettant en lumière les définitions des tableaux de bord de gestion, nous pouvons dégager les caractéristiques suivantes :

-Le tableau de bord de gestion doit être élaboré par le responsable dans un système et à un certain moment. L'outil est, essentiellement, fonction de la personnalité du décideur et un style de direction, si l'un de ses éléments change à savoir le responsable, ses fonctions ou les objectifs qui lui sont confiés, la configuration du tableau doit changer également.

-Le tableau de bord est un outil d'agrégation synoptique, car d'un côté, il synthétise une panoplie d'informations en une grandeur globale afin de représenter la réalité complexe du système par un schéma simplifié, et de l'autre côté, il doit contenir un nombre limité d'indicateurs offrant ainsi la possibilité à son utilisateur d'interpréter les résultats obtenus.

-Le tableau de bord est un flux d'informations qui fait référence au système d'information de l'entreprise. Son fonctionnement nécessite la collecte, le traitement, et la diffusion d'informations pertinentes.

-Le tableau de bord est un outil sur mesure utilisé par chaque responsable ayant des indicateurs spécifiques à ses missions.

3- Rôles d'un tableau de bord de gestion⁶

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

3-1- Tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérivé éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues. Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

3-2- Tableau de bord, aide à la décision

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

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

Un tableau de bord devrait aider :

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

⁶ ALAZARD C., SÉPARI S., Op.cit, P 552 et 553.

3-3- Tableau de bord, outil de dialogue et de communication

Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.

Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises. Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

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

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

4-Principes de conception d'un tableau de bord

Un tel système d'information n'est efficace et utile que si sa conception répond à certaines règles précises dans son fonctionnement que dans 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 : ⁷

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

4-1-Une cohérence avec l'organigramme

Un des reproches formulés à l'encontre des systèmes d'information comptables traditionnels est la non-localisation des responsabilités. Le découpage des tableaux de bord doit donc respecter le découpage des responsabilités et des lignes hiérarchiques.

Pour l'ensemble de la firme, la cartographie des tableaux de bord doit se calquer sur celle de la structure d'autorité.

⁷ ALAZARD C., SÉPARI S., Op.cit, P 553, 555 et 556.

Très souvent, la structure s'apparente à une pyramide ou chaque responsable appartient de fait à deux équipes :

- Il reçoit une délégation de pouvoir du niveau hiérarchique supérieur et doit, périodiquement, rendre compte ;
- Il 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 une mécanique « gigogne » aux caractéristiques suivantes :

- Chaque responsable a 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.

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.

4-2-Un contenu synoptique et agrégé

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 aux champs d'action et à la nature de la délégation du destinataire des tableaux 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.

4-3-Une 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 de gestion.

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 de gestion et plan d'actions correctives, constitue le suivi budgétaire.

5-Limites des tableaux de bord traditionnels

Bien que l'utilisation des tableaux de bord ait beaucoup évolué, plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité actuelle des entreprises :⁸

- L'objectif du tableau de bord reste trop souvent celui du contrôle sans aide au changement ou aux améliorations.
- Il n'y a pas de tableau de bord adapté à chaque service ou niveau hiérarchique mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité, le tableau de bord apparaît alors comme trop généralisé et ne soucie donc pas des spécificités de chaque secteur d'une même entreprise.
- Le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans souci d'adaptation à de nouveaux besoins, de nouveaux objectifs ou moyens.
- La périodicité du tableau de bord est souvent la même pour tous les services alors qu'elle peut apparaître inadaptée pour certains métiers d'une même société, et dont les résultats peuvent être saisonniers.

⁸ALAZARD C., SÉPARI S., Op.cit, P 565.

- La conception du tableau de bord est trop peu souvent laissée à l'initiative de ceux qui vont l'utiliser. Ceci pose donc de sérieux problèmes de subjectivité et une mauvaise analyse des problèmes essentiels.
- Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale et ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment.
- Les indicateurs ne sont pas remis en cause et le manque de recul sur une longue période conduit à une gestion routinière.

Section 2 : Méthodes d'élaboration d'un tableau de bord

1-Méthode GIMSI

La méthode GIMSI : est une méthode coopérative de conception du système de pilotage, point central du Business Performance Management.

« La méthode GIMSI est structurée en 10 étapes, chacune traitant une préoccupation particulière du projet. Chacune des 10 étapes marque un seuil identifiable dans l'avancement du système »⁹.

L'acronyme « GIMSI » signifie :

G : Généralisation;

I : Information;

M : Méthode et Mesure;

S : Système;

I : Individualité.

1-1-Phases de la méthode GIMSI

Il existe quatre phases de la méthode GIMSI :¹⁰

Phase 1 : Identification : Quel est le contexte ?

Au cours des deux premières étapes 1 et 2, il étudie successivement l'environnement de l'entreprise en terme de marché et de stratégie, puis les structures de l'entreprise.

⁹ FERNANDEZ A., « Les nouveaux tableaux de bord des managers », Quatrième édition d'Organisation, Paris, 2008, P 130.

¹⁰ Idem, P 131 et 132.

Phase 2 : Conception : Que faut-il faire ?

A l'étape 3, il aborde une méthode pratique pour définir les objectifs tactiques locaux en accord avec les enjeux de l'entreprise. Puis, aux étapes 4 et 5, il étudie le tableau de bord et il choisit les indicateurs. L'étape 6 est consacrée à la collecte des informations et il construit le système de tableau de bord en 7^{ème} étape.

Phase 3 : Mise en œuvre : comment le faire ?

Dans cette phase il choisit le progiciel et définit à l'étape 8 une méthode rationnelle pour choisir sans être influencé par les annonces marketing et les campagnes journalistiques. Il va faire l'intégration et le déploiement de la solution à l'étape 9.

Phase 4 : Suivi permanent : Le système correspond-il toujours aux attentes ?

Dans cette phase il s'assure, selon un processus d'amélioration permanente, de l'adéquation entre le système et les nouveaux besoins des utilisateurs. Il traite de l'audit du système en étape 10.

1-2-Etapes de la méthode GIMSI

La méthode GIMSI comporte dix étapes qui sont comme suit :¹¹

1-2-1-Environnement de l'entreprise

Au cours de cette étape, il identifie l'entreprise en terme de : Marché, Stratégie et Management.

Il va alors :

- Définir la portée et le périmètre de l'étude ;
- Contrôler la finalité ;
- Mesurer l'engagement de la direction et la participation du personnel ;
- Evaluer la difficulté.

Le système de tableau de bord est un instrument de compétitivité et sa conception doit s'inscrire étroitement dans le contexte de l'entreprise.

Dès la première étape, il est important de connaître le positionnement de l'entreprise en terme de marché, non pas en qualité de juge et de conseil, ce n'est pas la tâche, mais pour en

¹¹FERNANDEZ A., Op.cit, P 189-434.

identifier la complexité. Ce premier stade de l'étude facilite grandement la compréhension de la stratégie mise en place par l'entreprise et éclaire les attentes non formulées.

1-2-2-Identification de l'entreprise

Dans cette étape, il étudie la structure de l'entreprise.

- Identification des processus cibles ;
- Identification des activités concernées ;
- Identification des acteurs ;

Au cours de cette deuxième étape d'identification, l'entreprise est analysée en termes de :

- Métiers : quels sont les métiers pratiqués par l'entreprise ?
- Processus : identification des processus concernés par le projet, mise en évidence des points d'interface sensibles.
- Activités : identification de l'ensemble des activités de tous les processus sélectionnés.

1-2-3-Définition des objectifs

Au cours de cette étape de conception, les objectifs correspondant à l'application locale de la stratégie choisie sont identifiés.

Chaque objectif sera caractérisé et évalué avant d'être sélectionné selon les critères suivants :

- Borné : l'objectif est limité dans le temps ;
- Mesurable : définition d'une métrique ;
- Accessible : quels moyens, quelles contraintes, quels risques ;
- Réaliste : quelle méthode d'accès ;
- Fédérateur : adhésion globale ;
- Constructif : contribue aux objectifs globaux.

En résultat, chaque groupe de travail dispose de la description de ses quelques objectifs de progrès.

1-2-4-Construction du tableau de bord

Au cours de cette étape, il analyse la structure du tableau de bord du décideur et notamment, la relation entre les informations de l'entreprise et les indicateurs.

Le tableau de bord se compose d'indicateurs bien choisis en fonction des objectifs de la cellule, et surtout, en nombre restreint. Là réside un des points sensibles de l'élaboration des tableaux de bord

Cette étape développe le rôle et les fonctions du tableau de bord :

- Le tableau de bord assure une perception cohérente de la mesure de la performance ;

- Le tableau de bord ne comporte qu'un nombre d'indicateurs limité ;
- Le tableau de bord ne comporte que des indicateurs porteurs d'un sens précis pour son utilisateur ;
- Le tableau de bord est un instrument personnel et un outil de communication ;
- Le tableau de bord est intrinsèquement cohérent.

1-2-5-Choix des indicateurs

Dans cette étape il choisit les indicateurs et analyse les critères et la méthode de choix d'un bon indicateur adapté aux besoins des décideurs.

Sélection et construction des indicateurs :

Chaque indicateur sera caractérisé et évalué avant d'être sélectionné selon les 5 critères suivants :

- Temps réel : il est rafraîchi suffisamment fréquemment afin de permettre la prise de décision dans les meilleures conditions ;
- Mesure un ou plusieurs objectifs : il mesure la performance selon un ou plusieurs objectifs ;
- Induit l'action : selon l'information portée, il déclenche une ou plusieurs actions ;
- Constructible : c'est le résultat de l'étape suivante ;
- Présentable sur le poste de travail : il est « ergonomiquement » présentable sur le poste de travail de manière à ce que l'information et le sens porté soient compris le mieux possible.

En résultat, chaque groupe de travail dispose de ses indicateurs pertinents en fonction de ses objectifs de progrès.

1-2-6-Collecte d'informations

Une fois les indicateurs choisis, il va les construire avec les informations à sa disposition. Au cours de cette étape, il va étudier une méthode d'évaluation des informations nécessaires pour la construction des indicateurs.

Pour achever la phase de choix des indicateurs pertinents, il a laissé de côté le critère de construction.

Les informations utilisées pour construire les indicateurs sont sélectionnées en fonction des critères suivants :

- Accessible techniquement ;
- L'information est disponible physiquement : elle est accessible au sein de l'infrastructure existante ;

- Disponible « politiquement » : l'acteur produisant ou utilisant habituellement cette information est prêt à en faire partager les règles d'usage ;
- Pérenne : elle ne disparaît pas sans prévenir ;
- Degré de confiance : les utilisateurs ont foi en cette information ;
- Coût : on connaît le coût d'obtention de l'information ;
- Simplicité de la règle de construction.

1-2-7-Système de tableau de bord

Le décideur et son tableau de bord ne sont pas isolés. Il étudie au cours de cette étape les liens et échanges entre les différents tableaux de bord et il assure la cohérence globale.

Le décideur est intégré dans l'organisation va être autonome et responsable ne signifie pas être seul et adopter le comportement du naufragé sur une île déserte. Le décideur autonome ou en équipe autonome est intégré dans l'organisation.

Cette étape traite la question de la cohérence globale du système de tableaux de bord. Être autonome, ce n'est pas être isolé. Les décideurs partagent et communiquent, notamment en utilisant des systèmes de messagerie et de groupware. Ils échangent des informations construites et analysées.

C'est ainsi que chacun enrichit sa compréhension des problèmes. Cette approche est grandement préférable aux techniques habituelles de reporting et de consolidation successives qui, au contraire, appauvrissent l'information. Ces échanges de connaissances se déroulent autant dans le sens horizontal que vertical.

Une fois le système en activité, pour éviter les dérives et garantir la cohérence globale avec la stratégie déployée, la direction peut périodiquement procéder à des audits dans des conditions clairement définies et acceptées.

1-2-8-Choix de progiciel

Après avoir étudié les principaux concepts des outils de la Business Intelligence (BI) et analysé l'offre du marché, il définit une méthode d'évaluation des outils en fonction de ses propres besoins.

Le système décisionnel se compose des 3 principaux éléments :

- La collecte des outils datawarehouse ;
- Le déploiement avec les portails et l'Internet/Intranet ;
- L'exploitation avec les outils de présentation et d'analyse.

Pour sélectionner le produit de présentation adéquat, il est important de commencer par identifier les critères de choix propres à l'entreprise et à son besoin. Les produits seront confrontés et comparés sous l'éclairage de cette grille.

1-2-9-Intégration et déploiement de la solution

Au cours de cette étape, il étudie les différentes phases de l'intégration et du déploiement de la solution :

- Configuration des progiciels ;
- Développements spécifiques ;
- Intégration à l'existant technologique et structurel de l'entreprise ;
- Déploiement de la solution.

La phase d'intégration et de déploiement n'est pas la plus facile ni la moins coûteuse du projet. Pour bien la préparer, il est bon de tenir compte :

- Des contraintes propres aux produits choisis : formation, adaptations techniques, configuration et personnalisation des outils ;
- Des contraintes propres à l'entreprise : processus, infrastructure existante sur le plan physique et logique ;
- Du coût total : en n'oubliant pas l'ensemble des coûts accessoires ;
- De la durée : il est préférable de répéter plusieurs projets courts que de se lancer dans un projet global.

1-2-10-Audit de système

Avec le temps, l'entreprise évolue. Il s'assure périodiquement de la cohérence du système avec les nouveaux besoins de l'entreprise et des utilisateurs.

Au cours de cette étape, il étudie une approche pratique de l'audit périodique du système.

L'audit a pour objet d'analyser la pertinence du système installé et de définir les actions nécessaires pour l'améliorer. Il comporte 4 opérations principales :

- Identification des axes d'amélioration : réalisée en fonction des attentes de l'entreprise ;
- Interview et collecte des avis : le point de vue valorisé des utilisateurs pour chaque axe ;
- Analyse des résultats : repérage des axes devant être améliorés ;
- Définitions des actions d'amélioration.

Les étapes de la méthode GIMSI sont résumées dans le tableau n° 06 de la manière suivante :

Tableau n° 06 : représentation de la méthode GIMSI

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

Source : FERNANDEZ A., « Les nouveaux tableaux de bord des managers », Quatrième édition d'Organisation, Paris, 2008, P 131.

2-Méthode JANUS

La méthode JANUS met en exergue les étapes nécessaires à l'aboutissement d'une information de synthèse à valeur ajoutée. La méthode se décline en cinq étapes ; chacune se dédouble pour n'en faire qu'une seule au bout du compte, et qui sont comme suit :¹²

¹² BALANTZIAN G., « Tableau de bord », Edition d'organisation, Paris, 2005, P 23-39.

2-1-Jalonner les étapes du projet

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

2-2- Justifier d'un cadre pour l'action

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

2-3- Analyser les besoins des utilisateurs

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

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

2-4 Architecturer le réseau de tableaux de bord

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

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

2-5- Normaliser les différentes mesures de la performance

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

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

Après avoir clarifier la mission du responsable fonctionnel ou de processus, la démarche d'identification des indicateurs de performance consiste à :

- Préciser les points clés de la mission ;
- Trouver des paramètres de mesure ;
- Formuler l'indicateur.

2-6- Normer les liaisons entre pilotage et performance

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

Le pilotage d'une activité consiste à recenser les leviers d'action, autrement dit, les inducteurs de performance. Ils portent sur les activités et les ressources « critiques » qui produisent les produits ou les prestations attendues. Des facteurs externes à l'entreprise peuvent être intégrés, afin d'expliquer soit des résultats actuels, soit une perspective de résultats futurs.

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

- Identifier les activités et les ressources critiques ;
- Retenir les points clés de ces activités et ressources ;

- Rechercher les paramètres permettant de cerner ces points clés ;
- Choisir des paramètres et construire les indicateurs de pilotage.

2-7- Unifier les modes de représentation du tableau de bord

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

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

2-8-Utiliser un système d'information adapté

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

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

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

2-9- Structurer la mise en œuvre du tableau de bord

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

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

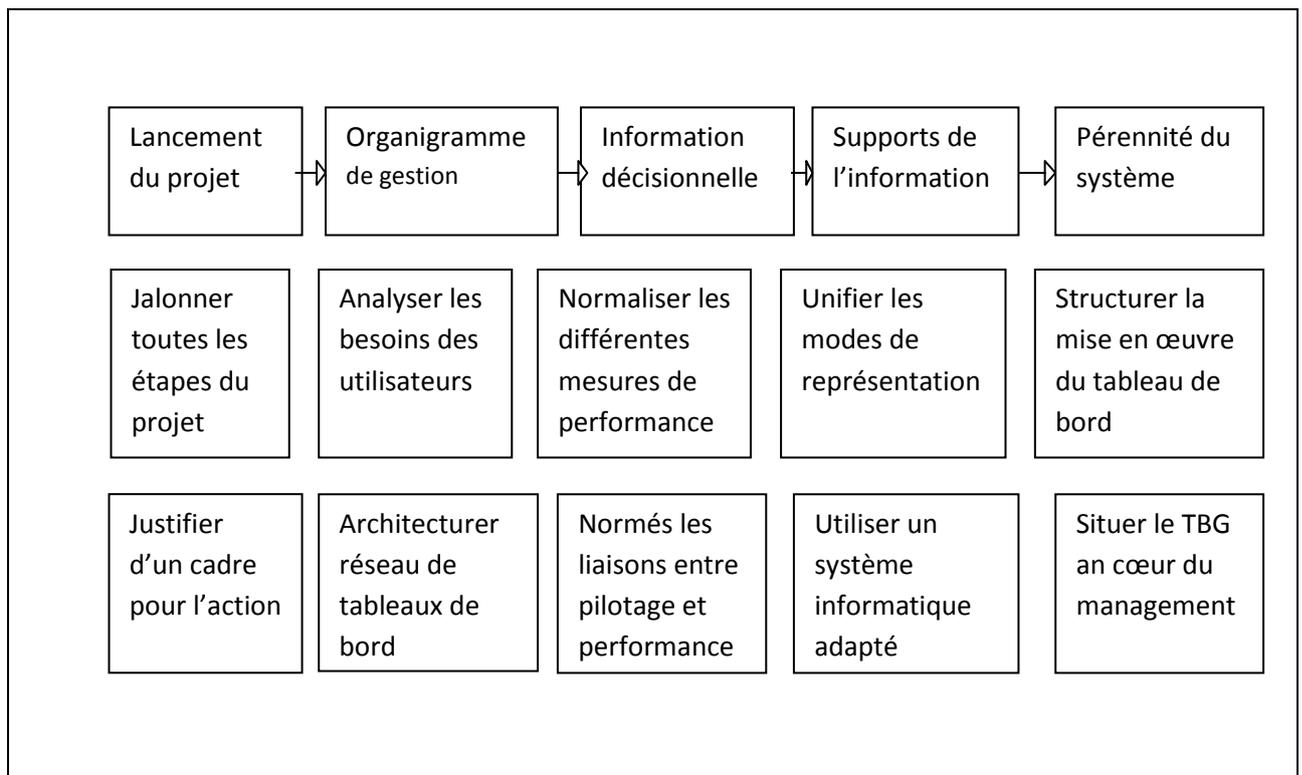
Avant d'intégrer un indicateur dans le tableau de bord, il y a lieu de s'interroger non seulement sur son utilité, mais aussi sur d'éventuels effets induits par sa mesure, c'est-à-dire son coût : recherche d'information, saisie, traitement, édition et interprétation.

2-10- Situer le tableau de bord au cœur du management

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

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

Le processus de la méthode JANUS est résumé dans la figure n° 03.

Figure n° 03 : La méthode Janus

Source : Par Caroline SELMER, In BALANTZIAN G., « Tableau de bord », Edition Organisation, Paris, 2005, P 23.

3-La méthode OVAR (Objectif, Variables d'Action, Responsabilité)

La méthode OVAR est une méthode française qui a été inventée et enseignée dès 1981 par les trois professeurs du groupe HEC : Daniel MICHEL, Michel FIOL et Hugues JORDAN.

Cette méthode est une démarche de management de la performance intégratrice. Elle permet de déployer la stratégie au quotidien, de s'assurer que les axes stratégiques définis sont en concordance avec les plans d'action, du petit nombre de causes qui contribuent essentiellement au résultat. La démarche va induire une réflexion et une discussion, à chaque niveau de responsabilité dans l'entreprise, sur les objectifs poursuivis et les processus ou activités sur lesquels se concentrent les efforts.

La méthode OVAR est une démarche structurée qui peut répondre à trois types de besoins :¹³

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

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

-S'appuyer sur une démarche formalisée pour concevoir les tableaux de bord de l'entreprise à partir des besoins clés d'information pour les décisions concrètes.

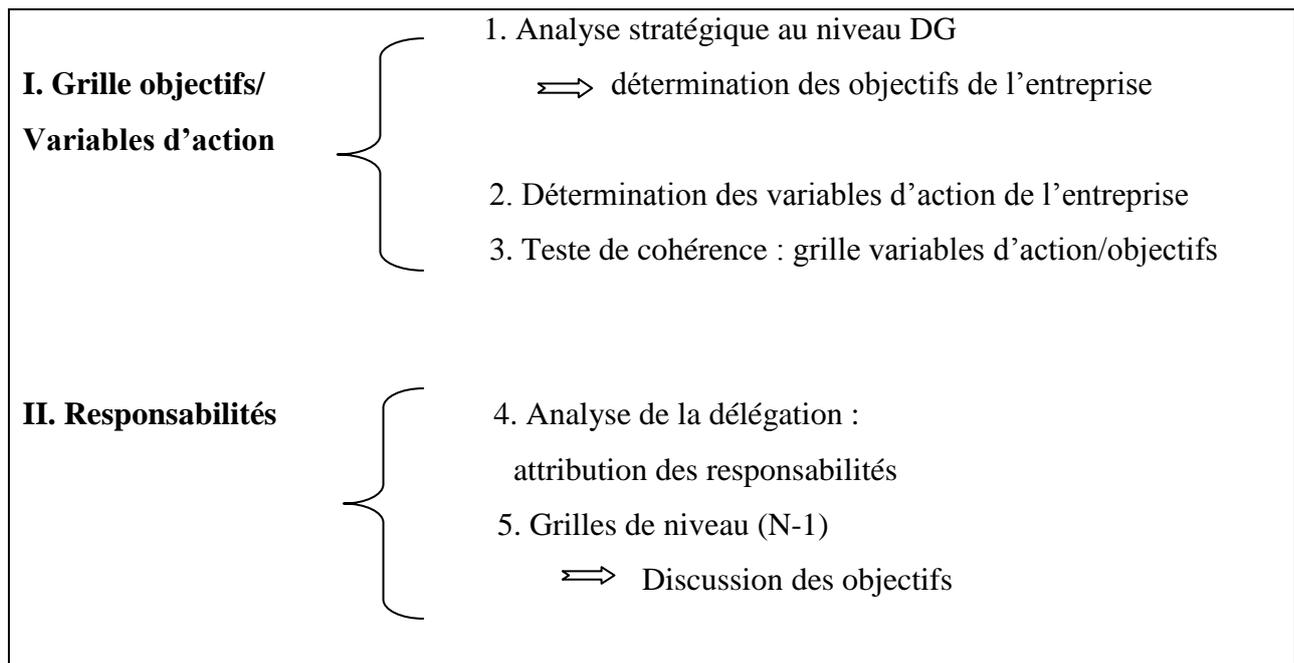
3-1-Etapes de la méthode OVAR

Dans sa mise en œuvre pratique, la démarche OVAR¹⁴ commence par une analyse stratégique au niveau de la direction générale (inspirée par exemple des modèles stratégiques classiques – Porter, BCG, etc. – prenant en compte les forces, faiblesses, opportunités et menaces) qui va donner lieu à la détermination des buts puis des objectifs de l'ensemble de l'organisation. La grille OVA de la direction générale va petit à petit se dessiner, sa cohérence être testée, indiquant ainsi objectifs et variables d'action de l'entreprise. À cette première étape succédera une deuxième étape de délégation et d'attribution des responsabilités au niveau ($N-1$) où sont développées à leur tour des grilles OVAR. Celles-ci seront construites en parallèle ou de façon séquentielle selon l'organisation du dialogue et de la discussion sur les objectifs de chaque niveau. Cette même démarche pourra se reproduire à tous les niveaux hiérarchiques dans l'entreprise.

Schématiquement, on peut donc présenter les étapes de la démarche OVAR de la façon suivante dans la figure n° 04 :

¹³ FIOL M. et all, « renforcer la cohérence d'une équipe », Edition DUNOD, Paris, 2004, P 63.

¹⁴ LÖNING H., et all : « le contrôle de gestion ; organisation, outil et pratique », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008, P 82 et 83.

Figure n°04 : les étapes de la méthode OVAR

Source : LÖNING H., et all : « le contrôle de gestion ; organisation, outil et pratique », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008, P 83.

Ces deux premières étapes sont complétées, lorsque la démarche sert de méthode de conception des tableaux de bord, par deux autres phases tout aussi essentielles :

-Une étape III portant sur le choix des indicateurs et le repérage des sources d'information (disponibilité des données),

-Et une étape IV de mise en forme visuelle et informatisée des tableaux de bord, sans doute la plus longue et la plus coûteuse, mais non pas la plus déterminante de la pertinence du système d'information.

Section 03 : Tableau de bord prospectif ou Balanced Scorecard

1-Notion de TB prospectif

« Le TBP traduit la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base d'un système de pilotage de la stratégie. [...] Il mesure la performance de l'entreprise selon quatre axes équilibrés : les résultats financiers, la performance vis-à-vis des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel. Il permet aux entreprises de suivre les résultats financiers, mais aussi, simultanément, les

progrès dans le développement des compétences et l'acquisition d'actifs intangibles dont elles auront besoin pour asseoir leur croissance future»¹⁵.

Kaplan et Norton justifient le Tableau de Bord Prospectif (TBP) par la nécessité de bâtir un potentiel concurrentiel à long terme en conservant la contrainte de comptabilisation au coût historique et de présentation d'une information financière normalisée.

Le TBP élaboré et proposé par Kaplan et Norton « est un système de mesure de la performance multidimensionnel qui doit servir d'aide à la décision des dirigeants. Il inclut des indicateurs de progrès et de retard ainsi que des indicateurs internes et externes. Il organise les mesures dans un système cohérent autour de quatre axes équilibrés : perspective financière, perspective client, processus interne, apprentissage et développement. C'est la raison pour laquelle ce tableau est également parfois appelé Tableau de Bord Equilibré (TBE) ou balanced scorecard si on prend le terme en anglais »¹⁶.

2-Origine du balanced scorecard

Le balanced scorecard (C'est-à-dire le tableau de bord « équilibré ») a été conçu en 1992 par un universitaire et un consultant américain : Kaplan et Norton. Ceux-ci ont voulu réagir contre la pratique américaine d'évaluer les performances des entreprises sur la base d'indicateurs exclusivement financiers qui privilégient le court terme aux dépens de la stratégie à long terme.

Les seules informations remontent des filiales ou centres de responsabilités jusqu'aux dirigeants étaient financières. Les performances étaient uniquement évaluées sur la base d'indicateurs financiers tels que le return on investment (retour sur l'investissement) qui correspond approximativement aux taux de rendement des capitaux investis.

Le balanced scorecard, au contraire, équilibre les informations financières et les informations opérationnelles non financières.¹⁷

¹⁵ KAPLAN R.-S. et NORTON D.-P., « Le tableau de bord prospectif », Les Editions d'Organisation, Paris, 2003, P 14.

¹⁶ KAPLAN R.-S. et NORTON D.-P., « Le tableau de bord prospectif », In BURLAIN A. et all, « Contrôle de gestion », Edition librairie Vuibert, Paris, Septembre 2004, P 186.

¹⁷ LANGLOIS L. et all, « contrôle de gestion », Edition BERTI, Alger, 2008, P 355.

3-Caractéristiques et pièges du balanced scorecard

Le balanced scorecard possède des avantages comme il possède des pièges :

3-1-Caractéristiques d'un bon balanced scorecard

Un balanced scorecard bien conçu doit présenter les caractéristiques suivantes :¹⁸

1. Il raconte l'histoire de la stratégie d'une entreprise en exprimant une suite de relations causales. Chaque indicateur est un maillon de la chaîne causale qui part de l'apprentissage-innovation et aboutit aux résultats financiers.
2. Il fait connaître la stratégie à tous les membres de l'organisation en l'exprimant sous la forme d'un ensemble cohérent d'objectifs opérationnels coordonnés, compréhensibles et mesurables. Guidés par le tableau, les dirigeants et les salariés exécutent des actions et prennent des décisions qui vont dans le sens de la stratégie de l'organisation. Pour mieux cibler ces actions, des entreprises, comme les banques britanniques Halifax et Barclays, ont créé des tableaux au niveau des divisions et des services.
3. Il insiste sur les objectifs et les indicateurs financiers (sauf dans les organisations sans but lucratif). Les dirigeants tendent parfois à considérer l'innovation, la qualité et la satisfaction du client comme des fins en soi même si elles ne rapportent pas réellement d'argent. Les indicateurs non financiers ne figurent dans le tableau qu'en tant qu'éléments d'un projet devant aboutir à la réalisation de profits. Quand tous les indicateurs sont convenablement coordonnés, les indicateurs financiers sont les prémisses des résultats financiers.
4. Il se borne à présenter les indicateurs essentiels pour ne pas disperser l'attention des dirigeants. Ces derniers se concentrent ainsi sur les indicateurs qui sont déterminants pour la mise en œuvre de la stratégie.
5. Le balanced scorecard met en lumière les choix non optimaux que pourraient faire des dirigeants qui ne tiendraient pas compte de l'ensemble des conditions opérationnelles et financiers de la performance. Par exemple, considérons une entreprise pour qui l'innovation est la clé du succès et qui cherche à gonfler ses résultats à court terme en économisant sur les frais et les résultats de la recherche, sont dans le rouge ce qui menace sa performance financière future.

¹⁸ HORNGREN C. et all, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3^{ème} édition Pearson, France, 2006, P 87.

3-2-Pièges du balanced scorecard

Certains pièges sont à éviter dans le balanced scorecard, ainsi :¹⁹

- 1- Il ne faut pas s’imaginer que les relations causales soient rigoureuses. Ce sont seulement des hypothèses. Le défi est de déterminer l’intensité et la rapidité de ces relations entre les indicateurs non financiers et les indicateurs financiers. C’est pourquoi les organisations doivent recueillir la preuve de la stabilité de ces relations. Aidées par l’expérience, elles ajustent leurs tableaux de bord pour y inclure les objectifs et les indicateurs non financiers qui permettent d’anticiper au mieux la performance financière. Faire évoluer le tableau évite la paralysie qui résulterait de l’ambition de créer un tableau de bord parfait dès le départ.
- 2- Il ne faut pas se fixer comme objectif de maximiser tous les indicateurs à tout moment. Il faut en effet arbitrer entre les différents objectifs stratégiques.
- 3- Le tableau de bord ne doit pas seulement comprendre des indicateurs objectifs.
- 4- Il ne faut pas oublier de prendre en compte aussi bien les coûts que les avantages d’actions concrètes comme la dépense en techniques de l’information et en recherche et développement, avant de faire figurer ces objectifs dans le tableau. Autrement, on risque de se focaliser sur les indicateurs qui n’annoncent pas d’avantages financiers.
- 5- Il ne faut pas négliger les indicateurs financiers quand on évalue les dirigeants et les salariés. Les dirigeants en tendance à se préoccuper avant tout de ce qui mesure leur performance. Exclure les indicateurs non financiers de l’évaluation de leur performance diminuerait la signification et l’intérêt qu’ils accordent à ces indicateurs.

4- Axes et indicateurs du balanced scorecard

Le balanced scorecard contient quatre axes et chaque axe possède ses propres indicateurs.

¹⁹ HORNGGREN C. et all, Op.cit, P 87 et 88.

4-1-Axes du balanced scorecard

Le balanced scorecard est un système cohérent autour de quatre axes équilibrés :²⁰

❖ L'axe financier

Le TBP s'appuie sur les indicateurs financiers pour évaluer efficacement les effets économiques quantifiables des actions passées.

Ces indicateurs permettent de déterminer si les intentions et la mise en œuvre de la stratégie contribuent à améliorer le résultat financier.

En général, les objectifs financiers portent sur la rentabilité, mesurée par exemple par le bénéfice d'exploitation. Ils peuvent aussi viser une croissance rapide du chiffre d'affaire.

❖ L'axe clients

Les segments de marché et les indicateurs de performance concernent la satisfaction et la fidélité des clients existants, l'extension de la clientèle, la part de marché des segments ciblés. Mais l'axe client doit aussi comporter des indicateurs spécifiques qui représentent les déterminants de la fidélité des clients. Ceux-ci permettent de formuler la stratégie de marché qui produira la performance financière optimale dans le futur.

❖ L'axe processus internes

Il s'agit d'identifier les processus clés de l'entreprise. Ce sont ceux qui permettent d'offrir une prestation qui attire et fidélise les clients tout en assurant en actionnaires le rendement financier qu'ils attendent.

Les indicateurs de cet axe se focalisent sur les processus qui auront la plus forte incidence sur la satisfaction des clients et sur la réalisation des objectifs financiers de l'entreprise. Ces indicateurs révèlent les processus qui jouent un rôle clé dans la performance stratégique de l'entreprise. Noter l'incorporation des processus d'innovation dans cette catégorie des indicateurs.

²⁰ BURLAIN A. et all, Op.cit, P 187.

❖ L'apprentissage organisationnel

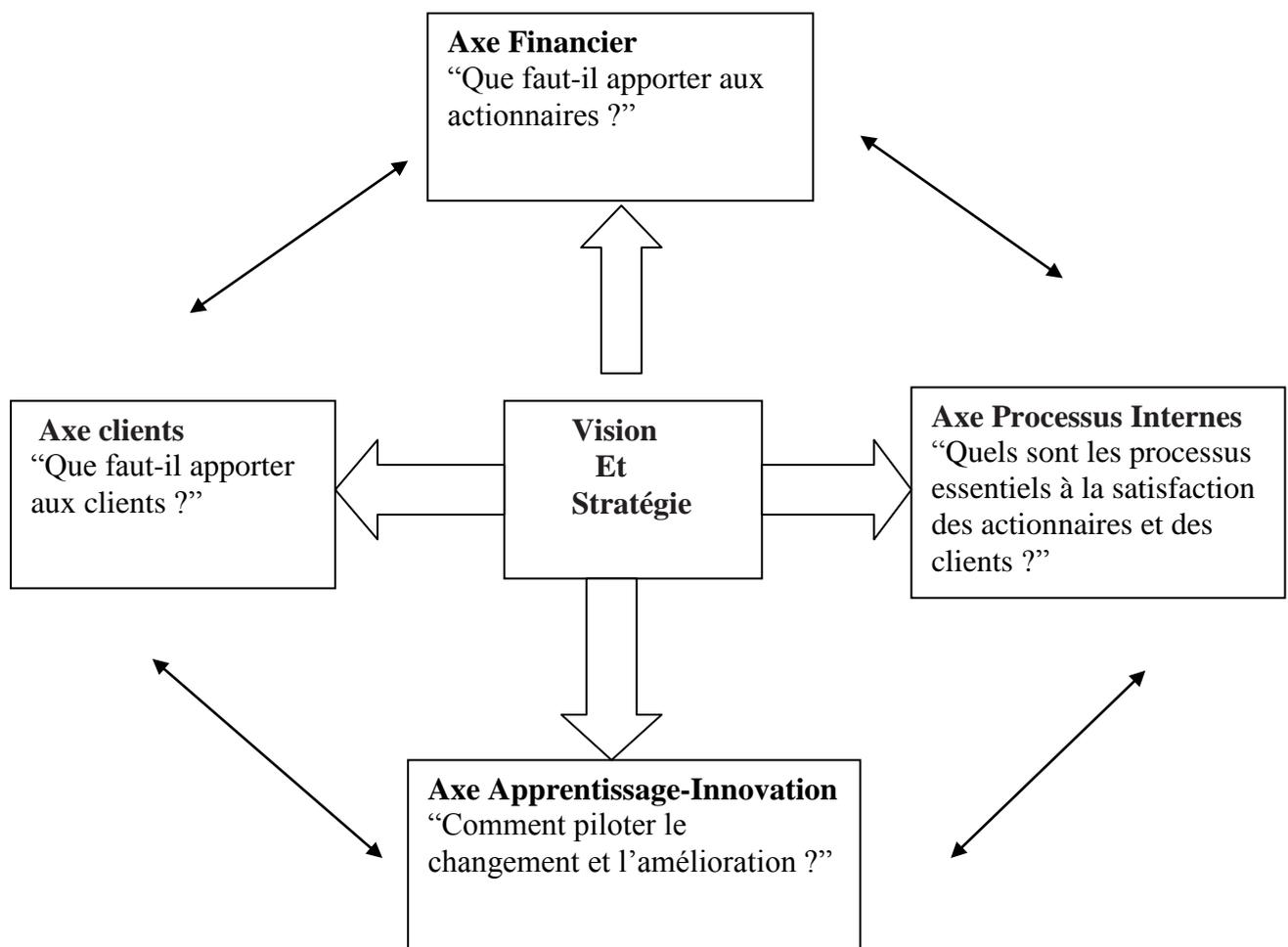
Il a trois composantes : les hommes, les systèmes et les procédures.

Cet axe vient de compléter les trois autres dans la mesure où les axes financiers, clients et processus internes révèlent le fossé entre les capacités actuelles des hommes et des systèmes 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 et d'améliorer les systèmes d'information et les procédures.

Des indicateurs génériques de résultat-satisfaction, fidélité, formation et compétence des employés sont associés à des déterminants de la performance propre à l'activité.

La figure n° 05 nous présente les quatre perspectives du tableau de bord prospectif :

Figure n°05 : Les quatre perspectives du balanced scorecard



Source : GIRAUD F. et all, «Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance », 2^{ème} édition Business, Paris, 2005, P 101.

La figure n°05 permet de répondre à 4 questions fondamentales :

❖ « **Quel regard les actionnaires portent-ils sur nous ?** » (Financier)

La dimension financière s'articule autour de 3 objectifs principaux : la survie (cash-flows), la réussite (chiffre d'affaire et revenu d'exploitation) et la prospérité (parts de marché et rendement des capitaux propres).

De nombreuses critiques pèsent sur les indicateurs financiers qui ne seraient pas de bons indicateurs de performance. En effet, le lien entre performance opérationnelle et résultats financiers n'est pas évident. Si l'amélioration des performances n'a aucun effet sur les résultats financiers c'est la stratégie de l'entreprise qu'il faut remettre en question.

❖ « **Comment nos clients nous considèrent-ils ?** » (Clients)

Cette dimension concerne principalement les attentes des clients et s'organise autour d'éléments principaux tels que le temps, la qualité, la performance et le service.

Il s'agit ici d'identifier les clients et segments de marchés qui contribuent positivement aux objectifs financiers.

❖ « **En quoi sommes-nous les meilleurs ?** » (Processus internes)

Les processus internes renvoient aux opérations, processus et décisions internes à l'entreprise. Il s'agit d'une part d'identifier les processus internes les plus importants pour garantir une satisfaction du client. D'autre part, il s'agit de reconnaître les compétences clés de l'entreprise et les technologies nécessaires à son succès.

❖ « **Continuons-nous à nous améliorer et à générer de la valeur ?** » (Innovation & Apprentissage)

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

Chaque perspective est définie par des objectifs stratégiques, indicateurs clés de performances, des valeurs cibles et un programme d'actions concrètes pour atteindre les objectifs. Notez que chaque dimension impacte la dimension supérieure pour finalement contribuer aux objectifs financiers de l'entreprise. Cette dynamique est créée par des liens de causalité et représente le processus de création de valeur pour l'entreprise. Voici un exemple de TBP dans une entreprise qui fournit des produits à des clients : le fait d'engager des salariés compétents ou d'offrir des formations aux salariés actuels va permettre d'une part d'améliorer la qualité des processus et d'autre part de réduire la durée des cycles.

L'amélioration des processus va permettre une meilleure ponctualité dans les livraisons et donc une meilleure satisfaction du client. L'entreprise favorisera ainsi la rétention de ses clients avec pour conséquence des résultats financiers positifs.

4-2-Indicateurs habituels dans les Balanced Scorecard

Chaque axe comporte une catégorie d'indicateurs propre à lui, le tableau n° 07 le démontre comme suit :

Tableau n° 07 : Les catégories d'indicateurs de performance selon les axes du TBP

Axe	Déterminants de la performance à traduire en indicateurs	Exemples d'indicateurs
Financier	<ul style="list-style-type: none"> • Accroissement du chiffre d'affaires • Réduction des coûts et amélioration de la productivité • Réduction du risque 	<ul style="list-style-type: none"> • Croissance des ventes • % de bénéfice net • coûts unitaires
Clients	<ul style="list-style-type: none"> • Part de marché • Conservation de nouveaux clients • Acquisition de nouveaux clients • Satisfaction des clients • Rentabilité par segment 	<ul style="list-style-type: none"> • % des ventes réalisées auprès des clients existants • % des ventes réalisées auprès de nouveaux clients • degré de satisfaction des clients • taux de retour des produits
Processus Internes	Qualité, réactivité, productivité, coût pour chacun des grands processus d'une entreprise soit : <ul style="list-style-type: none"> • L'innovation • La production • Le service après-vente 	<ul style="list-style-type: none"> • argent investi en R&D • % des ventes réalisées avec des nouveaux produits • temps de réponse aux appels de service • coûts standards
Apprentissage Organisationnel	<ul style="list-style-type: none"> • Le potentiel des salariés • Réorientation des compétences • Capacités des systèmes d'information 	<ul style="list-style-type: none"> • taux de satisfaction des employés • argent investi en formation • disponibilité de l'information

Source : Réalisé par nos soins.

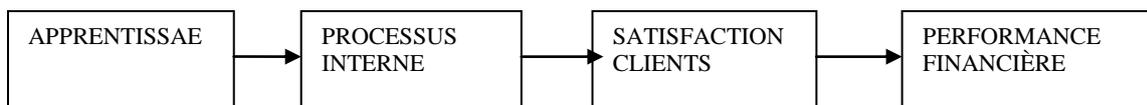
5-La chaîne de causalité dans le tableau de bord prospectif

Les quatre catégories d'indicateurs sont liées par une chaîne de causalité :²¹ La performance financière est considérée comme le but final, conditionné par la satisfaction des clients, elle-même dépendant de la bonne organisation des processus internes, qui reposent quant à eux sur une motivation suffisante des acteurs et des systèmes d'information performants.

Les quatre perspectives ne sont donc pas en conflit, elles se conditionnent mutuellement. Le lien de causalité établi entre les catégories montre clairement la dominance finale des indicateurs financiers, et donc la perspective *Shareholder value* adoptée par les auteurs du BSC. Les quatre catégories d'indicateurs traduisent moins une volonté de multiplier les points de vue qu'un souci d'appréhender la performance à la fois à court et long termes, en mesurant non seulement les résultats financiers d'aujourd'hui, mais également les déterminants des résultats financiers de demain.

La figure n°06 nous explique les étapes de la chaîne de causalité de BSC comme suit :

Figure n°06 : La chaîne de causalité au sein du Balanced Scorecard



Source : GIRAUD F., et all, «Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance », 2^{ème} édition Business, Paris, 2005, P 102.

6-Comparaison du tableau de bord prospectif avec le tableau de bord de gestion

Les tableaux de bord et le balanced scorecard sont deux outils, nous l'avons vu nés de préoccupations similaires dans les entreprises dans le courant des années 1980-1990 : un besoin de plus grande réactivité, donc d'une information plus rapidement obtenue et plus directement interprétable, un besoin de mettre en phase les objectifs des dirigeants et les décisions et actions quotidiennes « sur le terrain », ...etc. Ces deux outils ont néanmoins, historiques profondément différents.

Au total, la distinction fondamentale se situe entre d'une part un outil né au début des années 1990 du travail de consultants, qui ont d'abord construit celui-ci avec l'aide et l'appui d'une douzaine d'entreprises intéressées par un « balanced scorecard », puis l'ont diffusé à grande échelle dans les entreprises nord américaines (et plus récemment européennes), et d'autre part

²¹GIRAUD F. et all, «Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance », 2^{ème} édition Business, Paris, 2005, P 102.

un outil plus ancien, mais dont la pratique est moins homogénéisée. Le balanced scorecard est un outil relativement standardisé, simple et facile à communiquer, et procédant d'une gestion top-down (hiérarchique de haut en bas) de la mise en œuvre de la stratégie.

Au contraire, les tableaux de bord, nés dans les bureaux des différents responsables opérationnels, puis conceptualisés à partir des années 1980-1990 par des professeurs-chercheurs, font l'objet d'une beaucoup plus grande diversité en pratique.

Un grand nombre de systèmes d'information revendiquent dans les entreprises l'appellation de tableau de bord, alors qu'il n'existe qu'un petit nombre de « vrais » tableaux de bord. Ce nombre est d'autant plus limité que les professeurs chercheurs qui l'ont conceptualisé se sont livrés à un faible nombre de missions de conseil (seulement celles nécessaires à son élaboration théorique et à sa validation pratique) et que l'élaboration du tableau de bord au sens de sa représentation requiert une formation méthodologique rigoureuse.²²

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de découvrir l'importance du tableau de bord dans le fonctionnement d'une entreprise malgré certaines limites, il nous a permis aussi de présenter une nouvelle approche d'élaboration du tableau de bord prospectif (Balanced scorecard), et une chaîne de causalité qui permet de bien piloter la performance de l'entreprise. Le TB fait parti des instruments de mesure de la performance de l'entreprise, de ce fait nous allons expliquer dans le 3^{ème} chapitre les indicateurs qui conviennent pour mesurer cette dernière.

²² LÖNING H. et all, Op.cit, P 165.

Introduction

Dans ce troisième chapitre nous essayons dans trois sections d'éclairer le rôle du TB pour améliorer la performance d'une entreprise, nous commençons dans la première section de définir le concept de la performance ensuite nous analysons les caractéristiques d'indicateur du tableau de bord et enfin dans la dernière section nous mettons le point sur les ratios de mesure de la performance de l'entreprise.

Section 1 : Concept de la performance

1-Notion de la performance

La performance est un concept englobant et intégrateur, donc, difficile à définir de façon précise. Selon la majorité des écrits consultés, il existe plusieurs définitions conceptuelles et distinctives de la performance selon le domaine touché et le contexte d'utilisation. Comme le souligne SAUCIER : « La notion de performance doit [...] être précisée à chaque fois que l'on veut l'utiliser »¹.

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

Un manager n'est réellement performant que s'il atteint le résultat escompté en respectant un montant de coût souvent matérialisé par une enveloppe budgétaire. On attend du manager qu'il soit aussi efficient »².

¹ SAUCIER A., « Les indicateurs et la gestion par résultats », In VOYER P., « Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance », 2^{ème} Edition, Presse de l'université du QUEBEC, 2006, P 84.

² SELMER C., « concevoir le tableau de bord », Edition DUNOD, Paris, 1998, P 41.

❖ La performance en gestion

Les différentes études pour cerner la notion et ses évolutions peuvent être synthétisées dans les deux approches suivantes : celle d'A. BOURGUIGNON³ et celle de M. LEBAS⁴.

Selon A. BOURGUIGNON

- « La performance n'existe pas de façon intrinsèque. Elle est définie par les utilisateurs de l'information par rapport à un contexte décisionnel caractérisé par un domaine et un horizon-temps. »

- « La performance n'est pas ponctuelle, elle ne se comprend que de façon dynamique, dans le long terme. Une performance n'est qu'instantanée. Elle ne devient significative de performance que si l'entreprise se donne la capacité à renouveler, pour le futur et de façon récurrente, ce résultat favorable.

Le terme performance devrait être réservé à la description de l'évolution des résultats sur une période jugée assez longue par le preneur de décision. »

- « La notion de performance est toujours attachée à la notion de responsabilité. Celui qui est responsable est celui qui peut ou doit agir sur les paramètres de la performance et doit rendre des comptes sur sa performance et sur l'utilisation des moyens mis sous son autorité. »

- « La performance n'existe que si on peut la mesurer, c'est-à-dire qu'on peut la décrire par un ensemble ou un vecteur de mesures (ou d'indicateurs) plus ou moins complexes. La mesure de la performance ne peut en aucun cas se limiter à la connaissance d'un résultat.

Il ne faut en aucun cas confondre la performance avec le (les) indicateur(s) ou la (les) mesure(s) qui la décrit. »

Selon M. LEBAS

« En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels »

Cette définition est applicable dans tous les champs de la gestion (contrôle de gestion, politique générale, GRH...). Elle vaut pour l'organisation comme pour l'individu : est «performant » celle/celui qui atteint ses objectifs. Elle induit que :

- La performance dépend d'un référent : l'objectif (ou but) ;
- La performance est multidimensionnelle dès lors que les buts sont multiples ;

³ BOURGUIGNON A., « Revue française de comptabilité », août 1995, In ALAZARD C., SÉPARI S., « Contrôle de gestion », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 2010, P 16 et 17.

⁴ LEBAS M., «Revue française de comptabilité», août 1995, In ALAZARD C., SÉPARI S., « Contrôle de gestion », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 2010, P 17.

– La performance est un sous-ensemble de l'action. Deux lectures sont possibles :

- Au sens strict, la performance est l'effet, le résultat de l'action ;
- Au sens large, on peut considérer, dans une approche plus systémique, qu'un résultat n'est rien en soi mais qu'il est indissociable de ses moyens (buts, activités, feedback) : la performance est l'ensemble des étapes logiques élémentaires de l'action, de l'intention au résultat effectif.

– La performance est subjective, puisqu'elle est le produit de l'opération, par nature subjective, qui consiste à rapprocher une réalité d'un souhait, à constater le degré de réussite d'une intention. Cette définition est déclinable au pluriel, sans modification de sens. Elle est nécessairement aussi floue que le concept qu'elle explicite, puisqu'elle en contient les multiples sens.

2-Composantes de la performance

Pour être compétitive, toute entreprise doit être performante, c'est-à-dire meilleure que ses concurrents tant dans sa stratégie que dans son organisation.

En gestion, le terme de performance est défini comme l'association de l'efficacité et de l'efficience.

- L'efficacité (traduction de l'anglais effectiveness) consiste pour une entreprise à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis ;
- L'efficience (traduction de l'anglais efficiency) correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.⁵

Il est possible de délimiter l'efficience avec les deux notions d'oisiveté et de gaspillage.

L'oisiveté est la non-utilisation des capacités de production qui engendre des coûts de capacité.

Le gaspillage est l'utilisation dégradée de capacités utiles qui pourraient produire davantage et qui engendrent des coûts de fonctionnement.

Ainsi l'efficience peut être définie comme le produit d'un rendement des ressources utilisées (non-gaspillage) par un taux d'utilisation des ressources (non-oisiveté) :

Efficience = non-gaspillage × non-oisiveté.⁶

⁵ ALAZARD C., SÉPARI S., Op.cit, P 16.

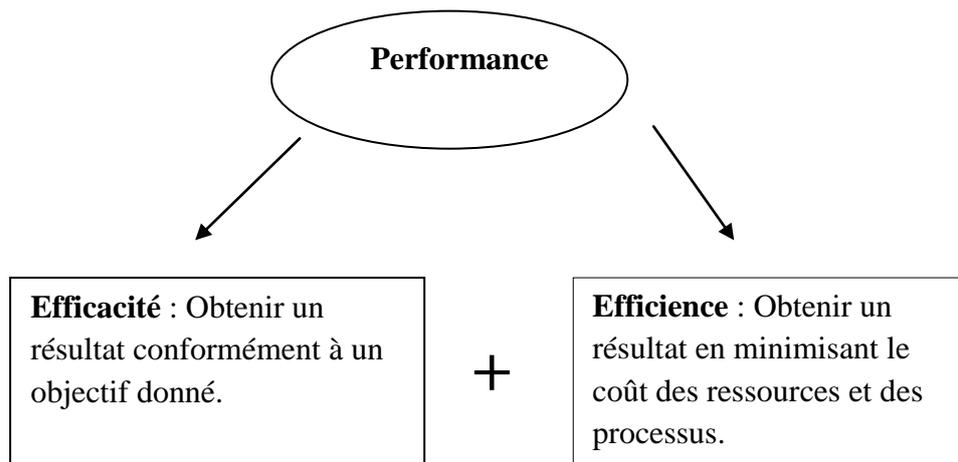
⁶ BOUQUIN H., « Comptabilité de gestion », In ALAZARD C., SÉPARI S., « Contrôle de gestion », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 2010, P 16.

La performance oblige donc à une vision globale interdépendante de tous les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, techniques et humains, physiques et financiers de la gestion.

L'efficacité et l'efficience recouvrent bien deux aspects distincts de la performance, car on peut parfaitement être efficace sans être efficient.

La figure n° 07 nous explique les composantes de la performance.

Figure n° 07 : Les composantes de la performance



Source : ALGLAVE C. et al, « Management des entreprises », BTS Hachette Technique, Paris, 2008, P 39.

3-Analyse de la performance d'un processus

L'analyse de la performance économique d'un processus peut être envisagée de trois manières différentes:

- Par vérification et quantification de l'atteinte des objectifs : Il faut identifier des objectifs précis quantitatifs et/ou qualitatifs pour le processus, en déduire les indicateurs nécessaires pour chacun, les mesurer et les suivre périodiquement pour vérifier l'atteinte des objectifs. Chaque processus est identifié par des objectifs spécifiques et cette méthode à besoin de choisir préalablement des indicateurs pour qu'elle s'applique à tous les processus.
- Par calcul des ressources dépensées par le processus : Il s'agit de calculer et d'analyser la structure des coûts de tout le processus qui consomme des ressources dont il faut évaluer les coûts. Donc une analyse de chaque processus permet d'optimiser l'utilisation de ces ressources afin de réduire les coûts. Cette démarche se focalise sur les coûts intrinsèques du processus, en dehors de tout autre critère ou valeur produite.

- Par comparaison entre les coûts engagés et la valeur ajoutée produite : Il faut calculer la valeur du résultat (si c'est possible) et la comparer au coût du processus pour en déduire la marge opérationnelle dégagée par le processus. Cette notion de « rentabilité » d'un processus permet de faire des comparaisons et des améliorations sur certains processus, mais il peut être difficile d'évaluer objectivement et exhaustivement ce qu'apporte le résultat d'un processus.

Ces trois méthodes sont plus ou moins adaptées selon le type de processus, ainsi pour :

- Les processus opérationnels avec des clients externes à l'entreprise : la performance économique de ces processus se mesure par le chiffre d'affaires (volume, prix) ce qui conduit à privilégier la méthode de la valeur produite et des coûts pour mieux agir sur les différents paramètres.
- Les processus opérationnels avec des clients internes : ils conditionnent le prix de cession interne et il est donc nécessaire de bien connaître le coût de ces processus ; la méthode des coûts peut permettre un meilleur pilotage.
- Les processus support : il s'agit d'analyser le service rendu par ces processus, ainsi l'analyse en termes d'objectif semble pertinente, de même que l'analyse des coûts.

4-Typologies de la performance

4-1-Performance globale et ses déterminants

La performance tend à être abordée dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire. La performance de l'entreprise résulte aussi de son intégration dans un milieu dont il importe de comprendre et de maîtriser les règles du jeu.

4-1-1-Performance organisationnelle⁷

Inspirée des études de quelques auteurs, cette approche a nourri les travaux de l'école dite l'OST (Organisation Scientifique du Travail).

La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre.

M. KALIKA, professeur à Paris-Dauphine, propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

-Le respect de la structure formelle ;

⁷ Marie Caroline MORAND, In [www.creg.ac-versailles.fr/spip.php? Article 282](http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?Article 282), consulté le 05 mars 2014.

- Les relations entre les composants de l'organisation (logique d'intégration organisationnelle) ;
- La qualité de la circulation d'informations ;
- La flexibilité de la structure.

Dans cette conception, la performance de l'entreprise résulte de la valeur de son organisation. Cette dernière est déterminante et c'est elle qui impose ses exigences au système social. Elle structure l'emploi et l'ensemble des postes, lesquelles déterminent à leur tour les requis professionnels. Dans cette dernière, la performance a eu assez spontanément tendance à s'identifier la productivité, elle-même a ramené à sa version (réductrice) de productivité apparente du travail (quantité produite/nombre d'heures travaillées).

4-1-2-Performance stratégique et performance concurrentielle

Cette approche naît aux États-Unis, à la fin des années 50, de l'observation d'un certain nombre d'échecs du modèle taylorien⁸ : des entreprises à l'organisation théoriquement parfaite obtiennent de mauvais résultats parce qu'elles n'ont pas été capables de prévoir par exemple la transformation de leur marché.

L'approche de la performance par la stratégie a commencé à se répandre à partir des années 60 et est restée dominante jusqu'aux années 80.

Contrairement aux visions à court terme de la performance guidée par l'appréciation boursière de la valeur de l'entreprise, certaines entreprises ont tout misé sur la performance à long terme, garante de leur pérennité. Les sociétés qui sont arrivées à un leadership global ont toutes débuté avec des ambitions qui étaient sans proportion avec leurs ressources et capacités. Mais elles ont utilisé une obsession de gagner à tous les niveaux d'organisation et elles ont entretenu cette obsession au cours des dix ou vingt ans au cours desquels elles ont conquis ce leadership global.

La performance est alors celle du maintien d'une « distance » avec les concurrents au travers d'une logique de développement à long terme entretenue par une forte motivation (base du système de récompense) de tous les membres de l'organisation.

La performance à long terme est donc associée à la capacité à remettre en cause des avantages acquis pour éviter l'échec d'un bon concept, à la définition d'un système de volonté visant le long terme et, à la capacité de l'entreprise à trouver des sources de valeur créatrices de marge.

⁸ Le taylorisme est une méthode de travail dans l'industrie. Elle consiste en une organisation rationnelle du travail son objectif est d'obtenir la meilleure productivité possible des agents au travail.

Pour Michael Porter, la recherche de performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voire à s'approprier, les règles du jeu concurrentiel dans un secteur.

La nature du système concurrentiel détermine la manière dont la performance peut être obtenue, compte tenu des modes de compétitions qui sont de règle.

C'est en détectant suffisamment finement les caractéristiques changeantes des systèmes concurrentiels de chacune des activités d'entreprise ou en anticipant sur des bases nouvelles de différenciation (création de valeur) que les entreprises peuvent s'approprier des sources potentielles de performance.

La performance peut-être à la fois l'exploitation d'un potentiel existant (qui permet de conserver une position favorable) et le développement de nouvelles formes d'avantages concurrentiels par anticipation/construction des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir.

La performance concurrentielle dépend largement de l'analyse stratégique des règles du jeu concurrentiel.

Mettant l'accent sur la qualité de la stratégie, et donc du stratège, axée sur la compréhension de l'environnement, cette approche a eu spontanément tendance à identifier la performance globale à la compétitivité.

4-1-3-Performance humaine

Il est de plus en plus reconnu que l'entreprise n'est pas durablement performante financièrement si elle n'est pas performante humainement. Les questions liées aux compétences, à la capacité d'initiative, à l'autonomie, à l'adhésion des salariés, à la réalisation des objectifs, voire au projet et donc à la culture de l'entreprise, constituent des éléments déterminants.

En 1985, reprenant la célèbre formule d'EINSTEIN, $E=MC^2$, suggérait de considérer l'efficacité humaine (Eh) comme résultant toujours du rassemblement de collaborateurs :

- Motivés,
- Compétents,
- Communiquant bien entre eux par le moyen d'une langue et de valeurs communes (ce que l'on désigne en anthropologie par le concept de culture).

L'Efficacité humaine, susceptible d'être libérée par un groupe humain s'exprimerait donc par :

Eh=M.C.C.

M : motivation à volonté d'agir et de réussir, adhésion dynamique de chacun.

C : compétence professionnalisme, savoir et savoir-faire (c'est la condition de l'efficacité individuelle).

C : culture, langage commun, valeurs partagées, reconnaissance mutuelle (c'est la condition de l'efficacité collective).

Depuis 1985, des recherches ont été réalisées pour mieux cerner cette notion de l'efficacité ou de performance par les hommes. Ces recherches, mettent en évidence que la compétence, son acquisition, son développement, sa gestion, s'imposent désormais comme un facteur décisif pour l'obtention de l'efficacité humaine, quelle qu'en soit la forme.

Réfléchissant sur l'obtention de la performance dans une organisation, S. MICHEL et M. LEDRU⁹ considèrent que si les compétences sont toujours une source de performance, elles ne suffisent pas à elles seules à en déterminer le niveau.

À compétence égale, les performances peuvent être différentes. C'est que si la compétence est un savoir-faire, la performance présuppose toujours l'existence d'un vouloir-faire ou motivation. Cette motivation (c'est-à-dire ce qui va conduire l'acteur à s'engager effectivement dans l'action qui lui est proposée par l'entreprise) détermine les stratégies d'actions choisies par l'acteur, stratégies soumises aux données de l'environnement de travail qui rendent plus ou moins possible la réalisation de l'action. Cet environnement peut lui-même être caractérisé par des données d'organisation et des données de culture.

En conclusion, à la satisfaction financière des actionnaires sous forme de dividendes et de plus-values boursières, objectif auquel la pensée libérale identifie spontanément la finalité de l'entreprise, il faut donc adjoindre la satisfaction des autres acteurs également concernés par la marche de l'entreprise.

L'entreprise est plutôt un système à multi finalités, ces finalités étant partiellement incompatibles entre elles, chacune favorisant ou défavorisant indûment un groupe d'acteurs par rapport aux autres. Le problème n'est pas heureusement de maximiser ces finalités.

4-2-Performance externe, et performance interne¹⁰

La performance de l'organisation est appréciée différemment selon les acteurs, clients, salariés, actionnaires, managers, prêteurs de fonds, car ils ont des objectifs différents.

⁹Capital-Compétence dans l'entreprise, ESF éditeur, In [www.creg.ac-versailles.fr/spip.php? Article 282](http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?Article_282), consulté le 05 mars 2014.

¹⁰ DORIATH B., GOUJET C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition DUNOD, Paris, 2007, P 173.

On distingue la performance externe qui s'adresse de façon générale aux acteurs en relation contractuelle avec l'organisation, de la performance interne qui concerne essentiellement les acteurs de l'organisation.

L'information financière, qui privilégie une communication sur la rentabilité et les grands équilibres de l'entreprise, demeure l'information privilégiée en termes de performance, en particulier pour les actionnaires.

Cependant, les managers de l'organisation qui pilotent la performance, et qui en sont responsables, s'intéressent plus au processus d'atteinte des résultats.

Il s'agit pour eux de prendre, d'organiser et de mettre en œuvre l'ensemble des décisions de valorisation des ressources internes et externes afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

Le tableau n° 08 nous montre la différence entre la performance interne et externe.

Tableau n° 08 : La performance interne et externe

Performance externe	Performance interne
Est tournée principalement vers les actionnaires et les organismes financiers.	Est tournée vers les managers.
porte sur le résultat, présent ou futur.	Porte sur le processus de construction du résultat à partir des ressources de l'organisation.
Nécessite de produire et de communiquer les informations financières.	Nécessite de fournir les informations nécessaires à la prise de décision.

Source : DORIATH B., GOUJET C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », édition DONUD, Paris, 2007, P 173.

Section 02 : Indicateurs de performance

1-Notion d'indicateurs

« Un indicateur est une information, ou un regroupement d'informations, précis, utile, pertinent pour le gestionnaire, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités diverses »¹¹.

Les fonctions des indicateurs sont multiples :

- Suivi d'une action, d'une activité, d'un processus ;
- Evaluation d'une action ;
- Diagnostic d'une situation, d'un problème ;

¹¹ ALAZARD C., SEPARI S., Op.cit, P 559.

– 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.

➤ **Définitions retenus par quelques auteurs**

Selon P. VOYER

« Un indicateur est un élément ou un ensemble d'éléments d'information significative, un indice représentatif, une statistique ciblée et contextualisée selon une préoccupation de mesure, résultant de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation »¹².

Selon A. FERNANDES¹³

« Un indicateur est une information ou un ensemble d'informations contribuant à l'appréciation d'une situation par le décideur ».

« Un indicateur de performance est une mesure ou un ensemble de mesures braquées sur un aspect critique de la performance globale de l'organisation. Il n'est jamais muet et entraîne toujours à la manière d'un schéma stimulus/réponse une action ou une réaction du décideur. Cette action ou cette réaction peut être de ne rien faire. Mais il s'agit là d'une démarche active et non passive, l'indicateur portant une signification conduisant à l'action zéro. L'indicateur ne se limite pas au constat et permet une gestion dynamique en temps réel ».

2-Typologies d'indicateurs

Les indicateurs peuvent être distingués ou regroupés selon le type, les caractéristiques, le niveau d'utilisation :¹⁴

2-1-Indicateur de gestion et indicateur de performance

Deux comparaisons sont possibles pour ces deux types d'indicateurs :

« Indicateur de gestion » et « indicateur de performance ».

Une première comparaison consisterait à dire que la distinction est artificielle et que les indicateurs sont les mêmes, la performance étant la principale préoccupation de la gestion, ou, à l'inverse, la gestion ayant comme principal objet le suivi et l'atteinte de la performance, Ce serait, dans cette optique, d'autres dimensions qui permettraient de mieux catégoriser les indicateurs.

¹² VOYER P., Op.cit, P 61.

¹³FERNANDEZ A., « Les nouveaux tableaux de bord des managers », Quatrième édition d'Organisation, Paris, 2008, P 263.

¹⁴VOYER P., Op.cit, P 64-68.

Une deuxième comparaison consisterait à faire la distinction selon la perspective traditionnelle de la gestion principalement axée sur les ressources et les activités. Ainsi, un indicateur « de gestion » serait d'abord une mesure liée au suivi des états des clients et des ressources et aux activités de fonctionnement et de production, dans le but de connaître et de répondre à l'ensemble des besoins de l'interne et des clients, sans insister sur l'interprétation de résultats autres que ceux ayant trait au respect des budgets et de la programmation des activités. Un indicateur de performance serait plus une mesure liée à une valeur ajoutée, au rendement, aux réalisations et à l'atteinte des objectifs, aux résultats d'impacts et aux retombées.

2-2-Indicateurs opérationnels et indicateurs stratégiques

L'indicateur peut correspondre et servir à un ou à plusieurs paliers hiérarchiques de l'organisation. On peut ainsi distinguer entre les indicateurs opérationnels et les indicateurs stratégiques de la manière suivante :

Les indicateurs opérationnels sont liés au fonctionnement même de l'organisation : interventions et dispensation de service aux clients, processus d'affaire, utilisation des ressources, résultat de production, etc. Ils ont en général une périodicité assez courte et doivent être suivis régulièrement afin d'apporter les correctifs appropriés sur le terrain. Ils s'arriment en général assez bien aux systèmes d'information de gestion.

Les indicateurs stratégiques, pour leur part, sont liés à la mission et aux objectifs de l'organisation ; ils sont plus complexes à traiter.

Ils nécessitent souvent à la fois des mesures internes sur les capacités de l'organisation et ses choix de missions et des mesures externes sur les besoins et les exigences de l'environnement, souvent difficiles à mesurer.

Certains des indicateurs de niveau ou de type stratégique reprennent et synthétisent les indicateurs opérationnels jugés névralgiques, de façon synoptique et sur un horizon temporel plus large. Ces indicateurs correspondent aux attentes fondamentales, aux axes de réussites, aux facteurs critiques de succès, en général en conformité avec les divers plans d'intervention établis.

Ils sont orientés à la fois sur la pertinence et l'efficacité externe (résultats produits, coûts et effets des activités ou des programmes sur la clientèle) et sur l'efficacité interne et l'efficience (résultats atteints, ressources et coûts). Les principaux indicateurs de ce niveau sont souvent constitués à partir de résultats synoptiques du type de ceux publiés dans les bilans et les rapports annuels traditionnels.

2-3-Indicateurs quantitatifs et indicateurs qualitatifs

En général, on identifie un indicateur à l'obtention d'un résultat mesurable, ce qui nécessite un traitement quantitatif pour être valable : décompte de dossiers ou de faits, mesure de volume de réalisations, calcul de ratio, etc. Cependant, certaines informations sont plus faciles à acquérir ou ont plus de valeur sous une forme qualitative, par exemple, la qualification d'observations directes, les résultats d'enquêtes sur les perceptions, une valeur accordée à des éléments d'appréciation, etc. Ce type d'information, qui peut être à la limite considérée comme un indicateur, sert à ajouter à la mesure des considérations importantes dans le cas où la quantification est difficile ou lorsque le développement ou l'application de l'outil de mesure demande trop d'effort.

L'utilisation d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs ne s'oppose pas. Au contraire, ces indicateurs se complètent lorsqu'il s'agit de bien saisir une situation complexe ou un résultat combinant un ensemble de mesures. Par exemples la satisfaction mesurée à la fois par le taux perçu de satisfaction obtenue à partir de réponses à un sondage et le volume de plaintes tiré du système d'information clientèle. Mais cette distinction n'a pas fini de susciter des débats, car ce sont en fait des écoles méthodologiques qui s'opposent, forçant la polarisation d'options qui constituent en réalité des continuums: quantitatif – qualitatif, objectivité – subjectivité, mesurable – observable – perceptible.

3-Forme d'indicateurs utilisés

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques et les clignotants :¹⁵

3-1-Les écarts

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

Un directeur commercial ne sera pas intéressé par un écart de rendement d'un atelier alors qu'il désire des informations sur des écarts sur les ventes (par familles de produits).

3-2-Les ratios

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

En règle générale, un ratio respecte les principes suivants :

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

¹⁵ ALAZARD C., SEPARI S., Op.cit, P 558 et 559.

– Il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

3-3-Les graphiques

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

3-4-Les clignotants

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

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

4-Caractéristiques d'un bon indicateur

Les caractéristiques générales qu'il faut rechercher pour un indicateur sont les mêmes que pour tout instrument de mesure et de reportage. De façon générale, il faut respecter plusieurs critères, qu'il faut regrouper en quatre volets selon Pierre VOYER, pour assurer de la valeur optimale et de sa maturité :¹⁶

- Sa pertinence ;
- La qualité et la précision de sa mesure ;
- Sa faisabilité ;
- Sa convivialité d'interprétation et d'utilisation.

4-1-La pertinence de l'indicateur

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

¹⁶ VOYER P., Op.cit, P 69-71.

4-2-La qualité et la précision de sa mesure

L'indicateur doit posséder certaines caractéristiques intrinsèques : la précision dans son design, la clarté et la précision de sa formulation, et sa qualité théorique, doit être bien formulé, définit précisément et ses paramètres bien établis (ventilations, périodicité, comparaisons, forme de présentation) et le tout doit être bien documenté.

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

- **L'adaptabilité** : les paramètres (ventilations, balises, ...etc.) doivent être suffisamment souples pour permettre l'adaptation de l'indicateur aux particularités sectorielles, tout en gardant sa valeur intrinsèque. La documentation de l'indicateur doit clairement mentionner ces particularités pour en permettre l'interprétation contextuelle correspondante.
- **La spécificité et la focalisation** : les indicateurs doivent être structurés de façon à bien cerner l'objet de la mesure, à bien décoder la situation dans le bon registre (dans les bonnes dimensions et au bon niveau, avec une sensibilité adéquate, c'est-à-dire un degré de réponse correspondant aux variations et aux seuils critiques de l'objet mesuré), à l'utiliser dans le bon référentiel, dans le bon contexte décisionnel. Il vise, entre autres, à éviter la surinformation qui finit par ne plus rien signifier.
- **La valeur méthodologique** : la méthode de mesure ou d'observation doit être valide et fidèle (dans le sens statistique) ; l'indicateur doit être le plus objectif possible, difficile à biaiser, fiable et homogène. Il doit s'assurer des validations statistiques nécessaires, en particulier dans le cas d'indicateurs liés à des champs de pratiques professionnels où des liens causals doivent être utilisés.
- **La robustesse** : l'indicateur doit être suffisamment « robuste » pour être utilisé durant la période prévue. Si l'indicateur manque de robustesse, il peut devenir l'objectif au lieu de refléter l'objet de mesure. Par exemple, mesurer la qualité de l'empathie d'intervenants par le degré de connaissance des noms des clients risque d'amener ces préposés à apprendre les noms sans modifier leur empathie; l'indicateur en viendrait alors à ne plus mesurer correctement le degré d'empathie.

4-3-La faisabilité

D'abord, avoir la possibilité informationnelle de produire l'indicateur par l'utilisation de mécanismes de mesure et de traitement rigoureux fournissant des données fiables, en

temps opportun et de façon rentable (la valeur ajoutée par l'indicateur à la gestion par rapport au coût de sa production).

Aussi, avoir la possibilité technique de disposer d'un système informatique permettant la consolidation et des interfaces efficaces et un accès acceptable en termes de délai de production et de temps de réponse. Finalement, avoir la possibilité organisationnelle, c'est-à-dire s'assurer que quelqu'un assume la responsabilité d'alimenter, de produire et de fournir les indicateurs.

4-4-La convivialité d'interprétation et d'utilisation

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

- **L'accessibilité** : l'indicateur doit être accessible, facile à obtenir et à utiliser.

Si le système est informatisé, il doit être simple à utiliser, à la mesure des capacités des utilisateurs.

- **L'intelligibilité** : l'indicateur doit être simple, clair, compréhensible, compris de la même façon par tous et son interprétation doit être commune et partagée.

- **L'évocation** : l'indicateur doit être bien illustré et présenté, visuellement évocateur et facilement interprétable par ses utilisateurs, par le choix de la forme de représentation (tableau, graphique ou pictogramme).

5-Indicateurs dans le quotidien

Dans la gestion quotidienne, les indicateurs peuvent être la représentation de mesures de :¹⁷

- **Quantité** : le nombre de..., le volume de..., le taux de...
- **Qualité** : la valeur perçue dont la mesure en est qualitative (par exemple, le degré de conformité des interventions aux besoins : élevé, moyen, bas), ou fait par échelonnage (échelle de 1 à 5 : très bon, bon, moyen, etc.), ou la « valeur d'usage » relative « de bien meilleurs services que l'an passé » tiré de la mesure de perceptions ou d'opinions.
- **Montant** : l'aspect monétaire (par exemple, le coût en dollars, le bénéfice), les frais de..., l'aspect « unité monétaire » des ressources ou des efforts nécessaires pour assurer un service (par exemple, les équivalents temps complet), la « valeur d'échange » d'un service ou d'un produit, etc.
- **Temps (délais et fréquence)** : le temps de production, d'attente, le pourcentage de services fournis à temps, le retard, la longueur des listes d'attente, la fréquence des rencontres, etc.

¹⁷ VOYER P., Op.cit, P 62.

• **Toute combinaison entre certaines des mesures précédentes** : le coût unitaire ou prix de revient, c'est-à-dire le rapport entre les coûts et la quantité produite ; le rendement, c'est-à-dire le rapport entre la quantité produite et les coûts ; le rythme, c'est-à-dire le rapport entre la quantité et l'unité de temps ; etc.

De plus, un indicateur peut être un signe de confirmation dans le cas, par exemple, d'un suivi de la réalisation d'activités : un signe pointeur (un « check », ou , «OK»), binaire (oui / non) ; un signal résultant d'une vérification ponctuelle de l'état de réalisation d'une activité, de la présence ou non d'un élément ; par exemple, pour confirmer le respect d'une échéance ou signaler qu'une étape de réalisation d'une activité ou d'un projet a été complétée.

Section 03 : Mesure de la performance

1-Ratios, éléments du tableau de bord

Les ratios sont des rapports entre deux éléments financiers. Le calcul de certains ratios permet de porter un jugement très rapide sur l'entreprise. Ils sont calculés à partir des éléments du bilan et du compte de résultat.

Les ratios sont essentiels pour le chef d'entreprise qui peut s'en servir comme d'un tableau de bord. On peut qualifier certains ratios de clignotants.

Parfois, un ou deux ratios exprimant une situation donnée peuvent faire réagir le dirigeant; parfois, il convient alors de calculer des ratios sur plusieurs périodes afin de procéder à des comparaisons dans le temps.

Les ratios permettent également de faire une analyse financière de l'entreprise et, à ce titre, sont très utilisés par les banques.

Pour effectuer une analyse financière, il suffit de choisir quelques ratios significatifs; en les comparant sur plusieurs années, on s'aperçoit que certains ratios restent constants, ce qui permet d'effectuer des prévisions relativement correctes.

Certains ratios peuvent être calculés. On peut cependant en retenir quelques-uns que nous classons dans des catégories :

1-1-Ratios de rentabilité¹⁸

La notion de rentabilité est liée à celle de bénéfice et, d'une manière générale, on peut définir la rentabilité d'une entreprise comme son aptitude à produire un bénéfice.

La rentabilité d'une entreprise s'apprécie donc en comparant un résultat et la valeur des moyens mis en œuvre pour l'obtenir.

➤ Marge commerciale / CA HT

¹⁸ LAHILLE J.-P., « Analyse financière », Edition DUNOD, Paris, 2007, P 120-124.

Valeur essentiellement comparative. Le ratio peut être biaisé par l'importance relative du chiffre d'affaire. C'est en tout cas un ratio à n'utiliser que dans des affaires de négoce pur. Dans les entreprises qui cumulent les deux activités de production et de négoce, le ratio n'a pas grande signification car souvent le négoce est un complément nécessaire de la production, il peut être alors très peu rentable.

➤ Valeur ajouté / production.

C'est le ratio qui mesure le degré d'intégration de l'entreprise, sa capacité plus ou moins grande à valoriser la matière première qui rentre dans son usine.

La valeur ajouté c'est d'abord un volume de richesses créées, il est donc intéressant de comparer l'évolution dans le temps de ce volume, et de corréliser cette indication avec l'évolution du taux. Comparer la valeur ajoutée de l'année N à celle de l'année N-1, avec un ratio de progression :

➤ $(VA \text{ année } N - VA \text{ année } N-1) / (VA \text{ année } N-1)$.

➤ Frais de personnel / VA.

Dans les industries de main-d'œuvre on peut trouver 70% à 80 %. Le résultat sera inversement proportionnel au poids de l'outil de production. Même dans les industries traditionnelles, Le ratio a tendance à baisser depuis le début des années 90 par suite d'une plus grande automatisation des chaînes et d'une spécialisation des industries.

➤ Résultat financier / VA.

Il s'agit de mesurer la part de VA qui rémunère les prêteurs, nous partons donc du résultat financier négatif (charges > produits). Le ratio ne devrait pas dépasser 5% à 6%.

➤ EBE / CA.

Ratio dit « taux de rentabilité économique », appelé aussi « taux de marge brute d'exploitation ». Bon indicateur de la productivité du personnel et/ou de la sous-activité, puisque les frais de personnel sont l'unique passerelle entre la VA et l'EBE.

1-2-Ratios de financement et de structure financière¹⁹

Ce sont des ratios qui vont s'intéresser exclusivement au poids relatif et à l'équilibre entre elles des grandes masses du bilan, avec une préoccupation majeure : l'entreprise peut-elle faire face durablement à ses engagements ? C'est la seule expression de sa capacité de survie. Et comme la survie est tout de même l'objectif premier de l'entreprise, beaucoup d'analystes sur-pondèrent ces ratios de structure par rapport à ceux de rentabilité ou d'activité.

¹⁹ LAHILLE J.-P., Op.cit, P 125 et 126.

Les ratios de structure financière permettent simplement de vérifier, de démontrer, de manière chiffrée, qu'il est effectivement préférable de disposer d'un fond de roulement confortablement positif et de supporter un BFR le plus faible possible.

- Taux d'endettement global = Dettes / Capitaux propres ou dettes / Actif.
- Coût d'endettement = Charges financières nettes / Dettes financières.
- Indice de politique d'emprunt = Emprunts contractés / Remboursement effectué.
- Ratio de capacité de remboursement = Dettes à +1an / Autofinancement.

Ces ratios traduisent la capacité d'endettement et de règlement des emprunts et traduisent également la politique d'investissement et de financement de l'entreprise.

- Ratio d'autonomie financière = Capitaux propres / total du bilan.

1-3-Ratios de liquidité²⁰

La liquidité traduit, sur le plan de la trésorerie, l'exigence de solvabilité (aptitude de l'entreprise à faire face à ses engagements en cas de liquidation).

Une entreprise, est en situation d'illiquidité lorsqu'elle ne peut plus faire face à ses échéances. L'analyse de la concomitance temporelle entre l'exigibilité de la solvabilité. Une entreprise jugée solvable peut cependant connaître une crise de liquidité, le risque d'illiquidité naît d'une vitesse de transformation (en liquidité) des actifs inférieure à la vitesse de transformation (en exigibilités) des passifs.

Il convient donc de s'assurer que, dans le temps, la durée des ressources est supérieure à celle des emplois. Pour cela il faut procéder à une comparaison entre la durée des emplois et celle des ressources en effectuant un reclassement par période (moins d'un an, un an à cinq ans, plus de cinq ans). Généralement, la comparaison est limitée à un horizon d'un an et s'appuie sur le calcul de trois ratios exprimant une exigence de liquidité croissante.

- Ratio de liquidité générale = actif à -1 an / passif à -1an = (VE+VR+VD)/DCT.
Exigible à court terme : ensemble des dettes dont l'échéance est à moins d'un an.
- Ratio de liquidité réduite = (VR+VD) / DCT.

La différence avec le ratio précédent tient à la non-prise en compte des stocks. En effet, une partie des stocks peut se révéler difficilement vendable, de ce fait, la prudence conduit à les éliminer des valeurs d'actifs réalisables.

- Ratio de liquidité immédiate = VD / DCT.

²⁰ MARION A., « Analyse financière », Edition DUNOD, Paris, 2007, P 136-138.

Les valeurs de ces trois ratios n'ont pas de signification dans l'absolu. Par contre, leurs évolutions dans le temps sont significatives quand la valeur des ratios augmente, la situation de liquidité de l'entreprise est censée s'améliorer.

1-4-Ratios de rotation²¹

Les ratios de rotation présentent un triple intérêt pour l'analyse statique, d'une part, ils permettent d'évaluer les conditions dans lesquelles les stocks et les créances peuvent être transformés en monnaie, donc de mesurer la liquidité de certains éléments de l'actif circulant, d'autre part, ils permettent d'évaluer les délais de règlement obtenus des fournisseurs et d'estimer ainsi l'exigibilité d'une composante importante des dettes à court terme. Enfin, ces ratios permettent de dégager les conditions dans lesquelles le besoin en fond de roulement se forme, compte-tenu du niveau de l'activité de l'entreprise.

- Ratio de délai de rotation clients: = (clients + effets) / ventes TTC.
- Ratio de délai de rotation fournisseurs = fournisseurs- (acomptes versés) / achats TTC.
- Ratio de rotation m/ses = stock moyen / achat de m/ses.
- Ratio de rotation produits = stock moyen de tous les produits / production.

Egalement, on peut calculer d'autres ratios selon les besoins d'analyse.

✓ L'utilité de ces ratios

- À savoir quelle est la capacité de financement de son entreprise ;
- À mieux connaître ses clients ;
- À comparer son entreprise à d'autres entreprises du même secteur ;
- À mieux discuter avec ses fournisseurs ;
- À avoir de meilleures relations avec ses banquiers, en particulier en parlant le même langage.

1-5-Indicateurs de la fonction des ressources humaines²²

Les indicateurs de gestion sociale seront abordés en fonction des différents domaines de la gestion des ressources humaines et de ses problématiques.

1-5-1-Indicateurs économiques et financiers

Il s'agit ici de mesurer la contribution économique des ressources humaines ou de la fonction RH. Les indicateurs les plus connus sont les indicateurs de productivité, indicateurs

²¹ COHEN E., SAUREL A., « Analyse financière, outils et applications », Edition ECONOMICA, Paris, 1990, P 45-47.

²² IMBERT J., « Les tableaux de bord RH », Editions d'Organisation, Paris, 2007, P 111-116.

d'efficience, qui mettent en relation un indicateur de production évalué en volume ou en valeur et un indicateur de moyen humain (en volume ou en valeur).

À cela, il convient d'ajouter des ratios financiers récemment apparus dans les pays anglo-saxons, notamment avec l'apparition d'indicateurs de performance financière, visant à apprécier la création de valeur pour l'actionnaire.

Ratios de productivité :

- Chiffre d'affaire / effectifs.

Il désigne le montant du chiffre d'affaire produit par chaque salarié performant, dispose de moyens lui permettant de travailler avec efficience.

- Valeur ajoutée / effectifs.

La valeur ajoutée représente un certain montant issu de la richesse produite par l'entreprise. L'entreprise va répartir ce montant entre différentes personnes. Ce ratio s'agit de la contribution de chaque effectif à la valeur ajoutée

- Production / effectif.

Le calcul de ce ratio se fait soit avec la production en quantité soit en valeur, il représente la production réalisée par chaque effectif.

1-5-2- Indicateurs structurels

Ces indicateurs permettent notamment de caractériser la structure des effectifs et de l'organisation. Ils peuvent également servir de benchmark entre plusieurs centres de responsabilité.

Taux de productifs directs :

- Effectifs productifs directs / effectifs total.

Ce ratio représente le pourcentage de l'effectif productif par rapport à l'effectif total, la proportion est très élevée dans les entreprises industrielles.

1-5-3-Indicateurs de formation

Comme le recrutement, la formation est également une activité de service en interne, sous la responsabilité de la fonction RH. Les clients internes sont la direction générale, les autres responsables fonctionnels et opérationnels de l'entreprise, le personnel lui-même.

- La formation est également stratégique pour l'entreprise : elle permet l'adaptation au changement, l'innovation, et le développement des compétences stratégiques.

- Aux indicateurs strictement "formation" nous avons rajouté un indicateur concernant davantage la gestion des compétences. Le taux de couverture des compétences (ou postes) stratégiques est apparu récemment dans les tableaux de bord stratégiques de type " balanced scorecard ", afin d'apprécier l'état des compétences jugées pertinentes en fonction de la stratégie.

Effort de formation :

- Montant consacré à la formation / masse salariale.

Il représente le montant de la masse salariale consacrée à la formation telle qu'elle est prévue, favorisant le développement et la reconnaissance des compétences de la main-d'œuvre.

Ratio de salariés formés ou taux de participation à la formation :

- Nombre de salariés formés / effectif.

Il représente la proportion des salariés formés par rapport au nombre total de l'effectif.

1-5-4-Indicateurs de rémunération

Concernant la rémunération, le contrôle de gestion sociale peut se subdiviser en trois sous-ensembles :

- le contrôle de la politique de rémunération qui concerne l'appréciation de la politique de salaire de l'entreprise et le respect de plusieurs équilibres et objectifs de performance (équité interne, compétitivité externe, équilibre financier, etc.) ;
- le contrôle de la masse salariale, qui vise à étudier l'évolution des salaires et ses incidences financières ;
- le contrôle du système "paye", qui s'intéresse aux aspects techniques de la gestion des salaires (système de calcul, de traitement et d'édition des bulletins de salaire par exemple).

Ratio de rémunération moyenne :

- Masse salariale annuelle / effectif moyen annuel.

Ratio de promotion :

- Nombre de promotion annuel / effectif.

Ces ratios reprennent essentiellement les indicateurs concernant la politique de rémunération, et le système "paye", des indicateurs de qualité, comptabilisant les erreurs sur bulletins de salaire par exemple, de délai (nombre de jour de retard de

calcul et de virement de la paye, etc.) et de coût (coût moyen d'un bulletin de salaire, par exemple), peuvent être retenus.

1-5-5-Indicateurs de climat

Le climat social peut être apprécié à partir de plusieurs indicateurs :

Le turnover : L'idée générale est qu'un nombre important de départs du personnel traduit un climat social défavorable. Cependant, dans certains secteurs d'activité, des taux de turnover importants, peuvent être considérés comme normaux. Par exemple, les grands cabinets d'audit internationaux, sont habitués à un fort turnover de leurs consultants juniors. Certaines entreprises jugent qu'il s'agit d'un élément positif. Cela permet de "mettre du sang neuf" dans l'entreprise... Il n'en reste pas moins que pour beaucoup d'entreprises, le turnover est un facteur de dysfonctionnements. Il peut s'avérer coûteux (coûts de remplacement, de formation et d'apprentissage, coûts de non vente, de perte de clientèle, ...), il peut être nuisible à la qualité et au service clientèle. Il existe des cas où la clientèle est très attachée à la stabilité de ses interlocuteurs.

Turnover :

- Nombre de départs durant l'année / effectifs moyen.

Le résultat s'exprime en pourcentage de départs par rapport aux effectifs totaux, un taux élevé désigne la non satisfaction des salariés.

Taux de démissions :

- Total des démissions / total des départs.

Il s'agit de la proportion prévue de départs à la retraite des employés réguliers au cours d'une période. Un pourcentage élevé laisse entrevoir des répercussions importantes sur les effectifs et des problèmes de relève. À l'inverse, un pourcentage peu élevé indique, toutes choses étant égales par ailleurs, une stabilité de la main-d'œuvre au cours d'une période donnée.

Mesure de stabilité :

- Nombre de présents au bout N mois / nombre d'embauchés il y a N mois.
- Ancienneté moyenne de personnel.

Il s'agit du rapport entre le nombre d'employés réguliers toujours en poste une année après leur embauche et le nombre total d'employés réguliers embauchés au cours de la même période.

1-5-6- indicateurs d'absentéisme

L'absentéisme est également coûteux et source de dysfonctionnements. Comme le turnover, il génère ses coûts cachés. Il convient de l'étudier en comparaison dans le temps et dans l'espace (par rapport à l'ensemble des établissements du groupe, au secteur d'activité, etc.).

Taux d'absentéisme :

- Heures d'absence sur la période / heures théoriques sur la période.
- Heures d'absences / effectif inscrit x heures théoriques.

La proportion représente les heures d'absence par rapport aux heures totaux du travail. Plus la proportion est grande, plus il est probable qu'il s'agisse de lésions professionnelles graves nécessitant des contrôles médico-administratifs plus importants afin d'en réduire les répercussions sur l'expérience de la municipalité.

Conclusion

La mesure de la performance est difficile au sein de l'entreprise car celle-ci est une variable qualitative et quantitative, donc il faut connaître et comprendre comment s'effectue le choix d'indicateurs pertinents et leurs différentes méthodes de conception pour leurs utilisations puis, élaborer un bon tableau de bord de gestion pour arriver à interpréter l'état d'un organisme.

L'élaboration d'un tableau de bord de gestion au sein de l'entreprise ALCOST dans le but de dégager l'écart existant entre les réalisations et les prévisions afin d'évaluer la performance qui fera l'objet du quatrième chapitre.

Introduction

Ce cas pratique pour mieux éclairer notre étude théorique, à l'aide d'élaboration des tableaux de bord pour la mesure de la performance de l'entreprise, dégager l'écart existant entre les réalisations et les prévisions. De ce fait ce dernier chapitre est divisé en trois sections, la première porte sur la représentation de l'organisme ALCOST, la deuxième aborde la conception d'un tableau de bord de production et la dernière sur le tableau de bord commercial et RH.

Section 01 : Présentation de l'entreprise ALCOST

1- Historique de l'entreprise

L'origine de la société remonte à l'an 1974, date de la mise en exploitation du complexe.

L'entreprise ALCOST était une unité de l'ex entreprise SONITEX (Société Nationale des Industries Textiles) dénommée CCB (Complexe Costume de Bejaia) mise en exploitation en 1982, à la suite de restructuration de la société SONITEX, qui a donné naissance à plusieurs entreprises dont ECOTEX (Entreprise de Confection Textiles). L'unité CCB a été rattachée à cette dernière.

En 1998, l'unité a été érigée en SPA avec la dénomination « Société Algérienne des Costumes. » par abréviation ALCOST/EPE/SPA.

Elle a été rattachée successivement aux Holdings « HOLDMAN » (Holding Industrie Manufacturières), puis « AGROMAN » (Holding Industrie Agro-alimentaires et Manufacturières), et actuellement à la SGP (Société de Gestion des Participations) industries manufacturières groupe C&H (Groupe Confection et Habillement).

Son siège social est situé à Bejaia route des Aurès BP 107.

Son capital social est fixé à 213 800 000 DA.

1-1-Superficie

L'entreprise ALCOST occupe une superficie totale de 33 814m² dont 12 935 m² couvertes repartis comme suit :

- Administration : 908 m²
- Bureau social : 867 m²
- Bâtiments de production plus magasins de stockage : 9360 m²
- Création : 560 m²
- Commercial : 305 m²
- Bloc bureaux : 380 m²

- Hangar entretien ; maintenance : 306 m²

1-2-Implantation

L'entreprise ALCOST est implantée au centre ville de Bejaia et à proximité des différentes voies de communication telles que l'aéroport, le port maritime et la gare de chemin de fer.

1-3-Missions de l'entreprise

Les missions essentielles de l'entreprise sont la production, la distribution et la commercialisation de tous types de vêtements.

Elle a également pour objet social la participation à toute entreprise, groupement d'intérêt économique algérien ou étranger se rattachant directement ou indirectement à l'objet social.

1-4-L'activité de l'entreprise

L'entreprise ALCOST produit et/ou vend en l'état actuellement les familles de produits suivantes :

Tableau n°09 : Les produits de l'entreprise ALCOST.

Famille de produits	Famille de produits	Famille de produits
Costumes	Blouson	Linge de maison
Vestes	Tailleur femmes	Pyjama
Pantalons	Jupe	Robe
Anorak	Ensemble	articles de sport
Parka	Tenue professionnelle	tissus et accessoires
Imperméable	Articles divers	fournitures et accessoires
Manteau	Chemiserie	
Caban	Bonneterie	

Source : les informations d'ALCOST 2013.

Les produits de l'entreprise ALCOST sont regroupés autour de trois grandes familles ou segments couple produit/marché qui sont :

- **Les vêtements professionnels**

Concerne les tenues et dotations de travail destinées aux personnels, administration, corps constitués (garde communale, douanes, sûreté nationale, protection civile, ...etc).

- **Les vêtements ville homme**

Ligne constituée essentiellement de produits de gamme moyenne et de haut de gamme.

- **Les vêtements femme, enfants et sportswear**

Complète la ligne vêtements ville.

1-5-Capacités installées

D'une capacité installée de 200 000 articles par an, en une équipe, elle fonctionne actuellement avec un effectif producteur de 365 agents.

L'usine est composée de trois (03) ateliers :

- Un atelier coupe ;
- Un atelier piquage divisé en :
 - Ligne costumes ;
 - Ligne vêtement professionnel ;
 - Ligne vêtement divers.
- Un atelier finition et repassage.

1-6-Capacité de stockage

L'entreprise dispose d'une capacité de stockage représentant une superficie de 3840 m² dont :
2400 m² pour le stockage de produit finis ;
1440 m² pour le stockage des matières premières.

La surface du bloc de production est de 13841m².

1-7-Equipements

Les équipements principaux au niveau de l'usine sont :

- **Atelier coupe**

- Chariots matelasseurs manuels et semi-automatiques ;
- Coupeuses ;
- Scies circulaires ;
- Thermo colleuses.

- **Atelier de piquage**

- Machines plates une et deux aiguilles ;
- Machines plates deux aiguilles point chaînettes ;
- Machines passe poileuses ;
- Machines surjetteuses ;
- Machines boutonnières et pose boutons ;
- Machines repassage intermédiaire.

- **Atelier finition et repassage**

- Glaçage ;
- Bâtissage ;
- Pressage.

1-8-Effectifs

L'entreprise emploie actuellement 554 agents dont 463 temporaires répartis come suit :

- Cadres : 85 dont 59 temporaires ;
- Maîtrise : 128 dont 64 temporaires ;
- Exécution : 341 dont 340 temporaires.

1-9-Chiffre d'affaire

Les chiffres d'affaires réalisés en hors taxes par l'entreprise depuis sa création sont présentés dans le tableau n°10.

Tableau n°10 : L'évolution nominale du chiffre d'affaire d'ALCOST de 1998 à 2012

Années	Chiffres d'affaire
1998	250 millions de dinars
1999	280 millions de dinars
2000	300 millions de dinars
2001	310 millions de dinars
2002	388 millions de dinars
2003	365 millions de dinars
2004	470 millions de dinars
2005	589 millions de dinars
2006	440 millions de dinars
2007	408 millions de dinars
2008	485 millions de dinars
2009	648 millions de dinars
2010	959 millions de dinars
2011	763 millions de dinars
2012	931 millions de dinars

Source : Documents internes d'ALCOST.

2- Domaine d'activité de l'entreprise ALCOST

Dans l'entreprise ALCOST ; on peut distinguer deux types d'activités :

- Les activités principales.
- Les activités secondaires.

2-1- Activités principales

Elles concernent essentiellement les opérations d'exploitation, de gestion, de développement et de la production en matière de confection et de bonneterie, le chiffre

d'affaire d'ALCOST est constituée essentiellement de la production vendue, vente de marchandise et vente de matières premières.

L'unité ALCOST est spécialisée dans la confection d'articles suivants :

- Vêtements spécifiques

Ils constituent 94% de l'ensemble des commandes de l'entreprise ils sont destinés à des organismes nationaux et des qualités relativement importantes, d'où les efforts d'ALCOST à fidéliser sa clientèle, ce pendant cela ne suffit pas car les contrats sont obtenus par des offres d'appel à la concurrence nationale de ce fait ALCOST doit être compétitive sur le marché national.

- Vêtements villes

Ils constituent 6% de l'ensemble des commandes de l'entreprise ils sont destinés à une clientèle vaste, ayant des besoins et des goûts différents, ajoutant à ce la l'effet de la mode et autres paramètres qui ne peuvent pas être appréciés par la cellule marketing d'ALCOST qui est en état embryonnaire, d'où le risque commerciale de cette ligne de vêtements.

2-2-Activités secondaires

Elles sont utilisées comme suite :

- Importation et distribution de tissus, fournitures et accessoires de confection au mètre, à la pièce et kilogramme.
- Importation d'article d'habillement en kits destinés à la transformation.
- Exportation d'article d'habillement, ligne de maison, layette, tissus et couvertures.
- Distribution en gros de chaussures et maroquineries.
- Achat, vente et distribution de tout bien immobilier (magasin hangar, dépôt, etc.)
- Promotions immobilières.
- Formation et assistance technique.

ALCOST se réserve le droit d'ouvrir sur l'ensemble du territoire national :

- Des unités de distribution en gros.
- Des magasins de commerce au détail.
- Des dépôts de stocks.
- Des unités de confection.

3-Système d'organisation de l'entreprise ALCOST

3-1- La direction générale

Cette fonction joue le rôle de coordination entre les différentes fonctions mise en place. Elle comprend à la fois :

- **Une activité administrative**

Chargée de collecter et analyser les informations nécessaires à la bonne gestion de l'entreprise.

- **Une activité de prise de décision**

Le Président Directeur Général (PDG) dans ses fonctions est assisté par un conseiller administratif, un conseiller technique et un conseiller commercial.

3-1-1- Les structures fonctionnelles rattachées à la direction générale

Elles regroupent les structures :

- Audit et contrôle de gestion.
- Hygiène et sécurité.

➤ **La fonction Audit et contrôle de gestion**

Procède à une appréciation de l'efficacité des systèmes et procédures mise en place et s'assure de leur conformité ainsi que du contrôle de gestion et budgétaire de l'entreprise.

➤ **La fonction hygiène et sécurité**

Permet la gestion préventive, de la sécurité et de l'hygiène au sein de l'entreprise.

3-1-2-Les structures opérationnelles

3-1-2-1- La direction exploitation

Elle est organisée en trois départements fonctionnels : technique, maintenance et fabrication.

✓ **Service technique**

C'est la technostructure pour les départements maintenance et fabrication. C'est là où se trouvent tous les standards et programmes des départements de maintenance et de fabrication.

✓ **Service maintenance**

Il est en relation avec les deux autres départements, son personnel est spécialisé par atelier, mais il reste cependant quelques agents de maintenance polyvalents pour intervenir sur n'importe quel matériel. La aussi, des standards de maintenance sont respectés.

✓ **Service fabrication**

Les ateliers sont spécialisés en fonction des produits et des tâches communes aux différents produits. Le matériel est obsolète mais bien entretenu, son remplacement nécessite un important financement qu'ALCOST ne peut se permettre dans l'immédiat. Certains ouvriers sont polyvalents et peuvent intervenir sur n'importe quelle opération de fabrication. Ils assurent le contrôle des produits (malfaçon).

3-1-2-2-La direction administration et finance

Trois départements coexistent autour de cette direction :

✓ **Service administration général et moyens généraux**

Ce service est chargé de la mise à disposition des moyens nécessaires au profit des différentes structures de l'unité.

✓ **Service ressources humaines**

Ce département englobe les services de gestion de personnel (paie, carier, formation). Le service social qui gère les congés (annuels et maladies). Le personnel de ce service est ancien et maîtrise assez bien sa tâche malgré les moyens matériels sont insuffisants.

✓ **Service comptabilité et finance**

Il est chargé de la gestion comptable de l'ensemble des opérations de l'entreprise. Il est structuré en deux services :

- Service comptabilité général ;
- Service comptabilité analytique et budget.

3-1-2-3-La direction commerciale

Elle est organisée en trois départements

✓ **Service approvisionnement**

Ce département doit être en mesure de fournir à l'entreprise les matières premières, marchandises, outillages et fournitures dans les meilleures conditions de coût, de mode de paiement et de délai de livraison.

✓ **Service programmation et suivi des marchés et des commandes**

Ce service est chargé du lancement en production des commandes passées par la direction commerciale. A la réception d'une commande le service programmation établit un ordre de fabrication en respectant les instructions et les consignes du bon de commande.

✓ **Service ventes**

Ce service est chargé de la vente proprement dite (présentation d'échantillons et prospection auprès des clients).

3-1-2-4-La direction développement

Elle est chargée de développer le produit et les techniques de fabrication et de gestion. Elle se compose de :

✓ **Service veille technologique**

Ce service est chargé de développer l'utilisation de l'outil informatique au sein de l'entreprise.

✓ Service création styles et modèles

Ce service veille à la création des nouveaux styles de l'habillement et de la confection et établir des nouveaux modèles dans le domaine de textiles.

✓ Service qualité

Sa mission est de contrôler la qualité du produit et des matières premières et veiller au respect des normes de qualité.

Nous avons effectué notre stage au niveau de la direction générale de l'entreprise ALCOST. Toutes les structures sont liées à la direction générale qui est composée des structures fonctionnelles et opérationnelles dont cette dernière est divisée en service de production, commercial et RH. Nous avons partagé notre durée de stage dans les trois services dans le but de collecter des informations pour établir un tableau de bord de gestion pour chaque service.

La figure n°08 nous présente l'organigramme de l'entreprise ALCOST et ses différents services.

Section 02 : Elaboration d'un TB de gestion de production au sein de l'entreprise ALCOST

1-Préalables à la conception des tableaux de bord

L'élaboration du tableau de bord de gestion au sein de l'entreprise ALCOST passe par différentes étapes qui sont :

- ❖ **Fixation des objectifs** : La première étape de l'élaboration d'un tableau de bord de gestion est la fixation des objectifs qui est imposé par la direction générale dont chaque service a ses objectifs prévus.
- ❖ **Le choix des indicateurs** : L'indicateur est une information généralement chiffrée, choisie pour rendre compte de l'évolution d'un paramètre de gestion c'est-à-dire de la progression vers l'objectif.

Les principes suivants ont été respectés au sein de l'entreprise ALCOST :

- Les indicateurs choisis sont peu nombreux et réduits ;
- Ces indicateurs sont utiles, significatifs, rapides, claires, et fiables ;
- Ces indicateurs sont liés à la mesure de la performance mais aussi facilement mesurables.

Les tableaux de bord exigés par la hiérarchie comportent les indicateurs suivants:

Chiffre d'affaire, quantité produite, quantité vendue, résultat d'exploitation, évolution des effectifs, Besoins en Fonds de Roulement (BFR), trésorerie nette, prix unitaire de vente, taux de réalisation, taux d'évolution, productivité du personnel.

- ❖ **La collecte d'information** : Avant d'élaborer le tableau de bord, les responsables de chaque service collectent les informations qui sont enregistrés dans les bases de données des logiciels utilisés, où nous trouvons toutes les données concernant l'entreprise.
- ❖ **La mise en forme du tableau de bord de gestion** : Le tableau de bord est un outil de pilotage de l'activité et de dialogue, à cet effet il faut utiliser tous les moyens disponibles pour simplifier leur représentation. Au sein de l'entreprise les TB sont représentés sous formes des tableaux et des commentaires.

2-Elaboration d'un tableau de bord de production

Les prévisions de production ont été effectuées sur la base de celles de l'année en cours et la production de l'année précédente.

2-1-La production des mois (Janvier, Février) 2014

Nous précisons que la comparaison de la production par rapport aux objectifs sera faite en terme de quantité.

Le calcul du taux de réalisation se fait par la formule suivante :

$$\text{Taux de réalisation} = (\text{Réalizations} / \text{Prévisions}) * 100$$

$$\text{Ecart} = \text{Réalizations} - \text{Prévisions}$$

- Les tableaux n°11 et n°12 montrent la comparaison des réalisations par rapport aux prévisions en quantité et par catégorie de produit, respectivement les mois de Janvier et Février.

Tableau n°11 : La comparaison entre réalisations et prévisions du Janvier 2014

Désignation	Réalisations 2014	Prévisions 2014	Ecart	Taux de réalisation
Costumes	157	1 215	-1058	12,92%
Vestes	191	405	-214	47,16%
Pantalons	125	405	-280	30,86%
Jupes	110	0	110	/
T. Professionnelles	5 622	4995	627	112,55%

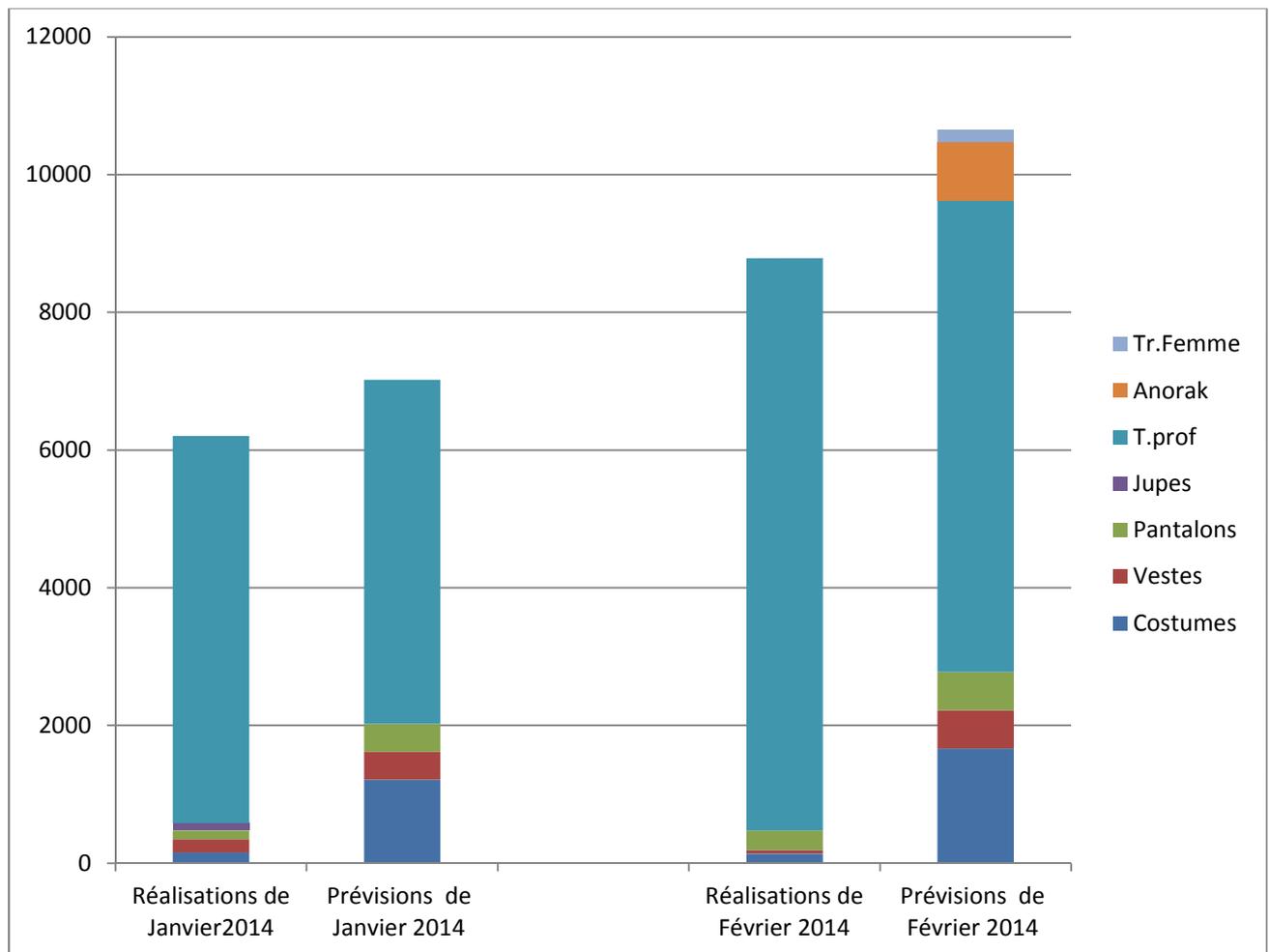
Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

Tableau n°12 : La comparaison entre réalisations et prévisions du Février 2014

Désignation	Réalisations 2014	Prévisions 2014	Ecart	Taux de réalisation
Costumes	136	1 665	-1 529	8,16%
Vestes	54	555	-501	9,72%
Pantalons	285	555	-270	51,35%
Tr. femmes	3	185	-182	1,62%
T. Professionnelles	8 310	6 844	1 466	121,42%
Anorak	/	851	-851	/

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

La figure n°09 nous présente la production des deux mois Janvier et Février en 2014.

Figure n°09 : Représentation de la production des mois (Janvier et Février) 2014

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

A partir de ce graphe nous déduisons pour le mois de Janvier que :

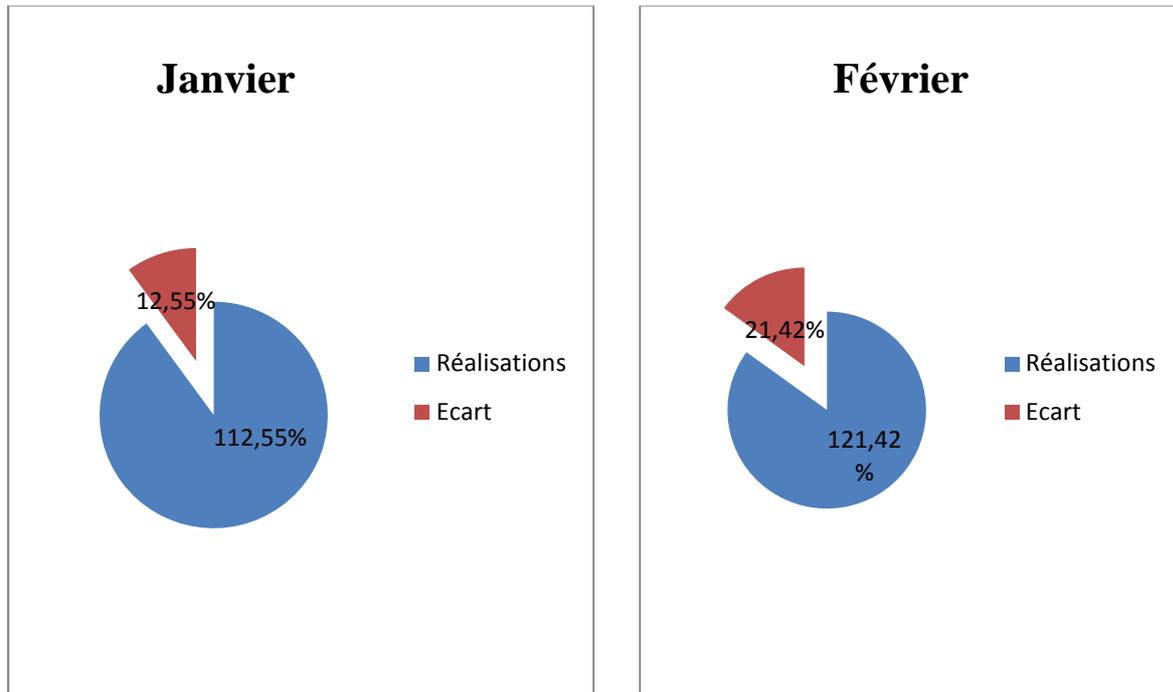
- Les sept produits cités sont les plus produits dans l'entreprise ALCOST ;
- Les tenues professionnelles sont les plus produites d'ailleurs les réalisations sont plus importantes que les prévisions ;
- La production des autres produits est peu importante car la production au sein de l'entreprise est sur commande.

Pour le mois de Février nous déduisons que :

- Ils ont prévu de produire le produit Anorak mais finalement ils ont rien réalisé ;
- Les tenues professionnelles sont les plus produites d'ailleurs les réalisations sont plus importantes que les prévisions de 1466 unités, L'entreprise ALCOST base sur les tenues professionnelles car elles sont trop demandées.

La figure n°10 nous montre la comparaison entre le taux de réalisation et l'écart des T. professionnelles tend dis que il représente le produit principal de l'entreprise ALCOST

Figure n°10 : La comparaison entre le taux de réalisation et l'écart des (T. Professionnelles pour (Janvier et Février).



Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

Le taux de réalisation varie d'un produit à un autre, pour le mois de Janvier nous constatons que :

- La réalisation des tenues professionnelles a dépassé la prévision de 12,55%
- La réalisation des costumes n'a pas atteint l'objectif prévu, il ya un écart flagrant de 87,08%, ceci suite à des pannes de machine.

Pour le mois de Février nous constatons que :

- La réalisation des tenues professionnelles a dépassé la prévision de 21,42% ;
- La réalisation des costumes n'a pas atteint l'objectif prévu, il ya un écart énorme de 91,84%, ceci suite à des pièces défectueuses de tissu.

2-2-Evolution de la production de 2013 à 2014

Pour une analyse plus pertinente nous allons établir le tableau n°13 qui nous montre la comparaison mensuelle entre les deux mois (Janvier et Février) et le taux d'évolution de ces derniers entre 2013 et 2014.

Le calcul de taux d'évolution se fait par la formule suivante :

$$\text{Taux d'évolution \%} = \left[\frac{\text{Réalizations de N}}{\text{Réalizations de N-1}} \right] / (\text{Réalisation de N-1}) * 100.$$

Tableau n°13 : Evolution de la production de 2013 à 2014 durant Janvier et Février

Désignation	Réalisations Janvier 2013	Réalisations Janvier 2014	Taux d'évolution (%)
Costumes	2	157	7 750%
Vestes	12	191	1 491,66%
Jupes	97	110	13,40%
T. Professionnelles	4 585	5 622	22,61%
Pantalons	/	125	/
Désignation	Réalisations Février 2013	Réalisations Février 2014	Taux d'évolution (%)
Costumes	3	136	4 433,33%
Vestes	340	54	-84,11%
Pantalons	511	285	-44,22%
Tr. femmes	/	3	/
T. Professionnelles	4 862	8 310	70,91%

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

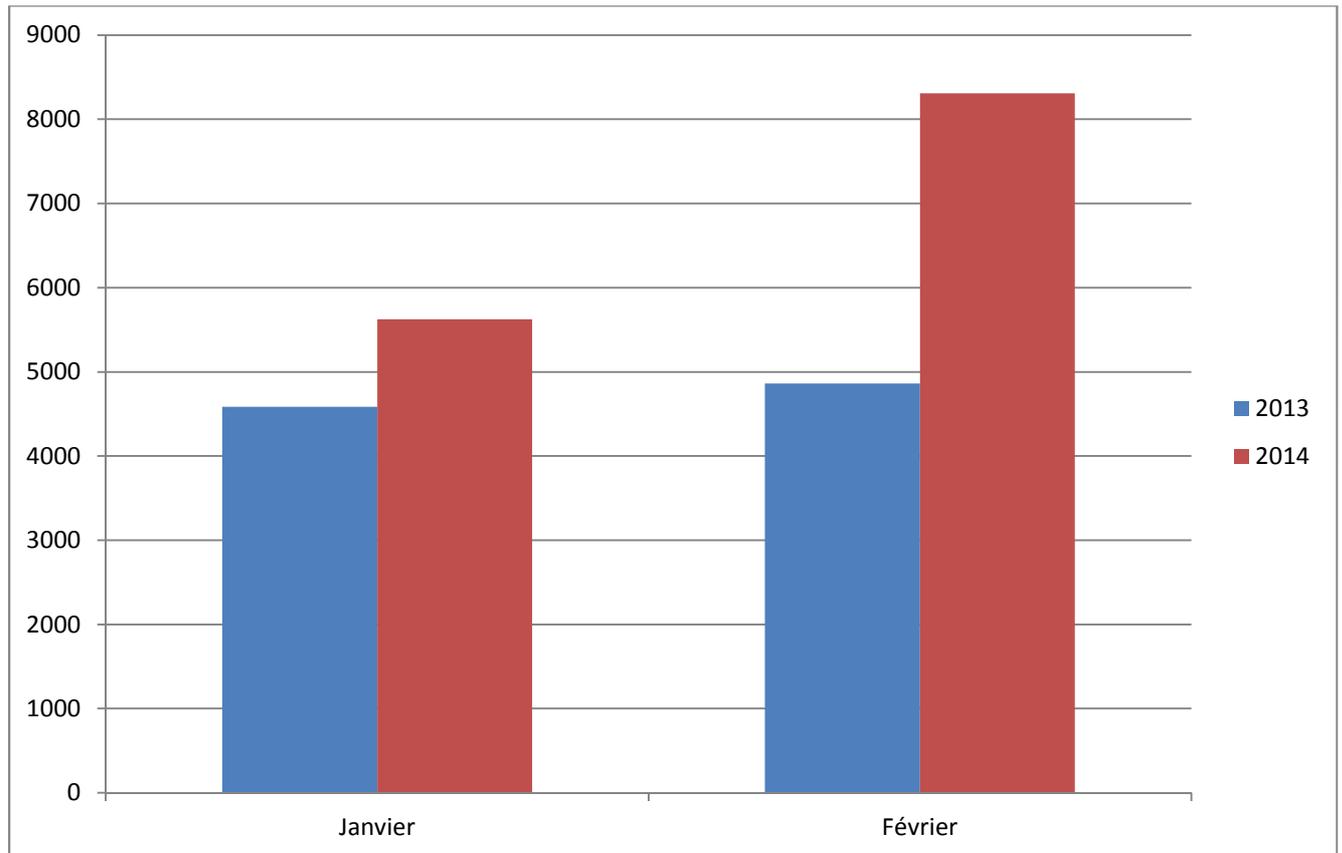
En comparant les réalisations de Janvier et Février 2014 à celles de l'année 2013 nous constatons que :

-Les réalisations du Janvier 2014 ont évolué par rapport au Janvier de l'année précédente avec un taux d'évolution favorables pour tous les produits de ce mois.

-Le taux d'évolution de la production a augmenté durant le mois du Février 2014 pour les produits : costumes et T. professionnelles, contrairement aux produits : vestes et pantalons.

La figure n° 11 nous détaille cette évolution.

Figure n° 11: La représentation des réalisations de la production des T. Professionnelles du Janvier et Février entre 2013 et 2014



Source : Réalisé par nos soins à partir des données de l'entreprise.

A partir de ce graphe nous déduisons que :

- La production des deux années diffère d'un mois à l'autre ;
- En 2013 la production est supérieure en mois de Février à celle de Janvier ;
- En 2014 la production est aussi supérieure en mois de Février.

Et ça à cause de :

- La demande diffère d'un mois à un autre ;
- La panne des machines en Janvier 2013 ;
- L'acquisition de nouvelles machines en Février 2014.

2-3-Le tableau de bord de production

Le tableau n°14 nous illustre la structure d'un TB de production.

Interprétation

La production de l'entreprise n'était pas stable, elle s'est évoluée pendant le mois de Février. Malgré cette évolution l'écart reste toujours négatif par rapport aux prévisions.

Pour une analyse plus vérifiable, il nécessite l'utilisation de la méthode des ratios est l'une des outils de l'analyse financière, elle sert à la confection du tableau de bord de l'entreprise. Le choix des ratios se fait par rapport au service de production.

Les ratios servent :

- de mesure de la performance;
- d'instrument de contrôle;
- de guide à l'établissement de mesures correctives.

Nous comparons ces ratios avec :

- Les ratios des deux premiers mois de l'année en cours.
 - ❖ Ratio VA/Production est un ratio de rentabilité qui mesure le degré d'intégration de l'entreprise. Dans notre cas ce ratio est en déclin de 5 031,46 par rapport au mois de Janvier. La production a participé à l'augmentation de la valeur ajoutée.
 - ❖ Le stock moyen des marchandises a été augmenté au mois de Février, L'entreprise ALCOST produit par rapport aux quantités demandées alors, il ne reste pas trop de stock dans les ateliers que le stock de sécurité en cas de pannes.

Section 03 : Elaboration d'un tableau de bord commercial et RH au sein de l'entreprise ALCOST

Les prévisions de vente ont été effectuées sur la base de celles de l'année en cours et la vente de l'année précédente.

Nous précisons que la comparaison des ventes par rapport aux objectifs sera faite en terme de quantité.

Le calcul du taux de réalisation se fait par la formule suivante :

- **Taux de réalisation (%) = (Réalizations / Prévisions) * 100**
- **Ecart = Réalisations – Prévisions**
- Les tableaux n°15 et n°16 montrent la comparaison des réalisations par rapport aux prévisions en quantité et par catégorie de produit, respectivement le mois du Janvier et Février.

1-Elaboration d'un tableau de bord commercial

1-1- les ventes des mois (Janvier, Février) 2014

Tableau n°15 : Représentation des ventes du mois de Janvier 2014

Produits	Réalisation 2014	Prévisions 2014	Ecart	Taux de réalisation
Costumes	608	800	-192	76%
Vestes	60	70	-10	85,71%
Pantalons	407	600	-193	67,83%
T. Professionnelles	5 625	7 500	-1 875	75%
Chemiserie	602	500	+102	120,4%
Parka	02	0	+02	/

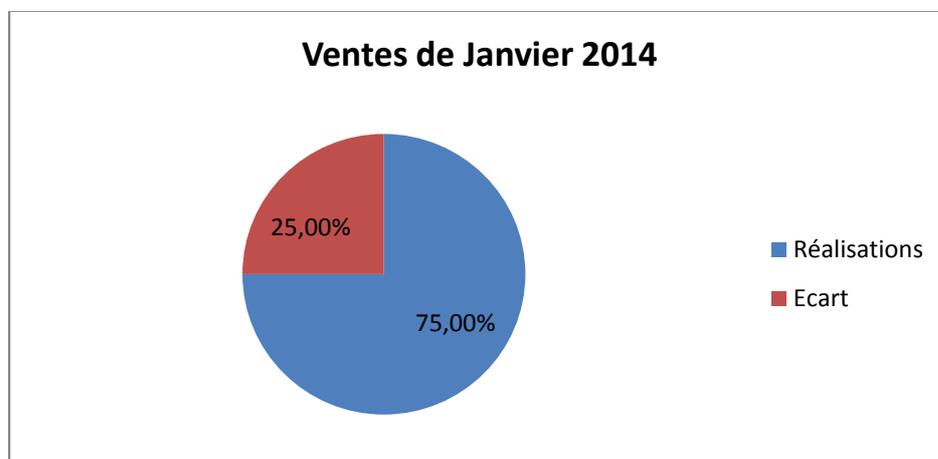
Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

La situation des ventes de mois de Janvier est défavorable nous constatons que :

- Les quantités prévues des costumes sont supérieures à celles des réalisations de 192 unités ;
- La réalisation des tenues professionnelles et des pantalons n'a pas atteint l'objectif prévu, il ya un écart flagrant de 1875 unités et de 193 unités respectivement pour les deux mois ;
- La réalisation des chemiseries est favorable puisque il y a une demande qu'a été effectuée sans la prévoir.

La figure n°12 nous montre l'écart qui existe dans les réalisations de Janvier 2014.

Figure n°12 : Comparaison entre réalisation et écart en Janvier 2014



Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

Le taux de réalisation varie d'un produit à un autre, pour le mois de Janvier nous constatons que :

- Le taux de réalisation des tenus professionnelles a abouti 75% ;
- Le taux de réalisation des chemiseries est de 120% ; il y a un plus de 20,4% ce qui a conduit à réduire l'écart global à 22,88%.

Tableau n°16 : Représentation des ventes du mois de Février 2014

Produits	Réalisation 2014	Prévisions 2014	Ecart	Taux de réalisation
Costumes	161	200	-39	80,50%
Vestes	1 171	985	+186	118,88%
Pantalons	411	420	-9	97,85%
T.Profess	8 873	8 010	+863	110,77%
Chemiserie	0	02	-2	/
Parka	/	/	/	/

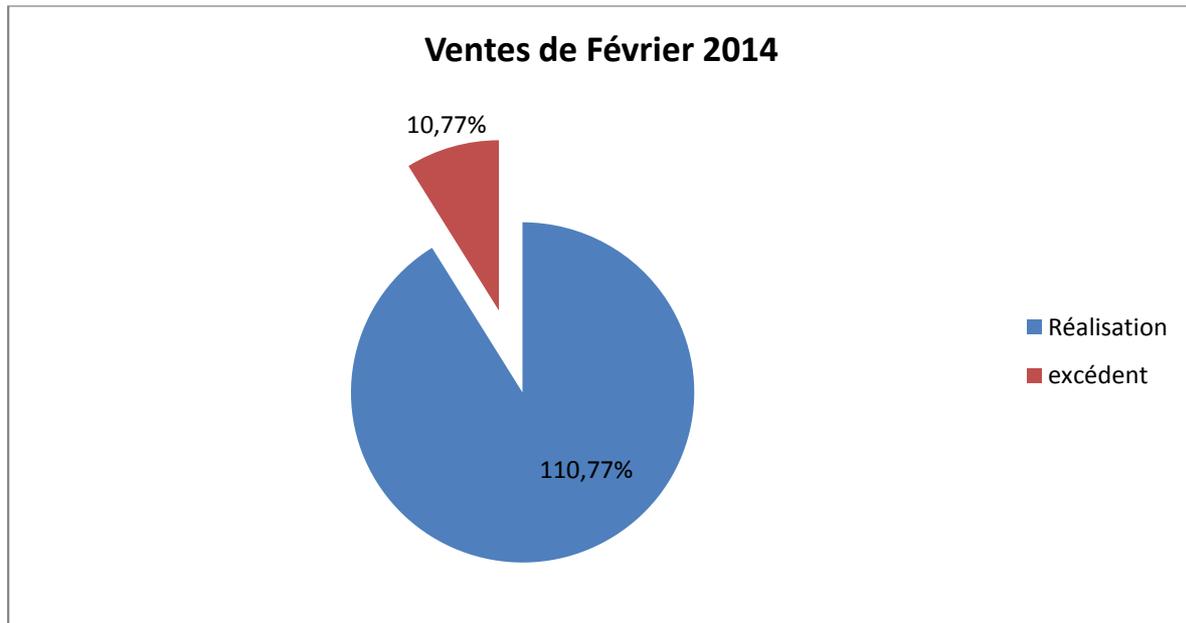
Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

La situation des ventes de mois de Février est favorable nous constatons que :

- L'écart des ventes de mois de Janvier est favorable pour les deux produits vestes et T. professionnelles; défavorable pour les produits costumes, pantalons et chemiserie, cette écart est couvert par l'écart flagrant des T. professionnelles ;
- Les quantités prévues vestes sont supérieures à celles des réalisations de 186 unités.

La figure n°13 nous montre l'excédent qui existe dans les réalisations des T. professionnelles pour le mois de Janvier 2014.

Figure n° 13: Comparaison entre réalisation et écart des T. professionnelles pour Février 2014



Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

Le taux de réalisation varie d'un produit à un autre, pour le mois de Février nous constatons que :

- Le taux de réalisation des T. professionnelles a abouti 110,77% donc y a un excédent de 10,77% ;
- Le taux de réalisation des vestes est de 118,88% ce qui a conduit à un taux de réalisation flagrant dans ce mois.

1-2- Evolution des ventes de 2013 à 2014 durant (Janvier, Février)

Pour une analyse plus pertinente nous allons établir le tableau n°17 qui nous montre la comparaison mensuelle des ventes entre les deux mois (Janvier et Février) et le taux d'évolution de ces derniers entre 2013 et 2014.

Le calcul de taux d'évolution se fait par la formule suivante :

$$\text{Taux d'évolution \%} = \left[\frac{\text{Réalisation de N}}{\text{Réalisation de N-1}} - 1 \right] \times 100.$$

Cette évolution est étalée dans la figure n°13.

Tableau n° 17: La comparaison des réalisations des ventes du Janvier et Février entre 2013 et 2014

Produits	Réalisations Janvier 2013	Réalisations Janvier 2014	Taux d'évolution (%)
Costumes	21	608	2795,23%
Vestes	01	60	5900%
Pantalons	0	407	/
T. Professionnelles	4519	5 625	24,47%
Chemiserie	0	602	/
Parka	19	02	-89,47%
Produits	Réalisations Février 2013	Réalisations Février 2014	Taux d'évolution (%)
Costumes	1 266	161	-87,28%
Vestes	131	1 171	793,89%
Pantalons	98	411	319,38%
T. Professionnelles	3 685	8 873	140,78%
Chemiserie	02	0	/
Parka	243	/	/

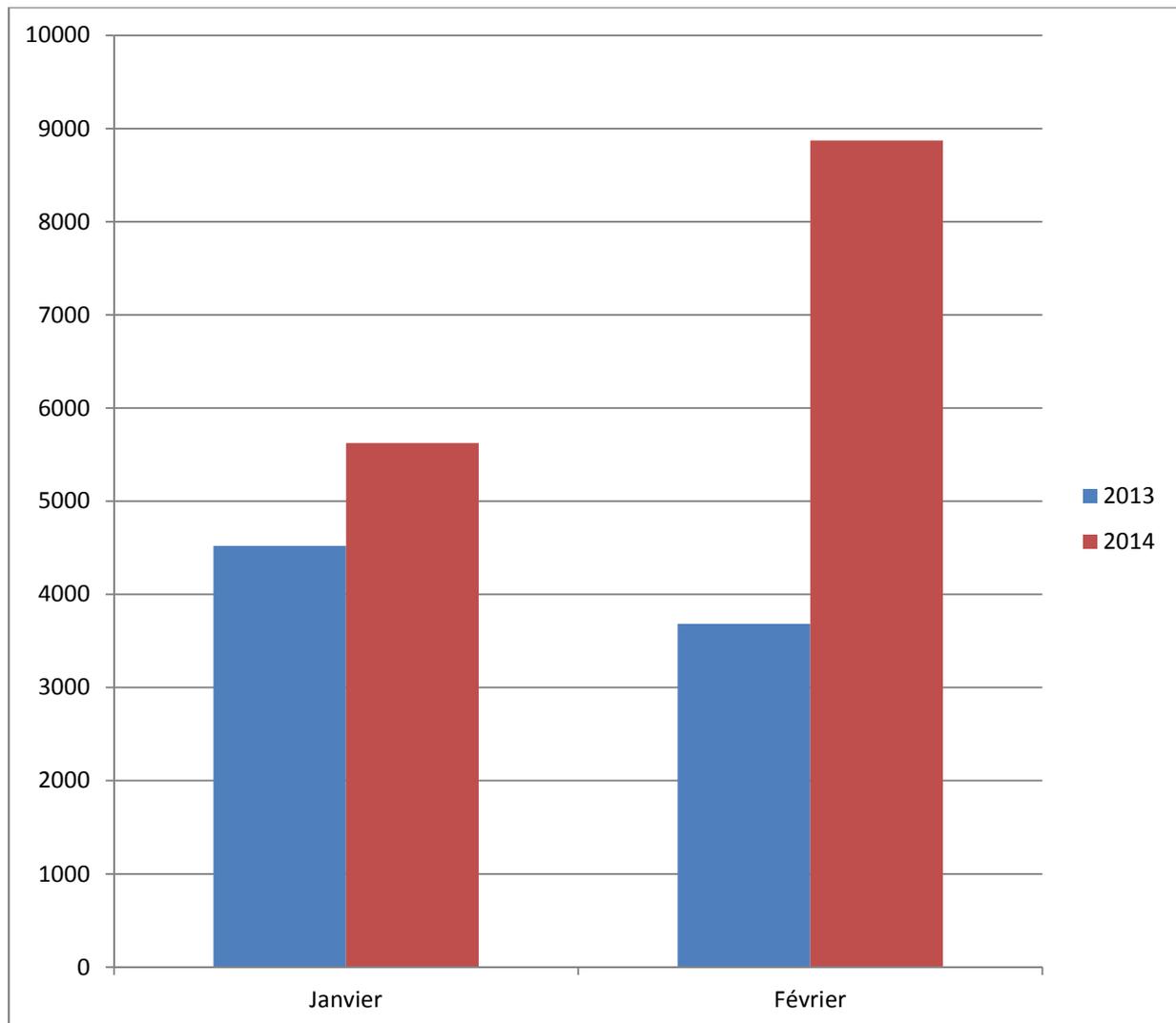
Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

A partir de ce tableau nous remarquons une évolution des ventes considérable durant l'année 2014 par rapport aux ventes de 2013.

-Le taux d'évolution des T. professionnelles du mois de Janvier est de 24,47%.

-Le taux d'évolution des T. professionnelles du mois de Février a atteint un taux étendu de 140,78% ce qui a conduit à un excédent des réalisations par rapport aux prévisions.

Figure n° 14: La représentation des réalisations des ventes des T. professionnelles pour les mois Janvier et Février entre 2013 et 2014



Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

A partir de ce graphe nous déduisons que :

- Les ventes des deux années diffèrent d'un mois à l'autre ;
- La demande diffère d'un mois à un autre ;
- L'augmentation des ventes du mois de Janvier 2014 par rapport à celles de 2013, et pareille pour le mois de Février, nous remarquons que les ventes de 2014 sont améliorées par rapport à l'année 2013.
- **1-3-Le tableau de bord commercial**

Le tableau n°18 nous illustre la structure d'un TB commercial.

Interprétation

Nous remarquons dans le tableau de bord commercial n°18, que les quantités vendues en mois de Février sont supérieures à celles de mois de Janvier, ce qui a conduit à l'augmentation du chiffre d'affaires global de 60 410 000 DA à 67 452 000 DA.

❖ Ratio EBE/CA(HT), c'est un ratio qui mesure la rentabilité économique appelé aussi le taux de marge brute de l'exploitation.

-Au mois de Janvier, il représente 48% du CA, nous remarquons que l'entreprise peut engendrer des ressources de trésorerie au niveau de ses exploitations.

-Au mois de Février, il représente 7% du CA ; il y a eu une diminution durant ce mois.

❖ Ratio VA/CA, c'est un ration qui mesure le taux de la valeur ajoutée.

-Au mois de Janvier, il représente 75% du CA, nous remarquons que la contribution de l'entreprise à la valeur de production est trop basée sur le chiffre d'affaire, car il dépasse les 30%.

- Au mois de Février, il représente 32% du CA.

D'après les résultats de tableau de bord commercial nous déduisons que l'entreprise ALCOST est performante en termes de ventes d'après l'évolution du chiffre d'affaire global.

2-Elaboration d'un tableau de bord RH

L'élaboration d'un tableau de bord RH se fait à l'aide des indicateurs sociaux pertinents qui permettent de vérifier l'impact réel des actions RH, tant sur le résultat et la compétitivité de l'entreprise que sur l'employabilité des salariés.

A partir des indicateurs bien choisis, l'analyse doit pouvoir se focaliser sur des ordres de grandeur plus que sur de strictes données comptables.

Le DRH doit convaincre le manager de mesurer l'efficacité des systèmes RH sur le résultat des actions engagées, et non uniquement sur les coûts engendrés.

La direction générale suit les grands indicateurs de gestion sociale : évolution des effectifs et de la masse salariale, pourcentage de la masse salariale consacrée à la formation, absentéisme, turnover...etc.

qui lui permettent de contrôler la rentabilité et le climat social.

L'entreprise ALCOST se base sur ces ratios pour élaborer son tableau de bord RH, le tableau n° 19 nous représente ce tableau de bord.

Interprétation

- ❖ Ratio de productivité (CA/Effectifs), en Janvier nous remarquons que chaque salarié produit 114 629,98DA du CA en travaillant. Cela signifie que l'entreprise est bien structurée, et chaque salarié performant, dispose de moyens lui permettant de travailler avec efficacité, le ratio de productivité est augmenté au mois suivant de 12 637,94 DA par salarié.
- ❖ La masse salariale représente 26% et 29% respectivement les mois de Janvier et Février, nous remarquons que la masse salariale dépasse 25% du CA.
- ❖ Taux de productif direct représente 68% de l'effectif total pour les deux mois, dû à l'activité industrielle de l'entreprise sachant que l'effectif productif direct majoritaire est du sexe féminin.
- ❖ Le taux d'absentéisme représente 4% pour le mois de Janvier et 5% pour le mois de Février, nous remarquons que c'est un taux admissible.
- ❖ Le taux de démission :

-En mois de Janvier il y a 15 départs (1 retraité+ 14 fins de contrat).

-En mois de Février nous trouvons 2 démissionnaires, 1 retraité et 4 fins de contrat. Nous constatons que le taux de démission est faible ce qui témoigne et affirme la satisfaction des travailleurs de cette entreprise.

A cet effet l'entreprise ALCOST arrive à gérer ses ressources humaines et donne une importance pour le capital humain.

Conclusion

Chaque entreprise a une méthode et manière d'élaborer son propre tableau de bord de gestion selon sa fonction principale. L'entreprise ALCOST est une entreprise étatique nous avons constaté le dilemme caractérisant de leur mode de gestion car elle gère une propriété publique.

L'entreprise ALCOST possède un tableau de bord classique qui est élaboré au niveau de la direction générale ce modèle est parmi les limites de conception d'un TB. Au cours de notre stage nous avons eu l'accès aux trois directions de l'entreprise : production, commerciale et ressource humaine, à l'aide des informations collectées au près de ces services et aussi les données recueillies par le contrôleur de gestion, nous avons pu élaborer des tableaux de bord type pour chaque direction pour faciliter la mesure de la performance, avec le choix des indicateurs pertinents pour chacun. Après cette élaboration nous avons constaté que l'entreprise ALCOST est en bonne situation d'après les résultats obtenus.

Conclusion générale

En guise de conclusion à notre travail de recherche, nous pouvons avancer que la question du système de contrôle de gestion et de suivi de la performance basé sur le tableau de bord de gestion, occupe une place importante dans la littérature managériale. Ce système de contrôle et de suivi par excellence est au cœur du contrôle de gestion et de la recherche d'une performance globale dans un environnement de plus en plus changeant.

La pratique du contrôle de gestion dans une organisation, nécessite au préalable de définir des centres de responsabilité. Le centre de responsabilité étant considéré comme une subdivision de l'entreprise ayant une mission à remplir, qui dispose des moyens, qui doit atteindre des objectifs et qui dispose d'une latitude pour tracer une stratégie et un responsable. Cette subdivision pour accompagner la performance, doit épouser les structures organisationnelles.

Pour vérifier l'utilité d'introduction d'un TB de gestion dans une entreprise et son application. Nous avons mené une étude quantitative et qualitative au niveau de la SPA ALCOST, notre cas pratique nous a permis d'appuyer nos connaissances théoriques sur la conception des tableaux de bord de gestion dans les trois services : production, commercial et RH avec le choix d'indicateurs pertinents pour chacun afin de mesurer la performance de cette organisation.

A l'aide des informations collectées au niveau des services concernés, nous avons pu confirmer les deux hypothèses avancés dans la problématique : le tableau de bord de gestion est l'outil le plus pertinent pour la mesure de la performance, mais il existe d'autres instruments de mesure différents tel que le benchmarking. L'entreprise ALCOST utilise des méthodes d'élaboration des tableaux de bord de gestion propre à elle suivant les étapes existantes, les indicateurs des tableaux de bord de gestion diffèrent d'un service à un autre comme dans l'entreprise ALCOST chaque service a des indicateurs spécifiques selon les objectifs prévus.

Cependant, il n'existe pas des tableaux de bord qui peuvent faire apparaître tous les indicateurs nécessaires à la prise de décisions alors, l'élaboration d'un tableau de bord de gestion reste relative à chaque organisation tel que ALCOST et à sa manière de conception. Pour que cette conception soit vraiment utile aux responsables, elle doit être faite avec soin.

L'utilisation des TB a beaucoup évolué, plusieurs insuffisances apparaissent dans la réalité actuelle des entreprises, nous avons constaté au sein de l'entreprise ALCOST qu'il n'y a pas un TB adapté à chaque service mais un tableau de bord unique qui correspond à la direction

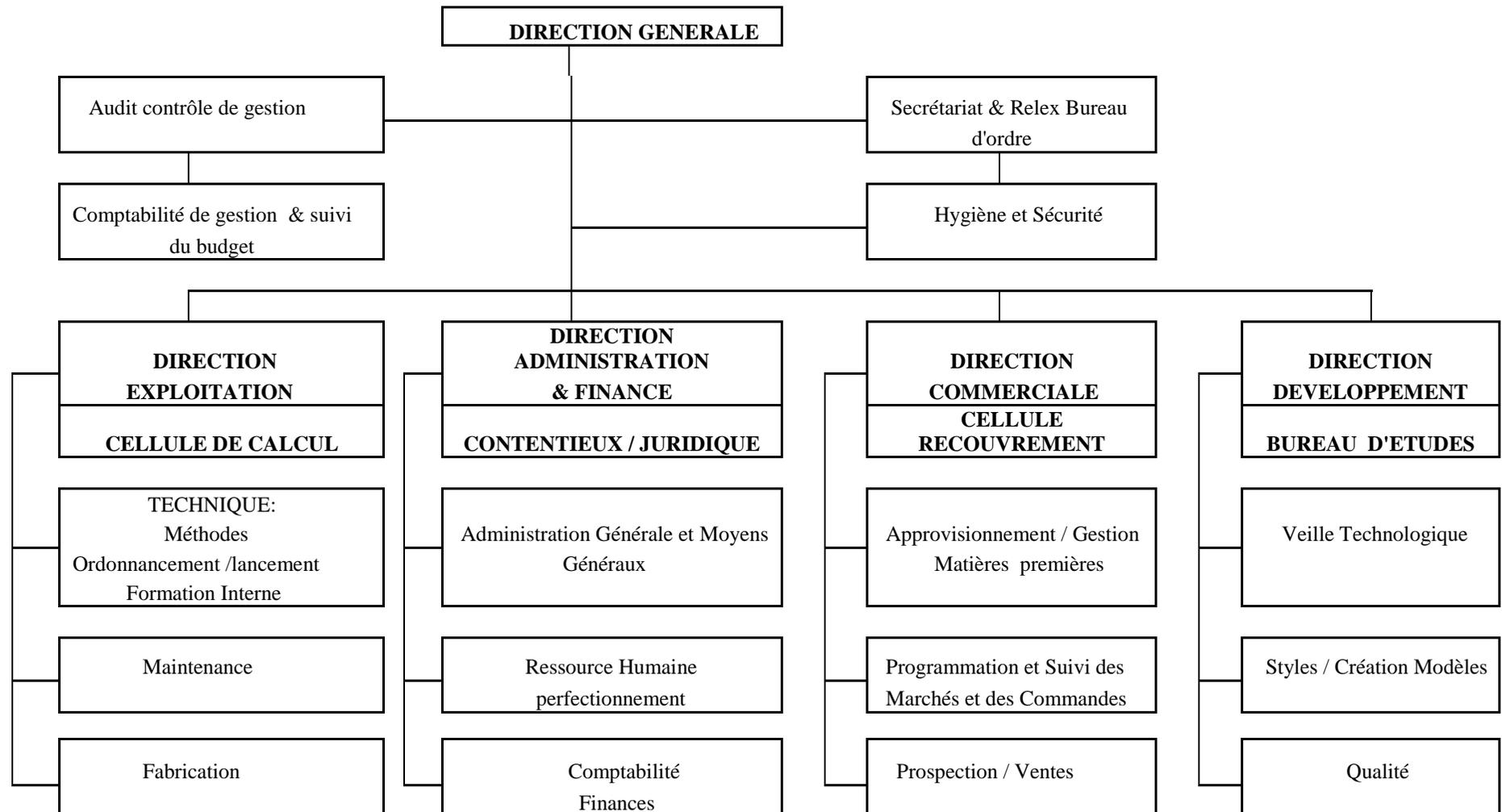
Conclusion générale

générale. Malgré sa mise en place et son utilisation au niveau de cette dernière, les directions secondaires sont négligées du fait de la centralisation des décisions stratégiques, aussi du fait de la complexité de l'organisation ALCOST et des procédures administratives mises en place par la direction générale.

Pour que l'entreprise ALCOST puisse améliorer sa performance, elle doit avoir en plus de son TB principal, des tableaux de bord auxiliaires (pour les différentes directions), dont la mise en place des TB est une nécessité indiscutable pour l'entreprise étudiée.

Au cours de notre stage nous avons rencontré des difficultés qui nous ont empêché de recueillir autant d'informations à savoir l'insuffisance de la durée du stage et les obstacles d'accès à certaines données qui sont considérés comme étant confidentielles. Ce travail nous a permis d'acquérir de nouvelles connaissances et les mettre en pratique dans le cadre de la gestion des entreprises, nous espérons que ce travail contribuera à identifier les priorités de l'entreprise ALCOST pour un meilleur avenir de cette dernière.

Figure 08 : Organigramme de l'entreprise ALCOST



Source : Document interne de l'entreprise ALCOST.

Références bibliographiques

Ouvrages:

- ALAZARD C., SEPARI S., « Contrôle de gestion », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, 2001.
- ALAZARD C., SEPARI S., « Contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris, 2007.
- ALAZARD C., SÉPARI S., « Contrôle de gestion », 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 2010.
- ALGLAVE C. et al, « Management des entreprises » : BTS Hachette Technique, Paris, 2008.
- BALANTZIAN G., « Tableau de bord », Edition d'organisation, Paris, 2005.
- BERLAND N., « Mesurer et piloter la performance », 2009.
- BOUQUIN H., « fondement du contrôle de gestion », PUF, Que sais-je ?, N°: 2892.
- BURLAIN A. et all, « Contrôle de gestion », Edition librairie Vuibert, Paris, Septembre 2004.
- BURLAUD A. et all, « Contrôle de gestion », 4^{ème} édition FOUCHER, Paris, Juin 2010.
- COHEN E. et SAUREL A., « Analyse financière, outils et applications », Edition ECONOMICA, Paris, 1990.
- CONSULTING C., « Outils et techniques de contrôle de gestion », Décembre 1986.
- DORIATH B., « Contrôle de gestion », 4^{ème} édition DUNOD, Paris, 2005.
- DORIATH B., « Contrôle de gestion, en 20 fiches », 5^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008.
- DORIATH B., GOUJET C., « Gestion prévisionnelle et mesure de la performance », Edition DUNOD, Paris, 2007.
- DUBRULE L., JORDAIN D., « Comptabilité analytique de gestion », Edition DUNOD, Paris, 2007.
- FABRE P. et all, « Management et contrôle de gestion », Edition DUNOD, Paris, 2008.
- FERNANDEZ A., « Les nouveaux tableaux de bord des managers », Quatrième édition d'Organisation, Paris, 2008.
- FIOL M. et all, « renforcer la cohérence d'une équipe », Edition DUNOD, Paris, 2004.
- GERVAIS M., « Contrôle de gestion », Edition ECONOMICA, Paris, 1997.

Références bibliographiques

- GILBERT C., PIGET P., « Comptabilité analytique », Edition ECONOMICA, Paris, 1996.
- GIRAUD F. et all, «Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance », 2^{ème} édition Business, Paris, 2005.
- HORNGGREN C. et all, « Contrôle de gestion et gestion budgétaire », 3^{ème} édition Pearson, France, 2006.
- IMBERT J., « Les tableaux de bord RH », Editions d'Organisation, Paris, 2007.
- KAPLAN R.-S et NORTON D.-P., « Le tableau de bord prospectif », Editions d'Organisation, Paris, 2003.
- LAHILLE J.-P., « Analyse financière », Edition DUNOD, Paris, 2007.
- LANGLOIS L. et all, « Contrôle de gestion », Edition BERTI, Alger, 2008.
- LEROY M., « Le tableau de bord au service de l'entreprise », 2^{ème} édition d'ORGANISATION, Paris, 2001.
- LOCHARD J., « La gestion budgétaire », Edition d'ORGANISATION, Paris, 1998.
- LÖNING H. et all : « le contrôle de gestion ; organisation, outil et pratique », 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 2008.
- MEKKAOUI M., « Précis de contrôle de gestion », Edition ECONOMICA, Paris, 2007.
- MARION A., « Analyse financière », Edition DUNOD, Paris, 2007.
- SAULOU Jean-Yves, « Le tableau de bord du décideur », Edition d'organisation, Paris, 1982.
- SCHICK P. et all, « Audit interne et référentiels de risques », Edition DUNOD, Paris, 2010.
- SELMER C., « Concevoir le tableau de bord », Edition DUNOD, Paris, 1998.
- TELLER .R, « Le contrôle de gestion », Edition management et société, Paris, 1999.
- VOYER P., « Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance », 2^{ème} Edition Presse de l'université du QUEBEC, 2006.

Divers :

- Audit externe des institutions de micro-finance guide pratique 1998, CGAP/World Bank, traduit en Français par le service de traduction du GRET. Imprimé par DUMAS, France, Février 2000.

Références bibliographiques

Reuves et Articles :

- A.BOURGUIGNON, « Revue française de comptabilité », août 1995.
- Marie Caroline MORAND, [www.creg.ac-versailles.fr/spip.php? Article 282](http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?Article282).
- M. LEBAS, «Revue française de comptabilité», août 1995.

Liste des figures

Figure n° 01 : Le processus du contrôle de gestion	08
Figure n° 02 : La stratégie et le contrôle de gestion	10
Figure n° 03 : La méthode JANUS	46
Figure n° 04 : Les étapes de la méthode OVAR	48
Figure n° 05 : Les quatre perspectives du Balanced Scorecard	53
Figure n° 06 : La chaîne de causalité au sein du BSC.....	56
Figure n° 07 : Les composantes de la performance... ..	61
Figure n° 08 : L'organigramme de l'entreprise ALCOST	89
Figure n° 09 : Représentation de la production des mois (Janvier et Février) 2014.....	92
Figure n° 10 : La comparaison entre le taux de réalisation et l'écart (Janvier et Février).....	93
Figure n° 11 : La représentation des réalisations de la production du Janvier et Février entre 2013 et 2014.....	95
Figure n° 12 : Comparaison entre réalisation et écart en Janvier 2014.....	98
Figure n° 13 : Comparaison entre réalisation et écart en Février 2014	100
Figure 14 : La représentation des réalisations des ventes du Janvier et Février entre 2013 et 2014.....	102

Liste des annexes

Annexe n°01 : Tableau de bord mensuel du mois de Décembre 2013.

Annexe n°02 : Tableau de financement de l'exploitation.

Annexe n°03 : Tableau des comptes de résultats prévisionnels, exercice 2014.

Annexe n°04 : Répartition du CA (HT) par trimestre.

Annexe n°05 : Répartition du CA (HT) par catégorie de client.

Annexe n°06 : Répartition de quantité à produire par trimestre.

Annexe n°07 : Compte de résultat 01/01/2014 au 31/01/2014.

Annexe n°08 : Compte de résultat 01/02/2014 au 28/02/2014.

Liste des tableaux

Tableau n°01 : L'évolution des objectifs du contrôle de gestion.....	05
Tableau n°02 : Analyse comparative des deux types de contrôle.....	13
Tableau n°03 : La comparaison entre le contrôle de gestion et l'audit interne.....	15
Tableau n°04 : La différence entre l'auditeur interne et l'auditeur externe.....	17
Tableau n°05 : La différence entre le tableau de bord et le reporting.....	30
Tableau n°06 : Représentation de la méthode GIMSI	41
Tableau n°07 : Les catégories d'indicateurs de performance selon les axes du TBP.....	55
Tableau n°08 : La performance interne et externe.....	66
Tableau n°09 : Les produits de l'entreprise ALCOST.....	82
Tableau n°10 : L'évolution nominale du chiffre d'affaire d'ALCOST de 1998 à 2012	84
Tableau n°11 : La comparaison entre réalisations et prévisions du Janvier 2014	91
Tableau n°12 : La comparaison entre réalisations et prévisions du Février 2014.	91
Tableau n°13 : Evolution de la production de 2013 à 2014 durant Janvier et Février... ..	94
Tableau n°14 : Le tableau de bord de production du Janvier et Février 2014.....	96
Tableau n°15 : Représentaion des ventes du mois de Janvier 2014	98
Tableau n°16 : Représentation des ventes du mois de Février 2014	99
Tableau n°17 : La comparaison des réalisations des ventes du Janvier et Février entre 2013 et 2014.....	101
Tableau n°18 :Tableau de bord commenrcial du Janvier et Février 2014	103
Tableau n°19 :Tableau de bord RH du Janvier et Février 2014	105

La table des matières

Remerciements.

Dédicaces.

Liste des abréviations.

Sommaire.

Introduction générale 01

Chapitre 01 : Le contrôle de gestion ; analyse conceptuelle.

Section 01 : Aperçu sur le contrôle de gestion.

1.L'historique de contrôle de gestion.....	04
2. Notion du contrôle de gestion	05
2.1. Concepts : contrôle /gestion	05
2.2. Définitions retenues par quelques auteurs	05
3. Processus du contrôle de gestion.....	07
3.1. Phase de prévision.....	07
3.2. Phase d'exécution.....	07
3.3. Phase d'évaluation	07
3.4. Phase d'apprentissage	07
4. Champs d'application du contrôle de gestion	08
4.1. Contrôle de gestion et stratégie	08
4.2. Contrôle de gestion et finance.....	10
4.3. Contrôle de gestion et GRH	11

Section 02 : Notions voisine du contrôle de gestion.

1. Contrôle interne.....	11
2. Contrôle organisationnel	13
3. Audit interne.....	14
4. Audit externe.....	16

Section 03: Instruments du contrôle de gestion.

1.Comptabilité analytique	17
1.1. Notion de la comptabilité analytique	17
1.2. L'objectif de la comptabilité analytique	18
1.3. Méthodes d'analyse des charges et de calcul des coût de revient	18
1.3.1. Coûts complets	19
1.3.2. Coûs partiels.....	19
1.3.2.1. La méthode des coûts variables.....	19

La table des matières

1.3.2.2. La méthode des coûts directs..	20
1.3.2.3. La méthode des coûts spécifiques	20
1.3.3. L'approche ABC.....	20
2. Tableau de bord.....	21
2.1. Notion du tableau de bord.	21
2.2. Objectifs d'un tableau de bord.....	21
3. Gestion budgétaire.	22
3.1. Notion de la gestion budgétaire.....	22
3.2. Buts de la gestion budgétaire.	22
3.3. Démarche budgétaire	23
3.4. Procédures du contrôle budgétaire	23
4. Le système d'information.	23
4.1. Notion de l'information.....	24
4.2. Notion du système d'information.....	24
4.3. Sources d'information pour le contrôle de gestion.	24
4.3.1. Système d'information financier comptable	24
4.3.2. Autres sources d'information.....	26

Chapitre 02 : Approche théorique sur les tableaux de bord de gestion.

Section 01 : Généralités sur le tableau de bord.

1. Concept du TB	28
2. Typologies et caractéristiques du TB.....	29
2.1. Typologies d'un TB	29
2.1.1. Tableau de bord d'activité(reporting).....	29
2.1.2. Tableau de bord destiné au pilotage de service	29
2.1.3. Tableau de bord destiné au pilotage du projet	29
2.2. Caractéristiques des tableaux de bord de gestion.....	30
3. Rôles d'un TB de gestion.....	31
3.1. TB, instrument de contrôle et de comparaison..	31
3.2. TB, aide à la décision	31
3.3. TB, outil de dialogue et de communication	32
4. Principes de conception d'un TB.....	32
4.1. Une cohérence avec l'organigramme	32
4.2. Un contenu synoptique et agrégé..	33

La table des matières

4.3. Une rapidité d'élaboration et de transmission	34
5. Limites des TB traditionnels.....	34

Section 02 : Méthodes d'élaborations d'un TB.

1. Méthodes GIMSI.....	35
1.1. Phases de la méthode GIMSI.....	35
1.2. Etapes de la méthode GEMSI	36
1.2.1. Environnement de l'entreprise.....	36
1.2.2. Identification de l'entreprise.....	37
1.2.3. Définition des objectifs	37
1.2.4. Construction du TB.....	37
1.2.5. Choix des indicateurs	38
1.2.6. Collecte d'informations	38
1.2.7. Système de TB	39
1.2.8. Choix de progiciel.....	39
1.2.9. Intégration et déploiement de la solution.....	40
1.2.10. Audit de système.....	40
2. Méthode JANUS	41
2.1. Jalonner les étapes du projet.....	42
2.2. Justifier d'un cadre pour l'action.....	42
2.3. Analyser les besoins des utilisateurs.....	42
2.4. Architecturer le réseau de TB	42
2.5. Normaliser les différentes mesures de la performance	43
2.6. Normer les liaisons entre pilotage et performance.....	43
2.7. Unifier les modes de représentation du TB.....	44
2.8. Utiliser un système d'information adapté.....	44
2.9. Structurer la mise en œuvre du TB	44
2.10. Situer le TB au cœur du management	45
3. La méthode OVAR	46
3.1. Etapes de la méthode OVAR	47

Section 03: Tableau de bord prospectif ou Balanced Scorecard.

1. Notion de TB prospectif.....	48
2. Origine du BSC	49
3. Caractéristiques et pièges du BSC	50
3.1. Caractéristiques d'un bon BSC.....	50
3.2. Pièges du BSC.....	51

La table des matières

4. Axes et indicateurs du BSC.....	51
4.1. Axes du BSC	52
4.2. Indicateurs habituels dans les BSC	55
5. La chaîne de causalité dans le TB prospectif	56
6. Comparaison du TB prospectif avec le TB de gestion.....	56

Chapitre 03: Le tableau de bord de gestion au service de la performance de l'entreprise.

Section 01 : Concept de la performance.

1. Notion de la performance	58
2. Composantes de la performance	60
3. Analyse de la performance d'un processus	61
4. Typologies de la performance	62
4.1. Performance globale et ses déterminants	62
4.1.1. Performance organisationnelle.....	62
4.1.2. Performance stratégique et performance concurrentielle.....	63
4.1.3. Performance humaine.....	64
4.2. Performance externe, et performance interne	65

Section 02 : Indicateurs de performance.

1. Notion d'indicateurs.....	66
2. Typologies d'indicateurs.....	67
2.1. Indicateur de gestion et indicateur de performance	67
2.2. Indicateurs opérationnels et indicateurs stratégiques.....	68
2.3. Indicateurs quantitatifs et indicateurs qualitatifs	69
3. Forme d'indicateurs utilisés	69
3.1. Les écarts.....	69
3.2. Les ratios	69
3.3. Les graphiques	70
3.4. Les clignotants	70
4. Caractéristiques d'un bon indicateur.....	70
4.1. La pertinence de l'indicateur.....	70
4.2. La qualité et la précision de sa mesure	71
4.3. La faisabilité.....	71
4.4. La convivialité d'interprétation et d'utilisation	72

La table des matières

5. Indicateurs dans le quotidien.....	72
---------------------------------------	----

Section 03 : Mesure de la performance.

1. Les ratios, éléments du tableau de bord	73
1.1. Ratios de rentabilité.....	73
1.2. Ratios de financement et de structure financière	74
1.3. Ratios de liquidité	75
1.4. Ratios de rotation	76
1.5. Indicateurs de la fonction des ressources humaines.....	76
1.5.1. Indicateurs économiques et financiers	76
1.5.2. Indicateurs structurels	77
1.5.3. Indicateurs de formation	77
1.5.4. Indicateurs de rémunération.....	78
1.5.5. Indicateurs de climat	79
1.5.6. Indicateurs d'absentéisme.....	80

Chapitre 04 : Le tableau de bord de gestion et la performance au sein de l'entreprise ALCOST.

Section 01: Présentation de l'entreprise ALCOST.

1. Historique de l'entreprise	81
1.1. Superficie	81
1.2. Implantation	82
1.3. Missions de l'entreprise	82
1.4. L'activité de l'entreprise	82
1.5. Capacités installées	83
1.6. Capacité de stockage.....	83
1.7. Equipements.....	83
1.8. Effectifs.....	84
1.9. Chiffre d'affaire	84
2. Domaine d'activité de l'entreprise ALCOST	84
2.1. Activités principales.....	84
2.2. Activités secondaires.....	85
3. Système d'organisation de l'entreprise ALCOST	85
3.1. La direction générale.....	85
3.1.1. Les structures fonctionnelles rattachées à la direction générale	86
3.1.2. Les structures opérationnelles	86

La table des matières

3.1.2.1. La direction exploitation	86
3.1.2.2. La direction administration et finance.	87
3.1.2.3. La direction commerciale.....	87
3.1.2.4. La direction développement.....	87

Section 02 : Elaboration d'un TB de gestion de production au sein de l'entreprise ALCOST.

1. Préalables à la conception des tableaux de bord	90
2. Elaboration d'un tableau de bord de production.	90
2.1. La production des mois (Janvier, Février) 2014	91
2.2. Evolution de la production de 2013 à 2014	94
2.3. Le tableau de bord de production.....	95

Section 03 : Elaboration d'un tableau de bord commercial et RH au sein de l'entreprise ALCOST.

1. Elaboration d'un tableau de bord commercial	98
1.1. Les ventes des mois (Janvier, Février) 2014.....	98
1.2. Evolution des ventes de 2013 à 2014 durant (Janvier, Février).....	100
1.3. Le tableau de bord commercial	102
2. Elaboration d'un tableau de bord RH.....	104
Conclusion générale	107
Bibliographie.....	109
Liste des tableaux	112
Liste des figures	113
Liste des annexes.....	114

Tableau n° 18 : Le tableau de bord commercial du Janvier et Février 2014

DESIGNATION	JANVIER			FEVRIER			CUMUL		
	PREVU	REALISE	ECART	PREVU	REALISE	ECART	PREVU	REALISE	ECART
<u>VENTES</u> (Quantité)									
Costumes	800	608	-192	200	161	-39	1000	769	-231
Vestes	70	60	-10	985	1171	186	1055	1231	176
Pantalons	600	407	-193	420	411	-9	1020	818	-202
T. professionnelles	7500	5625	-1875	8010	8873	863	15510	14498	-1012
Chemiseries	500	602	102	2	0	-2	502	602	100
Parka	0	2	2	0	0	0	0	2	2
<u>INDICATEURS(DA)</u>	JANVIER			FEVRIER					
Chiffre d'affaire global.	=60410000			=67452000					
Ratio : EBE / CA (HT).	$= \frac{29001000}{60410000} = 0,48$			$= \frac{4811000}{67452000} = 0,07$					
Ratio : VA / CA (HT).	$= \frac{45883000}{60410000} = 0,75$			$= \frac{22071000}{67452000} = 0,32$					

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

Tableau n° 14 : Le tableau de bord de production du Janvier et Février 2014

DESIGNATION	JANVIER			FEVRIER			CUMUL		
	PREVU	REALISE	ECART	PREVU	REALISE	ECART	PREVU	REALISE	ECART
<u>PRODUCTIONS</u> (Quantité)									
Costumes	1215	157	-1058	1665	136	-1529	2880	293	-2587
Vestes	405	191	-214	555	54	-501	960	245	-715
Pantalons	405	125	-280	555	285	-270	960	410	-550
tr. femmes	-	-	-	185	3	-182	185	3	-182
Jupes	0	110	110	-	-	-	0	110	110
T. professionnelles	4995	5622	627	6844	8310	1466	11839	13932	2093
Anorak	-	-	-	851	-	-851	851	-	-851
<u>INDICATEURS</u> (DA)	JANVIER			FEVREIR					
Ratio : VA / Production.	$= \frac{45883000}{6205} = 7394,52$			$= \frac{22071000}{9340} = 2363,06$					
Stock moyen des marchandises = (stock initial + stock final)/ 2.	25 505 000			57 896 500					

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

Tableau n° 19 : Tableau de bord de la direction des ressources humaines du Janvier et Février 2014

INDICATEURS	MODE DE CALCUL	MOIS		
		JANVIER	FEVRIER	MARS
Ratio de productivité.	CA / Effectifs (DA).	60 410 000 / 527 = 114 629, 98	67 452 000 / 530 = 127 267, 92	-
Ratio de productivité.	VA / Masse salariale (DA).	45 883 000 / 16 128 700, 58 = 2, 84	22 071 000 / 20 137 611, 07 =1, 09	-
Ratio de dépense en RH.	Frais de personnel / Effectif (DA).	12 915 050, 72 / 527 = 24 506, 73	16 018 432, 47/530 = 30 223, 45	-
Ratio de dépense en RH.	Masse salariale / CA (DA).	16 128 700, 58 / 60 410 000 = 0, 26	20 137 611, 07 / 67 452 000 = 0, 29	-
Taux de productif direct.	Effectif productif direct / Effectif total.	359 / 527 = 0, 68 = 68%	364 / 530 = 0, 68 = 68%	-
Taux d'absentéisme.	Heures d'absences / Heures théoriques (H).	3 956, 08 / 91 344, 91 = 0, 04	5 311, 14 / 91 864, 9 =0, 05	-
Taux de démission.	Total des démissions / Total des départs.	0 / 15 = 0	2 / 7 = 0, 28	-

Source : Etabli par nos soins à partir des données de l'entreprise.

Introduction
Générale

Chapitre 01

Le Contrôle de Gestion : Analyse

Conceptuelle

Chapitre 02

Approche théorique sur les tableaux de bord de gestion

Chapitre 03

Le TB de gestion au service de la

Performance de l'entreprise

Chapitre 04

*Le TB de Gestion et la Performance au
sein de l'entreprise ALCOST*

Conclusion
Générale

Bibliographie

Résumé

L'entreprise est une structure économique, pour assurer sa pérennité elle doit régler ses méthodes pour la conduite de ses objectifs. La survie de telle entreprise exige une amélioration de leur performance, donc pour maîtriser des situations de plus en plus complexes il est indispensable d'avoir un bon contrôleur de gestion et disposer un tableau de bord de gestion qui lui convient.

L'objectif de cette étude est de montrer la nécessité d'élaboration des tableaux de bord de gestion au sein de l'entreprise ALCOST vue que c'est un instrument de contrôle de gestion qui mesure la performance et qui aide à la prise de décision.

ALCOST est entreprise étatique et industrielle, dispose d'un tableau de bord classique élaboré par le contrôleur de gestion au niveau de la direction générale. Les TB élaborés (Production, commercial et RH) au cours de notre étude pratique constituent de prévisions, de réalisations et l'écart distingué. La conception de ces tableaux est basée sur le choix des indicateurs fiables.

Mot clés : Balanced Scorecard, Contrôle de gestion, indicateur, performance, tableau de bord et système d'information.

Abstract

The company is an economic structure, to assure her everlastingness it must adjust her methods for the conduct of his objectives. The survival of such enterprise requires an improvement of their performance, to master more and more complex situations it is therefore indispensable to have a good controller of management and to arrange a board panel of management that invites him.

The objective of this research is to show the necessity of development of the management control panels within the enterprise ALCOST view that it is an instrument of management control that measures the performance and that helps to the decision making.

ALCOST is undertaken state-controlled and industrial, have a strategic control panel elaborated by the controller of management to the level of the general direction. The TB elaborated (Production, commercial and RH) forecastings, of realizations and the distinguished gap, constitute during our convenient survey. The conception of these pictures is based on the choice of the reliable indicators.

Word keys: Balanced Scorecard, Control of management, indicatory, performance, control panel and system of information.