



*Université Abderrahmane Mira de Bejaïa
Faculté des Sciences Economiques, des Sciences de Gestion,
et des Sciences Commerciales
Département des Sciences de gestion*

Mémoire de fin de cycle

*En vue de l'obtention du diplôme de
MASTER en science de gestion
Option: management des organisations*

Thème

***Techniques d'élaboration, de suivi d'un tableau de bord de
gestion et son impact sur la prise de décision.
Cas tableau de bord commercial de CLP NAFTAL de Bejaia***

Présenté par :

AIT OUARET Farouk

Devant le juré composé de :

**Le président: Mr. MEZIANI
L'examineur: Mr. DRIR
L'encadreur: Mr. AMIMER**

Juin 2013

Remerciements

Je tiens à remercier tous ceux qui m'ont prêté main forte, pour achever le présent mémoire, notamment mon encadreur :

Mr. AMIMER Amar

Je ne manquerai pas de remercier, également, tout le personnel du CLP NAFTAL de BEJAIA, et particulièrement le personnel du service commercial.

Dédicaces

Je dédie ce mémoire à :

Mes chers parents et mon frère

Et ainsi que toute ma famille

Et mes amis.

Farouk

Liste des figures et des tableaux

Liste des figures

N°	Titre de la figure	Page
3.1	Les quatre axes du Balanced Scorecard	67
3.2	Les étapes de formulation du Balanced Scorecard	77
4.1	L'organigramme du CLP NAFTAL de Bejaia	99
4.2	Réalisations par rapport aux prévisions de MARS 2013	111
4.3	Les commandes satisfaites par rapports aux commandes reçues	113

Liste des tableaux

N°	Titre du tableau	Page
1.1	Fiche de plan d'action	12
2.1	La différence entre le tableau de bord et le reporting	35
3.1	Identifier les axes stratégiques financiers	69
4.1	L'effectif de NAFTAL	92
4.2	Les revendeurs par activités de NAFTAL Bejaia	100
4.3	Les prévisions de vente des lubrifiants de MARS 2013	104
4.4	Les prévisions de vente des pneumatiques pour MARS 2013	104
4.5	Le taux de réalisation journalier de la première semaine de MARS 2013	105
4.6	Le taux de réalisation journalier de la deuxième semaine de MARS 2013	106
4.7	Le taux de réalisation journalier de la troisième semaine de MARS 2013	106
4.8	Le taux de réalisation journalier de la quatrième semaine de MARS 2013	107
4.9	Le taux de réalisation du dernier jour de MARS 2013	107
4.10	Prévisions et réalisations de la gamme HME MARS 2013	108
4.11	Prévisions et réalisations de la gamme HMD MARS 2013	108
4.12	Prévisions et réalisations de la gamme SPA MARS 2013	109
4.13	Prévisions et réalisations de la gamme HIN MARS 2013	109
4.14	Prévisions et réalisations de la gamme HTR MARS 2013	110
4.15	Prévisions et réalisations de la gamme GRS MARS 2013	110
4.16	Réalisations et prévisions des lubrifiants pour MARS 2013	110
4.17	Réalisations et prévisions des pneumatiques pour MARS 2013	111
4.18	Le taux de satisfaction client de MARS 2013	112

Liste des abréviations

Liste des abréviations

- BSC:** Balanced Scorecard.
- CDS:** Centres de stockage
- CLP:** Centre lubrifiant et pneumatique
- GPL:** Gaz de pétrole liquéfié
- GRS:** Graisses
- HIN:** Huiles industrielles
- HMD:** Huiles moteur diesel
- HME :** Huiles moteur essence
- HTR:** Huiles de transmission
- PNE:** Pneumatique
- ROI:** Retour sur investissement.
- SNTF:** Société national de transport ferroviaire
- SNTR:** Société national de transport routier
- Spa :** Société par actions
- SPA :** Huiles spéciale automobile
- TBP :** Tableau de Bord Prospectif

LE SOMMAIRE

Introduction générale	1
Chapitre 1 : le processus stratégique.....	4
Section 1 : le niveau stratégique.....	5
Section 2 : le contrôle de gestion.....	16
Section 3 : le système d'information.....	24
Chapitre 2 : Elaboration du tableau de bord.....	31
Section 1 : présentation d'un tableau de bord	32
Section 2 : les principes et les étapes de conception d'un tableau de bord.....	40
Section 3: les limites et les erreurs à éviter lors de la conception d'un tableau de bord.....	54
Chapitre 3 : le tableau de bord prospectif (TBP).....	58
Section 1 : présentation du tableau de bord prospectif.....	59
Section 2 : les quatre axes et le processus d'élaboration d'un Balanced Scorecard.....	66
Section 3: la comparaison entre le Balanced Scorecard et le tableau de bord de gestion.....	81
Chapitre 4 : le tableau de bord commercial du centre lubrifiant et pneumatique NAFTAL de Bejaia (CLP).....	87
Section 1 : présentation de l'entreprise NAFTAL.....	88
Section 2 : présentation du District NAFTAL de Bejaia.....	93
Section 3 : Elaboration du tableau de bord commercial du centre LP.....	101
Conclusion générale.....	115
Bibliographie	

Introduction générale

Durant ces dernières années, la sphère économique mondiale a connu de profonds bouleversements, qui ont accéléré le rythme de l'internationalisation du système économique et ont modifié la pensée et la pratique économique à travers le monde sous la poussée du phénomène de la mondialisation et la globalisation des marchés.

Face à ce phénomène envahissant (la globalisation de l'économie), les entreprises sont aujourd'hui confrontées à plusieurs enjeux pour survivre et prospérer de façon continue dans un environnement de plus en plus complexe et changeant. Et l'entreprise fait face à des défis internes qui consistent à satisfaire le client, à en conquérir d'autres et cela l'oblige à avoir une grande rigueur dans la gestion et l'adaptation des procédures et techniques de management aux nouvelles exigences environnementales notamment en matière de performance.

Il est devenu indispensable pour l'organisation d'être proactive et d'anticiper l'impact des différents facteurs, internes ou externes, qui peuvent avoir une influence sur son activité et sur sa compétitivité dans le marché. En conséquence à cela, le management a du réagir en mettant en œuvre de nouvelles stratégies et assurer parallèlement un pilotage de l'entreprise en prenant en compte les nouveaux objectifs. Et maintenant que le manager est autonome et responsable de la performance produite par ses activités, il doit disposer d'outils de pilotage. Le contrôle de gestion est devenu de plus en plus important car il a comme principale tâche l'établissement des dispositifs permettant d'assurer un pilotage efficace des différentes activités et fonctions au sein de l'organisation.

La réussite de ce système repose sur la nature et la qualité de l'information produite et disponible qui constituent l'un des principaux déterminants du pilotage de l'entreprise. Cette dernière doit aussi disposer en permanence d'un ensemble d'informations cohérentes et précises, de natures différentes couvrant l'ensemble du périmètre d'activité et regroupées dans un même document synthétique, pertinent et fiable facilitant d'apprécier la performance de l'entreprise au regard des objectifs préétablis.

Le besoin d'un tel document a donné lieu à l'apparition au niveau international du concept de tableau de bord comme instrument primordial pour le pilotage de l'entreprise. Ce concept suit l'évolution de l'économie et des échanges commerciaux et des moyens d'information.

Sur un autre plan, les entreprises algériennes qui sont confronté au phénomène de globalisation, oblige nos managers à être méthodiques et lucides sur l'ampleur du changement à conduire à travers des réformes profondes, d'une part face à la concurrence nationale et internationale, et d'autre part face aux attentes et nouvelles exigences des consommateurs. C'est donc dans ce contexte que les entreprises publiques doivent être pilotées en temps réel et non après, afin de créer les meilleures conditions de prise de décisions.

Alors avec l'importance que revêt cet instrument qui est le tableau de bord, nous avons voulu comprendre ses méthodes de conception et son rôle dans la prise de décisions au sein de nos entreprises. Nous avons posé la problématique suivante :

« Comment construit-on un tableau de bord et quel est son rôle dans la gestion de l'entreprise ? »

De cette question principale découle des questions secondaires telles que :

- Quelles sont les méthodes d'élaboration du tableau de bord ?
- Quelles informations devrait-on trouver dans le tableau de bord ?
- Comment le tableau de bord guide-t-il ses utilisateurs à prendre des décisions ?

Et pour répondre à ses questions nous avons posés les hypothèses suivantes :

Le tableau de bord est un document composé d'un ensemble d'informations, et son élaboration passe par plusieurs étapes et cela par rapport à la méthode suivi et aussi par rapport à son concepteur et le but de sa conception dans l'organisation.

Dans cet outil on peut trouver toute sorte d'informations qu'elles soient des données financières et non financières, monétaires et physique, quantitatifs et qualitatif, de court et de long terme,... et cela selon les besoins d'informations des responsables concernés.

Le tableau de bord aide ses utilisateurs à prendre des décisions en leurs procurent des informations claires, précises et pertinentes mais aussi au moment voulu ce qui facilite au manager la prise de décisions en minimisant les risques d'échec.

Pour répondre à notre problématique et vérifier nos hypothèses, nous avons suivi une méthodologie qui nous a, d'abord conduit à faire une recherche bibliographique et cela en consultant plusieurs ouvrages et autre documents tels des thèses qui étudie la question et cela

afin de construire la partie théorique qui est composée de trois chapitres, et après j'ai effectué un stage d'une durée d'un mois au sein du centre lubrifiant et pneumatique de NAFTAL à Bejaia où j'ai eu accès à des documents internes à l'entreprise et aussi à un ensemble de données qui m'ont permis de rédiger le cas pratique et étudié le cas du tableau de bord commercial de ce centre.

Dans le but de répondre aux questions posées précédemment, nous avons élaboré et adopté un plan de travail comportant quatre chapitres :

Le premier chapitre est consacré au processus stratégique de l'entreprise dont il aborde des notions sur la stratégie et la détermination des objectifs, ainsi le système de contrôle de gestion qui va assurer la liaison entre le niveau stratégique et opérationnel, et enfin une présentation du système d'information et de son rôle pour le contrôle de gestion.

Le deuxième chapitre est consacré à la présentation et la conception du tableau de bord, ces différentes étapes de constructions ainsi leurs conditions de son succès, enfin une présentation de ses limites et des erreurs à éviter lors de la conception.

Le troisième chapitre est consacré à la présentation du tableau de bord prospectif, ses composants et sa méthode de conception et enfin une analyse comparative entre le tableau de bord de gestion et le tableau de bord prospectif.

Dans le quatrième et dernier chapitre, nous procédons à la présentation du cas pratique à CLP NAFTAL; ce qui va nous permettre d'illustrer notre partie théorique. Dans un premier temps, nous avons présenté l'entreprise, ensuite son district de Bejaia, et enfin nous présentons le tableau de bord commercial du centre lubrifiant et pneumatique.

Chapitre 1 : Le processus stratégique

Pour piloter une entreprise et atteindre ses objectifs, il est évident de pratiquer un processus stratégique efficace et bien structuré dans ses différents niveaux.

La stratégie consiste à la définition d'actions cohérentes pour atteindre les objectifs tracés. Elle se traduit ensuite, au niveau opérationnel en plans d'actions par domaines et par périodes.

Dans ce chapitre, nous avons présenté en trois sections le processus stratégique, la première section concernant le niveau stratégique pour définir la stratégie d'une entreprise et fixer les objectifs à atteindre par les responsables de la direction générale, la deuxième section concernant le système de contrôle de gestion qui est le niveau supérieur de l'entreprise, ce dernier correspond à une direction fonctionnelle, chargé de la coordination technique des instruments de pilotage et enfin dans la troisième section nous allons présenter le système d'information, son utilité comme instrument de prise de décisions pour le contrôle de gestion.

Section 1 : Le niveau stratégique

Le niveau stratégique est l'ensemble des tâches relevant de la direction générale, qui ont pour objectif de fixer à l'entreprise les voies de son développement futur tout en lui donnant les moyens organisationnels d'y parvenir.

1.1. La notion de la stratégie

1.1.1. Définition de la stratégie

La stratégie est un ensemble de décisions conditionnelles définissant les actes à accomplir en fonction de toutes les circonstances éventuelles susceptibles de se présenter dans le futur.

Elle est définie par plusieurs auteurs. Nous retenons les définitions suivantes :

« La stratégie est l'ensemble de décisions et des actions relatives aux choix des moyens et à l'articulation des ressources en vue d'atteindre un objectif »¹.

¹ THIETART.R.A., « la stratégie d'entreprise », Edition Mac Graw-Hill, 1989, p.01.

Elle est définie aussi comme : « Ensemble de décisions prise par une entreprise, définit par rapport à des objectifs hiérarchisés, articulés les uns aux autres et coordonnées au cours du temps sur une période de moyen ou long terme »².

Une entreprise peut se trouver dans une situation stratégique propre à elle. La stratégie est liée à l'histoire de l'entreprise, à ses forces et faiblesses, à ses objectifs et à son environnement spécifique. Chaque entreprise doit donc définir sa propre stratégie au niveau global et une stratégie pour chaque domaine d'activité.

1.1.2. les caractéristiques de l'activité stratégique

La stratégie, art du dirigeant, se conçoit par partie dans la solitude mais elle se vérifie et se précise dans les conseils : on parle de « stratégie de l'entreprise » pour désigner la décision sur laquelle le dirigeant s'est arrêté après consultation du comité de direction.

L'activité stratégique possède trois caractéristiques :

- **La stratégie est un choix d'orientation de longue durée pour l'ensemble de l'entreprise.** Elle se différencie de la tactique qui ne concerne qu'un seul domaine de l'entreprise qui est à court terme.
- **La stratégie concerne les relations de l'entreprise avec son environnement.** On peut dire que c'est un « Combat » pour l'obtention d'une position dominante par rapport à la concurrence. L'entreprise est confrontée à un environnement en permanente évolution (changement), car l'environnement :
 - **S'est élargi**, c'est-à-dire que l'entreprise agit sur un marché international;
 - **Il est de plus en plus complexe et mouvant** parce que les changements sont plus rapides, et surtout les innovations technologiques se diffusent de plus en plus vite ;
 - **Il est de plus en plus exigeant de l'entreprise** et cela par l'influence qu'exercent les groupes sociaux, les syndicats, les consommateurs et les écologistes qui influencent ses actions.

Cela entraîne incertitude et complexité, et dans ce contexte les choix stratégiques des dirigeants sont alors d'une part le résultat des compétences de ces derniers et le compromis

²Dictionnaire d'économie ECHAUDEM MATSON NATHAN, Paris, 1993.

des forces et des faiblesses de l'entreprise, et de l'autre part, la synthèse des influences qui s'exercent à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise.

➤ **Les décisions stratégiques sont donc du domaine de la direction générale**, puisqu'elles remettent en cause une situation donnée et fixent par voie de conséquence de nouvelles orientations à l'entreprise.

1.1.3. Les composants de la stratégie

A. Stratégie externe et stratégie interne

- **Stratégie externe** : elle concerne l'entreprise et son milieu. Elle fixe à l'entreprise l'attitude à adopter face aux concurrents, aux clients, aux fournisseurs, aux pouvoirs publics...
- **Stratégie interne** : elle concerne les rapports humains dans l'entreprise : répartition des pouvoirs, degré d'autonomie du personnel, mode de coordination entre les différents services...

B. Stratégie d'ensemble et stratégie fonctionnelle

- **Stratégie d'ensemble** : elle concerne l'ensemble de l'organisation (ex : consolider la place de l'entreprise sur un marché). Elle se divise en stratégies fonctionnelles.
- **Stratégie fonctionnelle** : stratégie financière, stratégie de production (organisation du travail, automatisation...), stratégie d'approvisionnement, stratégie de recherche et développement.

1.2. Le processus et les étapes d'élaboration

1.2.1. Les étapes de la stratégie

D'une manière générale, la stratégie suit une certaine logique qui est la compréhension du présent, l'anticipation de l'avenir de l'entreprise, la formulation de la stratégie et sa mise en application, le contrôle de cette mise en œuvre et la révision quand c'est nécessaire.

Les étapes à suivre peuvent être résumées dans les points suivants :

A. La connaissance de l'entreprise

Pour une entreprise qui envisage son future, elle doit connaître son passé, analyser et évaluer son présent afin de construire des bases solides sur lesquelles elle fondera toutes ses études anticipatives. Si l'entreprise n'a pas d'information sur elle-même, comment pourrait-elle imaginer son avenir et sur quelles données baserait-elle son analyse stratégique ?

L'entreprise doit donc connaître, en plus de sa réalité physique (domaine immobilier, usine, équipement, etc....) sa personnalité qui englobe son projet, sa culture, son système de valeurs, son système de pouvoir etc.... afin de pouvoir tracer une stratégie.

B. Anticiper et imaginer l'avenir

L'anticipation de l'avenir consiste à devancer les événements par la pensée.

Les chefs d'entreprise ne peuvent prolonger le présent et subir les événements sans réaction, mais sont tenus de s'interroger sur ce qu'il y a lieu de faire devant des situations susceptibles de se présenter et que l'on s'efforce d'imaginer. La stratégie consiste, donc, à prévoir la réaction de l'adversaire et être prêt à réagir. Il est évident que les chefs d'entreprise trouvent des difficultés à imaginer l'évolution des marchés, des concurrents et de l'environnement, mais les facteurs qui exercent une influence sur l'avenir son connu. Il s'agit des facteurs politiques, techniques, sociologiques et psychosociologiques. La formulation d'une stratégie exige un bon système d'information et d'importantes ressources financières et humaines.

C. La formulation de la stratégie

La formulation de la stratégie consiste à établir un plan stratégique qui constituera un document de référence dans lequel l'entreprise soulignera ses forces et faiblesses et établit un diagnostic à partir des paramètres suivants :

- La croissance du marché ;
- La part de marché de l'entreprise dans les années à venir ;
- La possibilité de l'entreprise à exporter ou à s'implanter à l'étranger ;
- La qualité et les prix des produits sont-ils adaptés aux exigences du marché ?
- Existe-t-il des conditions économiques (stabilité des taux de changes, maîtrise de l'inflation,...) pour élaborer une stratégie ;
- Les moyens de production sont-ils performants ?

- La situation financière est-elle saine ?
- L'affectation des ressources est-elle convenable ?
- Quelles sont les opportunités et les menaces ?
- L'entreprise est-elle bien informée ?

A partir des réponses à ces questions, ce plan stratégique comportera les grandes actions à entreprendre pour renforcer les avantages de l'entreprise et remédier aux insuffisances. Par ailleurs, l'entreprise choisit les stratégies à mettre en œuvre. L'entreprise hiérarchise ses actions stratégiques et procède à leur réalisation par étape.

Le mérite des stratèges est de pouvoir adapter ces actions, en l'occurrence la stratégie, en toute circonstance et éventualité, la réviser et même la changer en cas de nécessité. Toute action stratégique est donc, soumise à l'incertitude, la bonne gestion se traduit par l'aptitude à gérer ce changement en minimisant les risques et en optimisant les chances de réussite.

1.2.2. Le processus d'élaboration d'une stratégie

Avant d'élaborer toute stratégie, l'entreprise procède à l'analyse de chaque activité en examinant les capacités d'offrir des biens et services et à satisfaire les besoins de client qui est la mission principale de l'entreprise. L'élaboration d'une stratégie nécessite la combinaison des trois processus suivant :

A. Le processus économique

L'entreprise est une entité économique, elle est tenue de définir sa mission, ses finalités et ses objectifs.

- **La mission :** toute entreprise a un rôle bien défini dans son environnement. La conception de ce rôle constitue la mission de l'entreprise. Pour KOEINIG « la mission de l'entreprise correspond aux besoins des acteurs et populations qu'elle entend satisfaire »³ ;
- **La finalité :** la finalité de l'entreprise est un important préalable pour formuler la stratégie d'ensemble et les stratégies par activité. Avant d'élaborer une stratégie, l'entreprise doit fixer clairement son but, définir sa mission et éclairer sa vision car les stratégies sont élaborées en fonction de ces paramètres qui constituent la finalité de l'entreprise ;

³ G.KOEINIG, «management stratégique », Edition NATHAN, Paris, 1990, p.105.

- **Les objectifs** : Ils résument les buts à atteindre que l'entreprise se fixe dans le cadre de ses visions.

Pour fixer ses objectifs, l'entreprise doit prendre en considération ceux de différents acteurs qui la composent (les actionnaires, les ouvriers, les syndicats, l'Etat, etc....).

Une fois la mission est définie, la finalité et les objectifs sont fixés, l'entreprise procède au diagnostic de l'environnement et de son portefeuille d'activités afin de se positionner par rapport à ses concurrents et choisir l'action stratégique à entreprendre.

B. Le processus politique

Les choix stratégiques ne sont pas toujours acceptés car l'entreprise est un ensemble d'acteurs qui impliquent des rapports de forces et des conflits. Avant d'établir une stratégie, l'entreprise doit procéder à l'analyse de ses relations avec les acteurs internes (les syndicats, les ouvriers) et les acteurs externes (les actionnaires, les banquiers) pour identifier leurs comportements par rapport aux choix stratégique.

L'identification de ces comportements permet à l'entreprise de définir avec ces acteurs, ses relations qui peuvent être d'alliances, de compromis ou de conflits.

Cependant, l'art de stratégie est d'arriver à impliquer le plus grand nombre de ces acteurs pour réussir sa stratégie.

C. Le processus organisationnel et la stratégie

La stratégie, outre l'aspect technico-économique, implique le choix d'une structure adaptée. Lorsque l'entreprise procède à un changement majeur, l'adaptation de l'organisation à ses orientations stratégiques s'impose. Dans tout changement stratégique, l'entreprise doit adapter sa structure à la segmentation stratégique de l'ensemble de ses activités.

L'organisation a donc, une réelle importance dans le succès d'une stratégie. La combinaison de ces trois processus est, certes, nécessaire mais insuffisante pour la réussite d'une stratégie.

1.3. La définition des objectifs

La notion d'objectif est fondamentale. Toute la construction du système de contrôle est basée sur la formalisation des objectifs pour les différents responsables de l'entreprise. Car les objectifs permettent de mobiliser l'attention des responsables et de leurs équipes sur les priorités et de les motiver pour améliorer les résultats de leur service, département ou entreprise. Leurs formulation est extrêmement importante car elle en conditionne en grande partie le succès.

Les objectifs porteront à la fois sur les résultats attendus d'une unité, mais aussi sur les activités et les ressources critiques nécessaire pour les atteindre. Ces objectifs se déploieront au sein de l'entreprise par le biais de la délégation.⁴

1.3.1. Formaliser les objectifs

A. Qu'est-ce qu'un objectif ?

Un objectif se définit comme un but à atteindre et non une tâche à accomplir. C'est donc le résultat d'une prévision et d'un acte de volonté. Il va décrire un ensemble de résultats que le responsable doit obtenir pour voir sa compétence reconnue. Donc pour résumer, l'objectif se définit par :

- Une performance, c'est-à-dire le résultat à atteindre ;
- Les conditions dans lesquelles devra s'effectuer cette performance ;
- Le niveau de performance jugé acceptable.

La formulation des objectifs est primordiale dans une organisation, que se soit une entreprise privée, une entreprise publique ou une administration. Et on peut dire que :

- Sans fixation d'objectif, la performance se dégrade tout naturellement dans le temps. L'objectif introduit la volonté d'amélioration ;
- L'objectif concerne l'attention et l'énergie d'une personne ou d'un service sur un point précis de son activité, et développe fortement sa motivation. Les objectifs seront de préférence particulièrement adaptés aux points clé de la politique générale de l'entreprise, aux domaines qui pose problème et dans lesquels une marge de progrès sera possible ;

⁴ Caroline SELMER, « concevoir le tableau de bord », 2^e édition, DUNOD, 2004, p. 28.

- Il permet de comparer de manière objective les résultats qui étaient attendus ;
- Il permet de procéder à un diagnostic de la situation et d'initier les actions correctives s'il s'avère que les résultats obtenus sont inférieurs aux résultats prévus.

B. La rédaction d'un objectif

L'objectif doit être rédigé d'une façon claire et précise afin que les intéressés sachent ce qu'on attend d'eux. Et chaque objectif doit se concrétiser par l'accomplissement d'une seule action. Si deux variables sont réellement importantes, il est préférable de fixer deux objectifs différents portant sur chaque variable.

Les objectifs quantitatifs doivent décrire un résultat mesurable grâce aux critères de performance proposés. Alors que pour les objectifs qualitatifs, ils doivent décrire un résultat observable évalué par des critères adaptés.

Chaque objectif devra posséder une finalité concrétisée par une date. On peut se fixer des objectifs intermédiaires par rapport à l'objectif final, afin de contrôler l'activité et de l'évaluer à tout moment.

Chaque objectif doit être réaliste et réalisable pour pouvoir être considéré par l'intéressé comme atteignable par rapport au défi qu'il représente. S'il est trop fort il devient décourageant. S'il est trop faible il est démotivant. Déterminer la valeur raisonnable d'un bon niveau de performance nécessite d'avoir la possibilité de choisir plusieurs variantes de valeurs et de pouvoir adapter les moyens nécessaires dans le but de les concrétiser.

Les objectifs doivent enfin préciser les conditions dans lesquelles la performance devra se réaliser. Ils devront donc être accompagnés de moyens adéquats pour avoir une chance de les atteindre. Un objectif sans plan d'action n'est qu'un slogan. Il y aura lieu de préciser ces moyens dans le cadre d'une fiche de plan d'action.

Tableau N° 1.1 : Fiche de plan d'action.

Actions nécessaires	Responsable	Date		Résultats attendus		Moyens nécessaires	
		Début	Fin			Nature	coût

Source: Caroline SELMER, concevoir un tableau de bord, 2^e édition, DUNOD, 2004, p.31.

La définition d'un objectif est un ensemble de données décrivant les résultats à atteindre. Pour décrire ceux-ci, il faut :

- Identifier et désigner par son nom le résultat global ;
- Définir les critères d'une performance acceptable.

Par ailleurs, il est fort utile que celui qui fixe l'objectif rédige une définition précise de chaque objectif. Si la définition est claire, l'objectif sera parfaitement perçu.

Pour formuler correctement un objectif, on procédera à une analyse en se demandant : pour qui ? Quoi ? Quand ?

Une fois cette analyse réalisée, il suffira de rédiger une phrase sur le mode : « que le qui ait le quoi, et quand », soit dans notre exemple : « que tous les salariés aient chaque mois leur virement de paie au montant exacte du salaire dû. »

La réalisation d'un objectif déterminé est nécessairement confiée à une unité de travail ou à une personne nommément désignée, qui en sera responsable pour atteindre elle-même l'objectif, soit pour lui permettre de vérifier régulièrement sa réalisation.

Pour que les collaborateurs deviennent motivés à la réalisation d'un objectif, il faut :

- Qu'ils aient été associés à la réflexion qui précède la fixation d'objectifs ;
- Qu'ils en comprennent l'intérêt et la nécessité ;
- Qu'ils adhèrent à cet objectif et qu'ils le jugent accessible ;
- Qu'ils en aient une connaissance claire ;
- Qu'ils aient les moyens adéquats de le réaliser.

La motivation active des personnes impliquées se révélera évidemment fondamentale. L'élaboration des objectifs n'est donc pas seulement un processus technique, elle implique aussi une négociation. Cette dernière portera la fois sur le « niveau à atteindre » de l'objectif, mais aussi sur l'adéquation des moyens.

1.3.2. Assurer la cohérence des objectifs au sein d'une organisation

Le système d'objectifs de l'entreprise est issu de la confrontation entre la planification stratégique, la structure de l'entreprise et son métier. On construira ainsi un système

hiérarchisé d'objectifs qui se déploiera sur les différentes fonctions, sur des processus et des projets.

Ceux-ci se déclineront en objectifs à moyen terme et en plans d'actions pour chacun des responsables de l'entreprise. Ils seront mis en œuvre, notamment grâce à la sélection des objectifs de progrès sur l'année.

A. Les différents types d'objectifs

Dans l'organisation, on rencontre trois types d'objectifs.

➤ L'objectif de ressource

Obtenir l'information du service marketing.

Cet énoncé explique ce que l'on veut obtenir. Il décrit souvent ce que le fournisseur devrait nous produire, mais il ne précise pas ce que nous allons produire à notre client avec cette ressource.

Il est souvent utilisé pour promouvoir les conditions de réalisation de la mission, c'est-à-dire les paramètres dont il faudra tenir compte dans la réalisation des résultats (ex.. : équilibre budgétaire, absentéisme...).

➤ L'objectif d'activité

Réunir une fois par semaine le personnel.

On rencontre couramment ce genre de déclaration. Comme nous raisonnons surtout en termes d'activités, nous avons tendance à confondre le résultat avec le fait de réaliser une activité.

➤ L'objectif de résultat

Que le comité de direction ait le projet de tarification de la prochaine année le 31 mars.

C'est le véritable objectif. Il met en avant le résultat que le client devra obtenir à une date donnée. Il est donc la description à priori du résultat exact que l'on observera à postériori.

Une activité n'a de raison d'être que si elle fournit une sortie. Une ressource ne sera utilisée que parce qu'elle permet de réaliser une activité. En conséquence, les objectifs d'activité et de ressources ne pourront se définir que lorsque l'objectif de résultat aura clairement été énoncé.

L'objectif de résultat décrira la performance attendue pour un responsable.

Les objectifs d'activité et de ressource décriront les éléments qui autoriseront le pilotage de performance. Nous formaliserons le référentiel qui est la condition préalable à la mise sous contrôle de la performance et du pilotage d'une unité.

B. Le déploiement des objectifs

Un objectif s'inscrit avant tout dans le cadre de la politique générale de l'entreprise et dans celle qui est spécifique à l'unité de travail. Il est la manifestation concrète de la réalisation de la politique dans un domaine précis.

Certains objectifs ne s'adresseront qu'à un seul responsable de l'entreprise. D'autres concerneront plusieurs responsables et aboutiront soit à une coordination des différentes fonctions concernées, soit à une remise en cause de la structure existante en cas d'incohérence avec les moyens confiés aux fonctions concernées. La cohérence du déploiement des objectifs tout au long de l'organisation sera assurée par le biais de la délégation entre les niveaux hiérarchiques.

Les objectifs fixés à la direction de l'entreprise donneront lieu à l'établissement d'un plan d'action (par exemple la poursuite d'un objectif global de rentabilité des capitaux investis pourra nécessiter l'optimisation du processus de production, le développement d'une nouvelle gamme de produits, la réduction des frais financiers).

Les actions seront déléguées aux différents responsables fonctionnels ou responsables de processus selon leur domaine d'expertise (la réduction du taux de frais financiers sera déléguée au directeur financier). Elles deviendront pour lui les objectifs de performance.

Lui-même établira son plan d'action (par exemple, pour réduire le taux de frais financiers, le directeur financier peut décider de rembourser une partie de la dette d'entreprise, de réduire le niveau de stocks, de négocier les conditions bancaires). Certains éléments de son plan d'action seront en revanche d'attribuer à ces collaborations directes en fonction de leurs compétences.

Ainsi, par le biais de délégation, les éléments du plan d'actions du directeur fonctionnel deviennent des objectifs de performance pour ses collaborateurs.

Ce processus de déploiement des objectifs se poursuivra jusqu'au niveau des « exécutants » qui ne pourront plus déléguer le plan d'action qu'ils auront élaboré. On aboutira à un réseau de tableau de bord et d'indicateurs chaînés verticalement sur trois niveaux (la direction, les responsables intermédiaires et les responsables proches des équipes) pour les fonctions de la production et d'appui.

Section2: Le contrôle de gestion

Dans l'histoire des entreprises, le contrôle a été compris comme le respect d'une norme, d'un texte réglementaire ou législatif de contrôle de régularité ou de conformité.

2.1. Définition et caractéristiques du contrôle de gestion

2.1.1. Définitions du contrôle de gestion

R.N. Anthony⁵ définit le contrôle de gestion en 1965, de la manière suivante : « le Contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation. »

Cette approche limite le contrôle de gestion à des procédures mécaniques de rétroaction, sans tenir compte des orientations stratégiques, ni du management de l'organisation.

Et avec l'évolution de l'environnement, des comportements et des besoins nouveaux sont apparus et les entreprises ont donné des dimensions supplémentaires au contrôle : celles de conseil et de pilotage de l'organisation.

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 »⁶.

On a d'autres définitions du contrôle de gestion tel que :

« 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

⁵ R.N.ANTHONY, Planning and Control Systems: a Framework for Analysis, Harvard University, 1965, p.17.

⁶ R.N.ANTHONY, the management control function, the Harvard Business School Press, Boston, 1988, p.10

collecte, de traitement, et d'interprétation de données informatives relatives à la gestion d'une organisation »⁷.

Et aussi :

« Le contrôle de gestion est un processus, comprenant un ensemble d'outil 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 ces acteurs, pour aider à la réflexion, aux actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques »⁸

2.1.2. Les caractéristiques du contrôle de gestion

Des définitions citées en haut, trois caractéristiques ou composants du contrôle de gestion sont mis en évidence :

- Le contrôle de gestion est un processus et non une action isolée ;
- Ce processus vise la réalisation d'un objectif ;
- La dimension incitative et sa relation avec la motivation des responsables est mise en évidence.

2.2. Rôles et objectifs du contrôle de gestion

2.2.1. Le rôle du contrôle de gestion

Plus précisément la mission peut se décliner en quelques grands rôles d'activité :

- Planifier l'évolution de l'entreprise, et dans ce sens réduire l'incertitude ;
- Proposer aux différents services et ateliers des procédures stimulantes afin de réaliser les objectifs (analyse des écarts prévisions/résultats,... etc.) ;
- Repérer les écarts pour améliorer les procédures ;
- Assurer le " reporting " vers la direction générale, c'est à dire des comptes rendus d'activité concernant le terrain

⁷ H. Mahe, dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, Ed Economica, Paris, 1998.

⁸ E. MARGOTTEAU, contrôle de gestion, Ed Ellipses, Paris, 2001.

2.2.2. Les objectifs du contrôle de gestion

D'une manière générale, le contrôle de gestion présente ces principaux objectifs qui sont:⁹

A. Formaliser et diffuser les orientations de la direction générale

- Contribution pour formaliser les grandes priorités puis de les décliner dans des objectifs quantifiables décentralisés avec ultérieurement une appréciation des performances et une mesure des écarts ;
- Répondre aux questions suivantes : Quels seront le style d'autorité et la pression vis à vis de la hiérarchie opérationnelle? Quels seront le niveau de décentralisation et la clarté formelle des organigrammes ?

B. Facilite l'action des opérations

L'objectif de mettre à la disposition des opérationnels un système d'information sur les résultats adapté a leurs besoins et bénéficiant d'un bon rapport cout/efficacité .Ces informations doivent être concrètes et orientées vers la gestion opérationnelle, ainsi le contrôle de gestion reste un outil de synthèse, de pilotage par exemple mensuel. D'une manière générale, deux étapes doivent être distinguées : En amont la collecte des données de base, en aval leur interprétation et leur diffusion.

C. Servir de support au dialogue hiérarchique

Par l'organigramme, et, dans les organisations bien gérées, on a recourt de plus en plus à une gestion par objectifs : le supérieur ne se substitue plus pour les décisions courantes à son collaborateur. Il a appris à déléguer et prendre du recul dans le cadre d'une décentralisation bien comprise avec ses deux corollaires logiques. D'abord la négociation des objectifs. Puis le contrôle à posteriori de leurs réalisations.

Cette fonction de formalisation et de clarification représente la contribution principale du contrôle de gestion au dialogue hiérarchique avec deux étapes principales: L'élaboration des prévisions et la fixation des objectifs puis le contrôle des performances.

⁹ Patrice GALAMBERT, « les nouveaux objectifs du contrôle de gestion », les éditions d'organisation, Paris

2.3. La place du contrôle de gestion et les différentes formes de contrôle

2.3.1. La place du contrôle de gestion

Véritable réceptacle d'informations, le contrôle de gestion est normalement au centre de tout les flux d'informations de l'entreprise. Il reçoit, traite, analyse, explique, à d'autre les informations reçues. Sa place dans l'entreprise est donc essentielle et est maintenant elle est devenue incontournable, sa place dans l'organigramme constitue cependant un problème qui se prête mal à des généralisations car elle dépend d'un certains nombres de facteurs tels:

- la taille de l'entreprise,
- le mode de fonctionnement de l'entreprise (décentralisation ou non),
- des moyens disponibles,
- des objectifs poursuivis par la direction générale.

Généralement, le contrôle de gestion se situe au sein de la direction financière, soit en tant que responsabilité à part entière, soit en tant que responsabilité partagée quand la fonction est assurée par le directeur financier.

Mais l'évolution la plus récente tend à situer le contrôle de gestion en dehors de toute hiérarchie et à le rattacher directement à la direction générale de l'entreprise.

Cette position favorise l'indépendance du contrôleur de gestion et lui donne des pouvoirs d'intervention beaucoup plus importants.

Pour mener à bien sa mission, le contrôleur de gestion s'appuie sur tous les moyens disponibles dans l'entreprise, qu'il s'agisse du potentiel technique, des moyens financiers ou encore des ressources humaines.

2.3.2. Les différentes formes de contrôle

Il existe trois formes de contrôle :¹⁰

A. Le contrôle organisationnel

L'entreprise dispose de ressource interne propre qui doit être contrôlables pour être en permanence opérationnelles et tournées vers l'objectif à atteindre. Le contrôle organisationnel

¹⁰ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, « Contrôle de gestion: manuel et application », Ed Dunod, France, 2007, p.10.

doit donc assurer en temps réel, le suivi de la qualité des processus décisionnels, il cherche à améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et aux quelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Le contrôle organisationnel utilise trois types de méthodes qui sont:

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

B. Le contrôle interne

C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des l'instruction de la direction et de favoriser l'amélioration des la performance.

C. Audit interne, audit financier, audit opérationnel

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

L'audit doit permettre de:

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

Le terme "interne" précise que l'auditeur fait partie de l'entreprise.

L'audit est une mission permanente, et aussi le contrôle de gestion qui fonctionne en permanence dans une entreprise.

¹¹ C .ALAZARD, S.SEPARI. Op-Cit, p.11.

2.4. Les outils du contrôle de gestion

La décision de mettre l'entreprise sous contrôle engage l'utilisation d'un certain nombre d'outils appelés outils du contrôle de gestion.

2.4.1. La comptabilité analytique

A. Définition

A-C. Martinet et A. SILEM l'ont défini comme « un système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilations, abonnements, calculs de charges,..., en utilisant l'information comptable élémentaire rectifiée ou non »¹².

La comptabilité analytique est une méthode de calcul des coûts des produits d'une organisation, en utilisant les informations issues des documents comptables (bilan, tableau des comptes de résultat,...), des données quantitatives de consommation (matière première, consommable...) et des données concernant les activités de l'organisation (quantité du produit fabriqué, du service produit...).

B. Les caractéristiques de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique présente les caractéristiques suivantes :

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

¹² Martinet A-B.;SILEM A, lexique de gestion, DALLAZ, paris, 2003, p.115.

C. Le rôle de la comptabilité analytique

Les rôles de la comptabilité analytique appartiennent à trois grandes catégories :¹³

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

2.4.2. La gestion budgétaire

Le terme de la gestion budgétaire est généralement opposé à la gestion empirique qui est une gestion au jour le jour, elle apparait comme étant une gestion prévisionnelle qui implique une vision anticipé de l'avenir.

A. Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire est « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés " budget " les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »¹⁴. La gestion budgétaire doit être envisagée comme un système d'aide à la prise de décision et au contrôle de gestion composé de deux phases distinctes :¹⁵

¹³J.P HLFER et J.ORSONI, « T.O.G2 comptabilité analytique », Edition Vuibert, 1984, P,9.

¹⁴Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, « Contrôle de gestion », manuel et application Dunod France, septembre 2007.

¹⁵Idem

- **Le budget** : il se définit comme étant « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour mettre en œuvre la stratégie sur le court terme une année en général »¹⁶.

Il consiste à définir les objectifs détaillés à tous les niveaux et dans toutes les fonctions de l'entreprise dont il assure la coordination.

- **Le contrôle budgétaire** : il a pour objectif la comparaison permanente des résultats réalisés et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin : de chercher les causes d'écart ; informer les différents niveaux hiérarchiques ; et prendre les mesures correctives nécessaires permettant d'atteindre les objectifs ou de les réactualiser même au cours de l'année si le besoin s'en fait sentir.

B. Les étapes de la gestion budgétaire

• La budgétisation

La place de la 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 distingués :¹⁷

- **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.

¹⁶ Michel GERVAIS., « contrôle de gestion », Edition Economica, 6ème Ed, 1997, P.265.

¹⁷ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, Op-Cit.

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'actions ;
- ✓ les opérations d'investissement et de financement décidées dans le plan opérationnel.

- **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:¹⁸

- ✓ définir les centres de responsabilités en évitant les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- ✓ servir de liaison et d'arbitrage entre les centre 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.

2.4.3. Le tableau de bord de gestion

Un tableau de bord est « *un document rassemblant, d'une manière claire et synthétique un ensemble d'information organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe.* »¹⁹

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

Section 3: le système d'information

L'étude du système d'information sert à déterminer la façon dont il contribue à la prise de décision et la connaissance des besoins des gestionnaires en matière d'information,

¹⁸ C. ALAZARD, S. SEPARI, op.cit.

¹⁹ Idem.

cependant il y a lieu de se demander dans quelle mesure il peut s'adapter en fonction des moyens existants et quels en sont les avantages attendus.

3.1. Définition d'une information et ses caractéristiques

3.1.1. Définition

Mc Kay définit l'information comme « une connaissance qui change la représentation actuelle d'une entité (quelconque) »²⁰. Pour Davis²¹, l'information représente « les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit : elle a une valeur pour ses décisions et ses actions ».

D'après Mac Donough. A « l'information est la rencontre d'un problème et d'un ensemble de données »²², donc l'information est un fait ou un événement qu'on porte à la connaissance d'autrui. Elle est la composante de base du système d'information, elle peut être définie comme étant un moyen qui permet à toute entreprise de s'adapter à son environnement. On peut dire plutôt que c'est le contenu des connaissances qui intéresse l'entreprise.

3.1.2. Les caractéristiques de l'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, en sachant repérer les acteurs en cause, discerner les éléments utiles à la réalisation d'une analyse sectorielle, 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'information²³ utile à la prise de décision dans les points ci-dessous :

- **La précision**

L'information est précise quand elle est extraite de la manière la plus fidèle, la plus complète et sans ambiguïté à la réalité qu'elle décrit.

²⁰ C. ALAZARD, S. SEPARI, Op Cit, p.81.

²¹ G.B. Davis, M.H. OLSON, J. AJENSTAT, J.L. PEAUCELLE, Système d'information pour le management, Economica, 1986.

²² J.R. SCHERMERHORN, D.S. CHAPPELLE, « principe de management », Ed village mondial, Paris, 2002, p.39.

²³ Les cours de Mr. CHABI, module : système d'information et décisionnel de l'entreprise, faculté SEGC, UNIV. De BEJAIA, 2011-2012.

- **La fiabilité**

L'information est fiable lorsqu'elle est le reflet le plus exact de réalité. Le corollaire de cette caractéristique est que l'information doit être la plus complète possible, c'est-à-dire, éclairer le décideur sur la globalité d'une situation.

- **L'actualité**

Il est en général préférable que l'information soit actualisée, ainsi, lorsque le problème à résoudre est d'ordre stratégique, la fraîcheur des données recueillies est essentielle. On peut conclure que l'intérêt et l'efficacité d'une information sont souvent inversement proportionnels à son âge, mais ceci ne peut être généralisable à tout type d'information.

- **La ponctualité**

On sait bien que le travail managérial s'effectue sous des contraintes de temps très fortes et souvent imprévisibles, d'où la difficulté, mais aussi l'intérêt d'apporter la bonne information au bon moment.

- **L'accessibilité**

C'est une qualité déterminante de l'information pour son utilisation. La notion d'accessibilité fait intervenir des questions d'espace (où se trouve l'information ?), de temps (combien de temps faut-il pour trouver l'information ?), de difficultés dans le processus de recherche (quelles sont les opérations nécessaires pour extraire l'information recherchée ?), et de volume (quelle est la quantité de données nécessaires à l'utilisateur pour accroître la pertinence et la fiabilité de l'information ?). En effet, il n'est paradoxal d'affirmer que, dans certains cas : plus de données, c'est moins d'informations.

3.2. Définition et utilité d'un système d'information

L'étude du système d'information sert à déterminer la façon dont il contribue à la prise de décision et la connaissance des besoins des gestionnaires en matière d'information, cependant il y a lieu de se demander dans quelle mesure il peut s'adapter en fonction des moyens existants et quels en sont les avantages attendus.

3.2.1. Définition du système d'information

Selon Rey, « le système d'information peut être défini comme le dispositif de production et de circulation des données quantitatives et qualitatives qui caractérisent tous les aspects de la vie de l'organisation. »²⁴

H.C. Lucas²⁵ analyse le système d'information comme « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et /ou au contrôle de l'organisation ».

R.REIX définit le système d'information comme « un ensemble organisé de ressources : matériel, logiciel, personnel, données, procédures... permettant d'acquérir, de traiter, de stocker des informations (sous forme de données, textes, images, sons, etc.) dans et entre les organisations ».²⁶

3.2.2. Utilité du système d'information

A partir des différentes définitions citées, il ressort que la fonction principale d'un système d'information est de produire de l'information. Le système d'information doit permettre de prévoir, connaître le présent et informer rapidement, il doit être adapté à la nature de l'entreprise (taille, structure, style de management...).

Le système d'information d'une entreprise peut être organisé par fonction, par niveau ou par unité autonome :

- ◆ par fonction (production, commerciale, technique...) qui correspond à un souci de pertinence (liaisons directes aux actions facilitant l'interprétation et la surveillance) et un souci d'économie (informations récupérées au fur et à mesure des actions).
- ◆ par niveau en distinguant la classification en décisions stratégiques, opérationnelles et d'exécution.
- ◆ par unité autonome si l'entreprise est structurée en établissements, centre de responsabilité ou projet dont les responsables devront disposer d'informations adéquates en fonction de leur degré d'autonomie.

²⁴ Jean Pierre Rey, « *le contrôle de gestion dans les services publics communaux* », Dunod, 1997, p. 15

²⁵ Lucas H.C., in Davis, *Système d'information pour le management*, 1986.

²⁶ R.REIX, *systèmes d'information et management des organisations*, 5^e Ed, Vuibert, 2004, p.3.

Indépendamment de son mode d'organisation, le système d'information ne doit présenter aux décideurs que les données pertinentes nécessaires à la prise et/ou à la correction d'une action, d'où l'intérêt de traiter les informations élémentaires en informations plus synthétiques et plus globales : c'est le rôle du contrôle de gestion.

Il n'y a pas de prise de décisions sans informations ; effectivement tous les responsables ont besoin d'information pour pouvoir prendre des décisions.

Il est à noter qu'à chaque niveau hiérarchique, les responsables disposent d'informations adaptées à la réalisation de leurs missions ou objectifs.

Comme à chaque besoin d'information correspond une décision, il appartient aux différents décideurs de s'assurer de la fiabilité du système d'information mis en place. Selon l'approche systématique, il existe dans l'entreprise trois sortes d'informations qui doivent correspondre aux besoins de chaque niveau de décision²⁷.

➤ **les décisions à caractères stratégiques**

Elles ont pour rôle la définition des objectifs de l'entreprise et l'établissement de la politique générale. Elles se basent, essentiellement, sur des informations relatives à l'organisation, à l'environnement et aux différentes relations existantes entre l'entreprise et son environnement ;

➤ **les décisions à caractères tactiques (gestion courante)**

Elles sont liées à la gestion courante et se basent principalement sur les informations financières.

➤ **les décisions liées aux fonctions (niveau logistique)**

Elles concernent l'activité de chaque fonction opérationnelle de l'entreprise. Elles nécessitent la mise en œuvre d'une banque de données qui permet de prendre les décisions les plus opportunes dans les moindres délais.

Selon Pierre LAUZEL²⁸ les utilités du système d'information sont au moins cinq :

²⁷ Malika HAMADOUCHE, « *le contrôle de gestion dans les entreprises publiques* », mémoire de magister, école supérieure de commerce, 2000, p. 33.

²⁸ Pierre LAUZEL, « *le contrôle de gestion et le budget* », SERY édition, 1977, p. 38.

- Fournir une description précise d'une évolution passée, d'une tendance, d'une situation présente et permettre un diagnostic sérieux ;
- Faciliter les prévisions sur les plans à long terme et les budgets à court terme ;
- Eclaircir les décisions qui doivent être prises dans le cadre prévisionnel ;
- Faire apparaître les écarts entre prévisions et réalisations et permettre d'en expliquer les causes ;
- Provoquer les mesures correctives opportunes.

3.3. Le système d'information, instrument de prise de décisions pour le contrôle de gestion

Si un problème surgit après la procédure de contrôle, en étudiant les différentes solutions, on s'aperçoit que chacune de celle-ci présente des avantages et des inconvénients.

Pour pouvoir arrêter la décision la plus rationnelle et appropriée sans courir de risques, il faut procéder comme suit :

- ◆ Recueillir d'abord les informations nécessaires concernant chacune des solutions et évaluer l'impact résultant de chacune d'elle.
- ◆ Inciter tous les responsables opérationnels à participer à la prise de décision la plus rationnelle.

C'est pourquoi les centres de décisions sont situés les plus près des sources d'information (unité de gestion) sont les plus appropriés car les opérationnels prennent eux-mêmes les décisions concernant leur unité de gestion.

D'une manière générale, nous pouvons résumer les conditions de réussite pour la mise en place d'un système d'information performant en trois points :

- ◆ Amener les responsables de l'entreprise à réfléchir en commun sur les systèmes d'information potentiels futurs ;
- ◆ Allouer les ressources financières et humaines nécessaires pour concrétiser ce projet ;
- ◆ Assurer la cohérence du développement du système d'informations avec la stratégie de l'entreprise.

Nous avons vu que la fonction de contrôle de gestion avait d'abord concerné les niveaux supérieurs de l'entreprise, assimilés dans notre description au niveau des responsables de division, qui correspond aux grandes directions opérationnelles, pour s'étendre ensuite progressivement aux premiers niveaux de décision, les centres de responsabilité. Les procédures et instruments de contrôle de gestion vont assurer la liaison entre les deux niveaux : stratégique et opérationnel.

Le contrôle de gestion se positionne en fait dans le processus stratégique comme interface entre le niveau stratégique et le niveau opérationnel. Dans cette position, le contrôle de gestion permet aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront cohérents. Il permet en somme de réguler sur le moyen terme en contrôlant la transformation des objectifs de long terme en actions courantes.

Chapitre 2 : Elaboration d'un tableau de bord

La discipline du contrôle de gestion évoque souvent l'image d'un ensemble d'outils et de technique utilisé par les managers pour gérer une entreprise : comptabilité analytique, processus budgétaire, mesures de performances, etc. 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.

Afin de mieux comprendre la conception et la réalisation d'un tableau de bord, on a divisé ce chapitre en trois sections. Dans la première section nous allons présenter le tableau de bord : définition, caractéristiques et fonctions, la deuxième section concernant les principes et les étapes de constructions du tableau de bord, ainsi que ses différents conditions de succès, et en dernier lieu présentés ses limites et les pièges à éviter lors de sa conception.

Section 1 : présentation d'un tableau de bord

Parmi les outils de contrôle de gestion, nous avons le tableau de bord que nous allons présenter dans cette section et aussi sa relation avec les autres outils et systèmes utilisées au sein des entreprises.

1.1. Définitions et caractéristiques d'un tableau de bord

Afin d'appréhender la nécessité de l'intégration des tableaux de bord au sein de l'entreprise, il y a lieu de répondre à la question suivante : « qu'est ce qu'un tableau de bord ? ».

Le tableau de bord a plusieurs définitions et chacune d'elle caractérise une qualité de ce dernier. Nous citerons à ce titre ces quelques définitions pour mieux cerner le concept de tableau de bord.

D'après Caroline SELMER, le tableau de bord est « un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la stratégie pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il est aussi un langage commun aux différents membres de

l'entreprise et permet de relier le contrôle de gestion à la stratégie et aux opérations par le biais d'une liste non-exhaustive d'indicateurs. »¹

Dans cette définition, l'auteur précise que le tableau de bord est un outil synthétisant les informations menant vers la réalisation des objectifs, et c'est aussi un instrument de communication mis à la disposition des différents responsables et fait la liaison entre la stratégie et l'opérationnel.

D'après Robert LEBUFF, « un tableau de bord de gestion est un document d'informations sur mesure, de synthèse, orienté vers le contrôle et la prise de décision. Il doit permettre au responsable d'analyser la situation, d'anticiper les évolutions, de réagir dans les brefs délais. C'est également l'instrument de communication privilégié pour les différents acteurs de l'organisation »².

Cette définition expose à la fois la caractéristique informationnelle du tableau de bord, celle d'outil d'aide à la prise de décision et aussi d'instrument de communication.

Pour Jean-Yves SAULOU, 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 ce titre, un instrument de contrôle mettant en évidence les écarts significatifs d'un mauvais fonctionnement du système. C'est donc un outil d'aide à la décision. Le tableau de bord doit également être un outil d'aide à la prévision permettant d'extrapoler les tendances passées et les écarts du présent vers l'avenir afin d'appréhender ce futur avec moins d'incertitudes. »³

Plusieurs concepts découlent de cette définition à savoir :

- Pour jouer pleinement son rôle d'assistant du décideur, le tableau de bord fournit une mesure personnalisée, donc élaboré pour un seul homme (le responsable) et adapté à sa personnalité et son style de direction. Si l'un de ces éléments change (le responsable, ses fonctions ou les objectifs qui lui sont confiés) la configuration du tableau de bord doit changer également ;

¹ Caroline SELMER, concevoir un tableau de bord de gestion, Ed DUNOD, Paris, 1998, p.32.

² R.LEBUFF, G.CLIQUET et C.ANDRE VAILHEN, Encyclopédie de gestion et de management, Ed DALLOZ gestion, Paris, 1999.

³ SAULOU.J.Y, le tableau de bord du décideur, Ed Organisation, Paris, 1982, p.40.

- Le tableau de bord est un outil d'agrégation synoptique car d'un côté il synthétise une panoplie d'informations en une grandeur globale afin de représenter la réalité complexe du système par un schéma simplifié, et de l'autre côté, il doit contenir un nombre limité d'indicateurs offrant ainsi la possibilité, à son utilisateur, de le lire rapidement pour se prononcer sur l'état de marche du système ;
- C'est outil d'aide à la décision. En effet, la batterie d'indicateurs qu'il contient permet d'avoir une vue d'ensemble du système et de déceler les perturbations pour prendre les décisions d'orientations de la gestion ;
- C'est également un outil d'aide à la prévision. Il ne représente pas uniquement la situation actuelle et la situation passée mais également la situation envisageable en fonction de l'historique des indicateurs ;
- Le tableau de bord est un instrument de contrôle mais ce n'est pas le contrôle dans le sens de vérifier pour sanctionner mais c'est dans le sens de surveiller pour apprendre.

1.2. La relation du tableau de bord avec les systèmes voisins

1.2.1. Le tableau de bord et le reporting

Le tableau de bord est souvent confondu avec le reporting. Ce sont certes deux documents véhiculant l'information mais ne recouvrent pas le même champ d'application.

A. Définition du reporting

Le reporting est défini comme étant « un ensemble de documents qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilités »⁴.

Le reporting est un outil de contrôle à posteriori des responsabilités déléguées. Il est fait d'avantage pour rendre compte périodiquement à la hiérarchie des actions accomplies. Il sert à remonter les informations nécessaires à l'utilisation des performances des centres de responsabilités.

⁴ GUIDJ & Collaborateurs, le tableau de bord : pour améliorer les performances de l'entreprise, Edition d'Organisation, 2^{ème} édition, Paris, 1998, p.319.

B. Comparaison entre le tableau de bord et le reporting

Le tableau de bord est un outil de pilotage qui synthétise des informations propres à un responsable. Il lui permet de suivre la réalisation des objectifs de son unité de gestion. Il lui permet aussi de déceler toute dérive ou perturbation pour prendre des décisions correctives.

Il existe plusieurs points communs entre le tableau de bord et le reporting, ce sont tout les deux des outils d'aide à la décision offrant la possibilité d'adoption de mesures correctives en cas de perturbations ou anomalies dans le système. Ils permettent tout les deux de faire des comparaisons entre les résultats réalisés et les objectifs à atteindre. Ils s'adaptent tout les deux à l'organisation de l'entreprise et changent de structuration si cette dernière change.

Et en ce qui concerne les différences entre le tableau de bord et le reporting est résumé dans le tableau ci-dessous.

Tableau n°2.1: la différence entre le tableau de bord et le reporting

Le système de tableau de bord	Le système de reporting
<ul style="list-style-type: none"> - le tableau de bord sert à suivre, voire anticiper les actions et permet une adaptation flexible. - dans le cadre des tableaux de bord, l'observation s'effectue à la fois pour les différents services mais aussi pour la hiérarchie. - le tableau de bord se compose surtout d'indicateurs d'activité (il dit comment une activité est en train de se dérouler). - le système de tableau de bord se nourrit de données en amont de la comptabilité. - l'actualisation des indicateurs du tableau de bord se diffère d'un utilisateur à un autre. 	<ul style="list-style-type: none"> - le reporting n'est pas un véritable support de l'action mais un outil de contrôle à posteriori des responsabilités déléguées. - le reporting réalise une observation uniquement pour la hiérarchie. - le reporting se compose des indicateurs de résultats (il fournit le résultat final d'une activité). - le système de reporting a recourt pour l'essentiel aux éléments financiers. - l'actualisation des indicateurs de reporting est souvent mensuelle.

Source : Michel GERVAIS, contrôle de gestion, Ed Economica, Paris, 1997, p.601.

Le reporting est un outil de contrôle à posteriori des responsabilités déléguées, qu'un support de l'action. Le tableau de bord sert à suivre, voire à anticiper des actions. Le reporting est principalement destiné à la hiérarchie, se limite à rendre compte de résultats passés, alors que le tableau de bord s'adressera également aux responsables opérationnels.

1.2.2. Le tableau de bord et le management information system (MIS)

A. Définition du management information system

Management information system or système d'information de gestion peut être défini comme suit : « le MIS est une méthode organisée de fourniture d'information concernant le passé, le présent et le futur et relative au fonctionnement intérieur de l'entreprise comme à son environnement. Il permet la planification, le contrôle et l'exercice des activités opérationnelles au sein d'une organisation, en fournissant au décideur une information homogène correspondant à l'horizon auquel il s'intéresse »⁵.

Le MIS se caractérise par :

- La généralité des informations fournies qui concerne l'ensemble des secteurs de l'entreprise ;
- L'homogénéité de ces informations issues d'une banque de données unique pour l'ensemble de l'entreprise ;
- La rapidité de la fourniture des données, le MIS fournit en temps réel les informations demandées.

B. Comparaison entre le tableau de bord et le management information system

Le tableau de bord se différencie nettement du système d'information de gestion :

- Le MIS est une base de données qui regroupe toutes les informations de gestion de l'entreprise et qui est capable de les restituer en temps réel aux utilisateurs. Le tableau de bord reprend uniquement les informations importantes de ce système pour les présenter de façon conviviale aux décideurs concernés. Alors que le tableau de bord filtre et réorganise les informations pertinentes : il est en quelque sorte l'interface

⁵ J.DE GUERNY, J.C.CURRIEL et S.LAVARGNE, principe et mise en place d'un tableau de bord de gestion, Edition DELMAS, France, 1990, p.13.

intégrateur entre le MIS et le gestionnaire ; il oriente (structure) la recherche d'informations détaillées dans la base de données.

- La mise en place du MIS est une tâche assez complexe qui nécessite des moyens importants et des délais de réalisation assez long, alors que la mise en place d'un système de tableau de bord ne nécessite pas autant de moyens, ni de temps.

1.3. Les fonctions du tableau de bord

Le contexte des entreprises se caractérise par la complexité ; cette notion se manifeste par des interactions entre des composantes internes et externes qui produisent des effets sur un système. Le responsable reste « aveugle », il ne sait pas forcément que les composantes existent, ni celles qui sont déterminantes. Le tableau de bord permet de mieux éclairer le contexte en rendant plus lisible la part de complexité au moyen des indicateurs. Selon A. FERNANDEZ⁶, les fonctions du tableau de bord sont :

- **Vision cohérente par rapport aux objectifs**

Le tableau de bord est un outil assurant pour le décideur la perception d'une situation à un instant donné. Lors de la conception du tableau de bord, il ne faut surtout pas envisager l'existence d'une perception absolue, universelle pour tout décideur, celle-ci n'existe pas. Chaque décideur perçoit et étudie son environnement en fonction de ses propres préoccupations et son sens personnel. Le tableau de bord doit offrir une vision cohérente du système à piloter en fonction des objectifs fixés.

- **Mesure de performances et anticipation**

La capacité du tableau de bord à mesurer l'effort accompli et l'effort à accomplir « tendance » garantit pour l'équipe une mesure fiable de performances. Il est en effet important de présenter un certain nombre d'informations en tendance. Prenons un simple exemple, une entreprise s'est fixée comme objectif d'augmenter sa part de marché de manière à rester devant son principal concurrent. Elle constate qu'elle a une part de marché de 33% alors que le plus proche concurrent ne dispose que 28%. Elle peut être satisfaite, si par contre dans les années précédentes elle affichait respectivement 36% et 34% et durant le même

⁶ A.FERNANDEZ, les nouveaux tableaux de bord des managers, 3^{ème} édition, Editions d'organisation, Paris, 2007, p.252.

temps le concurrent est passé de 22% puis 25% avant d'atteindre la valeur actuelle, le constat n'est plus le même.

- **Simulation**

Après que nous avons abordé l'aspect anticipation et la mesure de la performance. Il est aussi important de pouvoir « simuler » des décisions simples en réinjectant des informations dans le système selon des scénarios prédéterminés. Cette question est plus facile à énoncer qu'à concevoir et peu d'outils à ce jour sont réellement opérationnels. Il s'agit pourtant d'un point essentiel de l'aide à la décision et vraisemblablement, une des principales pistes de développement.

- **Signalisation des dysfonctionnements**

Le tableau de bord joue un rôle préventif en indiquant des dépassements de seuils ou tout autre type d'alarmes. Certains systèmes plus sophistiqués offrent un premier niveau d'assistance d'aide au diagnostic et apportent quelques éléments facilitant l'interprétation des défauts.

- **Références communes pour l'équipe**

Lors de prise de décision en groupe, le tableau de bord joue un rôle fédérateur en présentant une vision commune de la situation pour l'ensemble de décideurs partageant une même problématique. Il est important que chacun exprime son avis. C'est à ce prix que l'action du groupe sera supérieure à la somme des actions individuelles. Mais qui dit multitude d'avis, dit polémique.

Cette polémique ne restera pas stérile si les points de vue défendus sont fondés. Il est important que les décideurs du groupe partagent un même référentiel, une perception semblable de la situation. Seulement dans ce cas l'échange conduira à une prise efficace de décision. Un simple exemple, pensons aux différentes façons de calculer un chiffre d'affaire (avec les filiales, avant ou après ristourne, par point de vente...). Si le groupe commence à mettre en doute la méthode de calcul adoptée, il sera très difficile de trier un enseignement de l'information elle-même. Pour une prise de décision efficace chaque membre de groupe aura personnellement confiance dans le tableau de bord. Les « non-dits » et autres superstitions et croyances seront rationalisés et la décision pourra être prise.

- **Communication**

En formalisant une perception d'une situation, le tableau de bord facilite la communication et l'échange avec autres acteurs de l'entreprises. Chacun peut partager avec sa perception et son interprétation de la situation donnée avec ses partenaires. Le tableau de bord s'intègre bien dans un concept plus large de communication et de partage de la connaissance.

- **Outil personnel**

Le tableau de bord n'est pas un outil standard. Les informations utilisées et leurs présentations sont dépendantes des utilisateurs pilotant le système. Il sera reconfigurer et réajuster pour être toujours en adéquation avec le système à piloter, les objectifs impartis à la cellule et la stratégie adoptée par cette dernière pour les atteindre.

- **Moyen d'apprécier la délégation des pouvoirs**

La délégation de pouvoir est nécessairement pratiquée par toute les grandes et moyennes entreprises, et à moindre degré par les firmes d'une taille réduite. La décentralisation des responsabilités est donc largement pratiquée, elle est le plus souvent, à plusieurs niveaux, un complément à tout système de gestion prévisionnelle.

Cette mission du tableau de bord est un complément à la première, car la délégation de pouvoirs consiste en un contrat entre deux responsables, contrat stipulant que le délégataire devra atteindre certains objectifs fixés à l'avance, objectifs sectoriels dont la bonne réalisation permettra à la firme de suivre la trajectoire de croissance que lui a assignée sa direction générale.

- **Une banque de données**

D'une part, le fonctionnement d'un tableau de bord nécessite la collecte et la complication d'un nombre important d'information numériques. Or, ces informations ont un coût élevé ; et le tableau de bord peut être rentabilisé en devenant une banque de données.

Le tableau de bord offre aussi une vision multidimensionnelle de la performance, c'est ce qui en fait sa pertinence, contrairement aux autres outils de suivi de réalisation.

D'autre part la mission d'un tableau de bord est également de doter l'organisation d'un « système d'information » en permettant à chaque responsable d'une unité de gestion (division, département, usine, service,...) de disposer d'indicateurs synthétiques.

Le responsable peut ainsi comparer ses performances réelles à ces objectifs et ainsi à réagir en conséquence à son niveau. En fait, comme le résume *MICHEL LEROY* « *le tableau de bord constitue le pivot de la gestion prévisionnelle et contrôlée puisqu'il compare en permanence les réalisations aux prévisions afin de susciter la réaction des managers* ». ⁷

Ainsi le tableau de bord remplit une mission « d'éducation ». Au fur et à mesure de l'apprentissage et de la connaissance cumulée du système, l'équipe de décision fera évaluer l'instrument.

Il est indispensable que l'utilisateur devienne autonome et ne reste pas dépendant des services informatiques.

Ce point est essentiel au moins pour deux raisons :

- Lorsque le décideur exprime un besoin de mise à jour de son système, il est en général pressé. Les décisions se prennent dans l'urgence, il ne pourra pas attendre la disponibilité du service informatique ayant de son côté, ses propres priorités.
- Souvent, les besoins de modification sont la conséquence d'une démarche inductive et sont difficilement formalisables. L'utilisateur n'a pas encore d'explications rationnelles et il ne pourra pas solliciter un travail du service informatique uniquement sur une intuition. Pourtant c'est ainsi que le progrès avance.

Section 2 : les principes et les étapes de conception d'un tableau de bord

Comme tout outil de gestion, le tableau de bord a des principes de conception et suit une méthodologie souvent bien définie pour sa conception. Alors à travers cette section nous allons expliciter ces points là et biens sûr les conditions de succès de la conception du tableau de bord.

2.1. Les principes de conception d'un tableau de bord

Le tableau de bord n'est efficace et donc utile que si sa conception répond à certaines règles précises en tant pour son fonctionnement que pour son contenu. La présentation des

⁷ Michel LEROY, le tableau de bord au service de l'entreprise, Edition d'organisation, Paris, 1998, p.28.

informations, si celle-ci peut revêtir des formes variées, se doit de respecter certaines contraintes de concision et de pertinence. Dans ce cas, l'ensemble des tableaux de bord de l'entreprise incite au dialogue et à la motivation des responsables. Son rôle dépasse alors la stricte fonction de contrôle qu'il était censé remplir.

C'est la définition même du tableau de bord qui impose ces principes de conception⁸ :

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

2.1.1. Une cohérence avec l'organigramme

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

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

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

- Il reçoit une délégation de pouvoir du niveau hiérarchique supérieur et doit, périodiquement, rendre compte ;
- Il délègue au niveau inférieur une partie de son pouvoir.

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

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

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

⁸ Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, contrôle de gestion : manuel et application, Edition DUNOD, Paris, 2007, p.637.

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

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

2.1.2. Un contenu synoptique et agrégé

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

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

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

Ainsi le tableau de bord doit impérativement éviter l'excès de clignotants et de chiffres qui peuvent masquer l'information utile pour le responsable.

2.1.3. La rapidité d'élaboration et de transmission

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

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

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

Cette rapidité et la fréquence de publication expliquent que les anglo-saxons nomment souvent les informations collectées dans le tableau de bord « FLASHS ».

2.2. Les étapes de conception d'un tableau de bord

2.2.1. La détermination des indicateurs pertinents

La réflexion sur l'organisation de gestion et les points clés de gestion structure en amont le choix des indicateurs car, elle permet de mieux cibler les informations importantes pour une entité donnée. Nous allons présenter dans ce qui suit la définition d'un indicateur.

2.2.1.1. Définition d'un indicateur

« Un indicateur est une information ou un regroupement d'informations, précis, utile, pertinent pour les gestionnaires, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités diverses »⁹.

Les fonctions des indicateurs sont multiples :

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

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

2.2.1.2. Les critères de qualité d'un indicateur

Il y a de nombreuses règles et conditions à respecter pour que les indicateurs jouent pleinement leurs rôles.

Alors que la définition des indicateurs passe généralement par trois étapes qui sont :

- rappel des objectifs et des missions du centre de responsabilité concerné ;
- mise en évidence des facteurs-clés de succès sur lesquels le responsable devra se focaliser pour atteindre ses objectifs. Selon J.F. ROCKART, les facteurs-clés de succès sont « le petit nombre de domaines dans lesquels les résultats, s'ils sont satisfaisants, assurent une bonne performance d'ensemble de l'entreprise »¹⁰ ;

⁹ C.ALAZARD, S.SEPARI, Op-Cit, p.643.

¹⁰ M. GERVAIS, contrôle de gestion, 8^{ème} édition, Edition Economica, Paris, 2005, p.639.

- recherche des indicateurs (ou informations) permettant de cerner les différents facteurs-clés de succès c'est-à-dire ce qui permettent d'exprimer les points clés retenus.

Le choix des indicateurs les plus représentatifs car il faut s'accorder sur les indicateurs de gestion qui traduisent les paramètres et pour que ces indicateurs retenus soit incorporé dans le tableau de bord ils doivent être¹¹ :

➤ **des indicateurs clairs et faciles à interpréter**

Il est recommandé de préférer toujours la simplicité sur le caractère synthétique d'un indicateur. Il vaut mieux avoir trois indicateurs simples et peu ambigus, qu'un seul indicateur très synthétique mais d'un calcul compliqué. Font notamment partie des indicateurs compliqués les ratios un peu élaborés et les indices contenant des pondérations de critères. Ils réduisent en effet beaucoup de choses à un seul chiffre et n'offrent qu'un diagnostic limité, dans la mesure où on ne sait pas quel critère ou quelle composante du ratio s'est détérioré. Il est parfois intéressant de disposer d'un indice synthétique sur un sujet donné, mais il est recommandé d'accompagner cet indice d'indicateurs plus simples ou au minimum de commentaires permettant de comprendre pourquoi le chiffre a changé. De la même façon, on préfère des indicateurs physiques, directement maîtrisables et à gérer, à des indicateurs financiers plus parlants bien qu'intelligents en apparence.

➤ **Des indicateurs fiables**

Une information fiable est une information issue d'une procédure appliquée avec rigueur sans omission. Les modes de calcul doivent être stables d'une période sur l'autre. Doivent toujours être intégrés dans l'indicateur les mêmes éléments. De même, la liste des indicateurs est évidente au sens où on ne voit pas comment un décideur pourrait se fier à des chiffres produits de façon aléatoire, et donc comparables ni à un historique, ni à une norme. Et de fait, le premier rôle du contrôleur de gestion à l'égard des chiffres présentés est d'en garantir la fiabilité. Ceci signifie également qu'en cas de création d'un nouvel indicateur, un effort très important doit être fait d'emblée pour formaliser la procédure de recueil et de calcul et pour s'assurer de son application correcte, sans quoi le contrôleur s'expose à devoir sans arrêt

¹¹ Hélène LÖNING & Collaborateurs, « le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre », 2^{ème} édition, Ed DUNOD, Paris, 2003, p.154.

refaire les calculs derrière les fournisseurs d'informations, ce qui est sans doute nécessaire lorsque les circuits ne sont pas fiables mais une très mauvaise allocation de son temps.

➤ **Des indicateurs essayant de limiter les effets pervers**

Lorsqu'une forte pression est mise sur le décideur pour tenir les chiffres du budget, celui-ci va être très attentif aux informations contenues dans son tableau de bord et va s'efforcer de prendre des décisions à même de faire changer les chiffres dans le sens désiré. C'est d'ailleurs bien ce qu'on lui demande. Mais ce faisant, il trouvera peut-être des moyens de faire bouger les chiffres qui sont des effets pervers au sens où l'action sert l'indicateur mais non la santé globale de l'entreprise.

Et il n'y a pas forcément de malignité dans de tels comportements. Les indicateurs mettent en lumière certains événements et en occultent d'autres. Il faut donc s'efforcer de penser a priori aux éléments occultés qu'il faudrait mettre en lumière pour éviter des décisions mauvaises pour l'entreprise. Comme nous l'avons souligné, un indicateur est un instrument de mesure et à ce titre capte toujours imparfaitement le phénomène à mesurer. Il est souvent réducteur, souvent à court termes et le risque est grand, en mettant le projecteur sur un indicateur, que le dernier s'améliore sans que se soit toujours le cas de la gestion.

Un exemple de ces problèmes est la pratique assez courante qui consiste à évaluer principalement la performance des vendeurs sur le chiffre d'affaires, alors que ceux-ci maîtrisent aussi largement les délais de règlement. Si on omet les comptes clients dans le tableau de bord commercial, la tentation risque d'être grande de pousser les ventes en laissant filer les délais de règlement et par conséquent en dégradant la trésorerie de l'entreprise.

➤ **Des indicateurs mesurant au plus tôt**

Un des objectifs des tableaux de bord est d'aider les responsables à anticiper sur les résultats à venir. L'une des manières de le faire est de s'efforcer chaque fois que possible, sur un thème donné, de choisir les indicateurs les plus « en amont » possible par rapport au résultat. Par exemple, dans le suivi du chiffre d'affaires, on n'envisage pas de se passer du carnet de commandes qui donne de précieuses indications sur le chiffre d'affaires des périodes à venir. En amont du carnet de commandes, on suivra les réponses faites par les vendeurs à des appels d'offres dans les métiers qui s'y prêtent et l'activité de prospection plus généralement. De

même pour le volet « dépenses », on s'efforcera de procéder à un suivi des engagements (en relation avec le système comptable).

➤ **Des indicateurs partagés et cohérents d'un tableau de bord à l'autre**

Pour finir, rappelons qu'il est sain pour une entreprise que ses managers puissent discuter sur une base commune des événements affectant l'activité, et cela n'est possible que si les différentes personnes mesurent de la même façon les mêmes phénomènes. Sinon il y a fort à parier qu'une partie des réunions consacrées à l'analyse des résultats sera utilisée au rapprochement des différents chiffres. Cette question du partage de l'information est essentielle pour la bonne coordination des initiatives.

Une autre façon d'atténuer les problèmes d'interprétation lorsque l'information est partagée, ce qui est nécessairement le cas dès lors qu'un service fournit de l'information à un autre, est de faire figurer systématiquement, dans chaque parution du tableau de bord, la définition des indicateurs et leur source. En cas de conflit on ne saurait que trop insister sur l'importance des commentaires accompagnant les chiffres ; cela devrait être une règle générale que toute fourniture d'information à un service par un autre soit accompagnée d'une analyse.

2.2.1.3. Les différents types d'indicateurs

Selon Caroline SELMER¹², on peut classer les indicateurs d'après les typologies suivantes :

• **La nature du phénomène mis sous contrôle**

- Les indicateurs de performance rendent compte de la réalisation des missions de l'unité ;
- Les indicateurs de pilotage permettent le suivi des conditions de réalisation d'une action, d'une activité indiquant là où il faut agir pour que la performance soit atteinte ;
- Les indicateurs d'éclairage portent sur des phénomènes externes à l'unité, qui a ou auront une influence sur l'activité de l'unité.

• **La durée de vie du phénomène mis sous contrôle**

- Les indicateurs structurels s'inscrivent dans la permanence des missions, des activités et de l'environnement ;
- Les indicateurs conjoncturels sont liés à un projet, un plan d'action d'amélioration et un phénomène ponctuel.

¹² Caroline SELMER, Op-cit. p.72.

• Leur mode d'élaboration

- Les indicateurs verticaux (ou hiérarchiques) déploient les objectifs généraux de l'entreprise à travers de la structure ;
- Les indicateurs de processus prennent en compte la dimension transversale de la performance de l'entreprise, et gèrent les relations inter-fonctionnelles.

• Leur nature

- Les indicateurs économiques se rapportent aux coûts, aux produits et aux résultats ;
- Les indicateurs physiques, traduisant physiquement l'activité, permettant d'apprécier les phénomènes avant que ceux-ci ne soient valorisés financièrement avec retard ;
- Les indicateurs humains ;
- Les indicateurs de suivi de projet.

D'un point de vue technique, et d'après Michel LEROY¹³, les indicateurs peuvent être regroupés en plusieurs familles. Ils peuvent être classés comme suit:

- Les indicateurs d'activité*** : qui expriment le plus souvent en unités physiques mais parfois monétaires. Ils s'appliquent à toutes les fonctions et rendent compte des prestations effectuées.
- Les indicateurs financiers*** : très présents dans les systèmes de comptabilité générale et analytique, ils s'organisent en trois axes principaux, les charges et les coûts, les produits et les résultats et les marges.
- Les indicateurs de rendements*** : la productivité compare une activité aux moyens nécessaires pour l'obtenir et met en évidence la productivité des hommes, des machines et des équipements, des locaux et des capitaux.
- Les indicateurs de rentabilité*** : ils sont très nombreux dans les tableaux de bord des directions générales, des divisions et des départements qui ont des objectifs de marge ou de contribution. Ils expriment la rentabilité d'exploitation, la rentabilité économique et la rentabilité financière.
- Les indicateurs de qualité*** : grâce aux progrès accomplis par la démarche qualité de ces dernières années, à la certification notamment, les indicateurs de cette nature, sont de plus

¹³ Michel LEROY, Op-cit, p.88.

en plus nombreux à tous les niveaux. Ils peuvent s'appliquer en particulier aux délais, aux degrés de conformité à des spécificités précises, au niveau de satisfaction des clients sur des critères prédéterminé et aux incidents.

- f. *Les indicateurs de structure financière*** : ils rendent compte de la gestion du patrimoine de l'entreprise et se rangent en catégories d'indicateurs de haut de bilan, d'indicateurs de besoin en fond de roulement d'exploitation et d'indicateurs de trésorerie.
- g. *Les indicateurs de sécurité*** : ce sont des indicateurs indispensables dans les unités de production, pour la direction générale et pour la direction des ressources humaines. Ils traduisent le nombre d'accidents et le nombre de jours d'arrêts liés aux accidents de travail.
- h. *Les indicateurs de climat social*** : outre l'absentéisme et le taux de rotation du personnel, il peut être souhaitable de mettre en place une échelle de valeur du climat social pour apprécier un risque éventuel de conflit social.
- i. *Les indicateurs d'intelligence économique*** : ce type d'indicateurs doit obéir à des délais d'obtention et de mise à jour souvent plus lents que les autres indicateurs internes à l'entreprise. Car ils lui sont externes et peuvent lui donner une image de sa position concurrentielle, de la conjoncture et de l'espace économique et de l'activité des concurrents.

2.2.2. La confrontation avec les données disponibles

Lors de l'étape de choix des indicateurs, une préoccupation récurrente est celle de la disponibilité des indicateurs. Il est clair qu'in fine ne pourront être mis dans le tableau de bord que les indicateurs disponibles, mais il faut se garder de la tentation de ne penser aux indicateurs qu'à partir de ce qui est disponible au moment de la conception. Souvent il faut peu de chose pour élargir le champ des informations disponibles : nouveaux calculs faits à partir des fichiers existants, exploitation de documents non exploités jusque-là, achat d'informations externes, création de nouveaux supports et procédures de recueil d'informations.

Il est fréquent que, lors de la première mouture du tableau de bord, seuls 50% des indicateurs soient immédiatement disponibles. Le tableau de bord est ainsi malgré lui un puissant outil de diagnostic de la pertinence du système d'information. Lorsqu'on le conçoit, on s'aperçoit qu'il existe des natures d'information pour lesquelles il y a surabondance d'informations

inutiles alors que, dans le même temps, des domaines entiers de la vie de l'entreprise sont laissés dans l'obscurité la plus complète. Classiquement, la source d'information la plus facilement disponible est la comptabilité, mais un bon tableau de bord ne doit surtout pas se limiter aux chiffres comptables qui sont certes indispensables pour mesurer la rentabilité, mais qui informent peu sur les facteurs de réussite de l'entreprise et sur la façon dont la rentabilité est produite au jour le jour par les responsables opérationnels.

2.2.3. Le choix des référentiels

Il faut prévoir ensuite les références des indicateurs choisis. Un indicateur chiffré sans base de comparaison ne sert à rien car il est impossible de l'interpréter. L'indicateur chiffré doit donc toujours être accompagné d'un autre qui permet au lecteur de savoir si la situation est bonne ou non.

Parmi les sources possibles pour les références, on mentionnera les suivantes¹⁴ :

- Le budget ou l'objectif que l'on s'est fixé ;
- L'année précédente ou une période précédente de référence (le semestre par exemple) ;
- La concurrence (référence possible soit grâce à l'achat de l'information à des sociétés de services spécialisées – panels marketing par exemple -, soit par le recueil direct par l'entreprise elle-même –pour les prix pratiqués par la concurrence par exemple--) ;
- Un établissement comparable de la même entreprise ;
- Une entreprise non concurrente avec laquelle on a passé des accords d'échange d'information.

De toutes ces références deux doivent être privilégiées chaque fois que possible :

- ***Le budget ou l'objectif*** qui est, lorsque le budget est bien fait, la meilleure des références car il indique la cible à atteindre (qui est en théorie atteignable bien qu'ambitieuse) compte tenu du contexte particulier de la période concernée et des moyens engagés. Cette référence est en particulier supérieure à celle de l'année précédente qui est peu utile si l'environnement ou la structure de l'entreprise ont évolué fortement.

¹⁴ Hélène LÖNING & Collaborateurs, Op-cit, p.151.

- **La référence concurrentielle**, car la compétitivité de l'entreprise ne réside pas dans la performance absolue de l'entreprise telle qu'on peut la lire dans le budget, mais dans sa performance relative. Il ne suffit pas d'atteindre les cibles que l'on s'est fixées, il faut faire aussi bien, voire mieux que les autres.

Le choix des références est une étape importante de la construction du tableau de bord car, outre la pertinence des chiffres utilisés, se joue également le volume d'information convoyé.

2.2.4. Le choix des instruments

Les indicateurs choisis, il faut construire des tableaux de bord adaptés en adoptant des outils permettant de visualiser les indicateurs au suivi de l'action. Différents instruments peuvent être mis en œuvre lors de la construction d'un tableau de bord. Valeurs brutes, tableaux, graphiques, clignotants, valeurs et ratios.

a) les valeurs brutes et les écarts

Les valeurs brutes sont essentielles pour que le responsable puisse avoir une vision réaliste de son action, c'est-à-dire à la mesure des grandeurs sur lesquelles il travaille. Des écarts peuvent être calculés sur certaines valeurs, seuls les écarts se rapprochant des points clés de l'activité doivent être retenus.

A chaque niveau hiérarchique, le tableau de bord comprend les écarts dont la surveillance est indispensable à la bonne marche du centre de responsabilité (exemple : écarts sur les prix, sur la qualité...)

Après l'analyse de ces écarts, il est facile de déclencher des actions correctives.

b) les ratios

Le ratio est le rapport entre deux grandeurs qui donne une information sur de nombreux aspects de l'entreprise.

Certains seront calculés à partir des informations comptables exprimées en valeurs, d'autres (ratios technique) seront déterminés à partir des données extracomptables mesurées en unités physiques. Les rapports sont intéressants dans la mesure où ils permettent d'effectuer des comparaisons dans le temps et de présenter dans la réalité en chiffres simples.

Dans le tableau de bord, les ratios utilisés seront plutôt des ratios de fonctionnement (orientés vers la gestion à court terme) que des ratios de structure (d'avantages orientés vers la gestion à moyen et à long terme) et on ne retiendra que ceux qui mettent l'accent sur les points clés de l'entreprise.

Les ratios facilitent une appréhension de la situation en termes relatifs et autorisent une mesure de la performance.

c) les graphiques

Les graphiques sont un outil privilégié des tableaux de bord, car ils permettent de visualiser rapidement et efficacement l'évolution, la tendance et la répartition entre divers éléments. Le choix doit cependant s'effectuer avec pertinence.

La mise en place de graphiques requiert le respect d'un minimum de principes.

Ainsi, pour comparer plusieurs séries de valeurs, l'histogramme reste irremplaçable.

On évitera cependant les graphiques en trois dimensions, esthétiques mais peu lisibles lorsque les éléments à comparer sont trop nombreux, car ils provoquent une superposition des données.

Pour étudier la progression et analyser la tendance, les courbes sont parfaitement adaptées, le tout étant de ne pas commettre d'erreur sur le choix de l'échelle. Afin de visualiser le total et l'amplitude d'un chiffre d'affaires sur plusieurs trimestres (par exemple), les barres empilées constituent une bonne technique de représentation. Pour comparer des données relatives (pourcentages), le classique « camembert » est idéal, d'autant plus que la troisième dimension lui donne un aspect plus moderne. Le radar demande, quant à lui, une certaine habitude pour la lecture, mais permet de visualiser rapidement les caractéristiques générales d'un élément.

d) les clignotants

Les clignotants sont des seuils limités définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action, leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives. Les clignotants se caractérisent par leur aspect visuel : il peut s'agir d'un indice, d'une valeur ou d'un pictogramme faisant ressortir un écart ou un montant significatifs. Les pictogrammes suivants constituent des exemples classiques.

2.2.5. Mise en forme et présentation du tableau de bord

Une fois les indicateurs, les référentiels et les instruments choisis, il faut soigner la présentation de ces données. Et pour cela plusieurs règles de base peuvent être énoncées pour orienter ce travail.

A. Privilégier une présentation standard

La présentation des différentes pages du tableau de bord doit s'efforcer d'être standard : mêmes caractères et couleurs utilisées, même endroits pour inscrire les titres des thèmes, la date des informations, les commentaires, la définition des indicateurs. Cette standardisation est essentielle à l'agrément et à la facilité de lecture. Le lecteur retrouve toujours la même configuration, ce qui lui permet de se consacrer au fond plutôt que de passer son temps à décoder la forme.

B. Elaborer une mise en page précise

L'ordre de mise en page doit être cohérent avec l'importance accordée au sujet. C'est ainsi que l'on aura tendance à consacrer les premières pages du tableau de bord aux aspects les plus importants de la vie de l'entreprise, et donc souvent aux objectifs et aux variables d'actions les plus influentes. De même, dans une page donnée, on mettra le plus important et le plus synthétique en haut à droite, et le moins important ou le plus détaillé en descendant vers le bas : lorsqu'on feuillette un document donné, on sait en effet que l'œil se porte sur la page à droite en haut et ensuite le bas avant de se porter sur la page de gauche.

C. Adapter la fréquence des tableaux de bord

La fréquence des tableaux de bord est en général liée au niveau de responsabilité concerné par le tableau afin de favoriser les prises de décisions. Plus on est proche du terrain, de l'opérationnel, de l'action quotidienne, plus la fréquence aura tendance à s'intensifier. Plus on va vers la prise de décision stratégique moins la fréquence sera élevée.

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

2.3.1 Les conditions générales

On peut les récapituler comme suit :

- ✓ Des ressources importantes, d'autant plus que la démarche est rentable ;

- ✓ Un travail rigoureux de réflexion et d'adaptation à chaque situation, car il n'existe pas de tableaux de bord universels applicables mécaniquement et automatiquement ;
- ✓ On ne peut se contenter d'acquérir un système informatisé de production de tableau de bord, car un tableau de bord n'est pas un système informatique mais un système de gestion qui peut être informatisé ;
- ✓ Faire correspondre le système de tableaux de bord aux besoins des managers et au contexte de l'organisation ;
- ✓ Le tableau de bord ne compense pas l'absence d'une réelle volonté de performance et de la culture de la mesure qui doit la sous-tendre ;
- ✓ S'assurer d'intégrer harmonieusement les tableaux de bord dans le fonctionnement et la gestion des secteurs choisis, car l'implantation des tableaux de bord ne doit pas être considérée comme un exercice à la mode. C'est la seule façon de justifier l'investissement ;
- ✓ Suivre une approche formative et participative pour garantir une utilisation adéquate des systèmes que les gestionnaires se sont donnés en partage ;
- ✓ Le tableau de bord doit être situationnel et évolutif pour demeurer pertinent ; car c'est un outil en constante évolution qui doit s'améliorer avec l'organisation et correspondre aux changements de priorités, à l'apparition de nouveaux acteurs, activités, ainsi qu'aux modifications du contexte de gestion et des objectifs qui font surgir, à leur tour, d'autres préoccupations ;
- ✓ Effectuer la démarche de réalisation des tableaux de bord dans un esprit de changement positif à valeur ajoutée.¹⁵

2.3.2 Les conditions spécifiques

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

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

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

- être prête et suffisamment mature ;

¹⁵ Pierre VOYER, les tableaux de bord de gestion, 2^{ème} édition, Presse de l'université du Québec, 1999, p.146.

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

Section 3 : les limites et les erreurs à éviter lors de la conception d'un tableau de bord

Dans cette section, nous allons présenter les pièges à éviter lors de la conception d'un tableau de bord et les limites de ce dernier.

3.1. Les pièges à éviter

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

3.1.1. Lors de la fixation des objectifs

a) Des tableaux de bord sans rapport avec la stratégie

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

Plusieurs raisons peuvent expliquer cela :

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

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

b) Des tableaux de bord figés

Un même tableau de bord ne peut être valable pour de longues périodes avec une structure et un contenu figés.

Suivre la performance de son entreprise au départ de tableau de bord entraîne une remise en question continue de la forme et de contenu. En effet, les tableaux de bord doivent être vivants et pouvoir s'adapter aux modifications de l'entreprise et de son environnement, ce qui impose donc une révision régulière des objectifs stratégiques.

c) Des tableaux de bord pour sanctionner

Dans ce cas, les tableaux de bord sont orientés vers le passé et servent à culpabiliser.

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

3.1.2. Au niveau de la structure du tableau bord

a) Un tableau de bord standard

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

b) Des tableaux de bord non homogènes

Ce problème se rencontre lorsque les tableaux de bord sont conçus par le service eux-mêmes sans démarche globale au sein de toute la société.

Les gestionnaires choisissent un ensemble d'indicateurs permettant de piloter leur activité, souvent pour pallier les insuffisances des tableaux de bord financiers et budgétaires à cet égard.

Dans ce cas, l'entreprise comprend une multitude d'outils de suivi et de pilotage élaborés de façon dispersée et peu homogène, avec des formes et des contenus pouvant différer énormément.

C'est donc au contrôleur de gestion d'insuffler une dynamique globale et cohérente avec une structure de base pour l'élaboration de tableaux de bord, des règles concernant le choix

des indicateurs, un vocabulaire commun, des outils informatiques coordonnés, des bases de données,...

3.1.3. Au niveau de la périodicité

Des tableaux de bord tous les mois

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

3.1.4. Au niveau du choix des indicateurs

a) Des tableaux de bord exhaustifs

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

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

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

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

3.2. Les limites des tableaux de bord

De nombreux tableaux de bord sont édités sans véritable lien avec les objectifs stratégiques de l'entreprise.

Les tableaux de bord opérationnels résultent souvent d'indicateurs isolés de certains responsables et souffrent de ce fait d'un manque flagrant de cohérence et d'homogénéité.

Une grande majorité des tableaux de bord comprennent des indicateurs uniquement financiers. Or, les indicateurs financiers ont tendance à rapporter la performance historique plutôt que de prédire la performance future.

Les mesures utilisées dans les divers types de tableau de bord ne prennent ou très peu en compte les actifs intangibles au succès et à la pérennité des entreprises dans un environnement extrêmement concurrentiel et en mutation permanente.

Certaines entreprises optent pour des tableaux synthétiques. Si une seule mesure ou un nombre très limité d'indicateurs sont utilisés dans les tableaux de bord, le personnel risque de se focaliser sur la maximisation de cette (ces) mesure (s) au détriment des objectifs stratégiques globaux. Or, l'important est de détecter les causes d'évolutions des éléments constitutifs des indicateurs plutôt que de se focaliser sur le résultat tant que tel.

D'autres entreprises utilisent des tableaux de bord beaucoup trop chargés en informations, lourds et très peu lisibles, ce qui les rend peu exploitables et finalement peu utiles en matière de suivi et d'aide à la prise de décision.

Bien que très utiles à leur niveau, les tableaux de bord ne permettent pas un suivi et un pilotage de la performance globale de l'organisation. Ce qui laisse à réfléchir à un nouveau tableau de bord qui apporte des réponses à certaines des critiques précédentes et qui est spécialement destiné à piloter la performance et déployer la stratégie.

Chapitre 3 : le tableau de bord prospectif

Avec le multitude de limites et de manque de liens entre les tableaux de bord classiques et les objectifs des organisations, cela nous a amené à voir apparaître de nouvelles méthodes de conception des tableaux de bord de gestion, et parmi cela il y a la méthode GIMSI qui est élaboré par Alain Fernandez, ou encore la méthode JANUS de Caroline Selmer d'où le nom qui vient des première lettre de chacune des cinq étapes qui sont :

- ✓ Jalonner les étapes de projet ;
- ✓ Analyser les besoins des utilisateurs ;
- ✓ Nommer les besoins des utilisateurs ;
- ✓ Utiliser un système d'information adapté
- ✓ Situer le rôle du tableau de bord dans la politique managériale.

Mais le tableau de bord prospectif qui est conçu par Kaplan et Norton constitue à l'origine, un système de mesure et de pilotage de la performance, cependant, à travers l'expérience et la pratique des entreprises, ce type de tableau s'est avéré non seulement utile pour expliquer et clarifier la stratégie de l'entreprise, mais également pour faciliter et promouvoir sa mise en œuvre.

Donc ce dernier sera le sujet de notre troisième chapitre qui est constitué de trois sections, dans la première section nous allons présenter le tableau de bord prospectif et ses caractéristiques, dans la deuxième section on va citer et expliquer ses composants et sa méthode d'élaboration et dans la dernière section, on va le comparer au tableau de bord de gestion.

Section 1 : présentation du tableau de bord prospectif

1.1. La naissance du tableau de bord prospectif (TBP)

Le tableau de bord prospectif¹, aussi appelé le balanced scorecard est issu des travaux d'un professeur-consultant américain, Robert KAPLAN, et d'un consultant fondateur de l'unité de recherche de KPMG, David NORTON, le balanced scorecard (BSC) est né au début de la décennie 1990. Le livre pionnier de KAPLAN et JOHNSON, « Relevance Lost » (« la

¹ Hélène LÖNING et all, le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre, 2^e édition, Ed DUNOD, Paris, 2003, p.158.

pertinence perdue ») en 1987, qui posa la première brique de la comptabilité d'activités, dénonçait déjà l'exclusivité des indicateurs financiers.

« Les mesures à court terme devront être remplacées par de multiples indicateurs non financiers qui constituent de meilleures cibles et ont une meilleure valeur prédictive quant aux objectifs de rentabilité à long terme de l'entreprise »².

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

En 1991-1992, KAPLAN et NORTON introduisent l'outil sur quelques sites pilotes ; ils se rendent compte alors que les dirigeants utilisent « spontanément » la BSC non seulement pour mesurer la performance, mais aussi pour communiquer et déployer les objectifs stratégiques, et à partir de 1993, l'outil est diffusé de façon plus large, avec un nombre croissant de BSC mis en place. La dimension managériale de l'outil prévaut petit à petit sur la dimension d'instrument de mesure, les indicateurs opérationnels recherchent la cohérence avec la stratégie de l'entreprise, et portent en priorité sur ses processus-clés.

Présenté initialement par ses concepteurs comme un outil d'évaluation de la stratégie et de mesure de la performance, le BSC est devenu dans la pratique un instrument, voire un système de management, en tous cas un outil de contrôle de gestion à part entière. Il permet de communiquer et de déployer la stratégie, de fixer des objectifs opérationnels à chacun, bref d'orienter les comportements à travers la responsabilisation, la motivation et l'évaluation des individus, et d'aide au pilotage.

Le BSC est donc une démarche de direction générale qui cherche à déployer sa stratégie tout au long des lignes hiérarchiques, du « haut » vers le « bas ». On rend visibles à l'ensemble des niveaux hiérarchiques les indicateurs importants au regard de la stratégie (« you get what you measure ») et on associe l'atteinte des objectifs sur ces indicateurs à la performance individuelle, c'est-à-dire à la rémunération, aux promotions, etc.

² Kaplan et Johnson in Hélène LÖNING et al, Op-cit, p.158.

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

1.2. Les raisons de l'outil

Selon Michel GERVAIS³, pour mettre en œuvre la stratégie, les dirigeants se heurtent souvent à trois difficultés :

- Les objectifs stratégiques sont insuffisamment traduits en objectifs opérationnels. La communication de la stratégie se limite à un discours d'intentions, sans que la contribution de chacun ne soit précisée ;
- Les ressources ne sont pas toujours allouées en fonction des objectifs stratégiques. La réflexion stratégique est menée par les hauts dirigeants ; elle donne lieu à un plan qui n'est toujours pas diffusé à l'ensemble des responsables. L'allocation de ressources est réalisée lors de la procédure budgétaire ; elle est pilotée par la direction financière, généralement sans référence aux objectifs stratégiques ;
- Les dirigeants sont incités à se préoccuper du court terme au détriment de la stratégie (prime budgétaire, etc.).

1.3. Les caractéristiques d'un bon tableau de bord prospectif

Tout comme les tableaux de bord à la française, les objectifs du TBP⁴ sont d'adapter le contrôle de gestion à la complexité du monde des contemporains en élaborant des outils de gestion qui déclinent la stratégie et permettent un pilotage concret de l'activité de l'organisation. Telles sont finalement les missions fondamentales du contrôle de gestion. Il est inutile de rappeler que la mise en place d'un BSC doit être précédée d'un travail de réflexion stratégique. Afin de construire un tableau de bord équilibré, cette réflexion stratégique doit se matérialiser par l'identification claire de missions, d'objectifs, et facteurs clés de succès ainsi que de variables d'actions et de résultats.

³ Michel GERVAIS, contrôle de gestion, 8^{ème} édition, édition ECONOMICA, 2005, p.620.

⁴ Charles HORNGREN et al, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3^e édition, Person Education, Paris, 2006, p.87.

1.3.1. Un nouveau point de départ : la remise en cause de la prédominance des mesures financières

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

1.3.2. Vers une communication claire du plan stratégique de l'entreprise

La structure quelque peu contraignante du BSC force le management à formuler un plan stratégique qui peut être mis en œuvre. Par le passé, les plans stratégiques ont souvent ressemblé à des fresques inachevées plutôt à des plans d'action. Comme on l'a souligné précédemment un plan stratégique clair et bien structuré peut être plus facile à communiquer à l'ensemble de l'organisation et bien sûr à se l'approprier par ces derniers. 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 du changement.

1.3.3. Le TBP, 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 BSC 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 notables.

1.3.4. Le TBP, processus de sélection des informations

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

1.3.5. Vers des choix d'indicateurs guidés par la stratégie

Au-delà des avantages liés à ses fonctions propres, le Balanced Scorecard facilite également la mise en place d'autres instruments modernes de management, tels que la DPO (direction par objectif), le benchmarking, le management de la qualité totale (TQM) et le salaire au mérite (performance-related pay). La conception de systèmes de récompense est un domaine vaste et compliqué. Outre le problème de la mesure de la performance du management, les

systèmes doivent récompenser les décisions qui ont à la fois des retombées financières favorables et des retombées stratégiques désirables. En utilisant des indicateurs du Balanced Scorecard comme élément de base du système de récompense, le management évite les effets contre productifs et s'assure que les décisions prises s'inscrivent dans le cadre stratégique défini. Ceci est un énorme avantage par rapport aux systèmes d'incitations où les collaborateurs sont récompensés en fonction de performances financières sans réellement savoir si l'augmentation de revenu est générée en concordance avec la stratégie de l'entreprise.

Le Balanced Scorecard 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 Balanced Scorecard à la stratégie de l'organisation évite ce genre de problème.

1.4. Les fonctions du Balanced Scorecard

Le BSC en tant qu'instrument de mise en œuvre de la stratégie a pour objectif de remplir trois fonctions :

- le BSC a été conçu dans le but d'assurer un déploiement efficace de la stratégie. Ceci passe dans un premier temps par une communication claire de ses éléments à l'ensemble de l'organisation ;
- Le déploiement d'une nouvelle stratégie suppose bien souvent des changements majeurs de direction et par des adaptations substantielles de la structure. Pour encourager les collaborateurs à changer, des incitations doivent être mises en place ;
- Le contrôle stratégique et l'adaptation continue de l'organisation aux changements de l'environnement ne sont pas possibles sans une mesure de sa performance et de celle de ses acteurs pendant un processus suivi et continu.

1.4.1. Communiquer la stratégie

Déployer la stratégie est du ressort de la direction générale. Dans un marché changeant et très concurrentiel, la survie de l'entreprise dépend de la rapidité du processus d'alignement de la

structure sur la stratégie et donc de la communication et l'appropriation de la stratégie par l'ensemble de l'organisation.

Ainsi l'examen et la discussion périodique des éléments du Balanced Scorecard permettent de mettre constamment l'accent sur les facteurs clés de succès d'une organisation et par conséquent de clairement souligner les options stratégiques à suivre.

Le BSC permet ainsi d'orienter rapidement les actions d'une entreprise afin de tirer parti au mieux des opportunités et de contrecarrer certaines menaces. Il contribue de ce fait à rendre l'organisation davantage proactive que réactive car le BSC fait appel à un langage opérationnel clair qui réduit les problèmes d'interprétation tant internes qu'externes.

1.4.2. Aligner la stratégie aux buts stratégiques

Communiquer la stratégie à tous les niveaux de l'entreprise ne suffit pas à son déploiement. Pour changer les comportements et faire en sorte que l'ensemble de l'organisation mette en œuvre les options stratégiques définies, il convient de se pencher sur les habitudes et les motivations.

Comment s'assurer que les actions opérationnelles et quotidiennes s'alignent sur les objectifs définis et les options stratégiques ?

L'appropriation de la stratégie par les employés et le changement nécessaire de leurs comportements sont très difficiles dans les structures actuelles. L'homme en tant qu'être rationnel va chercher à maximiser son utilité et lui demander de modifier son comportement suppose qu'il en retire des avantages personnels certains. Or, dans une économie où les structures s'aplatissent, où la pression sur les salariés existe, où les plans de carrière disparaissent, où la loyauté employeurs/employés s'effrite, il est difficile de demander aux collaborateurs de non seulement faire leur travail, mais aussi de s'adapter constamment.

Malgré toutes ces difficultés, le BSC mise sur la responsabilisation des acteurs.

Différentes études de cas montrent que le BSC permet de supprimer les comportements opportunistes et d'accroître le degré de responsabilisation. Avec le BSC, les unités de gestion et les collaborateurs savent désormais ce que l'on attend d'eux et dans quelle mesure ils contribuent au processus de création de valeur.

Par une meilleure communication, ils savent également la direction que suit l'organisation. Le BSC laisse donc une place importante à l'homme et lui permet d'exploiter ses qualités. Ceci a pour effet de permettre un meilleur degré de responsabilisation.

1.4.3. Mesurer la performance

Ce qui ne se mesure pas, ne se gère pas pour plusieurs raisons, y compris le besoin de l'être humain d'avoir des points de repère.

A ce jour, les systèmes d'évaluation de la performance ont mis davantage l'accent sur la performance externe, sur les mesures financières ou économiques tel que le ROI (return on investment). Or celles-ci ne se gèrent pas, elles n'expriment que la conséquence des décisions relatives aux trois dimensions de l'entreprise : le quoi, le qui et le comment.

- La dimension du « quoi » porte sur le portefeuille de produits/services : Quel produit/service faut-il commercialiser ? Sur quel produit/service faut-il mettre l'accent ? Quel produit/service faut-il abandonner ? A quel prix faut-il vendre ? peut-on produire à ce coût ?
- La dimension du « qui » tente de mesurer la performance des différents marchés de l'entreprise, de ses différents segments de clientèle afin de mettre l'accent sur les créneaux les plus rentables ou sur ceux qui sont les plus prometteurs à moyen et long terme.
- La dimension du « comment » cherche à disséquer la performance des processus internes de création de valeur dans le but également d'opérer des choix : déterminer les processus à améliorer, à sous-traiter, à abandonner, à répartir les activités entre les unités de gestion, déterminer le périmètre de responsabilité des unités de gestion et des collaborateurs.

Outre cette dimension de mesurer pour mieux gérer l'entreprise, mesurer la performance permet également de motiver les collaborateurs. Par essence, l'être humain aime les objectifs.

La seule fixation de cibles à atteindre indépendamment de l'existence ou non d'un système de récompense ou de sanction suffit déjà à accroître la motivation des collaborateurs.

Dans ce contexte, le BSC devient un élément central du système d'évaluation et de motivation et représente un élément clé du système de pilotage et de contrôle.

Section 2 : les quatre axes et le processus d'élaboration d'un BSC**2.1. Les quatre axes du Balanced Scorecard**

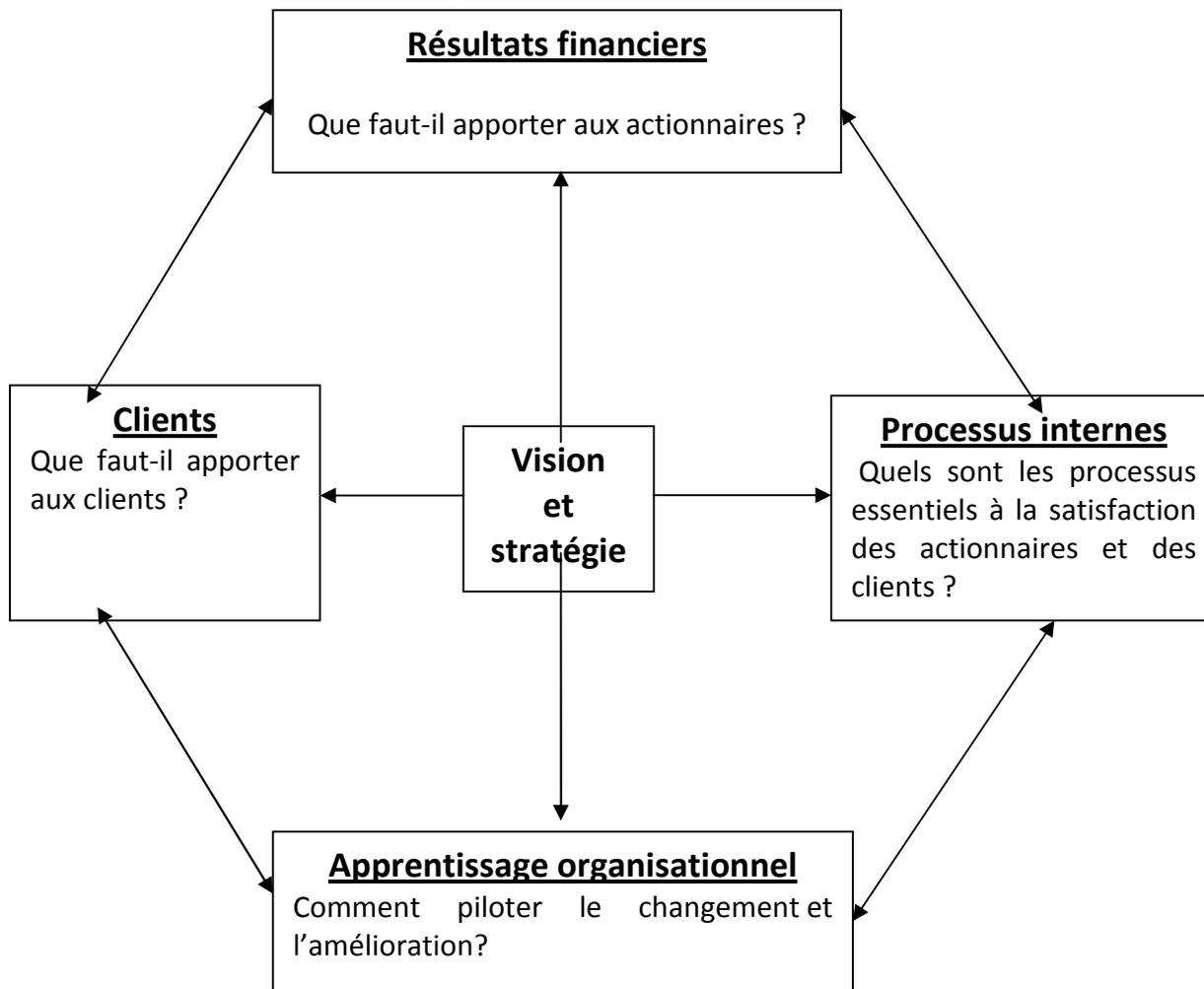
Le tableau de bord prospectif met en évidence les facteurs clés de succès d'une organisation regroupés au sein de quatre perspectives : financier, clients, processus interne et apprentissage organisationnel.

En associant dans un même support des indicateurs issus de quatre perspectives différentes, le BSC doit constituer un moyen privilégié pour permettre un pilotage global de la performance. Ces quatre perspectives visent à concentrer l'attention du management sur les questions fondamentales d'une organisation.

- Pour réussir financièrement, comment devrions-nous être perçus par nos actionnaires ?
- Pour obtenir notre vision, comment devrions-nous être perçus par nos clients ?
- Pour satisfaire nos actionnaires et nos clients, à quels processus devons-nous exceller ?
- Pour obtenir notre vision, comment garderons-nous notre capacité à s'adapter et de s'améliorer ?

« Les quatre axes du BSC se sont révélés parfaitement appropriés pour un large éventail d'entreprise de secteurs différents d'activités. Ils n'ont rien d'un carcan ; ils constituent plutôt une trame. Aucun théorème mathématique n'affirme qu'ils soient à la fois nécessaires et suffisants. Néanmoins, nous ne connaissons pas une seule entreprise qui utilise moins de quatre axes »⁵.

⁵ Kaplan R.S et Norton D.P, "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", Harvard Business Review, Boston, Janvier-Février 1996, p.47.

Figure n°3.1 : les quatre axes du Balanced Scorecard

Source: Robert S. Kaplan et David P. Norton, “using the Balanced Scorecard as a strategic management system”, Harvard Business Review, Boston, (janvier - février 1996), p.76.

Nous allons brièvement commenter les différentes composantes du BSC repris dans la figure ci-dessus :

2.1.1. L'axe financier

Les indicateurs financiers du BSC permettent « d'évaluer efficacement les effets économiques quantifiables des actions passées »⁶ et de vérifier si la mise en œuvre de la stratégie fixée contribue à améliorer les résultats financiers. Ces indicateurs portent en général sur la rentabilité, la croissance du chiffre d'affaires, etc.

Les objectifs financiers de l'organisation vont être repris dans un tableau de bord qui reste l'axe central du tableau de bord prospectif puisque, d'une part, l'approche du BSC s'inscrit dans la perspective de la maximisation de la valeur pour l'actionnaire et que d'autre part, les

⁶ KAPLAN R.S et NORTON D.P, le tableau de bord prospectif, Edition d'organisation, 1998, p.38.

autres dimensions ont été intégrées dans le tableau de bord prospectif parce qu'elles évaluent la performance pour les autres stakeholders de l'organisation et constituent des indicateurs de la performance financière future de celle-ci.

Ils peuvent varier très sensiblement à chaque stade du cycle de vie d'une unité. Des stratégies différentes peuvent être suivies qui vont d'une croissance agressive de la part de marché au maintien de l'activité et à la gestion du déclin. Pour simplifier nous nous limitons à trois phases⁷ :

- En phase de croissance de l'activité, les besoins de financement pour assurer le développement des produits et processus et la mise en place des activités de marketing et vente sont très importants et les objectifs s'expriment souvent en objectif de croissance de chiffre d'affaires grâce à la conquête de nouveaux marchés, de nouveaux clients et l'offre de nouveaux produits et services.
- En phase de maintien, où l'essentiel des investissements a déjà été réalisé, et où le volume des ventes est très important, les objectifs financiers sont tout à fait classiques à savoir des objectifs de rentabilité comptable des capitaux investis, résultat d'exploitation, marge brute d'exploitation ou autres mesures de la valeur pour l'actionnaire.
- En phase de maturité, les objectifs financiers classiques de rentabilité sur le capital engagé sont remplacés par des objectifs en termes de récupération de flux de trésorerie. Il s'agit de maximiser la trésorerie en vue de récupérer les investissements consentis dans le passé.

⁷ Idem, p.62.

Tableau n°3.1: identifier les axes stratégiques financiers

		Axes stratégiques		
		Croissance et diversification du chiffre d'affaires (CA)	Réduction des coûts/l'amélioration de la productivité	Utilisation de l'actif
Phases de cycle de vie	Phase de croissance	Taux de croissance du CA par segment Part du CA généré par les nouveaux produits, services et clients.	CA par employé	Investissements (% des ventes) Recherche et développement (% des ventes)
	Phase de maintien	Part des clients et marchés ciblés Ventes croisées Part des nouvelles applications dans le CA Rentabilité par catégorie de clients et gamme de produits	Coût de revient par rapport à celui des concurrents Taux de réduction des coûts Frais indirectes (en % des ventes)	Ratios du fond de roulement (cycle de trésorerie) RCE par catégories d'actif Taux d'utilisation de l'actif
	Phase de maturité (récolte)	Rentabilité par catégorie de clients et gamma de produits Pourcentage de clients non rentables	Coûts unitaires (par unités de production, par transaction)	Points d'équilibre Marge

Source : R.S. Kaplan et D.P. Norton, le tableau de bord prospectif, les éditions d'organisation, 1998, p.67.

2.1.2. L'axe clients

L'axe clients du Balanced Scorecard identifie le positionnement de l'entreprise en termes de segments de marché auxquels elle souhaite s'adresser. La construction de l'axe clients du tableau de bord prospectif vise à traduire la mission et la stratégie de l'entreprise ou d'un centre de responsabilité de l'entreprise en objectifs spécifiques au marché et aux clients.

La conception de l'axe clients s'effectue en trois étapes⁸ :

⁸ Kaplan et Norton, in : OCTAVE et all, introduction au management de la valeur, Ed. DUNOD, Paris, 2001, p.224.

Une analyse approfondie du marché

La première étape va permettre d'identifier les différents segments qui constituent le marché à partir de l'analyse des préférences en termes de prix, qualité, fonctionnalité, image, réputation, relations avec la clientèle et niveau de service attendu pour le produit/service offert sur le marché. Les consommateurs du produit/service seront donc répartis en segments donc la différenciation portera sur les facteurs qui viennent d'être cités. En fonction de la stratégie qu'elle s'est donnée, l'entreprise choisira de se positionner sur un, plusieurs ou tous les segments du marché en fonction des avantages concurrentiels dont elle dispose ou qu'elle entend développer.

Une définition précise des indicateurs clés

La deuxième étape conduit à la définition des indicateurs clés de l'axe clients pour les segments de marché qui ont été retenus à l'issue de l'étape précédente. Ils peuvent être synthétisés de la manière suivante :

- La part de marché globale de l'entreprise dans le segment chaud assez la part de ce produit offert par l'entreprise dans le portefeuille clients ;
- Un indicateur de la conservation, de la fidélité des clients existants ;
- Une mesure de l'acquisition de nouveaux clients ;
- Une mesure de la satisfaction des clients ;
- Une analyse de la rentabilité par segment.

Une identification de la performance clients

La troisième étape vise à identifier les déterminants de la performance clients pour chaque segment de marché. Il existe généralement trois catégories de paramètres qui déterminent la performance en matière de satisfaction, d'acquisition et de conservation de clients, de part de marché globale et de rentabilité par segment⁹ :

- Les attributs des produits et services ;
- Les relations avec les clients ;
- L'image de marque.

Le premier déterminant de la performance est constitué par les attributs des produits et services proposés pour satisfaire les besoins des clients qui comprennent l'ensemble des

⁹ RS. KAPLAN et DP. NORTON, Op-cit, p.89.

fonctionnalités offertes par le produit-service, le prix auquel ces fonctionnalités sont mises à disposition du client final et les spécifications de qualité auxquelles répond le produit/service proposé aux clients. La segmentation de la clientèle se réalise généralement en fonction des attributs souhaités, du prix que le client est prêt à payer pour cette combinaison d'attributs et du niveau de qualité qu'il souhaite obtenir.

Le deuxième déterminant majeur de la performance clients est constitué par la manière dont l'entreprise gère ses relations avec sa clientèle. Les indicateurs sur la qualité des relations avec les clients portent, d'une part sur la fourniture de produit et service, et d'autre part sur l'impression que le client retient de son expérience avec l'entreprise. Le développement de bonnes relations avec les clients peut conduire à des accords de partenariat de long terme qui portent notamment sur le couplage des systèmes informatiques à travers l'échange de données informatisé ou l'internet ou sur la conception conjointe de produits ou de composants et qui peuvent, le cas échéant, conduire à la délégation de la gestion de la fonction achat à des fournisseurs agréés.

Le troisième déterminant de la performance clients est sans conteste la création, le développement et le maintien d'une image de marque. Ce vocable recouvre l'ensemble des facteurs intouchables qui attirent un client vers un fournisseur. L'objectif est de créer une fidélité plus forte de la clientèle à un produit et service ou une gamme de produits et services grâce à la publicité et la qualité perçue des produits et services fournis aux clients.

2.1.3. L'axe des processus internes

Chaque organisation a construit sa propre chaîne de processus interne en vue de répondre aux besoins des clients et de générer une rentabilité financière pour ses actionnaires. Le modèle du BSC identifie les trois principaux processus internes de gestion de la manière suivante¹⁰ :

Le processus d'innovation

Le processus d'innovation est un processus interne essentiel à l'entreprise dont l'efficacité, la rentabilité et la réactivité sont plus importantes que le processus de production lui-même. Le processus d'innovation est particulièrement important, voire déterminant, dans les entreprises dont l'activité économique porte sur des produits et services caractérisés par de longs cycles de création et de développement et que se caractérisent souvent par la réalisation de marges

¹⁰ Kaplan et Norton, Op-cit, p.111.

brutes élevées sur la vente des produits et services et peu de possibilités de réduction de coûts lors de la phase de production en série lorsque le produit et service est stabilisé. Et on note que souvent dans un souci de réduction de leurs coûts, les entreprises préfèrent sous-traiter la fonction de recherche et développement. Donc les marges brutes sont élevées dès qu'on est en phase de production et donc le processus d'innovation détermine la réussite de la stratégie de l'entreprise car il est extrêmement important d'être parmi les premiers sur le marché car cela nous permettra, d'un côté, de récupérer les coûts de recherche et développement qui sont très importants, et de l'autre, financer d'importants investissements en marketing.

Pour suivre la performance du cycle de développement de nouveaux produits et services, il est possible de sélectionner un ensemble de mesures de résultats.

Le processus de production

Le processus de production démarre avec la réception de la commande jusqu'à la livraison du bien au client final. Ce processus est contrôlé au quotidien par des indicateurs opérationnels essentiellement non financiers. Le processus est également surveillé mensuellement au moyen d'outils comptables et financiers comme les coûts standards, les budgets, le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts. Ces derniers sont aujourd'hui complétés par des indicateurs de qualité et de délais.

Les indicateurs financiers et comptables étant bien connus, il est plus intéressant de citer à titre d'exemple, quelques indicateurs de performance couramment utilisés pour suivre des stratégies axées sur la maîtrise du temps et de la qualité. Les indicateurs de durée de cycle de production qui est mesurée par le ratio : temps de transformation/temps de production. Parmi les indicateurs de performance qui suivent la mise en œuvre d'une stratégie de qualité totale, on peut citer notamment : le taux de défauts exprimé en pièces par million, les mesures des rendements de production, les mesures portant sur les déchets, retouches, et retours, et le pourcentage de processus sous contrôle.

Le processus de service après-vente

Ce dernier processus comprend toutes les activités menées après l'acte d'achat qui peuvent se montrer extrêmement importantes pour la satisfaction du client final. Dans certains secteurs, la qualité du processus de service après-vente est une composante essentielle dans l'offre de l'entreprise et un déterminant central de sa performance.

Trois types d'indicateurs de performance sont généralement utilisés pour évaluer ce processus :

- Les indicateurs de réactivité tels que la durée du cycle de l'appel du client à la résolution du problème ;
- L'indicateur de l'efficacité de l'utilisation des ressources ;
- L'indicateur de rendement, c'est-à-dire le pourcentage de problèmes traités dès le premier appel.

Le BSC repose sur une hypothèse de causalité qui lie l'axe des processus internes de gestion et l'axe financier. Une bonne gestion des trois principaux processus internes de gestion en termes de coûts, qualité et délais permet de maîtriser les coûts et de contribuer ainsi à la performance financière de l'entreprise et d'assurer aussi la satisfaction de la clientèle, ce qui va influencer favorablement leur fidélité et ainsi l'acquisition de nouveaux clients qui seront des déterminants du chiffre d'affaires futur de l'entreprise.

2.1.4. L'axe apprentissage organisationnel du BSC

Cet axe vise à vérifier les capacités, les compétences et les systèmes d'informations adéquats pour assurer le maintien d'une performance économique et financière à long terme de l'organisation. Cet axe est constitué de trois composantes principales et qui sont¹¹ :

- Le potentiel des salariés qui font partie de l'organisation ;
- Les capacités des systèmes d'information dont dispose l'entreprise;
- La motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise des salariés.

Beaucoup d'entreprises utilisent pour leurs salariés des objectifs définis à partir de trois mesures de résultats :

- La satisfaction des salariés qui se mesure à partir d'enquêtes qui portent sur les thèmes comme la participation aux décisions, la reconnaissance des bons résultats, l'accès à l'information permettant un travail de qualité, les encouragements à la réactivité et l'initiative, le soutien apporté par les services fonctionnels, la satisfaction globale à l'égard de l'entreprise, la fidélisation du personnel et la productivité industrielle ;
- La fidélisation du personnel se mesure par le taux de rotation du personnel ;

¹¹ Kaplan et Norton, Op-cit, p.137.

- La productivité du personnel qui se mesure par des indicateurs comme le chiffre d'affaires généré par personne ou la valeur ajoutée par personne.

D'après Kaplan et Norton¹², les déterminants de la performance sur l'axe apprentissage organisationnel est établis souvent selon trois éléments qui sont :

La réorientation des compétences

La question centrale ici est de déterminer les compétences dont l'entreprise doit avoir maintenant et dans le futur et cela pour réaliser les objectifs stratégiques qu'elle a tracés.

Lorsqu'une entreprise décide de mettre en place un programme de réorientation des compétences de façon à garantir la disposition de compétences adéquates nécessaires pour l'atteinte des objectifs, il est important d'identifier des indicateurs de performance qui vont lui permettre de suivre la réalisation de ce projet. Les mesures à développer porte sur le niveau de réorientation requis et sur le pourcentage de personnes concernées par un programme de réorientation.

En cas de programme majeur de réorientation des compétences, comme on a pu l'observer lors de la privatisation et de l'ouverture à la concurrence dans le secteur des télécommunications, les mesures de performances suivantes sont fréquemment utilisées :

- Le ratio de couverture des postes stratégiques qui mesure la part de compétences stratégiques dont l'entreprise dispose aujourd'hui par rapport au portefeuille de compétences stratégiques dont elle estime devoir disposer dans une perspective de long terme pour assurer la réalisation de ses objectifs stratégiques ;
- Une mesure de l'espace de temps nécessaire pour former le personnel afin qu'il maîtrise les compétences nécessaires.

La capacité des systèmes d'information

La maîtrise et le contrôle des systèmes d'information est un déterminant majeur de la performance future de nombreuses entreprises. Pourtant, la capacité des systèmes d'information est souvent un domaine qui souffre d'un déficit d'indicateurs. Il est extrêmement important d'identifier les indicateurs de performance adéquats pour évaluer la

¹² Kaplan et Norton, Op-cit, p.143.

capacité des systèmes d'information existant et en développement à fournir en temps voulu, à coût maîtrisés une information pertinente pour la conduite de l'action et le contrôle de l'organisation. A titre indicatif, les indicateurs suivants pourraient être utilisés :

- Le ratio de couverture de l'information stratégique et permettrait d'évaluer, par exemple, la disponibilité des données concernant les besoins futurs des clients ;
- Le nombre de processus de l'organisation pour lesquels des informations en temps réel sur la qualité, les durées de cycle et les coûts sont disponibles.

La motivation et la prise de responsabilités par les salariés

Le dernier déterminant de la performance de l'axe « apprentissage organisationnel » est sans contexte la motivation et la prise de responsabilités des employés de l'organisation. Il existe une variété d'indicateurs de performance qui peuvent être construits pour suivre cette dimension :

- Le nombre de suggestions d'amélioration de processus proposées par employé ;
- Le nombre de suggestions d'amélioration de processus proposées par employé qui ont été appliquées dans l'organisation ;
- Les indicateurs d'amélioration continue en termes de qualité, délais et coûts ;
- Les indicateurs d'alignement des objectifs de l'entreprise et des objectifs individuels.

L'axe apprentissage organisationnel est aussi lié aux deux axes précédents par une modélisation du type causal. La maîtrise aujourd'hui de l'apprentissage organisationnel en matière de développement des potentiels de compétences, des capacités des systèmes d'information et de motivation des employés sera demain la condition de l'adéquation et de la performance des processus internes de gestion afin de satisfaire les demandes renouvelées des clients en matière de fonctionnalités, de prix, de qualité et de délais des prestations de biens et services fournis. La satisfaction future des clients déterminera aussi la performance financière à long terme de l'entreprise. Ce dernier axe est aujourd'hui celui qui est le moins bien défini. Le suivi de la performance sur cet axe est sans aucun doute très important car il constitue un facteur déterminant de la performance financière à long terme de l'entreprise.

2.2. Les relations de cause à effet

Le tableau de bord prospectif doit mettre en évidence les relations entre les objectifs dans les différents domaines suivis, pour que ces objectifs soient validés et qu'ils servent à guider les

actions. Les relations de cause à effet¹³ doivent être visibles sur les quatre axes de ce système. Par exemple, le retour sur le capital engagé peut constituer un indicateur de la performance financière. Les déterminants de cet indicateur seront le maintien et l'augmentation du volume d'affaires avec les clients existants, expression de leur fidélité. Celle-ci est donc incorporée au tableau de bord prospectif (sur l'axe client) en raison de l'incidence notable qu'elle peut avoir sur le rendement du capital engagé. Mais comment fidéliser la clientèle ?

L'analyse des préférences des clients peut révéler que la ponctualité des livraisons revêt une grande importance. En ce cas, l'amélioration de ce facteur devrait renforcer leur fidélité et, par conséquent, contribuer à améliorer les résultats financiers. La fidélité des clients et la ponctualité des livraisons sont donc intégrées à l'axe « clients » du tableau de bord prospectif.

L'enchaînement des relations de cause à effet se poursuit par l'identification des processus qui entrent en jeu dans la ponctualité des livraisons. Pour garantir celle-ci, l'entreprise peut être amenée à réduire la durée des cycles de production et à améliorer la qualité des processus internes, deux facteurs qui peuvent apparaître sur l'axe « processus internes ». Comment améliorer la qualité et réduire la durée des cycles ? Par la formation et le développement des compétences des opérateurs, un objectif qui peut figurer sur l'axe « apprentissage organisationnel ». On voit clairement comme une chaîne de relations de cause à effet peut constituer le fil conducteur entre les quatre axes du tableau de bord prospectif.

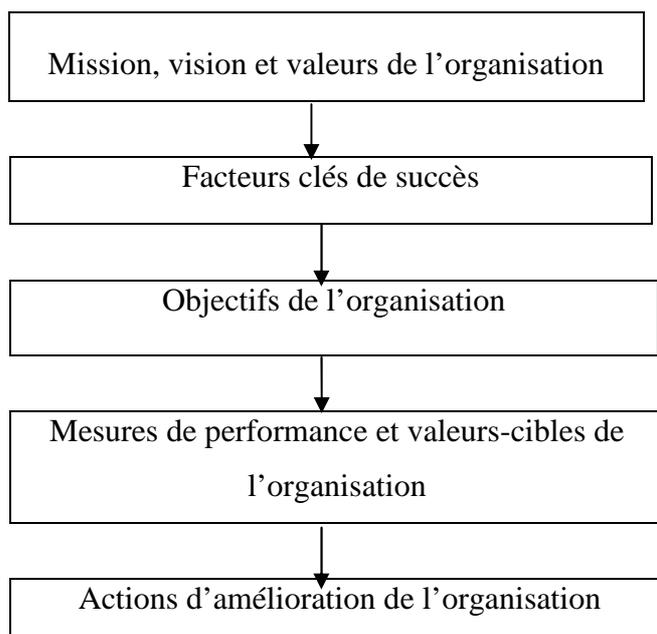
Un tableau de bord prospectif doit être le miroir de la stratégie de l'entreprise. Il doit identifier et clarifier les hypothèses qui sous-tendent les relations de cause à effet entre la mesure des résultats et les déterminants de la performance. Chaque indicateur retenu doit constituer un élément de la chaîne de relations de cause à effet qui communique la stratégie à l'ensemble de l'entreprise.

2.3. Le processus d'élaboration du BSC

D'après RAMPERSAD¹⁴, le BSC est élaboré suivant les étapes sur la figure suivante :

¹³ R S. KAPLAN et D P. NORTON, Op-cit, p.42.

¹⁴ RAMPERSAD HK, total performance scorecard : réconcilier l'homme et l'entreprise, Ed. Springer, 2005, p.74-101

Figure n°3.2 : les étapes de formulation du BSC

Source: RAMPERSAD HK, « total performance scorecard; redefining management to achieve performance with integrity », Massachusetts, Butterworth-Heinmann Business Books, Elsevier Science, May 2003, p.58.

2.3.1. Enoncer l'ambition partagée de l'organisation

Enoncer la vocation et la vision partagées ainsi que les facteurs clés de succès et les valeurs fondamentales liées constitue la première étape du processus d'élaboration de la stratégie.

Les deux éléments, vocation et vision, constituent un outil de gestion important qui reflète l'esprit de l'entreprise. Ils disent les valeurs que défend l'entreprise, sa raison d'être, son objectif premier, où elle veut aller, comment elle entend y parvenir, en fonction de quelles valeurs, ainsi que les points importants sur lesquels tous doivent se concentrer. Vocation et vision, ensemble sont à l'origine de l'ambition partagée et impactent le lien qui attache les employés à leur organisation et leurs performances.

Vocation et vision de l'organisation sont des instruments permettant d'accorder les comportements, d'être fier de l'organisation et de mettre l'accent sur les activités créant de la valeur pour les clients en éliminant celles qui sont non créatrices. En outre, vocation et vision fournissent un référentiel pour la prise de décision et une aide pour l'utilisation correcte des ressources disponibles.

La vision de l'organisation se fonde sur un ensemble de valeurs partagées, qui ont pour finalité de renforcer la détermination des personnes au travail et d'exercer une influence

positive sur leur attitude. Ces valeurs déterminent la façon dont les gens travaillent pour mettre en œuvre la vision ; elles sont l'expression collective de l'attitude des employés.

Les valeurs fondamentales sont les bases qui donnent du sens et du soutien aux gens dans leur travail. Elles ont trait à la façon dont les gens se traitent simultanément, à la façon qu'ils ont de considérer les clients, le personnel, les fournisseurs ainsi que la société en général. Selon James Collins et Jerry Porras¹⁵, les valeurs fondamentales sont les principes directeurs et les modèles qui assurent la continuité d'une organisation. Elles incluent les valeurs intérieures, celles qui permettent de savoir quelle est la position d'un individu au sein de l'organisation.

Les valeurs fondamentales sont donc liées à la culture de l'organisation ; elles sont si fondamentales que nous les cultivons sans être payé pour cela. Les valeurs fondamentales soudent les individus et les fonctions et servent de ciment à l'organisation. Elles favorisent l'engagement, la loyauté et l'investissement dans tous les domaines de l'organisation, en particulier lorsqu'elles sont en accord avec les ambitions personnelles des individus. De fait, l'effort et l'implication sont optimaux quand leurs principes, normes et valeurs sont en phase avec ceux de l'organisation. Pour cette raison il est judicieux d'aligner les valeurs fondamentales sur les ambitions personnelles des individus au sommet de la hiérarchie, puis de les relayer aux échelons inférieurs. Plus loin, on examinera ce point en détail. En général le nombre de valeurs fondamentales d'une organisation est de l'ordre de trois à sept.

2.3.2. Définir les facteurs clés de succès de l'organisation

Les facteurs clés de succès découlent de la vision de l'organisation. Un facteur clé de succès correspond à une activité dans laquelle l'entreprise doit exceller pour survivre ou réussir. Ce sont en général des facteurs qui définissent la stratégie propre d'une organisation, déterminants pour son avantage concurrentiel. Ces facteurs se réfèrent au cœur du métier, aux compétences qui permettent à une organisation d'être performante sur un marché. Ils servent de guide à l'organisation et jouent un rôle déterminant dans son succès ou sa dispersion. Les facteurs clés de succès ne sont pas formulés en termes quantitatifs. Ils le seront à un stade ultérieur au moyen d'indicateurs de performance et de valeurs cibles.

¹⁵ RAMPERSAD HK, Op-cit, p.81.

2.3.3. Enoncer les objectifs de l'organisation

Formuler les objectifs constitue la troisième étape du processus d'élaboration du BSC. Comme nous l'avons déjà précisé lors du premier chapitre, la même démarche pour l'élaboration des objectifs.

Et concernant les liens entre les différents objectifs (stratégiques, tactiques et opérationnels), il se laisse explicités par la chaîne de causes à effet. Alors, les objectifs qui ne contribuent pas à l'objectif final de l'organisation ne sont pas inscrits au BSC.

2.3.4. Définir les mesures de performance et les valeurs-cibles de l'organisation

Cette étape est la quatrième dans le processus d'élaboration du BSC. Une mesure de performance est un indicateur de performance en relation avec le facteur clé de succès et l'objectif stratégique, qui permet d'évaluer le fonctionnement d'un processus. C'est la norme qui sert à mesurer le degré d'atteinte de l'objectif stratégique et qui rend mesurable la vision et les objectifs de l'organisation.

Une valeur-cible constitue l'objectif quantitatif d'une mesure de performance. Elle indique une valeur à atteindre. Il est possible de fonder les valeurs-cibles sur les attentes de la direction, sur les besoins des clients ou sur les résultats de comparaisons concurrentielles. Les mesures de performances et les valeurs-cibles fournissent à la direction, au moment opportun, les signaux nécessaires à un pilotage de l'organisation, axé sur les mesures du changement et sur la comparaison des mesures de résultats avec les normes.

2.3.5. Formuler les actions d'amélioration de l'organisation

Cette cinquième étape est la dernière phase du processus d'élaboration du BSC. Les actions d'amélioration sont des mesures qui ont pour but la réalisation des objectifs stratégiques. On choisit celles dont l'apport aux facteurs clés de succès est le plus décisif. Les actions d'amélioration correspondent à des options stratégiques visant les niveaux stratégiques, tactiques, opérationnels et individuels. On peut réduire la taille de l'entreprise, diminuer son coût, accélérer sa production, améliorer la qualité, changer son orientation et rendre son fonctionnement plus intelligent. Toutes sont des options stratégiques.

2.4. Les pièges du BSC

Certains pièges¹⁶ sont à éviter dans le BSC, ainsi :

A. Il ne faut pas s'imaginer que les relations causales soient rigoureuses. Ce sont seulement des hypothèses. Le défi est de déterminer l'intensité et la rapidité de ces relations entre les indicateurs non financiers et les indicateurs financiers. C'est pourquoi les organisations doivent recueillir la preuve de la stabilité de ces relations. Aidées par l'expérience, elles ajustent leurs tableaux de bord pour y inclure les objectifs et les indicateurs non financiers qui permettent d'anticiper au mieux la performance financière (les indicateurs prospectifs). Faire évoluer le tableau évite la paralysie qui résulterait de l'ambition de créer un tableau de bord parfait dès le départ.

B. Il ne faut pas fixer comme objectif de maximiser tous les indicateurs à tout moment. Il faut en effet arbitrer entre les différents objectifs stratégiques. Par exemple, pousser la recherche de la qualité et du respect des délais de livraison au-delà d'un certain point pourrait être contre-productif pour la maximisation du profit.

C. Le TBP ne doit pas seulement comprendre des indicateurs objectifs. Par exemple, le tableau de bord de la société Chipset contient des indicateurs objectifs (le résultat d'exploitation dû à la domination par les coûts, la part de marché et le rendement des fabrications) mais aussi des indicateurs subjectifs (l'indice de satisfaction des clients et des salariés). Il faut cependant interpréter avec prudence les indicateurs subjectifs. Ils réalisent un compromis entre la richesse de l'information et l'imprécision. Ils présentent un risque de manipulation.

D. Il ne faut pas oublier de prendre en compte aussi bien les coûts que les avantages d'actions concrètes comme la dépense en techniques de l'information et en recherche et développement, avant de faire figurer ces objectifs dans le tableau. Autrement, on risque de se focaliser sur des indicateurs qui n'annoncent pas d'avantages financiers.

E. Il ne faut pas négliger les indicateurs non financiers quand on évalue les dirigeants et les salariés. Les dirigeants ont tendance à se préoccuper avant tout de ce qui mesure leur performance. Exclure les indicateurs non financiers de l'évaluation de leur performance diminuerait la signification et l'intérêt qu'ils accordent à ces indicateurs.

¹⁶ Charles HORNGREN et al, Op-cit, p.87.

Section 3: la comparaison entre le BSC et le tableau de bord de gestion

Après avoir présenté le tableau de bord de gestion et le BSC, on a voulu comparer ces outils de gestion et on a fait ressortir bien sur des points de convergence et des points de divergence.

3.1. Points de convergence

Présentées 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 en développerons deux principaux points qui sont : l'objectif de pilotage et le choix en matière d'indicateurs.

3.1.1. L'objectif de pilotage

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

Le tableau de bord de gestion 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 génèreront du résultat. C'est sur ces éléments que porteront les indicateurs de pilotage.

3.1.2. Le choix en matière d'indicateurs

A. La nature des indicateurs

Le tableau de bord de gestion et le balanced scorecard ont tous les deux recours à des indicateurs financiers et non-financiers. Jusque dans les années 80, les mesures financières occupaient une place prépondérante dans l'évaluation de la performance des entreprises. Ce principe a été remis en question dès le déclin de l'industrie américaine, moment à partir

duquel les chercheurs ont commencé à vouloir mettre en place de nouveaux modèles, jugeant que le contrôle de gestion perdait de sa pertinence en ne se focalisant que sur des aspects financiers. Comme nous le savons le BSC s'est développé à l'origine en raison de l'insuffisance du niveau d'information « physique » des outils déjà existants tel que le mentionne Kaplan et Norton : « le BSC complète les mesures financières par des mesures opérationnelles sur la satisfaction des clients, les processus internes et les activités d'amélioration et d'innovation dans l'organisation ; mesures opérationnelles qui sont les générateurs de la future performance financière »¹⁷. 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 XXème 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.

¹⁷ Kaplan et Norton, Op-cit.

Par conséquent, celle-ci doivent 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 confirment que la performance de l'entreprise ne peut pas s'évaluer qu'en termes financiers.

B. Le nombre d'indicateurs

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

3.2. Points de divergence

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.

3.2.1. La structuration des outils

Le tableau de bord de gestion présente la spécificité d'être une pratique issue du terrain. Il s'agit de pouvoir disposer d'informations opérationnelles venant compléter des indicateurs financiers. A 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 terrain vs le chercheur).

3.2.2. Les logiques de construction des deux outils

La façon de construire un tableau de bord de gestion 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.

3.2.3. 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 des 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.

3.2.4. Les objectifs secondaires

Si nous avons bien compris que le tableau de bord de gestion 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 Etats 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'il on appliqué et cela lui a permet de devenir un véritable système de gestion stratégique.

Chapitre 4 : le tableau de bord commercial du centre Lubrifiant et Pneumatique NAFTAL de Bejaia

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

La dernière étape de notre travail consiste à présenter le tableau de bord commercial du centre Lubrifiant et Pneumatique de NAFTAL Bejaia, et dans cette optique nous avons divisé le chapitre en trois sections sachant dans la première et deuxième section nous présentons l'entreprise NAFTAL, et son DISTRICT de Bejaia et le centre lubrifiants et pneumatique et dans la troisième et dernière section le tableau de bord commercial du CLP.

Section 1 : Présentation de l'entreprise NAFTAL

1.1. L'historique de l'entreprise

NAFTAL est une société par actions (SPA) au capital de 15 650 000 000 DA.

Issue de l'ex entreprise de raffinage et de distribution de produits pétroliers ERDP créée par décret N°80/101 du 06 avril 1981. Entrée en activité le 1^{er} janvier 1982, elle est chargée du raffinage, de la commercialisation et de la distribution des produits pétroliers sous le sigle de NAFTAL (« NAFT » pour pétrole et « AL » pour Algérie).

Le 04 mars 1985, les anciens districts C.L.P.B (Carburants, Lubrifiants, Pneumatiques, Bitumes et GPL) ont été regroupés sous le nom de U.N.D (Unité NATAL de Distribution).

En 1987, l'activité raffinage est séparée de l'activité distribution et le raffinage est confié à NAFTEC (entreprise nationale de raffinage). A partir de 1998, NAFTAL change de statut et devient une société par action, filiale de SONATRACH dont elle détient 100% des actions.

En 2000, l'entreprise est restructurée en divisions et zones C.L.P, G.P.L et BITUMES.

En 2002, et par la décision N° S705 du 17 juin 2002, la structure opérationnelle appelée « ZONE » est renommée « DISTRICT ».

1.2. Missions et objectifs de l'entreprise

Chaque entreprise ou organisation a des missions et des objectifs, donc NAFTAL possède des missions et des objectifs.

1.2.1. Les missions

NAFTAL a pour missions le stockage, le transport et la distribution sur le marché national des produits pétroliers notamment :

- L'enfûtage du GPL ;
- La formulation des bitumes ;
- La conversion du sirghaz ;
- Le stockage, le transport et la distribution des carburants, du GPL, des lubrifiants et pneumatiques et produits spéciaux;
- La récupération des huiles usagées dans le cadre de la préservation et la protection de la nature.

1.2.2. Les objectifs

Afin d'accomplir sa mission principale, NAFTAL s'est tracé les objectifs suivants :

- Organiser et développer la commercialisation et la distribution des produits pétroliers ;
- Stocker, transporter et/ou faire transporter tous les produits pétroliers commercialisés sur le territoire national ;
- Développer les infrastructures de stockage et de distribution pour assurer une meilleure couverture du marché ;
- Elaborer des plans à la liaison avec l'organisme concerné visant la couverture du marché national en produits pétroliers ;
- Promouvoir, participer et veiller à l'application de la normalisation et du contrôle de la qualité des produits relevant de son projet ;
- Centraliser les informations relatives aux besoins en produits pétroliers en vue de planifier et d'assurer l'approvisionnement du marché ;
- Procéder à toutes les études de marché du consommateur ;
- Développer et mettre en œuvre les actions visant l'utilisation optimale et rationnelle des infrastructures et autres moyens ;

- Participer et veiller à la mise en œuvre des actions visant le renforcement de l'intégration économique ;
- Concourir la formation au recyclage et au perfectionnement des travailleurs ;
- Assurer la maintenance des équipements, matériels roulant relevant de son patrimoine.

1.3. Les activités

L'activité principale de NAFTAL est la distribution et la commercialisation des produits pétroliers, et alors les produits commercialisés par NAFTAL sont :

1.3.1. Les carburants

Ce sont des mélanges d'hydrocarbures d'origine minérale ou de synthèse obtenue soit par distillation du pétrole brut, soit par le mélange de certains constituants en proportion convenables.

La distillation permet de recueillir différentes coupes pétrolières représentant chacune un produit bien défini :

- ✓ Essence normal ;
- ✓ Essence super ;
- ✓ Essence sans plomb ;
- ✓ Kérosène ;
- ✓ GPL/C (sirghaz);
- ✓ Le gas-oil ;
- ✓ Fuel (léger et lourd).

Ces catégories de produits alimentent : les moteurs diesel, les moteurs à combustion interne et les grands moteurs diesel lents.

1.3.2. Les lubrifiants (huiles et graisses)

Les lubrifiants sont fabriqués exclusivement à partir de mélange de l'huile de base minérale issu d'un pétrole ou d'huiles synthétiques ou parfois des deux types d'huile à la fois, additionnées bien évidemment à des produits chimiques divers appelés les additifs. Les lubrifiants sont classés selon les gammes suivantes :

- ✓ HME : huiles pour moteur essence ;
- ✓ HMD : huiles pour moteur diesel ;

- ✓ HIN : huiles industrielles ;
- ✓ HTR : huiles de transmissions appelées aussi les huiles d'engrenage ;
- ✓ SPA : huile spécialisé automobile ;
- ✓ GRS : graisse.

1.3.3. Le bitume

C'est un produit de raffinerie, il est obtenu par la distillation sous vide du résidu provenant de la distillation atmosphérique, suite à laquelle on obtient au fond de la colonne sous vide un résidu viscoélastique de couleur noire.

Le bitume occupe une place à part car il est utilisé, non comme carburant mais comme matériaux de construction. Il ne sera donc pas détruit, il subsistera dans les ouvrages dans lesquels il entre, entre autre, dans la construction et l'entretien des chaussées.

Le marché du bitume est très dépendant des travaux d'entretien et de développement routiers financés par l'Etat et les collectivités locales.

1.3.4. Gaz de pétrole liquéfié (GPL)

Le GPL est un mélange de butane et de propane dans des proportions qui lui assure un stockage liquide sous pression raisonnable dans des conditions de températures étendues.

Le GPL provient de traitement du gaz naturel au gaz associés, raffinage du pétrole ou de la liquéfaction du gaz naturel.

Dans la gamme des produits GPL, NAFTAL commercialise trois produits essentiels :

- ✓ Le butane commercial ;
- ✓ Le propane commercial ;
- ✓ Le GPL « sirghaz ».

1.3.5. Les pneumatiques

Grace à des infrastructures de stockage et son réseau de distribution, NAFTAL commercialise des pneumatique des grandes marques dans la catégorie de véhicule les plus divers : tourisme, camionnettes, poids lourds, industriels...

1.4. Les moyens et les sources d'approvisionnement

1.4.1. Les moyens

Pour assurer son activité et atteindre ses objectifs, NAFTAL dispose d'un certain nombre de moyens matériels et humains.

➤ Les moyens humains

Les moyens humains de NAFTAL avoisinent les 30000 travailleurs dispersés à travers tout le territoire national, et ils sont répartis selon la qualification comme l'indique le tableau ci-dessous :

Tableau n°4.1: L'effectif de NAFTAL.

Désignation	Nombres d'effectifs	Pourcentage
Cadres	3931	13.27%
Agents d'exécution	7780	26.27%
Agents de maîtrise	17912	60.46%
Somme	29623	100%

Source : document interne de l'entreprise NAFTAL.

➤ Les moyens matériels

NAFTAL dispose des moyens suivants :

- Des dépôts de stockage et des centres de distribution de carburants, de lubrifiants et de pneumatiques ;
- Des usines d'emplissage de GPL ;
- Des unités de formulation de bitumes ;
- Des dépôts d'avitaillement d'aéronefs, centres marins et points de ventes en mer ;
- Des dépôts relais de stockage GPL ;
- Des stations services dont 900 privées ;
- Des véhicules de distribution ;
- Des engins de manutention et de maintenance ;
- Des points de ventes GPL auprès des revendeurs ;
- Des pipelines multi-produits et de GPL.

Ces moyens lui permettent de couvrir l'ensemble du territoire national.

1.4.2. Les sources d'approvisionnement

Les sources d'approvisionnement sont issues des unités de l'entreprise NAFTEC, elles se répartissent comme suit :

- La raffinerie d'Alger : elle fournit comme produits le GPL et les carburants ;
- La raffinerie d'Arzew qui fournit comme produits : le GPL, les carburants, les lubrifiants et les bitumes ;
- La raffinerie de Skikda qui fournit comme produits les carburants, les aromatiques et les bitumes ;
- La raffinerie de Hassi Massaoud ;
- La raffinerie d'In Amenas.

Section 2: Présentation du district NAFTAL BEJAIA

2.1. Organisation du district

La direction du district est composée d'un service information de gestion et d'un secrétariat.

❖ Service information de gestion

Il est chargé de collecter, de vérifier et d'analyser les informations de gestion du district, et d'élaborer son rapport d'activité.

❖ Secrétariat

Il est chargé d'assurer la communication interne et externe à l'entreprise.

2.1.1. Département administration et moyens généraux (A.M.G)

Le département A.M.G assure la gestion des moyens généraux et des ressources humaines du District.

- **Service moyens généraux**

Ses activités sont assurées par trois sections : section télécom et BOG (bureau d'ordre), section entretien et bâtiment et la section économat

- **Service administration**

Le service administration est composé de trois sections qui sont : section gestion de personnel, section paie et la section prestations sociales.

- **Service ressources humaines**

Il a pour mission de :

- L'élaboration des prévisions en matière de salaires et charges patronales, du plan d'évaluation du personnel du District ;
- L'établissement et suivi des prévisions, des budgets et des plans de formation du personnel ;
- Assurer le suivi du courrier du personnel et des effectifs ;
- Assurer et contrôler l'application de la réglementation en vigueur.

2.1.2. Département commercial

Le département commercial a pour missions :

- ✓ D'exécuter et d'appliquer la politique commerciale adoptée par les directions produits ;
- ✓ D'élaborer les plans et budgets prévisionnels des ventes de produits ;
- ✓ D'analyser les écarts et d'entreprendre des actions de redressements.

Le département commercial est composé des services suivants :

Cellule recouvrement : elle a pour missions de :

- ✓ Suivre et contrôler les règlements des clients ;
- ✓ Procéder aux opérations de recouvrement des créances détenues sur les clients au compte ;
- ✓ Régler les insolvabilités des clients douteux (retour des chèques impayés).

Service carburants : il a pour missions de :

- ✓ Elaborer les objectifs et plan de vente ;
- ✓ Participer à l'élaboration des plans d'approvisionnement et de distribution.

Service réseau : sa mission est d'assurer la commercialisation des produits carburants, lubrifiants, pneumatiques, GPL, et autres produits et accessoires.

Service lubrifiants et produits spéciaux : ce service a pour missions de :

- ✓ Elaborer les plans et objectifs de vente ;
- ✓ Participer à l'établissement des plans d'approvisionnement et de distribution.

Service pneumatique : il a pour missions de :

- ✓ Suivre et analyser les ventes des pneumatiques ;
- ✓ Elaborer les plans de ventes ;
- ✓ Participer à l'établissement des programmes et planning d'approvisionnement.

Le laboratoire: il assure l'analyse des produits pétroliers commercialisés au niveau du district, le contrôle de la qualité des produits des centres de stockage, et des stations service et aussi il assure le contrôle de la qualité et de la conformité des carburants, lubrifiants et produits spéciaux.

2.1.3. Département finance et comptabilité

Le département finance et comptabilité a pour mission de coordonner et de suivre toutes les activités de comptabilisation, de trésorerie, de budgets et de patrimoine. Il est composé de trois services :

Service trésorerie

Qui a pour missions de suivre et de contrôler les flux –recettes et dépenses- et la trésorerie et aussi le traitement des dossiers de paiement d'investissements, fournisseurs et autres dépenses (NAFTEC, STEP, SNTR...etc.). Et ce service est composé de deux section : une section recettes et une autre dépense.

Service comptabilité générale

Sa mission est de procéder aux écritures comptables conformément aux préconisations du PCN et il est composé de trois sections : la section SVCD, la section comptabilité générale et la section créances.

Service budgets et coûts

Il a pour missions d'élaborer les budgets prévisionnels d'investissement et de fonctionnement du district et de consolider l'ensemble des charges nécessaires à la détermination des coûts.

2.1.4. Département transport et technique

Le département transport et technique a pour missions d'assurer la gestion administrative du matériel roulant, des pièces de rechange et du personnel de conduite, et d'élaborer les plans de maintenance préventive et curative des équipements, dépôts et canalisations et en suivre leurs exécutions. Il est composé de quatre services :

Service transport : ses missions sont de :

- ✓ Etablir et suivre les programmes de renvoi en révision périodique des premiers et deuxièmes degrés de la flotte ;
- ✓ Gérer et suivre le matériel roulant, la pièce de rechange et le personnel de conduite ;
- ✓ Elaborer le budget prévisionnel des acquisitions de pièces de rechange.

Service approvisionnement et distribution : ses missions sont :

- ✓ Veiller à la mise en œuvre et au respect des plans de transport adoptés ;
- ✓ Suivre les recours et contrats de transports confiés aux transporteurs tiers ;
- ✓ Gérer et actualiser les dossiers des transporteurs tiers et moyens propres ;
- ✓ Analyser et suivre les performances de la flotte du district et des transporteurs tiers.

Service exploitation et maintenance : ses missions sont de :

- ✓ Vérifier l'application des prescriptions du règlement général d'exploitation et de sécurité des équipements et des installations fixes ;
- ✓ Appliquer les programmes de révisions périodiques « check-list » par type d'équipements et d'installations ;
- ✓ Entreprendre toute étude de rénovation et/ou extension des installations.

Service étude et réalisation : ce service a pour missions de :

- ✓ Entreprendre toute étude de rénovation et/ou extension des installations ;

- ✓ Elaborer la partie technique des cahiers de charge, les dossiers techniques de génie civil et d'architecture ;
- ✓ Procéder à la réception provisoire et définitive des projets.

2.1.5. Les structures opérationnelles

Les structures opérationnelles ont pour but la distribution des produits commercialisés par NAFTAL sur le territoire de la wilaya de BEJAIA. Elles sont composées de stations-service et de centres de stockage.

❖ Les stations-service

Les stations-service sont soumises à quatre modes de gestion, et alors on cite :

Les stations-services en gestion directe (GD) : le personnel, le matériel et les produits sont la propriété de NAFTAL. Au niveau de la wilaya de Bejaia, elle dispose de huit stations de gestion directe.

Les stations-services en gestion libre (GL) : l'équipement, le terrain et le matériel sont la propriété de NAFTAL. Alors que la gérance est donnée à des particuliers. Elle dispose de sept stations en gestion libre dans la wilaya de Bejaia : cinq dans la ville de Bejaia et deux à EL-kseur.

Les points de ventes agréés (PVA) : les PVA sont des stations-services réalisées par des tiers. Le terrain, les bâtiments de gérance et les équipements appartiennent à des privés. Il y a plus de vingt-sept PVA dans la wilaya de Bejaia.

Les revendeurs ordinaires (RO) : ce sont d'anciennes stations de petite capacité de stockages. Il y a cinq stations de ce genre dans la wilaya de Bejaia.

❖ Les centres de stockage

Le district CLP de Bejaia dispose de quatre centres de stockage (CDS) :

CDS – 06B (C.E.A) : Le centre 06B a pour mission le stockage, la vente et la distribution des produits noirs (gas-oil, fuel,...).

CDS – 067 (C.E.B) : Le centre 067 assure le stockage, la vente et la distribution des produits blancs (essences super et normale, gas-oil...).

L'approvisionnement de ces deux centres se fait par cabotage.

CDS – 06G (C.E.L) : Le centre 06G assure le stockage, la vente et la distribution des produits lubrifiants, des pneumatiques et des chambres à airs.

Plus de 95% des produits lubrifiants proviennent de la raffinerie d'Arzew et le reste est importé. Il existe six gammes de produits lubrifiants comme cité auparavant.

Le ravitaillement s'effectue par voie routière (par des camions NAFTAL ou des privés) ou par voie ferroviaire SNTF.

Les pneumatiques et les chambres à airs sont de différentes dimensions, allant du motorcycle jusqu'aux engins industriels.

CDS – TST : Le centre TST s'occupe des opérations de dédouanement des produits lubrifiants, pneumatiques et chambres à airs importés. Il est composé d'un centre de transit (06N) qui s'occupe du stockage et de la distribution des produits importés, et d'une agence de transit (06S) qui s'occupe du dédouanement des produits importés.

Pour que la marchandise puisse être livrée à temps, et qu'elle ne soit pas soumise à une bureaucratie lente et exigeante, NAFTAL a facilité la libre circulation des commandes par les voies les plus modernes (fax, tel, le net...) et pour la circulation interne des marchandises, les documents utilisés sont les suivants :

- ✓ Le bon de ravitaillement (BR) ;
- ✓ Le bon de transfert de stocks (BTS) ;
- ✓ Le bon de réception de marchandise (BRC) ;
- ✓ Le bon de contrôle marchandise (BCM) ;
- ✓ Le bon de livraison facture (BLF) ;
- ✓ Le bon de mouvement interne (BMI).

2.2. Les missions du district

Le district est chargé de :

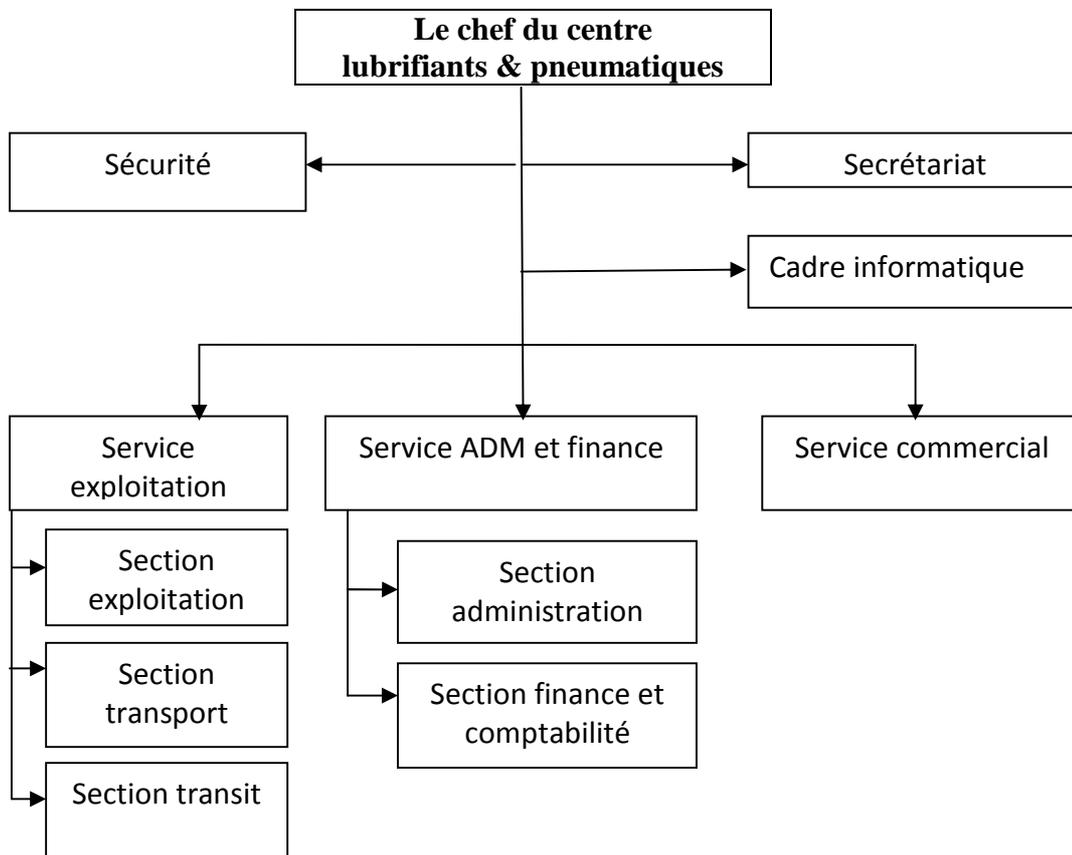
- Superviser les activités opérationnelles des entrepôts et des dépôts relevant de sa compétence ;
- Assurer la commercialisation des produits, l'exploitation et la maintenance des installations au niveau du district (entrepôts, dépôts, stations services...) ;

- Veiller au strict respect des consignes de sécurité ;
- Développer et moderniser le réseau, gérer la trésorerie et tenir une comptabilité générale au sein du district ;
- Arrêter, analyser et consolider le bilan comptable du district.

2.3. Présentation du centre lubrifiant et pneumatique (CLP)

Le centre LP fait partie des structures opérationnelles du district NAFTAL de Bejaia. Il est situé à IHEDDADEN. Le centre assure le stockage, la vente et la distribution des produits lubrifiants, des pneumatiques et chambres à air. Le centre est organisé selon l'organigramme suivant :

Figure N°4.1 : l'organigramme du centre LP de Bejaia



Source : document interne du centre LP de Bejaia.

Le centre LP commercialise six gammes de produits lubrifiants qui sont :

- ✓ HME : huiles pour moteur essence ;
- ✓ HMD : huiles pour moteur diesel ;
- ✓ HIN : huiles industrielles ;

- ✓ HTR : huiles de transmissions appelées aussi les huiles d'engrenage ;
- ✓ SPA : huile spécialisé automobile ;
- ✓ GRS : graisse.

Et aussi les différents modèles de pneumatiques et chambres à air de différents dimensions, allant du motorcycle jusqu'aux engins industriels.

Et en ce qui concerne les clients du centre LP, ils sont tous répertoriés dans une base de données et possède tous des codes d'identification clients qui leurs sont remis après avoir fait une demande manuscrite et accompagnée d'un dossier.

2.4. Les catégories de clients de NAFTAL

La clientèle de NAFTAL spa est diversifiée, elle est composée de :

- ✓ **Les revendeurs par activités**

NAFTAL dispose de clients revendeurs qui sont répartis par activités dans le tableau qui suit :

Tableau n°4.2 : les revendeurs par activités de NAFTAL Bejaia

carburants	GPL	Lubrifiants, pneumatiques et bitumes
Stations en gestion directe (SGD)	SGD	SGD
Stations en gestion libre (SGL)	SGL	SGL
Points de ventes agréés (PVA)	RO	RO
Revendeurs ordinaire (RO)	PVA	PVA
Revendeurs distributeur gas-oil	Revendeurs distributeurs	Stations de lavage graissage Vulcanisateurs Commerçants Concessionnaires auto Revendeurs LP et Bitumes oxydés.

Source : document interne du CLP NAFTAL de Bejaia.

- ✓ **Les gros consommateurs :** ce sont les clients carburants qui s'approvisionnent avec leurs propres moyens auprès des centres de stockage ou de rampes de chargement (source de rattachement).

✓ Consommateurs

Cette catégorie de clientèle est livrée à des conditions de ventes en gros :

- Administrations centrales ;
- Collectivités locales ;
- Etablissements à caractère public ;
- Corps constitués ;
- Sociétés publiques et privées ;
- Transformateurs bitumes ;
- Entrepreneurs de travaux routiers, de travaux publics et de bâtiments,...
- Compagnies d'aviation et maritime ;
- Sociétés de services aériens et maritimes.

✓ Grand public :

Cette catégorie est concernées par :

- Vente directe butane et propane, vrac ou conditionné ;
- Installation (conversion) sirghaz et accessoires ;
- Installation propane et accessoires;
- Intervention et vente d'accessoires au réseau.

Section 3 : Elaboration du tableau de bord commercial du centre Lubrifiants et pneumatique**3.1. Présentation du service commercial du centre**

L'élaboration du tableau de bord commercial du centre LP de Bejaia nous incite à voir la composition du service commercial de ce dernier, et il est composé de :

- ✓ Un cadre technico commercial ;
- ✓ Un chargé d'étude (comptes clients) ;
- ✓ Un technicien produit lubrifiants ;
- ✓ Un technicien produit pneumatique ;
- ✓ Un facturier.

Le centre LP a pour mission principale la distribution et la vente des différents produits cités auparavant, de cela nous déduisons l'importance du service commercial du centre.

Le tableau de bord commercial est élaboré par le cadre technico commercial et permet de suivre l'activité du centre et son amélioration afin d'atteindre les objectifs tracés par la direction générale de NAFTAL qui est située à CHERAGA à Alger. Et le tableau de bord qui est structuré sous forme de tableaux qui est établi, généralement chaque fin du mois ou pour des cas exceptionnels à la demande du chef de centre LP ou de la direction du district. Le tableau de bord élaboré sera transmis chaque fin du mois à la direction générale d'Alger afin que cette dernière supervise le travail du centre et bien encore elle se sert de ces données transmises pour l'élaboration des prévisions des années à venir. Donc, le tableau de bord commercial du centre LP prend l'allure d'un outil de dialogue entre service commercial du centre, la direction du district et bien sur de la direction générale de NAFTAL.

3.2. Les étapes d'élaboration du tableau de bord commercial

L'élaboration du tableau de bord commercial au sein du service commercial du centre LP passe par différentes étapes qui sont :

Etape 1 : fixation des objectifs

La première étape de l'élaboration d'un tableau de bord commercial est la fixation des objectifs par le responsable du service commercial, mais dans notre cas, comme nous l'avons mentionné auparavant, la fixation des objectifs est imposé par la direction générale d'Alger, c'est-à-dire que la direction générale impose une quantité de produit à acheminé au centre et cette dernière devrait être vendue.

La direction générale d'Alger laisse le soin de dispatcher les quantités et en différentes gammes et cela pour les différents produits commercialisés et entre les différentes marques et types de produits.

Les objectifs fixés sont les prévisions de ventes que devrait atteindre le centre LP de Bejaia à chaque fin de période (un mois).

Etape 2 : choix des indicateurs

Un indicateur est une information physique, économique ou financière qui caractérise de façon significative une activité, une fonction ou un niveau de responsabilité, l'information doit être rapide et facile à obtenir, l'indicateur doit être fiable, juste et précis.

Au sein du centre LP de Bejaia, nous remarquons que les indicateurs sont élaborés en fonction du besoin des dirigeants et du responsable du service commercial. Les indicateurs utilisés sont principalement : les écarts, le taux de réalisation des objectifs, le taux de satisfaction des clients (nombres de commandes réalisées par rapports au nombre de commandes reçues).

Etape 3 : la collecte d'information

Avant d'élaborer le tableau de bord commercial du mois, le responsable du service commercial collecte les informations qui sont enregistrées dans les bases de données du logiciel utilisé au sein du centre qui est appelé « NAFTCOM » où nous retrouvons toutes les données concernant les ventes et les clients qui s'y sont approvisionnés au sein du centre LP pour la période donnée. Et en utilisant aussi les différents rapports des autres services surtout le service comptable.

Etape 4 : la mise en forme du tableau de bord

Le tableau de bord est un outil de pilotage de l'activité et de dialogue, à cet effet il faut utilisés tous les moyen disponibles pour simplifier se présentation. Le tableau de bord commercial au sein du centre LP est présenté sous formes de tableaux et de commentaires. Cependant, nous avons décidé d'ajouter des graphiques pour mieux représenter et simplifié la lecture des informations exposées dans le document.

3.3. Le tableau de bord commercial

3.3.1. Les objectifs du mois de mars 2013

Les objectifs tracés par la direction ont été répartis par la direction du district en collaboration avec le responsable du centre LP et le responsable du service commercial en quantité par gammes et ensuite par marque de produits pour les lubrifiants. Donc les prévisions pour le mois de MARS 2013 sont présentées dans le tableau ci-dessous.

**Tableau n°4.3 : Les prévisions de ventes des lubrifiants
MARS 2013**

L'unité de mesure : tonne.

Désignation de la gamme	Quantités prévues	Marques des produits	Quantités prévues
Huiles Moteurs Essence (HME)	45	NAFTILIA	40
		TAMILIA	5
Huiles Moteurs Diesel (HMD)	200	CHIFFA	120
		CHELIA	80
Huiles Spécial Pour Automobiles (SPA)	3	CHELLALA BFD	2
		CHELLALA	1
Huiles Industrielles (HIN)	22	TISKA	14
		TORBA	4
		FODDA	4
Huiles de Transmission (HTR)	8	TASSILIA DEXTRON	8
Graisses (GRS)	7	TASSADIT	5
		TESSALA	2
Total ventes prévues	285	Total ventes prévues	285

Source : document interne du CLP NAFTAL de Bejaia.

L'objectif tracé par la direction est de vendre 285 tonnes, cette quantité a été divisée par gammes de produits, ensuite par marque, tout cela à base du marché, des clients du centre LP, leurs demandes qui sont prise en comptes et de la disposition des produits au sein des centres d'approvisionnement. Concernant la division des quantités à vendre quotidiennement durant les 21 jours d'activité, le centre LP divise la quantité globale sur le nombre de jours d'activité pour faire apparaitre l'objectif quotidien pour le service commercial.

**Tableau n°4.4 : Les prévisions de ventes des pneumatiques
MARS 2013**

Unité de mesure : une unité

Désignation	Quantité prévues
Pneumatiques	230

Source : document interne du CLP NAFTAL de Bejaia.

Pour les pneumatiques le centre LP n'as pas à diviser par catégorie ou par marques puisque c'est le centre d'approvisionnements qui s'en occupe. Il approvisionne le centre LP par rapport aux disponibilités qui dépendent des accords de commercialisation passés avec les grandes firmes de production des pneumatiques et chambres à air à travers le monde.

On remarque dans la présentation de ces prévisions qu'elles ne sont pas valorisés, cette spécificité est due aux changements des prix de ventes des produits commercialisés par le centre LP, aussi par la diversité des prix applicable selon la catégorie de clients par exemple les prix pour le consommateur et les revendeurs ne sont pas les mêmes, cela s'applique aussi pour les administrations publiques qui bénéficient de prix et délais assez avantageux, dans cette perspective la direction générale de NAFTAL ne fait pas de prévisions en valeur, seulement en quantités.

3.3.2. Les ventes des produits lubrifiants et pneumatiques pour le mois de mars 2013

Le service commercial du centre LP réalise d'une façon continue une récapitulation des ventes journalières et hebdomadaires pour le contrôle et le suivi des ventes, cela en calculant le taux de réalisation par rapport aux prévisions journalières et hebdomadaires.

Alors nous avons réalisé les tableaux suivants :

**Tableau n°4.5: le taux de réalisation journalier de la première semaine
Mars 2013**

Désignation La date	Les quantités vendues (tonne)	Les quantités prévues (tonne)	Taux de réalisation (%)
Le 3/3	32,500	13,571	239,48%
Le 4/3	19,320	13,571	142,36%
Le 5/3	24,930	13,571	183,70%
Le 6/3	20,100	13,571	148,11%
Le 7/3	23,760	13,571	175,08%
Total première semaine	120,610	67,855	177,75%

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP NAFTAL de Bejaia.

Les résultats obtenus pendant la première semaine sont très élevés par rapport aux prévisions posées comme objectifs. On remarque que le taux de réalisation est supérieur de 77,75% au

prévu, ce qui nous laisse dire que la première semaine du mois de MARS est favorable surtout que le service commercial a réalisé ses objectifs de chaque jour de la semaine.

**Tableau n°4.6: le taux de réalisation journalier de la deuxième semaine
Mars 2013**

Désignation La date	Les quantités vendues (tonne)	Les quantités prévues (tonne)	Taux de réalisation (%)
Le 10/3	26,550	13,571	195,64%
Le 11/3	7,740	13,571	57,03%
Le 12/3	17,210	13,571	126,81%
Le 13/3	20,000	13,571	147,37%
Le 14/3	13,500	13,571	99,48%
Total deuxième semaine	85,000	67,855	125,27%

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP NAFTAL de Bejaia.

Durant la deuxième semaine, nous remarquons une nette diminution du taux de réalisation, il est passé de 177,75% à 125,27%, mais en général le service a réalisé un écart favorable de 25,27%, et on note aussi durant cette semaine, le service n'a pas réalisé l'objectif journalier pendant deux jours.

**Tableau n°4.7: le taux de réalisation journalier de la troisième semaine
Mars 2013**

Désignation La date	Les quantités vendues (tonne)	Les quantités prévues (tonne)	Taux de réalisation (%)
Le 17/3	18,700	13,571	137,79%
Le 18/3	12,660	13,571	93,29%
Le 19/3	15,200	13,571	112%
Le 20/3	10,100	13,571	74,42%
Le 21/3	12,820	13,571	94,47%
Total de la troisième semaine	69,480	67,855	102,39%

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP NAFTAL de Bejaia.

La troisième semaine se caractérise elle aussi par la baisse du taux de réalisation qui est passé à 102,39% soit un écart favorable de 2,39%, cela est dû au recul du niveau des ventes pendant cette semaine, nous remarquons ça durant trois jours au cours de cette semaine. Mais en général, le service a atteint l'objectif hebdomadaire.

**Tableau n°4.8: le taux de réalisation journalier de la quatrième semaine
Mars 2013**

Désignation La date	Les quantités vendues (tonne)	Les quantités prévues (tonne)	Taux de réalisation (%)
Le 24/3	18,340	13,571	135,14%
Le 25/3	17,880	13,571	131,75%
Le 26/3	23,000	13,571	169,48%
Le 27/3	22,100	13,571	162,85%
Le 28/3	10,380	13,571	76,49%
Total de la quatrième semaine	91,700	67,855	135,14%

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP NAFTAL de Bejaia.

La première remarque que nous devons noter sur cette quatrième semaine est l'augmentation du taux de réalisation hebdomadaire. nous remarquons que pendant toute la semaine, le service commercial réalise les objectifs jusqu'au dernier jour qui se caractérise par la non-atteinte de l'objectif, et cette situation est due au début de la période des inventaires au sein du centre LP qui correspond toujours aux trois derniers jours de chaque trimestre et la suspension de la vente de certains produits durant cette période.

**Tableau n°4.9: le taux de réalisation du dernier jour de
Mars 2013**

Désignation La date	Les quantités vendues (tonne)	Les quantités prévues (tonne)	Taux de réalisation (%)
Le 31/3	3,210	13,571	23,65
Total de la dernière semaine	3,210	13,571	23,65

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP NAFTAL de Bejaia.

Durant le dernier jour du mois de mars, nous remarquons que le taux de réalisation est très inférieur à ce qui est prévu et cela est du comme nous l'avons cité auparavant à la fin du trimestre et la période des inventaires.

**Tableau n°4.10 : prévisions et réalisations de la gamme HME
MARS 2013**

Gamme lubrifiants	Produit	Quantités Prévues (tonne)	Réalisations (tonne)	Ecart (tonne)	Taux de réalisation (%)	Remarque sur le taux de réalisation
HME	NAFTILIA	40	57	+17	142,5%	Favorable
	TAMILIA	5	3	-2	60%	Défavorable
TOTAL		45	60	+15	133,5%	Favorable

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP NAFTAL de Bejaia.

D'après le tableau précédent nous voyons que l'objectif est atteint pour la gamme de produits HME, l'écart enregistré est positif de 15 tonnes soit un taux de réalisation de 133,5%. Cet écart favorable est dû au produit « NAFTILIA » qui réalise un écart favorable de 17 tonnes soit un taux de réalisation de 142,5%, et cela a compensé l'écart défavorable (-2 tonnes) de l'autre produit de cette gamme qui a enregistré un taux de réalisation de 60%.

**Tableau n°4.11 : prévisions et réalisations de la gamme HMD
MARS 2013**

Gamme lubrifiants	produit	Quantités Prévues (tonne)	Réalisations (tonne)	Ecart (tonne)	Taux de réalisation (%)	Remarque sur le taux de réalisation
HMD	CHIFFA	120	160	+40	133,33%	Favorable
	CHELIA	80	90	+10	112,5%	Favorable
TOTAL		200	250	+50	125%	Favorable

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP NAFTAL de Bejaia.

Concernant la gamme de produits HMD, on remarque que tous les produits affichent des écarts favorables et des taux de réalisations supérieurs à 100%, ce qui nous donne un taux de réalisation de 125% pour un écart positif de 50 tonnes. Cet écart est dû en grande partie au produit de marque « CHIFFA » qui enregistre un écart favorable de 40 tonnes avec un taux de réalisation de 133,33%.

**Tableau n°4.12 : prévisions et réalisations de la gamme SPA
MARS 2013**

Gamme lubrifiants	produit	Quantités Prévues (tonne)	Réalisations (tonne)	Ecart (tonne)	Taux de réalisation (%)	Remarque sur le taux de réalisation
SPA	CHELLALA	2	0,7	-1,3	35%	Défavorable
	BFD					
	CHELLALA	1	0,3	-0,7	30%	Défavorable
TOTAL		3	1	-2	33,33%	Défavorable

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP NAFTAL de Bejaia.

Les ventes de la gamme de produit SPA sont défavorables, puisque nous avons enregistré un écart négatif de 2 tonnes pour un taux de réalisation de seulement 33,33%. Cet écart négatif est dû à tous les produits car leurs écarts sont négatifs et avec des taux de réalisation insuffisants.

**Tableau n°4.13 : prévisions et réalisations de la gamme HIN
MARS 2013**

Gamme lubrifiants	Produit	Quantités Prévues (tonne)	Réalisations (tonne)	Ecart (tonne)	Taux de réalisation (%)	Remarque sur le taux de réalisation
HIN	TISKA	14	20	+6	142,86%	Favorable
	TORBA	4	1	-3	25%	Défavorable
	FODDA	4	3	-1	75%	Défavorable
TOTAL		22	24	+2	110%	Favorable

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP NAFTAL de Bejaia.

Le service commercial du CLP a atteint l'objectif des ventes pour la gamme de produits HIN qui enregistre un écart positif de 2 tonnes avec un taux de réalisation de 110%. D'après les données du tableau, nous remarquons que l'écart positif est dû seulement à un seul produit (TISKA) qui enregistre un écart positif tandis que les deux autres produits de la gamme, le service n'a pas atteint les objectifs tracés.

**Tableau n°4.14 : prévisions et réalisations de la gamme HTR
MARS 2013**

Gamme lubrifiants	Produit	Quantités Prévues (tonne)	Réalisations (tonne)	Ecart (tonne)	Taux de réalisation (%)	Remarque sur le taux de réalisation
HTR	TASSILIA	8	4	-4	50%	Défavorable
	DEXTRON					
TOTAL		8	4	-4	50%	Défavorable

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP NAFTAL de Bejaia.

Concernant la gamme de produits HTR, l'objectif n'as pas été atteint puisque nous avons enregistré un écart négatif de 4 tonnes qui est du bien entendu au seul produit que contient cette gamme qui ne réalise qu'un taux de réalisation de 50%.

**Tableau n°4.15 : prévisions et réalisations de la gamme GRS
MARS 2013**

Gamme lubrifiants	Produit	Quantités Prévues (tonne)	Réalisations (tonne)	Ecart (tonne)	Taux de réalisation (%)	Remarque sur le taux de réalisation
GRS	TASSADIT	5	18	+13	360%	Favorable
	TESSALA	2	13	+11	650%	Favorable
TOTAL		7	31	+24	442,86%	Favorable

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP NAFTAL de Bejaia.

La gamme de produit GRS enregistre le plus grand taux de réalisation parmi toutes les gammes de produits lubrifiants, puisque ce taux s'élève à 442,86% pour un écart positif de 24 tonnes. Cela est du aux deux produit puisque nous voyons que leurs taux de réalisation sont très élevés par rapport au prévus et peut déduire que les prévisions concernant cette gamme de produits ont été très loin de la réalité (sous estimation de la gamme).

**Tableau n°4.16 : réalisations et prévisions des produits lubrifiants
MARS 2013**

Désignation	Réalisations (tonne)	Prévisions (tonne)	Ecart (tonne)	Taux de réalisation (%)
Produits lubrifiants	370	285	+85	129,82%

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP NAFTAL de Bejaia.

Le service commercial a réalisé son objectif, mieux encore nous avons enregistré un écart positif de 85 tonnes soit un taux de réalisation de 129,82%.

**Tableau n° 4.17 : réalisations et prévisions des pneumatiques (PNE)
Mars 2013**

Unité de mesure : une unité

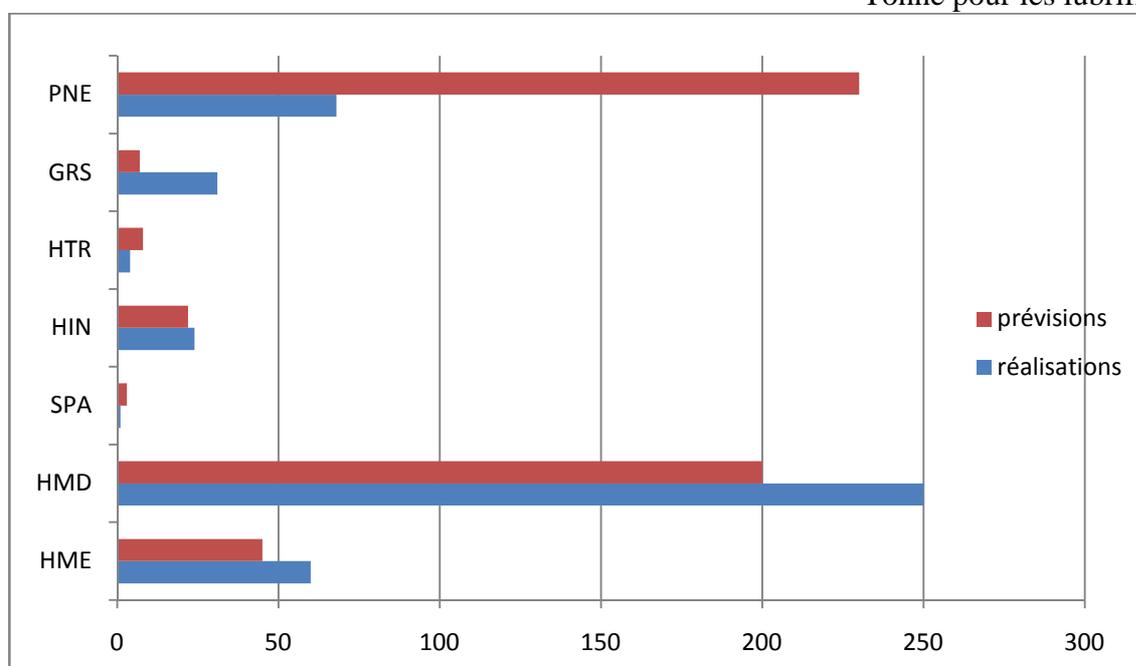
Désignation	prévisions	Réalisations	Ecart	Taux de réalisation	Remarque sur le taux de réalisation
Pneumatiques (PNE)	230	68	-162	29,57%	défavorable

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP de Bejaia.

Pour ce qui concerne les pneumatiques, le service commercial a échoué dans sa stratégie, puisque nous avons enregistré un écart négatif de 162 unités non-vendues pour un taux de réalisation très faible qui s'élève seulement à 29,57% soit un manque à gagner énorme qui est de 70,43%. Et cela est du à la politique que suit le centre LP qui favorise les produits lubrifiants aux pneumatiques.

Figure n°4.2: Réalisations par rapport aux prévisions de MARS 2013

UM : l'unité pour PNE
Tonne pour les lubrifiants



Source : établi par nos soins à partir des données du CLP NAFTAL de Bejaia

D'après le graphe, nous remarquons que la gamme de produits lubrifiants la plus importante est celle des HMD, cela est nettement visible sur le graphe. Il y a aussi les gammes HME et GRS qui sort du lot en réalisant des écarts favorables très importants ce que nous avons vu dans leurs tableaux respectifs.

Et pour ce qui concerne les pneumatiques, il y a un manque qu'il faut vite gagner parce que nous sommes loin des prévisions tracées par la direction.

- **Calcul du taux de satisfaction des clients**

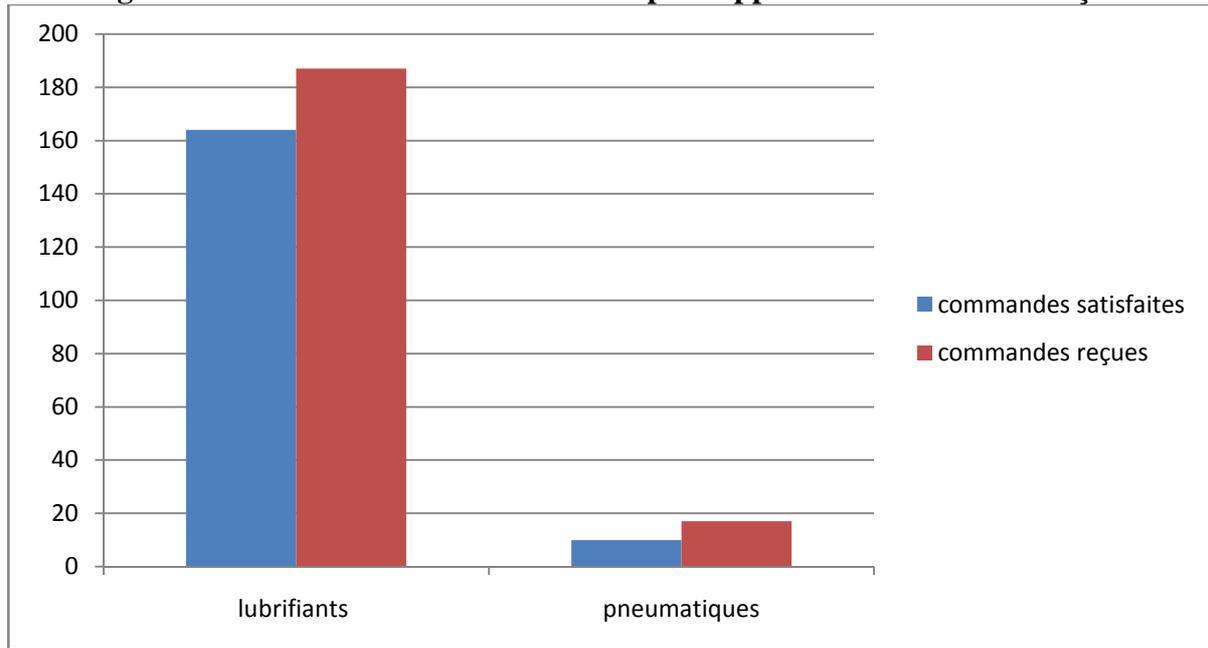
$$\text{Taux de satisfaction} = (\text{N}^{\text{bre}} \text{ de commandes réalisées} / \text{N}^{\text{bre}} \text{ de commandes reçues}) * 100$$

**Tableau n°4.18 : le taux de satisfaction des clients
MARS 2013**

Désignation	Nombre de Commandes reçues	Nombre de commandes satisfaites	Taux de satisfaction (%)
Les lubrifiants	187	164	92,13%
Pneumatiques	17	10	58,82%
Total	204	174	85,29%

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP de Bejaia.

La lecture de ce tableau nous indique que le service commercial du centre LP reçoit beaucoup plus de commandes pour les produits lubrifiants que pour les pneumatiques. Et le fait marquant est que le taux de satisfaction client est plus élevé pour les produits lubrifiants par rapport au taux des pneumatiques, mais ça n'affecte pas le taux de satisfaction client qui reste comme même acceptable (85,29%). Cela est bien représenté par le graphe qui suit.

Figure n°4.3: Les commandes satisfaites par rapport aux commandes reçues

Source : Etabli par nos soins à partir des données du CLP NAFTAL de Bejaia.

3.3.3. Les limites de ce tableau de bord commercial:

Les limites de ce tableau de bord commercial sont :

- ✓ La présentation du tableau de bord est imposée au cadre technico commercial ce qui est bien entendu contradictoire avec les principes même d'élaboration du tableau de bord qui doit avant tout servir son créateur c'est-à-dire son utilisateur.
- ✓ Le tableau de bord n'est pas valorisé, il est exprimé en quantités et cela ne va pas nous aidez à comprendre les résultats obtenus et de savoir si ils sont dus aux prix ou aux quantités vendues et de voir d'où viennent les résultats.
- ✓ L'inexistence de seuils d'alerte et de clignotants qui permettent de repérer les perturbations, cela affecte le rôle même du tableau de bord qui est un outil de repérage des défections dans une activité.
- ✓ Le non contrôle des périodes de réapprovisionnements, qui ne sont pas régulières, affecte les décisions du responsable du service commercial qui va travailler dans le flou total et cela augmente bien sur le taux de l'échec et la non atteinte des objectifs.
- ✓ Le non suivi des prévisions établis et des recommandations du chef du centre en matière d'approvisionnement en produits augmentent le risque et le bon fonctionnement du service commercial qui n'a pas le contrôle de son environnement et cela est très mauvais pour l'entreprise.

Le tableau de bord est un instrument de la gestion, alors il faut qu'il soit établi d'une manière très claire et synthétique et cela contraintes, car son utilité réside dans le pilotage des activités, et comme dans notre cas pratique le service commercial est le service le plus important dans le centre LP il faut que le responsable du service élabore un tableau de bord qui lui convient et qui vas l'aider à améliorer la performance de son service et avec la performance du centre.

Conclusion générale

Les entreprises sont amenées à procéder intelligemment afin d'assurer leurs survies puis leurs rentabilités tout en s'adaptant aux exigences de la globalisation car la performance de l'entreprise, ne pourra pas être estimée seulement en terme de productivité et de bénéfice financier. De ce fait, l'objectif de l'organisation doit dépasser ce cadre pour toucher à l'instauration de la culture « performance » pour tout le système de l'entreprise.

La sélection des informations, la rapidité et la flexibilité des outils de pilotage, la cohérence avec la stratégie, les objectifs affichés doivent être ambitieux. Tous ces points sont cependant incontournables, car ils obligent les entreprises à adapter leurs modes de gestion aux contraintes.

Aujourd'hui bien que le contexte ne soit plus le même, de nombreuses entreprises algériennes ne modifient pas leurs habitudes pour autant et persistent toujours dans l'application du schéma classique « planification/contrôle/sanction. ». Il est aujourd'hui parfaitement vrai que ce système est totalement inadapté à la nouvelle configuration économique caractérisée par des changements rapides et l'imprévisibles. Il faut passer d'une logique de planification à une logique dynamique de réactivité « mesure /action/réaction. ».

Pour développer leur mobilité et leur réactivité tout en obtenant des résultats performants, les entreprises doivent se doter d'instruments efficaces qui s'appuient nécessairement sur un système d'information à la fois décentralisé et synthétique qui est le tableau de bord.

Cependant, disposer de tout type d'information ne fera que broyer l'esprit du manager et diminuer sa capacité d'assimilation des informations. Par conséquence, elle doit être pertinente, synthétique et fiable, et permet à son utilisateur de prendre la bonne décision au bon moment. C'est dans ce cadre que s'inscrit le tableau de bord.

Outil de gestion à court terme, il constitue un support, à la fois, léger, rapide et dynamique. Il facilite à son destinataire la compréhension de la situation en présentant une idée globale de l'état de système géré et fait ressortir les dérives susceptibles d'entraver sa bonne marche. Néanmoins, disposer de tableau de bord n'a d'intérêt que dans la mesure où l'outil est, effectivement exploité par les gestionnaires.

Conclusion générale

Dans le but de contrôler et de suivre son activité de commercialisation des produits pétroliers, le service commercial du centre lubrifiant et pneumatique de NAFTAL a établi un outil de pilotage dans lequel la performance du service est évaluée, cet outil est caractérisé par la cohérence et la précision dans la prise de décisions au sein du centre. Pour cela, le responsable du service a met en place le tableau de bord commercial qui répond aux exigences.

Malgré sa mise en place et son utilisation au sein du centre, ses fonctions sont négligées du fait de la centralisation des décisions stratégiques, aussi du fait de la complexité de l'organisation de NAFTAL et des procédures administratives mises en place par la direction générale.

Bibliographie

➤ Ouvrages

1. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion: manuel et application », Ed Dunod, France, 2007
2. Davis. G.B., OLSON .M.H, AJENSTAT. J, PEAUCELLE.J.L, Système d'information pour le management, Economica, 1986.
3. DE GUERNY. J, J.C.CURRIEL et S.LAVARGNE, principe et mise en place d'un tableau de bord de gestion, Edition DELMAS, France, 1990
4. FERNANDEZ. A, les nouveaux tableaux de bord des managers, 3^{ème} édition, Editions d'organisation, Paris, 2007
5. GALAMBERT. Patrice, « les nouveaux objectifs du contrôle de gestion », les éditions d'organisation, Paris
6. GERVAIS Michel, « contrôle de gestion », 6eme Ed, Edition Economica, Paris, 1997
7. GERVAIS Michel, contrôle de gestion, 8^{ème} édition, Edition Economica, Paris, 2005
8. GUIDJ & Collaborateurs, le tableau de bord : pour améliorer les performances de l'entreprise, Edition d'Organisation, 2^{ème} édition, Paris, 1998
9. HLFER. J.P et ORSONI. J, « T.O.G2 comptabilité analytique », Edition Vuibert, 1984
10. HORNGREN Charles et all, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3^eédition, Person Education, Paris, 2006,
11. KAPLAN R.S et NORTON D.P, le tableau de bord prospectif, Edition d'organisation, 1998
12. LAUZEL Pierre, « *le contrôle de gestion et le budget* », SERY édition, 1977
13. LEROY Michel, le tableau de bord au service de l'entreprise, Edition d'organisation, Paris, 1998
14. LÖNING Hélène et all, « le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre », 2^{ème} édition, Ed DUNOD, Paris, 2003

Bibliographie

15. MARGOTTEAU. E, contrôle de gestion, Ed Ellipses, Paris, 2001.
16. Martinet A-B.;SILEM. A, lexique de gestion, DALLAZ, paris, 2003
17. OCTAVE et all, introduction au management de la valeur, Ed. DUNOD, Paris, 2001
18. RAMPERSAD HK, « total performance scorecard; redefining management to achieve performance with integrity », Massachusetts, Butterworth-Heinmann Business Books, Elsevier Science, May 2003
19. RAMPERSAD HK, total performance scorecard : réconcilier l'homme et l'entreprise, Ed. Springer, 2005
20. REIX. R, systèmes d'information et management des organisations, 5^e Ed, Vuibert, 2004
21. Rey. J.P, « le contrôle de gestion dans les services publics communaux », Dunod,1997
22. SAULOU.J.Y, le tableau de bord du décideur, Ed Organisation, Paris, 1982
23. SCHERMERHORN. J.R., CHAPPELLE. D.S, « principe de management », Ed village mondial, Paris, 2002
24. SELMER Caroline, concevoir un tableau de bord de gestion, Ed DUNOD, Paris, 1998
25. THIETART.R.A., « la stratégie d'entreprise », Edition Mac Graw-Hill, 1989
26. VOYER Pierre, les tableaux de bord de gestion, 2^{eme} édition, Presse de l'université du Québec, 1999

➤ **Revues:**

1. Kaplan R.S et Norton D.P, "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", Harvard Business Review, Boston, Janvier-Février1996, p.47.
2. R.N.ANTHONY, the management control function, the Harvard Business School Press, Boston, 1988
3. R.N.ANTHONY, Planning and Control Systems: a Framework for Analysis, Harvard University, 1965

Bibliographie

➤ **Dictionnaire, manuel et Encyclopédie :**

1. R.LEBUFF, G.CLIQUET et C.ANDRE VAILHEN, Encyclopédie de gestion et de management, Ed DALLOZ gestion, Paris, 1999.
2. Mahe. H, dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils, Ed Economica, Paris, 1998.
3. Dictionnaire d'économie ECHAUDEM MATSON NATHAN, Paris, 1993

➤ **Travaux universitaires :**

HAMADOUCHE Malika, « *le contrôle de gestion dans les entreprises publics* », mémoire de Magister, école supérieur de commerce, 2000

➤ **Autres :**

Les cours de Mr. CHABI, module : système d'information et décisionnel de l'entreprise, faculté SEGC, UNIV. De BEJAIA, 2011-2012.

LA TABLE DES MATIERES

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Liste des figures et des tableaux

Liste des abréviations

Introduction générale	1
Chapitre 1 : le processus stratégique.....	4
Section 1 : le niveau stratégique.....	5
1.1. La notion de la stratégie.....	5
1.1.1. Définition de la stratégie	5
1.1.2. Les caractéristiques de l'activité stratégique.....	6
1.1.3. Les composants de la stratégie.....	7
1.2. Le processus et les étapes d'élaboration.....	7
1.2.1. Les étapes de la stratégie.....	7
1.2.2. Le processus d'élaboration d'une stratégie.....	9
1.3. La définition des objectifs.....	11
1.3.1. Formaliser les objectifs.....	11
1.3.2. Assurer la cohérence des objectifs au sein d'une organisation	13
Section 2 : le contrôle de gestion.....	16
2.1. Définition et caractéristiques du contrôle de gestion.....	16
2.1.1. Définition du contrôle de gestion.....	16
2.1.2. Les caractéristiques du contrôle de gestion.....	17
2.2. Rôles et objectifs du contrôle de gestion.....	17
2.2.1. Le rôle du contrôle de gestion.....	17
2.2.2. Les objectifs du contrôle de gestion.....	18
2.3. La place du contrôle de gestion et les différentes formes de contrôle.....	19
2.3.1. La place du contrôle de gestion.....	19
2.3.2. Les différentes formes de contrôle.....	19
2.4. Les outils du contrôle de gestion.....	21
2.4.1. La comptabilité analytique.....	21
2.4.2. La gestion budgétaire.....	22
2.4.3. Le tableau de bord de gestion.....	24

LA TABLE DES MATIERES

Section 3 : le système d'information.....	24
3.1. Définition d'une information et ses caractéristiques.....	25
3.1.1. Définition d'une information.....	25
3.1.2. Les caractéristiques de l'information.....	25
3.2. Définition et utilité d'un système d'information.....	26
3.2.1. Définition du système d'information.....	27
3.2.2. Utilité du système d'information.....	27
3.3. Le système d'information instrument de prise de décisions pour le contrôle de gestion.....	29
Chapitre 2 : Elaboration du tableau de bord.....	31
Section 1 : présentation d'un tableau de bord	32
1.1. Définitions et caractéristiques d'un tableau de bord.....	32
1.2. La relation du tableau de bord avec les systèmes voisins.....	34
1.2.1. Le tableau de bord et le reporting.....	34
1.2.2. Le tableau de bord et le management information system (MIS).....	36
1.3. Les fonctions du tableau de bord.....	37
Section 2 : les principes et les étapes de conception d'un tableau de bord.....	40
2.1. Les principes de conception d'un tableau de bord.....	40
2.1.1. Une cohérence avec l'organigramme.....	41
2.1.2. Un contenu synoptique et agrégé.....	42
2.1.3. La rapidité d'élaboration et de transmission.....	42
2.2. Les étapes de conception d'un tableau de bord.....	43
2.2.1. La détermination des indicateurs pertinents.....	43
2.2.2. La confrontation avec les données disponibles.....	48
2.2.3. Le choix des référentiels.....	49
2.2.4. Le choix des instruments.....	50
2.2.5. Mise en forme et présentation du tableau de bord.....	52
2.3. Les conditions de succès de la conception d'un tableau de bord.....	52
2.3.1. Les conditions générales.....	52
2.3.2. Les conditions spécifiques.....	53
Section 3 : les limites et les erreurs à éviter lors de la conception d'un tableau de bord.....	54
3.1. Les pièges à éviter.....	54

LA TABLE DES MATIERES

3.1.1. Lors de la fixation des objectifs.....	54
3.1.2. Au niveau de la structure du tableau de bord.....	55
3.1.3. Au niveau de la périodicité.....	56
3.1.4. Au niveau du choix des indicateurs.....	56
3.2. Les limites des tableaux de bord.....	56
Chapitre 3 : le tableau de bord prospectif (TBP).....	58
Section 1 : présentation du tableau de bord prospectif.....	59
1.1. La naissance du tableau de bord prospectif.....	59
1.2. Les raisons de l’outil.....	61
1.3. Les caractéristiques d’un bon tableau de bord prospectif.....	61
1.3.1. Un nouveau point de départ : la remise en cause de la prédominance des mesures financières.....	62
1.3.2. Vers une communication claire du plan stratégique de l’entreprise.....	62
1.3.3. Le TBP, outil de création de valeur grâce à ses variables d’action et de résultat.....	62
1.3.4. Le TBP, processus de sélection des informations.....	62
1.3.5. Vers des choix d’indicateurs guidés par la stratégie.....	62
1.4. Les fonctions du Balanced Scorecard.....	63
1.4.1. Communiquer la stratégie.....	63
1.4.2. Aligner la stratégie aux buts stratégiques.....	64
1.4.3. Mesurer la performance	65
Section 2 : les quatre axes et le processus d’élaboration d’un Balanced Scorecard... 66	66
2.1. Les quatre axes du Balanced Scorecard.....	66
2.1.1. L’axe financier.....	67
2.1.2. L’axe clients.....	69
2.1.3. L’axe des processus internes.....	71
2.1.4. L’axe apprentissage organisationnel	73
2.2. Les relations de cause à effet.....	75
2.3. Le processus d’élaboration du Balanced Scorecard.....	76
2.3.1. Enoncer l’ambition partagée de l’organisation.....	77
2.3.2. Définir les facteurs clés de succès de l’organisation.....	78
2.3.3. Enoncer les objectifs de l’organisation.....	79
2.3.4. Définir les mesures de performance et les valeurs-cibles de l’organisation	79

LA TABLE DES MATIERES

2.3.5. Formuler les actions d'amélioration de l'organisation.....	79
2.4. Les pièges du Balanced Scorecard.....	80
Section 3 : la comparaison entre le Balanced Scorecard et le tableau de bord de gestion.....	81
3.1. Points de convergence.....	81
3.1.1. L'objectif de pilotage.....	81
3.1.2. Le choix en matière d'indicateurs.....	81
3.2. Points de divergence.....	83
3.2.1. La structuration des outils.....	83
3.2.2. Les logiques de construction des deux outils.....	84
3.2.3. Les utilisations et les utilisateurs.....	85
3.2.4. Les objectifs secondaires.....	85
Chapitre 4 : le tableau de bord commercial du centre lubrifiants et pneumatique NAFTAL de Bejaia (CLP).....	87
Section 1 : présentation de l'entreprise NAFTAL.....	88
1.1. L'historique de l'entreprise.....	88
1.2. Missions et objectifs de l'entreprise.....	89
1.2.1. Les missions.....	89
1.2.2. Les objectifs	89
1.3. Les activités.....	90
1.3.1. Les carburants.....	90
1.3.2. Les lubrifiants (huiles et graisses).....	90
1.3.3. Le bitume.....	91
1.3.4. Le Gaz Pétrole Liquéfié (GPL)	91
1.3.5. Les pneumatiques.....	91
1.4. Les moyens et les sources d'approvisionnement.....	92
1.4.1. Les moyens.....	92
1.4.2. Les sources d'approvisionnement.....	93
Section 2 : présentation du District NAFTAL de Bejaia.....	93
2.1. Organisation du district.....	93
2.1.1. Département administration et moyens généraux.....	93
2.1.2. Département commercial.....	94
2.1.3. Département finance et comptabilité.....	95

LA TABLE DES MATIERES

2.1.4. Département transport et technique.....	96
2.1.5. Les structures opérationnelles.....	97
2.2. Les missions du district.....	98
2.3. Présentation du centre lubrifiant et pneumatique.....	99
2.4. Les catégories de clients de NAFTAL.....	100
Section 3 : Elaboration du tableau de bord commercial du centre LP.....	101
3.1. Présentation du service commercial du centre.....	101
3.2. Les étapes d'élaboration du tableau de bord commercial.....	102
3.3. Le tableau de bord commercial.....	103
3.3.1. Les objectifs du mois de MARS 2013.....	103
3.3.2. Les ventes des produits lubrifiants et pneumatiques pour le mois de MARS 2013.....	105
3.3.3. Les limites de ce tableau de bord.....	113
Conclusion générale.....	115
Bibliographie	

Chapitre 01

Chapitre 02

CHAPITRE 03

CHAPITRE 04

BIBLIOGRAPHIE
