



MÉMOIRE DE FIN D'ÉTUDES



UNIVERSITÉ ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA
DÉPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

2^{ÈME} ANNÉE MASTER
SPÉCIALITÉ : COMPTABILITÉ, CONTRÔLE AUDIT

THÈME :
TABLEAU DE BORD DE GESTION COMME
OUTIL DE CONTROLE DE GESTION

RÉALISER PAR :
YASMINA AOUCHICHE
SONIA OUDIHAT

ENCADRÉ PAR :
MR AMALOU MOURAD

PROMOTION: 2018/2019

Tout d'abord on tient à remercier le bon Dieu le Tout Puissant de nous avoir donné le courage, la volonté et la force pour réaliser ce modeste travail.

On tient à témoigner toute notre reconnaissance à ^{Mr} Amalou Mourad pour sa patience, sa disponibilité et surtout ses judicieux conseils.

Notre gratitude à l'ensemble du personnel contrôle de gestion pour leur chaleureux accueil, en particulier ^{Mme} Touahri Lynda de nous avoir facilité la tâche et fournis toutes les informations nécessaires.

Enfin un grand merci à tous nos amis qui nous ont apporté leur soutien moral et intellectuel tout au long de notre démarche.

A mes chers parents, qui n'ont jamais cessé de me soutenir et de m'épauler pour que je puisse atteindre mes objectifs.

A mes chers frères Hakim, Samir et Salah.

A mes sœurs Samia, Rachida et leur petite famille, pour leur soutien moral et leurs conseils précieux tout au long de mes études.

A ma Binôme Yasmina et toute sa famille.

A Tous mes amis, en particulier Hicham, Tassadit, Myriam, Saddek et Mouma qui ont toujours été là pour moi. Leur soutien inconditionnel et leurs encouragements ont été d'une grande aide.

Sonia

A la mémoire de mon cher père qui souhaitait me voir réussir dans mes études.

A ma chère mère, pour tous son sacrifice, son soutien et ses prières tout au long de mes études,

A mes chers frères et sœurs, Ferdjellah, Smail, Arezki, Tayakout, Sonia, Katia ainsi leur petite famille pour tous leurs encouragements.

A ma binôme Sonia et toute sa famille.

A tous mes amis, en particulier Saddek, Tassadit et Myriam qui ont toujours été là pour moi. Leur soutien moral et leurs conseils précieux m'ont été d'une grande aide.

Yasmina

Sommaire

Remerciement
Dédicaces
Introduction générale

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

<u>Section 01 : Notion sur le contrôle de gestion</u>	1
I. Historique et Évolution du contrôle de gestion	1
II. Définition du contrôle de gestion	3
III. Les caractéristiques du contrôle de gestion	7
IV. Objectifs, missions et limites du contrôle de gestion	7
<u>Section 2 : Organisation de la fonction du contrôle de gestion</u>	10
I. Implantation du contrôle de gestion	10
II. Variables contingentes du contrôle de gestion	11
III. Les niveaux du contrôle de gestion	14
IV. Le processus du contrôle de gestion	17
V. Taches du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise	20
<u>Section 3 : les outils de contrôle de gestion</u>	21
I. La comptabilité analytique	21
II. La gestion budgétaire	29
III. Le système d'information	31
IV. Le tableau de bord de gestion	34
Conclusion	34

Chapitre 2 : Conception et mise en place du tableau de bord

<u>Section 01 : Généralités sur le tableau de bord</u>	35
I. Définition du tableau de bord	35
II. Rôle du tableau de bord	37
III. Les différents types des tableaux de bord	37
IV. Les outils du tableau de bord	38
V. Les fonctions et limites du tableau de bord	41
<u>Section 2 : Conception et construction du tableau de bord</u>	43
I. Les principes de conception du tableau de bord	43
II. Méthodes d'élaboration du tableau de bord	45

<u>Section 3 : Le tableau de bord prospectif</u>	52
I. Définition du tableau de bord prospectif	52
II. Caractéristiques et intérêt du TBP	53
III. Les axes du TBP	54
IV. L’articulation des perspectives (chaîne de causalité)	58
V. Avantages et inconvénients du TBP	59
VI. Comparaison entre le tableau de bord gestion et prospectif	60
Conclusion	64

Chapitre 3 : Mise en place du tableau de bord au sein d’Ifri

<u>Section 01 : Présentation de l’organisme d’accueil</u>	65
I. Présentation de la SARL « IFRI »	65
II. Création et évolution de la SARL « IBRAHIM & Fils »	65
III. La situation géographique	66
IV. La place qu’occupe IFRI et son cadre juridique	66
V. Les Missions, activités et clients d’IFRI	68
VI. Les objectifs de la SARL « IFRI »	69
VII. Moyens, organisation de la SARL IFRI et délimitation du champ d’étude	70
<u>Section 2 : Etude de l’existant : TBG actuel au sein d’IFRI</u>	73
I. La structure du contrôle de gestion de la SARL IFRI	73
II. Circulation de l’information et logiciel exploité par IFRI	74
III. Les tableaux de bord utilisés dans la SARL IFRI	75
<u>Section 3 : Elaboration du tableau de bord de gestion au sein de la SARL</u>	76
I. Phase d’identification	76
II. Phase de conception	79
III. Phase de mise en œuvre	113
IV. Phase d’amélioration permanente	114
Conclusion	114

Conclusion générale

Bibliographie

Annexes

Liste des tableaux et figures

Liste des abréviations

Introduction

Introduction générale

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

De nos jours, avec la modélisation 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 seul les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. À l'inverse les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser, voire même à disparaître. La survie de telle entreprise passe nécessairement par l'amélioration de leur performance.

Aujourd'hui, l'amélioration ou la création du système de performance au sein d'une entreprise est devenue primordiale, car le besoin en matière d'aide à la décision devient crucial pour piloter un environnement perturbé, c'est pour cela qu'il faut concevoir un système de mesure de la performance et efficace.

En effet pour maîtriser des situations de plus en plus complexes, il fallait créer une fonction de contrôle de gestion, dont les principaux instruments peuvent être constitués par :

La maîtrise des coûts, maîtrise du futur par les budgets, maîtrise de la rétroaction par les tableaux de bord.

C'est ainsi que le contrôle de gestion intervient. Il relie la stratégie à la gestion des opérations dans l'entreprise en mettant en place un système de traitement de l'information en amont et en aval de la décision. Il permet ainsi aux décideurs de disposer d'outils traduisant les informations pertinentes en actions. Pour ce faire, le contrôle de gestion déploie plusieurs outils dont les tableaux de bord.

Le tableau de bord de gestion est un outil de contrôle de gestion présentant un ensemble intégré d'indicateurs, directement liés à la stratégie de l'entreprise et permettant de piloter ce qui est considéré comme essentiel dans la performance de l'entreprise.

Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision permettant au chef d'entreprise d'être réactifs en cas de problème et de prendre des décisions en s'appuyant sur des éléments objectifs.

C'est alors le rôle que joue le tableau de bord au sein de l'entreprise et toute son importance, qui ont fait l'objet d'un moteur de motivation de notre étude.

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

La SARL IFRI dispose -t-elle d'un tableau de bord de gestion capable de répondre à ses préoccupations informationnelles ?

En plus de cette question principale, certaines interrogations méritent réflexion, à savoir :

- quelle est l'utilité d'un tableau de bord de gestion au sein de l'entreprise IFRI ?
- Quels sont les indicateurs qui permettent au décideur de l'entreprise IFRI de prendre des décisions stratégiques ?
- Comment concevoir des tableaux de bord de gestion efficaces pour l'entreprise IFRI ?

Ces interrogations nous amènent à poser les hypothèses suivantes :

H1 : le tableau de bord peut être un système d'alerte et également d'actions, il permet de prendre les mesures nécessaires lorsque des écarts sont détectés entre ce qui est prévu et ce qui se passe réellement.

H2 : les indicateurs utilisés dans le tableau de bord de gestion d'IFRI, sont ceux du commercial, production et ressources humaines.

H3 : l'élaboration des tableaux de bord efficace doit respecter l'enchaînement des étapes de conception préconisé par la méthode GIMSI.

La réalisation de ce travail s'articule sur deux axes de recherche : la recherche documentaire et l'enquête de terrain. La recherche documentaire nous a permis de comprendre les différents concepts liés au contrôle de gestion et au tableau de bord de gestion à travers la consultation des ouvrages et site de la finance et de contrôle de gestion.

L'enquête de terrain nous a permis, d'une part, de voir le système des tableaux de bord de gestion de la Sarl Ibrahim et Fils, et d'autre part, de collecter les données nécessaires afin de réaliser notre travail de recherche.

Notre plan de travail se compose de trois chapitres ; le premier, intitulé généralité sur le contrôle de gestion, porte sur les notions de base et outils du contrôle de gestion. Le deuxième chapitre intitulé conception et mise en place d'un tableau de bord, présente la conception et la construction du tableau de bord ainsi que le tableau de bord prospectif.

Le dernier chapitre intitulé mise en place du tableau de bord de gestion au sein d'Ifri nous permet d'appliquer les développements théoriques précédentes.

1er Chapitre

Section 01 : Notion sur le contrôle de gestion

Le contrôle est indispensable, car non seulement il rassure chacun, mais aussi il permet une évaluation des performances sans avoir à se poser de nombreuses questions d'interprétation. L'objectif poursuivi dans ce chapitre est d'expliquer ce que recouvre le contrôle de gestion ; quels sont sa place et son apport dans l'entreprise.

I. Historique et Évolution du contrôle de gestion

Tous d'abord les premiers calculs sont apparus vers 3300 ans avant Jésus Chris, à Sumer en Mésopotamie, pour établir une gestion sur les troupeaux et les terres et pour contrôler des relations économiques, existantes à cette époque, une comptabilité a été élaborer ; ainsi serait née la première représentation écrite des nombres. "La gestion, la comptabilité et le contrôle apparaissaient donc indissociables et essentiels, dès lors qu'une activité économique doit être maîtrisée"¹

Puis les premières formes de contrôle de gestion sont apparues dès le milieu du 19eme siècle du fait de l'essor de l'industrialisation. Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de F. Taylor (1905) sur le contrôle de productivité et les travaux d'H-L. Gant (1915) sur les coûts fixe où les techniques de comptabilité industrielle commencent à être élaborées. Ces outils ont amélioré avec l'élaboration de la méthode des sections homogènes dans les années 1920.

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

En effet, la création de « controllers instituts of American ». Institut des contrôleurs de gestion, des Etats –Unis en 1931, est la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion.

¹ ALAZARD.C, SEPARI.S, « contrôle de gestion : manuel et application », Edition Dunod, Paris, p03.

Il faudra attendre les années 60 pour que la notion du contrôle de gestion soit réellement conceptualisée. EN 1965, l'auteur américain R.N Anthony définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs), efficience (par rapport aux moyens employés) et pertinence pour réalise les objectifs de l'organisation »².

Cette dernière « a accédé au rang de définition conventionnelle universelle ». Elle est centrée sur une vision très technique.

La période des années 60 jusqu'aux années 70 est une période de forte évolution des outils techniques de cette discipline avec le déploiement des outils classiques du contrôle de gestion (l'utilisation de la comptabilité analytique, des budgets et le contrôle budgétaire c'est donc « une époque technique d'installation des outils, centré sur la fonction comptabilité /sur budget »).

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

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

Le concept de contrôle de gestion a connu une évolution progressive, l'attention est moins centrée sur les couts et davantage sur la performance globale. Pourtant de nombreuses typologies et définitions du contrôle de gestion ont ainsi été proposées. Aujourd'hui, la mise en place des outils et procédures de contrôle de gestion varie selon les entreprises, même si les objectifs sont identiques ; puisqu'il n'y a pas de modèle type à suivre.

² ANTHONY. R ; Cité in : le Duff. R ; Cliquet. G ; Valhen C-A ; « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, p194

II. Définition du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est considéré comme étant une pratique courante et essentielle dans de nombreuses organisations, avant de l'éclairer, il est nécessaire de définir ses composantes : contrôle / gestion.

- Contrôle : c'est-à-dire maîtrise d'une situation et sa domination pour la mener vers un sens voulu
- Gestion : 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.

Partant de ce qui précède, la fonction du contrôle de gestion peut être définie comme un ensemble de tâches permettant d'apprécier des résultats des centres de gestion en fonction d'objectifs établis à l'avance.

1) Les définitions retenues par quelques auteurs :

Plusieurs auteurs ont essayé de donner une définition la plus claire et la plus complète du contrôle de gestion, parmi eux nous citons : Dans leur ouvrage publié en 2002, un groupe de spécialistes en contrôle de gestion a avancé la définition suivante : « Le contrôle de gestion est une démarche permettant à une organisation de clarifier ses objectifs de performance et d'en piloter la réalisation progressive, en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités de la structure.»³

Selon ALAZARD (C) et SEPARI (S) ont donné la définition suivante : «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 a tous les niveaux hiérarchiques. »⁴

Et aussi : « Le contrôle de gestion est une démarche, d'inspiration systématique, destinée à assurer la maîtrise continue de l'évolution d'une entreprise par le recours à différents dispositifs de collecte, de traitement, et d'interprétation de données informatives relatives à la gestion d'une organisation »⁵

³ GIRAUD(F) et autres : contrôle de gestion et pilotage de la performance, édition Gualino, France, 2002, p34.

⁴ ALAZARD(C) et SEPARI (S) : contrôle de gestion, manuel et application, édition Dunod, 4e édition, Paris,1998, p.31

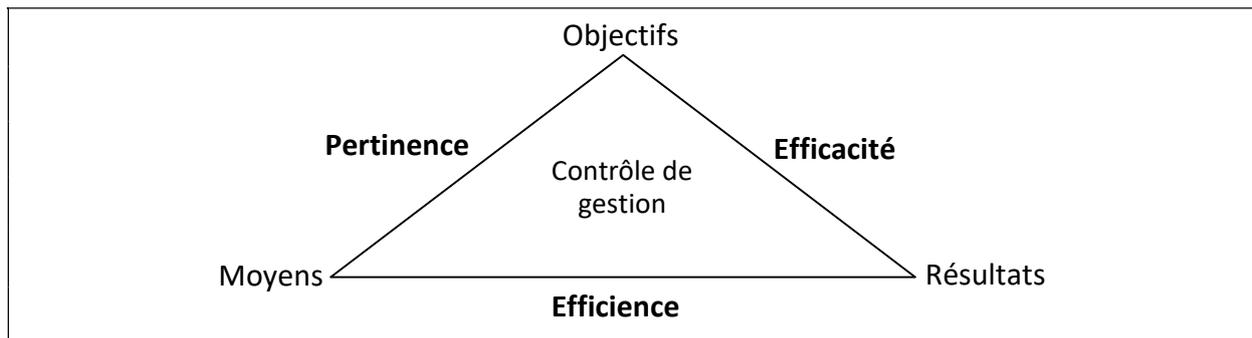
⁵ MAHE(H) : dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, édition Economica, Paris, 1998.p11

R.N ANTHONY⁶ : définit le contrôle de gestion comme : « Le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés. »⁷ En 1988, R.N. ANTHONY a défini le contrôle de gestion comme suit : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ses stratégies »⁸

Tout système de contrôle de gestion repose sur trois bases qui sont : les objectifs, les moyens et les résultats, l'analyse des liens entre ces trois éléments fait découler trois concepts nécessaires : Efficience \ Efficacité \ Pertinence

- L'efficacité : consiste pour une organisation à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis
- L'efficience : correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats.
- La pertinence : les objectifs doivent être en rapport avec les moyens existants ou mobilisable en peu de temps.

Figure 01 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : Hélène L, Véronique M, Jérôme M, Yvon P, 2013, « contrôle de gestion », paris, 4^{ème} édition, DUNOD, p7.

A. Khemakhem donne la définition suivante :

« Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité. »⁹

⁶ ANTHONY (R.N) : Planning and Control Systems : a Framework for Analysis, Harvard University, 1965, p.17.

⁷ ROUACH(M) et NAULLEAU(G) : contrôle de gestion bancaire et financier, revue banque éditeur, 3e édition, Paris, p.49. 6

⁸ ANTHONY (R.N) : the management control function, the Harvard Business School press, Boston, 1998, p.10.

⁹ HERVE (Arnaud) : le contrôle de gestion...en action, édition Liaisons, 2001, p.9.

Selon H. BOUQUIN :

« On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes. »¹⁰

2) Les notions voisines du contrôle de gestion

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

a. Le contrôle organisationnel

« Le contrôle organisationnel cherche à améliorer les règles et procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Son domaine est très vaste et englobe les systèmes décisionnels et informationnels. Il ne se limite pas au seul contrôle technique »¹¹.

Donc le contrôle organisationnel doit assurer, en temps réel, le suivi et la qualité des processus décisionnels. Ainsi le contrôle organisationnel interne concerne tous les niveaux de l'organisation (fonctionnelle et opérationnelle) et vise à ce que les actions individuelles et collectives soient en convergence avec les objectifs assignés.

Trois types de méthodes sont utilisés par le contrôle organisationnel :

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

b. Le contrôle interne

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde de patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »¹².

¹⁰ BOUQUIN(H) : les fondements du contrôle de gestion, Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892 ; Paris.P.12.

¹¹ EL GADI A (1996), « Audit et contrôle de gestion », Mithaq-almaghrib, p56.

¹² ALAZARD C, SÉPARI S, Op Cit, p 18.

Une analyse comparative permet de cerner les deux types de contrôles

Tableau 01 : Les types du 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	<p>Pour maîtriser le fonctionnement de l'entreprise :</p> <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
Leurs manifestations	<ul style="list-style-type: none"> • Organisation et mise en place de la procédure 	<ul style="list-style-type: none"> • Budgets : élaboration • Etats budgétaires par centre de coût ou de profit • Production / suivi de l'analyse des résultats.

Source : J. Consulting, « outils et techniques de contrôle de gestion », décembre 1986, p12.

c. Audit interne

« Selon l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes, l'audit interne est une activité autonome d'expertise, assistant le management pour le contrôle de l'ensemble de ses activités. L'audit doit permettre un avis sur l'efficacité des moyens de contrôle à la disposition des dirigeants »¹³.

L'audit doit permettre de :

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

III. Les caractéristiques du contrôle de gestion

D'après les définitions citées en haut, on distingue les caractéristiques suivantes :

- Le contrôle de gestion est un processus à suivre ;
- Ce processus vise la réalisation d'un objectif ;
- Une motivation des responsables mise en œuvre.

IV. Objectifs, missions et limites du contrôle de gestion**1) Les objectifs du contrôle de gestion :**

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire à mener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation. Son rôle consiste à ce que les éléments qui constituent cette organisation apportent le meilleur concours à la réalisation de son objectif, et d'aider les opérationnels à atteindre l'ensemble des buts visés par l'entreprise dans de bonnes conditions d'efficacité.

❖ Maîtrise de la gestion**a. Conditions pour assurer une bonne maîtrise de la gestion :**

- Nécessité d'une décentralisation des responsabilités avec le maintien de la coordination.
- Nécessité d'une décentralisation du système budgétaire en gérant des centres de responsabilité ou unités de gestion, dont le découpage est adapté à l'organisation.

¹³ ALAZARD C, SÉPARI S, Op Cit, p 18.

b. Le rôle du contrôleur de gestion c'est d'assurer que :

- Les objectifs sont traduits en un ensemble cohérent de sous objectifs pour les responsables opérationnels.
- Les plans précis permettent d'atteindre les objectifs avec les moyens disponibles et qu'ils sont effectivement réalisés.

c. La Coordination verticale et horizontale :

- La coordination verticale :

Elle s'effectue entre les différentes unités opérationnelles, pour s'assurer que les objectifs sont compatibles avec les moyens.

- La coordination horizontale :

Elle est mise en œuvre pour assurer la coopération entre les différentes unités, et l'adéquation entre les ressources et les moyens.

d. Le facteur humain :

- Apprécier les performances des différentes fonctions et des différents individus.
- Motivation : procéder à l'évaluation individuelle des responsables, qui doit être liée à un système de sanctions récompenses adéquat.

❖ Maîtrise de l'activité

- Mesure de l'activité de l'entreprise et de ses principales unités opérationnelles, en vue de rechercher des gains de productivité et la rendre plus efficace.
- Maîtrise d'Amélioration de l'efficacité par la conception et la bonne utilisation du système d'information de gestion qui doivent pouvoir restituer aux différents niveaux de la hiérarchie, les informations qui permettent d'assurer pleinement leurs responsabilités dans le cadre de délégations reçues.
- Détermination des normes et des standards en matière de rentabilité et d'activité puis comparaison avec les résultats obtenus.

❖ Maîtrise de la rentabilité

- Mesure de la rentabilité globale de l'entreprise, de ses principales activités et de ses produits.
- Faire évoluer la rentabilité par l'augmentation des produits ou la réduction des coûts.

❖ **Maîtrise de l'évolution de l'entreprise**

- L'élaboration de normes de prévisions en fonction d'objectifs fixés, le suivi des réalisations correspondantes ainsi que par l'analyse des écarts constatés et les actions correctrices qui peuvent en découler.
- Mise en œuvre d'une planification à moyen terme dans le cadre d'une stratégie définie et la détermination de budgets annuels cohérents avec les plans à moyen terme.
- Assurer une meilleure exploitation et développement de l'entreprise par une utilisation optimale des moyens d'exploitation, une meilleure gestion du personnel et en mesurant des décisions stratégiques.

❖ **Projection dans le futur**

Le contrôle de gestion a donc une vocation de :

- Dynamisme.
- De projection dans le futur.
- D'aide à l'action et non pas de bureaucratie et de lourdeur administrative.

❖ **Le contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est une fonction d'aide à la direction générale et aux responsables opérationnels, pour fixer les objectifs, définir les moyens et les méthodes afin d'atteindre ces objectifs, compte tenu des contraintes de l'entreprise, et suivre la mise en œuvre pour s'assurer qu'ils atteignent effectivement les objectifs visés risques dont l'entreprise est susceptible de subir.

❖ **Réponses aux objectifs économiques**

Le contrôle de gestion doit répondre aux objectifs économiques de l'entreprise liés à la rentabilité et la suivre. C'est à partir de ces objectifs que se définissent les problèmes à résoudre, compte tenu de l'environnement, la concurrence, etc. Quels sont les compétences à acquérir, les technologies à maîtriser, les stratégies à étudier et les choix à faire.

2) Les missions du contrôle de gestion :

Selon H. BOUQUIN¹⁴ il y a trois missions fondamentales du contrôle de gestion :

- Assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations quotidiennes : le contrôle de gestion doit assurer que les actions quotidiennes permettent de mettre en œuvre la stratégie définie ; mais également que l'approche stratégique prend en compte les faits constatés au niveau opérationnel.

¹⁴ BOUQUIN.H, « le contrôle de gestion », paris, 2006, p.34.

- Analyser les relations entre les résultats poursuivis et les ressources consommés afin de réaliser les objectifs (analyse des écarts prévisions, résultat, sanction des écarts ...etc.)
- Orienter les actions et comportements d'acteur autonomes (délégation de responsabilité en matière de ressources et de résultats.)

3) Les limites du contrôle de gestion :

Il existe une triple limite fondamentale au contrôle de gestion :

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

Section 2 : Organisation de la fonction du contrôle de gestion

Nous allons intéresser dans cette section à la présentation de l'organisation de la fonction du contrôle de gestion, son implantation, ces variables contingentes, son processus, le métier, le rôle et le profit.

I. Implantation du contrôle de gestion

Les entreprises n'ont pas toutes nécessairement une fonction du contrôle de gestion explicitement identifiée. Le processus du contrôle de gestion peut parfois être mis en œuvre de façon diffuse dans l'entreprise, par l'ensemble de l'encadrement, sous l'impulsion d'une structure légère de coordination, chargée de la conception des procédures et du système d'information de gestion.

La fonction contrôle de gestion est sujette à de grandes variations suivant la taille, la complexité, la pression concurrentielle, la structure financière et la maturité managériale des entreprises. Cependant, des auteurs comme **LONING & All**, ont identifié trois rattachements possibles du contrôle de gestion. Il s'agit du :¹⁵

¹⁵ LONING H & All (2008), « le contrôle de gestion, organisation, outils, pratiques », Paris, 3ème édition Dunod p285.

- Rattachement à la Direction Générale (DG).
- Rattachement à la Direction Administrative et Financière (DAF).
- Rattachement aux Directeurs ou Responsables Opérationnels (DO/RO).

1) Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale (DG)

Ce type de rattachement place le contrôleur de gestion sous l'autorité hiérarchique directe du directeur général. Dans ce cas, la fonction contrôle de gestion est placée au-dessus de toutes les autres fonctions dans l'organigramme de l'entreprise.

En position de conseiller à l'endroit de la direction générale, le contrôleur de gestion dispose de plus de légitimité et peut idéalement jouer son rôle d'aide à la prise de décision.

2) Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Administrative et Financière (DAF).

Ce positionnement consiste à intégrer le contrôle de gestion à la fonction financière de l'entreprise. Autrement dit, le contrôleur de gestion est sous la responsabilité hiérarchique du directeur financier.

L'inconvénient de ce mode de rattachement est que l'étendue de l'autonomie du contrôleur de gestion est très limitée car le directeur financier peut constituer un brouillard plus ou moins épais entre la direction générale et lui, sa marge de manœuvre est ainsi réduite et ses rapports avec les opérationnels et leurs responsables, plus difficiles.

3) Rattachement du contrôle de gestion aux Directeurs ou Responsables Opérationnels (DO/RO).

Ce rattachement consiste à positionner le contrôle de gestion au même niveau hiérarchique que les directions opérationnelles. Une place égale est accordée à toutes les directions en dessous de la direction générale, ce qui facilite les échanges entre des directions et accorde au contrôleur un pouvoir identique à celui des autres directeurs. Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques, être le consultant interne de l'ensemble de l'organisation.

II. Variables contingentes du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un système d'information de gestion de l'entreprise et comme tel il est influencé par plusieurs facteurs dans sa mise en œuvre notamment la taille de l'entreprise, la technologie, la culture d'entreprise et la stratégie de l'entreprise entre autres.¹⁶

¹⁶ BESCOS P & All (1997), « Contrôle de gestion de management », paris, 4ème édition, Montchrestien

1) La taille de l'entreprise

La taille de l'entreprise est un critère économique important qui contingente la construction des outils de contrôle de gestion. Ainsi, une analyse en fonction de la taille de l'entreprise, que ce soit par son chiffre d'affaires ou par les effectifs confirme ce que nous pouvions imaginer :

Les entreprises de tailles moyennes ou de petites tailles s'appuient très fortement sur leur système comptable ou leurs outils de bureautique pour les analyses de contrôle de gestion.

Les plus grandes entreprises ont investi dans les outils de business intelligence et de reporting plus sophistiqués.

2) La technologie

Le vingtième siècle est le siècle des grandes innovations en matière de technologies. Les changements technologiques posent des défis importants à l'organisation qui doit être capable de les relever. Les systèmes de production de l'information de gestion sont des facteurs déterminants de la réussite ou l'échec des entreprises.

En effet, avec les technologies de l'information, le contrôleur de gestion consacre moins de temps à la collecte des données, accède plus facilement à des informations externes afin de gagner plus de temps pour les analyses approfondies et les interprétations (Siegel, 1999 : 17).

Il s'occupe désormais du traitement, de la présentation et de l'analyse des informations sans se soucier du calcul des résultats financiers fournis par les logiciels.

Il cherchera aussi, à améliorer le rendement par réduction des effectifs liés à la gestion des routines comptables et à minimiser les délais de livraison de l'information.

3) La culture d'entreprise

La culture d'entreprise détermine les comportements du gestionnaire dans son travail.

Ces comportements suivent deux types de logique : une logique de comportement provenant de la culture organisationnelle et une autre logique qui provient de la culture nationale.

L'influence de la culture, discutée depuis longtemps, est maintenant définitivement reconnue comme facteur influençant les modes de fonctionnement des entreprises en général et ceux du contrôle de gestion en particulier.

Cette influence pèse sur les manières de faire et détermine la nature des objectifs à atteindre.

4) La stratégie de l'entreprise

La stratégie d'entreprise consiste à faire des choix d'allocation de ressources (financières, humaines, technologiques, etc.) qui engagent l'entreprise dans le long terme, afin de la doter d'un avantage concurrentiel durable, décisif et défendable.

De nos jours, les managers ont deux préoccupations majeures : comprendre l'avenir et maîtriser les actions des autres.

C'est pour les aider dans ces deux domaines que les dispositifs du contrôle de gestion sont installés dans de nombreuses entreprises.

Ainsi, la stratégie de l'entreprise constitue un facteur de contingence dans la mise en place des outils du contrôle de gestion.

Par exemple, une entreprise qui ne cherche pas à se diversifier aura comme stratégie la défense de son produit sur son marché.

Le contrôle de gestion de cette entreprise va construire des plans d'action très détaillés et des indicateurs focalisés sur l'efficacité des opérations par contre, si cette entreprise cherche à se diversifier, elle va prospecter de nouveaux marchés et des opportunités à saisir.

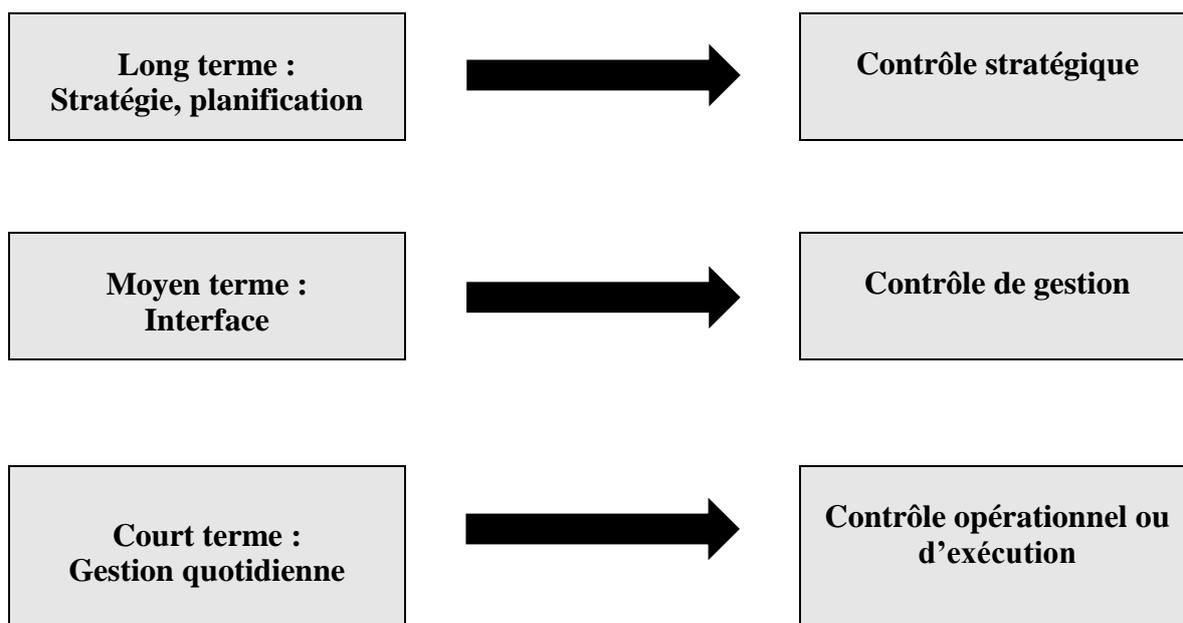
Dans ce cas, le contrôle de gestion privilégiera la mise en place des indicateurs d'efficacité.

Il s'agira de mesurer la capacité de l'entreprise à exploiter les opportunités.

III. Les niveaux du contrôle de gestion

Avec un découpage temporel de la gestion, il est possible de définir plusieurs contrôles corrélés à chaque niveau de gestion, mais avant d’aborder la nature et le contenu de chaque contrôle, nous avons jugé utile de présenter, au préalable, un schéma montrant les différents niveaux du contrôle et le positionnement du contrôle de gestion dans cet ensemble.

Figure 02 : Les niveaux de contrôle de gestion



Source : C. Alazard et S. Sépari, DCG 11, Contrôle de gestion. Manuel et application, Ed Dunod, Paris, 2007, p. 09

Les différents niveaux du contrôle, illustrés chacun d’eux par un schéma, sont les suivants :

1) **Le contrôle stratégique :**

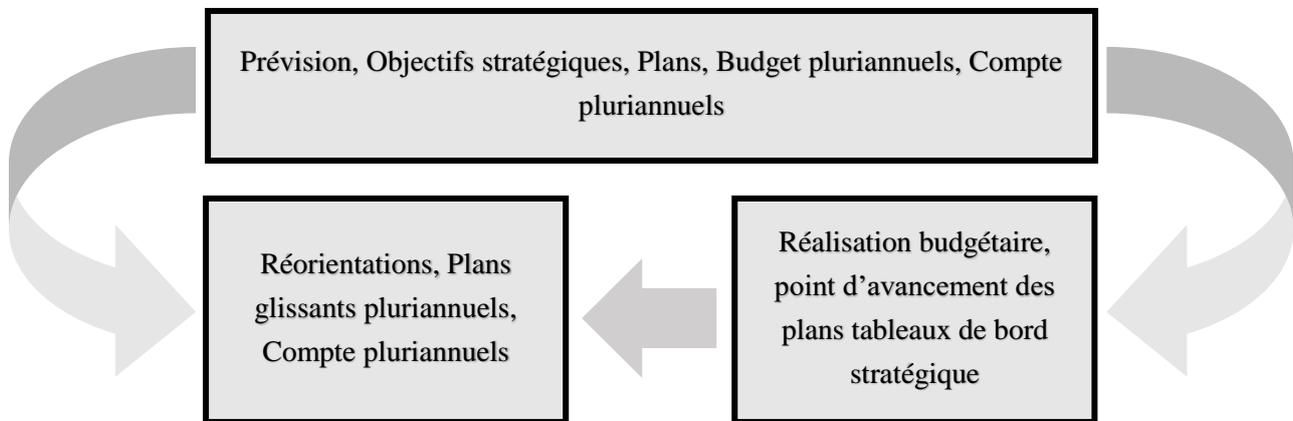
L’élaboration de la stratégie oriente les activités de l’entreprise sur le long terme, c'est-à- dire, permet de fixer les axes de développement que la direction veut mettre en œuvre au cours des prochaines années. A ce niveau, un contrôle stratégique doit aider les prises de décisions stratégiques par l’intégration de données futures en fonction d’un diagnostic interne et externe et la planification stratégique.

Cette dernière permet à la direction d’arrêter et d’ajuster ses choix en termes de mission, de métiers, de domaines d’activité et de facteurs-clés succès. Ceux-ci déclineront ensuite en objectifs à moyen terme et en plans d’actions pour chacun des responsables de l’entreprise.

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

Nous pouvons représenter le contrôle stratégique par le schéma suivant :

Figure 03 : le contrôle de la stratégie



Source : C. Selmer, Concevoir le tableau de bord, Ed Dunod, 1998, p.23

2) Le contrôle d'exécution :

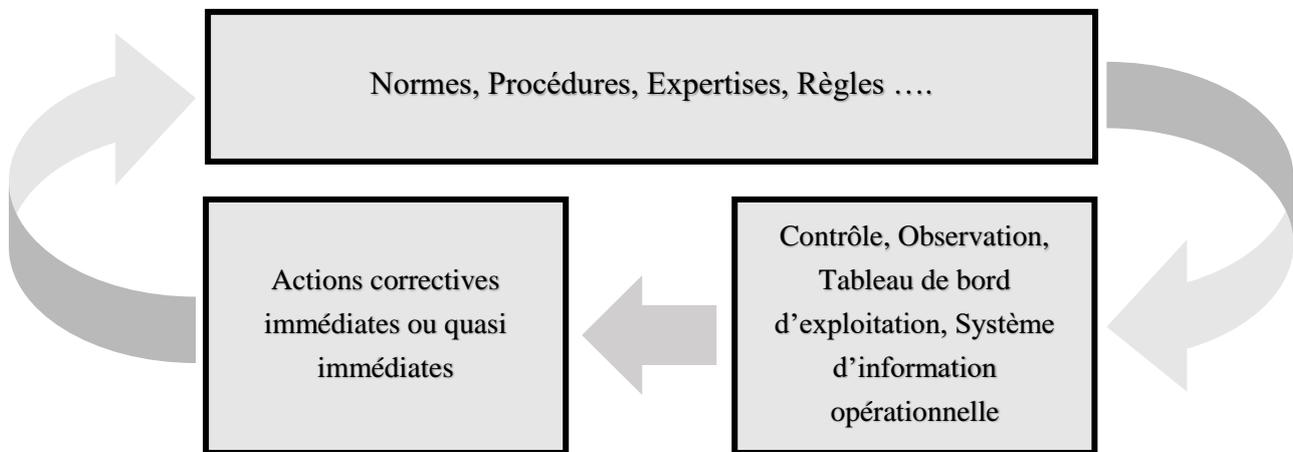
L'exploitation suit les actions de court terme (un an) et très court terme (moins d'un an), et utilise les moyens définis au niveau de la gestion pour accomplir les tâches nécessaires de manière efficace au quotidien :

C'est alors un contrôle d'exécution ou contrôle opérationnel qui doit permettre de réguler les processus répétitifs (productifs ou administratifs) en vérifiant que les règles de fonctionnement sont respectées.

Il garantit également aux responsables que les actions qui relèvent de leur autorité seront, sont, et ont été mise en œuvre conformément aux finalités confiées, tout en dispensant ces responsables de piloter directement ces actions.

Le schéma suivant présente l'enchaînement des actions du contrôle d'exécution ou d'exploitation.

Figure 04 : Le contrôle de l'exploitation



Source : C. Selmer, Concevoir le tableau de bord, Ed Dunod, Paris, 1998, p.25

3) Le contrôle de gestion

La gestion est la combinaison et l'utilisation de moyens humains, matériels et financiers pour atteindre les objectifs annuels.

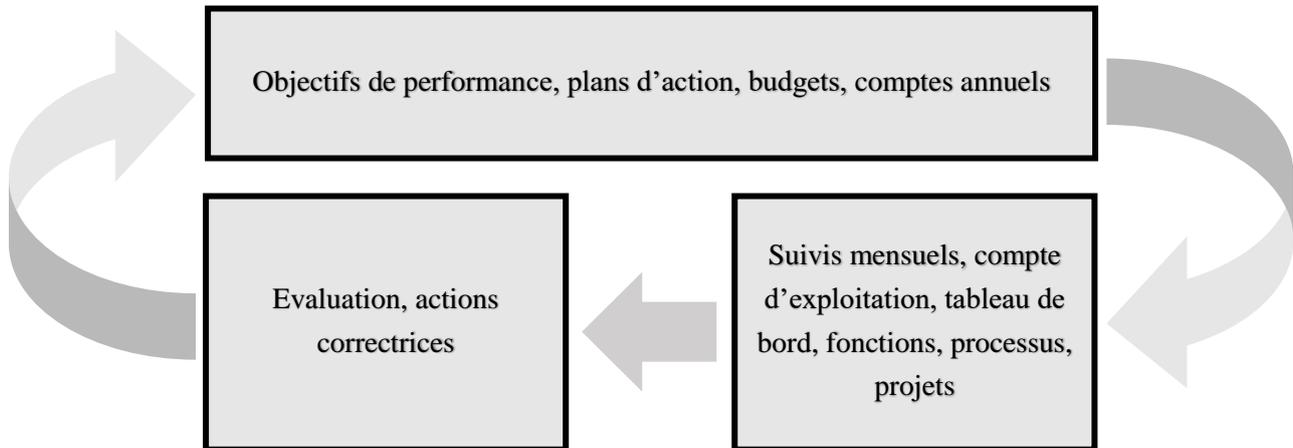
Elle est pratiquée par l'ensemble des responsables de l'entreprise. C'est dans ce contexte qu'intervient le contrôle de gestion en se positionnant comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel.

Il permettrait de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes.

Autrement dit, il assure la cohérence entre la stratégie et le quotidien, c'est-à-dire l'exploitation.

De ce fait, le contrôle de gestion remplit un rôle particulièrement important pour garantir que les buts de l'entreprise sont correctement déclinés au sein de la structure. Le schéma suivant nous présente la démarche du contrôle de gestion.

Figure 05 : le contrôle de gestion



Source : C. Selmer, Concevoir le tableau de bord, Ed Dunod, Paris, 1998, p.25.

IV. Le processus du contrôle de gestion

Le processus du contrôle de gestion correspond aux phases traditionnelles du management : prévision, action, évaluation et apprentissage.¹⁷

❖ La 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.

¹⁷ LANGLOI L, BONNIER C, BRINGER M (2006), « contrôle de gestion », Editions Focher, paris, p18

❖ **La 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.

❖ **La phase d'évaluation :**

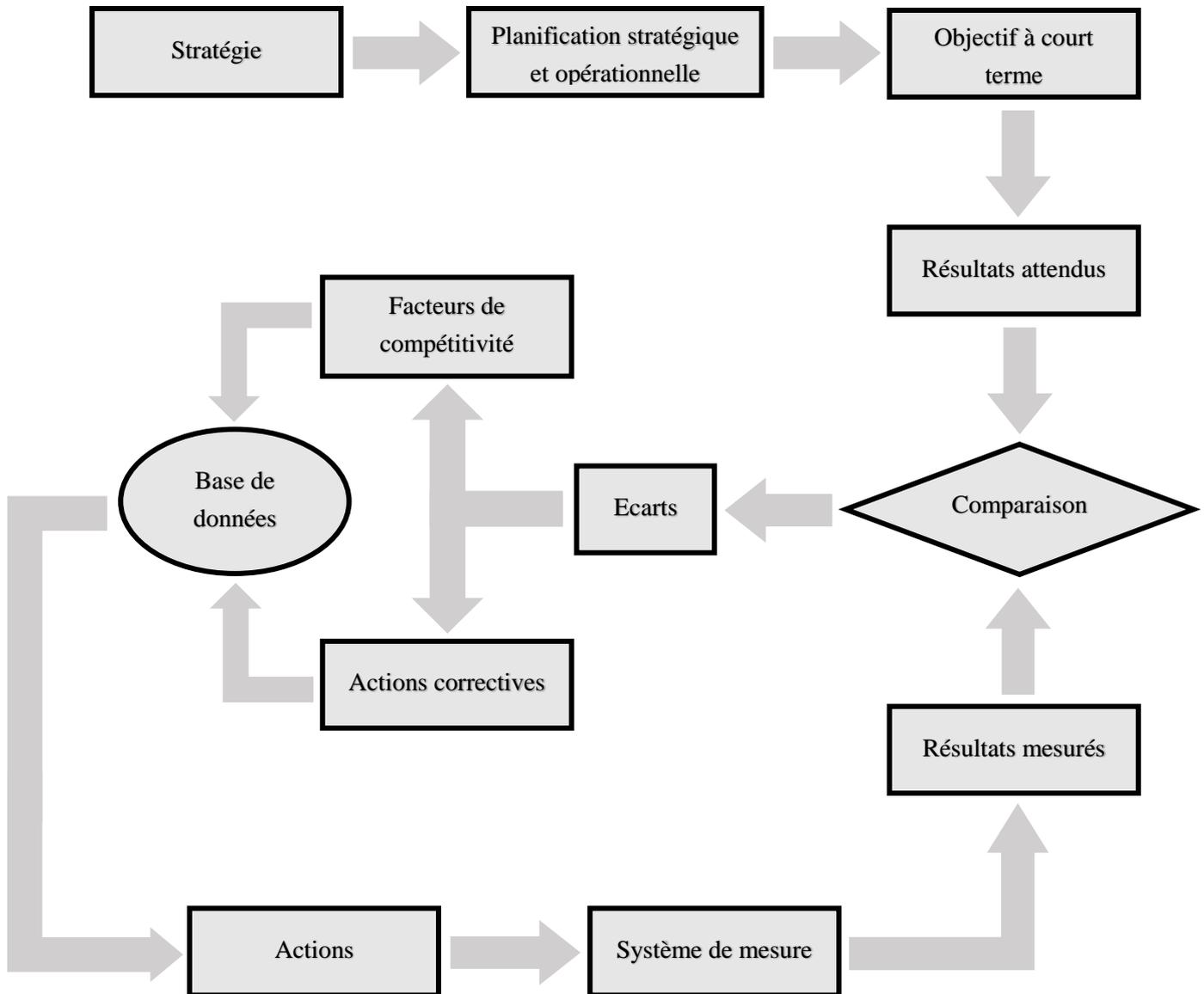
Cette phase à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle met en évidence des écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre des mesures correctives. Le processus est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

❖ **La phase d'apprentissage :**

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

Le processus du contrôle de gestion peut être résumé dans le schéma suivant :

Figure 06 : Le processus du contrôle de gestion



Source : LANGLOIS G, BONNIER C, BRUNYER M, « contrôle de gestion », édition Berti, Alger, p 20.

V. Taches du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise

1) Définition

« Le contrôleur de gestion est un cadre désigné dans une entreprise ou toutes autres organisations, pour créer, animer et faire évoluer les méthodes et les outils du contrôle de gestion et non pas pour contrôler lui-même la gestion des responsables de centres de résultat »¹⁸.

2) Métier du contrôleur de gestion

Le métier du contrôleur de gestion a évolué vers des fonctions de conseil et de communication, pour lui permettre d'exercer ses nouvelles fonctions, la situation du contrôleur de gestion dans l'organigramme de l'entreprise a changé ainsi que son profit.¹⁹

3) Profil du contrôleur de gestion

D'après les résultats d'une enquête menée par E. CHIAPELLO sur le métier de contrôleur de gestion, la direction générale et les opérationnels s'accordent à juger les qualités humaines du contrôleur comme primordiales. Cependant, les opérationnels attachent davantage d'importance aux compétences techniques et aux qualités d'organisation et de rigueur du contrôleur.

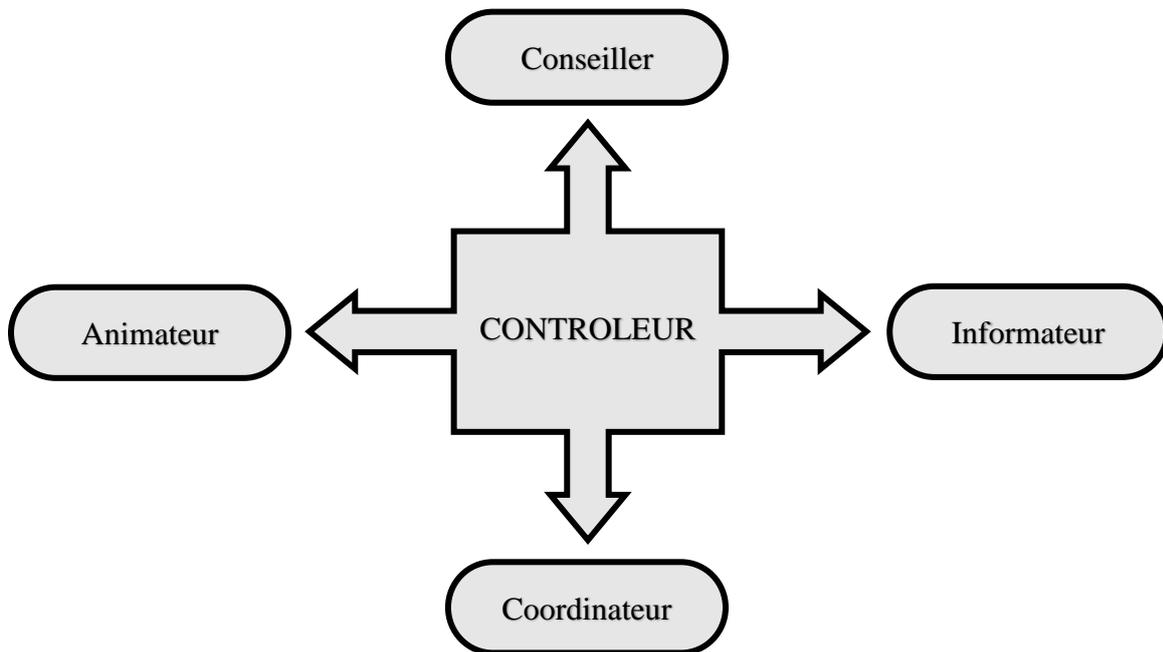
4) Rôle du contrôleur de gestion

- Attribution classique du contrôleur de gestion : il a pour mission d'établir un diagnostic des besoins de contrôle de gestion et de créer les outils et les procédures appropriés à ces besoins. Il doit superviser le fonctionnement technique des outils prévisionnels, comme le budget, en analysant la cohérence des chiffres transmis et en veillant au respect des directives reçues. Il a également pour fonction d'expliquer la formation du résultat en analysant rétrospectivement les coûts, les résultats, les performances. En fin, il assure le reporting c'est-à-dire qu'il doit rendre compte au niveau hiérarchique supérieur sur le plan financier, commerciale...etc.
- Rôle novateur du contrôleur de gestion : à ses fonctions techniques viennent s'ajouter des fonctions de conseil et d'aide à la décision auprès de la direction générale sur des projets stratégiques et auprès des responsables opérationnels sur leurs problèmes de gestion courante.

¹⁸ GUERNY J, GUIRIEC J C (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, paris, p 197.

¹⁹ LANGLOI L et All, Op Cit, p18.

Figure 07 : Rôle du contrôleur de gestion.



Source : Alazard C et Separi.S, « DCG 11 contrôle de gestion », Dunod, P.24

Section 3 : les outils de contrôle de gestion

Dans le cadre de son fonctionnement, un système de contrôle de gestion à recours à différents outils. Nous allons développer quelques-uns de ces outils à savoir la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le système d'information et le tableau de bord.

I. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est une méthode de calcul des coûts des produits d'une organisation. Elle est souvent présentée comme un outil d'aide aux décisions stratégiques de l'entreprise, est un outil indispensable au contrôleur de gestion.

1) Définition

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, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs.²⁰

2) Objectifs de la comptabilité analytique

- Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et des différents biens produits.
- Fournir une base d'évaluation pour certaines postes du bilan.
- Expliquer les résultats, en comparant les coûts et les prix de vente.
- Faire une prévision des charges et des produits.
- Donner une base au contrôle de gestion.
- Eclairer les prises de décisions de gestion : la comptabilité analytique fournit des informations sur lesquelles peuvent s'appuyer les études et les raisonnements permettant de prendre des décisions engageant l'avenir de l'entreprise.

3) Différentes méthodes de calcul des coûts

a) La méthode de coût complet :

La méthode du coût complet, est un système de calcul avancé permettant de déterminer le coût de revient d'un produit vendu. Les coûts complets correspondent à la somme de tous les coûts liés à la fabrication jusqu'à la vente d'un produit.

Une détermination pertinente des coûts complets est indispensable afin de fixer un prix de vente, permettant d'une part d'être rentable et d'autre part d'analyser la compétitivité du prix déterminé.

L'analyse des coûts complets, c'est déterminer en quelque sorte si le projet est à envisager ou non.

²⁰ BARA S, BELAID F (2013), « Mise en place d'un système de calcul de coût par la méthode ABC cas entreprise Danone Djurdjura » mémoire fin de cycle, p 5.

❖ La mise en œuvre de la méthode

La détermination des coûts complets d'un produit passe par les étapes suivantes :

- **Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse**

On distingue les centres principaux et les centres secondaires

- Les centres principaux : sont ceux où sont mis en œuvre les moyens de production et de vente de l'entreprise : approvisionnement, atelier, services commerciaux et stockage des produits finis.
- Les centres auxiliaires : leur rôle est de gérer les facteurs de production mis en œuvre par l'entreprise : gestion du personnel, gestion du matériel et des bâtiments (entretien, chauffage, sécurité, ...etc.), gestion financière (facturation, trésorerie, ...etc.)

- **Le calcul du coût des unités d'œuvres**

L'unité d'œuvre est l'unité de mesure dans une section de la comptabilité analytique d'exploitation servant à imputer les coûts de centre aux coûts des produits.

- Le choix de l'unité d'œuvre : la meilleure unité d'œuvre est celle dont la quantité varie, au cours de plusieurs périodes successives, en corrélation la plus étroite avec le total des frais du centre. Parmi les unités d'œuvres les plus utilisées on trouve : l'heure main d'œuvre, heure machine...etc.
- Le coût d'unité d'œuvre : le calcul de l'unité d'œuvre sera obtenu comme suit :

$$\text{Coût d'unité d'œuvre} = \frac{\text{Total des charges indirectes de la section}}{\text{Nombre d'unité d'œuvre de la section}}$$

Cette étape consiste à allouer le coût non encore réparti des centres restants (coût total des centres principaux) aux coûts des produits en fonction du nombre d'unité d'œuvre utilisée. Et que cette imputation se fait proportionnellement au nombre d'unités d'œuvre nécessaire pour chaque produit.

❖ Les différentes étapes de calcul :

Pour calculer le coût de revient, il est nécessaire de calculer les coûts intermédiaires (coût d'achat, coût de production, coût de distribution).

- **Le coût d'achat**

Le coût d'achat d'un bien est obtenu en additionnant les éléments suivants :

- Le prix d'achat déduction faite des 3 R (rabais, ristourne, remise).
- Les frais accessoires d'achat, c'est-à-dire les charges directes (droit de douane, honoraire...) ou indirectes (frais de centre d'approvisionnement)

$$\text{Coût d'achat} = \text{Prix d'achat} + \text{Les charges directes et indirectes}$$

- **Le coût de production**

Le cout de production d'un bien s'obtient en additionnant les éléments suivants :

- Le coût d'achat des matières premières consommées pour la production de bien.
- Les autres charges engagées par l'entreprise au cours des opérations de production, c'est-à-dire les charges directes de production (main d'œuvre directe...) et les charges indirectes (frais de centre de production).

$$\text{Coût de production} = \text{Coût d'achat des matières premières consommés} + \text{Charges directes} + \text{Charges indirectes.}$$

- **Le coût de revient**

Le coût de revient des ventes comprend trois types d'éléments :

- Le coût de production (ou de sortie) des ventes.
- Les charges directes de distribution qu'on peut affecter aux ventes de chaque catégorie de produits (force de vente, dépenses de publicité, promotion des ventes, etc.).
- Les charges indirectes de distribution qui sont communes à l'ensemble des produits vendus (frais de stockage, de transport, de livraison, etc.) Qu'on impute aux coûts de revient au moyen d'unité d'œuvre.

$$\text{Coût de revient des produits vendus} = \text{Coût de production des produits fabriqués vendus} + \text{Coût de distribution (charges directes et indirects de distribution).}$$

- **Le résultat analytique**

Le résultat analytique est la différence entre le chiffre d'affaire, et le coût de revient.

$$\text{Résultat analytique} = \text{Chiffre d'affaire} - \text{Coût de revient des produits vendus.}$$

❖ Les avantages de la méthode :

Permet les avantages de la méthode :

- La mesure de la part des frais indirects incombant à chaque section dans le calcul des coûts et des prix de revient.
- L'isolement de certains coûts particuliers que l'on aurait besoin de connaître pour les besoins de gestion afin de pousser aussi loin que possible l'analyse des charges indirectes.

b) La méthode directcosting (coût variable) :

Le cout variable est un coût partiel, à opposer au coût complet, la méthode du cout variable consiste à n'imputer aux différents coûts que seules les charges variables afin de déterminer le seuil de rentabilité et d'élaborer une politique de vente.

❖ Le principe de cette méthode :

Le cycle de production peut être plus ou moins long, les produits finis peuvent être obtenus en plusieurs phases de production avant obtention du produit fini.

Il peut apparaître au cours du cycle, des produits résiduels, c'est-à-dire des déchets et rebuts de fabrication.

Les couts successifs (couts d'achat, de production, hors production) sont calculés à partir des seules charges variables, les charges fixes n'étant pas dissociées et étant considérées de manière globale comme des charges liées à l'existence même de l'entreprise.

On calcule en détail, produit par produit, la marge sur cout variable, qui est la différence entre montant des ventes et charges variables totales (ou cout variable).

Le résultat analytique est obtenu en retranchant les charges fixes globales de la somme des différentes marges sur cout variable.

Dans cette méthode, la marge sur cout variable est indicateur essentiel : elle apparaît comme la contribution du produit à la couverture des charges fixes.

❖ Les étapes de la détermination de résultat :

- Distinction des charges fixes et des variables.
- Répartition des charges variables entre les différents produits, en utilisant un tableau de répartition pour les charges variables indirectes.
- Calcul des différentes marges sur cout variable par produit.
- Détermination du résultat dans la méthode des couts variables :

$$\text{Résultat} = \text{Somme des marges} - \text{Charges fixes globales}$$

c) La méthode d'imputation rationnelle des frais fixe (IRFF) :

La méthode d'imputation rationnelle est une technique destinée à améliorer la méthode des coûts complets. Elle consiste à ne faire entrer dans le calcul du coût de revient d'un produit que la part des frais fixes nécessaire à sa production normale.

❖ Le principe de cette méthode :

Cette méthode repose sur le principe suivant : Les frais variables suivent la variation d'activité et sont plus en moins constants. Ces frais seront engagés directement par la production et il n'est pas nécessaire de leur affecter un correcteur quelconque.

Les frais fixes qui concernent une certaine structure seront logiquement imputés proportionnellement à l'activité réelle.

❖ Les étapes de la détermination de résultat :

- Distinction des charges variables et des charges fixes : La première étape consiste à distinguer au sein de chaque centre d'analyse, les charges variables et les charges fixes.
- Détermination du coefficient d'imputation rationnelle (CIR) : Le taux d'activité ou coefficient d'imputation rationnelle se définit comme le quotient de l'activité réelle et de l'activité normale.

$$\text{Coefficient d'imputation rationnelle} = \frac{\text{Activité réelle (Ar)}}{\text{Activité normale (An)}}$$

Si C.I.R < 1 ➡ Il y a sous activité (malis).

Si C.I.R > 1 ➡ Il y a sur activité (bonis de suractivité).

Si C.I.R = 1 ➡ L'activité réelle = l'activité normale.

- Filtrer l'incidence du niveau d'activité sur le coût : Chaque colonne, représentant les coûts d'un centre d'analyse au cours d'une période, et subdivisée en deux : l'une pour des charges variables, l'autre pour les charges fixes.

Les charges fixes sont imputées en fonction du coefficient d'imputation rationnelle.

$$\text{Charges fixes en imputation rationnelle} = \text{Charges fixes} \times \text{C.I.R}$$

d) La méthode ABC (activity-based-costing)

❖ **Le principe de la méthode est le suivant :**

Les objets de coûts (produits, clients...) consomment des activités qui, elles-mêmes, consomment des ressources et le lien qui permet de répartir les ressources vers les activités on les appelle : inducteur de ressources, et les unités d'œuvre qui permettent de répartir les couts des activités vers les produits on les appelle : inducteur d'activité.

• **Les ressources :**

Ce sont les éléments qui sont consommés par la production et la vente des objets de couts. Ils correspondent aux charges retenues dans la comptabilité analytique, par exemple :

- Charges de personnel.
- Loyers.
- Électricité.

• **L'activité :**

Est un ensemble de taches élémentaires utilisant un certain nombre de ressources, par exemple :

- Prendre une commande.
- Expédier une commande.
- Réceptionner une livraison.
- Etablir une facture.
- Réaliser une prestation...etc.

• **L'inducteur de ressources :**

C'est la clé permettant de répartir les ressources consommées entre les différentes activités, par exemple :

- Nombre de personnes pour l'activité concernée.
- Nombre de PC utilisés par l'activité concernée.

• **L'inducteur d'activité :**

Il représente la clé permettant de répartir les activités consommées entre les différents objets de cout, par exemple si l'activité est « éditée une facture », plusieurs inducteurs d'activités sont possibles :

- Nombre de livraisons.
- Nombre de clients.
- Nombre de factures.
- Nombre déliges de factures.

❖ **L'objet de cout :**

C'est ce que l'on veut valoriser. Il peut s'agir d'un bien, d'une prestation de service, d'un client, d'un objet, ...etc.

Les différentes étapes pour la mise en place d'une démarche ABC consiste :

- Il convient, dans un premier temps, d'identifier l'ensemble des activités autour desquelles se structurent l'entreprise, il semble cependant qu'il ne soit ni utile, ni pertinent de définir trop d'activités, sous peine de retomber dans le même travers que connaissent les méthodes traditionnelles lorsque sont créés des dizaines de centres d'analyse, les charges sont ensuite regroupées par activité.
- Pour chaque activité, il est nécessaire de déterminer le facteur responsable de la variation du cout de l'activité : on cherche ainsi à « tracer » le cout. En comptabilité par activité, ce facteur est appelé « cost driver » (inducteur de cout).
- Toutes les activités ayant le même inducteur de cout sont ensuite réunies dans un même « centre de regroupement » .si une activité d'expédition a le même inducteur que la facturation, elles seront regroupées toutes les deux dans un centre regroupement homogène. Le total des charges d'un centre de regroupement divisé par le nombre d'inducteur de cout unitaire. On constate bien que cette méthodologie est très proche de celle qui consiste à diviser les charges d'un centre d'analyse par le nombre d'unité d'œuvre.
- Enfin, on calcule le cout d'un produit en effectuant la somme des charges directes imputées au produit et celle issues des inducteurs de cout provenant des centres de regroupement nécessaires à fabrication du produit.

II. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire occupe une place primordiale parmi les techniques du contrôle de gestion, car est prédominant dans l'orientation et la prise de décision car les autres outils de contrôle s'établissent et se jugent par référence à cette technique.

1) Définition

La gestion budgétaire est « un mode de gestion prévisionnel qui consiste en la traduction d'objectifs en un ensemble de programme et de budgets »²¹

La gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de gestion composé de deux phases distinctes :²²

a) Le budget :

Il se définit comme étant « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour mettre en œuvre la stratégie à court terme »²³

Les budgets, étant une traduction chiffrée des différents plans d'action, correspondent à :

- Un acte de management, car ils traduisent des décisions sur ce qui va être fait demain et les conséquences de ces décisions.
- Des outils de management parce qu'ils impliquent l'encadrement dans la préparation et l'étude des décisions budgétaires et nécessitent la coordination des différents centres de responsabilité de l'entreprise.
- Des outils de contrôle de gestion, car les responsables opérationnels s'engagent sur les objectifs inclus dans les budgets. Ceux-ci serviront d'ailleurs de base pour le suivi des réalisations et constituent les outils de référence pour les tableaux de bord et le système de reporting.

b) Le contrôle budgétaire

A pour objectif de comparer le niveau des réalisations aux prévisions établies pour déterminer un pourcentage de réalisation. Il permet de constater les écarts et d'analyser leurs causes et origines pour prendre les mesures correctives.

Pour que le contrôle budgétaire soit efficace, le contrôle de gestion se doit de :

²¹ DORIATH (B) et autre : comptabilité et gestion des organisations, édition Dunod, 7e édition, Paris, 2010, p.297.

²² Ibid. p.297.

²³ GERVAIS(Michel) : contrôle de gestion, édition Economica, 7e édition, Paris, p.273. 24ARDOIN (J.L) : plans et budget, encyclopédie de gestion, édition Economica, Paris,1989, p. 2078

- Définir les centres de responsabilités en évitant les chevauchements d'autorité ou les Incohérences de rattachement hiérarchique.
- Servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilité, en particulier en définissant clairement les modalités de cessions entre les centres.
- Décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de la firme.
- Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

2) Les phases du processus budgétaire

a) La budgétisation

La place de budgétisation est plus ou moins longue selon la nature de la procédure budgétaire. Les pratiques de constitution des budgets diffèrent, en effet, selon les modes de gestion des entreprises, sont distinguées.²⁴

❖ Les budgets imposés :

La hiérarchie assigne à chaque responsable ses objectifs et lui affecte des moyens ;

❖ Les budgets négociés :

Une procédure navette est instituée entre les responsables opérationnels et leur hiérarchie sur des propositions d'objectifs.

Les décisions sont prises sur des bases de consensus, la hiérarchie s'assurant seulement de leur cohérence avec la politique générale de l'entreprise.

Il est possible cependant d'énoncer certaines règles variables pour tous les types de gestion budgétaire :

- Les budgets de l'année N doivent être établis en N-1 et approuvés avant le début de l'année N.
- Un réajustement des budgets est souhaitable dès février de l'année N.

²⁴ Claude ALAZARD Sabine SEPARI, op.cit. p.19.

Pour un exercice donné, les budgets doivent envisager :

- Les activités d'exploitation de l'entreprise et leur incidence en termes de patrimoine et de rentabilité.
- Les conséquences monétaires de ces plans d'action.
- Les opérations d'investissement et de financement décidées dans le plan opérationnel.

b) Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions.

Pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de :²⁵

- Définir les centres de responsabilités en évitant les incohérences de rattachement hiérarchique.
- Servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilités, en définissant les modalités de cessions entre les centres.
- Décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politique général de l'entreprise.
- Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

III. Le système d'information

Le contrôle de gestion envisage ses rapports avec le système d'information il sert a déterminé la façon dont il contribue al prise de décision et à la connaissance des besoins des gestionnaires en matière d'information.

1) Définition

R Reix définit le système d'information comme étant :

« Ensemble organisé de ressources : matériel, logiciel, personnel, données, procédures... permettant d'acquérir, de traiter, stocker, communiquer des informations (sous formes données, textes, images, sons...) dans des organisations »²⁶

Ainsi ce système est défini comme étant :

²⁵ C.ALAZARD, S. SEPARI, op. cit.p.33.

²⁶ REIX(R) : système d'information et management de l'organisation, Vuibert,5e édition,2005, p.3.

« Système utilisateur machine intégrée qui produit de l'information pour assister les êtres humains dans les fonctions d'exécution, de gestion et de prise de décision »²⁷

Et aussi :

« Un système d'information se définit par l'information qu'il véhicule et par la manière dont il l'exprime sur ses différents supports. C'est un langage de communication d'une organisation, adapté à la nature plus ou moins répétitive de l'information que l'on veut y'échanger »²⁸

Trois buts, dont figure le contrôle, sont assignés au système d'information :

- Le contrôle : le système d'information doit être la mémoire de l'organisation, en traitant les données passées et en constituant un historique qui servira de base de comparaison afin de déceler toute anomalie dans l'organisation, en ce sens le système d'information doit être fiable.
- La coordination : le système d'information par son aspect dynamique traite aussi les informations relatives au présent en assurant la coordination entre les différents services, le système doit être rapide.
- La décision : le système d'information traite des informations concernant le futur, il doit permettre de construire des scénarios et grâce à la simulation de rendre possible le choix d'une solution plus au moins optimale donc d'une prise de décision, le système d'information doit être pertinent.

Ces définitions qui mettent en avant les aspects prise de décision et communication montrent la place que peut avoir le système d'information dans les organisations.

La représentation classique du système d'information distingue trois sous-systèmes :²⁹

- Le système opérant se composant de l'ensemble des ressources relatives à l'activité.
- Le système de pilotage englobant l'ensemble des agents responsables de la conduite des opérations et de la mobilisation des moyens nécessaires.
- Le système d'information vu comme outil de communication entre le système opérant et le système de pilotage.

²⁷ MARSAL(C) et TRAVAILLE(D) : les systèmes d'information de pilotage, les tableaux de bord, FARGO-centre de recherche en finance, Architecture et gouvernance des organisations, cahier du FARGO, n°1060901, Septembre,2006, p.2.

²⁸ Ibid., p.2.

²⁹ LONING(H)et autre : op.cit., p.208.

Donc : L'objectif final de ces fameux systèmes d'information est de stocker, préserver, exploiter et échanger des informations pour automatiser des tâches reproductibles de façon plus sécurisée que ne le pourrait une intervention humaine, ou fournir à des utilisateurs les informations indispensables pour leur permettre d'agir à bon escient et plus vite et les informations nécessaires dont ils ont besoin pour contrôler la gestion de leurs entreprises.

2) Les caractéristiques du système d'information

L'information collectée par l'entreprise doit pouvoir être utile pour servir de base à la prise de décision. En effet, l'entreprise doit être en mesure d'anticiper les orientations remarquées dans son secteur d'activité pour déterminer les facteurs clés de succès. De ce fait, les informations ont un rôle de veille, de surveillance, utile à la prise de décision. On peut résumer les caractéristiques de l'information comme suit :

- Il y a interaction entre l'objectif d'une part et les moyens/délais d'autre part. Une première identification de l'objectif conduit à évaluer la charge globale du projet. Cela permet de décider d'une échéance cible théorique et des moyens à affecter. Si d'autres contraintes obligent à limiter le délai ou le budget, on ajuste l'objectif, selon le principe du design-to-cost (conception contrainte par le budget disponible). Après décision, on va considérer comme fixes les deux paramètres « moyens » et « délai » initialement alloués et on évaluera l'efficacité du projet et les composantes de son succès par rapport à ces valeurs.
- L'objectif du projet n'est parfaitement défini qu'à l'achèvement du projet. Un système d'information n'est pas un objet matériel, dont on peut donner une représentation visuelle.

Un logiciel est quelque chose d'abstrait. Il est donc décrit par ses fonctions ; Cependant, une description exhaustive est longue et coûteuse. Les modèles n'en donnent qu'une vue partielle. La maquette qu'on peut en faire est une analogie, non une miniature. De même un prototype n'est pas, comme en milieu industriel, ce qui précède la série. Cette indétermination est absente des projets industriels qui ont servi de référence à certaines des techniques, notamment le découpage du projet. De plus, les modèles de processus métiers représentant les modifications apportées sont également abstraits et ne rendent pas en compte du vécu des acteurs qui s'exprime progressivement.

- Le développement d'un système d'information ne se déroule pas dans un vide organisationnel, mais dans une organisation, dont les particularités font partie de la caractérisation du projet lui-même. Les comportements des acteurs sont influencés par le système d'organisation dans lequel ils agissent. Celui-ci comprend à la fois la répartition du pouvoir et des ressources, la division des activités, les modes de coordination, les procédures opératoires, les statuts... Les relations personnelles sont régies par un ensemble de normes, fondées sur les valeurs dominantes de l'entreprise, qui contraignent, légitiment ou limitent l'action. Les acteurs ne forment pas un groupe univers la réalisation d'un même objectif. Dans les zones d'incertitude se développent les stratégies des groupes ou des individus.

IV. Le tableau de bord de gestion

Un tableau de bord est « un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de la gestion et destiné à un responsable désigné en vue de l'aider au pilotage de son action. Ces indicateurs sont non seulement quantitatifs, mais peuvent être physique ou qualitatifs »³⁰

Concernant ce point, il va être détaillé dans les chapitres qui suivent, car notre thème de recherche traite les tableaux de bord.

Conclusion

Au terme de ce chapitre nous avons pu comprendre que le contrôle de gestion est considéré comme un processus d'aide à la décision stratégique, il permet de favoriser la mise en œuvre de la stratégie, il est ainsi à la fois un processus d'aide au pilotage et un processus d'exécution de la stratégie définie.

Sa performance apparait ainsi comme une variable déterminante de la réalisation des objectifs de l'entreprise. Celle-ci doit mettre en place des outils et méthodes qui lui permettant de pilotée l'entreprise.

³⁰ BOISSELIER(P) : contrôle de gestion, cours et application, édition Vuibert, Espagne, 1999.p.40.

2ème Chapitre

Pour les dirigeants, l'objectif principal est naturellement que leurs entreprises soient performantes. Cependant, l'incertitude de l'environnement économique ainsi que sa constante évolution, font que cet objectif ne soit plus une fin en soi.

Les dirigeants se trouvent donc dans l'obligation d'adopter une démarche d'amélioration de la performance afin d'avoir un avantage concurrentiel et conserver la position actuelle de leurs entreprises dans le marché.

La discipline du contrôle de gestion évoque souvent l'image d'un ensemble d'outils et de techniques utilisés par les managers pour gérer une entreprise. L'un de ces outils de gestion, le tableau de bord, bien que la pratique relativement ancienne, fait l'objet depuis quelques années d'un regain d'attention particulier, sous la pression de contraintes nouvelles pour les entreprises.

Le tableau de bord est donc pour toute entreprise un outil essentiel de mesure et d'évaluation de la performance, il enveloppe tous les aspects du projet et place l'homme décideur et communicant au cœur de son développement pour assurer la cohérence entre le système décisionnel et la stratégie gagnante.

Section 01 : Généralités sur le tableau de bord

I. Définition du tableau de bord

Un tableau de bord est une représentation graphique synthétique d'un ensemble d'indicateurs donnant à un responsable tous les éléments lui permettant de prendre visuellement et rapidement des décisions. Compte tenu de sa valeur stratégique, un tableau de bord doit nécessairement être simple tout en étant explicite et rigoureux.

1) Selon BOIX Daniel

Un tableau de bord est un outil de pilotage à la disposition d'un responsable et de son équipe, pour prendre des décisions et agir en vue d'atteindre un but qui concourt la réalisation d'objectifs stratégiques, il est composé d'un support d'information et de la documentation qui permet de l'exploiter.¹

Il est pour le responsable un outil d'aide au management en trois dimensions :

- **Piloter** : Définir et donner les orientations d'actions compte tenu des évolutions internes et externes de l'unité de gestion.
- **Animer** : Faire partager et suivre les orientations définies par l'équipe dont il a la responsabilité.
- **Organiser** : Par son effet miroir, le tableau de bord est un reflet du niveau de performance d'un service. Les indicateurs alertent le responsable sur les domaines

¹ BOIX Daniel, Le tableau de bord, un dispositif de management, Ed. D'Organisation, Paris, 2005, P.04.

problématiques, et peut réfléchir sur les actions qui vont permettre d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

2) Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI

« Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer »²

3) Selon SAULOU.J.Y

« Le tableau de bord du responsable est un outil d'agrégation synoptique des informations pertinentes du système permettant de savoir si le fonctionnement de celui-ci doit être considéré comme normal : c'est-à-dire ce titre, un instrument de contrôle mettant en évidence des écarts significatifs d'un mauvais fonctionnement du système. C'est donc un outil d'aide à la décision. Le tableau de bord doit également être un outil d'aide à la prévision permettant d'extrapoler les tendances passées et les écarts du présent vers l'avenir afin d'appréhender ce futur avec moins d'incertitudes »³

4) Selon Michel Coucoureux, Thierry Cuyaubère et Jacques Muller

« Un tableau de bord est un instrument qui reprend les informations indispensables pour les filtrer et les présenter de façon claire et synthétique aux décideurs concernés »⁴

5) Selon Alain FERNANDEZ

Un tableau de bord est un instrument de mesure de la performance facilitant le pilotage "pro-actif" d'une ou plusieurs activités dans le cadre d'une démarche de progrès. Le tableau de bord contribue à réduire l'incertitude et facilite la prise de risque inhérente à toutes décisions. Le tableau de bord est un instrument d'aide à la décision. On peut conclure que le tableau de bord est un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives.

² Claude ALAZARD, Sabine SEPAR, DECF Contrôle de gestion, Ed Dunod, 5ème éditions, Paris, P.591

³ SAULOU.J.Y, Le tableau de bord du décideur, Les éditions d'organisation, Paris, 1982, P.40.

⁴ Michel Coucoureux, Thierry Cuyaubère, Jacques Muller, DCG contrôle de gestion, Ed. Nathan, P. 446

II. Rôle du tableau de bord

Dans le monde turbulent et instable qui est le nôtre aujourd'hui, il est assez délicat de fonder le pilotage de l'entreprise sur des prévisions et des planifications à plus ou moins long terme. Avec la rapidité du changement et la constance des imprévus, les plans se révèlent rapidement inadéquats et le pilotage de l'entreprise actuelle se rapproche plus d'une navigation « aux aguets ».

Classiquement, les instances dirigeantes visent une finalité pour l'entreprise, bâtissent une stratégie et la déclinent en un certain nombre de plans tactiques, matérialisés par des procédures d'action. Le changement actuel, avec les approches traditionnelles, porte principalement sur le déroulement des actions tactiques qui ne sont plus référencées par des procédures prédéterminées mais fondées sur une plus grande autonomie des acteurs de terrain, aptes à agir et réagir selon les événements. Mais pour que le pilotage s'effectue dans de bonnes conditions, le décideur doit disposer d'un instrument de mesure fiable et recueillant toute sa confiance : Le tableau de bord. Notons que nous généralisons la notion habituellement admise de tableau de bord. Il n'est plus réservé exclusivement à la direction et au contrôle de gestion.

Nous considérons, dès à présent, le tableau de bord comme l'instrument de mesure de la performance nécessaire pour la prise de décision pour tous les acteurs de l'entreprise.⁵

III. Les différents types des tableaux de bord

Il existe en effet plusieurs types de tableau de bord ayant pour dénomination « tableau de bord de ... », ainsi on peut avoir une panoplie de tableaux de bord mais les plus utilisés sont : Le tableau de bord de gestion et le tableau de bord stratégique. On peut avoir aussi des tableaux de bord opérationnels (commercial, exploitation...).

1) Les trois types traditionnels du TDB

a) Le tableau de bord de gestion :

Un tableau de bord de gestion est un échantillon réduit d'indicateurs permettant à un gestionnaire de suivre l'évolution des résultats, les écarts par rapport à des valeurs de référence (objectifs fixés, normes internes ou externes, références statistiques), le plus possible en temps réel, en se concentrant sur ceux qu'il considère comme les plus significatifs. Il a la possibilité d'inclure des informations extérieures, il contient très peu de données centrées sur les points pertinents, importants, permettant d'agir. Il est évolutif, léger et rapide à obtenir et à lire.

⁵ Alain Fernandez, Les nouveaux tableaux de bord des managers, Ed. EYROLLES, 5^{ème} édition, paris, 2010, P.3.

b) Le tableau de bord stratégique

Ce type de tableau doit permettre à l'équipe dirigeante de suivre la réalisation des objectifs stratégiques, et de suivre la réalisation de ces objectifs à chaque niveau de l'organisation, en regroupant les données essentielles au contrôle de la mise en œuvre de la stratégie. Son horizon est à long terme, il est utilisé par la direction générale. Il offre une vue synthétique de l'activité du site, met en évidence les exceptions et il sert à la gestion de l'entreprise dans le but d'informer ou alerter.

c) Le tableau de bord opérationnel

Le tableau de bord opérationnel permet aux employés en première ligne et aux superviseurs de suivre les principaux processus opérationnels. Le suivi est essentiel dans leur activité. Il communique les données indisponibles au contrôle à court terme de la marche de l'entreprise. Il est établi dans des délais très brefs et avec une périodicité élevée, ce qui permet aux dirigeants d'exercer rapidement des actions correctives et même d'anticiper l'évènement.

IV. Les outils du tableau de bord.

Dans un tableau de bord les informations sont collectées de manière systématique et rationnelle d'une façon cohérente sous différentes formes telles que : Les valeurs brutes et les écarts, les ratios, les graphiques...etc. Elles ont pour but d'attirer l'attention du responsable sur les informations clés pour accélérer l'analyse et le processus de décision.

1) Les valeurs brutes et les écarts

Les valeurs brutes permettent d'avoir une idée réaliste du résultat de l'action, du fait qu'elles mesurent les grandeurs sur lesquelles le responsable travaille. Quant aux écarts, ils mettent en évidence les éventuelles dérives par rapport aux prévisions.

Cependant, pour conduire l'action, les différents responsables ne doivent pas être submergés d'indicateurs, seuls les valeurs brutes et les écarts se rapportant aux points clés de l'activité du centre de responsabilité doivent être retenus pour accélérer l'analyse.

2) Les ratios

Un ratio est le rapport de deux grandeurs, celles-ci peuvent recouvrir des données brutes telles que les stocks ou un poste du bilan, ainsi que des données plus élaborées telles que le fonds de roulement, la valeur ajoutée, l'excédent brut d'exploitation...etc.

Selon les éléments qui sont comparés, les ratios donneront une information susceptible d'informer l'analyste sur un des nombreux aspects de l'entreprise qu'il souhaite mettre en valeur : rentabilité, indépendance financière... etc.

La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique, ils permettent de mieux mesurer et situer les performances par rapport aux objectifs. Néanmoins, leur utilisation n'est significative que dans la mesure où leur évolution dans le temps et dans l'espace est mise en évidence.

Cependant, le recours aux ratios risque de faire perdre de vue au responsable les objectifs globaux qui sont mieux exprimés en montants globaux.

3) Les tableaux

Les tableaux fournissent des données détaillées et laissent la possibilité à l'utilisateur d'effectuer des calculs complémentaires ; mais leur capacité à donner une vue d'ensemble est inversement proportionnelle à leur densité.

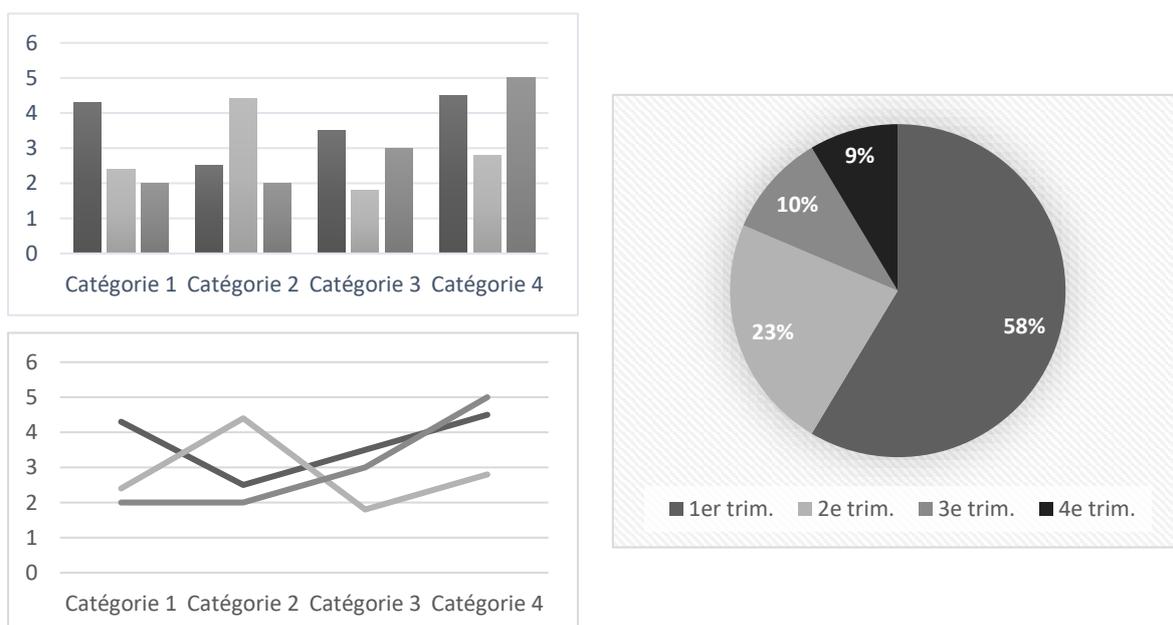
4) Les graphiques

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance, Leur inconvénient est qu'ils ne permettent pas de réaliser des analyses supplémentaires à la convenance de l'analyste. Les formes des graphiques peuvent être variées selon la nature des informations présentées.

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

- Ils facilitent la compréhension de phénomènes complexes.
- Ils explicitent les variations et les écarts.
- Ils visualisent des évolutions et des tendances.
- Ils mettent en évidence des corrélations entre plusieurs paramètres.

Figure 08 : présentation de quelques formes graphiques



5) Les clignotants

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action.

Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives. Toute la difficulté de l'utilisation de tels indicateurs réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles. Tous ces instruments ne se révéleront performants que dans la mesure où ils sont une aide à la décision, notion essentiellement contingente puisqu'elle dépend des entreprises, des secteurs d'activité, des niveaux hiérarchiques, des délégations données.

L'aspect visuel du clignotant peut-être :

Une coloration de la valeur à l'écran pour avertir d'un écart significatif.

- Un cadran ou une barre graduée qui donne la position relative par rapport à la normalité et la zone à éviter.
- Les pictogrammes.
- Une alarme sonore.

6) Les diagrammes polaires

Ces diagrammes sont d'utilisation commode pour représenter :

- Le nombre d'abonnements dans une entreprise de presse par exemple.
- Le chiffre d'affaires (dans ce cas, chaque branche du diagramme représente un mois).
- Une image qualité (chaque branche correspond à un indicateur qualité et donne une échelle de valeur de un à quatre par exemple)

7) Les multimédias.

Image, voix. Ils autorisent une perception plus riche de la situation, mais ils limitent la part d'interprétation de l'utilisateur.

8) Les commentaires.

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

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

V. Les fonctions et limites du tableau de bord**1) Les fonctions du tableau de bord**

L'objectif principal de l'incorporation du tableau de bord dans le processus de pilotage de l'entreprise est de maintenir l'efficacité et l'efficience de ses entités de gestion afin d'améliorer la performance globale, qui est une condition primordiale pour garantir expansion et pérennité à l'entreprise. Le tableau de bord est considéré comme un outil à dimensions multiples.

a) Le tableau de bord, outil de pilotage et d'aide à la décision

L'information contenue dans le tableau de bord est indispensable à la gestion : qu'elle soit constatation d'état de la situation pour la décision ou de suivi de réalisation. À cet effet, le pilotage du centre de responsabilité, par le gestionnaire, devient une tâche moins complexe, car, il dispose d'indicateurs de suivi de son système lui offrant la possibilité de maîtriser sa trajectoire et de prendre toute décision lui permettant de rétablir le cap en cas de dérives.

b) Le tableau de bord, outil de mesure des performances par rapport aux objectifs

Il permet d'apprécier la performance des responsables en matière de réalisation d'objectif par la juxtaposition des prévisions et des réalisations. Il met en évidence les résultats physiques (quantités fabriquées, vendues...) ou financiers (chiffre d'affaires, marges, résultat net...) par rapport aux objectifs préétablis qui servent de référence. La différence constitue un écart exprimé en valeur absolue et relative (%). Le responsable choisit une échelle de valeurs propre à lui pour répondre à la fonction d'autocontrôle et juger de sa performance. Être performant implique être, à la fois, efficace et efficient, donc la réalisation de l'objectif à moindre coût.

c) Le tableau de bord, outil de diagnostic et de réactivité

C'est un excellent révélateur des points faibles de l'entreprise (doubles emplois, définitions insuffisantes des responsabilités). La mise en évidence des écarts incite les gestionnaires à effectuer des analyses plus approfondies pour trouver les causes qui sont à l'origine de tels écarts. Par conséquent, ils auront à déterminer les actions correctives et les mesures à prendre pour rétablir l'équilibre du système.⁶

La sensibilisation permanente aux points clefs de leur gestion, la mise en œuvre de l'imagination pour trouver de meilleures solutions, la connaissance des problèmes des autres, enrichissent progressivement la formation économique des dirigeants, leur aptitude à la décision et à communiquer avec leurs collaborateurs pour les motiver. Le tableau de bord contribue à faire progresser la culture de gestion d'une organisation.⁷

⁶ LEROY. Michel, Le tableau de bord au service de l'entreprise, Editions d'Organisation, Paris, 2001, P.42.

⁷ Michel Leroy, OP-CIT, P.43

2) Les limites du tableau de bord

La réalité de la pratique des tableaux de bord dans les entreprises ne correspond pas, totalement, aux concepts que nous avons développés tant sur le plan des caractéristiques que sur le plan des fonctions. Plusieurs insuffisances apparaissent, dans la réalité des entreprises, parmi elles, nous citons :

a) La perte de précision

Dans l'entreprise classique à structure pyramidale, les centres de décision sont placés dans la partie haute. Avant d'atteindre le centre de décision, l'information de terrain (coûts de production, rapports d'activité, prévisions de ventes) subit une série d'agrégations successives (le reporting) effectuée par chaque niveau de la pyramide. Le décideur dispose donc d'une information globale, dépourvue de détails, présentée généralement sous forme de ratios. À force de globalisation, l'information est dénaturée et n'est pas toujours porteuse de sens significatif riche pour susciter la prise de décision dépassant le même constat.⁸

De même, en descendant la pyramide, les décisions stratégiques risquent d'être déformées ou mal interprétées par les intermédiaires, et arriver à destination porteuses d'une autre idée.

b) La mesure en temps différé

En général, le décideur se trouve en décalage avec le rythme d'évolution naturel de l'entreprise : cela est dû au fait que les tableaux de bord sont connectés au système comptable de l'entreprise et au contrôle de l'activité de type reporting, et que la publication des résultats s'effectue périodiquement (à échéance fixe). Ce système pose des problèmes dans le cas d'évolutions imprévues.

c) L'incomplétude de la mesure

Le système du tableau de bord ne peut donner qu'une vision partielle de l'entreprise, car, il est souvent basé sur les systèmes comptables et financiers, et de nombreuses informations essentielles pour le pilotage des entités ne sont pas traitées par ces systèmes (information qualitative telle la satisfaction des clients, information sur l'environnement de l'entreprise et ses concurrents pour appliquer des méthodes tel le benchmarking...). Parfois, les indicateurs sont déconnectés de la stratégie globale de l'entreprise et ne permettent pas d'orienter l'action.

Se baser sur les systèmes comptables et financiers à un autre inconvénient qui est la lenteur d'obtention des informations. Ce retard peut coûter cher à l'entreprise, car les mesures correctives adéquates n'ont pas été prises à temps.⁹

⁸ FERNANDEZ.A, Les nouveaux tableaux de bord des managers, Ed. D'Organisation, Groupe Eyrolles, 4^{ème} édition, Paris, 2008, P.8-12.

⁹ FERNANDEZ.A, OP-CIT, P.13.

d) La recherche d'une représentation standardisée et universelle de l'information

Chaque responsable a ses propres préoccupations et ses propres objectifs ; ceux-ci ne sont pas universels. Toute prise de décision est fonction de son vécu, de son expérience, et de sa manière de sélectionner les informations nécessaires. Une information pertinente universelle n'existe pas. Et partir d'une présentation standard de l'information ne conduit pas à une perception universelle. Pour le réussir, un tableau de bord doit être personnalisé, c'est-à-dire adapté aux objectifs poursuivis, à la personnalité et aux attentes du responsable concerné. Malgré les limites du tableau de bord, il reste un outil de pilotage de la performance et un outil indispensable à la gestion de l'entreprise.

Section 2 : Conception et construction du tableau de bord

Nous allons intéresser dans cette section à la présentation de l'organisation de la fonction du contrôle de gestion, son implantation, ces variables contingentes, son processus, le métier, le rôle et le profit.

I. Les principes de conception du tableau de bord

La conception d'un système de tableaux de bord doit répondre à certaines règles de concision et de pertinence pour assurer l'efficacité du système. La définition même des tableaux de bord impose ces principes de conception :¹⁰

1) Une cohérence avec l'organigramme

Un principe important à prendre en considération lors de la conception d'un tableau de bord est la conformité à l'organigramme de l'entreprise.

Cela induit un mécanisme de délégation de pouvoir qui fait que chaque responsable se voit déléguer, par le niveau hiérarchique supérieur, un pouvoir associé d'objectifs négociés et délègue lui-même au niveau inférieur, une partie de son pouvoir. Cela engendre trois flux de communication :

- Un flux descendant venant du niveau hiérarchique supérieur vers le niveau inférieur pour lui déléguer des pouvoirs et des objectifs négociés.
- Un flux transversal entre les responsables de même niveau hiérarchique.
- Un flux ascendant venant du niveau inférieur pour rendre compte au niveau supérieur.

En épousant la structure de l'entreprise, le système de tableaux de bord aura une cartographie pyramidale qui reflète le mécanisme de la délégation et où :

¹⁰ ALAZARD.C, SEPARIS, OP.CIT, P.599-602

- Chaque responsable aura son tableau de bord.
- Chaque tableau de bord aura une ligne de totalisation des résultats qui devrait 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 devra respecter la ligne hiérarchique.

2) Un contenu synoptique et agrégé

Le tableau de bord se veut un outil d'agrégation synoptique. Néanmoins, ces deux qualités ne sont pas faciles à satisfaire. Agrégation signifie automatiquement synthèse, mais une synthèse trop simplifiée ne pourra pas rendre compte au responsable des fluctuations réelles, et une synthèse trop importante ou trop riche le submergera de détails inutiles.

En outre, parmi la panoplie d'informations dont dispose le responsable, il faut sélectionner celles qui sont essentielles pour la gestion de son centre et déterminer les indicateurs pertinents par rapport au champ d'action et à la nature de la délégation du destinataire de l'outil.

En fin, les informations portées dans un tableau de bord doivent être agrégées pour faciliter la remontée de l'information à un niveau hiérarchique supérieur, et être exploitées dans la construction d'un autre indicateur à un échelon supérieur.

3) La rapidité d'élaboration et de transmission

La construction d'un tableau de bord avec une information de qualité n'est pas tout, il s'agit de conjuguer avec des paramètres, d'adaptation au changement et de rapidité de l'obtention de l'information et de sa diffusion.

Les Anglo-saxons utilisent le terme « Flash » pour désigner les informations présentées dans le tableau de bord, faisant référence à la rapidité de leur édition et transmission. Mais, l'obtention des informations requises, dans les délais, n'est pas un pré requis ; et par conséquent, il devient impératif de développer les méthodes d'estimation et de prévision.

II. Méthodes d'élaboration du tableau de bord**1) La méthode GIMSI :****a) Définition de la démarche GIMSI :**

Alain Fernandez a mis en place la démarche GIMSI pour la conception des tableaux de bord de pilotage.

GIMSI est une méthode de conception du système global de pilotage et de mesure de la performance. La méthode GIMSI est destinée depuis l'origine à l'accompagnement des projets décisionnels conséquents.

Ainsi la méthode ne se contente pas de proposer un guide de conception du tableau de bord et de choix des indicateurs de performance. La méthode GIMSI couvre tous les aspects du projet décisionnel, depuis l'élaboration de la stratégie jusqu'au choix et la mise en œuvre des progiciels. Elle traite notamment les aspects purement technologiques du projet et les questions managériales ou politico-sociologiques propres à l'entreprise.

b) Signification de l'acronyme GIMSI :

(**G** : Généralisation, **I** : Information, **M** : Méthode et Mesure, **S** : Système et Systémique, **I** : Individualité et Initiative).

c) Les étapes de la démarche GIMSI :

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.

Le but de la démarche GIMSI est de guider le concepteur d'un système de tableau de bord lors de son élaboration et sa mise en œuvre. Le respect des étapes successives préconisée par la méthode vise à obtenir un système cohérent avec la stratégie et permettant de canaliser les actions tout en accordant au chef de projet et son équipe une attitude décisionnelle importante lors de la concrétisation locale des objectifs globaux.

Tableaux 02 : les 10 étapes de la méthode GIMSI

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

Source : Alain FERNANDEZ, « les nouveaux tableaux de bord des managers », Les éditions d'Organisation, Paris, 2007.

2) Méthode de conception du tableau de bord en 5 étapes et 14 outils :

Cette méthode, proposée par Allain Fernandez, répond aux exigences fondamentales d'une entreprise actuelle : simplicité, rapidité et faible cout de réalisation. Elle est particulièrement adaptée aux structures légères dans un environnement concurrentiel, comme une Pme ou une entité responsable d'un groupe plus important. Fondée sur la méthode GIMSI elle est relativement rapide à mettre en œuvre pour un cout particulièrement réduit.

Un tableau de bord ne se construit pas sans méthode ni sans quelques outils, cette méthode est composée de 5 étapes et 14 outils à connaître pour construire un tableau de bord efficace. Les étapes sont résumées dans le tableau suivant :

Tableau 03 : la méthode à 5 étapes et 14 outils

Etapes	Intitulés des outils	Numéro d'outil
Sélectionner les axes d'action	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Identification des gains de l'entreprise ▪ Situer l'entreprise sur le marché ▪ Evaluation des attentes des clients ▪ Repérer les principaux leviers ▪ Evaluation et choix des axes de progrès 	<p>Outils N° 1</p> <p>Outils N°2</p> <p>Outils N° 3</p> <p>Outils N° 4</p> <p>Outils N° 5</p>
Déterminer les points d'intervention	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Identifier les processus et les activités critiques 	Outils N° 6
Sélectionner les objectifs	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Choisir les objectifs ▪ Mesurer les risques ▪ Elaborer les plans d'action 	<p>Outils N° 7</p> <p>Outils N° 8</p> <p>Outils N° 9</p>
Sélectionner les indicateurs	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Choisir les indicateurs ▪ Présenter l'indicateur sur le poste de travail 	<p>Outils N° 10</p> <p>Outils N° 11</p>
Structurer le tableau de bord	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Personnaliser la présentation ▪ Personnaliser le contenu ▪ Maintenir le tableau de bord 	<p>Outils N° 12</p> <p>Outils N° 13</p> <p>Outils N° 14</p>

Source : FERNANDEZ ALAIN, « L'essentiel du tableau de bord », édition d'organisation, Paris, 2005, p.2.

3) La méthode JANUS :

a) Définition :

Méthode proposée par Caroline SELMER dans son ouvrage, Concevoir le tableau de bord. Elle la caractérise par la simplicité de sa démarche et la distinction, très utile, qu'elle opère entre les indicateurs de performance et les indicateurs de pilotage.

b) La démarche de la méthode JANUS :

La démarche de la méthode JANUS se décline comme suit :

- **Jalonner toutes les étapes du projet** : Déterminer les grandes orientations du projet, concevoir des tableaux de bord et mettre en place une gestion du projet.
- **Justifier d'un cadre pour l'action** : Intégrer les spécificités de l'organisation, formaliser les missions des responsables et formaliser les enjeux des processus.
- **Analyser les besoins des utilisateurs** : Recenser les besoins des utilisateurs et cataloguer les informations existantes.
- **Architecturer le réseau de tableau de bord** : Veiller à la cohérence des informations et définir des règles communes de remontés des informations.
- **Normaliser les différentes mesures de performance** : Choisir les indicateurs de performance appropriés.
- **Normer les liens entre performance et pilotage** : Il s'agit d'identifier les déterminants de la performance et entreprendre une démarche d'identification des indicateurs pertinents.
- **Unifier les modes de représentation** : Unifier les modes de représentation de l'information afin que tous les intervenants utilisent le même langage.
- **Système informatique adapté** : L'informatique est l'outil indispensable pour mettre en place un réseau de tableau de bord car la saisie et l'extraction des données se feront d'autant plus facilement que l'outil informatique se révélera performant.
- **Structurer la mise en œuvre du tableau de bord** : Formaliser la procédure de gestion du tableau de bord et déterminer les règles d'ajout de nouveaux indicateurs.
- **Situer le tableau de bord au cœur du management** : Les tableaux de bord prendront réellement toute leur valeur 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.

4) La méthode OVAR (Objectifs, Variables d'Action, Responsables) :

a) Définition :

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

La méthode OVAR part des managers de terrain et reflète les objectifs et les conditions concrètes de fonctionnement des centres de responsabilité concernés. Elle est considérée comme démarche structurée qui peut répondre à trois types de besoins cités par Fiol :¹¹

- **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 principales « 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 opérationnelles aux différents niveaux de responsabilités.

b) Les étapes de la méthode OVAR :

La méthode OVAR est composée de 4 étapes importantes :¹²

Étape 1 : Cette étape englobe deux phases du processus décisionnel expliqué dans les phases de prise de décision de Simon, (la phase d'intelligence et la phase de la conception).

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

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

¹¹ Michel FIOLE, Hugues JORDAN et Emilie SULLA, « Renforcer la cohérence d'une équipe », Dunod, paris, 2004

¹² Bourguignon Annick, Véronique MALLERT, Hanne NORREKLIT, 2001, Balanced scorecard versus French tableau de bord : beyond dispute, a cultural and ideological perspective, 2001

Étape 4 : Mise en forme du tableau de bord : c'est la phase de conception et implantation, elle se caractérise par le choix de la forme sous lesquelles les indicateurs seront présentés.

5) La méthode OFAI :

Pour éviter les écueils de la méthode OVAR, la méthode OFAI (Objectifs, Facteurs clés de succès, Actions, indicateurs) intègre un niveau d'analyse supplémentaire avec la notion de « facteur clé de succès ». Les objectifs sont déclinés en facteurs clés de succès qui représentent les forces de l'entreprise à travers lesquelles peuvent se réaliser les objectifs. La méthode OFAI part des objectifs mais propose les indicateurs après avoir déterminé des facteurs clés de succès et des actions. L'objectif est défini en termes de facteurs clés de succès, à savoir l'ensemble des éléments qui vont permettre de réaliser l'objectif et qui influent sur celui-ci. Ensuite, chaque facteur clé de succès est décliné en actions opérationnelles dont la réalisation est évaluée à travers les indicateurs. Les facteurs clés de succès ont l'avantage de s'intéresser aux forces que l'entreprise possède pour mener à bien la réalisation des objectifs. C'est aussi un moyen pour décliner les indicateurs et faire leur reporting, de manière plus cohérente.

Tableau 04 : Exemple de déclinaison de la méthode OFAI

Objectifs	Facteurs clés de succès	Actions	Indicateurs
Augmenter les marges de 10 %	Les ventes	▪ Diminuer les ristournes	▪ Pourcentage rabais / CA
		▪ Augmenter le montant des ventes	▪ Pourcentage de contrats avec toutes les offres
		▪ Augmenter le volume des ventes	▪ Montant de la commande / client
	Les achats	▪ Mieux acheter les matières premières	▪ Prix d'achat / prix standard
		▪ Mieux gérer le stock	▪ Nombre de nouveaux produits testés
		▪ Rechercher des gains matière	▪ Coût complet pour une unité vendue
	La performance productive	▪ Maitriser les coûts de production	▪ Coût du colis envoyé
		▪ Maitrisé les coûts logistiques	▪ Coût par commande passé
		▪ Maitrisé les coûts commerciaux	▪ Coût d'acquisition d'un nouveau client

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

Pour que l'élaboration du tableau de bord de gestion soit réussie, il faut d'abord que l'organisation soit prête et suffisamment mature c'est-à-dire qu'il faut avoir une volonté réelle de performer, de mesurer et d'avancer en acceptant les risques. Cette volonté doit être suffisamment partagée et majoritaire par des utilisateurs et intervenants mûres ainsi qu'un réseau de communication d'information adapté.

Il est aussi indispensable que les systèmes d'information et de gestion soient suffisamment articulés, rigoureux, axés sur les objectifs fixés et permettant le suivi et le contrôle de leur atteinte.

Les ressources nécessaires doivent être à leurs tours disponibles que ce soit les ressources informationnelles, budgétaires et financières, humaines.

Section 3 : Le tableau de bord prospectif**I. Définition du tableau de bord prospectif**

Face aux limites des tableaux de bord gestion, des réflexions ont fait évoluer la conception traditionnelle de ceux-ci, le but est de passer d'un tableau de bord synthétisé rapidement des informations déjà présentées dans l'organisation à un tableau de bord en temps réel pour suivre et améliorer tous les niveaux d'actions, de décisions, en termes financiers, mais aussi non financiers.

R. Kaplan et D. Norton ont introduit le balanced scorecard appelée aussi le tableau de bord prospectif ou tableau de bord équilibré dans l'entreprise. Leurs travaux montrent que la performance doit être liée à la notion de pilotage stratégique.

Le pilotage stratégique est la mise à la disposition de la direction de l'entreprise d'un nombre d'indicateurs variés (financiers et non financiers, à court terme et à long terme), regroupe sous la forme d'un tableau de bord, de façon à aider les dirigeants dans leurs prises de décisions stratégiques.

Ces auteurs présentent donc le tableau de bord prospectif comme :

« Un outil servant à formuler la stratégie, à la communiquer, à fixer des objectifs et à suivre des résultats. Il permet aussi de mettre en cohérence les initiatives des acteurs pour atteindre un objectif commun ». ¹³

Les entreprises qui ont adopté le tableau de bord prospectif avec succès suivent toutes, dans un ordre différent, cinq principes dans leur stratégie :

- Traduire la stratégie en termes opérationnels. Pour cela, une description très claire de la stratégie de l'entreprise doit être déjà définie. Les relations de causalité sont nécessaires pour justifier la valeur de l'actif immatériel et sa contribution à la valeur de l'actif matériel et de l'organisation.
- Mettre l'organisation en adéquation avec la stratégie.
- Faire que la stratégie soit l'affaire quotidienne de tous.
- Transformer la stratégie en un processus continu.
- Mobiliser le changement grâce au leadership des dirigeants.

¹³ AROUS (K) et GAMMOUDI (L) : la mesure de la performance : le poids de la stratégie des compétences dans la vision stratégique des entreprises, Colloque Ecole de Commerce ISTECC, Paris, 2012, p.8.

II. Caractéristiques et intérêt du TBP

1) Caractéristiques TBP :

Comme le note GERMEIN¹⁴, le tableau de bord prospectif dispose de trois caractéristiques :

- Il sert à piloter les activités de l'organisation dans le but de créer de la valeur financière.
- Il permet de diffuser la stratégie de l'organisation.
- Il constitue un outil de management global.

2) Intérêt du TBP :

Le tableau de bord prospectif a plusieurs avantages tels que :

a) Un nouveau point de départ : la remise en cause de la prédominance des mesures financières :

Le TBP insiste sur la nécessité de compléter les mesures financières par des indicateurs opérationnels et ou qualitatifs : indicateur de qualité, de maîtrise des délais, de satisfaction des clients, de développement de compétence...etc.

b) Vers une communication claire du plan stratégique de l'entreprise :

La structure quelque peu contraignante du tableau de bord prospectif force le management à formuler un plan stratégique qui peut être mis en œuvre. Par le passé, les plans stratégiques ont souvent davantage ressemblé à des fresques inachevées plutôt qu'à des plans d'action. Un plan stratégique clair et bien structuré peut être plus facilement communiqué à l'ensemble de l'organisation, qui devrait de son côté être davantage disposée à se l'approprier. En effet, au-delà des mesures d'incitation, les collaborateurs recherchent à matérialiser le plan stratégique afin d'en faire chacun son instrument de conduite et de changement.

c) Le tableau de bord prospectif : outil de création de valeur grâce à ses variables d'action et de Résultat :

La transparence de la création de valeur est sans aucun doute un apport majeur du Balanced Scorecard et la représentation des interrelations entre les variables d'actions et les variables de résultat permettent non seulement de responsabiliser, mais également d'identifier des sources d'amélioration notable.

¹⁴ GERMAIN (Christophe) : tableau de bord, édition éthique, Lille, 2003, p.52.

d) Le tableau de bord prospectif : processus de sélection des infos :

Le tableau de bord équilibré ne délivre pas d'informations exhaustives sur la marche de l'entreprise, mais à l'avantage de se focaliser sur le suivi des points clés de la gestion de l'entité concernée. En effet, le BSC est un instrument précieux pour sélectionner les informations utiles permettant au manager de piloter la mise en œuvre des choix stratégiques.

e) Vers des choix d'indicateurs guidés par la stratégie :

Au-delà des avantages liés à ses fonctions propres, le BSC facilite également la mise en place d'autres instruments modernes de management, tels que la DPO (direction par objectifs), le benchmarking, le management de la qualité totale (TQM) et le salaire au mérite (performance relate dpay).

Le BSC facilite également la mise en œuvre du benchmarking puisqu'il identifie les éléments qui affectent principalement la performance d'une entreprise et qui par conséquent doivent faire l'objet de comparaisons externes et internes. Jusqu'à aujourd'hui, le benchmarking s'est trop souvent contenté de comparer des mesures disponibles plutôt que de mettre l'accent sur les mesures qui influencent le destin des entreprises. L'attachement du BSC à la stratégie de l'organisation évite ce genre de problèmes.

III. Les axes du TBP

« Le TBP traduit la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constitue 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

Selon cette définition on va définir les quatre axes de tableau de bord sont :

1) L'axe financier

Cet axe correspond à ce que souhaitent les actionnaires de l'entreprise. Cet axe est très similaire à la vision traditionnelle de la performance tout en y apportant une touche plus opérationnelle. En effet les entreprises utilisent différents indicateurs¹⁶ tels que :

¹⁵ KAPLAN (R) et NORTON (D) : le tableau de bord prospectif, édition d'Organisation, Paris, 2003, p.13.

¹⁶ KAPLAN ® et NORTON (D) : comment utiliser le tableau de bord prospectif, édition d'Organisation, Paris, 2001, p.90.

- Retour sur l'investissement.
- Rentabilité économique.
- Indice de productivité.
- Taux de croissance de chiffre d'affaires par segment.

Au sein de cet axe, Kaplan et Norton recommandent trois types d'objectif ¹⁷ :

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

2) L'axe client

Après avoir défini la perspective financière, vous pouvez décrire avec toute l'attention nécessaire l'axe client¹⁸. Cette perspective comprend généralement des indicateurs relatifs au segment de clientèle visé : le degré de satisfaction, le taux de réclamation, la part de marché, la rentabilité du segment de clientèle.

3) L'axe processus internes

Qui permet à l'entreprise de piloter la qualité de ses processus principaux : une importance particulière est apportée au processus de production, d'innovation, de service après-vente. Cette catégorie est elle-même considérée comme un déterminant de la satisfaction des clients.¹⁹

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

¹⁷ GIRAUD (Françoise) : contrôle de gestion et pilotage de performance, édition Gualino, Paris, 2003, p.98.

¹⁸ JAULENT (P) et QUARES (M.A) : pilotez vos performances, édition Afnor, 2e édition, 2008, p.83.

¹⁹ GIRAUD (F) et autre : contrôle de gestion et pilotage de la performance, édition Gualino, 2e édition, Paris, 2004, P. 100.

- b) **Le processus de production** : c'est le processus le plus connu et qui a probablement donné lieu au plus grand nombre d'indicateurs. Les indicateurs quantitatifs et qualitatifs ont pris de l'importance dans les tableaux de bord : délais (réactivité) et qualité prennent à présent une place de choix à côté des mesures traditionnelles de coûts.
- c) **Le service après-vente** : ce service est devenu fondamental dans notre société de consommation et constitue un élément très important de la concurrence.

Kaplan et Norton suggèrent d'appliquer au service après-vente les mêmes principes de mesure que ceux utilisés pour la production, réactivité, qualité et coût.

4) L'axe d'innovation et d'apprentissage : (comment apprenez-vous et comment continuer à avoir du succès à l'avenir ?).²⁰

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 aussi satisfaire les actionnaires.

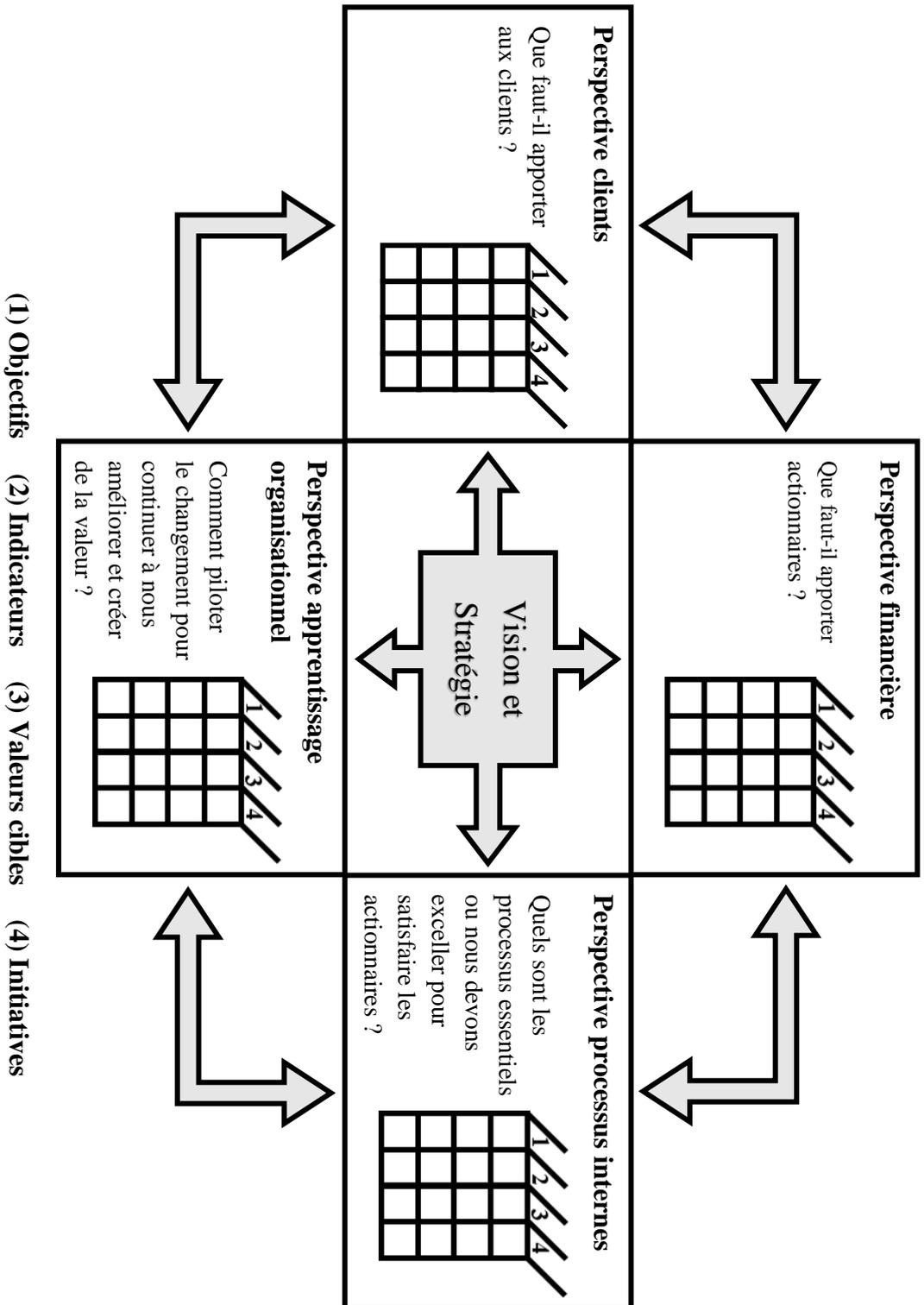
Kaplan et Norton ont identifié trois facteurs :

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

Un des principaux facteurs contribuant à l'efficacité de l'organisation est la convergence des buts entre les acteurs et ceux de la firme. Dans ce domaine, le tableau de bord prospectif préconise d'aligner d'abord, les objectifs des salariés, des unités et de l'entreprise ; puis de relier ces objectifs à des gratifications. Le système doit permettre le suivi par tous les employés des réalisations effectives et des performances réalisées.

²⁰ RAMPERSAD (H.R) : total performance scorecard, réconcilier l'homme et l'entreprise, édition Springer-Verlag, Paris, 2005, p.45.

Figure 09 : les quatre axes du tableau de bord prospectif



Source : Kaplan (R) et Norton (D) : le tableau de bord prospectif, édition d'Organisation, Paris, 1998, p.21.

IV. L'articulation des perspectives (chaîne de causalité)

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

1) De l'axe apprentissage à l'axe processus

Les efforts mis en œuvre pour développer les compétences du personnel, conserver ce personnel et obtenir son implication doivent se traduire par une meilleure maîtrise des processus clés.

2) De l'axe processus à l'axe client

A travers l'élaboration des meilleurs pratiques productifs, d'un service après-vente performant, du développement de nouveaux produits, l'organisation satisfait les clients initiaux et obtient de nouveaux clients. Par ailleurs des pratiques de démarchage actives permettent d'acquérir de nouveaux clients.

3) De l'axe processus à l'axe financier

L'adaptation de l'activité à la capacité (axe processus) permet d'améliorer la rentabilité (axe financier). De même, la maîtrise du processus de facturation, de relance et de d'encaissement rend possible la maîtrise des besoins en fond de roulement.

4) De l'axe client à l'axe financier

Le déploiement de la clientèle, tant sur le marché principal que sur les marchés secondaires ou en développement (axe client), permet de développer le chiffre d'affaires et la rentabilité (axe financier).

L'explication de ces relations de causalités permet de construire progressivement un modèle explicatif de la performance d'une entité. Les effets ainsi mis en avant ne sont pas immédiats. Des phénomènes de décalage dans le temps sont à prévoir.

Comme tout modèle BSC représente une simplification de la réalité. Il constitue un effort pour mieux comprendre les liens complexes qui unisse les uns aux autres les leviers à l'origine de la performance d'une organisation.

V. Avantages et inconvénients du TBP

1) Les avantages

D'après tous ce qui a été développé sur les TBP, on peut déduire les avantages suivants :

- Le TBP présente donc de nombreux atouts pour piloter et mesurer la performance ainsi que pour aligner les plans d'actions avec les objectifs stratégiques.
- En offrant une vue globale, équilibré et synthétique des objectifs à long terme, des cibles, des plans d'actions sur le terrain et des indicateurs de suivis, il se distingue des tableaux de bords classique qu'il soit financier ou opérationnel.
- Le TBP rend aussi les réunions mensuelles ou trimestrielles du comité de direction plus efficace puisque celle-ci ne serve plus uniquement à résoudre les problèmes opérationnels, mais aussi à discuter de la stratégie.
- Le TBP a aussi des potentialités importantes dans le cadre de management stratégique la majorité des entreprises ayant conçues implémenter un TBP l'on fait au départ pour revoir leurs méthodes de mesures de la performance. Ensuite, elles l'on fait vivre et évoluer pour en faire un véritable système de gestion stratégique.

2) Les inconvénients

- L'utilisation de ses potentialités en tant que véritable système de managements stratégiques peut nécessiter un temps d'adaptation pouvant aller de quelques mois à deux ou trois années.
- Le cout de conception, d'implémentation, le suivi et les déverses adaptations nécessaires pour le faire vivre constitue aussi fréquemment un frein important ; ainsi étant donné que le TBP requiert la collecte et le traitement de bon nombres de données, les systèmes d'information vont devoir être adaptés.

VI. Comparaison entre le tableau de bord de gestion et le tableau de bord prospectif²¹

1) Les Points communs

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

a) L'objectif de pilotage

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

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

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

b) Le choix en matière d'indicateurs

❖ La nature des indicateurs

Le tableau de bord de gestion et le balanced scorecard ont tous les deux recours à des indicateurs financiers et non financiers. Jusque dans les années 80, les mesures financières occupaient une place prépondérante dans l'évaluation de la performance des entreprises. Ce principe a été remis en question dès le déclin de l'industrie américaine, moment à partir duquel les chercheurs ont commencé à vouloir mettre en place de nouveaux modèles, jugeant que le contrôle de gestion perdait de sa pertinence en ne se focalisant que sur des aspects financiers. Comme nous le savons le BSC s'est développé à l'origine en raison de l'insuffisance du niveau d'information « physique » des outils déjà existants tels que le mentionne Kaplan et Norton :

²¹ HORNGEREN (C) : contrôle de gestion et gestion budgétaire, édition Education, 3e édition France, 2006, p.98.

« Le BSC complète les mesures financières par des mesures opérationnelles sur la satisfaction des clients, les processus internes et les activités d'amélioration et d'innovation dans l'organisation ; mesures opérationnelles qui sont les générateurs de la future performance financière »²². Si le principe est présenté comme novateur, des auteurs comme Malo (1995) et Germain (2003) ont révélé que ce type d'indicateurs était déjà présent dans les tableaux de bord mis en place au début du XXe siècle.

Dans certaines entreprises, on trouvait déjà des ratios concernant le personnel, la production...

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

Cependant, il faut prêter attention au fait que l'identification de variables d'action opérationnelles va conduire à la multiplication des indicateurs puisque les variables d'action sont liées entre elles et sont évidemment complémentaires. Pour en expliquer une, il faudrait alors en présenter une autre et ainsi de suite... Pour garder le caractère exploitable d'un tableau de bord, il convient donc de limiter cet effet.

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

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

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

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

²² KAPLAN (R) et NORTON (D) : op.cit. p.123.

❖ Le nombre d'indicateurs

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

2) Points de différences

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

a) La structuration des outils

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

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

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

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

b) Les logiques de construction des deux outils

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

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

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

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

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

c) Les utilisations et les utilisateurs

Ces deux outils de gestion sont présentés parfois comme opposés dans leurs usages. En effet, le tableau de bord de gestion est utilisé par les managers tandis que le BSC serait réservé aux dirigeants.

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

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

d) Les objectifs secondaires

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

En ce qui concerne le tableau de bord de gestion, aucune indication de ce type n'est présentée. Tandis que la logique du BSC serait de fixer la rémunération des managers, celle des tableaux de bord de gestion s'appuierait sur la pédagogie et l'apprentissage : le manager construit son tableau de bord de gestion, suit des indicateurs et en tire les conséquences adéquates pour améliorer les performances de l'entreprise

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

Conclusion

Le tableau de bord est un outil essentiel à la bonne gestion de l'entreprise, il permet donc aux dirigeants de transmettre les données indispensables en vue de prendre une décision.

A travers ce chapitre nous avons défini le tableau de bord et tous les notions liées à cet instrument du contrôle, en citant les étapes de l'élaboration et les différentes méthodes d'élaboration d'un tableau de bord, de présenter une nouvelle approche d'élaboration du balanced scorecard et une chaîne de causalité qui permet de bien piloter l'entreprise.

Dans le chapitre suivant étant une étude de cas, nous allons essayer d'élaborer un tableau de bord de gestion de la SARL IFRI, en passant par les étapes nécessaires à suivre et quels sont les méthodes d'élaboration.

3^{ème} Chapitre

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

La dernière étape de notre travail consiste à présenter le tableau de bord de gestion de la SARL IFRI, et dans cette optique nous avons divisé le chapitre en trois sections sachant que dans la première section est consacré à la présentation de l'organisme d'accueil ; sa création, ses objectifs, son organisation

Dans la deuxième section nous allons exposer l'étude de l'existant de la SARL IFRI. Enfin nous consacrons la troisième section à l'élaboration du tableau de bord de gestion au sein de cette entreprise.

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil

Dans la présentation de la SARL « IFRI » qui est notre organisme d'accueil, premier objet de cette section, nous allons prendre en considération les éléments liés à sa création et son évolution, sa situation géographique et sa place au niveau national et mondial ainsi que son cadre juridique, ses missions et ses objectifs.

I. Présentation de la SARL « IFRI »

La SARL IBRAHIM & Fils « IFRI » est une société à caractère industriel, elle est spécialisée dans la production des eaux minérales et des boissons diverses, elle contribue au développement du secteur agro-alimentaire à l'échelle nationale.

Le groupe « IBRAHIM & Fils » est doté de son propre laboratoire d'analyses. À l'aide d'un matériel ultramoderne et performant, sa propre équipe de microbiologistes s'assure au quotidien de la parfaite conformité physico-chimique, bactériologique et organoleptique de ses produits, depuis l'entrée (contrôle des matières premières et des emballages) jusqu'à la sortie (produit fini) et pendant toutes les phases de production et de stockage.

L'eau IFRI est caractérisée par sa pureté et légèreté. Elle procure à l'organisme du capital nécessaire à son équilibre, de plus son faible minéral lui confère de nombreuses vertus thérapeutiques. Elle est particulièrement recommandée pour soigner ou prévenir les maladies relevant de la sphère hépatique, gastrique et rénale.

II. Création et évolution de la SARL « IBRAHIM & Fils »

La création de cette organisation remonte à l'année de 1986 quand elle était « LIMONADERIE IBRAHIM » spécialisée dans la production de boissons gazeuses en emballage verre, créée par les fonds propres de Mr. IBRAHIM Laid (gérant de IFRI né le 16 janvier 1935).

Depuis cette date, la famille a capitalisé une riche expérience dans le domaine des boissons ; ce n'est que dix ans plus tard, en 1996, que l'entreprise hérite un statut juridique de SNC (Société Non Collectif) puis le statut de la SARL (Société à Responsabilité Limitée) composé de plusieurs associées.

La SARL « IBRAHIM & Fils » IFRI, à caractère familiale (les gérants sont IBRAHIM Laid et ses cinq fils), inaugure son premier atelier d'embouteillage d'eau minérale en bouteilles en polyéthylène téréphtalate (PET) le 20 juillet 1996.

A cette date, plus de vingt (20) millions de bouteilles ont été commercialisées sur l'ensemble du territoire national. Ce chiffre atteint 48 millions d'unités en 1999, puis 252 millions de litres en 2004. La production franchira le cap des 541 378 351 millions de litres dans toute la gamme des produits IFRI en 2012.

III. La situation géographique

Il existe en effet plusieurs types de tableau de bord ayant pour dénomination « tableau de bord de ... », ainsi on peut avoir une panoplie de tableaux de bord mais les plus utilisés sont : Le tableau de bord de gestion et le tableau de bord stratégique. On peut avoir aussi des tableaux de bord opérationnels (commercial, exploitation...).

1) Site IGHZER AMOKRANE

La SARL IBRAHIM & Fils « IFRI » est située dans la commune d'IGHZER AMOKRANE, Daïra IFRI OUZELLAGUEN dans la wilaya de Bejaïa dans le nord de l'Algérie. Elle est localisée au sud –ouest de l'agglomération d'IGHZER AMOKRANE, soit à 400 mètres de la R.N. n° 26. Elle est implantée à l'entrée-Est de la vallée de la Soummam dans la zone « AHRIK IGHZER AMOKRANE », en contre bas du massif montagneux de Djurdjura qui constitue son réservoir naturel d'eau.

2) Site Zone activité TAHARACHT AKBOU

L'activité secondaire de production de **JUS IFRUIT** est implantée à la **Zone TAHARACHT** qui se localise sur la **R.N. n°26 vers AKBOU** sur un site de **20 HA** destiné à recevoir les projets d'extension dans la gamme soda, jus etc.....

IV. La place qu'occupe IFRI et son cadre juridique

1) La place qu'occupe IFRI

La société de production des eaux minérales et des boissons diverses IFRI occupe deux principales places à l'échelle ; nationale et internationale.

a) IFRI à l'échelle nationale

Dans un esprit de proximité du consommateur, le produit **IFRI** figure sur tout le territoire national.

La société touche les **48** wilayas : *Alger, Tizi-Ouzou, Oran, Constantine, Bejaïa, Annaba, Tamanrasset...* ayant couvert les besoins du marché local.

IFRI est parti à la conquête du marché international.

b) IFRI à l'échelle internationale

L'établissement **IFRI** a fait l'objet de plusieurs récompenses au niveau international. Il commence à satisfaire le marché algérien avec **500 millions** de bouteilles par *an* (emballage PET et Verre) et se lance dans la conquête du marché mondiale, grâce à la stratégie du groupe en matière de développement des exportations par sa gamme élargie de boissons.

Aujourd'hui, la **SARL IFRI** exporte ses produits vers la **France** qui est son premier client à travers notamment la grande distribution (*Carrefour, Auchan...*) et des circuits de proximité, des *pays européens* : *Espagne, Italie, Allemagne, Belgique, ...* Ainsi, les *pays africains* tel que le *Soudan, le Mali, les Emirats arabes unis* sont également ses principaux partenaires.

2) Cadre juridique de la SARL « IFRI »

- La société prend la forme juridique « Société à Responsabilité Limitée » (SARL) ;
- Son capital est de : 1.293.000.000.00 DA ;
- Numéro de registre de commerce est : 98B0182615 ;
- Numéro d'article d'imposition : 06360646615 ;
- Numéro d'identifiant fiscale : 099806018261598 ;

Figure 10 : Fiche signalétique de la SARL « IBRAHIM & FILS » IFRI

Raison Sociale : SARL « IBRAHIM & FILS » IFRI.
Forme juridique : « Société à Responsabilité Limitée » (SARL).
Capital : 1.293.000.000,00 DA.
Date de Création : 1996.
Effectifs : 1178.
Missions : Production d'eau minérale et de Boissons diverses.
Siege sociale : IGHZER AMOKRANE Ifri Ouzellaguen – 06010 Bejaia.
Télé : 00 213 34 35 12 66.
Email : ifrir@ifri-dz.com

Source : Documents internes de l'entreprise IFRI

V. Les Missions, activités et clients d'IFRI

1) Les missions d'IFRI

L'entreprise **IFRI** a pour mission essentielle **la production** et **la commercialisation** des produits agro-alimentaires. « **IFRI** » est spécialisée dans la production d'eau minérale et de boissons diverses en emballage **verre** et **PET**.

La finalité de l'entreprise est d'être leader dans le domaine des eaux minérales tout en renforçant progressivement ses positions dans le segment des boissons diverses et de développer ses capacités à l'international.

2) Les activités d'IFRI

La société travaille **24/24 Heures** avec des lignes de production automatisées et équipées des systèmes de contrôle de qualité de dernière génération dans toutes les unités et étapes de la production.

Grâce aux options technologiques qui ont prévalu lors du choix des équipements de production et de contrôle, **IFRI** accroît sans cesse ses capacités.

En **2010**, la production de l'entreprise a franchi les **536 millions** de bouteilles, l'équivalent de **503 millions** de litres.

Elle veille au respect des normes d'hygiène, de sécurité et environnementales et de qualité les plus strictes afin de diversifier sa gamme de production à savoir :

<ul style="list-style-type: none">• L'eau minérale naturelle.• L'eau minérale gazéifiée.• Produits énergétiques.	<ul style="list-style-type: none">• Les boissons fruitées au lait.• Les boissons fruitées.• Les sodas.
---	---

3) Les clients d'IFRI

Son portefeuille client englobe, non seulement l'ensemble de la population service grâce au réseau de distribution appui par une force de vente, mais aussi, les institutions et organismes publiques, les grands comptes et autres clients particuliers importants.

Les clients d'**IFRI** sont présentés dans le tableau suivant :

Tableau 05 : Catégories de clients de la Sarl IFRI

N°	Catégorie de client
01	Exclusivités
02	Dépositaires
03	Société de CATERING
04	Société publiques
05	Institutions Militaires
06	Institutions Publiques
07	Exportations
08	Hôtels
09	Compagnies aériennes
10	Centres commerciaux

Source : documents de la Sarl IFRI

VI. Les objectifs de la SARL « IFRI »

La SARL « IFRI » a fixé ses objectifs à court, moyen et long terme à l'effet de guider de plus en plus son parcours vers l'amélioration continue dans tous les secteurs (sociale, environnementale, économique, financier, commercial et productif) :

1) Les objectifs sociaux

- **Social** : La réduction du taux du chômage dans cette localité ;
- **Environnement** : L'impact positif sur l'environnement (ancien rejet toxique ou déchet polluant) ;
- **Economique** : Elle permet à une région de connaître un certain développement et amélioration du pouvoir d'achat.

2) Les objectifs financiers

- Amélioration de la rentabilité de la société ;
- Améliorer la trésorerie ;
- Augmentation des bénéfices ;
- Procéder à des extasions.

3) Objectifs commerciaux

- Avoir une bonne image de marque par la mise en place d'un bon plan marketing ;
- Augmenter le chiffre d'affaire, par une augmentation des ventes ;
- Être coopératif sur le marché en améliorant le rapport qualité-prix.

4) Objectifs de production

- Cherche une meilleure productivité ;
- La maîtrise des outils de production ;
- Les maîtrises des coûts ;
- Réduction des déchets.

5) Objectifs d'approvisionnement

- Maitriser les achats en améliorant le rapport qualité-prix ;
- Développer et améliorer la gestion des stocks.

VII. Moyens, Organisation de la SARL IFRI et délimitation du champ d'étude

Les moyens de l'entreprise « **IFRI** » peuvent être classés selon deux catégories : **humains** et **matériels**, on va les détaillés dans le premier lieu, on traitera par la suite son organisation en précisant ses différentes structures, et on conclura par l'organigramme de la **SARL**, ainsi celui de la direction « **Ressources Humaines** ».

1) Les moyens de la **SARL IFRI**

Les moyens de la **SARL** « **IBRAHIM & Fils** » sont répartis comme suit :

a) Les moyens humains

L'effectif de la **SARL** « **IFRI** » avoisine les *mille deux cents* salariés (**1200**), dont la répartition est illustrée dans le tableau suivant englobant dans ses lignes et colonnes le nombre d'employés par sexe et par catégorie socio-professionnelle.

Tableau 06 : Effectif par sexe et par catégorie socio- professionnelle à IFRI de 30/11/2017

Catégorie socio-professionnelle	Masculin	Féminin	Total
Cadres dirigeants	12	02	14
Cadres supérieurs	28	00	28
Cadres	155	36	191
Maîtrises	457	22	479
Exécutions	450	11	461
Pré-emploi	03	02	05
Total	1105	73	1178

Source : document interne de l'entreprise.

b) Les moyens matériels

L'entreprise est dotée des moyens matériels appropriés.

❖ Présentation du potentiel de production :

SARL IFRI dispose de **dix (10)** chaînes de production qui sont :

- « **Combi 20** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle en emballage PET de 1.5L.
- « **KSB** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle en emballage PET de 0.5L et 1.5L.
- « **KSB 06** » Une ligne de production d'eau minérale gazéifiée en emballage PET de 0.33 L et 1.00 L.
- « **KRONES 1** » Une ligne de production de sodas en emballage verre (orange, ananas, pomme, pomme verte, citron, citron vert, framboise et fruits rouges, citron menthe et agrumes) de 0.25L et des eaux fruitées en emballage verre de 0.25L.
- « **CSD** » Une ligne de production de boissons d'eau minérale 0.50 L
- « **SASSIB** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle en emballage PET 0.5L, 1.5L, d'eau minérale naturelle en bouchon SPORT de 0.5L, d'eau minérale naturelle JUNIOR en bouchon Sport de 0.33L, d'eau minérale Air Algérie de 0.33L.
- « **ASEPTIQUE** » Une ligne de production aseptique de jus Ifruit en emballage PET (Mangue, fruits tropicaux, raisin et mure, orange citron carotte, melon ananas, pêche abricot) de 0.33L, 1L et 2L, de boissons au jus et au lait (pomme fraise, orange mangue) de 0.20L, 0.33L et 1L, de boissons Biscuit 10 Fruits de 0.33L et 1L, de boissons Isotonique (fraise-ananas, cerise) AZERO de 0.5L, et Jus d'Orange et de Pomme de 0.20L et 1L.

- « **KRONES Mixte** » Une ligne de production d'eau minérale naturelle en emballage verre de 0.25L, 0.5L et 1L, et d'eau minérale naturelle gazéifiée de 0.25L, 0.5L et 1L.
- « **KSB 18-2** » Une nouvelle ligne de production aseptique de sodas de 1L et 2L.
- « **KSB 18-33** » ligne de production aseptique de sodas de 0.33 L et 0.20 L.
- « **Ligne CANETTE** » ligne de production de sodas et eaux fruitées de 0.33 L en emballage CANETTE.

❖ **Superficie Bâtie**

- 9 Hangars de production dont, 7 de 3000 M2 chacun, 1 de 14000M2 pour la production de jus aseptique Ifruit et 1 de 35000M2 pour la production de sodas.
- 4 Hangars de stockage de Matière première dont, 2 de 3500 M2 chacun (1200 M3 est sous froid), et 2 de 4500 M2 chacun (3500 M3 est sous froid).
- 3 Hangars de stockage de produits finis dont, 2 de 3500 M2 chacun et 1 de 17000 M2.

❖ **Transport et logistique**

- 302 camions de distribution (brasseurs) dont :
- 185 de 2.5 tonnes (125 de Hyundai HD 35 et, 60 de IVECO).
- 42 de 1.5 tonnes (Hyundai HD 100).
- 75 de 1 tonne (Hyundai HD 72).
- 210 Charrions élévateurs de 1.5 tonnes à 25 tonnes dont, 26 sont réservés aux dépositaires.

2) L'organisation de la SARL « IBRAHIM & Fils »

Nous allons identifier ci-après la structure générale et les différentes activités de chaque service.

La structure organisationnelle des différentes fonctions de l'entreprise ainsi que leurs missions peuvent être présentée comme suit :

La Gérance / La direction générale / Secrétariat de la direction / Service hygiène et sécurité / Service informatique / Service contrôle de gestion / Service sécurité industrielle / Service juridique / Service planification & ordonnancement / Direction Commerciale & Marketing / Direction des Achats / Direction Technique / Direction Industrielle & gestion de projet / Direction Qualité / Direction Comptabilité & Finances / Direction des Ressources Humaines / Direction Logistique.

Figure 11 : Organigramme de la SARL IFRI

GERANCE

Directeur Général
Vacant

Secrétariat de direction
M^{me} Azi Lynda

Informatique
Benkacem. S

Juridique
Benkhenouche. A

Sécurité industrielle
Haroun. T

Hygiène et Sécurité
Boukhelifa. A

Contrôle de gestion
Belkadi. A

Planification et ordonnancement
Guechari. EL

Direction Ressources
humaines
Slimani. I

Direction Finances &
comptabilité
Hadidi. L

Direction Commerciale
et marketing
Beldjoudi. I

Direction Logistique
Akrou. L

Direction Industrielle et
gestion de projet
Rabhi. DJ

Direction Technique
Ibrahim. H

Direction
Des Achats
Fetouhi. S

Direction Qualité
M^{ME} Kerdjadj. S

Personnel

Service paie
Lahlou. Y

Cellule
performances
Smaoune &
Gachache

Moyens
généraux
Lefki el hadi

Comptabilité
analytique &
générale

Finances

Vente &
Opérations
marché
Ibrahim Zouhir

Export
Tabet. M

Marketing

Gestion de stock
matières premières

Gestion de stock
produit fini

Gestion de stock
emballage

Gestion des
déchets

Production
Zemoura. R

Équipe projet

Gestion des
stocks pièces de
rechange
Md laid Ibrahim

Département
technique

Utilité

Maintenance
Gana. R

Automatisme
Touahri. DJ

MP &
emballage
Zennad. N

Pièces de
rechanges &
investissements
SAD.B

Service
Transit

Recherche &
développement
Achat. L

Laboratoire
contrôle de qualité
Chabour. H

Siroperie, NEP,
entretien des
utilités

Assurance
qualité

Section 2 : Etude de l'existant : TBG actuel au sein d'IFRI

Dans cette présente section nous allons montrer l'importance du contrôle de gestion au sein de la SARL IFRI, les outils utilisés à la fixation des objectifs, ainsi que le tableau de bord mis en œuvre par le service contrôle de gestion.

I. La structure du contrôle de gestion de la SARL IFRI

La structure contrôle de gestion est primordiale pour le bon fonctionnement des entreprises. De ce fait, nous allons présenter la structure du contrôle de gestion de la SARL IFRI, à travers ses objectifs et son environnement.

1) Les objectifs de l'organisation et le contrôle de gestion

Les objectifs de l'organisation ont été fixés y compris : stratégiques et opérationnels. Le rôle du contrôle de gestion dans la SARL IFRI, est donc mesurer et contrôler les réalisations des objectifs par la direction générale en utilisant les outils du contrôle, notamment les plans (programmes d'action), contrôle budgétaire...

a) Les programmes d'action (plans)

La SARL IFRI délivre à chaque poste de responsabilité d'effectuer des plans quelques soient stratégiques ou opérationnels, et la mission de service du contrôle de gestion c'est d'avoir élaboré un plan à court terme chiffré, comportant affectation de ressources et assignation de responsabilité, forme ce qu'on appelle des budgets.

A partir de ces budgets, il faut constituer un bon système d'alerte automatique et permanent qui informe et aide le responsable, ce que réalise un processus du contrôle budgétaire.

b) Le contrôle budgétaire

C'est la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions qui sont déjà fixées comme budget, en tirant les écarts afin de constater si les objectifs fixés sont atteints, le contrôle budgétaire sert donc à :

- Rechercher là où les causes d'écarts ;
- Informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- Prendre les mesures nécessaires ;
- Apprécier l'activité des responsables budgétaires.

c) Le tableau de bord

La fonction principale du tableau de bord dans la SARL IFRI est de mesurer et contrôler les réalisations des objectifs fixés par la direction générale, donc il permet de :

- Transmettre, à la direction générale et à la gérance, un flash hebdomadaire sur les réalisations de la production et les ventes ;
- Recevoir de l'ensemble des structures de l'entreprise les rapports d'activités mensuelles avant le 10 de chaque mois. Ces rapports comportent les réalisations par rapport aux objectifs arrêtés ;
- Vérifier, analyser, contrôler et dégager les écarts par rapport aux différents rapprochements effectués ; informer les structures concernées pour explication et correction des écarts constatés et la validation définitive du rapport ;
- Etablir le rapport d'activité définitif englobant l'ensemble de l'activité de l'entreprise, chaque 15 du mois et l'envoyer aux différentes structures et à la gérance avec les observations y afférentes ;
- Programmer une réunion avec la direction générale et le comité de la direction pour :
 - ✓ Débattre les écarts des réalisations par rapport aux budgétisations ;
 - ✓ Mettre en place des plans d'actions pour remédier aux écarts constatés.

2) La place du contrôle de gestion dans IFRI

La structure contrôle de gestion est directement sous la direction générale de la SARL IFRI et donc du responsable hiérarchique. Cela signifie un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie et donner un pouvoir et une légitimité certaine. Cette position se justifie par l'étendue de son champ d'action, tant stratégique qu'opérationnel. Cette structure entretient avec les différentes structures de l'entreprise, notamment la division administrative et finance, la division commerciale et marketing, la direction des achats et la division industrielle, une relation strictement fonctionnelle c'est-à-dire, que toutes les directions fournissent la direction contrôle de gestion des informations nécessaires pour accomplir leurs tâches.

II. Circulation de l'information et logiciel exploité par IFRI

1) Circulation de l'information

La circulation de l'information au sein de la SARL IFRI est en fonction du type d'information, ainsi l'information circule aussi bien de manière horizontale que verticale.

a) La circulation horizontale de l'information :

Il s'agit ici de l'information que la structure contrôle de gestion envoie et reçoit les autres services et directions pour mener à bien le travail qui lui été confié, cette forme de circulation de l'information entre les services ou entre les agents dans le cadre de l'exécution des tâches leurs étant confiée et qualifiée d'horizontale parce que tous les agents qui échangent sont de même niveau hiérarchique.

b) La circulation verticale de l'information :

À ce niveau on parlera de l'information ascendante et descendante :

- **L'information ascendante :** il s'agit généralement des informations concernant les résultats des travaux réalisés, les comptes rendus, rapports des travaux et les situations mensuelles des achats et ventes, activités devant remonter aux responsables afin de leurs permettre de prendre des décisions adéquates et mener les actions correctives justes.
- **L'information descendante :** il s'agit des décisions prises par les dirigeants dans le cadre du pilotage de l'entreprise et qui doivent être portées à la connaissance des agents quelconque par les notes de services ou par des autres moyens de communication.

2) Le logiciel exploité par IFRI

La disponibilité de l'information au sein de la SARL IFRI lui permettre le bon accomplissement et fonctionnement de travail. De ce fait, la SARL IFRI a exploité un logiciel s'appelle « SAGE 100 », jusqu'au au 01/01/2019 ou elle a installé un nouveau logiciel nommé « SAGE ERP X3 » (progiciel de gestion intégré).

III. Les tableaux de bord utilisés dans la SARL IFRI

1) Tableau de bord commercial

La SARL IFRI utilise ce tableau de bord comme un outil d'amélioration de la performance commerciale puisqu'il permet de suivre l'évolution de l'activité au regard des objectifs fixés. En prenant exemple : les nouveaux clients, l'évolution du chiffre d'affaire, la marge...

2) Tableau de bord des ressources humaines

La SARL IFRI élabore ce tableau de bord comme outil de pilotage nécessaire à la gestion de la fonction ressource humaines, aussi considéré pour IFRI l'un des outils incontournables pour la prise de décision.

3) Tableau de bord production

Il est classé parmi l'un des outils d'amélioration de la production, ainsi il informe les dirigeant de savoir les attentes des clients et les produits qui sont conformément adapté aux normes de qualité et ainsi, comment minimiser les coûts de production pour obtenir un certain seuil de rentabilité.

Section 3 : Elaboration du tableau de bord de gestion au sein de la SARL IBRAHIM & FILS -IFRI

Au cours de notre stage au sein de la SARL IBRAHIM & FILS -IFRI, et avec une série d'entretiens avec le département du contrôle de gestion, nous avons préféré la méthode GIMSI pour l'élaboration du tableau de bord. Comme nous avons déjà vu dans le deuxième chapitre, la méthode GIMSI est composée de 10 étapes.

De ce fait, le choix de cette méthode c'est fait après une réflexion sur les différentes méthodes, et nous avons trouvé que la méthode citée ci-dessus nous remédie à identifier l'environnement de la SARL IBRAHIM & FILS -IFRI, cela nous permettra de connaître les objectifs de l'entreprise et de dégager les indicateurs qui leurs conviennent, afin d'élaborer un tableau de bord plus signifiant.

I. Phase d'identification

Dans cette phase, nous allons identifier l'environnement de la SARL IBRAHIM & FILS -IFRI, notamment son marché qui inclut la clientèle, concurrents, fournisseurs et produits, ainsi que ressources et politique de cette entreprise.

1) Etape 1 : Environnement de l'entreprise

a) SARL IBRAHIM & FILS -IFRI et son marché

❖ La clientèle

L'entreprise IFRI a une diversification importante des clients cités en première section qui sont : exclusivités, dépositaires, société de CATERING, exportation, sociétés publiques... Ainsi, le nombre de client atteint en 2018 est de 2936 cela montre le dynamisme commercial de l'entreprise et sa capacité à trouver de nouvelles sources de revenus.

En effet, l'entreprise a procédé à la segmentation de ses clients, en tenant compte du type de contrat signé (contrat d'exclusivité), du chiffre d'affaires, du domaine d'activité, ainsi que la situation géographique et la fréquence des achats.

❖ L'entreprise IFRI et la concurrence

La SARL IBRAHIM & FILS -IFRI est confrontée à une concurrence très rude soit dans le domaine des eaux minérales ou dans le domaine des eaux minérales gazéifiées/aromatisées, les sodas et les eaux fruitées.

• **Concurrents d'IFRI dans le domaine des eaux**

- Bien que l'entreprise Ifri soit un pilier dans la mise en bouteille de l'eau minérale naturelle, elle demeure concurrencée par beaucoup de marque par toutes conformes à la réglementation en vigueur instaurée par les pouvoirs publics. Le marché des eaux est inondé de marques différentes formant une anarchie et une confusion entre l'eau minérale et l'eau de source, seulement qui est sans conformité avec les caractéristiques d'une eau minérale.

Le consommateur ne maîtrisant pas cette différence achète l'eau en bouteille peu importe la marque pensante qu'elles sont toutes pareilles. L'Etat a mis le point depuis 2007 retirant plusieurs marques sans autorisation d'exploitation sur le marché et en obligeant les entreprises à mentionner sur l'étiquette la mention eau minérale ou eau de source car c'est différent, des contrôles de véracité seront ensuite effectués.

L'eau IFRI est réellement une eau minérale concurrencée par Ben Haroun, Guedila, Saida, Youkous, Djemila, Mouzaia, El Goléa, Toudja, Messerghine, Sidi Driss et Hammamet. Actuellement, on citerait encore Lalla Khedidja, Sidi El Kebir, Texanna et récemment Vie pure de Nestlé, Ayris, SOUMMAM, Ovital et Bougellaz. Les autres marques sont considérées eau de source.

Pour que l'eau ait l'appellation d'eau minérale naturelle, une autorisation doit être effectuée après des analyses et des études environnementale et des études de danger lui donnant ainsi l'appellation eau de source pour ensuite attendre une année d'exploitation et un suivi rigoureux de la qualité de l'eau produite afin que la dénomination eau minérale soit accordée, il faudrait confirmer que les caractéristiques physico-chimiques sont stable (nitrates, nitrites, potassium, calcium, magnésium, sodium, sulfates chlorures et PH ainsi que les résidus sec). Si l'eau minérale contient plus de 1mg de fluorure l'étiquetage doit mentionner que le produit ne convient pas au nourrisson et aux enfants de moins de sept ans pour une consommation régulière.

Ce sont des conditions visant à protéger le consommateur face à la multitude de marques sur le marché, des conditions qui sont favorable pour Ifri.

• **Concurrents d'IFRI dans le domaine des boissons gazeuses**

- **Le Coca-Cola** Est une marque commerciale déposée en 1887 d'un soda (boisson gazeuse sucrée), née aux États-Unis. La forme de la bouteille elle-même a été déposée en 1960. Le Coca-Cola est un des symboles forts des États-Unis dans le monde depuis la fin de la Seconde Guerre mondiale. Il tire son nom de sa première composition : la feuille de coca et l'utilisation de noix de cola, la boisson était alors vendue par son inventeur le docteur John Pemberton, comme remède miraculeux (elle n'était pas encore dans la mythique bouteille).
- **Pepsi** Est une boisson gazeuse, née à New Bern, État de Caroline du Nord, États-Unis. Elle est commercialisée par la société Pepsi Co.

- **Hamoud Boualem** Est une marque algérienne fabriquant diverses boissons, du sirop au soda. C'est une entreprise familiale, fondée en 1889 à Alger par Youssef Hamoud. Les boissons Hamoud Boualem sont majoritairement consommées en Algérie, mais les produits sont également distribués en France, Angleterre et Canada.
- **Autres marques** Ce sont les autres marques peu connues, qui fabriquent des boissons gazeuses, et se trouvent implanté dans chaque région du pays, ces producteurs ont pu réduire la part du marché des multinationales, et les grandes industries de boissons grâce à la qualité de leurs produits et le prix très attractif appliqué sur le marché. Sachant que l'Algérie est de tradition de fabrication de boissons gazeuses, d'ailleurs c'est le secteur le plus saturé en Algérie. En prenant exemple des marques concurrentes peu connues qui sont : **Rawaa, Rany, Amazone, Rodeo, Ovital, Mamy, ...**

• **Concurrents d'IFRI dans le domaine des eaux fruitées**

- La SARL Ibrahim & Fils commercialise des eaux fruitées à base d'eau minérales aux différents parfums, elle est concurrencée par des marques telles que : Toudja, Tchina, Ngaous, Vitajus, Ramy, Orangina, Star, Amazone, Rouïba....

Ifri est concurrencée par des grandes marques nationales et étrangères qui arrivent quand même à s'imposer sur le marché.

❖ **Produit**

L'entreprise IFRI a pour mission essentielle la production et la commercialisation de ses produits. Elle est spécialisée dans la production d'eau minérale et de boissons diverses en emballage VERRE, PET et CANETTE. La finalité de l'entreprise est d'être leader dans le domaine des eaux minérales tout en renforçant progressivement ses positions dans le segment des boissons diverses et de développer ses capacités à l'international. Les différents produits de SARL Ifri auraient un cycle de vie moyen ou long, c'est-à dire qu'il s'adapte aux développements technologiques à jour et à la diversification de leurs produits de qualité. Leur production nécessite des moyens humains et matériels et l'imputation des matières premières. La créativité continue d'IFRI lui permet de diversifier ses produits et atteindre actuellement plus de 100 références.

❖ **Fournisseurs et partenaires**

Ifri fait appel à des fournisseurs internationaux (machines, arôme) et nationaux : Cevital qui est un fournisseur de sucre liquide, Général Emballage qui est fournisseur d'emballage et ainsi Général Plast qui est lui-même une filiale d'IFRI qui fournit la matière première (emballages : Préforme et bouchons). Depuis sa création la SARL IBRAHIM & FILS -IFRI n'a eu aucun partenaire.

b) Ressources et politique de l'entreprise

❖ **Ressource de l'entreprise IFRI**

• **Les moyens humains**

La SARL Ibrahim et fils IFRI fait fonctionner un nombre de travailleur qui a déjà franchis les (1154) salariés.

• **Les moyens matériels**

L'entreprise est dotée de moyens matériels appropriés.

❖ **Politique de l'entreprise**

La politique principale de la SARL IBRAHIM & FILS -IFRI est la réalisation des objectifs et l'adaptation à l'environnement externe de cette dernière, on distingue généralement deux types d'objectifs :

- Stratégiques : être leader dans son domaine et suivre l'évolution du marché.
- Opérationnels : augmenter le CA, améliorer la rentabilité et l'aspect commercial.

2) Etape 2 : Identification de l'entreprise

Habituellement, l'entreprise utilise un organigramme pour présenter la structure interne. Ce document permet d'identifier : les fonctions de l'entreprise, les liens entre les fonctions et les responsables.

De ce fait, la SARL IBRAHIM & FILS-IFRI effectue des activités diverses sont les suivantes :

- Activité industrielle.
- L'activité économique.
- L'activité sociale.
- L'activité environnementale.

II. Phase de conception

Cette phase représente le corps de la méthode GIMSI, elle comporte les étapes suivantes :

1) Etape 3 : Définition des objectifs

Après la consultation et assistance au sein du service contrôle de gestion nous avons pu définir les objectifs que la SARL IBRAHIM & FILS -IFRI souhaite atteindre, nous citons ci-dessous les objectifs fixés par cette dernière :

- Augmenter le chiffre d'affaire ;
- Augmenter le nombre de clients ;
- Réaliser un gain net important ;
- Augmenter la productivité ;
- Maitriser la qualité du produit ;
- Réduire le nombre des absences ;
- Augmenter le nombre d'encadrement ;
- Posséder un moyen humain compétitif.

2) Etape 4 : construction du tableau de bord

L'objectif principal du tableau de bord est de donner au responsable concerné une vision significative et plus cernée du système en fonction des objectifs cités dans l'étape précédente.

En effet, nous allons construire trois tableaux de bord au sein d'IFRI, chacun de ces tableaux répond aux objectifs identifiés et aide à la prise de décision par les responsables.

- Tableau de bord commerciale ;
- Tableau de bord de production ;
- Tableau de bord ressources humaines ;
- Tableau de bord financier.

3) Etape 5 : choix des indicateurs

Afin d'assurer la cohésion et l'alliance entre les indicateurs et les objectifs précédents,

Nous procédons aux indicateurs suivants :

- **1^{er} indicateur** : la marge ;
- **2^{ème} indicateur** : le chiffre d'affaire ;
- **3^{ème} indicateur** : les nouveaux clients ;
- **4^{ème} indicateur** : la productivité ;
- **5^{ème} indicateur** : la qualité des produits ;
- **6^{ème} indicateur** : le nombre des absences ;
- **7^{ème} indicateur** : le nombre d'encadrant ;
- **8^{ème} indicateur** : le moyen humain compétitif.

4) Etape 6 : collecte des informations

Les indicateurs définis dans l'étape précédente ont besoins d'accéder aux informations nécessaires pour constater une situation donnée. Au cours de notre stage pratique au sein de l'entreprise Ifri, nous avons collecté les informations utiles auprès des contrôleurs de gestion de la SARL pour construire les tableaux de bord cités ci-dessous.

5) Etape 7 : Système de tableau de bord

Considéré comme l'étape principale du tableau de bord, c'est là où nous allons mettre en œuvre les indicateurs cités précédemment pour construire un tableau de bord. Ce dernier doit assurer un suivi précis et continu de la progression vers les objectifs sélectionnés.

Dans cette étape, la présentation graphique (courbes, secteurs, histogrammes...) est primordiale afin de constater les résultats et évaluer les objectifs fixés.

a) Tableau de bord commercial

Nous allons élaborer ce tableau de bord dont l'objet de réaliser une certaine performance.

❖ Elaboration d'un tableau de bord commercial

Le tableau de bord commercial est un outil d'analyse et de pilotage indispensable en gestion d'entreprise, il représente un levier d'identification des forces et des faiblesses de l'entreprise servant au manager commercial et à ses équipes, comme à la direction.

Il permet de mesurer l'activité commerciale à l'aide d'indicateurs pertinent, dans ce cas nous avons jugé utile les indicateurs suivants :

- ✓ **La marge** : elle détermine la marge des produits les plus rentables.
- ✓ **Le chiffre d'affaire** : pour mesurer les produits commercialisés en quantités et en valeurs afin de prendre une meilleure décision.
- ✓ **Le nombre de nouveau client.**
- ✓ **Le taux de recouvrement.**
- ✓ **Taux de commandes annulés.**

- **La marge**

La marge est un indicateur de rentabilité, il correspond au rapport de la différence entre le prix de vente et le cout de revient d'un produit.

Le taux de marge se calcul comme suit :

$$\text{Taux de marge} = (\text{marge} / \text{prix de vente}) \times 100$$

Tableau 07 : Le taux de marge pour juin 2018

Désignation	Coût de revient	Prix de vente	Marge	Taux de marge
EAU MINERALE 1.50 L	25	35	10	28,57%
SODA FRAMBOISE ET FRUITS ROUGE 2,00 L	123	130	7	5,38%
BOISSON AU RAISIN MURE 2.00 L ifruit	132	140	8	5,71%
EAU MINERALE 0.50 L	22	25	3	12,00%
SODA FRAMBOISE ET FRUITS ROUGE 0,25 L	35	40	5	12,50%
BOISSON AU RAISIN MURE 0.25 L ifruit	42	50	8	16,00%

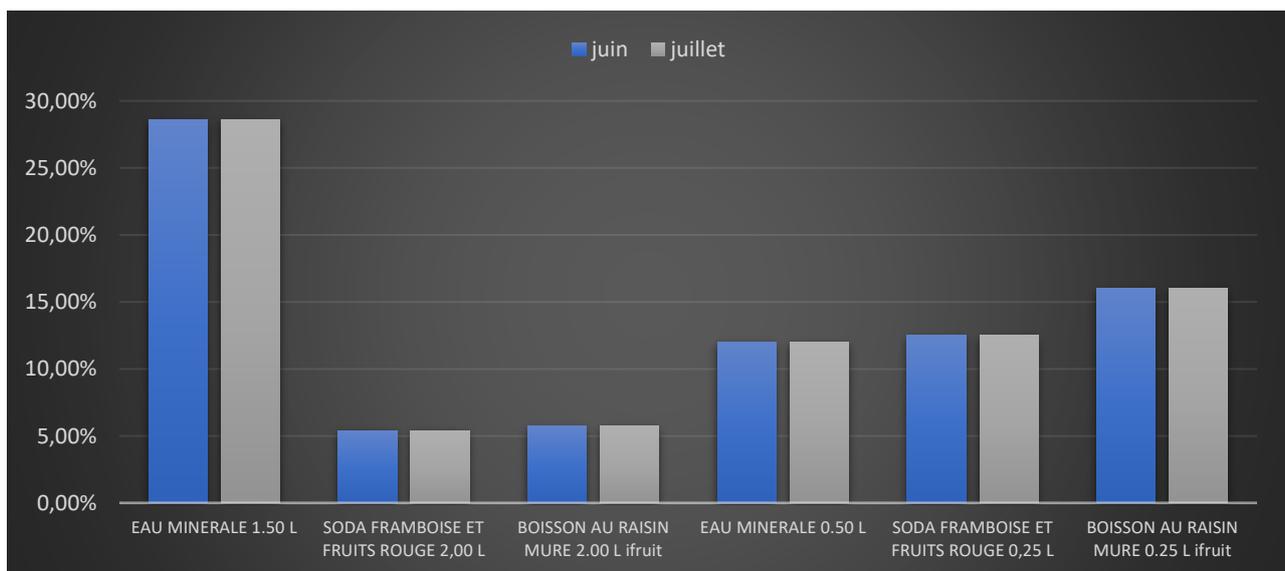
Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Tableau 08 : Le taux de marge pour juillet 2018

Désignation	Coût de revient	Prix de vente	Marge	Taux de marge
EAU MINERALE 1.50 L	25	35	10	28,57%
SODA FRAMBOISE ET FRUITS ROUGE 2,00 L	123	130	7	5,38%
BOISSON AU RAISIN MURE 2.00 L ifruit	132	140	8	5,71%
EAU MINERALE 0.50 L	22	25	3	12,00%
SODA FRAMBOISE ET FRUITS ROUGE 0,25 L	35	40	5	12,50%
BOISSON AU RAISIN MURE 0.25 L ifruit	42	50	8	16,00%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 12 : Présentation graphique de l'indicateur de marge



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

A partir des tableaux N°07-08 et leur représentation graphique, nous constatons que la marge de chaque produit est la même durant les deux mois juin et juillet car le prix de vente est fixe durant toute l'année et le cout de revient est la moyenne des mois donc il est aussi fixe.

En effet, nous pouvons classer les 6 produits ci-dessus selon leur taux de marge comme suit :

- En première position, nous trouvons EAU MINERALE 1.50 L qui attire l'attention avec un taux de marge de 28,57% ;
- En deuxième position, vient, BOISSON AU RAISIN MURE 0.25 L ifruit avec un taux de marge de 16% ;
- En troisième position, suit SODA FRAMBOISE ET FRUITS ROUGE 0,25 L avec un taux de marge de 12,50% ;
- En quatrième position, EAU MINERALE 0.50 L avec un taux de marge de 12% ;
- En cinquième position, BOISSON AU RAISIN MURE 2.00 L ifruit avec un taux de marge de 5,71% ;
- Enfin, vient SODA FRAMBOISE ET FRUITS ROUGE 2,00 L en sixième position avec un taux de marge faible de 5,38%.

Nous constatons que la SARL IBRAHIM & FILS -IFRI doit prendre en considération l'utilité de ce classement, donc il faudra donner plus d'importance aux produits qui apportent une marge très importante.

• **Chiffre d'affaire**

C'est un indicateur qui permet à l'entreprise de réaliser une certaine performance.

Chiffre d'affaire global

Nous allons évaluer le CA global d'IFRI pour le mois de juin et juillet 2018

Tableau 09 : l'évolution du CA global

Désignation	Juin	Juillet
Chiffre d'affaire HT	1 507 070 726,58	1 723 173 157,04

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 13 : présentation graphique de l'indicateur CA global



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

A partir du tableau N°09 et le graphe N°13 nous constatons que le chiffre d'affaire a marqué une augmentation en juillet de 12.54% par rapport au mois de juin, l'augmentation est due à la quantité produite et commercialisé (période de haute saison).

Vente des produits (quantités et valeurs)

La formule de calcul pour le taux de réalisation des ventes est :
Taux de réalisation = (ventes réelles / ventes prévues) x100

- Les ventes en quantités

Tableaux 10 : Le taux de réalisation des ventes en quantités pour juin 2018

Article	Quantité (UM= Pack)				
	Prévision (1)	Réalisation (2)	Taux de réalisation	Ecart (2-1)	Ecart %
EAUX MINERALES PET	4751874,40	4007453,00	84,33%	-744421,4	-15,67%
SODAS PET	1100059,10	875299,00	79,57%	-224760,1	-20,43%
EAUX RRUTEES PET	1252910,40	822436,00	65,64%	-430474,4	-34,36%
EAUX MINERALES VERRE	9828,00	6106,00	62,13%	-3722	-37,87%
SODAS VERRE	51697,80	66618,00	128,86%	14920,2	28,86%
EAUX FRUTEES VERRE	110104,40	50491,00	45,86%	-59613,4	-54,14%
Total	7276474,10	5828403,00	80,10%	-1448071,1	-19,90%

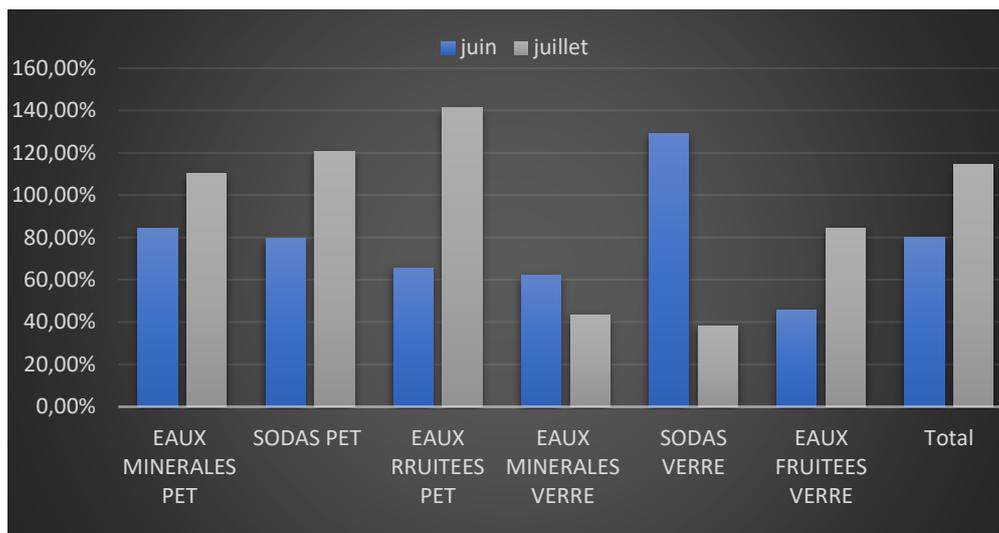
Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Tableaux 11 : Le taux de réalisation des ventes en quantités pour juillet 2018

Article	Quantité (UM= Pack)				
	Prévision (1)	Réalisation (2)	Taux de réalisation	Ecart (2-1)	Ecart %
EAUX MINERALES PET	5206601,40	5737017,00	110,19%	530415,60	10,19%
SODAS PET	776602,40	936185,00	120,55%	159582,60	20,55%
EAUX RRUTEES PET	1133519,80	1600158,00	141,17%	466638,20	41,17%
EAUX MINERALES VERRE	26026,00	11331,00	43,54%	-14695,00	-56,46%
SODAS VERRE	79986,90	30525,00	38,16%	-49461,90	-61,84%
EAUX FRUTEES VERRE	172552,10	145759,00	84,47%	-26793,10	-15,53%
Total	7395288,60	8460975,00	114,41%	1065686,40	14,41%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 14 : Présentation graphique du taux de réalisation des ventes en quantités



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

A partir de ce graphe et les deux tableaux précédents N°10-11, nous constatons que le taux de réalisation de vente est comme suit :

Pour juin les quantités à vendre prévues ont dépassé les quantités vendues pour les produits : Eaux minérale PET, Soda PET, Eaux fruitées PET, Eaux minérales verre et Eaux fruitées verre cela signifie que l'objectif fixé par l'entreprise été surestimé.

En revanche les réalisations de vente pour le produit Soda verre ont dépassé les ventes fixées (objectifs) par l'entreprise ce qui signifie que l'objectif été sous-estimé.

▪ Les ventes en valeurs

Tableaux 12 : Le taux de réalisation des ventes en valeur pour juin 2018

Article	Valeur (UM=DA)				
	Prévision (1)	Réalisation (2)	Taux de réalisation	Ecart (2-1)	Ecart %
EAUX MINERALES PET	463813214,59	400162868,7	86,28%	-63650345,9	-13,72%
SODAS PET	268541449,96	197336965,3	73,48%	-71204484,6	-26,52%
EAUX RRUTEES PET	628442538,02	426003801,6	67,79%	-202438736	-32,21%
EAUX MINERALES VERRE	1978704,00	747232,56	37,76%	-1231471,44	-62,24%
SODAS VERRE	12159322,56	15676369,38	128,92%	3517046,82	28,92%
EAUX FRUITEES VERRE	36720659,14	16560868,32	45,10%	-20159790,8	-54,90%
Total	1411655888,27	1056488105,89	74,84%	-355167782	-25,16%

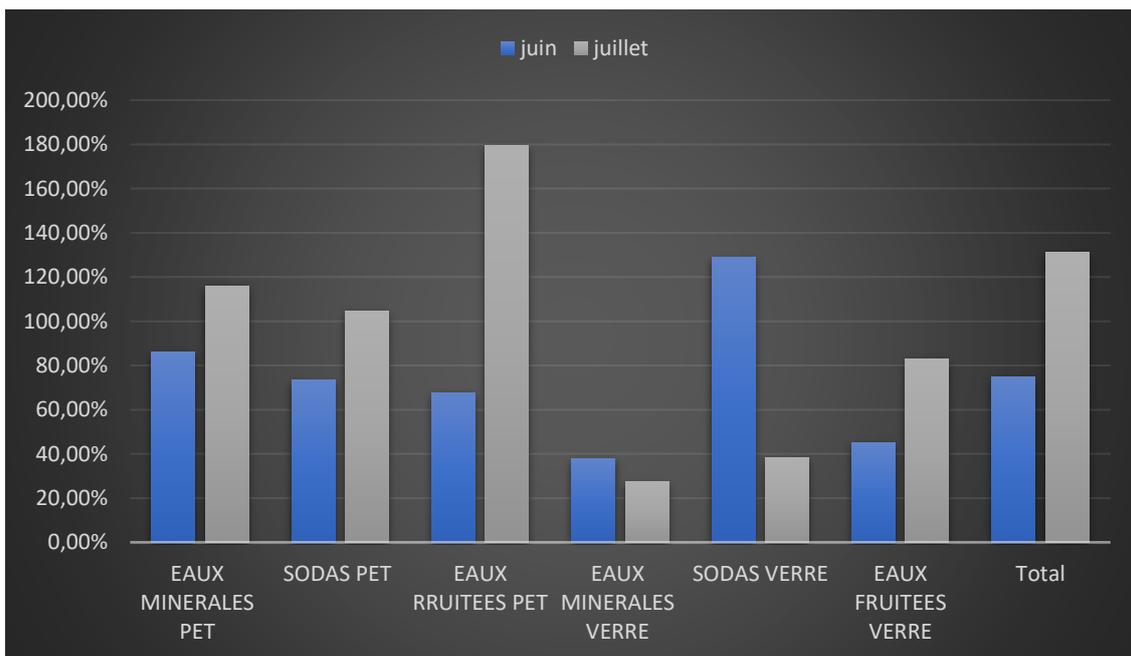
Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Tableaux 13 : Le taux de réalisation des ventes en valeur pour juillet 2018

Article	Valeur (UM=DA)				
	Prévision (1)	Réalisation (2)	Taux de réalisation	Ecart (2-1)	Ecart %
EAUX MINERALES PET	510989339,95	592520077,67	115,96%	81530737,72	15,96%
SODAS PET	210631333,08	220762059,31	104,81%	10130726,23	4,81%
EAUX RRUIITEES PET	377375585,44	677006341,22	179,40%	299630755,78	79,40%
EAUX MINERALES VERRE	5221216,00	1427740,56	27,34%	-3793475,44	-72,66%
SODAS VERRE	18812918,88	7184595,60	38,19%	-11628323,28	-61,81%
EAUX FRUITEES VERRE	57460955,66	47784464,88	83,16%	-9676490,78	-16,84%
Total	1180491349,01	1546685279,24	131,02%	366193930,23	31,02%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 15 : Présentation graphique du taux de réalisation des ventes en valeurs



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

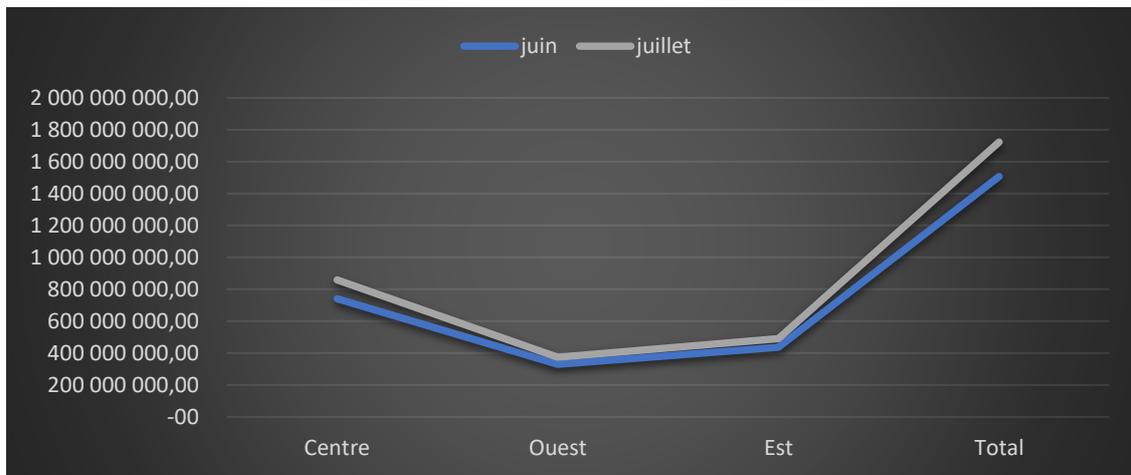
On constate que les taux de réalisations de ces produits : Eaux minérale PET, Soda PET, Eaux fruités PET ont enregistré une croissance en juillet par rapport au mois de juin cela s'explique par l'augmentation de la demande en ce mois de haute saison.

Par contre les taux de réalisations pour les autres produits enregistrent une décroissance en juillet par rapport au mois de juin, surtout le produit Soda verre qui a enregistré une énorme diminution par rapport aux autres, à cause de la baisse de la demande et l'absence de la consommation.

Evolution du CA par région**Tableau 14 : l'évolution du CA par région**

Région/mois	Juin	Juillet
Centre	741 056 244,18	858 610 842,74
Ouest	329 322 083,44	373 614 181,96
Est	436 692 398,96	490 948 132,34
Total	1 507 070 726,58	1 723 173 157,04

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 16 : présentation graphique de l'évolution du CA par région

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

A partir du tableau N°14 et le graphe N°16 nous constatons que la zone du Centre est plus active avec un chiffre d'affaire plus important, suivi par la zone Est et enfin l'Ouest. Du fait de l'éloignement géographique et la présence de plusieurs concurrents locaux, l'entreprise s'est beaucoup plus focalisée sur le Centre et l'Est. Le marché de l'Ouest reste à développer car c'est une part de marché non négligeable.

Evolution du Chiffre d'affaire par client

Les clients d'IFRI sont présentés selon leur importance comme suit :

- Dépositaires ;
- Exclusivité ;
- Catering ;
- Exportation ;
- Autres clients.

Nous allons évaluer le chiffre d'affaire par client, pour que l'entreprise puisse prendre des décisions concernant son importance envers ses clients.

Tableau 15 : le taux de réalisation du chiffre d'affaire par client pour juin 2018

Désignation	Valeur (UM=DA)					Contribution CA en %
	Prévisions	Réalisations	Taux de réalisation %	Ecart	Ecart %	
Dépositaires	998 816 824,92	1 055 683 461,80	105,69%	56 866 636,88	5,69%	70,05
Exclusivité	9 528 396,70	6 517 837,95	68,40%	- 3 010 558,75	-31,60%	0,43
Catering	156 705 061,22	135 611 323,96	86,54%	- 21 093 737,26	-13,46%	9,00
Exportation	11 647 818,30	7 635 436,88	65,55%	- 4 012 381,42	-34,45%	0,51
Autre clients	541 046 510,87	301 622 665,99	55,75%	- 239 423 844,88	-44,25%	20,01
Total	1 717 744 612,00	1 507 070 726,58	87,74%	- 210 673 885,42	-12,26%	100

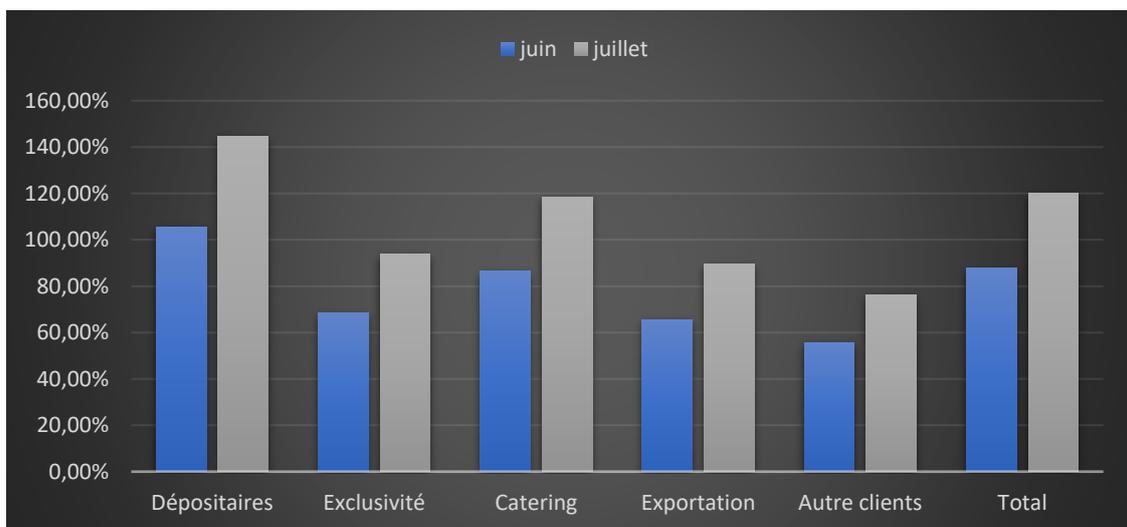
Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Tableau 16 : le taux de réalisation du chiffre d'affaire par client pour juillet 2018

Désignation	Valeur (UM=DA)					Contribution CA en %
	Prévisions	Réalisations	Taux de réalisation %	Ecart	Ecart %	
Dépositaires	833 881 396,79	1 207 060 406,40	144,75%	373 179 009,61	44,75%	70,05
Exclusivité	7 954 964,86	7 452 446,12	93,68%	- 502 518,74	-6,32%	0,43
Catering	130 828 228,03	155 056 951,95	118,52%	24 228 723,92	18,52%	9,00
Exportation	9 724 404,66	8 730 300,20	89,78%	- 994 104,46	-10,22%	0,51
Autre clients	451 703 064,02	344 873 052,36	76,35%	- 106 830 011,66	-23,65%	20,01
Total	1 434 092 058,37	1 723 173 157,04	120,16%	289 081 098,67	20,16%	100

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 17 : présentation graphique du taux de réalisation du chiffre d'affaire par client pour juin et juillet 2018



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

D'après les tableaux N°15-16 et le graphe N°17 :

- Nous constatons que la majorité des segments sont les Dépositaires avec un taux de 105,69% en juin et de 144,75% en juillet 2018.
- En deuxième position les Catering avec un taux de 86,54% en juin et de 118,52% en juillet 2018.
- En troisième position, Exclusivité avec un taux de 68,40% en juin et de 93,68% en juillet 2018.
- En quatrième position l'Exportation avec un taux de 65,55% en juin et de 89,78% en juillet 2018.
- Enfin, les Autres clients se trouvent en cinquième position avec un taux de 55,75% en juin et de 76,35% en juillet 2018.

L'entreprise IFRI doit donner plus d'importance à ses clients selon le classement précédent. De ce fait elle doit leur fournir des bonnes conditions (le transport, la qualité des produits, l'accueil ...), afin de conserver ses relations.

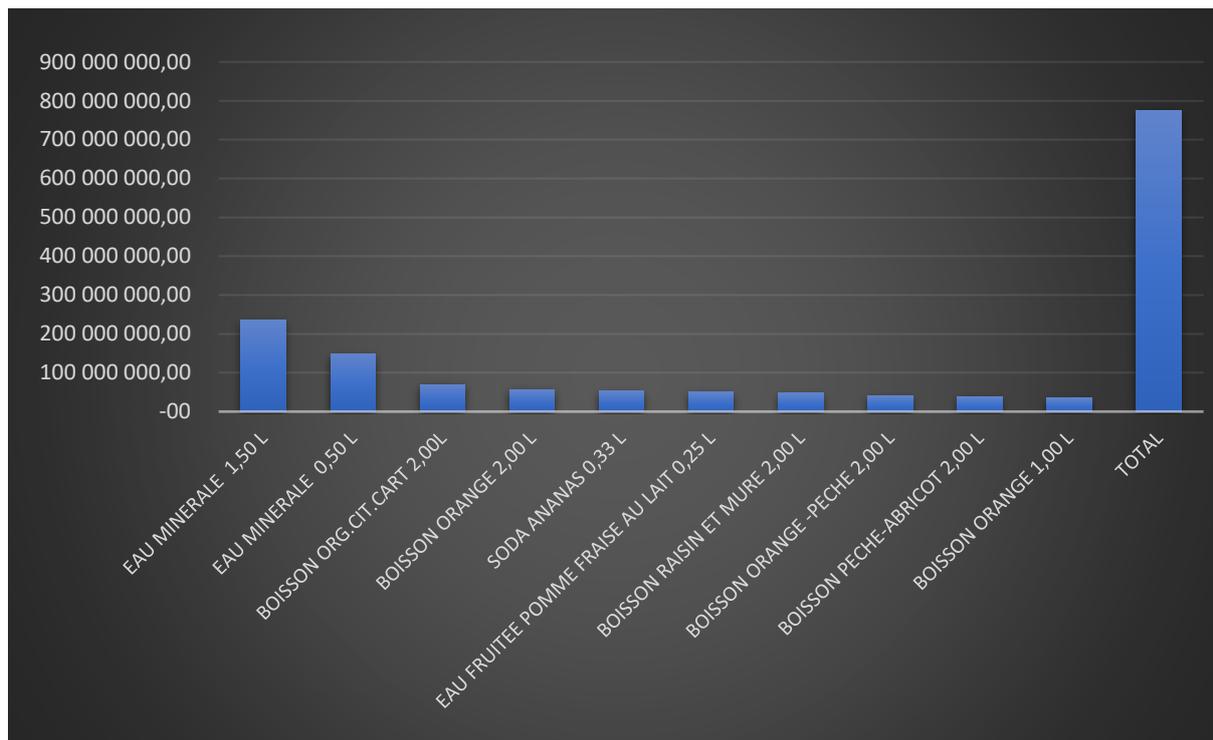
Les Produits les mieux vendus

Tableau 17 : Top 10 pour juin 2018

	CA	Contribution au CA (%)	CUMUL (%)
EAU MINERALE 1,50 L	235 192 623,40	30,33%	30,33%
EAU MINERALE 0,50 L	148 333 193,36	19,13%	49,46%
BOISSON ORG.CIT.CART 2,00L	69 789 125,00	9%	58,45%
BOISSON ORANGE 2,00 L	56 235 145,00	7,25%	65,71%
SODA ANANAS 0,33 L	53 213 145,00	6,86%	72,57%
EAU FRUITEE POMME FRAISE AU LAIT 0,25 L	50 124 154,00	6,46%	79,03%
BOISSON RAISIN ET MURE 2,00 L	47 235 145,00	6,09%	85,12%
BOISSON ORANGE -PECHE 2,00 L	41 123 654,00	5,30%	90,43%
BOISSON PECHE-ABRICOT 2,00 L	39 124 785,00	5,05%	95,47%
BOISSON ORANGE 1,00 L	35 124 478,00	4,53%	100,00%
TOTAL	775 495 447,76	100%	

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 18 : Présentation graphique des produits mieux vendus



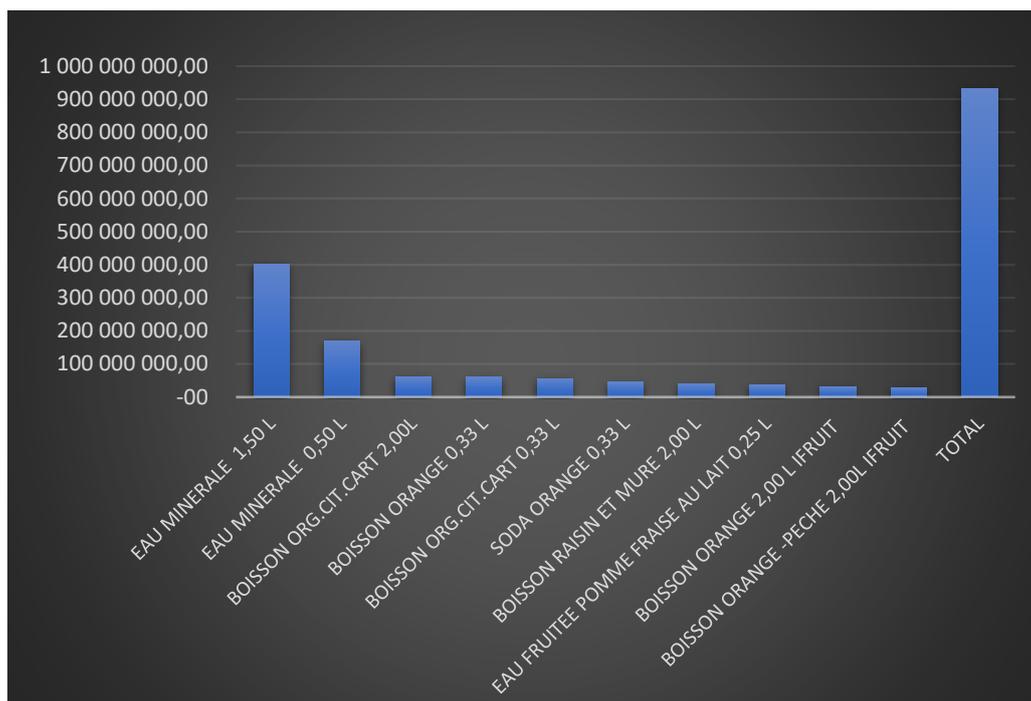
Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Tableau 18 : top 10 pour juillet 2018

	CA	Contribution au CA (%)	CUMUL (%)
EAU MINERALE 1,50 L	401 906 389,96	43,10%	43,10%
EAU MINERALE 0,50 L	170 152 314,49	18,25%	61,35%
BOISSON ORG.CIT.CART 2,00L	61 262 486,91	6,57%	67,92%
BOISSON ORANGE 0,33 L	60 144 763,14	6,45%	74,37%
BOISSON ORG.CIT.CART 0,33 L	56 572 504,99	6,07%	80,44%
SODA ORANGE 0,33 L	45 031 214,00	4,83%	85,27%
BOISSON RAISIN ET MURE 2,00 L	40 231 412,00	4,31%	89,58%
EAU FRUITEE POMME FRAISE AU LAIT 0,25 L	36 123 651,00	3,87%	93,46%
BOISSON ORANGE 2,00 L IFRUIT	32 001 241,00	3,43%	96,89%
BOISSON ORANGE -PECHE 2,00L IFRUIT	29 000 142,00	3,11%	100,00%
TOTAL	932 426 119,49	100%	

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 19 : présentation graphique des produits mieux vendus



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

D'après les tableaux N°17-18 et les graphes N°18-19 nous constatons dans les deux mois que l'eau minéral 1,5L est le produit le mieux vendu avec un chiffre d'affaire trop élevé.

De ce fait, la SARL IFRI doit prendre en considération l'utilité du classement ci-dessous dont elle faudra donner plus d'importance aux produits les plus demandé par le consommateur.

Taux de recouvrement :

Il détermine le degré d'endettement bancaire, c'est-à-dire le niveau d'endettement de l'entreprise. Plus le taux de recouvrement est bas et moins l'entreprise est dépendante des banques pour se financer.

La formule de calcul du taux de recouvrement est la suivante :

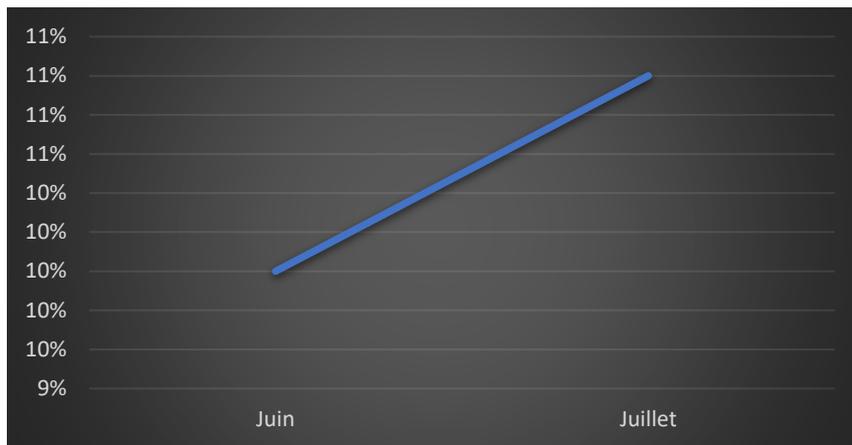
$$\text{Taux de recouvrement} = \text{CA Impayé} / \text{CA réalisé} \times 100$$

Tableau 19 : Taux de recouvrement pour juin juillet 2018

Mois	CA Impayé %	CA Impayé	CA Réalisé	Taux de recouvrement
Juin	10%	105 648 810,6	1056488106	10%
Juillet	11%	170 135 380,7	1546685279	11%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 20 : Représentation graphique du taux de recouvrement



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

D'après le graphe N°20 on remarque que le taux de recouvrement à augmenter du mois de juin au mois de juillet de 10% à 11%.

- **Nombre de nouveau clients**

Cet indicateur montre le dynamisme commercial de l'entreprise et aussi sa capacité à trouver de nouvelles sources de revenus.

La formule de calcul du taux de nouveaux clients est la suivante :

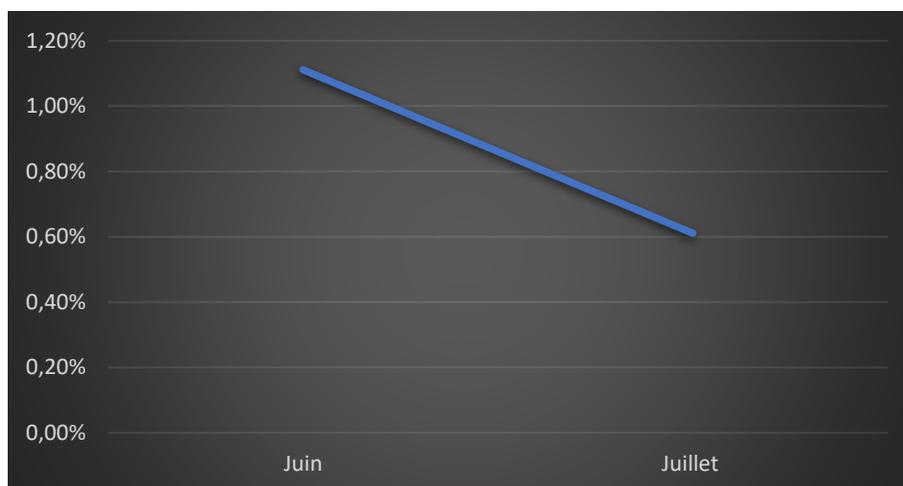
$$\text{Taux de nouveaux clients} = \text{Nombre de nouveaux clients} / \text{nombre total des clients} \times 100$$

Tableau 20 : Le taux de nouveau clients pour les deux mois juin & juillet

Mois/ Clients	Nombre des clients	Nombre de nouveaux clients	Taux de nouveaux clients
Juin	810	9	1,11%
Juillet	819	5	0,61%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 21 : Présentation graphique du taux de nouveau clients pour les deux mois juin & juillet



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Nous remarquons que le taux de nouveaux clients a diminué de juin à juillet de valeur 1,11% à 0,61%.

- **Taux de commandes annulées**

La formule de calcul du taux de commande annulée est la suivante :

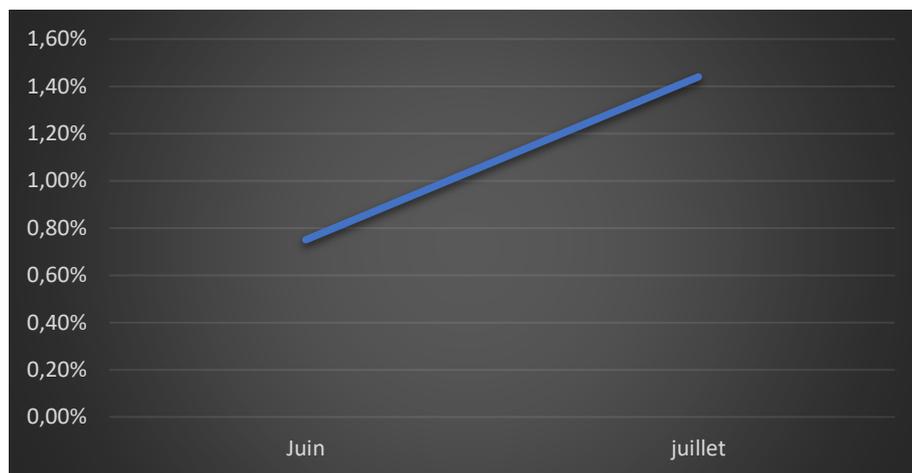
$$\text{Taux de commandes annulées} = \frac{\text{Nombre de commandes annulées}}{\text{nombre de commandes totales}} \times 100$$

Tableau N°21 : Taux de commande annulé pour juin et juillet 2018

Mois / commande	Commande annulée	Commandes totales	Taux de commande annulées
Juin	3	400	0,75%
Juillet	9	625	1,44%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 22 : présentation graphique du taux de commande annulé



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

D'après le tableau N°21 et le graphe N°22 on constate que le taux de commande annulé a augmenté de juin à juillet de valeur 0,75% à 1,44%.

b) Tableaux de bord de production

L'objectif de ce tableau de bord est de mesurer la production de l'entreprise pour donner une certaine performance pour les responsables.

❖ Elaboration d'un tableau de bord de production

Pour bien mener à l'élaboration d'un tableau de bord de production, nous avons jugé utile ces indicateurs suivants :

- Evolution de la production ;
- Les arrêts machines ;
- Taux d'heure supplémentaire ;
- Taux de productivité ;
- Duré moyenne de production par lignes ;
- Taux d'accident de travail ;
- Le taux de produits non-conformes.

Ces indicateurs servent à :

- Mesurer la performance de l'entreprise ;
- Aide au pilotage de l'entreprise ;
- L'établissement de de mesure corrective ;

- **L'évolution de la production (en quantités et en valeur)**

La production en quantité

Tableaux 22 : Le taux de réalisation de la production en quantités pour juin 2018

Article	Quantité (UM= Pack)				
	Prévision (1)	Réalisation (2)	Taux de réalisation	Ecart (2-1)	Ecart %
EAUX MINERALES PET	6788392	4749028	69,96%	-2039364	-30,04%
SODAS PET	1571513	731136	46,52%	-840377	-53,48%
EAUX RRUTEES PET	1789872	1204300	67,28%	-585572	-32,72%
EAUX MINERALES VERRE	14040	6807	48,48%	-7233	-51,52%
SODAS VERRE	73854	81758	110,70%	7904	10,70%
EAUX FRUTEES VERRE	157292	17371	11,04%	-139921	-88,96%
Total	10394963	6790400	65,32%	-3604563	-34,68%

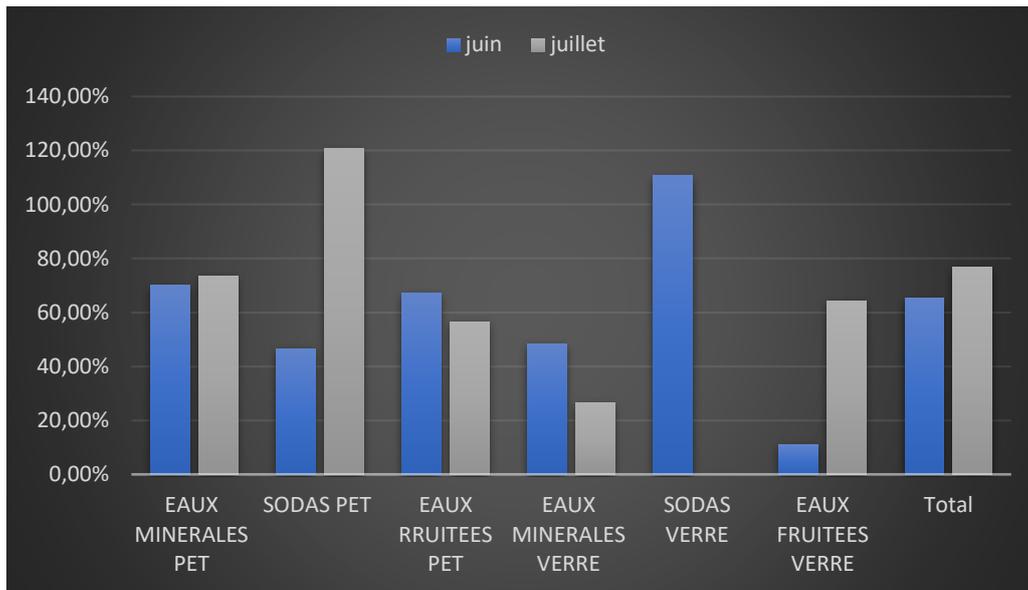
Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Tableaux 23 : Le taux de réalisation de la production en quantités pour juillet 2018

Article	Quantité (UM= Pack)				
	Prévision (1)	Réalisation (2)	Taux de réalisation	Ecart (2-1)	Ecart %
EAUX MINERALES PET	743802	547485,7	73,61%	-196316,3	-26,39%
SODAS PET	1109432	1339091	120,70%	229659	20,70%
EAUX RRUTEES PET	1619314	916623	56,61%	-702691	-43,39%
EAUX MINERALES VERRE	37180	9895	26,61%	-27285	-73,39%
SODAS VERRE	114267	0	0,00%	-114267	-100%
EAUX FRUTEES VERRE	246503	158710	64,38%	-87793	-35,62%
Total	3870498	2971804,7	76,78%	-898693,3	-23,22%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 23 : Présentation graphique du taux de réalisation de production en quantités (juin et juillet)



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Pour juin : d'après le graphe N°23 et le tableau N°22 nous constatons que les quantités prévues pour les produits Eaux Minérales PET, Soda PET, Eaux fruitées PET, Eau Minérales verre, Eaux fruitées verre ont dépassé les quantités réalisées cela signifie, que l'objectif été surestimé.

En revanche pour le produit soda verre la quantité réalisée a dépassé la quantité fixée par l'entreprise ce qui signifie que l'objectif été sous-estimé.

Pour juillet : d'après le graphe N°23 et le tableau N°23 nous constatons que les quantités prévues pour les produits Eaux Minérales PET, Eaux fruitées PET, Eau Minérales verre, Soda verre, Eaux fruitées verre ont dépassé les quantités réalisées cela signifie, que l'objectif été surestimé.

En revanche pour le produit Soda PET la quantité réalisée a dépassé la quantité fixée par l'entreprise ce qui signifie que l'objectif été sous-estimé.

Tableaux 24 : Le taux de réalisation de la production en valeur pour juin 2018

Article	Valeur (UM=DA)				
	Prévision (1)	Réalisation (2)	Taux de réalisation	Ecart (2-1)	Ecart %
EAUX MINERALES PET	616371624,96	421244924,76	68,34%	-195126700,20	-31,66%
SODAS PET	298211078,16	138847485,38	46,56%	-159363592,78	-53,44%
EAUX RRUIITEES PET	727761360,66	524709317,32	72,10%	-203052043,34	-27,90%
EAUX MINERALES VERRE	1924416,00	915677,64	47,58%	-1008738,36	-52,42%
SODAS VERRE	16639708,56	18083731,20	108,68%	1444022,64	8,68%
EAUX FRUITEES VERRE	51426952,32	5298849,84	10,30%	-46128102,48	-89,70%
Total	1712335140,66	1109099986,14	64,77%	-603235154,52	-35,23%

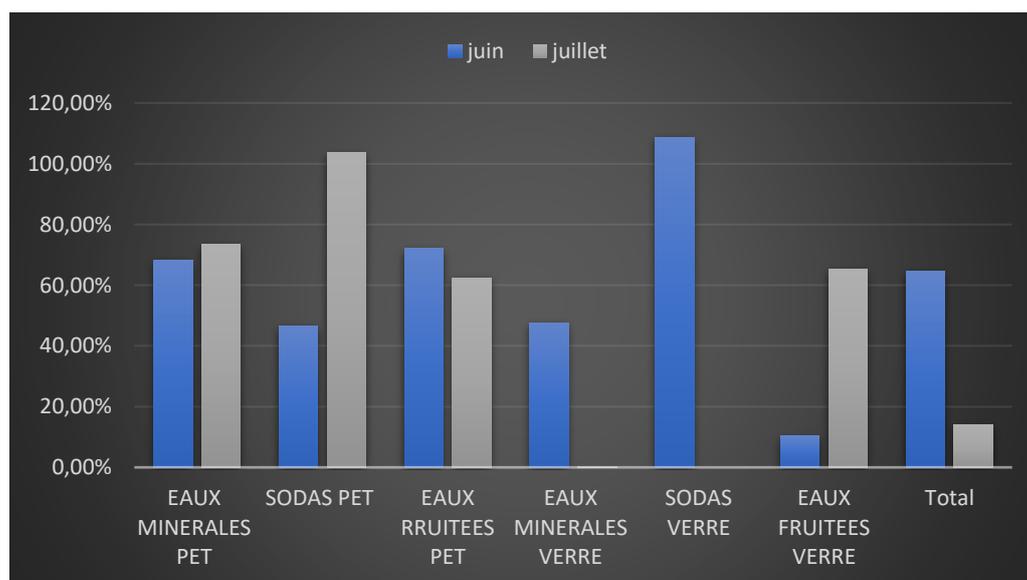
Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Tableaux N°25 : Le taux de réalisation de la production en valeur pour juillet 2018

Article	Valeur (UM=DA)				
	Prévision (1)	Réalisation (2)	Taux de réalisation	Ecart (2-1)	Ecart %
EAUX MINERALES PET	68 4454 829,76	502815685,8	73,46%	-181639143,96	-26,54%
SODAS PET	234 623 220,24	243066887,64	103,60%	8443667,40	3,60%
EAUX RRUIITEES PET	425 914 740,24	265767065,64	62,40%	-160147674,60	-37,60%
EAUX MINERALES VERRE	6214694696,80	1399835,40	0,02%	-6213294861,40	-99,98%
SODAS VERRE	258 819 99,12	0,00	0,00%	-25881999,12	-100,00%
EAUX FRUITEES VERRE	80 453 152,32	52491732,00	65,25%	-27961420,32	-34,75%
Total	7666022638,48	1 065 541 206,48	13,90%	-6600481432,00	-86,10%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 24 : Présentation graphique du taux de réalisation de production en valeur (juin et juillet)



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

On constate que les taux de réalisations de ces produits : Eaux minérale PET, Soda PET, Eaux fruités verre ont enregistré une croissance en juillet par rapport au mois de juin cela s'explique par l'augmentation de la demande en ce mois de haute saison.

Par contre les taux de réalisations pour les autres produits enregistrent une diminution en juillet par rapport au mois de juin, surtout l'Eaux Minérales verre et Soda verre qui ont enregistré une chute libre par rapport aux autres à cause de la baisse de la demande et l'absence de la consommation.

- **Les arrêts machine :**

Ce taux représente la durée d'indisponibilité des machines de production sur la période par rapport à la durée total de disponibilité des machines de production sur la période. C'est un indicateur clé qui permet d'identifier des problèmes d'obsolescence du parc. On peut améliorer cet indicateur en travaillent machine par machine pour identifier rapidement celle qui pose problème.

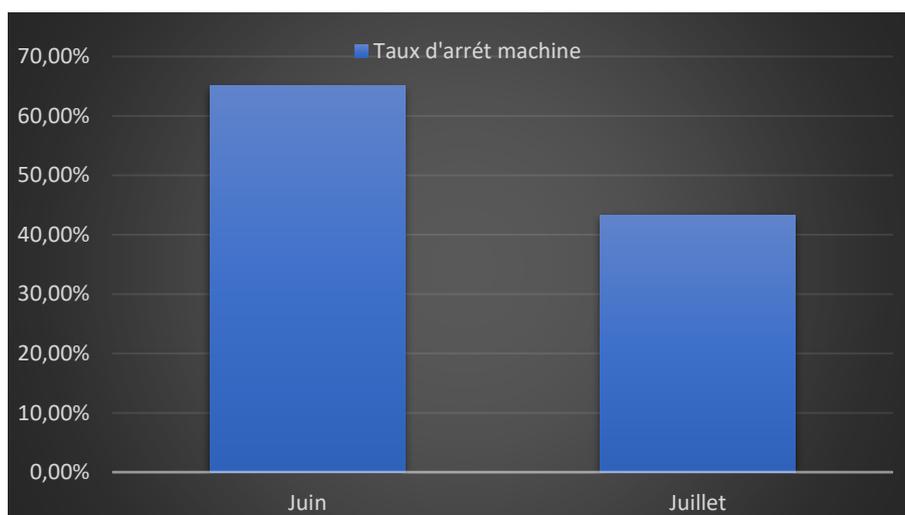
La formule du calcul est la suivante :
Taux d'Arrêt machine = heure indisponibilité / heure disponible x 100

Tableau 26 : taux d'arrêt machine pour juin et juillet 2018

Mois / heure	Temps d'arrêt	H disponible (temps de production)	Taux d'arrêt machine
Juin	3 121,67	4 798,33	65,06%
Juillet	2 470,58	5 713,42	43,24%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 25 : représentation graphique du taux d'arrêt machine



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

D'après le tableau N°26 et le graphe N°25 on remarque que le taux d'arrêt machine en mois de juin est 65,06% ces arrêts sont causés par : des entretient mécanique, qualité (CIP et choc thermique) et coupures d'électricité, ce qui engendre des arrêts machine répétitifs.

Par contre une diminution du taux d'arrêt machine en mois de juillet due aux précautions prisent par l'entreprise pour éviter ces anomalies.

- **Taux d'heure supplémentaire :**

Cet indicateur constitue toute heure de travail effectif effectuée par un salarié au-delà de la durée légale hebdomadaire ou de la durée considéré comme équivalente au sein de l'entreprise.

La formule du calcul du taux d'heure supplémentaire est la suivante :

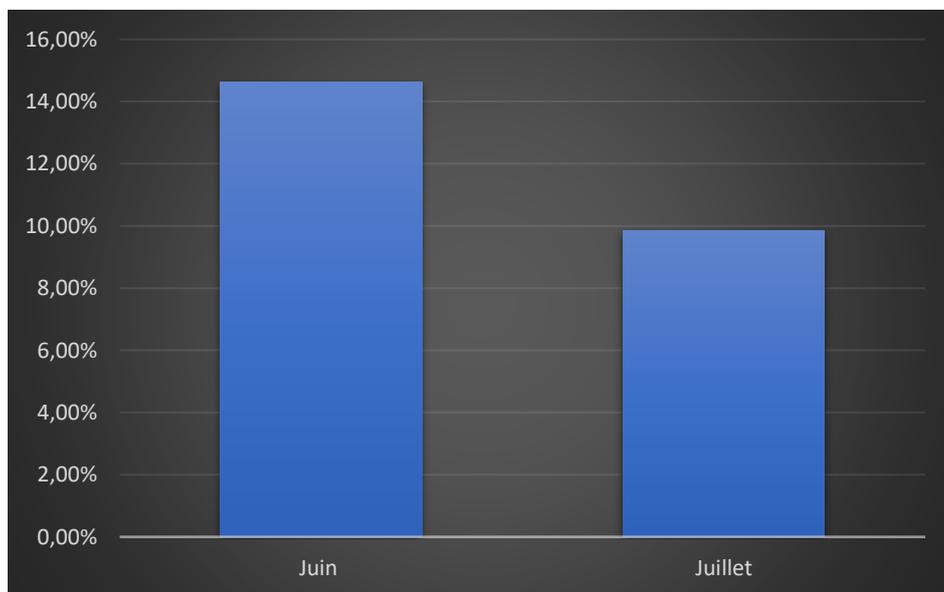
$$\text{Taux d'heure supplémentaire} = \frac{\text{nombre d'heure supplémentaire}}{\text{nombre d'heure totale}} \times 100$$

Tableau 27 : taux d'heure supplémentaire pour juin et juillet 2018

Mois / Heure	H supplémentaire	H totale	Taux d'heure supplémentaire
Juin	942,00	6 444,20	14,62%
Juillet	786,50	7 984,60	9,85%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

Figure 26 : représentation graphique du taux d'heure supplémentaire



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise.

On remarque que le taux d'heure supplémentaire est de 14,62% pour le mois de juin il est élevé par rapport au mois de juillet qui a enregistré un taux de 9,85.

- **LA Productivité**

La productivité permet de mesurer la performance des ressources et efficacité des processus. Il s'agit du nombre ou de la quantité des produits délivrés par rapports au nombre d'heures de travail ou au nombre salarié.

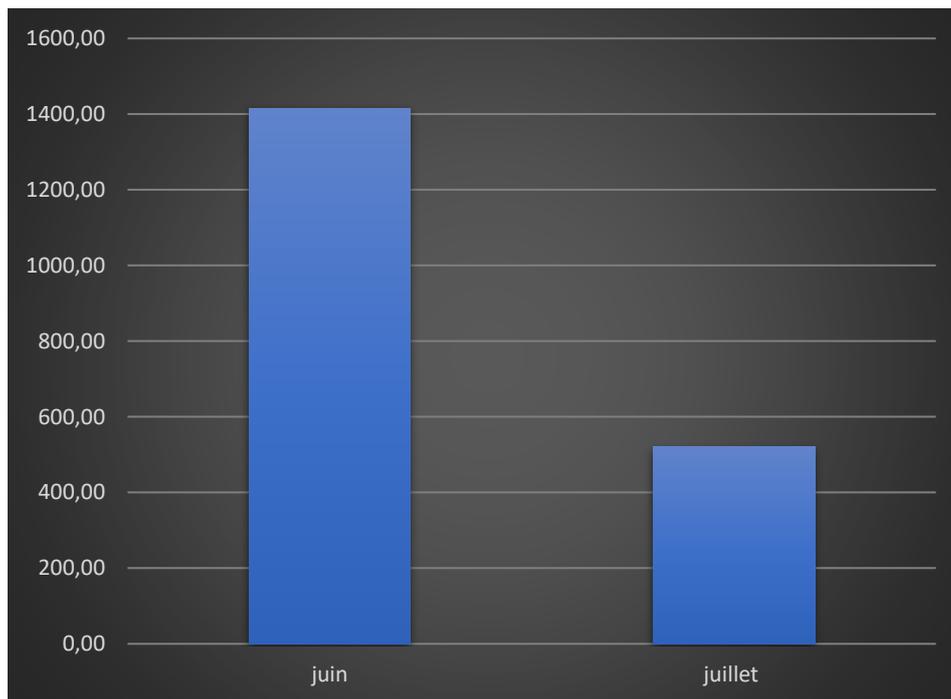
La formule de calcul est la suivante :
Productivité globale = quantités produite / totale d'heure travaillé x 100

Tableau 28 : la productivité globale pour juin et juillet 2018

Mois / Heure	Q produite	Totale H travaillé	Productivité globale
Juin	6790400	4798,33	1415,16
Juillet	2971804,7	5713,42	520,14

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Figure 27 : représentation graphique de la productivité globale



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Nous constatons que la production d'IFRI est très élevée au mois de juin avec une productivité de 1415,16 quantités par heure par rapport au mois de juillet qui a enregistré une productivité de 520,14 quantités par heure.

- **Accident de travail**

Une forte hausse de ce taux peut nous donner de multiples indications : rythme de travail trop rapide, consigne de travail non respecté, une mauvaise formation ou mauvaise adaptation du personnel.

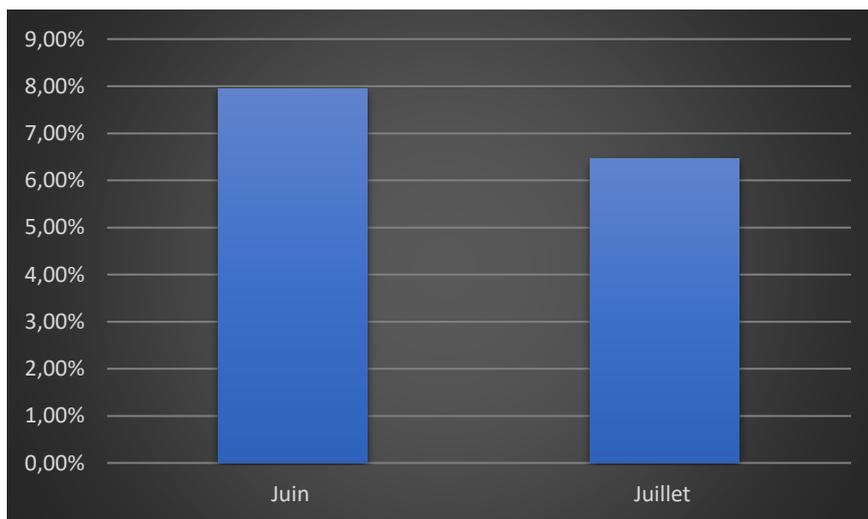
La formule de calcul est la suivante :
Taux d'accident de travail = nombre arrêt mensuel / totale des salariés de production x 100

Tableau N°29 : taux d'accident de travail pour juin et juillet 2018

Mois / Heure	Nombre arrêt mensuel	Salarié de production	Taux d'accident de travail
Juin	17	214	7,94%
Juillet	14	217	6,45%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Figure 28 : représentation graphique du taux d'accident de travail pour juin et juillet 2018



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

On remarque que le taux d'accident enregistré en mois de juin avec un taux de 7,94% est plus élevé que celui enregistré en mois de juillet avec un taux de 6,45% et cela du au rythme de travail qui est trop rapide.

- **Durée moyenne de production**

Cet indicateur nous donne une indication sur le temps nécessaire à la fabrication d'un produit.

La formule de calcul est la suivante :
Durée moyenne de production = temps de production / nombre de lignes

Tableau 30 : temps de production pour juin et juillet 2018

Lignes	Régime des équipes	Jours fériés	Temps d'arrêt /ligne (heur)		Temps de production/ligne (heur)	
			Juin	Juillet	Juin	Juillet
Sassib	02 jours weekend	05-juil	117,83	58,67	602,17	685,33
C20			115,00	53,83	605,00	690,17
CSD			115,67	62,00	604,33	682,00
KSB			115,67	51,67	604,33	692,33
KSB 06			572,83	596,33	147,17	147,67
ASEPTIQUE			164,00	117,75	556,00	626,25
KSB18-2			162,50	131,00	557,50	613,00
KSB18-33			142,50	119,00	577,50	625,00
KRONES1			720,00	744,00	-00	
KRONES MIXTE			450,67	433,33	269,33	310,67
KRV 40			445,00	103,00	275,00	641,00

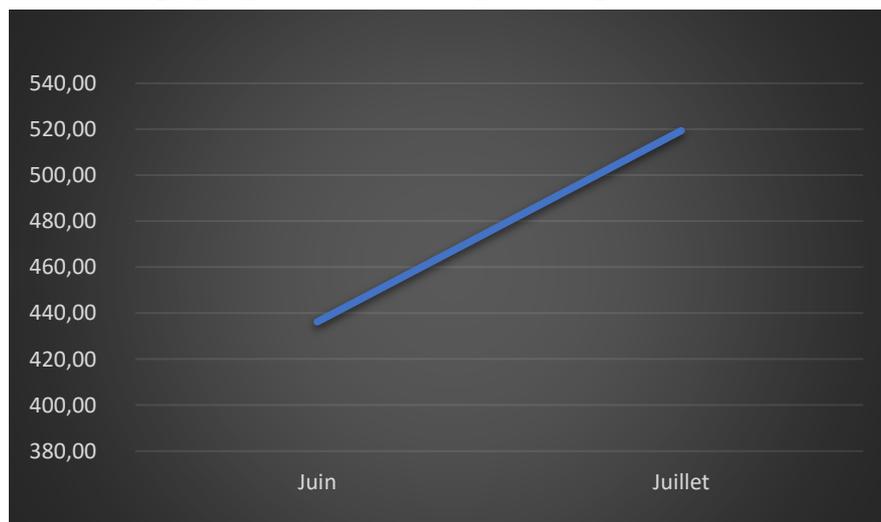
Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Tableau 31 : durée moyenne de production pour juin et juillet

	Nombre de lignes	Temps de production	Duré moyenne de production
Juin	11	4798,33	436,21
Juillet	11	5713,42	519,40

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Figure 29 : Présentation graphique de la durée moyenne de production



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

La durée moyenne de production pour chaque ligne à augmenter du mois de juin au mois de juillet de 436,21 h/ligne 519,40 h/ligne cela est du fait qu'en mois de juillet les commandes clients augmentent donc la production augmente (mois de haute saison).

- **Produit non-conforme**

Cet indicateur permet de mesurer la qualité des produits et indiquer les produits qui ne répondent pas aux exigences relatives à la conformité.

La formule de calcul est la suivante :

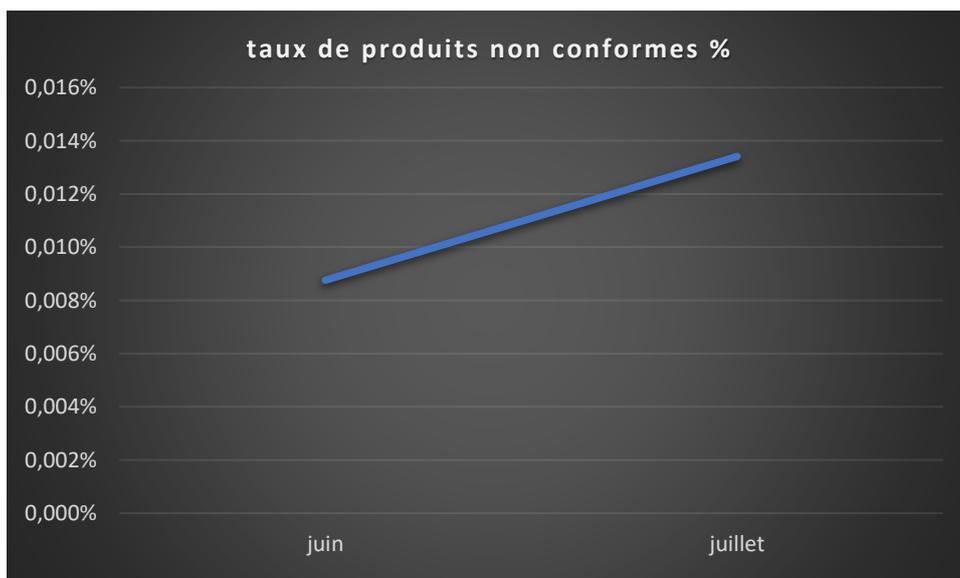
Taux de produits non conformes = (nombre de produits non-conformes / production total) × 100

Tableau 32 : le taux des produits non-conformes pour le mois de juin et juillet 2018

Désignation	Totalité des produits	Produits non conformes	Taux de produits non conformes %
Juin	51 379 800,00	4 500,00	0,009%
Juillet	53 682 288,00	7 200,00	0,013%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Figure 30 : présentation graphique du taux de produit non-conforme pour juin et juillet



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Nous constatons que le taux de produit non-conforme pour juin et juillet est respectivement de 0,009%, 0,013%.

Les produits non-conformes d'IFRI sont ceux qui ont un défaut sur les emballages ou bien le produit lui-même (contenu de la bouteille).

On remarque que le taux de produit non-conforme à augmenter du mois de juin au mois de juillet c'est un taux qui reste raisonnable mais IFRI doit toujours se mettre à l'amélioration continue de la qualité du produit.

c) Tableau de bord RH

C'est un outil de pilotage nécessaire à la gestion de la fonction ressource humaines.

❖ **Elaboration d'un tableau de bord RH**

L'élaboration d'un tableau de bord RH se construit à partir des indicateurs pertinent et fiable qui permettent de comprendre rapidement la situation de la SARL IBRAHIM & FILS IFRI et de mesurer l'efficacité des systèmes ressource humaine.

On a trouvé utile les indicateurs suivants :

- Taux de turnover ;
- Taux d'absentéisme ;
- Taux d'encadrement ;
- Ventilation des types de contrat ;
- Taux de roulement.

• **Taux de turnover**

Exprimé en pourcentage il nous informe du nombre de départ volontaire par rapport au nombre total de salariés présents dans la période. Il doit permettre aux dirigeants d'entreprise de s'interroger sur sa politique sociale : rémunération trop faible, mauvaise ambiance de travail, rythme trop soutenus ...Etc.

La formule de calcul est la suivante :

Taux de Turnover = nombre de départs volontaires / nombre total de salariés présents x100

Tableau 33 : Le taux de turnover pour juin & juillet 2018

Mois	Départs volontaires	Salariés présents	Taux turnover
Juin	4	1 167	0,34%
Juillet	6	1 183	0,51%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Figure 31 : Présentation graphique du taux de turnover pour juin & juillet 2018



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Les causes des absences se traduisent généralement comme suit :

- Une mauvaise ambiance, ou les situations de stress qui peuvent conduire à un environnement professionnel défavorable.
- Les conditions de trajet.
- Les accidents de travail.

Enfin, les absences de confort, c'est-à-dire qui ne sont justifiées par aucun motif valable.

Les conséquences des absences sont multiples :

- Affaiblissement de la productivité et de la performance de l'entreprise dû au retard, au manque de qualité.
- Cela peut affecter les équipes de travail et la motivation générale des autres salariés.
- La charge de travail doit être redistribuée, en répartissant les tâches des salariés, ce qui n'est pas toujours apprécié.

Recommandation pour l'entreprise IFRI

- Analyser la source et la cause de l'absentéisme.
- La communication efficace.
- Avoir de bonne politique et pratique de la gestion des ressources humaines.
- Connaître la personnalité des employés.
- Enfin, il est important de rester ferme surtout en cas d'absence de confort.

- **Taux d'encadrement**

Cet indicateur représente le nombre d'employés que chaque gestionnaire soutient, cet indice est lié à la performance des employés ainsi qu'à la rétention.

Le taux d'encadrement se calcule comme suit :

$$\text{Taux d'encadrement} = \frac{\text{Nombre d'encadrant dans la structure}}{\text{nombre de salaires temps plein}} \times 100$$

Tableau 35 : Le taux d'encadrement pour juin et juillet 2018

Mois	Nombre d'encadrant	Nombre salariés temps plein	Taux d'encadrement
Juin	268	1 167	22,96%
Juillet	268	1 183	22,65%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Figure 33 : Présentation graphique du taux d'encadrement pour juin & juillet 2018



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Nous constatons que le taux d'encadrement pour le mois de juin est de 22,96% puis 22,65% en mois de juillet.

- **Ventilation des types de contrats**

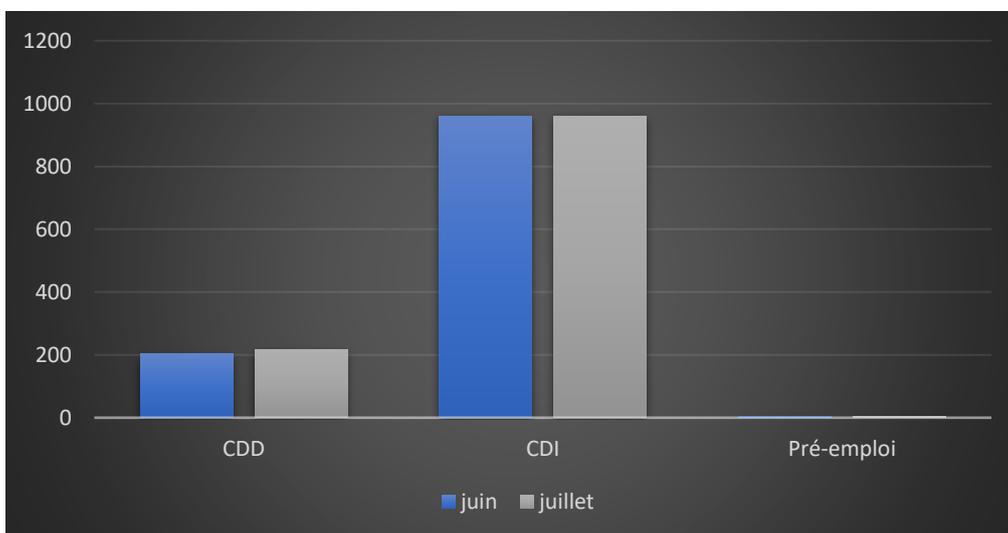
Cet indicateur permet d'avoir une vue sur l'ensemble des contrats CDI et CDD, contrat aidés, temps plein ou temps partiel.

Tableau 36 : ventilation des types de contrats pour juin & juillet 2018

Mois	CDD	CDI	Pré-emploi	Total
Juin	203	961	3	1167
Juillet	217	961	5	1183

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Figure 33 : Présentation graphique des types de contrats pour juin & juillet 2018



Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

D'après le tableau ci-dessus on constate que la SARL IBRAHIM & FILS- IFRI à recruter davantage en mois de juillet par rapport au mois de juin dans le type de contrat pré-emploi et CDD cela est dû au saisonnier recruté en ce mois de haute saison.

- **Taux de roulement**

Le taux de roulement représente le nombre des salariés qui quitte l'entreprise par rapport au nombre moyen des salariés.

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

$$\text{Taux de roulement} = (\text{départs salariés} / \text{effectifs}) \times 100$$

Tableau 37 : Taux de roulement pour juin 2018

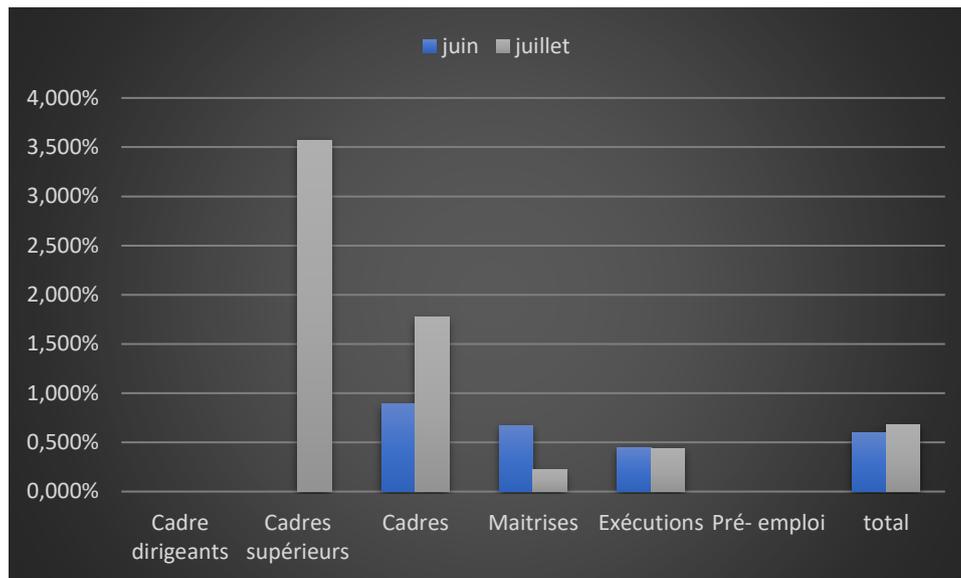
Désignation	Effectifs	Départs salariés	Taux de roulement %
Cadre dirigeants	14	0	0,000%
Cadres supérieurs	29	0	0,000%
Cadres	225	2	0,889%
Maitrises	446	3	0,673%
Exécutions	450	2	0,444%
Pré-emploi	3	0	0,000%
Total	1167	7	0,600%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Tableau 38 : Taux de roulement pour juillet 2018

Désignation	Effectifs	Départs salariés	Taux de roulement %
Cadre dirigeants	14	0	0,000%
Cadres supérieurs	28	1	3,571%
Cadres	226	4	1,770%
Maitrises	453	1	0,221%
Exécutions	457	2	0,438%
Pré-emploi	5	0	0,000%
Total	1183	8	0,676%

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Figure 35 : présentation graphique du taux de roulement pour juin & juillet 2018

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

D'après le tableau N°37-38 et le graphe N°35 :

- Pour la catégorie cadre dirigeant nous n'avons constaté aucun départ salarié en juin e juillet ce qui explique un taux de roulement nul.
- Nous n'avons constaté aucun départ salarié dans la catégorie cadre en mois de juin, alors qu'en mois de juillet on a enregistré un taux de roulement de 3,571%.
- Nous constatons que le taux de roulement pour la catégorie cadre est 0,889% en juin qui a augmenté à 1,770% en juillet.
- Nous remarquons que le taux de roulement pour la catégorie maîtrise est de 0,673% en juin qui a diminué à 0,221% en juillet.
- La catégorie exécution a enregistré un taux de roulement de 0,444% en juin et qui a diminué par la suite à 0,438% en juillet.
- Enfin, le taux de la catégorie pré-emploi est nul en juin et juillet 2018.

Les causes de roulements sont généralement les suivantes :

- Retraite ;
- Fin de contrat et licenciement ;
- Abandon de poste ;
- Essaie non concluant ;
- Démission : certaines démissions sont forcées. D'autres démissions sont dues à l'ambition de certains cadres (ils ont trouvé de meilleures offres et de meilleurs avantages ailleurs). Certaines démissions sont dues aux départs à l'étranger (dans le cadre d'un visa d'installation et ou étude).

Afin de diminuer le taux de roulement l'entreprise, l'entreprise ou l'ensemble de responsable doit :

- Examiner les raisons de roulement ;
- Devenir et évoluer le milieu de travail remarquable ;
- Améliorer le processus d'embauche ;
- Offrir de la formation et des promotions.

d) Tableau de bord financier

❖ L'élaboration d'un tableau de bord financier

Le tableau de bord financier a pour vocation d'éclairer la direction de l'entreprise sur l'évolution des indicateurs financiers afin de lui permettre de prendre des décisions rapides sans attendre la publication des documents comptables complets qui peuvent durer dans le temps.

Il répond en effet à de nombreux besoins :

- Evaluer la rentabilité de l'exploitation ;
- Gérer la trésorerie ;
- Apprécier la structure des actifs
- Mesurer la santé financière

Cette formation sur la conception du tableau financier permettra de mieux comprendre les concepts de la stratégie financière, de construire ses propres tableaux de bord financiers et ainsi maîtriser les techniques de pilotage financier de son activité.

Dans ce cas nous avons jugé utile les indicateurs suivants :

- Fonds de roulement (FR) ;
- Besoin en fonds de roulement (BFR) ;
- Trésorerie (TR).

Tableau 39 : L'actif du bilan de la Sarl IFRI

Libellé	Brut 2016	Amort/prov 2016	Net 2015	Net 2016
Actif fixe				
Ecart d'acquisition	0	0	0	0
Immobilisations incorporelles	16.301.041	13.501.706	2.953.299	2.799.335
Immobilisations corporelles	17.303.775.934	7.951.798.731	8.331.916.696	9.351.977.202
Immobilisations en cours	2.207.355.513	0	1.290.248.064	2.207.355.513
Immobilisations financières	461.737.107	16.152.457	451.656.320	445.584.650
Total actif fixe	19.989.169.594	7.981.452.894	10.076.774.589	12.007.716.700
Actif circulant				
Valeur d'exploitation				
Stocks et encours	3.345.342.960	30.060.440	2.509.313.814	3.315.282.520
Valeurs réalisables				
Clients	4.411.739.922	108.952.757	3.520.665.441	4.302.787.165
Autres débiteurs	2.135.043.506	19.723.724	1.979.378.415	2.115.319.783
Impôts et assimilés	380.500.398		666.401.492	680.500.394
Autres créances	39.789.394		31.946.686	39.789.394
Valeurs disponibles				
Placements et autres placements	0	0	0	0
Trésorerie	2.127.663.534		3.733.311.582	2.127.663.534
T. A. Circulants	12.740.079.714	158.736.920	12.441.017.431	12.581.342.793
Total actif	32.729.249.308	8.140.189.814	22.517.791.720	24.589.059.493

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Tableau 40 : Passif du bilan de la Sarl IFRI

Libellé	2015	2016
Capitaux propres		
Capital émis	1.293.000.000	1.293.000.000
Primes et réserves	10.096.063.658	11.763.171.608
Résultats net	2.201.994.393	1.942.855.865
Total des capitaux propres	13.591.058.052	14.999.027.472
Passif non courant		
Emprunts et dettes financières	2.503.578.447	3.430.364.214
Impôts	2.372.385	1.305.972
Produits et provisions constaté d'avance	16.973.639	2.910.000
Total passif non courant	2.522.924.741	3.434.580.187
Passif courant		
Fournisseurs et compte rattachés	2.542.317.035	2.163.453.958
Impôt	610.308.242	534.851.844
Autres dettes	3.243.283.531	3.451.536.816
Trésorerie passif	7.900.389	5.609.217
Total passif courant	6.403.809.197	6.155.451.835
Total général passif	22.517.791.720	24.589.059.483

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

Tableau 41 : Passage du bilan comptable au bilan fonctionnel

Emplois	2016	Ressources	2016
Immobilisation incorporel	16.301.041	Capitaux propres	14.999.027.472
Immobilisation corporel	17.303.775.934	Amortissement et provision	8.140.189.814
Immobilisation financier	461.737.107	Dettes financières	3.430.364.214
Emplois stables	17.781.814.442	Ressources stables	26.569.581.500
Stock de marchandises	3.315.282.529	Dettes fournisseur	2.163.453.985
Créances clients	4.302.787.165	Dettes fiscale et social	0
Actif circulant	7.618.069.964	Passif circulant	2.163.453.985
Trésorerie positive	25.399.884.136	Trésorerie négative	28.733.035.48

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

- **Le fond de roulement :**

Le FR représente une ressource durable mise à disposition de l'entreprise pour financer des besoins du cycle d'exploitation ayant un caractère permanent. Il met en relation les investissements (emplois stables) et leurs financements (ressources stables).

La formule de calcul est la suivante :
FR = Ressources stables – emplois stables

Tableau 42 : le fond de roulement de la SARL IFRI

Ressources stables	Emplois stables	Fond de roulement
26.569.581.500	17.781.814.442	8.787.767.058

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

D'après le tableau N°42 on constate que le fond de roulement est positif c-à-d que la SARL Ifri finance ses emplois stables par ses ressources stables et l'excédent dégagé permet de financer son actif circulant.

- **Le besoin en fond de roulement :**

C'est un indicateur très important pour les entreprises. Il représente les besoins de financement à court terme d'une entreprise résultant des décalages des flux de trésorerie correspondant aux décaissements et aux encaissements liés à l'activité opérationnelle.

La formule de calcul est la suivante :
BFR = Actif circulant – passif circulant

Tableau 43 : Le besoin en fond de roulement de la SARL IFRI

Actif circulant	Passif circulant	Besoin en fond de roulement
7.618.069.694	2.163.453.958	5.454.615.736

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

D'après le tableau N°43 on constate que le BFR est positif c.-à-d. que la SARL « IFRI » possède plus de stocks et de créances que de dette fournisseurs

- **La trésorerie :**

C'est un indicateur comptable et financier fondamental pour une entreprise. Sa détermination, son analyse et son suivi permettent de pratiquer une gestion efficace des affaires.

La formule de calcul est la suivante :
TR = FR – BFR

Tableau 44 : La trésorerie de la SARL IFRI

Fond de roulement	Besoin en fond de roulement	Trésorerie
8.787.767.058	8.787.767.058	3.333.151.322

Source : réalisé par nous-mêmes à partir des données de l'entreprise

D'après le tableau N°44 on constate que la SARL IFRI a dégagé une trésorerie positive ce qui signifie que son fond de roulement a absorbé la totalité du BFR tout en générant un excédent de trésorerie.

III. Phase de mise en œuvre

Cette phase est constituée de deux étapes :

1) Etape 08 : Choix de progiciel

Aujourd'hui, les entreprises ont besoin d'exploiter un progiciel qui leur permet de faciliter les tâches des différentes structures de l'entreprise.

L'entreprise IFRI a choisi le progiciel ERP x3 « **Entreprise Ressource Planning** » pour une meilleure coordination et planification de ses ressources.

Le progiciel ERP X3 permet donc à la SARL IFRI :

- L'optimisation des processus de gestion (flux économiques et financiers),
- La cohérence et homogénéité des informations (un seul fichier articles, un seul fichier clients, etc.) qui permet de respecter des normes,
- L'intégrité et unicité du Système d'information,
- Le partage du même système d'information facilitant la communication interne ou la mobilité,
- La globalisation de la formation (même logique, même ergonomie),
- Une aide à la productivité,
- Un contrôle centralisé de l'entreprise,
- Une aide à prise la décision rapide.

2) Etape 09 : intégration et déploiement de la solution

Par conséquent, notre tableau de bord sera peut-être fonctionnel et sa nécessité une formation spécifique pour le sous-directeur du contrôle de gestion (responsable) ainsi que son équipe (contrôleur de gestion)

IV. Phase d'amélioration permanente

Cette phase est la dernière de la méthode GIMSI, elle est constituée de l'étape suivante :

1) Etape 10 l'audit du système

L'audit a pour objet d'analyser la pertinence du système installé et de définir les actions nécessaires pour l'améliorer.

L'amélioration continue de la SARL IFRI se fait en quatre phases qui sont :

- Planifier ;
- Faire ;
- Vérifier ;
- Agir.

L'objectif final d'IFRI est de :

- Maitriser les produits non conformes ;
- Surveiller (analyser, mesurer les processus et vérifier la conformité des produits) ;
- Analyser les données.

Conclusion

Pour avoir un pilotage efficace dans une organisation, il est nécessaire que cette dernière dispose de différents tableaux de bord, chacun de ces derniers, doit être lié à la structure qui lui convient.

Dans ce chapitre nous avons opté pour la méthode GIMSI qui nous a conduits à la conception et la réalisation d'un tableau de bord commerciale, production, ressources humaines et financier afin d'interpréter les écarts et les taux constatés.

L'importance du tableau de bord dans la SARL IFRI se traduit par la transmission d'un flash hebdomadaire sur les réalisations de la production et des ventes, afin de vérifier, analyser, contrôler et dégager les écarts entre les prévisions et les réalisations concernées. Ainsi, le contrôleur de gestion programme une réunion dans le nécessaire avec la direction générale et l'ensemble de la gérance pour débattre les écarts de réalisation et mettre en place des plans d'action pour remédier aux écarts constatés.

Conclusion

Conclusion générale

A l'issue de l'analyse effectuée tout au long de ce mémoire, le rappel de certains faits et la récapitulation de quelques remarques nous semblent indispensables.

Nous commençons par rappeler la nécessité de disposer un système de mesure de performance ; ce système présente un aspect primordiale qui permet aux entreprises de s'auto-évaluer en vue d'améliorer ses performances car ces dernières années ont été marquées par des mutations majeures de l'environnement économique et institutionnel, et face à un consommateur de plus en plus volatil dans ses choix, les entreprises ont vu s'exacerber entre elles une vive concurrence par les prix et/ou par le service, au point que certains n'hésitent plus à parler d'hyper-compétition.

C'est pourquoi, l'entreprise n'a jamais eu autant besoin des compétences du contrôle de gestion pour faire face aux contraintes liées aux exigences des marchés, à la complexité et à l'incertitude.

En effet, le contrôle de gestion est conçu pour limiter les risques que fait courir l'entreprise, d'une mauvaise gestion des processus sur lesquels repose sa performance.

Toutefois, les tableaux de bord occupent une place importante au sein du contrôle de gestion, dans la mesure où ils permettent aux gestionnaires de prendre des décisions et de disposer d'un réseau d'indicateurs, en fonction de leur contribution à l'efficacité de l'action, pour guider les comportements vers les objectifs et la réalisation de la stratégie de l'entreprise.

La SARL IBRAHIM et Fils « IFRI » est une structure qui met au service de sa clientèle une multitude d'activités. En dehors de son activité principale qui est la production et la commercialisation elle offre d'autres services comme le transport, le transit, la consignation...etc. Alors après avoir présenté IFRI on a constaté que cette entreprise demeure une entreprise stratégique. Elle assure toutes les activités relatives à son activité productive depuis les approvisionnements en matière première jusqu'à la vente aux détaillants.

Au terme de notre travail de recherche à travers le thème « le tableau de bord comme outil de contrôle de gestion » nous avons essayé de montrer la place du contrôle de gestion dans l'entreprise et de savoir l'utilité de TBG et son application de ce fait on a mené une étude de terrain au niveau de la SARL IFRI. Notre cas pratique nous a permis d'exploiter nos connaissances théoriques à la mise en place du tableau de bord de gestion afin de confirmer ou d'infirmer les hypothèses que nous avons posées dans l'introduction générale.

Cette recherche nous a permis de comprendre que, la SARL IFRI utilise le tableau de bord comme un outil d'amélioration de la performance puisqu'il permet de suivre l'évolution de l'activité au regard des objectifs fixés. Ce qui confirme l'hypothèse N°1.

Ce travail nous a montré que les tableaux de bord de gestion utilisés par l'entreprise IFRI sont le tableau de bord commercial, de production, de ressource humaine. Ce qui confirme notre deuxième hypothèse.

Notre principal objectif de recherche est d'élaborer un tableau de bord commercial, production, ressource humaine et financier pour l'entreprise IFRI. Cela, nous a permis de comprendre que l'élaboration du tableau de bord de gestion est le résultat d'une démarche longue et complexe dont l'efficacité dépend de l'enchaînement et la rigueur avec laquelle sont menés ses étapes ainsi que le respect des principes d'élaboration à partir des documents internes consultés et des informations collectées. Nous avons aussi constaté que, une méthode de mise en place d'un tableau de bord est très recommandée. De ce fait la méthode GIMSI que nous avons choisie dans notre travail, nous semble la plus adéquate en identifiant l'environnement et les objectifs de l'entreprise, ce qui confirme notre troisième hypothèse.

Ce stage nous a permis d'acquérir de nouvelles connaissances théoriques et les mettre en pratique dans le cadre de la gestion des entreprises, nous espérons que ce travail contribuera à améliorer le système de contrôle de gestion de l'entreprise IFRI en général et son système de tableau de bord de gestion en particulier.

Bibliographie

Bibliographie

- ALAZARD.C, SEPARI.S, « contrôle de gestion : manuel et application », Edition Dunod, Paris, p03.
- ANTHONY. R ; Cité in : le Duff. R ; Cliquet. G ; Valhen C-A ; « Encyclopédie de gestion et de management », Dalloz, Paris, p194
- GIRAUD(F) et autres : contrôle de gestion et pilotage de la performance, édition Gualino, France, 2002, p34.
- ALAZARD(C) et SEPARI (S) : contrôle de gestion, manuel et application, édition Dunod, 4e édition, Paris,1998, p.31
- MAHE(H) : dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, édition Economica, Paris, 1998.p11
- ANTHONY (R.N): Planning and Control Systems: A Framework for Analysis, Harvard University,1965, p.17.
- ROUACH(M) et NAULLEAU(G) : contrôle de gestion bancaire et financier, revue banque éditeur, 3e édition, Paris, p.49. 6
- ANTHONY (R.N): the management control function, the Harvard Business School press, Boston, 1998, p.10.
- HERVE (Arnaud) : le contrôle de gestion...en action, édition Liaisons, 2001, p.9.
- BOUQUIN(H) : les fondements du contrôle de gestion, Presse universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892 ; Paris.P.12.
- EL GADI A (1996), « Audit et contrôle de gestion », Mithaq-almaghrib, p56.
- ALAZARD C, SÉPARI S, Op Cit, p 18.
- ALAZARD C, SÉPARI S, Op Cit, p 18.
- BOUQUIN.H, « le contrôle de gestion », paris, 2006, p.34.
- LONING H & All (2008), « le contrôle de gestion, organisation, outils, pratiques », Paris, 3^{ème} édition Dunod p285.
- BESCOS P & All (1997), « Contrôle de gestion de management », paris, 4^{ème} édition, Montchrestien
- LANGLOI L, BONNIER C, BRINGER M (2006), « contrôle de gestion », Editions Focher, paris, p18
- GUERNY J, GUIRIEC J C (1998), « contrôle de gestion et choix stratégique », Edition Delmas, paris, p 197.
- LANGLOI L et All, Op Cit, p18.
- BARA S, BELAID F (2013), « Mise en place d'un système de calcul de coût par la méthode ABC cas entreprise Danone Djurdjura » mémoire fin de cycle, p 5.
- DORIATH (B) et autre : comptabilité et gestion des organisations, édition Dunod, 7e édition, Paris, 2010, p.297.
- Ibid, p.297.
- GERVAIS(Michel) : contrôle de gestion, édition Economica, 7e édition, Paris, p.273.
- ARDOIN (J.L) : plans et budget, encyclopédie de gestion, édition Economica, Paris, 1989, p. 2078
- Claude ALAZARD Sabine SEPARI, op.cit. p.19.
- C.ALAZARD, S. SEPARI, op. cit.p.33.
- REIX(R) : système d'information et management de l'organisation, Vuibert, 5e édition, 2005, p.3.
- MARSAL(C) et TRAVAILLE(D) : les systèmes d'information de pilotage, les tableaux de bord, FARGO-centre de recherche en finance, Architecture et gouvernance des organisations, cahier du FARGO, n°1060901, Septembre, 2006, p.2.

- IBID, p.2.
- LONING(H) et autre : op.cit, p.208.
- BOISSELIER(P) : contrôle de gestion, cours et application, édition Vuibert, Espagne, 1999.p.40.
- BOIX Daniel, Le tableau de bord, un dispositif de management, Ed. D'Organisation, Paris, 2005, P.04.
- Claude ALAZARD, Sabine SEPAR, DECF Contrôle de gestion, Ed.Dunod, 5ème éditions, Paris, P.591
- SAULOU.J. Y, Le tableau de bord du décideur, Les éditions d'organisation, Paris, 1982, P.40.
- Michel Coucoureux, Thierry Cuyaubère, Jacques Muller, DCG contrôle de gestion, Ed. Nathan, P. 446
- Alain Fernandez, Les nouveaux tableaux de bord des managers, Ed. EYROLLES, 5Eme édition, paris, 2010, P.3.
- LEROY. Michel, Le tableau de bord au service de l'entreprise, Editions d'Organisation, Paris, 2001, P.42.
- Michel Leroy, OP-CIT, P.43
- FERNANDEZ.A, Les nouveaux tableaux de bord des managers, Ed. D'Organisation, Groupe Eyrolles,
- 4Eme édition, Paris, 2008, P.8-12.
- FERNANDEZ.A, OP-CIT, P.13.
- ALAZARD.C, SEPAR.I.S, OP.CIT, P.599-602
- Michel FIOL, Hugues JORDAN et Emilie SULLA, « Renforcer la cohérence d'une équipe », Dunod, paris, 2004
- Bourguignon Annick, Véronique MALLERT, Hanne NORREKLIT, 2001, Balanced scorecard versus French tableau de bord : beyond dispute, a cultural and ideological perspective, 2001
- AROUS (K) et GAMMOUDI (L) : la mesure de la performance : le poids de la stratégie des compétences dans la vision stratégique des entreprises, Colloque Ecole de Commerce ISTECC, Paris, 2012, p.8.
- GERMAIN (Christophe) : tableau de bord, édition éthique, Lille, 2003, p.52.
- KAPLAN (R) et NORTON (D) : le tableau de bord prospectif, édition d'Organisation, Paris, 2003, p.13.
- KAPLAN (R) et NORTON (D) : comment utiliser le tableau de bord prospectif, édition d'Organisation, Paris,
- 2001, p.90.
- GIRAUD (Françoise) : contrôle de gestion et pilotage de performance, édition Gualino, Paris, 2003, p.98.
- JAULENT (P) et QUARES (M.A) : pilotez vos performances, édition Afnor, 2e édition, 2008, p.83.
- GIRAUD (F) et autre : contrôle de gestion et pilotage de la performance, édition Gualino, 2e édition, Paris,
- 2004, P. 100.
- RAMPERSAD (H.R) : total performance scorecard, réconcilier l'homme et l'entreprise, édition Springer-Verlag, Paris, 2005, p.45.
- HORNGEREN (C) : contrôle de gestion et gestion budgétaire, édition Education, 3e édition France, 2006, p.98.
- KAPLAN (R) et NORTON (D) : op.cit. p.123.

Annexes

Tableau de bord des réalisations de production par rapport aux objectifs

Famille de Produit	Objectif	Réalisation	Taux (%)
BOISSON FRUITEE GAZEIFIEE CANETTE	74 592,00		
BOISSON FRUITEE GAZEIFIEE PET	65 268,00		
BOISSON FRUITEE GAZEIFIEE VERRE	24 616,00		
BOISSONS AU LAIT PET	102 325,00		
EAUX FRUITEES CANETTE	135 553,00	17 724,00	13,08%
EAUX FRUITEES LACTEES VERRE	207 037,00	146 342,00	70,68%
EAUX FRUITEES PET	1 619 314,00	916 623,00	56,61%
EAUX FRUITEES VERRE	246 503,00	158 710,00	64,38%
EAUX MINERALES GAZIFIEES PET	155 896,00	67 954,00	43,59%
EAUX MINERALES GAZIFIEES VERRE	78 260,00	61 367,00	78,41%
EAUX MINERALES PET	7 438 002,00	5 474 857,00	73,61%
EAUX MINERALES VERRE	37 180,00	9 895,00	26,61%
ENERGY DRINKS CANETTE	7 000,00		
ENERGY DRINKS PET	21 212,00		
ENERGY DRINKS VERRE	42 000,00		
SODAS CANETTES	161 899,00		
SODAS PET	1 109 432,00	1 339 091,00	120,70%
SODAS VERRE	114 267,00		
	11 640 356,00	8 192 563,00	70%

Objectif	Réalisation	Taux (%)
24 913 728,00		
18 275 040,00		
8 221 744,00		
27 906 595,08		
55 319 904,48	7 235 657,76	13,08%
75 259 879,44	54 103 107,36	71,89%
425 914 740,24	265 767 065,64	62,40%
80 453 152,32	52 491 732,00	65,25%
24 036 891,84	11 098 506,96	46,17%
15 370 992,00	12 018 113,28	78,19%
684 454 829,76	502 815 685,80	73,46%
6 214 696,80	1 399 835,40	22,52%
1 512 420,00		
6 544 326,24		
15 109 920,00		
56 600 937,84		
234 623 220,24	243 066 887,64	103,60%
25 881 999,12		
1 786 615 017,40	1 149 996 591,84	64%

Tableau de bord des réalisations commerciaux par rapport aux objectifs

Famille	Objectif	Réalisation	Taux (%)	Objectif	Réalisation	Taux (%)
BOISSON FRUITEE GAZEIFIEE CANETTE	52 214,40			17 752 896,00		
BOISSON FRUITEE GAZEIFIEE PET	45 687,60			15 351 033,60		
BOISSON FRUITEE GAZEIFIEE VERRE	17 231,20			6 892 480,00		
ENERGY DRINKS CANETTE	4 900,00			1 666 000,00		
ENERGY DRINKS PET	14 848,40			4 989 062,40		
ENERGY DRINKS VERRE	29 400,00			11 760 000,00		
EAUX FRUITEES PET	1 133 519,80	1 600 158,00	98,82%	377 375 585,44	677 006 341,22	125,58%
EAUX MINERALES PET	5 206 601,40	5 737 017,00	77,13%	510 989 339,95	592 520 077,67	81,17%
SODAS PET	776 602,40	936 185,00	84,38%	210 631 333,08	220 762 059,31	73,37%
EAUX FRUITEES LACTEES VERRE	144 925,90	164 788,00	79,59%	58 329 776,23	66 321 654,24	79,59%
EAUX FRUITEES VERRE	172 552,10	145 759,00	59,13%	57 460 955,66	47 784 464,88	58,21%
EAUX MINERALES GAZIFIEES PET	109 127,20	83 782,00	53,74%	12 570 841,92	9 858 431,55	54,90%
SODAS VERRE	79 986,90	30 525,00	26,71%	18 812 918,88	7 184 595,60	26,73%
EAUX MINERALES GAZIFIEES VERRE	54 782,00	66 978,00	85,58%	11 889 696,00	7 145 993,52	42,07%
SODAS CANETTES	113 329,30	6 600,00	4,08%	47 116 656,48	2 956 995,39	4,39%
JUS PURS PET		4 007,00			2 020 960,52	
EAUX MINERALES VERRE	26 026,00	11 331,00	30,48%	5 221 216,00	1 427 740,56	19,14%
BOISSONS AU LAIT PET	71 627,50	2 436,00	2,38%	23 152 394,33	646 951,40	1,96%
EAUX FRUITEES CANETTE	94 887,10	3,00	0,00%	42 129 872,40	1 332,00	0,00%
SPORT DRINKS PET		-			2 822,35	
	8 148 249,20	8 789 569,00	108%	1 434 092 058,37	1 635 634 775,51	114%

Liste des Abréviations

- **CDG** : Contrôle De Gestion
- **DRH** : Direction des Ressources Humaines
- **GIMSI** : Généralisation, Information, Méthode de mesure, Système, Individualité.
- **JANUS** : Jalonner, Justifier, Analyser, Architecture, Normaliser, Normé, Unifier, Utiliser, Structurer, Situer.
- **OVAR** : Objectifs, Facteurs, Actions, Indicateurs.
- **PET** : Polyéthylène Téréphtalate.
- **TBG** : Tableau de Bord de Gestion.
- **TBP** : Tableau de Bord Prospectif.
- **ABC**: Activity Based Costing.
- **CA** : Chiffre d’Affaire.
- **BSC** : Balanced Scorecard.
- **DG** : Direction Générale.
- **DAF** : Direction Administrative et Financière
- **DO/RO** : Directeurs ou Responsables Opérationnels
- **FR** : Fond de Roulement.
- **BFR** : Besoin en Fond de Roulement.
- **TR** : Trésorerie.

Liste des tableaux et figures

❖ Liste des figures :

Titre de la figure	Page
1. Le triangle du contrôle de gestion	4
2. Les niveaux de contrôle de gestion	14
3. Le contrôle de la stratégie	15
4. Le contrôle de l'exploitation	16
5. Le contrôle de gestion	17
6. Le processus du contrôle de gestion	19
7. Rôle du contrôleur de gestion.	21
8. Présentation de quelques formes graphiques	39
9. Les quatre axes du tableau de bord prospectif	57
10. Fiche signalétique de la SARL « IBRAHIM & FILS » IFRI	67
11. Organigramme de la SARL IFRI	72
12. Présentation graphique de l'indicateur de marge	82
13. Présentation graphique de l'indicateur CA global	83
14. Présentation graphique du taux de réalisation des ventes en quantités	85
15. Présentation graphique du taux de réalisation des ventes en valeurs	86
16. Présentation graphique de l'évolution du CA par région	87
17. Présentation graphique du taux de réalisation du CF par client pour juin et juillet 2018	88
18. Présentation graphique des produits mieux vendus pour juin	90
19. Présentation graphique des produits mieux vendus pour juillet	91
20. Représentation graphique du taux de recouvrement	92
21. Présentation graphique du taux de nouveau clients pour les deux mois juin & juillet	92
22. Présentation graphique du taux de commande annulé	93
23. Présentation graphique du taux de réalisation de production en quantités (juin et juillet)	95
24. Présentation graphique du taux de réalisation de production en valeur (juin et juillet)	96
25. Représentation graphique du taux d'arrêt machine	97
26. Représentation graphique du taux d'heure supplémentaires	98
27. Représentation graphique de la productivité globale	99
28. Représentation graphique du taux d'accident de travail pour juin et juillet 2018	100
29. Présentation graphique de la durée moyenne de production	101
30. Présentation graphique du taux de produit non-conforme pour juin et juillet	102
31. Présentation graphique du taux de turnover pour juin & juillet 2018	103
32. Présentation graphique du taux d'absentéisme pour juin et juillet 2018	104
33. Présentation graphique du taux d'encadrement pour juin & juillet 2018	106
34. Présentation graphique des types de contrats pour juin & juillet 2018	106
35. Présentation graphique du taux de roulement pour juin & juillet 2018	108

❖ Liste des tableaux :

Titre du tableau	Page
1. Les types du contrôle	6
2. Les 10 étapes de la méthode GIMSI	46
3. La méthode à 5 étapes et 14 outils	47
4. Exemple de déclinaison de la méthode OFAI	51
5. Catégories de clients de la Sarl IFRI	69
6. Effectif par sexe et par catégorie socio- professionnelle à IFRI de 30/11/2017	71
7. Le taux de marge pour juin 2018	82
8. Le taux de marge pour juillet 2018	82
9. L'évolution du CA global	83
10. Le taux de réalisation des ventes en quantités pour juin 2018	84
11. Le taux de réalisation des ventes en quantités pour juillet 2018	84
12. Le taux de réalisation des ventes en valeur pour juin 2018	85
13. Le taux de réalisation des ventes en valeur pour juillet 2018	86
14. L'évolution du CA par région	87
15. Le taux de réalisation du chiffre d'affaire par client pour juin 2018	88
16. Le taux de réalisation du chiffre d'affaire par client pour juillet 2018	88
17. Top 10 pour juin 2018	89
18. Top 10 pour juillet 2018	90
19. Taux de recouvrement pour juin juillet 2018	91
20. Le taux de nouveau clients pour les deux mois juin & juillet	92
21. Taux de commande annulé pour juin et juillet 2018	93
22. Le taux de réalisation de la production en quantités pour juin 2018	94
23. Le taux de réalisation de la production en quantités pour juillet 2018	94
24. Le taux de réalisation de la production en valeur pour juin 2018	96
25. Le taux de réalisation de la production en valeur pour juillet 2018	96
26. Taux d'arrêt machine pour juin et juillet 2018	97
27. Taux d'heure supplémentaire pour juin et juillet 2018	98
28. La productivité globale pour juin et juillet 2018	99
29. Taux d'accident de travail pour juin et juillet 2018	100
30. Temps de production pour juin et juillet 2018	101
31. Durée moyenne de production pour juin et juillet	101
32. Le taux des produits non-conformes pour le mois de juin et juillet 2018	102
33. Le taux de turnover pour juin & juillet 2018	103
34. L'absentéisme pour juin et juillet 2018	104
35. Le taux d'encadrement pour juin et juillet 2018	105
36. Ventilation des types de contrats pour juin & juillet 2018	106
37. Taux de roulement pour juin 2018	107
38. Taux de roulement pour juillet 2018	107
39. L'actif du bilan de la Sarl IFRI	110
40. Passif du bilan de la Sarl IFRI	111
41. Passage du bilan comptable au bilan fonctionnel	111
42. Le fond de roulement de la SARL IFRI	112
43. Le besoin en fond de roulement de la SARL IFRI	112
44. La trésorerie de la SARL IFRI	112

Tables des matières

Remerciement
Dédicace
Introduction générale

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

Section 01 : Notion sur le contrôle de gestion

I.	<u>Historique et Évolution du contrôle de gestion</u>	1
II.	<u>Définition du contrôle de gestion</u>	3
	1) Les définitions retenues par quelques auteurs	3
	2) Les notions voisines du contrôle de gestion	5
	a. Le contrôle organisationnel	5
	b. Le contrôle interne	5
	c. Audit interne	7
III.	<u>Les caractéristiques du contrôle de gestion</u>	7
IV.	<u>Objectifs, missions et limites du contrôle de gestion</u>	7
	1) Les objectifs du contrôle de gestion	7
	2) Les missions du contrôle de gestion	9
	3) Les limites du contrôle de gestion	10

Section 2 : Organisation de la fonction du contrôle de gestion

I.	<u>Implantation du contrôle de gestion</u>	10
	1) Rattachement à la Direction Générale	11
	2) Rattachement à la Direction Administrative et Financière	11
	3) Rattachement aux Directeurs ou Responsables Opérationnels	11
II.	<u>Variables contingentes du contrôle de gestion</u>	11
	1) La taille de l'entreprise	12
	2) La technologie	12
	3) La culture d'entreprise	12
	4) La stratégie de l'entreprise	13
III.	<u>Les niveaux du contrôle de gestion</u>	14
	1) Le contrôle stratégique	14
	2) Le contrôle d'exécution	15
	3) Le contrôle de gestion	16
IV.	<u>Le processus du contrôle de gestion</u>	17
V.	<u>Taches du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise</u>	20
	1) Définition	20
	2) Métier du contrôleur de gestion	20
	3) Profil du contrôleur de gestion	20
	4) Rôle du contrôleur de gestion	20

Section 3 : les outils de contrôle de gestion

I.	<u>La comptabilité analytique</u>	21
	1) Définition	22
	2) Objectifs de la comptabilité analytique	22
	3) Différentes méthodes de calcul des coûts	22
	a. La méthode de coût complet	22
	b. La méthode directcosting (coût variable)	25
	c. La méthode d'imputation rationnelle des frais fixe	26
	d. La méthode ABC	27
II.	<u>La gestion budgétaire</u>	29
	1) Définition	29
	a. Le budget	29
	b. Le contrôle budgétaire	29
	2) Les phases du processus budgétaire	30
	a. La budgétisation	30
	b. Le contrôle budgétaire	31
III.	<u>Le système d'information</u>	31
	1) Définition	31
	2) Les caractéristiques du système d'information	33
IV.	<u>Le tableau de bord de gestion</u>	34
	Conclusion	34

Chapitre 2 : Conception et mise en place du tableau de bord

Section 01 : Généralités sur le tableau de bord

I.	<u>Définition du tableau de bord</u>	35
	1) Selon BOIX Daniel	35
	2) Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI	36
	3) Selon SAULOU.J. Y	36
	4) Selon Michel Coucoureux, Thierry Cuyaubère et Jacques Muller	36
	5) Selon Alain FERNANDEZ	36
II.	<u>Rôle du tableau de bord</u>	37
III.	<u>Les différents types des tableaux de bord</u>	37
	1) Les trois types traditionnels du TDB	37
	a. Le tableau de bord de gestion	37
	b. Le tableau de bord stratégique	38
	c. Le tableau de bord opérationnel	38

IV.	<u>Les outils du tableau de bord</u>	38
	1) Les valeurs brutes et les écarts	38
	2) Les ratios	38
	3) Les tableaux	39
	4) Les graphiques	39
	5) Les clignotants	40
	6) Les diagrammes polaires	40
	7) Les multimédias	40
	8) Les commentaires	40
V.	<u>Les fonctions et limites du tableau de bord</u>	41
	1) Les fonctions du tableau de bord	41
	a. Le tableau de bord, outil de pilotage et d'aide à la décision	41
	b. Le tableau de bord, outil de mesure des performances par rapport aux objectifs ..	41
	c. Le tableau de bord, outil de diagnostic et de réactivité	41
	2) Les limites du tableau de bord	42
	a. La perte de précision	42
	b. La mesure en temps différé	42
	c. L'incomplétude de la mesure	42
	d. La recherche d'une représentation standardisée et universelle de l'information ..	43

Section 2 : Conception et construction du tableau de bord

I.	<u>Les principes de conception du tableau de bord</u>	43
	1) Une cohérence avec l'organigramme	43
	2) Un contenu synoptique et agrégé	44
	3) La rapidité d'élaboration et de transmission	44
II.	<u>Méthodes d'élaboration du tableau de bord</u>	45
	1) La méthode GIMSI	45
	a. Définition de la démarche GIMSI	45
	b. Signification de l'acronyme GIMSI	45
	c. Les étapes de la démarche GIMSI	45
	2) Méthode de conception du tableau du bord en 5 étapes et 14 outils	47
	3) La méthode JANUS	48
	a. Définition	48
	b. La démarche de la méthode JANUS	48
	4) La méthode OVAR	49
	a. Définition	49
	b. Les étapes de la méthode OVAR	49
	5) La méthode OFAI	50

Section 3 : Le tableau de bord prospectif

I.	<u>Définition du tableau de bord prospectif</u>	52
II.	<u>Caractéristiques et intérêt du TBP</u>	53
	1) Caractéristiques TBP	53
	2) Intérêt du TBP	53
	a. Un nouveau point de départ	53
	b. Vers une communication claire du plan stratégique de l'entreprise	53
	c. Le tableau de bord prospectif	53
	d. Le tableau de bord prospectif	54
	e. Vers des choix d'indicateurs guidés par la stratégie	54
III.	<u>Les axes du TBP</u>	54
	1) L'axe financier	54
	a. La croissance et la diversification du chiffre d'affaires	55
	b. La réduction des coûts	55
	c. La stratégie d'utilisation de l'actif et d'investissement	55
	2) L'axe client	55
	3) L'axe processus internes	55
	a. Le processus d'innovation	55
	b. Le processus de production	56
	c. Le service après-vente	56
	4) L'axe d'innovation et d'apprentissage	56
	a. Le potentiel des salariés	56
	b. Les potentialités du système d'information	56
	c. La motivation, la responsabilisation des salariés et la convergence des buts	56
IV.	<u>L'articulation des perspectives (chaîne de causalité)</u>	58
	1) De l'axe apprentissage à l'axe processus	58
	2) De l'axe processus à l'axe client	58
	3) De l'axe processus à l'axe financier	58
	4) De l'axe client à l'axe financier	58
V.	<u>Avantages et inconvénients du TBP</u>	59
	1) Les avantages	59
	2) Les inconvénients	59
VI.	<u>Comparaison entre le tableau de bord gestion et prospectif</u>	60
	1) Les Points communs.....	60
	a. L'objectif de pilotage	60
	b. Le choix en matière d'indicateurs	60
	2) Points de différences	62
	a. La structuration des outils	62
	b. Les logiques de construction des deux outils	63
	c. Les utilisations et les utilisateurs	63
	d. Les objectifs secondaires	64

Conclusion	64
------------------	----

Chapitre 3 : Mise en place du tableau de bord au sein d'Ifri

Section 01 : Présentation de l'organisme d'accueil

I. <u>Présentation de la SARL « IFRI »</u>	65
II. <u>Création et évolution de la SARL « IBRAHIM & Fils »</u>	65
III. <u>La situation géographique</u>	66
1) Site IGHZER AMOKRANE	66
2) Site Zone activité TAHARACHT AKBOU	66
IV. <u>La place qu'occupe IFRI et son cadre juridique</u>	66
1) La place qu'occupe IFRI	66
a. IFRI à l'échelle nationale	67
b. IFRI à l'échelle internationale	67
2) Cadre juridique de la SARL « IFRI »	67
V. <u>Les Missions, activités et clients d'IFRI</u>	68
1) Les missions d'IFRI	68
2) Les activités d'IFRI	68
3) Les clients d'IFRI	68
VI. <u>Les objectifs de la SARL « IFRI »</u>	69
1) Les objectifs sociaux	69
2) Les objectifs financiers	69
3) Objectifs commerciaux	70
4) Objectifs de production	70
5) Objectifs d'approvisionnement	70
VII. <u>Moyens, organisation de la SARL IFRI et délimitation du champ d'étude</u>	70
1) Les moyens de la SARL IFRI	70
a. Les moyens humains	70
b. Les moyens matériels	71
2) L'organisation de la SARL IBRAHIM & Fils	72

Section 2 : Etude de l'existant : TBG actuel au sein d'IFRI

I. <u>La structure du contrôle de gestion de la SARL IFRI</u>	73
1) Les objectifs de l'organisation et le contrôle de gestion	73
a. Les programmes d'action (plans)	73
b. Le contrôle budgétaire	73
c. Le tableau de bord	73
2) La place du contrôle de gestion dans IFRI	74
II. <u>Circulation de l'information et logiciel exploité par IFRI</u>	74
1) Circulation de l'information	74
a. La circulation horizontale de l'information	74
b. La circulation verticale de l'information	75
2) Le logiciel exploité par IFRI	75

III.	<u>Les tableaux de bord utilisés dans la SARL IFRI</u>	75
	1) Tableau de bord commercial	75
	2) Tableau de bord des ressources humaines	75
	3) Tableau de bord production	75

Section 3 : Elaboration du tableau de bord de gestion au sein de la SARL

I.	<u>Phase d'identification</u>	76
	1) Etape 1 : Environnement de l'entreprise	76
	a. SARL IBRAHIM & FILS -IFRI et son marché	76
	b. Ressources et politique de l'entreprise	79
	2) Etape 2 : Identification de l'entreprise	79
II.	<u>Phase de conception</u>	79
	1) Etape 3 : Définition des objectifs	80
	2) Etape 4 : construction du tableau de bord	80
	3) Etape 5 : choix des indicateurs	80
	4) Etape 6 : collecte des informations	81
	5) Etape 7 : Système de tableau de bord	81
	a. Tableau de bord commercial	81
	b. Tableaux de bord de production	93
	c. Tableau de bord RH	103
	d. Tableau de bord financier	109
III.	<u>Phase de mise en œuvre</u>	113
	1) Etape 08 : Choix de progiciel	113
	2) Etape 09 : intégration et déploiement de la solution	113
IV.	<u>Phase d'amélioration permanente</u>	114
	1) Etape 10 : l'audit du système	114
	Conclusion	114

Conclusion générale

Bibliographie

Annexes

Liste des tableaux et figures

Liste des abréviations

Résumé

L'entreprise est une entité économique, pour bien maintenir son efficacité et son efficience elle doit planifier et définir ses objectifs ainsi les méthodes qu'elle doit utiliser. Il est donc indispensable d'avoir à sa disposition un bon contrôleur de gestion et un tableau de bord convenable afin d'assurer la pérennité et la continuité de cette dernière.

Ce travail, nous a montré l'utilité du tableau de bord au sein de l'entreprise IFRI y compris sa contribution à la prise de décision et à la réalisation de ses objectifs.

Mots clés

Contrôle de gestion- Tableau de bord- GIMSI- Indicateur

Abstract

The company is an economic entity, to maintain its effectiveness and efficiency it must plan and define its objectives and the methods it must use. It is therefore essential to have at its disposal a good management controller and a suitable dashboard to ensure the sustainability and continuity of the latter.

This work showed us the usefulness of the dashboard within IFRI Company, including its contribution to decision-making and the achievement of its objectives.

Keywords

Management control- Dashboard- GIMSI- Indicator