

UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES
SCIENCES DE GESTION



Mémoire de fin de cycle

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences
financières et comptabilité

Spécialité : Finance et Comptabilité

Option : Finance d'entreprise

Thème :

**La contribution du tableau de bord de
gestion à l'amélioration de la fonction
contrôle de gestion Cas « SPA DANONE »**

Réalisé par :

M^{lle} Radia AMRANE

M^r Samir DAHMANI

Encadré par :

M^r S.KHEDACHE

Promotion : 2021/2022

Avant tout, nous remercions Dieu qui nous a donné la santé, la patience et nous a guidés vers le chemin du savoir.

Nous exprimons notre gratitude à Mr KHEDACHE SAMIR, d'avoir cru en nous, et de ne pas avoir hésité à consacrer son précieux temps pour nous, il a été patient et disponible en périodes difficiles, sans son bon encadrement et ses conseils, ce mémoire n'aurait pas vu le jour.

Nous tenons à remercier aussi tout le personnel de l'entreprise DANONE d'Algérie et plus précisément Mr OUACHOUR IDIR, notre maître de stage qui nous a apportés toute l'assistance nécessaire durant la période de notre stage. Nous vous remercions pour votre disponibilité et votre qualité d'encadrement. Nous remercions aussi Mr BELHABIB HAMZA pour sa précieuse aide.

Nous remercions également les membres du jury d'avoir accepté d'évaluer ce travail, avec certainement beaucoup d'intérêts et de rigueur.

Enfin nos reconnaissances s'adressent également à tous ceux qui de près ou de loin ont soutenu nos efforts et ont contribué à ce que ce travail voit le jour

Je dédie ce mémoire

A celle qui m'a donné la vie, à la source de mon bonheur, celle qui a toujours été présente pour moi dans les bons comme dans les mauvais moments « Ma maman », mon modèle et ma confidente. Celle qui m'a inculqué toutes ces belles valeurs, qui m'a appris à ne jamais baisser les bras devant les difficultés et à toujours rêver plus grand. J'espère t'avoir rendue fière, je t'aime maman.

A mon cher papa, qui m'a toujours soutenue et accompagnée durant tout mon cursus scolaire.

A mes chers frères MASSI et WACIM, mes piliers et mes boucliers, merci pour tout votre soutien.

A ma tante NACERA, je ne te dirais jamais assez merci pour ton amour et ton soutien.

A mon cher oncle maternel HAOUYA SAMIR, grâce à qui j'ai pu effectuer mon stage.

A mes chers grands parents YUCEF et AICHA, à tous mes oncles et tantes, mes cousins et cousines (HANIA, HANANE, YASMINE, NESRINE)

A mes sœurs de cœur LYDIA et KENZA, merci pour tous ces moments passés ensemble, je garderais à jamais ces précieux souvenirs.

A mes amies (MAYA, LYNDIA, CYLIA, AMIRA, CHAHRA...).

RADIA AMRANE

Je dédie ce mémoire

A mes parents AHCEEN et DJEDJIGA, qui m'ont soutenu et encouragé durant ces années d'études, qu'ils trouvent ici le témoignage de ma profonde reconnaissance.

A ma sœur FAZIA et mon petit frère ALI à qui je souhaite plus de succès.

A toute ma famille qui ont toujours été là.

A ma coéquipière RADIA, merci pour tout.

A tous mes amis qui m'ont chaleureusement supporté et encouragé tout au long de mon parcours universitaire.

SAMIR DAHMANI

ABC : Activity Based Costing.

AC : Actif Circulant

BFR : Besoin en fond de roulement

C.D.G : Contrôle de gestion

CAN : Chiffre d'affaire net

CM : Coût Matière

CR : Coût de Revient

DCT : Dettes A Court Terme

DDA : Danone Djurdjura Algérie

DLMT : Dette à long terme

DZD : Dinars Algérien

FR : Fond De Roulement

GIMSI : Généralisation, Information, Méthode de mesure, Système, Individualité

Janus : Objectifs, Facteurs, Actions, Indicateurs.

Ovar : Jalonner, Justifier, Analyser, Architecture, Normaliser, Normé, Unifier,

P.M.E : Petites et Moyennes Entreprises

R.H : Ressources Humaines

T.B.G : Tableau De Bord De Gestion

T.D.B : Tableau De Bord

T.P.E : Très petites entreprises

TR : Trésorerie

Utiliser, Structurer, Situer.

VD : Valeur Disponibles

Vol : Volume

Tableau N°	Titre du tableau	Page
Tableau N°01	La comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion	7
Tableau N°02	Comparaison entre les différents niveaux de contrôle de gestion	21
Tableau N°03	Les compétences du contrôleur de gestion	28
Tableau N°04	La sélection des indicateurs	52
Tableau N°05	Les étapes de la méthode GIMSI	57
Tableau N°06	Les étapes de la démarche OVAR	60
Tableau N°07	La méthode à 5 étapes et 14 outils	61
Tableau N°08	Comparaison entre tableau de reporting et TBG	64
Tableau N°09	Comparaison entre TBG et le balanced scorecard	65
Tableau N°10	La capacité de production de l'entreprise DANONE	72
Tableau N°11	Le taux de marge pour janvier 2019	86
Tableau N°12	Le taux de marge de Février 2020	86
Tableau N°13	L'évolution du chiffre d'affaire global	87
Tableau N°14	L'évolution du chiffre d'affaire pour les produits cités en dessous	88
Tableau N°15	Le taux de réalisation des ventes en quantités pour avril 2020	89
Tableau N°16	Le taux de réalisation des ventes en quantités pour mai 2020	90
Tableau N°17	Le taux de réalisation des ventes en quantités pour juin 2020	90
Tableau N°18	Le taux de réalisation des ventes en quantités pour juillet 2020	90
Tableau N°19	Le taux de réalisation des ventes en valeurs pour Avril 2020	92
Tableau N°20	Le taux de réalisation des ventes en valeurs pour Mai 2020	92
Tableau N°21	Le taux de nouveaux clients pour les deux mois février et mars 2020	93
Tableau N°22	Le cout matière et sa variation pour les années 2019 et 2020	94
Tableau N°23	Le coût de revient et sa variation pour les années 2019 et 2020	95
Tableau N°24	La productivité pour avril, mai & juin 2020	96
Tableau N°25	Le nombre d'employés pour janvier, février et mars 2021	98
Tableau N°26	Le taux d'encadrement pour janvier, février et mars 2021	99
Tableau N°27	L'absentéisme pour janvier et février et mars	100
Tableau N°28	Bilan grandes masses actif et passif	101
Tableau N°29	Indicateurs financiers de la SPA DANONE	102

Figure N°	Titre de la figure	Page
Figure N°01	Processus de gestion	08
Figure N°02	Le triangle du controle de gestion	10
Figure N°03	Position fonctionnelle du contrôle de gestion	19
Figure N°04	Position d'état-major du contrôle de gestion	20
Figure N°05	Processus du contrôle de gestion	24
Figure N°06	Le rôle de contrôleur de gestion au sein de l'entreprise	25
Figure N°07	Répartition des temps de la fonction CG par thème	27
Figure N°08	Présentation graphique en histogramme	49
Figure N°09	Présentation graphique en radar	49
Figure N°10	Présentation graphique en secteurs	49
Figure N°11	Présentation graphique en courbes	50
Figure N°12	Présentation graphique en barres	50
Figure N°13	Organigramme de l'entreprise DANONE	76
Figure N°14	Présentation graphique de l'indicateur de marge	86
Figure N°15	Représentation graphique de l'indicateur chiffre d'affaire net global	88
Figure N°16	Représentation graphique de l'indicateur chiffre d'affaire par produit	89
Figure N°17	Présentation graphique du taux de réalisation des ventes en quantités	91
Figure N°18	Présentation graphique du taux de réalisation des ventes en valeur	92
Figure N°19	Présentation graphique du taux de nouveau clients pour les deux mois février & mars	93
Figure N°20	Présentation graphique de la variation du cout matière pour années 2019 et 2020	95
Figure N°21	Présentation graphique de la variation du cout de revient pour années 2019 et 2020	96
Figure N°22	Représentation graphique de la productivité par heures	97
Figure N°23	Présentation graphique du taux d'encadrement pour janvier, février et mars...	98
Figure N°24	Présentation graphique du taux d'encadrement pour janvier, février et mars	99
Figure N°25	Présentation graphique du taux d'absentéisme pour janvier et février et mars.	100
Figure N°26	Représentation graphique des indicateurs financiers de la SPA DANONE	102

Introduction générale.....	01
Chapitre 1 : Aspect théorique sur le contrôle de gestion	04
Introduction	05
Section 1 : Notions sur le contrôle de gestion.....	06
Section 2 : l'organisation et la place du contrôle de gestion dans les entreprises.....	16
Section 3 : les outils et méthodes de contrôle de gestion	29
Conclusion.....	39
Chapitre 2 : le tableau de bord de gestion comme outil de contrôle de gestion.....	40
Introduction	41
Section 1 : notions générales sur le tableau de bord	42
Section 2 : outils et indicateurs du tableau de bord de gestion	48
Section 3 : la conception du TBG et son apport au contrôle de gestion	55
Conclusion.....	66
Chapitre 3 : Conception du tableau de bord de gestion de l'entreprise Danone.....	67
Introduction	68
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil	69
Section 2 : Conception du TBG et son apport à la fonction « contrôle de gestion »	81
Conclusion.....	105
Conclusion générale	107
Bibliographie	110
Annexes	113
Table des matières.....	119

Introduction générale

Une entreprise est une organisation économique qui mobilise et fait appel à des ressources matérielles, immatérielles, humaines et informationnelles dans l'objectif d'assurer sa pérennité et de réaliser des profits. Au fur et à mesure qu'une entreprise évolue et s'agrandit, elle doit faire face à de plus en plus d'obstacles, telles que : la concurrence qui est de plus en plus aride, l'environnement rempli de mutations de différents ordres, à savoir d'ordre économique écologique, sociale, ou juridiques, et autres.

Dans un monde où la concurrence entre les entreprises est devenue plus rude, ces dernières se trouvent face à l'obligation de mobiliser tous ses moyens, et d'adapter une stratégie claire, bien définie pour renforcer et améliorer ses activités et d'atteindre ses objectifs voulus.

En effet, la compétitivité d'une entreprise et sa capacité à mettre en œuvre des stratégies sont liées à ses systèmes d'informations. Plus à sa stratégie, l'entreprise a besoin de compléter son système avec contrôle, qui est souvent un outil important, pour affiner leurs contrôles opérationnels et de gestion.

Le contrôle de gestion est un dispositif d'aide au pilotage et contribue à la réactivité de l'entreprise en optimisant les efficacités, l'efficience et la qualité de service d'une entité .il participe à améliorer le lien entre les objectifs, les moyens engagé et les résultats obtenue dans un contexte budgétaire contraignants.

C'est ainsi que le contrôle de gestion intervient, il relie la stratégie à la gestion des opérations dans l'entreprise en mettant en place un système de traitement de l'information en amont et en aval de la décision, il permet ainsi au décideur de disposer d'outil traduisant des informations permanent en action. Pour se faire le contrôle de gestion déploie plusieurs outils dont les tableaux de bord.

Le tableau de bord est un outil de pilotage et d'aide à la décision à destination des responsables, mettant en évidence des écarts entre une situation prévue et une situation réelle. De cet écart, naît la mise en place des solutions prises par les responsables. Il se compose d'un ensemble intégré d'indicateurs, directement liés à la stratégie de l'entreprise et permettant de piloter ce qui est considéré comme essentiel dans la performance de l'entreprise, notamment un outil d'aide à la décision permettant au chef d'entreprise d'être informés en permanence et rapidement sur l'évolution des variables clés et d'être réactif en cas de problème et de prendre des décisions en s'appuyant sur des éléments objectifs.

C'est le rôle que joue le tableau de bord au sein d'une entreprise et son apport à la fonction « contrôle de gestion », qui ont fait l'objet d'un moteur de motivation de notre étude. L'objectif de notre étude est de concevoir une démarche ou la méthodologie pour l'élaboration d'un tableau de bord de gestion au sein d'une entreprise et d'analyser à travers ce dernier les différents indicateurs de gestion. Par conséquent, la question qui ont découle est : **Comment le tableau de bord de gestion contribue-t-il à l'amélioration de la pratique de contrôle de gestion dans une entreprise algérienne ?**

De cette problématique, découlent un certain nombre de questions secondaires :

- ✓ Que-est ce qu'un contrôle de gestion ?, quelles sont ses outils ?
- ✓ Qu'est-ce qu'un tableau de bord ?, Comment le construire ? Et quelle relation le relie avec le contrôle de gestion
- ✓ Quel doit être le contenu d'un tableau de bord permettant de mieux gérer son organisation ? Et comment identifier les indicateurs pertinents et équilibrés ?
- ✓ Quels sont les tableaux de bord de gestion utilisés au sein de l'entreprise DANONE ?
- ✓ Quels sont les indicateurs qui permettent aux décideurs de DANONE de prendre des décisions stratégiques ?

Pour répondre à la question précédente, nous nous basons sur les hypothèses de travail suivantes :

H1 : l'entreprise DANONE dispose d'un tableau de bord efficace et clair.

H2 : Pour un meilleur tableau de bord de gestion, il convient de respecter l'enchaînement des étapes de conception préconisé par la méthode GIMSI.

Pour répondre à notre problématique nous avons suivi la démarche méthodologique suivante : d'abord, nous avons réalisé une recherche documentaire, qui est basée sur les ouvrages, des thèses et mémoires, des revues, des communications, ainsi que des sites internet relatifs à notre thème. De plus, afin de mieux cerner notre problématique, nous avons réalisé un stage auprès de l'entreprise DANONE DJURDJURA ALGERIE, une des entreprises laitières de la wilaya de Bejaia. Nous avons décrit la pratique et l'utilisation du tableau de bord de cette entreprise et nous avons analysé les différents documents et rapports relatifs au tableau de bord de cette entreprise.

Dans la perspective d'obtenir des réponses claires et objectives aux questions ci-dessus, nous avons choisi le plan suivant composé de trois chapitres. Le premier chapitre intitulé cadre

théorique sur le contrôle de gestion, il porte sur les notions de base et outils du contrôle de gestion. Le deuxième chapitre concerne l'aspect théorique du tableau de bord de gestion, sa conception et la mise en forme de ce dernier. Le dernier chapitre est réservé à la mise en place et la compréhension pratique du tableau de bord de gestion, au sein de la SPA DANONE DJURDJURA.

Chapitre 1 :

Aspect théorique sur le contrôle de gestion

Introduction

Pour pouvoir surmonter la complexité et dominer les impacts de l'environnement, les organisations doivent réapprendre à gérer le présent pour pouvoir maîtriser l'incertitude de l'avenir. Le contrôle de gestion est l'un des modes de contrôle des organisations qui a évolué en même temps que ces dernières, qui mobilise un certain nombre d'outils et qui peut répondre à des finalités multiples tout en conservant son identité et ses particularités irréductibles et qui permettent de l'identifier.

L'objet de ce chapitre a pour vocation de montrer toute la portée du contrôle de gestion, l'éventail de ses outils et étapes de la mise en œuvre de cette discipline et pour ceci, nous allons présenter dans ce premier chapitre, les éléments suivants.

- ✓ Historiques, définitions et principes du contrôle de gestion
- ✓ L'organisation du contrôle de gestion et le contrôleur de gestion
- ✓ Les outils et méthodes de contrôle de gestion

Section 1 : Notions sur le contrôle de gestion

Le contrôle est indispensable, car non seulement il rassure chacun, mais aussi il permet une évaluation des performances sans avoir à se poser de nombreuses questions d'interprétation. L'objectif poursuivi dans cette section est de comprendre l'origine du contrôle de gestion, les différentes définitions qu'on lui a prêtées, ses missions,...etc.

1.1 Historique et évolution du contrôle de gestion

Le terme de contrôle de gestion a connu la même évolution que celle de la comptabilité de gestion, autrement dit, on ne peut pas effectuer un contrôle de gestion sans vraie maîtrise de la comptabilité de gestion, cette notion de contrôle est née avec la révolution industrielle, il est imposé dans l'entreprise lors de l'application de la division du travail et de la répartition de tâches. La mise en place systématique d'un système de contrôle des activités de chaque fonction s'est avérée indispensable pour piloter l'entreprise à atteindre les objectifs prévus.

Pour mieux comprendre les fondements du contrôle de gestion, il est nécessaire de remonter le temps afin de prendre connaissance de ces origines et de son évolution à travers le temps. Les premiers principes et les premières méthodes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910 aux Etats unis, du fait du développement industriel, les pratiques se sont développées progressivement en fonction des besoins des entreprises. Apparues lors de l'évolution technique et économique grâce aux analyses de F.TAYLOR (1905)¹ qui s'était préoccupé du contrôle de productivité, ensuite il a eu les travaux d'H L. GANTT (1915)² qui se sont portés sur les coûts fixes et alors des techniques de comptabilité industrielle commencent à voir le jour. Dans les années 20 la méthode des sections homogènes fait son apparition ce qui fait accroître le nombre d'outils à la disposition des entreprises. La fonction de contrôle de gestion est industrialisée, dans les années 30, avec la création du « controller's institute of America », puis les années 60 pour que réellement la notion de contrôle de gestion soit standardisée. Entre les années 1960 et 1970, d'autres outils et notions de contrôle de gestion sont apparus et sont de plus en plus utilisés dans les entreprises comme la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire. C'est donc « une époque technique d'installation des outils, centrée sur la fonction comptabilité/budget »³

¹ Ingénieur et économiste américain (1856 1915). Promoteur de l'OST, il réalisa la première pratique du temps d'un travail.

² Ingénieur américain. Il prolongea l'action de Taylor en développant l'aspect social de l'organisation du travail.

³ PAGES (C), « contrôle de gestion et pratiques managériales à l'hôpital, cas du centre hospitalier d'Orsay », ENSP, Orsay promotion 2006, Page. 16

Au milieu des années 80, une nouvelle approche cybernétique du contrôle de gestion (avec l'association des sciences informatiques et de télécommunication) vient d'apparaître qu'Hugues BOISVERT qualifie de « contrôle de gestion renouvelée ». Elle tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelle. Elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval et du cout de revient classique au cout de revient par activité. Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Aussi le contrôle de gestion implique une complémentarité permanente entre gestion stratégique et opérationnelle.

Le tableau ci-dessous nous donne une comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion.

Tableau N°01 : La comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion

Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion renouvelé
<ul style="list-style-type: none"> • Surveiller • Programmer • A posteriori • Passif • Méfiance • Exécutants • Subalternes • Directif • Flux descendant • Indicateurs financiers • Normes internes • Système fermes • Plus opérationnel • Activité de transformation 	<ul style="list-style-type: none"> • Motiver • Orienter • A priori • Actif • Confiance • Décideurs • Collègues • Participatifs • Flux ascendant • Indicateurs physiques • Cibles externes • Système ouvert • Plus stratégique • Activité de cycle de vie

Source : H.BOISVERT, [1996], « Le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée, Les Editions du nouveau Pédagogique ». Pages 258.

Dans un environnement stable, les techniques traditionnelles de contrôle de gestion étaient très pertinentes, efficace. Mais aujourd'hui l'environnement n'étant plus ce qu'il était, il a fallu repenser à la fois notre façon de voir les entreprises et leurs systèmes de contrôle.

1.2 Définitions du contrôle de gestion

Définir le contrôle de gestion n'est pas chose aisée. Les définitions varient selon les auteurs et les périodes au rythme de l'avancée des savoirs, des techniques et des pratiques propres à cette discipline. Avant de mieux appréhender cette discipline complexe et changeante, il convient d'abord de définir ses composantes Contrôle / Gestion.

1.2.1 Définition des concepts contrôle/gestion

A/ Contrôle : Le contrôle de gestion reste souvent incompris, l'une des raisons de cette mauvaise compréhension est bien entendu le mot contrôle, personne n'aime être contrôlé et ce terme a fait beaucoup de mal à la fonction. Nous verrons qu'il est parfaitement possible de présenter le contrôle sous un angle positif.⁴

En effet le contrôle consiste à prendre des mesures pour rapprocher les résultats réels des résultats escomptés. Le mot contrôle doit être entendu moins dans une acception française, à savoir vérification a posteriori de la conformité pour exercer un rôle punitif si les écarts sont défavorables, que dans un sens anglo-saxon, à savoir maîtrise de soi pour s'adapter à l'imprévisible et maintenir l'activité dans la droite ligne de l'objectif.⁵

Donc pour une entreprise le contrôle est d'abord compris et analysé comme le respect d'une norme « c'est un contrôle de régularité, il participe alors au processus de gestion ».

Figure N°01 : processus de gestion



Source : Claude Alazard, Sabine Separi "Contrôle De Gestion manuel et application" 5ème Edition DUNOD Paris 2018 P 05

B/Gestion : Le mot gestion désigne un ensemble d'éléments, en interaction permanente que l'on peut essayer de schématiser en termes d'objectifs et de moyens. En outre c'est

⁴ Michel (Gervais) « contrôle de gestion » 9^e Edition ECONOMICA paris 2009 Page 11

⁵ Michel (Gervais), Ibid. Page, 12

l'utilisation d'une façon efficace et efficiente des moyens déterminés mis à la disposition d'un responsable pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise.⁶

Après avoir défini les deux composantes, nous pouvons définir donc le contrôle de gestion comme suit :

1.2.2 Définitions de base

- **R. Anthony, en 1965**, présente le contrôle de gestion comme « le **processus** par lequel les managers 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 poursuivis par l'organisation et définis par ses **dirigeants** ».⁷

Cette définition suscite donc plusieurs remarques :

➤ **Processus**

Un système de contrôle de gestion englobe à la fois un processus et une structure. Le processus est l'ensemble des actions mises en œuvre ; la structure concerne les adaptations organisationnelles et les constructions d'informations qui facilitent le processus.

➤ **Ressource**

Ce sont les équipements, les matières, les ressources financières, l'information mi également les ressources humaines.

➤ **Efficacité**

Elle s'apprécie par rapport aux objectifs de l'organisation (jusqu'à quel point a-t-on atteint les résultats prévus et voulus ?). Un centre de responsabilité peut être efficace dans la mesure où il accomplit sa tâche en consommant le moins possible de ressources, mais s'il ne permet pas à l'entreprise d'atteindre ses objectifs, il est inefficace

➤ **Efficience**

Il est utilisé dans son sens technique, c'est à dire la somme d'outputs obtenus (le résultat atteint) par unité d'inputs (de moyens) engagés. Une machine efficiente est celle qui produit

⁶ ALAZARD (Claude), SEPARI (S), « contrôle de gestion, DCG11 », 2^e Edition DUNOD, Paris 2014 Page04

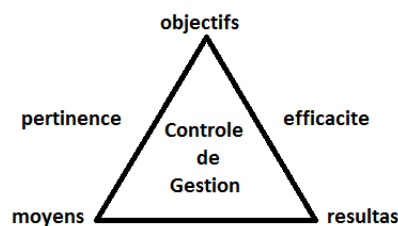
⁷ SAPARI (Separi), Guy (Solle), Louis LE CŒUR «MANAGEMENT ET CONTROLE DE GESTION DSCG 3 » 3^e Edition DUNOD 2018 Page 01

une quantité donnée d'outputs avec une consommation minimale d'inputs ou celle qui produit le plus d'outputs possible à partir d'une quantité donnée d'inputs.

➤ Pertinence

Les objectifs doivent être en rapport avec les moyens existants ou mobilisables en peu de temps. La combinaison de l'efficacité (ou productivité), de l'efficacite et de la pertinence permet d'atteindre la performance.

Figure N°02 : Le triangle du controle de gestion



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

➤ Objectifs

Les objectifs de l'organisation ont été fixés à l' occasion de la formulation de la stratégie ; dans le processus de contrôle de gestion, ils sont donc pris comme des données.

➤ Dirigeants

Le contrôle de gestion demande l'intervention de deux catégories de dirigeants aux rôles différents. D'une part les dirigeants opérationnels qui incorporent leur jugement dans le système et adoptent des plans d'actions permettant d'atteindre les objectifs. D'autre part les dirigeants plus fonctionnels qui collectent, résument et présentent l'information utile au processus.

- **A. Khemakhem, en 1971**, présente le contrôle de gestion comme « le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité »⁸

⁸ A.Khemakhem, J.L. ARDOIN « INTRODUCTION AU CONTROLE DE GESTION » Bordas 1971 Page10

- **Ultérieurement, en 1982, l'ancien plan comptable général français (PCG 82)** avait défini le contrôle de gestion de la façon suivante : « c'est l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévus peut, le cas échéant inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées. »

1.2.3 Des Conceptions plus actuelles⁹

- **Selon R.N. Anthony, en 1988** : Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation.
- **Selon H. Bouquin, 1988** : le contrôle de gestion aide les managers à comprendre l'avenir et à agir en conséquence..... il aide (aussi) les managers à orienter, sinon à maîtriser, les actions de leurs collaborateurs et leur partenaires, y compris, dans les grandes structures, de ceux qu'ils ne peuvent côtoyer directement.
- **Selon R. Simons, en 1995**, le contrôle de gestion comme l'ensemble des processus et des procédures fondées sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation.
- **Selon R. Teller** : Le contrôle de gestion peut se définir comme un processus d'aide à la décision permettant une intervention avant, pendant et après l'action. C'est un système globale d'information interne à l'entreprise qui permet la centralisation , la synthèse et l'interprétation de le ensemble des données figurant les performances de chacune des activités ou fonction de l'entreprise , le contrôle de gestion remplit sa fonction D'interface , notamment en donnant des éléments d'arbitrage entre le référentiel interne et le marché.
- **Selon A. Burlaud** : « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements applicables dans les organisations exerçant une activité économique ». Il précise ensuite que ce contrôle :
 - ✓ Est finalisé (au service de la stratégie)
 - ✓ S'appuie sur un ensemble de techniques qui ont en commun de recourir à un contrôle à distance des comportements, sur la base d'indicateurs quantifiés, dans une optique contractuelle ;
 - ✓ Est aussi un langage qui exerce un pouvoir sur ceux qui l'utilisent ;

⁹ SABINE (S), Guy (Solle), Louis LE CŒUR, Op.cit. 3^e Edition DUNOD 2018 Page 02

- ✓ N'est évidemment pas le seul ; il coexiste avec d'autres formes de régulation :

La place du contrôle de gestion par rapport aux autres contrôles :

A. Burlaud montre aussi que différentes formes de « contrôle de gestion » coexistent avec le contrôle de gestion dans une organisation, généralement, elles s'exercent ou sont mises en œuvre simultanément. Elles doivent alors être connues, prises en comptes ou gérées de façon à ce que leurs actions réciproques et variables soient adaptées en fonction des besoins et contraintes de l'entreprise face à un moment et un contexte donnés. Ces différentes formes sont par exemple (Burlaud 2000, Burlaud et Simons 1997)¹⁰ :

- **Le contrôle par le règlement :** il concerne essentiellement les organisations bureaucratiques. Le contrôle ne porte sur l'action mais sur la procédure. Celle-ci manque de flexibilité.
- **Le contrôle par la hiérarchie :** le rôle des acteurs est réduit au maximum. Le contrôle de gestion permet d'atténuer ce manque d'autonomie en responsabilisant les différents acteurs.
- **Le contrôle par le marché :** l'organisation est découpée en plusieurs divisions autonomes. Les divisions non rentables sont cédées.
- **Le contrôle par la culture d'entreprise :** la socialisation du personnel ;
- **Le contrôle clanique** (W.Ouchi, auteur de la théorie Z) concerne le contrôle par un corps professionnel.

Nous constatons que la multiplicité des définitions dénote de la difficulté à cerner la notion de contrôle de gestion et ceci en vue de ses particularités, que peuvent être résumées comme suit ;

- ✓ L'intervention dans tous les domaines de gestion d'où une diversité des tâches effectuées ;
- ✓ L'intervention dans chaque grande phase du processus du management ;
- ✓ Sa proximité avec d'autres fonctions de l'entreprise (contrôle budgétaire, audit, contrôle interne...)
- ✓ La multiplicité des environnements.

¹⁰ SABINE (Sapari), Guy (Solle), Louis LE CŒUR Op.cit. Page 05

1.3 Caractéristiques du contrôle de gestion

R. Anthony insiste sur trois caractéristiques ou composantes essentielles du contrôle de gestion :

- ✓ Le contrôle de gestion n'est pas une action isolée mais il s'agit d'un processus ;
- ✓ Le caractère finalise de ce processus c'est l'ensemble des objectifs ;
- ✓ La dimension incitative et sa relation étroite avec la motivation des responsables ;
 - **Le contrôle de gestion comme processus**

Le contrôle de gestion peut être vu comme une boucle qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressif. Cependant, le modèle représentant le processus de CG doit « s'ouvrir » aux influences et informations extérieurs

- **Le contrôle de gestion et objectifs**

Le deuxième élément que l'on peut souligner est qu'il ne peut y avoir de contrôle de gestion sans finalité de l'action : le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des « buts » et dans laquelle un processus de fixation d'objectifs a été mis en place au niveau des individus.

- **Des systèmes de contrôles incitatifs**

Le contrôle de gestion est destiné à accroître la motivation des responsables et à créer d'avantage de « convergence des buts » dans les organisations. Concernant cette dimension incitative du contrôle de gestion, trois points méritent d'être soulignés :

Tout d'abord, le système de contrôle de gestion ne peut jouer son rôle de motivation que s'il est accompagné d'un système de sanction / récompense. Ce système peut être de nature financière, mais il peut également reposer sur des éléments de reconnaissance et valorisation professionnelles ou sociales.

Le deuxième point souligne que le problème du contrôle est lié à la nécessité de déléguer ; c'est la délégation qui crée le besoin de contrôle. En conséquence, la question du contrôle, puis le contrôle de gestion naissent et se développent avec la taille croissante des organisations.

Enfin le troisième et dernier élément à préciser est que le contrôle de gestion, en particulier en tant que système incitatif (mais pas seulement), s'adresse principalement à

l'échelon « intermédiaire » des cadres et des responsables et en entreprise selon les trois niveaux déjà cités ; le contrôle stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel.

1.4 Les missions, objectifs et limites du contrôle de gestion

1.4.1 Les missions du contrôle de gestion

Si l'on s'appuie notamment sur les définitions étudiées, précédemment et sur les diverses significations que l'on peut prêter au contrôle de gestion, il repose essentiellement sur trois principes :¹¹

- Une **stabilité** dans le temps ;
- Une **information parfaite** des dirigeants ;
- Une recherche de la **minimisation des coûts** ;

Initialement, la mission du contrôle de gestion se limitait au suivi de la production. Son but était de veiller à la rentabilité des capitaux investis. Il s'est ensuite étendu à toutes les fonctions et à toutes les activités. Mais l'analyse restait statique et rétrospective au moyen de données essentiellement financières, trop proche d'un contrôle-vérification, dans une organisation cloisonnée en centres de responsabilités dans laquelle les acteurs disposaient de peu d'initiative.

Aujourd'hui, la contrainte du résultat minimale existe toujours sinon la pérennité de l'entreprise serait remise en cause et les objectifs ne seraient pas atteints. Le rôle du contrôle de gestion s'est considérablement élargi, il n'est plus seulement comptable, il inclut de nouveaux aspects (ressources humaines, commercial, financiers) ses missions sont de :

- **Mettre en œuvre la décentralisation** : il doit s'assurer que les opérations courantes suivent la stratégie, qu'il y a cohérence dans les décisions ;
- **Fournir de l'information** pour prendre des décisions, communiquer et mesurer des performances
- **Piloter la performance**, c'est à dire mesurer avec une variété d'indicateurs (monétaire, physiques et qualitatifs), assurer le chaînage des mesures, concevoir la performance comme un processus qui se gère, agir sur les déterminants à long terme de la performance et s'appuyer sur des références externes (benchmarking) ;

¹¹ Baratay (Christelle) Et Monaco (Laurence) « CONTROLE DE GESTION cours et applications corrigées » DCG 11, 8^e Edition 2019-2020 page 23

- **Développer l'intelligence organisationnelle** pour favoriser l'innovation, la création, assurer la diffusion des innovations, permettre l'apprentissage, l'accumulation de l'expérience et conduire le changement.

1.4.2 Les objectifs du Contrôle de gestion

Il est important de souligner qu'il ne peut y avoir de contrôle de gestion sans finalité de l'action : le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des « buts » (goals) et dans laquelle un processus de fixation d'objectifs (on parle parfois de contractualisation dans le secteur public) a été mis en place au niveau des individus. Cette notion « d'objectifs », qui a donné lieu à des travaux théoriques importants ; est inhérente au contrôle de gestion : il est logique de n'avoir besoin d'un système de pilotage que si l'on est finalisé, que si l'on a des objectifs qui vous mettent sous tension.

Une des difficultés du contrôle de gestion résulte de la multiplicité des objectifs, parfois antagonistes, et de leur ambiguïté, leur caractère plus ou moins explicite ;

1.4.3 Les Limites du contrôle de gestion

Il existe une triple limite fondamentale au contrôle de gestion :

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

Section 2 : l'organisation et la place du contrôle de gestion dans les entreprises

S'il fallait retenir une leçon de l'étude des théories des organisations ce serait : « il n'existe pas de solution unique universelle mais des options plus ou moins adaptées à des environnements spécifiques ». L'organisation et les missions du contrôleur de gestion vont donc dépendre de la nature de l'organisation de l'entité.

2.1 La fonction de contrôle de gestion selon la nature de l'entreprise

Nous ferons une distinction essentielle entre le contrôle de gestion dans les entreprises privées à but lucratif et le contrôle de gestion dans les entreprises publiques.¹²

2.1.1 Le contrôle de gestion dans les entreprises privées

La mission et l'organisation du contrôle de gestion varient beaucoup selon la taille de l'entreprise.

2.1.1.1 Le contrôle de gestion dans les T.P.E.

Les très petites entreprises ne présentent pas de structure organisationnelle formelle. Le système d'information est souple, réactif, voir flou. Le management est de type « chef d'orchestre ». Le chef d'entreprise prend en charge la quasi-totalité des travaux de gestion assiste par un secrétariat polyvalent. Le contrôle de gestion est souvent réduit ;

- à l'élaboration d'un « business plan » afin de lever des fonds nécessaires au développement de l'entreprise ;
- à la construction d'une ébauche de réseau analytique servant à l'établissement de devis et à la surveillance de l'évolution des marges su coût directs ;
- à des calculs de seuil de rentabilité par des opérations ponctuelle des promotions commerciale.

2.1.1.2 Le contrôle de gestion dans les P.M.E.

Les P.M.E. présentent souvent un organigramme complet et précis sur le papier même si les relations réelles entre les acteurs ne respectent pas systématiquement le formalise décrit.

¹² Margotteau (Eric) « contrôle de gestion » DECF Edition ellipses 2001 pages 465

Le contrôle de gestion peut apparaître timidement via le service ou la personne chargée de la comptabilité analytique. L'accent est naturellement mis sur la comptabilité générale par obligations légale et fiscale.

Les travaux de comptabilité analytique se résument à la création d'un réseau analytique permettant l'affectation et l'imputation des charges par centre d'analyse. Ils présentent un caractère approximatif et lent.

La mesure de performance des acteurs est introduite par l'emploi d'indicateurs quantitatifs simples consignés dans les tableaux de bord :

- mesure de productivité des opérationnels de production ;
- mesure des rebuts, pannes, accidents du travail ;
- rendement des commerciaux.

2.1.2 Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises

Le système d'information est à la fois plus complexe et formalisé. C'est le contrôleur de gestion qui en a la charge.¹³

Selon la structure de l'entreprise et le degré de délégation, le contrôleur de gestion va créer un véritable système d'animation budgétaire et s'inscrire dans une démarche de planification stratégique.

Sa mission dépasse alors « simple » contrôle a posteriori et débouche sur un véritable rôle d'animateur et d'incitateur des comportements des acteurs :

- définition des centres de responsabilité (centre de profit, de CA, d'investissements.....)
- mise en place de prix de cession interne entre les centres ou de prix de transfert entre les filiales d'un groupe
- création et articulation d'un cadre budgétaire développé ;
- consolidation des budgets en provenance des filiales ;
- création d'instrument de mesure de performance :
 - tableaux de bords ;
 - tableaux de reporting.

¹³ Margotteau (Eric), Op.cit. Pages 466

2.1.3 Le contrôle de gestion dans les organisations publiques

Les organisations publiques sont des entités à but non lucratif dont le mobile d'action n'est pas un avantage monétaire proportionnel à la cotisation de chacun de ses membres. L'adhésion à ces organisations peut être volontaire (cantines scolaires, centre de loisir, bibliothèque municipale...) ou obligatoire (impôts locaux ; impôts sur le revenu...).

Le contrôle de gestion traditionnel s'avère inadapté à ces entités dont la finalité n'est pas la rentabilité mais l'atteinte d'un niveau de service défini par une volonté politique.

Le contrôle de gestion des organismes publics est assuré pour partie par la cour des comptes et les chambres régionales des comptes qui audient les collectivités en statuant sur les comptes et en émettant un avis et des recommandations.

2.2 La place du contrôle de gestion dans l'organigramme

Il est nécessaire de rappeler qu'un véritable service de contrôle de gestion est rare dans les entreprises et que sa présence est limitée aux grandes entreprises.¹⁴

L'examen des structures organisationnelles montre une grande diversité d'options. Néanmoins deux possibilités semblent émerger.

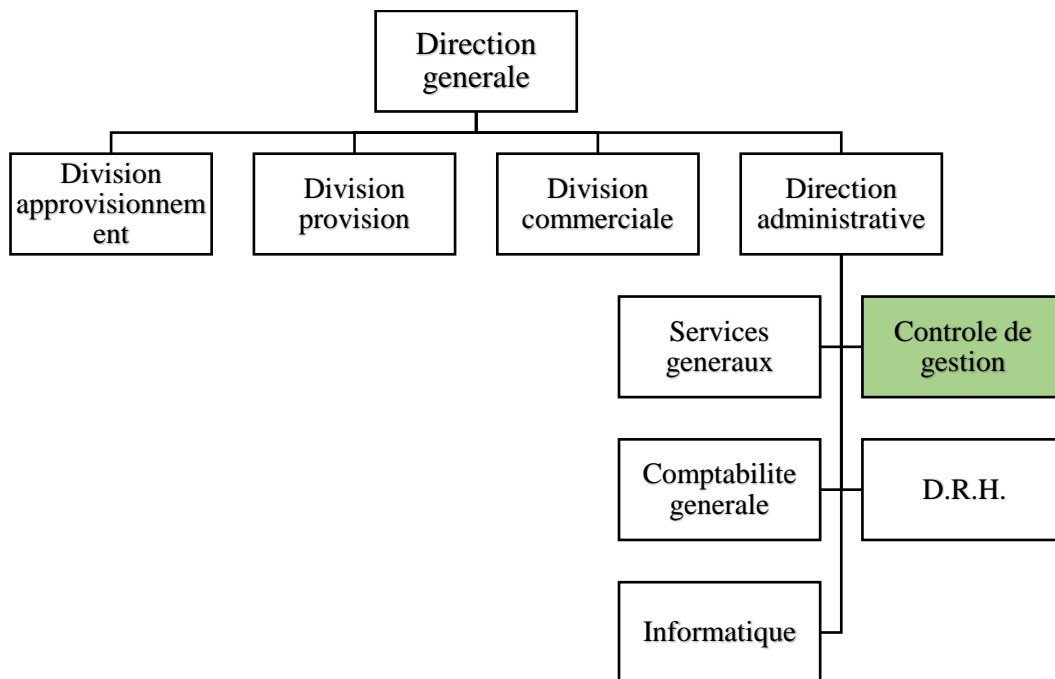
2.2.1 Une position fonctionnelle

Le contrôleur de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle administrative, comptable et financière.

Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi a posteriori et donc d'avantage à un service de comptabilité analytique baptisée flatteusement contrôle de gestion.

¹⁴ Margotteau (Eric) « contrôle de gestion » Op.cit. Pages 470

Figure N°03 : Position fonctionnelle du contrôle de gestion



Source : Eric Margotteau « contrôle de gestion » DECF Edition ellipses 2001 pages 470

L'horizon du contrôleur de gestion est alors limité à l'exercice comptable, sa mission s'inscrit en complément de la comptabilité générale et ne coïncide pas avec la définition actuelle du contrôle de gestion.

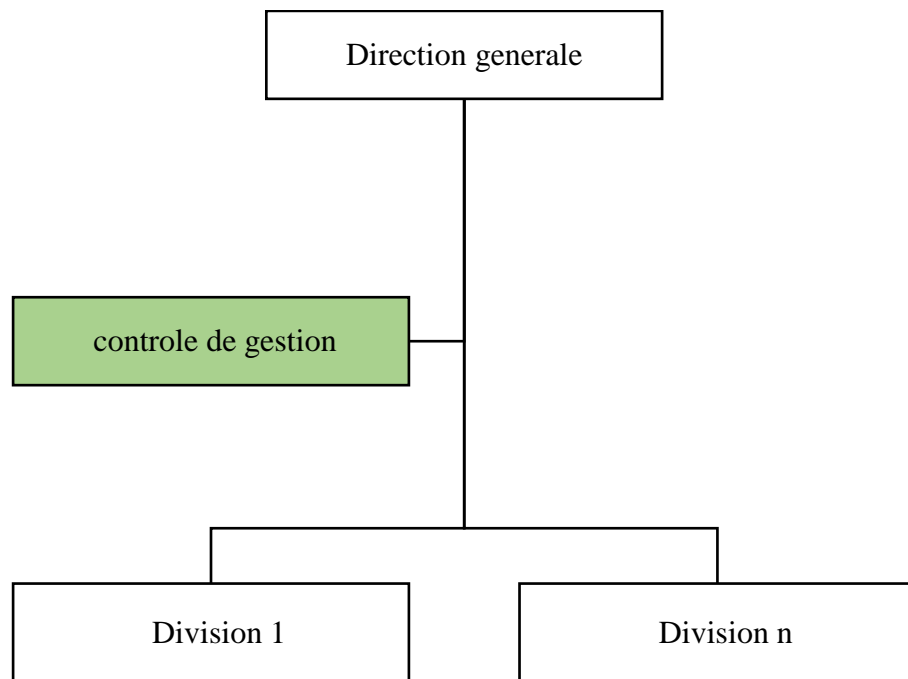
2.2.2 Une position d'état-major

Le contrôle de gestion occupe une place de « staff » ou d'état-major disposant non pas d'une autorité hiérarchique mais d'une autorité de spécialité.¹⁵

Le contrôleur de gestion joue un rôle de support aux autres fonctions et peut remplir pleinement sa mission de pilote et d'animateur du système d'information.

¹⁵ Margotteau (Eric), Op.cit. Pages 471

Figure N°04 : Position d'état-major du contrôle de gestion



Source : Eric Margotteau « contrôle de gestion » DECF Edition ellipses 2001 pages 471

L'horizon du contrôleur de gestion s'élargit et s'allonge puisqu'il intervient :

- dans le processus de planification stratégique ;
- dans le processus de mobilisation et d'animation des acteurs ;
- dans la prise de décisions à long terme : choix d'investissements, partenariat...

2.3 Les différents niveaux de contrôle

Il est possible de distinguer les niveaux de gestion en fonction de l'axe temporelle :

- ✓ **La gestion stratégique** : elle porte sur les axes de développement que l'entreprise veut mettre en œuvre au cours des prochaines années ; quels objectifs se fixent-elle à long terme ? Quelles stratégies va-t-elle choisir de jouer ? Quelles ressources devront être mobilisées à long terme ?
- ✓ **La gestion opérationnelle** : elle s'intéresse aux modalités selon lesquelles les moyens humain, matériels et financiers seront mis en œuvre afin d'atteindre les objectifs issus de la réflexion stratégique. Elle s'intéresse à exécuter les opérations courantes et à accomplir les tâches quotidiennes de manière efficace. L'horizon du temps sur lequel elle porte est le court terme.

Tableau N°02 : comparaison entre les différents niveaux de contrôle de gestion :

Type de gestion	Gestion opérationnelle	Gestion stratégique
Niveau concerné	Gestion de l'entreprise Exécution des opérations courantes	Stratégie de l'entreprise
Périodicité	Quelque fois par semaine, mois ou tous les jours	pluriannuelle
Responsables concernés	Responsables opérationnels et fonctionnels	Top management
Type de pilotage recherché	Par procédure, par automatisme	Par plan
Type de décisions	Analyse d'un crédit, analyse des écarts, traitement des commandes, gestion des stocks, gestion de trésorerie	Lancement d'un produit, investissement en R&D

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

09

Les différents niveaux du contrôle, illustrés par ce tableau, sont les suivants :

- **Le contrôle stratégique**
- **Le contrôle opérationnel**

2.4 Le processus du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, « une boucle ». Il s'agit en fait d'un cycle constitué de quatre étapes principales :¹⁶

2.4.1 La planification

Le point de départ du processus est une planification au cours de laquelle on définit les objectifs à long terme, puis on les traduit en actes opérationnels à travers les politiques de

¹⁶ <http://www.toocharger.com/download/cours/dhGVgo.619.pdf>

commercialisation, d'investissements, de gestion des ressources humaines (GRH) et de gestion financière.

- dans cette phase il faut définir opérationnellement une stratégie ;
- choix des couples produit marches ;
- investissement et désinvestissement ;
- organisation et gestion des ressources humaines (GRH) ;
- adaptation de l'outil de production ;
- financement (plan).

2.4.2 Budgétisation

La phase budgétaire commence à partir de cette politique à moyen terme par la fixation des objectifs induits à court terme, qui découlent des programmes d'actions à moyen terme, mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'actions décidés pour l'année à venir.

L'essentiel de cette phase est dans la définition, la coordination et l'approbation des plans d'actions de l'entreprise.

C'est le stade de la mise en œuvre :

- Commerciale.
- production, achat.
- humaine.
- financière, investissement.
- en évaluant les résultats futurs.
- en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats.
- en modifiant l'exécution et les plans d'actions.

2.4.3 Action et suivi des réalisations

La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou de l'exécution des plans d'actions, leur traduction en faits pour atteindre l'objectif fixé.

- Il s'agit d'atteindre les objectifs ;
- en traduisant les faits en plans d'action.
- en évaluant les résultats futurs.
- en vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultats.

- en modifiant les exécutions et les plans d'action.

L'étape suivante est celle de la mesure des résultats partiels de l'action et de l'explication des niveaux de performances atteints, ainsi que l'identification des mesures correctives nécessaires.

Le processus de contrôle est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activité en insistant sur l'aménagement des moments de réflexion prévision qui permettent de choisir les meilleurs plans d'actions.

La construction d'un système d'orientation de l'action et de la prise de décision se fait grâce à l'utilisation d'outils divers tel que ;

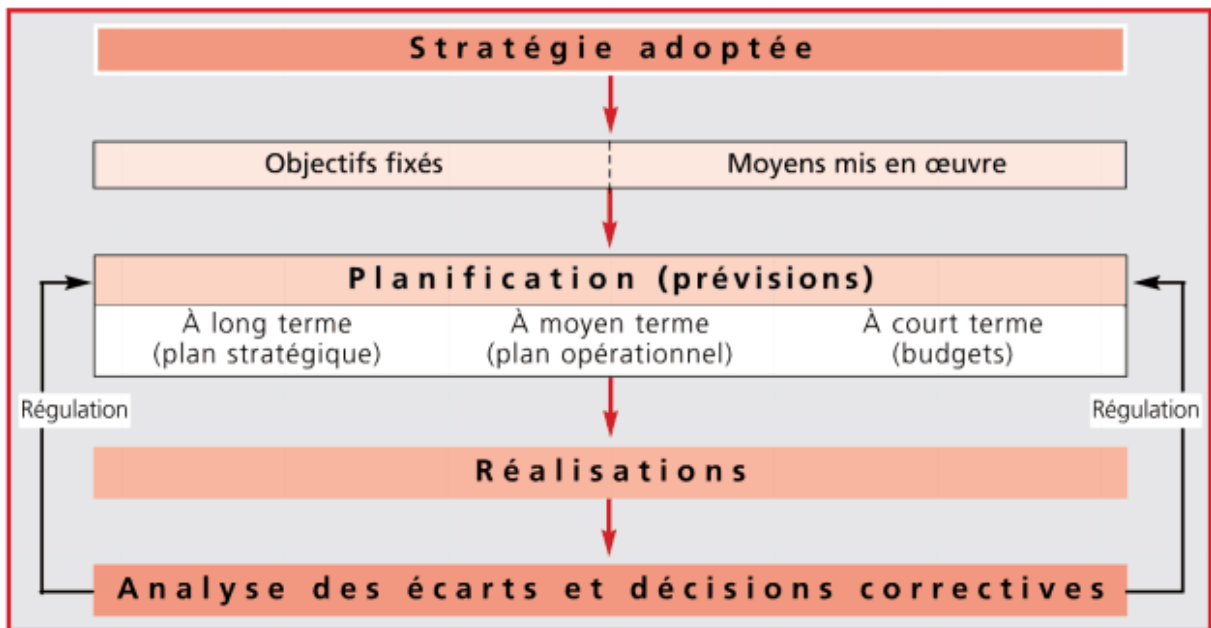
- les plans a long et moyen terme.
- les études économiques ponctuelles.
- les statistiques extracomptables.
- la comptabilité générale et la comptabilité analytique.
- la technique des ratios.
- les tableaux de bords.
- le système budgétaire.

En contrôle de gestion, on a coutume de porter un diagnostic très sommaire sur le processus de contrôle d'une entreprise en s'assurant que celle-ci « ne manque aucune démarche » et ne « saute » aucune étape.

Toutes les étapes doivent s'ouvrir aux influences et informations extérieures. La phase de planification (de la fixation d'objectifs au budget) doit prendre en compte l'environnement et les phénomènes extérieurs (plus ou moins prévisibles) et évoluer de la planification vers la simulation anticipatrice ; la phase de mise en œuvre est soumise de facto a l'environnement et doit rester suffisamment souple pour s'adapter ; le suivi des réalisations et leur analyse ne peuvent plus être menés sans référentiels externe ni sans compréhension de ce qui s'est passé non seulement à l'intérieur mais aussi à l'extérieur de l'entreprise.¹⁷

¹⁷ Löning (Helene) et autres chercheurs, « contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques » 3ème édition DUNOD, Paris 2008, Pages.4

Figure N°05 : Processus du contrôle de gestion



Source : <https://www.tifawt.com/economie-et-gestion/le-controle-de-gestion-de-lentreprise> consulté le 20 juin 2022

Cette figure nous résume parfaitement, d'une manière claire et concise le processus de contrôle de gestion.

2.5 Le métier de contrôleur de gestion au sein de l'entreprise

2.5.1 Le rôle du contrôleur de gestion

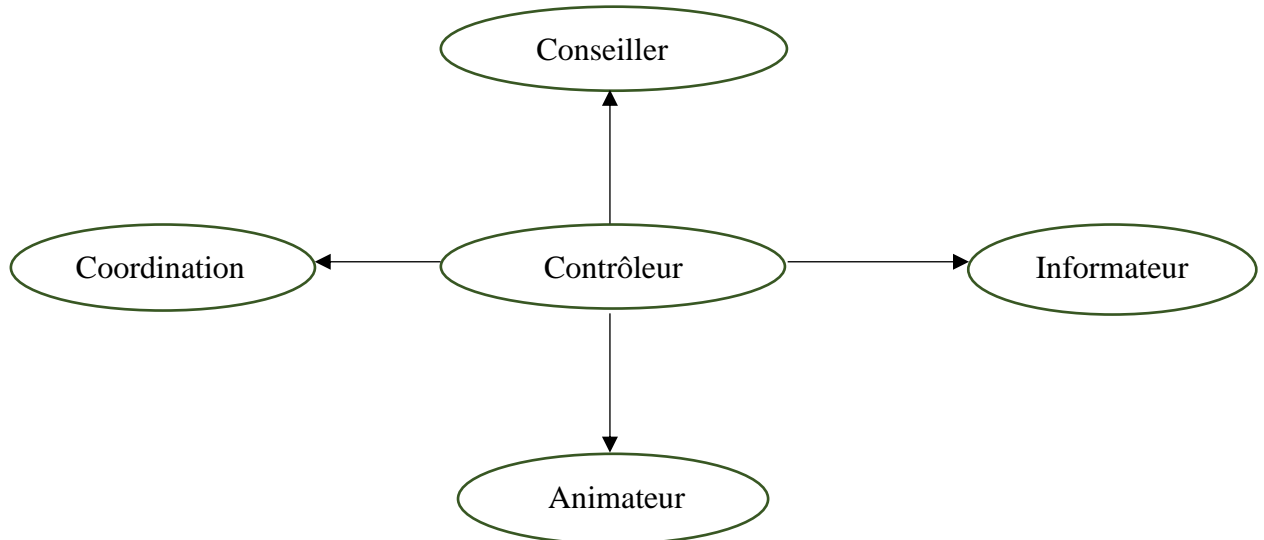
Le contrôleur de gestion est un professionnel chargé d'exécuter efficacement les procédures de traitement de l'information qui permettent un bon fonctionnement de ce mécanisme de régulation, ce dernier doit être polyvalent.

Le contrôleur de gestion stratégique a une fonction de couplage de l'organisation avec l'environnement et de s'assurer que la stratégie choisie est mise en œuvre d'une façon pertinente dans le but de réaliser les finalités de l'entreprise. Donc, le contrôleur de gestion stratégique a pour métier la gestion prévisionnelle.

Le contrôleur de gestion doit être un conseiller ou un animateur afin de transmettre rapidement aux responsables et aux opérationnels les informations utiles à leurs décisions et à leurs engagements dans des actions correctives.

Les responsables et le contrôleur de gestion doivent travailler en concertation pour faire du contrôle de gestion comme un instrument utile et motivant et non pas comme un système de contrôle et de pénalisation.

Figure N°06 : Le rôle de contrôleur de gestion au sein de l'entreprise



Source : Claude Alazard, Sabine Sépari. «DCG 11 Contrôle de gestion » édition p24

Cette figure nous montre que le contrôleur de gestion en plus de ces fonctions techniques vient s'ajouter des fonctions de conseil et d'aide à la décision.

2.5.2 Comparaison avec le rôle d'auditeur

Les auditeurs veillent à la conformité des processus lie à la activité économiques de l'entreprise. En effet il revient à l'auditeur d'apporter des solutions, des recommandations, notamment à la direction générale, en matière d'amélioration ou de réajustement à effectuer nettement lorsque des dysfonctionnements se trouvent diagnostiqués.

2.5.3 Les fonctions du contrôleur de gestion

Les thèmes d'actions du contrôleur de gestion sont divers, mais on peut les regrouper en quatre grandes familles, comme dans l'étude Cegos « fonction comptable et financière » :¹⁸

- reporting d'activité ;
- budgets, plan et prévisions ;
- coûts et marges ;

¹⁸ Marie-Noëlle Désiré- Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie kacher, Marc Polossat le grand livre du contrôle de gestion (2013) Edition EYROLLES Pages 55

- études spécifiques et processus.

Sur chacun de ces thèmes, les missions attribuées au contrôle de gestion sont variables d'une entreprise à l'autre. En voici une liste non exhaustive.

2.5.3.1 Reporting d'activité

- former les opérationnels à l'élaboration des reporting d'activité ;
- les élaborer ou en contrôler la fiabilité ;
- analyser, commenter leur données et / ou aider les opérationnels à le faire ;
- les diffuser ;
- suivre le résultat des actions engagées à travers leur données ;
- aider les opérationnels à les utiliser comme outils de pilotage, aider à décider ;
- les utiliser comme outils de partage des informations, de dialogue de gestion, de conduite du changement.

2.5.3.2 Budgets, plan, et prévisions

- aider la direction générale à choisir des hypothèses de construction du budget ;
- récolter des données de marché en historique et en prévisions ;
- aider les opérationnels à alimenter la matrice des tableaux du budget ;
- consolider les données budgétaires ;
- contrôler la cohérence globale du budget par rapport aux objectifs et des budgets individuels entre eux : budget commerciale, de production, des investissements..... ;
- aider la direction générale et les opérationnels à déterminer les actions prioritaires à mener ;
- aider à présenter et diffuser le budget.

2.5.3.3 Coûts et marges

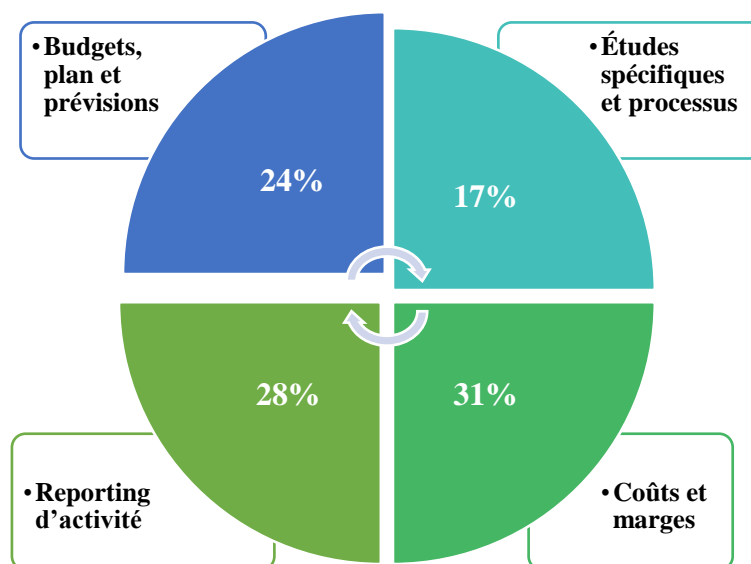
- aider à déterminer un prix de vente ;
- calculer les coûts et marges, déterminer les coûts d'un projet, les coûts standards ;
- aider à choisir les hypothèses de construction du calcul d'un coût ;
- aider à décider quel produit pousser à la vente ;
- aider à choisir des clefs de répartitions des coûts indirects ;
- calculer les seuils de rentabilité d'un produit ou d'une gamme de produit ;
- analyser les écarts sur coût par rapport à un historique, à une prévision.

2.5.3.4 Etudes spécifiques et processus

- aider à décider et agir à partir des résultats d'études spécifiques ;
- élaborer des tests et des simulations de changements de processus et faire des propositions ;
- proposer des actions correctives ;
- réaliser des études comparatives internes ou externes ;
- participer aux changements des systèmes d'informations ou à leur paramétrage ;
- participer aux projets de cessions ou de rachat d'activités.

Ce dernier thème est celui qui se développe des lors que les autres thèmes, plus classiques, ont été couverts. Il témoigne donc de la maturité de la fonction dans l'entreprise.

Figure N°07 : répartition des temps de la fonction CG par thème



Source : Marie-Noëlle Désiré- Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie kacher, Marc Polossat « le grand livre du contrôle de gestion »(2013) Edition EYROLLES PAGE 58

Le contrôleur de gestion ses fonctions s'exercent aux différents niveaux de l'entreprise/organisation. Et ses responsabilités dépendent de la nature des unités auxquelles ils appartiennent.

2.5.4 Le portrait du contrôleur de gestion

Comme le fait remarquer le professeur A.Burlaud : « les qualités personnelles requises pour devenir contrôleur de gestion sont, à la lecture des petites annonces, impressionnante. Il

faut que ce soit à la fois un homme de dialogue, un spécialiste des chiffres , un animateur et un généraliste capable de synthèse. La fonction exige aussi une certaine intelligence sociale, des capacités d'adaptation et du goût pour la pédagogie. On ne doit guère rencontrer de candidat réunissant au plus haut niveau toutes ces qualités mais l'énumération a le mérite de souligner que les aspects comportementaux valent au moins autant sinon plus que les connaissances techniques. ».¹⁹

L'exposé des tâches du contrôleur de gestion montre bien que les qualités requises sont résumées comme suit :

Tableau N°03 : les compétences du contrôleur de gestion

Compétences	1	2	3
<p>➤ Savoirs</p> <ul style="list-style-type: none"> • Connaissance de la comptabilité analytique • Connaissances des méthodes associées • Connaissances des outils mis à disposition pour mettre en œuvre le contrôle de gestion • Expertise sur la notion de coût • Expertise dans l'élaboration des tableaux de bords et indicateurs • Connaissance de l'organisation en question 		<ul style="list-style-type: none"> × × × 	<ul style="list-style-type: none"> ×
<p>➤ Savoir faire</p> <ul style="list-style-type: none"> • Etre capable de gérer un projet • Etre capable de constituer un coût • Etre capable d'analyser un cout • Etre capable d'animer une réunion • Proposer des méthodes adaptées à l'environnement de l'organisation • Etre capable d'élaborer des documents de synthèse • Etre capable de conduire une formation 	<ul style="list-style-type: none"> × × × × × × 	<ul style="list-style-type: none"> × 	
<p>➤ Savoir_ être</p> <ul style="list-style-type: none"> • Avoir le sens de l'écoute • Etre pédagogique • Avoir un esprit de synthèse • Etre rigoureux • Etre réactif • Etre créatif 	<ul style="list-style-type: none"> × × × × × 	<ul style="list-style-type: none"> × 	

Source : ARAB Zouhir, « le contrôle de gestion-méthode et outils, cas de la mise en place de la méthode ABC à l'hôpital KHALLIL Amran de Bejaïa », thèse magister, université de Bejaïa, 2012, P113

¹⁹ Marie-Noëlle Désiré- Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie kacher, Marc Polossat Op.cit. Pages 56

Le contrôleur de gestion se doit d'être polyvalent. En effet il doit être à la fois Opérationnel et fonctionnel, technicien et humain.

Section 3 : les outils et méthodes de contrôle de gestion

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

3.1 La comptabilité analytique

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

3.1.1 Définition

La comptabilité analytique est un système d'information, interne destiné à quantifier les flux internes et à contrôler les consommations, ainsi que leur destination pour répondre aux questions suivantes ;

- ✓ Qui consomme quoi ?
- ✓ Qui produit quoi, combien et comment ?

Plusieurs définitions ont été données à la comptabilité analytique par lesquelles nous citons les deux suivantes ;

Selon dubrelle et Jourdain²⁰ : « La comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement d'information qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs ».

Selon Grandguillot²¹ : « La comptabilité analytique constitue l'outil de gestion de l'entreprise et ses informations permettent d'effectuer des choix judicieux quant à la prise de décision ».

La comptabilité analytique possède trois grandes fonctions :²²

²⁰ Dubrulle (Louis) et Jourdin (Didier), « Comptabilité analytique et gestion », Dunod, Paris, 2003, pages.14.

²¹ Grandguillot (François), Comptabilité analytique, Galino, Paris, 1998, pages.19.

²² Dubrulle (Louis) et Jourdin (Didier), Ibid. pages.10

- **Constitue un système de mesure** : l'objectif principal est de déterminer les coûts et les analyser, la comptabilité analytique a pour finalité d'améliorer la gestion ;
- **Aider à la prise de décision** : les documents produits par la comptabilité analytique aident les dirigeants dans la prise de décision et est un outil de traitement d'information ;
- **Permettre le contrôle de gestion** : la comptabilité analytique est en mesure d'analyser les résultats et de faire apparaître les éléments qui les constituent, de faire une décomposition par produit, par branche ou par fonction.

3.1.2 Objectifs de la comptabilité analytique

Donc la comptabilité analytique est « un mode de traitement des données » qui après analyse, traitement et reclassement par destination ou par fonction des charges et des produits de la comptabilité générale, permet au terme du plan comptable de ;

- **Calculer les coûts des différentes fonctions de l'entreprise et les différents biens produits** : En effet, parmi les objectifs attendus de la comptabilité analytique c'est l'analyse des performances de l'entreprise et c'est là qu'apparaît son rôle d'outil d'information interne, utilisé par les gestionnaires pour déterminer les responsabilités par centre de profit et d'évaluer les rendements par activité, voire même par produit et par région géographique
- **Fournir une base d'évaluation pour certains postes de bilan** : l'un des objectifs de la comptabilité analytique est de proposer des méthodes permettant de calculer et d'évaluer les stocks.
- **Expliquer les résultats en comparant les coûts et les prix de vente** : En effet la comptabilité analytique a tout d'abord pour objectif d'analyser la formation du résultat global et de dégager la contribution des différentes activités à ce résultat.
- **Donner une base au contrôle de gestion** : La comptabilité analytique est une façon de créer et de traiter l'information pour la rendre utile. C'est à travers elle que la gestion prévisionnelle arrive à ses fins.

3.1.3 Différentes méthodes de calcul des coûts

3.1.3.1 La méthode des coûts complets

La méthode des coûts complets, est un système de calcul avancé permettant de déterminer le cout de revient d'un produit vendu. Les couts complet correspondent à la somme de tous les coûts liés à la fabrication jusqu'à la vente d'un produit.²³

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

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

➤ La mise en œuvre de la méthode

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

❖ Le découpage de l'entreprise en centre d'analyse

On distingue les centres principaux et les centres secondaires

- **Les centres principaux :** assumant une fonction opérationnelle au niveau de la production (un atelier d'usinage par exemple), au niveau de l'approvisionnement (un bureau assumant une fonction opérationnelle au niveau de la production (un atelier d'usinage par exemple), au niveau de l'approvisionnement (un bureau d'achat par exemple) ou au niveau de la distribution (un service publicité par exemple) ;
- **Les centres secondaires :** leur rôle est de gérer les facteurs de production mis en œuvre par l'entreprise : gestion du personnel, gestion du matériel et des bâtiments (entretien, chauffage, sécurité,...etc.) gestion financière (facturation, trésorerie,...etc.)

➤ L'intérêt de la méthode des centres d'analyse

- ◆ Permet d'obtenir des informations destinées au pilotage
- ◆ Permet d'obtenir des coûts marges et résultats aux différents stades du processus qui va de l'achat à la vente
- ◆ Permet l'élaboration de devise et la détermination de prix de vente

²³ HAZEM (Nadia), ZAIR (Abir) « le tableau de bord : outil du contrôle de gestion cas de la filiale - CEEG – SONELGAZ » Ecole Supérieure de Commerce-Alger

- ◆ Permet d'obtenir des informations de base pour l'analyse des écarts ainsi que le calcul d'indicateurs de tableau de bord sur la consommation des ressources

La gestion des centres d'analyses afin de permettre le suivi de la délégation de responsabilité. Les dirigeants doivent contrôler l'activité et l'efficacité de chaque centre dont ils ont délégué la gestion (un responsable unique par centre). Les responsables de centres doivent pouvoir suivre l'évolution des charges dont ils sont "comptables".

3.1.3.2 Le calcul des coûts des unités d'ouvres

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

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

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

➤ Les différentes étapes de calcul

Pour calculer le coût de revient, il est nécessaire calculer les coûts intermédiaire (coût D'achat, coût de production, coût de distribution)

- **Le cout d'achat**

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

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

Coût d'achat = Prix d'achat + Les charges directes et indirect

- **Le cout de production**

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

- Le coût d'achat des matières premières consommées pour la production de bien.

- Les autres charges engagées par l'entreprise au cours des opérations de production, c'est-à-dire les charges directes de production (main d'œuvre directe...) et les charges indirectes (frais de centre de production).

Coût de production = Coût d'achat des matières premières consommés + Charges directes+ Charges indirectes.

- **Le cout de revient**

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

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

Coût de revient des produits vendus = Coût de production des produits fabriqués vendus+ Coût de distribution (charges directes et indirects de distribution).

- **Le résultat analytique**

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

Résultat analytique = Chiffre d'affaire – Coût de revient des produits vendus.

3.1.3.3 La méthode direct costing (coût variable)

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

➤ **Le principe de cette méthode**

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

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

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

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

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

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

3.1.3.4 La méthode ABC (activity-based-costing)

La méthode des coûts à base d'activité, appelée aussi méthode ABC, a été développée par le CAMI (Consortium for Advanced Manufacturing International) en 1986, suite à un programme de recherche sur les coûts et le management intitulé Cost Management System.²⁴

➤ **Principe de la méthode**

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

- **Les ressources**

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

- Charges de personnel.
- Loyers.
- Électricité.

- **L'activité**

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

²⁴ BARA (S), BELAID (F) (2013), « Mise en place d'un système de calcul de coût par la méthode ABC cas entreprise Danone Djurdjura » mémoire fin de cycle, pages 5

- Prendre une commande.
- Expédier une commande.
- Réceptionner une livraison.
- Etablir une facture.
- Réaliser une prestation...etc.
- **L'inducteur des ressources**

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

- Nombre de personnes pour l'activité concernée.
- Nombre de PC utilisés par l'activité concernée.
- **L'inducteur d'activité**

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

- Nombre de livraisons.
- Nombre de clients.
- Nombre de factures.
- Nombre délignes de factures.

3.2 La gestion budgétaire

La gestion budgétaire est un outil nécessaire pour l'entreprise, qui lui permet d'atteindre ses objectifs et d'améliorer sa performance.

3.2.1 Définition

Parmi les différentes définitions de la gestion budgétaire, selon les différents auteurs et économistes, nous citons :

Selon A. Hamini, la gestion budgétaire est « un mode de gestion qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées (les budgets) »²⁵

²⁵ A. Hamini, « gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle », édition BERTI, Alger, Algérie, 2001, Pages 05

Selon Jack Forget, la gestion budgétaire est définie comme « l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions applicable à la gestion d'une entreprise et pour comparer aux résultats effectivement constatés »²⁶

3.2.2 Rôle de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire dispose des rôles suivants :

- Etablir des objectifs et obtenir un accord sur les plans d'actions ;
- Communication de la stratégie ;
- Délégation d'autorité pour prise de décision ;
- Allocation de ressources et approbation des investissements ;
- Coordination interservices ;
- Gestion des coûts et des services centraux ;
- Prévision des résultats ;
- Mesure et contrôle de la performance ;
- Incitation, évaluation, sanction des performances.

3.2.3 Les fonctions de la gestion budgétaire

L'élaboration du budget n'est pas une fin en soi ; elle vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes de l'entreprise.²⁷

- **Cohérence** : la concentration industrielle a fait naître le besoin d'outil permettant d'assurer la cohérence des sous-systèmes de l'entreprise que sont la politique commerciale, la production, la gestion du personnel, les approvisionnements, les investissements, la gestion financière, etc. c'est pourquoi le budget, expression chiffrée des prévisions, a un rôle déterminant pour assurer la cohérence de l'entreprise.

- **Décentralisation** : le budget général traduit les choix et les objectifs de la direction générale. Mais, son élaboration et son exécution nécessitent une décentralisation au niveau de tous les centres de l'entreprise. Il devient ainsi l'instrument de base de la direction par objectifs.

- **Contrôle** : s'il y'a décentralisation ou délégation de pouvoir, c'est dans le cadre et la limite d'objectifs chiffrés prédéterminés. Les budgets et le contrôle budgétaire ne suppriment pas la hiérarchie ; au contraire, ils la formalisent en un système d'objectifs et d'écarts.

²⁶ Forget (Jack), « gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », Edition d'Organisation, Paris, France, 2005, Pages 09.

²⁷ Jean-Pierre GRANDE, Cours : « Processus d'élaboration des budgets », ESCP EUROPE, Contrôle de gestion, 2014, Pages 13.

3.3 Le système d'information

Le contrôle de gestion se nourrit d'informations, « Gérer, c'est décider en fonction des informations collectées ». La qualité de la décision est, dès lors, fonction de la qualité de l'information qui lui sert de base, Cela rend le système d'information d'une grande importance dans la gestion d'entreprise.

3.3.1 Définition

L'informatique de gestion apparaît de plus en plus comme une branche importante de la science de gestion.

On entend ici par système d'information toute organisation s'appuyant sur des moyens humains et informatiques dont la finalité est de recueillir et de stocker dans la durée les données relatives aux activités et services.²⁸

3.3.2 Finalités du système d'information de gestion

Face aux besoins d'information inhérents au fonctionnement de l'entreprise, J.L Peaucelle²⁹ identifie trois finalités essentielles d'un système d'information.

- **Coordination** : le système d'information qui produit l'information aux différentes unités de l'entreprise doit permettre la coordination de leurs actions.
- **Contrôle** : le système d'information doit permettre de suivre les actions présentées.
- **Décision** : le système d'information traite les données prévisionnelles pour aider à préparer le futur.

Ces trois qualificatifs s'appliquent tout à fait au contrôle de gestion, qui doit être un système d'information représentant le fonctionnement de l'entreprise pour contrôler, coordonner et aider à la prise de décision.

3.3.3 Le fonctionnement du système d'information de Contrôle de gestion

Les traitements du contrôle de gestion avec ses inputs, ses outputs et la transformation effectuée permettent d'obtenir :

- **En entrée**

²⁸ BOUQUIN (Henri), Le contrôle de gestion, les éditions Gestion PUF, 5ème édition, PARIS, 1986, Pages.245.

²⁹ Professeur Agrégé des Universités en Sciences de Gestion (1982) ; Chercheur au FACIREM ; Ingénieur civil des Mines ; Docteur en sociologie, Docteur en informatique

Les charges et les produits de la comptabilité générale ainsi que les autres données de la comptabilité analytique ; les flux financiers externes et les flux internes constituent les entrées du système d'information.

- **Traitement**

Les procédures comptables, l'établissement des budgets, le calcul des coûts et des écarts, sont les traitements de ce système d'information.

- **En sortie**

Sont produits :

- les budgets
- les plans
- les coûts
- les écarts entre les prévisions et les réalisations

3.4 Le tableau de bord de gestion

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

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

³⁰ COUCOUREUX. (M), Cuyaubère (Thierry) « contrôle de gestion manuel et applications » 3^e Edition Nathan pages 39

Conclusion

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

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

Chapitre 2 :

**Le tableau de bord de gestion comme outil de contrôle de
gestion**

Introduction

Pour les dirigeants, l'objectif principal est naturellement que leurs entreprises soient performantes. Cependant l'incertitude de l'environnement économique ainsi que sa constante évolution, font que cet objectif ne soit plus un une fin en soi, les dirigeants se trouvent donc dans l'obligation d'adopter une démarche d'amélioration de la performance afin d'avoir un avantage concurrentiel et conserver la position actuelle de leur entreprises dans le marché.

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

Pour avoir une idée plus vaste sur le tableau de bord, nous évoquerons dans ce chapitre les points suivants :

- Notions générales sur le tableau de bord
- Les outils et indicateurs du tableau de bord de gestion
- La conception du tableau de bord de gestion

Section 1 : notions générales sur le tableau de bord

Un tableau de bord est une représentation graphique synthétique d'un ensemble d'indicateurs donnant à un responsable tous les éléments lui permettant de prendre visuellement et rapidement des décisions. Cette section sera consacrée au tableau de bord. Nous verrons l'ensemble de ses définitions, son rôle, ses caractéristiques...etc.

1.1 Définitions du tableau de bord

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

- **Selon (M.LEROY, 2001)**, le tableau de bord « est une présentation synthétique et périodique des indicateurs de gestion qui permettent à un responsable de suivre la réalisation d'objectifs de son unité de gestion et d'en rendre compte ». ³¹
- **Pour (H. BOUQUIN, 2001)**, le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions ». ³²
- **Alors que pour (ALAZARD.C et S. SEPARI, 2010)** « un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer ». ³³
- **Selon (A. FERNANDEZ, 2005)**, « un tableau de bord est un instrument de mesure de la performance facilitant le pilotage procréatif d'une ou plusieurs activités dans le cadre d'une démarche de progrès. Il contribue à réduire l'incertitude et faciliter la prise de risque inhérente à toute décision. C'est un instrument d'aide à la décision ». ³⁴

Le lexique de la finance, 2013), le définit comme étant : « un document établi avec une fréquence reprochée, souvent le mois, et qui liste un certain nombre d'indicateurs financiers ou

³¹ M. LEROY [2001], « Le Tableau de Bord au service de l'entreprise », Ed d'Organisation, 200, Pages.14.

³² H. BOUQUIN [2003]; « Le contrôle de gestion » Ed PUF, 2003 P. 397-398

³³ ALAZARD .C & S. SEPARI [2010]; « contrôle de gestion » Ed. Dunod ; Pages. 591

³⁴ A. FERNANDEZ, [2005] ; « L'essentiel du tableau de bord,» Paris, Éd. d'organisations, Pages. 178

non financiers (ventes, carnets de commandes, pertes de marche, nombre de réclamations clients, niveaux de trésorerie, résultats...). Et qui a pour vocation d'éclairer la direction de l'entreprise sur le marché des affaires afin de lui permettre de prendre des décisions rapides sans attendre la publication des documents comptables complets qui peuvent être plus long à venir ».³⁵

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

1.2 Les différentes typologies du tableau de bord

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

1.2.1 Les trois types traditionnels du TDB

1.2.1.1 Le tableau de bord de gestion

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

1.2.1.2 Le tableau de bord stratégique

Ce type de tableau doit permettre à l'équipe dirigeante de suivre la réalisation des objectifs stratégiques, et de suivre la réalisation de ces objectifs à chaque niveau de l'organisation, en regroupons les données essentielles au contrôle de la mise en œuvre de la stratégie. Son horizon est al long terme, il est utilisé par la direction générale. Il offre un vue

³⁵ Lexique de finance, paru dans le site www.vernimme.net, le 24 février 2013, SP

synthétique de l'activité du site, met en évidence les exceptions et il sert à la gestion de l'entreprise dans le but d'informer ou alerter.

1.2.1.3 Le tableau de bord opérationnel

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

1.3 Le rôle d'un tableau de bord de gestion

Les attentes associées au tableau de bord sont nombreuses ; il a dû d'abord compenser les limites d'autres outils et puis, au fur et à mesure du temps, la souplesse de ses utilisations a suscité un développement de plus en plus large de ses rôles.³⁶

1.3.1 Tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison

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

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

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

1.3.2 Tableau de bord, aide à la décision

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur son dérapage possible mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.³⁷

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme

³⁶ ALAZARD (C.), SÉPARI S., Op.cit., Pages 552

³⁷ ALAZARD (C.), SÉPARI S., Op.cit., Pages 553

une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaire.

Un tableau de bord devrait aider ;

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

1.3.3 Tableau de bord, outil de dialogue et de communication

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

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

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

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

1.4 Caractéristiques et objectifs du TDB de gestion

Pour avoir un tableau de bord répondant aux besoins de son concepteur et être en mesure de l'utiliser, le tableau de bord doit posséder quelques caractéristiques pour être au service du responsable.

- **La conformité à la règle des trois « u »**

Le tableau de bord est **utile** : il permet au responsable d'évaluer une situation, dans la perspective de décider des actions à entreprendre ;

Le tableau de bord est **utilisable** : le responsable doit être en mesure d'extraire une information exploitable, à travers un support synthétique ;

Le tableau de bord est **utilisé** : à travers la dimension d'animation, il peut devenir un véritable outil au service du management d'une structure.

- **L'anticipation des évènements**

Il permet à son utilisateur d'envisager les conséquences futures et les actions à prendre dans les différents cas de figure, par son contenu pertinent qui facilite au responsable la détection des anomalies. Cela permet d'agir sur les défaillances avant l'obtention du résultat qui représente un état final sur lequel on ne peut porter des modifications.

- **La simplicité des indicateurs**

Un indicateur compliqué présente un risque de coût d'obtention élevé, une édition tardive et une interprétation délicate.

- **Une animation interne**

Les commentaires qui enrichissent le tableau de bord ne doivent émaner d'un seul contrôleur de gestion, les commentaires peuvent être incomplets car le seul élaborateur ne détient pas la totalité de l'information et les actions correctives imposées peuvent provoquer des réactions négatives.

- **Une présentation adéquate**

La présentation détermine la réceptivité de l'utilisateur, les informations doivent être aisées à lire et facilement interprétables.

- **Un contenu synoptique et agrégé**

C'est un critère indispensable pour que le tableau de bord soit efficace. Les données y figurant doivent être choisies judicieusement car un important nombre d'indicateurs peut cacher une information essentielle et ne permet pas de détecter les défaillances à corriger.

- **La rapidité de production et de transmission**

Les indicateurs ne sont pas forcément exacts, une rapidité de diffusion l'emporte sur la précision pour assurer la pertinence de la décision.

- **La vivacité et le dynamisme**

Il doit intégrer les trois dimensions suivantes :

- **La réflexion** : les alertes conduisent le responsable à se questionner pour mieux comprendre le système qu'il gère ;
- **La décision** : le responsable dispose d'informations pour définir les adéquations souhaitables et mobilise les ressources afin de les réaliser ;

- **L'action** : le responsable est en mesure de déclencher et de mener des projets d'adaptations en impliquant activement son équipe.

1.5 Objectifs du tableau de bord

L'objectif principal du tableau de bord est d'aider à prendre de meilleures décisions, nous pouvons dégager quelques objectifs :

- Piloter l'entreprise vers la réalisation de sa performance ;
- Rendre des comptes sur les résultats obtenus et dialoguer entre les différentes fonctions et les niveaux hiérarchiques de l'entreprise ;
- Fournir des informations essentielles, significatives et rapides pour faciliter la prise de décision ;
- **Selon R.N. ANTHONY, 2010**, L'objectif du tableau de bord est de permettre au manager de montrer l'évolution d'un maximum d'indicateurs pour ne pas passer à côté d'un changement dans le business qui pourrait être dramatique la data est fourni de façon régulière (évolution des ventes évolution de la marge par ligne de produit).³⁸

En effet le tableau de bord est pour le responsable un outil d'aide au management en trois dimensions, pour :

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

³⁸ DORIATH. (B), « contrôle de gestion en 20 fiche », édition Dunod, Paris, 2008, p.72

Section 2 : outils et indicateurs du tableau de bord de gestion

Dans un tableau de bord l'identification d'un indicateur permet de déterminer l'objet à mesurer et de préciser la collecte d'indices représentatifs à effectuer. Les informations sont collectées de manière systématique et rationnelle d'une façon cohérente sous différentes formes telles que : les écarts, les ratios, les graphiques...etc. Dans cette section, nous allons présenter les divers outils et instruments du tableau de bord qui existent.

2.1 Les outils du tableau de bord de gestion

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

2.1.1 Les écarts

Écart : « Différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. Exemple : « écart entre cout prévu et cout réalisé, entre quantité allouée et quantité consommée... »³⁹

Les écarts mettent en évidence les éventuelles dérives par rapport aux prévisions. Cependant, pour conduire l'action, les différents responsables ne doivent pas être submergés d'indicateurs, seuls les valeurs brutes et les écarts se rapportant

2.1.2 Les ratios

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise. En règle générale, un ratio obéit aux principes suivants : premièrement leur utilisation n'est significative que dans la mesure où leur évolution dans le temps et dans l'espace est mise en évidence. Deuxièmement il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

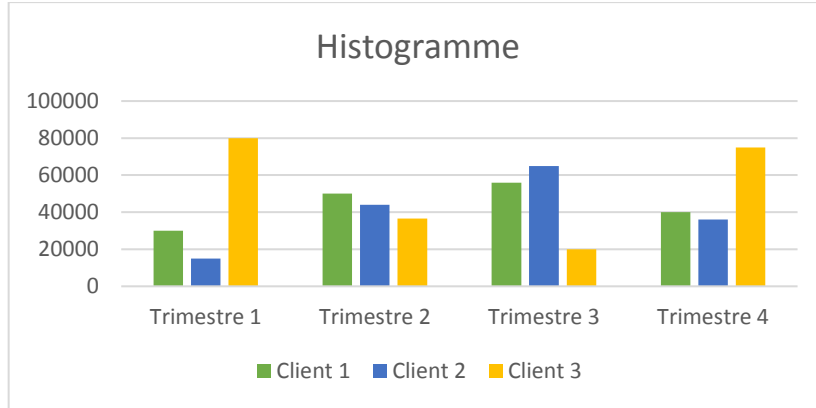
2.1.3 Les graphes

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance, Leur inconvénient est qu'ils ne permettent pas de réaliser des analyses

³⁹ SÉPARI (Sabine) ALAZARD (Claude), « Contrôle de gestion manuel et application », Ed. DUNOD, 2ème édition, Paris, 2010, Pages.559.

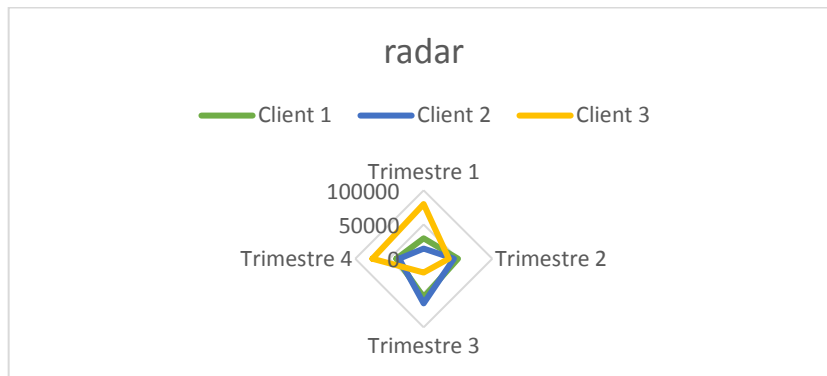
supplémentaires à la convenance de l'analyste. Les formes des graphiques peuvent être variées selon la nature des informations présentées.

Figure N°08 : Présentation graphique en histogramme



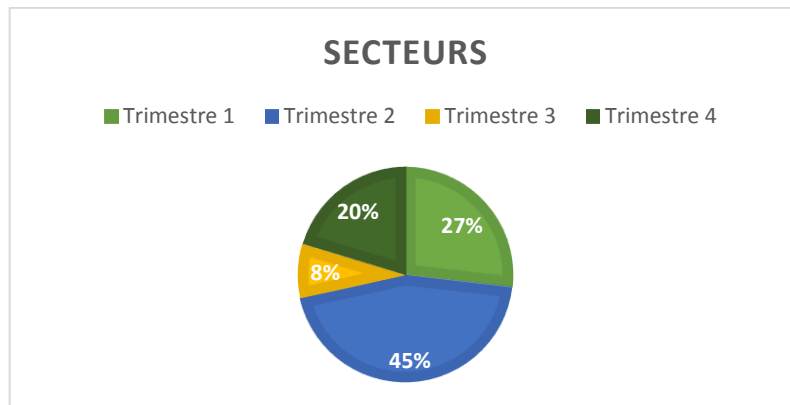
Source : Etabli par nous même

Figure N°09 : Présentation graphique en radar



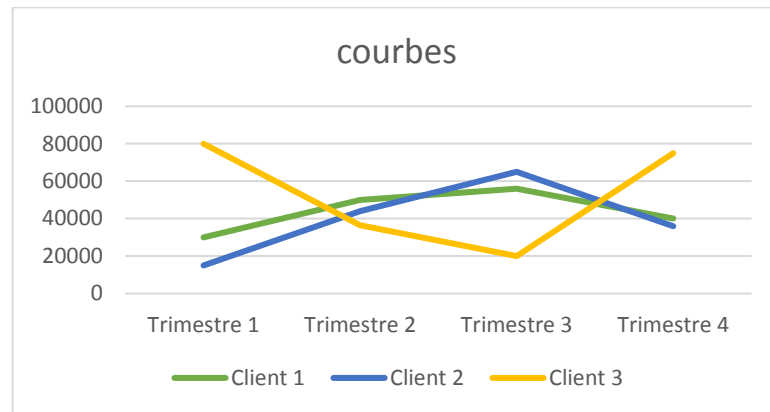
Source : Etabli par nous même

Figure N°10 : Présentation graphique en secteurs



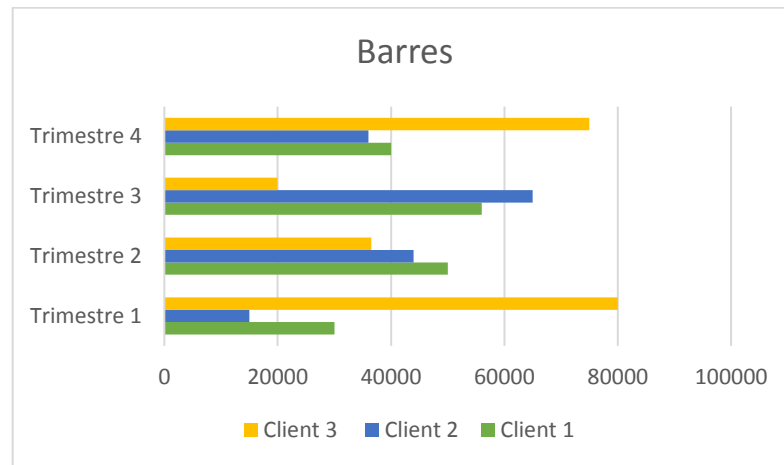
Source : Etabli par nous même

Figure N°11 : Présentation graphique en courbes



Source : Etabli par nous même

Figure N°12 : Présentation graphique en barres



Source : Etabli par nous même

2.1.4 Les clignotants

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

Toute la difficulté de l'utilisation de tels indicateurs réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles. Tous ces instruments ne se révéleront performants que dans la mesure où ils sont une aide à la décision, notion essentiellement contingente puisqu'elle dépend des entreprises, des secteurs d'activité, des niveaux hiérarchiques, des délégations données. L'aspect visuel du clignotant peut-être :

- Une coloration de la valeur à l'écran pour avertir d'un écart significatif.
- Un cadran ou une barre graduée qui donne la position relative par rapport à
- La normalité et la zone à éviter ;

- Les pictogrammes :
- Une alarme sonore.

2.1.5 Les multimédias

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

2.1.6 Les commentaires

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

Ils portent sur :

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

2.2 Indicateurs du tableau de bord de gestion

2.2.1 Définition de l'indicateur

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

Les fonctions des indicateurs sont multiples :

- Suivi d'une action, d'une activité, d'un processus.
- Evaluation d'une action.
- Diagnostic d'une situation, d'un problème.
- 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.⁴⁰

⁴⁰ LEROY (Michel), OP, CIT, P87.

2.2.2 Qualités d'un bon indicateur

Les indicateurs utilisés doivent être ;⁴¹

- **Clairs et simples** à utiliser pour les responsables auxquels ils sont destinés.
- **Pertinents** : Répondent aux besoins des responsables et sont cohérents avec la stratégie de l'entreprise.
- **Prospectifs** : Ils alertent les décideurs sur l'émergence d'un problème avant que les conséquences irréversibles n'aient pu se manifester.
- **Accessibles** : L'obtention de l'information et son traitement doivent se faire à un coût raisonnable et dans une durée acceptable.
- **Personnalisés et motivants** : Le choix des indicateurs doit se faire en concertation avec les responsables concernés. Il est important que ceux-ci s'approprient les indicateurs, en acceptent la logique et en fassent leurs outils de gestion et de décision.
- **Ponctuels** : ils doivent être disponibles au moment opportun. Cela dépend en premier lieu de la performance du système d'information mis en place au niveau de l'entreprise.

Tableau N°04 : La sélection des indicateurs

Mission du centre de responsabilité	Définir les objectifs du centre concerné de la responsabilité	Exemple : Centre de production Objet : Maximiser la production en respectant un taux donné des rebuts
Point clé de la gestion	Retenir les points clés qui devront traduire les objectifs	-Effectif -Productivité -Fonctionnement du matériel -Qualité de la production
Paramètres qui expriment les points clés	Définir le ou les paramètres qui peuvent exprimer les points clés retenus	-Variation des effectifs -Rendement de la main d'œuvre -Fiabilité du matériel Pièces valide
Indicateurs des paramètres	S'accorder sur les Indicateurs qui traduiront les paramètres	-Effectifs N-effectif N-1 /Effectif N-1 -Quantité produite hors rebuts /Heures de travail effectif -Nombre de pannes -Nombre de pannes pièces rebutés /Total des pièces fabriqués Contrôle

Source : <https://fr.scribd.com/> consulté le 20.09.2022

⁴¹ DEMEESTERE. (R), LORINO. (PH), MOTTIS. (N), Contrôle de gestion et pilotage d'entreprise, Ed. DUNOD, Paris, 2002, Pages. 80-82.

2.2.3 La typologie de l'indicateur

Les indicateurs intégrés dans les tableaux de bord peuvent être :⁴²

- **Indicateur de résultat/indicateur de progression :**

Un indicateur de résultat mesure, à posteriori, le résultat final de l'action. Il permet de constater que l'on a atteint ou non les objectifs. Par contre, un indicateur de progression ou de suivi jalonne l'action, en mesure la progression et permet de réagir avant que le résultat ne soit consommé.

- **Indicateur de pilotage/indicateur de reporting**

Un indicateur de pilotage sert à la propre gouverne de l'acteur qui le suit pour l'aider à piloter son activité. Il guide l'action en cours, et ne remonte pas nécessairement aux niveaux hiérarchiques supérieurs.

- **Indicateur financier/indicateur non financier**

Certains indicateurs sont élaborés à partir de données comptables et financières. D'autres, en revanche, sont tirés de données physico-opérationnelles, par exemple : segmentation de la clientèle.

- **Indicateur synthétique/indicateur ciblé**

Certains indicateurs sont construits à partir d'une multitude de données pour représenter, de façon globale, une situation. A contrario, les indicateurs ciblés se focalisent sur des aspects bien précis de la performance.

2.2.4 Les fonctions et limites du tableau de bord de gestion

Les fonctions du TBG

Le tableau de bord de gestion remplit cinq fonctions :⁴³

- ✓ **Un système d'alerte :** il permet de faire ressortir les écarts significatifs ou exceptionnels et autorise le responsable à se focaliser sur l'anormal.

⁴² GERVAIS (Michel) « Contrôle de gestion » 9eme Edition ECONOMICA PARS 2009 P 669

⁴³ RAPPORT DE STAGE DE FIN D'ETUDES « LE CONTROLE DE GESTION BANCAIRE: DU TABLEAU DE BORD DE GESTION AU BALANCED SCORECARD » Houda Aouini page 24

- ✓ **Un déclencheur d'action ou d'enquêtes** : il confirme de façon structurée les impressions du responsable et lui indique la nécessité d'entreprendre une action ou une analyse plus approfondie.
- ✓ **Le tableau de bord de gestion assume une fonction de contrôle de l'autonomie conférée** : la délégation de responsabilité implique de mettre à la disposition du délégant des moyens de surveillance.
- ✓ **Il facilite la communication et la motivation** : en rendant possible la comparaison et la consolidation des résultats, le tableau de bord de gestion favorise l'échange d'information entre les responsables (utilisation d'un langage commun).
- ✓ **Il sert à mieux situer l'action du responsable dans le contexte interne et externe.**

Les limites du TBG :

Le tableau de bord de gestion, quoique très utile pour la prise de décision, représente quelques limites. L'inconvénient principal est qu'il consacre plutôt l'aspect quantitatif dans les indicateurs décisif qui le constituent, lesquels ne traitent que ce qui est quantifiable et ne reflètent pas les éléments qualitatifs ayant un impact sur les objectifs à atteindre, ce qui affecte le degré d'efficacité du tableau de bord. Par exemple on peut être en ligne avec les objectifs de coûts prévus, mais le degré de qualité du produit/service offert n'est pas à la hauteur. Et ce manque en qualité ne serait pas clair dans l'analyse des écarts puisque cet écart, dans cet exemple n'existe pas alors que le client n'est pas satisfait. D'où la nécessité de compléter ces indicateurs financiers par d'autres indicateurs dits de qualité afin d'orienter les ressources vers des compétences clés de la banque. Les indicateurs non financiers devraient devenir de plus en plus prépondérants, ce qui n'est pas le cas avec le tableau de bord de gestion. En effet, la performance opérationnelle de l'entreprise doit être pilotée en sus des indicateurs financiers « classique ».⁴⁴

⁴⁴ ALAZARD.(C), SEPARI.(S), OP.CIT, P.599-602

Section 3 : la conception du TBG et son apport au contrôle de gestion

Après avoir présenté les différentes notions de tableau de bord de gestion dans la section 1 et ses différents outils et indicateurs dans la section 2. Dans cette section, nous allons présenter les principes nécessaires à l'élaboration d'un tableau de bord de gestion, les différentes méthodes utilisées ainsi que son lien avec le contrôle de gestion.

3.1 Les principes de conception du tableau de bord de gestion

Un tel système d'information n'est efficace et donc utile que si sa conception répond à certaines règles précises tout pour son fonctionnement que pour son contenu ; la présentation des informations, si elle peut revêtir des formes variées, se doit de respecter certaines contraintes de concisions et de pertinence.

C'est la définition même du tableau de bord qui impose ces principes de conception.⁴⁵

3.1.1 Une cohérence et de pertinence

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

3.1.2 Un contenu synoptique et agrégé

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

Parmi la panoplie d'informations dont dispose le responsable, il faut sélectionner celles qui sont essentielles pour la gestion de son centre et déterminer les indicateurs pertinents par rapport au champ d'action et à la nature de la délégation du destinataire de l'outil. Aussi les informations portées dans un tableau de bord doivent être agrégées pour faciliter la remontée de l'information à un niveau hiérarchique supérieur,

⁴⁵ ALAZARD(C) et SEPARI (S) : « contrôle de gestion, manuel et application », édition Dunod, 4e édition, Paris, 1998, p. 599-602

3.1.3 La rapidité d'élaboration et de transmission

La construction d'un tableau de bord avec une information de qualité n'est pas tout, il s'agit de conjuguer avec des paramètres, d'adaptation au changement et de rapidité de l'obtention de l'information et de sa diffusion. Les Anglo-saxons utilisent le terme « Flash » pour désigner les informations présentées dans le tableau de bord, faisant référence à la rapidité de leur édition et transmission.

3.2 Les méthodes et étapes de conception d'un tableau de bord

La mise en œuvre d'un système de TB est un choix stratégique, de l'entreprise ayant pour but l'amélioration de sa réactivité et ses performances. Il existe différentes méthodes d'élaboration d'un TBG, à savoir, 5 étapes et 14 outils, GIMSI, JANUS et OVAR.

3.2.1 La méthode GIMSI

ALAIN FERNANDEZ a mis en place la méthode GIMSI pour la conception d'un système de contrôle basé sur des tableaux de bord de pilotage.⁴⁶

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

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

Signification de l'acronyme GIMSI :

GIMSI veut dire :

G : comme **Généralisation** ;

I : comme **Information** ;

M : comme **Méthode et Mesure** ;

⁴⁶ Alain FERNANDEZ, « Les nouveaux tableaux de bord des managers » 3eme Edition ORGANISATION Edition, paris, 2007 pages 126

S: comme **S**ystème et **S**ystémique :

I : comme **I**ndividualité et **I**nitiative.

Les étapes de la méthode GIMSI

La démarche est structurée en 10 étapes, chacune traite d'une préoccupation particulière du projet et chacune marquant un seuil identifiable dans l'avancement du système.

Tableau N°05 : Les étapes de la méthode GIMSI

Phase	N	Étape	Objectifs
Identification	1	Environnement de l'entreprise	Analyse de l'environnement économique et de la stratégie de l'entreprise afin de définir le périmètre et la portée du projet
	2	Identification de l'entreprise	Analyse des structures de l'entreprise pour identifier les processus, activité et acteur concernés
Conception	3	Définition des objectifs	Sélection des objectifs tactique de chaque équipe
	4	Construction du tableau de bord	Définition du tableau de bord de chaque équipe
	5	Choix des indicateurs	Choix des indicateurs en fonction des objectifs choisis
	6	Collecte des informations	Identification des informations nécessaires à la construction des indicateur
	7	Système de tableau de bord	Construction du système de tableau de bord, contrôle de la cohérence globale
Mise en œuvre	8	Choix des progiciels	Élaboration de la grille de sélection pour le choix des progiciels adéquats
	9	Intégration et déploiement de la solution	Implantations des progiciels, déploiement à l'entreprise
Suivi permanent	10	Audit du système	Suivi permanent du système

Source : FERNANDEZ Alain, « les nouveaux tableaux de bord des managers » éditions d'organisation, 4ème édition, Paris, 2008, p .131.

3.2.2 La méthode JANUS

Une méthode proposée par SELMER Caroline dans son ouvrage « concevoir le tableau de bord ». Elle se caractérise par sa simplicité dans son processus de mise en œuvre et la distinction, très utile, qu'elle opère entre les indicateurs de performance et les indicateurs de pilotage. La démarche de la méthode JANUS se représente comme suit :⁴⁷

1. **Jalonner les étapes du projet** : Déterminer les grandes orientations du projet, concevoir des tableaux de bord et mettre en place une gestion du projet ;
2. **Justifier d'un cadre pour l'action** : Intégrer les spécificités de l'organisation, formaliser les missions des responsables et formaliser les enjeux des processus ;
3. **Analyser les besoins des utilisateurs** : Recenser les besoins des utilisateurs et cataloguer les informations existantes ;
4. **Architecturer le réseau des tableaux de bord** : Veiller à la cohérence des informations et définir des règles communes de remontée des informations
5. **Normaliser les différentes mesures de performance** : Choisir les indicateurs de performance appropriés ;
6. **Normés les liens entre performance et pilotage** : A partir des déterminants de la performance, déterminer les indicateurs de pilotage pertinents ;
7. **Unifier les modes de représentation** : Unifier les modes de représentation de l'information afin que tous les intervenants utilisent le même langage ;
8. **Utiliser un système informatique adapté** : la démarche de choix du support informatique ;
9. **Structurer la mise en œuvre du tableau de bord** : Formaliser la procédure de gestion du Tableau de bord et déterminer les règles d'ajout de nouveaux indicateurs

3.2.3 La méthode OVAR

Elle présente une démarche de conception d'un système de tableau de bord cohérente. Chaque responsable d'unité de gestion participe au développement de son tableau de bord. Dans cette méthode nous avons présentées sa définition et ses étapes.

- **Définition**

La méthode OVAR est une méthode de pilotage de la performance, elle est utilisée en France, développée par des enseignants de HEC, entre autres M. Daniel Michel. la méthode

⁴⁷ SELMER C. « Concevoir le Tableau de Bord ».2eme Ed, DUNOD, Paris, 2003, page 75

OVAR part des managers de terrain et reflète les objectifs et les conditions Concrètes de fonctionnement des centres de responsabilité concernés. Elle est considérée Comme démarche structurée qui peut répondre à trois types de besoins cités par Fiole:

- **Piloter la performance** : il s'agit alors d'un processus de management visant à relier la stratégie aux plans opérationnels concrets conduits par les responsables.
- **Offrir une méthodologie** : Favorisant le dialogue interhiérarchique et/ou fonctionnel dans l'organisation, elle suscite de manière construite la communication et la discussion sur deux questions principales « où allons-nous ? » et « comment y allons-nous ? »
- **S'appuyer sur une démarche formalisée** : Pour concevoir les tableaux de bord de l'entreprise à partir des besoins clés d'information pour les décisions concrètes opérationnelles aux différents niveaux de responsabilités.
- **Les étapes de la méthode OVAR**

Les étapes de la démarche OVAR en tant que méthode de conception de tableaux de bord stratégiques sont présentées de la façon suivante :⁴⁸

- **Etape I** : Cette étape englobe deux phases du processus décisionnel expliquées dans les phases de prise de décision de Simon (la phase d'intelligence et la phase de la conception).
- **Etape 2**: Attribution des responsabilités (phase de conception et choix de solution) dans cette phase on s'intéresse à l'analyse de la délégation.
- **Etape 3** : Conception des grilles objectives / variables d'action : c'est une phase de conception du tableau de bord où les variables d'action de l'entreprise deviennent des objectifs pour les gestionnaires (Niveau N-1) et où on détermine les variables d'action des gestionnaires (Niveau N-1) pour pouvoir choisir les indicateurs de niveaux plus bas (Niveau N-1).
- **Etape 4**: Mise en forme du tableau de bord : c'est la phase de conception et implantation, elle se caractérise par le choix de la forme sous la quelles les indicateurs seront présentés

⁴⁸ Bourguignon (Annick), MALLERT (Véronique), NORREKLIT (Hanne), 2001, Balanced scorecard versus French tableau de bord : beyond dispute, a cultural and ideological perspective, 2001

Tableau N°06 : Les étapes de la démarche OVAR

Grille objectifs/Variable d'actions	1. Analyse stratégique au niveau dg 2. Détermination des variables d'action de l'entreprise 3. Test de cohérence : grille variables d'action/objectifs
Responsabilités	Analyse de la délégation ; attribution des responsabilités Grille de niveau (N-1)

Source : L.H, M.V, M.J, P.Y, C.E, ANDREU D.M. [2008]. « Le Contrôle de Gestion, Organisation, Outils et Pratiques ». DUNOD, 3ème édition, 2008, P.83

3.2.4 La méthode des cinq étapes et quatorze outils

Cette dernière et quatrième étape que nous présentons, a été présentée par Alain FERNANDEZ dans son ouvrage « l'essentiel du tableau de bord », il définit cette méthode comme suit :

- **Définition de la méthode**

Cette méthode répond parfaitement aux exigences actuelles exprimées par les entreprises, elle favorise entre autre une réactivité rapide et flexible, une simplicité dans la présentation du tableau de bord et une réalisation à moindre coût. Elle répond également aux critères environnementaux modernes.

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

Tableau N°07 : la méthode à 5 étapes et 14 outils

Etapes	Intitulés des outils	Outil N°
Sélectionner les axes d'action	- identification des gains de l'entreprise	Outil N°1
	- situer l'entreprise sur le marché	Outil N°2
	- évaluation des attentes des clients	Outil N°3
	- repérer les principaux leviers	Outil N°4
	- évaluation et choix des axes de progrès	Outil N°5
Déterminer les points d'intervention	- identifier les processus et les activités critiques	Outil N°6
Sélectionner les objectifs	- choisir les objectifs - mesurer les risques - élaborer les plans d'action	Outil N°7
Sélectionner les indicateurs	- choisir les indicateurs	Outil N°10
	- présenter l'indicateur sur le poste de travail	Outil N°11
Structurer le tableau de bord	- personnaliser la présentation	Outil N°12
	- personnaliser le contenu	Outil N°13
	- maintenir le tableau de bord	Outil N°14

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

3.2.5 Les étapes de conception du meilleur tableau de bord

Mettre en place un tableau de bord adapté à l'activité et à la stratégie, mais aussi et surtout l'utiliser au quotidien comme un outil de contrôle de gestion aide à prendre la meilleure décision et la communication des faits et motiver ses équipes pour atteindre ses objectifs finaux.

Il mesure les performances afin de mieux évaluer le chemin parcouru par l'entreprise et ce qui reste à parcourir pour atteindre les objectifs poursuivis. Le TB de pilotage la brique essentielle à toute démarche de progrès conçue dans un esprit de performance. Pour construire un meilleur tableau de bord de gestion il faut connaître certaines étapes clés :

- **Identifier les principaux objectifs** à atteindre doit apparaître clairement et lisiblement. Il est important de bien les définir, car ces objectifs vont être votre fil conducteur.
- **Fixée des échéances** pour la mise à jour du tableau de bord. Doit être suffisamment à jour pour pouvoir prendre les meilleures décisions.
- **Définir les indicateurs**, qui doivent être parfaitement adaptés à l'activité de l'entreprise et surtout refléter la stratégie et la direction que souhaiter prendre l'entreprise
- **Quelques conditions de succès d'un tableau de bord :**

Un tableau de bord de gestion doit être construit d'avantage dans une perspective d'action que dans une perspective d'information. La mise en place d'un système de tableau de bord de gestion n'a de sens que si elle reçoit l'appui total de la direction générale. La formulation du tableau de bord doit être, pour un responsable, l'occasion de faire participer ses principaux collaborateurs. Un tableau de bord de gestion se réfère d'avantage à des informations opérationnelles qu'à des données comptables qui sont toujours fournies avec un décalage assez grand. En aucun cas la sortie d'un tableau de bord de gestion ne doit être retardée : si une information manque, elle peut être estimée (et confirmée par la suite). La remontée de l'information doit être rapide (elle emprunte donc souvent des circuits spécifiques). La présentation des tableaux de bord doit être claire et faciliter l'exploitation des informations (des données ne deviennent de informations que dans la mesure où elles permettent de prendre des actions correctives) : il faut éviter des tableaux trop complexes, et parfois recourir à des graphiques dans la mesure où ils ne sont pas trop sophistiqués.⁴⁹

3.3 La relation du tableau de bord de gestion avec le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est d'une part une discipline riche, et au-delà d'un objectif de surveillance, il s'efforce par ses mécanismes de répondre aux besoins des gestionnaires dans les activités de prises de décision, de pilotage et d'évaluation de la performance.⁵⁰

⁴⁹ ALAZARD.C, SEPARI.S, OP.CIT, P.599-602

⁵⁰Mémoire « Meilleur tableau de bord de gestion comme meilleur outil de contrôle de gestion » 2021/2022p57

D'autre part le contrôle de gestion en s'appuyant sur ces tableaux de bord et les échanges avec les différents acteurs doit être en mesure de proposer des pistes d'optimisation pour améliorer tout ce qui peut être conformément à la stratégie de l'entreprise.

Le tableau de bord occupe une place spécifique au sein du contrôle de gestion par ce qu'il offre des perspectives de contrôle différentes de celles proposées par la comptabilité de gestion. Les budgets et le reporting dont une partie est néanmoins assurée par le tableau de bord, c'est en cela qu'il est présenté aujourd'hui comme un outil de changement dans le contrôle de gestion apte à s'adapter aux enjeux actuels des entreprises. Le tableau de bord est l'instrument du contrôle de gestion qui offre le plus de souplesse et le moins de « lourdeur ». Sa mise en place et son utilisation nécessitent des moyens moindres que ceux requis dans le cas des systèmes budgétaire ou de calcul des coûts et son implantation est aussi plus rapide (quoiqu'il faille tenir compte ici de l'ampleur du projet).

Le TB est l'outil de contrôle de gestion le plus répandu et utilisé dans les petites et moyennes entreprises.

3.3.1 Comparaison entre TBG et tableau de bord reporting

Pour mieux comprendre l'importance du tableau de bord de gestion, nous pouvons comparer ce dernier avec d'autres types de tableaux de bord à savoir ; **le tableau de bord reporting**

Tableau N°08 : comparaison entre tableau de reporting et TBG

Le reporting	Tableau de bord
<p>-Focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués aux responsables</p> <p>-Synthétise des informations destinées aux supérieurs hiérarchiques</p> <p>-Permet de vérifier si les objectifs délégués sont atteints et d'évaluer la performance des responsables</p> <p>-Essentiellement constitué d'indicateurs financiers, le plus souvent déterminés par l'action</p>	<p>-Synthétise des informations propres à un responsable : c'est un outil de pilotage, et non de contrôle au sens strict du terme</p> <p>-Entraine le responsable à évaluer ses performances, mais aussi de piloter ses propres actions pour améliorer lesdites performances (indicateurs de pilotage) à partir des clignotants-clés</p> <p>-Indique des données opérationnelles plutôt que des données financières : données quantitatives et qualitatives, chiffrés ou non, mais qui portent sur l'entreprise et son environnement.</p>

Source : BOURAIB, R. B. (2015). Tableaux de bord, outil de pilotage de mesure et d'évaluation de la performance de l'entreprise. Cas pratique NAFTAL. Tizi-Ouzou: Université Mouloud Mammeri p55

3.3.2 Comparaison entre TBG et le balanced scorecard

Pour ce qui est du balanced scorecard, il présente quelques points communs mais aussi quelques différences avec le TBG, que nous pouvons énumérer comme suit ;

Tableau N°09 : Comparaison entre TBG et le balanced scorecard

Balanced scorecard	Tableau de bord de gestion
Points communs	
<p>Combinaison d'informations financières et non financière</p> <p>Recherche d'indicateurs ne se contentant pas de constater les résultats a posteriori mais permettent de prendre les décisions à temps</p> <p>Limitation du nombre d'indicateurs pour ne pas disperser l'attention.</p>	
Différences	
<p>Modèle reposant sur des facteurs de performance et des relations causales prédéfinis.</p> <p>Démarche « top down ». Les objectifs et les cibles sont déclinés et imposés du niveau supérieur au niveau inférieur.</p> <p>Objectif majeur : calcul des rémunérations</p>	<p>Aucun modèle préétabli. Chaque responsable effectue les analyses nécessaires pour découvrir les facteurs du succès qui lui sont pertinents.</p> <p>Démarche à la fois « top down » et « bottom up ».</p> <p>Concertation et négociation. Les responsables déterminent eux-mêmes les variables à mesurer dans leur domaine pour atteindre les objectifs fixés par l'échelon supérieur.</p> <p>Objectif majeur : apprentissage.</p>
Sous-jacents culturels	
<p>Logique de contrat → le modèle causal explicite et clarifie les termes du contrat</p> <p>Statut social fondé sur les résultats obtenus → la mesure des performances du manager doit être juste et fiable.</p> <p>Pragmatisme → préférence pour des outils prêts à l'emploi.</p> <p>Faible protection sociale → le salarié a besoin de certitudes sur les objectifs de l'entreprise et sa contribution à leur réalisation</p>	<p>Logique de castes et d'honneur, propre à chaque caste → imposer un modèle d'analyse et de comportement à un responsable revient à nier son sens de l'honneur.</p> <p>Statut social fondé sur les diplômes et le cursus scolaire → faible besoin d'un système de mesure de la performance et d'intéressement</p> <p>Intellectualisme → importance accordée au processus de construction du tableau de bord.</p> <p>Forte protection sociale → faible besoin de sécurisation par rapport à la direction de l'entreprise</p>

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

p.13.

Conclusion

Un tableau de bord de gestion doit être construit d'avantage dans une perspective d'action que dans une perspective d'information. La mise en place d'un système de tableau de bord de gestion n'a de sens que si elle reçoit l'appui total de la Direction Générale. La formulation des tableaux de bord doit être, pour un responsable, l'occasion de faire participer ses principaux collaborateurs. La présentation des tableaux de bord doit être claire et faciliter l'exploitation des informations (des données ne deviennent des informations que dans la mesure où elles permettent de prendre des actions correctives) : il faut éviter des tableaux trop complexes, et parfois recourir à des graphiques dans la mesure où ils ne sont pas trop sophistiqués.

Chapitre 3 :
Conception du tableau de bord de gestion de l'entreprise
Danone

Introduction

Afin de consolider la première partie théorique de notre travail, il est indispensable d'avoir une seconde partie purement pratique, qui aura pour but de compléter nos connaissances sur le sujet et approfondir notre étude.

A cet effet nous avons bénéficié d'un stage au niveau de l'entreprise Danone Djurdjura Algérie qui nous a permis de réaliser un ca pratique.

Cette entreprise est spécialisée dans la production alimentaire, Dans ce présent chapitre, nous allons percevoir l'importance et l'utilité du tableau de bord de gestion au sien de l'entreprise.

Ce chapitre s'articulera autour de deux sections ; la première sera consacrée à la présentation générale de l'entreprise Danone Djurdjura Algérie. Dans la deuxième section on procède à l'élaboration du tableau de bord de gestion en étudiant les différents indicateurs et leur importance à la fonction « contrôle de gestion »

Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil

Nous verrons dans cette première section, la présentation des informations générales relatives à notre organisme d'accueil à savoir la SPA DANONE.

1.1 Historique

Nous allons voir dans un premier temps l'histoire du groupe DANONE, puis nous découvrirons également celle de la laiterie DJURDJURA et enfin celle de leur partenariat :

1.1.1 Groupe DANONE

Les origines du groupe DANONE (ci-après également le groupe ou DANONE) remontent à 1966, lors que la fusion de deux sociétés verrières françaises, glaces de Boussoiset verrerie Sonchoir Newrsel, a donné naissance à la société Boussois Souchon Neuversel (BSN).

En 1967, le groupe BSN réalisait un chiffre d'affaires d'environ 150 millions d'euros dans le verre plat et le verre d'emballage.

A partir de 1970, le groupe BSN a engagé une stratégie de diversification dans l'alimentaire et successivement rachète, les Brasseries Kronenbourg, la société européenne de Brasserie et la société des eaux minérales d'Evian qui, à l'époque, étaient des clients importants de l'activité de verre de l'emballage du groupe BSN. A la suite de ces acquisitions, le groupe BSN est devenu le leader français de la bière, des eaux minérales et de l'alimentation infantile.

En 1973, BSN et Gervais Danone, un groupe alimentaire français, réalisèrent un chiffre d'affaire important dans les produits laitiers et les pâtes. En fusionnant, ils deviennent le premier groupe alimentaire français.

Au cours des années 70-80, le groupe BSN, après avoir cédé son activité de verre plat, a concentré son développement sur l'alimentation en Europe occidentale. Il a ainsi acquis des Brasseries en Belgique, en Espagne et en Italie. DANONE devient le premier producteur de Yoghourts aux États-Unis Générale Biscuits, une Holding française détenant LU et d'autres marques de Biscuits en Europe, les filiales Biscuits de Nabisco Inc. au Royaume-Uni et en Asie, et Galbani, le premier fabricant de fromage en Italie.

En 1989, le groupe BSN était alors le troisième groupe agroalimentaire diversifié européen et le premier en France, en Italie et en Espagne.

Au début des années 90, le groupe BSN a adopté une stratégie de consolidation des positions, acquises au cours des années précédentes, BSN a acquis Volvic en France de renforcés sa position dans les activités d'eau en bouteille.

Pour affirmer son statut de groupe international l'agroalimentaire et des boissons et pour renforcer sa notoriété, le groupe BSN a décidé, en 1994, de se rebaptiser Groupe DANONE (BSN, société mère du groupe a, à cette occasion, également rebaptisée Groupe DANONE, ci-après également « la société »).

En 1997, le groupe a engagé un important programme de recentrage sur trois métiers prioritaires à vocation mondiale (produits laitiers frais, Boisson et Biscuits, Snacks céréalières) qui représentent 77% du chiffre d'affaire, le groupe DANONE est le premier producteur mondial de produits frais, le second producteur mondial de Biscuits et Snacks céréalière et le premier producteur d'eau conditionnée.

En Algérie, au terme des accords, le groupe Danone a également conclu un accord de partenariat avec la laiterie DJURDJURA, leader du marché des produits laitiers frais (PLF) en prenant une participation de 51% dans la société DANONE DJURDJURA ALGERIE SPA (DDA).

1.1.2 Historique de la laiterie DJURDJURA

Limitée à la fabrication de produits laitiers DJURDJURA est une véritable épopée menée debout par le groupe Batouche et cette unité est l'une des cinq (05) filiales du groupe Batouche. C'est en 1984, que mûrit dans l'esprit du groupe Batouche, l'idée de création d'une petite unité de fabrication de Yaourt dans la région d'Ighzer Amokrane avec des moyens très limités, l'unité n'a démarré qu'avec une remplisseuse de pots préforme d'une capacité de 1000 pots/heure.

En 1986, afin de parvenir à supplanter ces rivaux et de faire face aux exigences de l'heure, aussi bien en quantité qu'en qualité le Groupe Batouche a fait l'acquisition d'une conditionneuse thermo formeuse d'une capacité de 4000/heure.

En 1991, se fut l'acquisition d'une ligne de production de crème dessert. Puis en 1993, une nouvelle conditionneuse est arrivée avec une capacité de production de 9000pots/heure.

Et en 1995, l'entreprise DJURDJURA sort carrément de son adolescence, par l'acquisition de deux (02) conditionneuses 12000 et 9000 pots/heure et une remplisseuse de 7000 pots/heure.

En 1996, profitant de la création de la zone d'activité industrielle d'Akbou, le Groupe Batouche inaugure sa nouvelle unité.

En 1999, l'entreprise a connu une grande extension avec la construction d'une deuxième usine de fabrication des produits laitiers (Fromage fondu, en portions, fromage à pâte et camembert).

1.1.3 Partenariat entre le groupe DANONE et la laiterie DJURDJURA

En octobre 2001, le leader mondial des produits laitiers frais « Groupe DANONE » a conclu un accord de partenariat avec la laiterie DJURDJURA, leader du marché Algérien des produits laitiers frais (PLF) en prenant une participation de 51% dans la société « DANONE. JURDJURA ALGERIE SPA » (DDA). Après l'année 2002 a été consacrée à rénover le site d'Akbou et à mettre en place des outils industriels nécessaires à l'expansion future, la marque DANONE a été lancée en août 2002. En 2006 exactement en mois de juillet, DANONE DJURDJURA est devenu SPA DANONE avec 95% et les 5% restantes pour la famille Batouche.

1.1.4 La situation géographique

La SPA DANONE est implantée :

- Dans une zone industrielle « TAHARCHT » véritable carrefour économique de Bejaia, de quelques 50 unités de productions agro-alimentaires et en cours d'expansion ;
- A deux (02) Km d'une grande agglomération (Akbou) ;
- A quelques dizaines de mètres de la voie ferrée ;
- A 60 Km de Bejaia, chef-lieu wilaya et pôle économique important en Algérie dotée d'un port à fort trafic et un aéroport international reliant divers destinations (Pris, Marseille, Lyon, St Etienne et Charleroi) ;
- A 170Km à l'ouest de la capitale Alger ;
- Par ailleurs, on trouve des acteurs économiques importants tel que : CANDIA,
- SOUMMAM, IFRI...etc.

1.2 Les objectifs de l'entreprise

En sa qualité de leader dans son domaine, l'entreprise SPA DANONE a comme ultime objectif de maintenir son statut de leadership, à cela s'ajoute d'autres objectifs complémentaires dont :

- Accroître ses parts de marché en volume et en valeur ;
- Satisfaire les besoins et attentes des clients en vue de les fidéliser ;
- Lancer de nouveaux produits sur le marché ;
- Etablir d'autres contrats d'exclusivités avec de nouveaux clients ;
- Installation d'une nouvelle unité de production à Ighzer Amokrane.

1.3 Le marché de DANONE

1.3.1 Les capacités de production de l'usine

La productivité de l'entreprise DANONE est de 350 à 400 tonnes/jour et elle est récapitulée dans le tableau ci-dessous :

Tableau N°10 : La capacité de production de l'entreprise DANONE

Ligne	Type de produits	Capacité (U/H)
Ligne 1	Yaourt étuvé	20160
Ligne 2	Yaourt étuvé	36000
Ligne 3	Yaourt étuvé	20160
Ligne 4	Yaourt étuvé	43000
Ligne 5	Yaourt étuvé	40320
Ligne 6	Crème dessert (Danette)	12000
Ligne 7	Danao GF	4500
Ligne 8	Danao PF	4500
Ligne 9	Yaourt à boire (Danino)	8500
Ligne 10	Yaourt à boire (activia sbah)	6500
Ligne 11	Yaourt brassé	38880
Ligne 12	Yaourt brassé	9000
Ligne 13	Danino (fromage frais)	20000
Ligne 14	Activia brassé aux fruits	28880

Source : Document interne de l'entreprise DANONE.

1.3.2 DANONE actuellement

Danone comme toute grande entreprise travail avec un nombre important de clients, gère ses fournisseurs et fait face à de nombreux concurrents au niveau local ainsi que mondial afin de prouver sa place et d'assurer sa survie, pour cela nous tenons à citer certains de chacun de ses clients, fournisseurs et concurrents :

1) **Les clients** : L'entreprise DANONE classe ses clients, selon 3 grandes régions au niveau du territoire algérien : le grand-est, le centre et le grand ouest comme suit :

- **Le grand-est** : SETIF, BEJAIA, AKBOU, JIJEL, MILA, BATNA, BBA, OUARGLA, CONSTANTINE, SKIKDA, ANNABA, TAREF, ANNABA, GUELMA, SOUK AHRASS, CONSTANTINE, TEBESSA, EL OUED.

- **Le centre** : BOUIRA, TIZI OUZOU, BOUDOUAOU, GHARDAIA, LAGHOUAT, TIPAZA.

- **Grand ouest** : MEDEA, MOSTAGANEM, AIN TEMOUCHENT, CHLEF, SIDI BEL ABBAS, RELZANE, BLIDA, BLIDA, ORAN, TIARET, TELMCEN.

2) **Les fournisseurs** : Les fournisseurs de DANONE, sont tellement nombreux, mais nous Allons en citer certains : ZUEGG SPA, TMF LOGISTICS SPA, STIFEN FRUIT, ROTO ALGERIE SPA, PRO QUIMICOS IMPORT EXPORT, GENERAL EMBALLAGE SARL, DOEHLER GMBH, DANISCO FRANCE SAS, CONSTANTIA TEICH GMBH, CEVITAL SPA, COGITEL,...

3) **Les concurrent** :

Concurrent locaux : SOUMMAM, RAMDY, HODNA, BETOUCHE, SUILAIT CONSTANTINE (PALMA NOVA).

Concurrent étrangers : Unilever, Kraft Food, Nestlé, GROUPE LACTALIS.

1.4 Les missions de l'entreprise

La mission principale de l'entreprise DANONE est de satisfaire les besoins du marché en matière des produits laitiers frais. Pour cela elle s'est positionnée sur l'aspect de qualité et

sécurité alimentaire du produit. Les activités essentielles de l'entreprise sont principalement la transformation des matières premières en produit laitier finis, prêt à être utilisé par le consommateur final. Le système de management de sécurité alimentaire assure l'adéquation du produit avec les exigences réglementaires et les attentes du consommateur.

Nous allons voir quelques missions de direction de l'entreprise :

1.4.1 La direction générale

Son siège se trouve à Alger, le directeur général veille à la gestion optimale de ses ressources et applique les décisions prises lors des différents conseils d'administration. Pour assurer cette mission, la direction générale est subordonnée par quatre départements assistants :

- Assistante de direction ;
- Département travaux neufs ;
- Département projet ;
- Service juridique.

1.4.2 La direction des ressources humaines

Elle s'occupe de :

- L'établissement de la paye ;
- Le suivi des indicateurs de performance du personnel (taux d'absentéisme, nombre d'accidents de travail, efficacité au travail, nombre d'heures de travailetc.) ;
- La gestion administrative du personnel ;
- Le recrutement de nouveaux salariés ;
- La formation et développement des compétences ;
- La rémunération des managers ;
- La communication interne (pointage, heures supplémentaires, absences....etc.) ;
- La responsabilité sociale et sociétale (aides, parrainages).

1.4.3 La direction industrielle

Elle est chargée d'assurer le bon fonctionnement de la production, de la maintenance, de la performance et de la sécurité au travail.

1.4.4 La direction finance

Elle est divisée en trois services : Service comptabilité, service contrôle de gestion et service audit interne.

Service comptabilité : Il s'occupe de la comptabilité générale et analytique de l'entreprise et surveille sa trésorerie ;

Service contrôle de gestion : Il établit des prévisions de charges, de constater la réalisation de ces prévisions et d'expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et du budget)

Service audit interne : Il donne à l'entreprise une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations et l'aide à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques et de contrôle.

1.4.5 La direction recherche et développement

La direction R&D travaille en étroite collaboration avec la direction marketing, en effet le premier doit satisfaire les exigences de la deuxième qui à son tour doit satisfaire les exigences et les attentes des consommateurs. Le rôle principal de la direction R&D est de maintenir l'innovation, tout en contribuant à l'augmentation de la productivité et la part de marché de l'entreprise.

Nous avons essayé de présenter quelques missions des directions au sein de l'entreprise, nous retrouverons néanmoins l'ensemble des directions et des services qui les composent dans l'organigramme de DANONE présenté ci-dessus :

Figure N°13 : Organigramme de l'entreprise DANONE



Source : Document interne de l'entreprise

1.5 Présentation du département Finance et contrôle de gestion

Le département finance chez DDA est partagé en plusieurs services à savoir :

1.5.1 Contrôle de gestion

Le service de contrôle de gestion au sein de l'entreprise DDA a été créé au début de l'année 2001.

L'équipe contrôle de gestion DDA est composée comme suite

- Un responsable contrôle de gestions
- Un contrôleur de gestion industriel
- Un contrôleur de gestion supply chaine
- Un contrôleur de gestion marketing
- Un contrôleur de gestion investissement

D'une manière générale le contrôle de gestion a pour missions :

- Gestion des budgets.
- Valorisation des actes de gestion opérationnelle (industrielle).
- Chiffrage des projets relatifs aux produits finis.
- La gestion des charges fixes (masse salariale, frais publicitaires,).
- Analyse des coûts.

Ce service est décomposé, pour une meilleure maîtrise, chaque contrôleur à des tâches bien claires pour le profil de son poste.

A. Mission du contrôleur de gestion industrielle

- Faire un suivi et un contrôle du processus de production pour pouvoir l'optimiser dont on peut distinguer :
- Calculer, suivre et contrôler les coûts variables 'matières' (ingrédients et emballages) ;
- Calculer la marge sur coût matière 'de la période' (chiffre d'affaire - coût matière);
- Calculer et contrôler les coûts contrôlables : coût des utilités, main d'œuvre et maintenance industrielle.
- Etablir l'estimation annuelle de production ainsi que les charges de ce centre ;
- Mesurer la performance du processus par le calcul des effets (variances) (prix, volume et mixte ainsi que le globale) entre le réel et l'objectif toujours en terme des coûts matières

- Expliquer les effets et apporter des solutions possibles et pertinentes

B. Mission du contrôleur de gestion investissements

- Etablir des budgets d'investissements par structures.
- Etude de la faisabilité d'investissement demandé
- Suivre l'évolution de la réalisation et de la régularisation de l'investissement (délais et montant)
- Cas de dépassement du budget expliquer les raisons et apporter des solutions

C. Mission du contrôleur de gestion supply chaine

- ❖ Calculer, et contrôler les coûts de la supply chaîne :
 - Le coût de la logistique;
 - Le coût des approvisionnements matières première et produits finis ;
 - Le coût du service commercial
- ❖ Etablir une estimation annuelle du 'budget supply' des coûts de la supply
 - Dégager les écarts entre les coûts réels et les coûts budgétés ;
 - Expliquer ces écarts et proposer des solutions de correction.

D. Mission du contrôleur de gestion marketing

- Avec la direction marketing établir un budget des ventes par produit, issu de l'objectif global de la direction générale.
- Etablir un budget des coûts du département marketing.
- Calculer les écarts sur vente et sur coûts.
- Expliquer les écarts et proposer des solutions.
- Et enfin un responsable du contrôle de gestion qui fait la synthèse du travail de son équipe, en vérifiant les résultats dégagés et les solutions apportées.

1.5.2 Comptabilité

- Le service comptabilité est lui aussi composé de cinq éléments
- Un chef de service
- Deux comptables chargés des opérations fournisseurs
- Deux autres chargés des opérations clients

1.5.3 Service trésorerie

- Trésorerie à développer et Auditer les fonctions financières

1.5.4 Informatique

- Gérer le système informatique

1.6 Relation entre le contrôle de gestion et les autres services de l'entreprise

Pour la prise de décision dans l'entreprise, nécessite de nombreuses interactions et contacts entre les différentes fonctions de l'entreprise, qui sont considérées comme des sources d'information pour le contrôle de gestion, telles que :

A. Comptabilité générale

Le lien entre la comptabilité générale et le contrôle de gestion est la comptabilité analytique, cette dernière c'est une tâche nécessaire dans la comptabilité générale et qui gère ce lien. Enfin Le contrôleur de gestion classe les charges de l'entreprise (charges variables, fixes, directs...).

B. Service des approvisionnements

Ce service s'occupe des achats locaux et étrangers. Il établit les fiches de coût d'achat des métiers premières locales et importées. Le contrôleur de gestion valide les bons de commandes avant de compléter la transaction ; pour vérifier le contenu du bon (quantité, prix...).

C. Service de production

Ce service communique toutes les informations concernant la production. Il fournit aussi plusieurs informations au contrôle de gestion à chaque fin du mois telles que :

- Consommations des métiers premières
- Consommations des matières incorporables
- Consommations des charges
- Consommations des emballages
- Il indique les quantités produites

Le taux de réalisation des objectifs de production : le contrôleur de gestion dans cette étape doit faire la comparaison entre les quantités produites avec les quantités prévues pour dégager le taux.

D. Service commercial

Ce service s'occupe de la facturation, de la trésorerie, de la gestion de stocks des produits finis. Chaque fin du mois, le responsable commercial fournit au contrôleur de gestion les informations suivantes :

- La quantité des produits vendus

- La quantité des produits stockés
- La marge bénéficiaire
- Les charges de commercialisations.....etc.

Le service de contrôle de gestion au niveau de l'entreprise DDA, a plusieurs relations avec les autres services de l'entreprise pour obtenir les informations souhaitées, reflétant l'état de l'entreprise en chiffres, ainsi que le contrôle de gestion s'est vue attribuer de plus en plus de responsabilités en participant à la prise de décision.

Section 2 : Conception du tableau de bord de gestion de l'entreprise Danone

Dans cette deuxième section de notre cas pratique nous analyserons tout d'abord le TDB de gestion de la SPA Danone en mettant en avant ses forces et faiblesses puis nous élaborerons un TBG en respectons la méthode GIMSI.

2.1 Présentation du tableau de bord au sein de l'entreprise Danone

2.1.1 La place du TBG

Le tableau de bord de gestion est essentiel pour l'entreprise DANONE car c'est un moyen de suivi et un outil d'animation pour les non financiers qui permet de fédérer les autres départements sur l'optimisation des coûts.

Les tableaux de bords de gestion (production, commercial, financier...) utilisés au sein de l'entreprise permettent de suivre l'évolution de l'activité au regard des objectifs fixés. Ils sont des outils incontournables pour la prise de décision.

2.2.2 La mise en forme du TBG

Le tableau de bord de gestion est élaborer par **la direction contrôle de gestion**. Les informations pour l'élaborer sont collectées principalement grâce au progiciel **ERP « SAP »** ou encore « **Enterprise Ressource Planning** »; un système d'exploitation qui aide à la gestion de l'entreprise.

Les tableaux de bords sont élaborés selon les différents besoins ; pour un besoin de monitoring performance la direction contrôle de gestion se base sur des KPI's (des indicateurs) comme le coût à la tonne, le nombre d'heures travaillée etc. Pour les besoins de suivi de budget elle se base sur les dépenses des départements rattachés au segment du contrôle de gestion pour voir s'ils sont en bon versus Rolling Forecast (budget vs Réel).

2.2.3 Analyse du TBG

Nous pouvons dire que :

- Le tableau de bord de gestion de Danone est très clair, décortiqué et pertinent ;
- Il est parfaitement visible et facile à lire puisqu'il est inspiré de l'ERP qui est lui-même mis en place pour être compris par tous les départements de l'entreprise ;
- Il est parfaitement représentatif de la situation de l'entreprise ;

- Les indicateurs utilisés sont cohérent, ponctuels et prospectif néanmoins certains indicateurs que nous jugeons importants ne sont pas rapportés comme (taux de roulement, qualité des produits, taux de productivité, taux de recouvrement...)

2.2 Conception du tableau de bord de gestion au sein de la SPA DANONE

2.2.1 Phase d'identification

Dans cette phase, nous allons identifier l'environnement de la SPA DANONE Djurdjura, notamment son marché qui inclut la clientèle, concurrents, fournisseurs et produits, ainsi que ressources et politique de cette entreprise.

1) Etape 1 : Environnement de l'entreprise

a) La SPA Danone Djurdjura et son marché

- **La clientèle**

L'entreprise DANONE classe ses clients, selon 3 grandes régions au niveau du territoire Algérien : **le grand-est, le centre et le grand-ouest**

- **L'entreprise Danone et la concurrence**

La SPA DANONE est confrontée à une concurrence très rude soit dans tous les produits ; ils font face aux concurrents locaux comme SOUMMAM, RAMDY..... Et aussi aux concurrents étrangers comme Unilever, Kraft food.....

- **Produits**

L'unité DANONE DJURDJURA Algérie produit 350 à 400 tonnes par jour ses différents produits sont : Yaourt ferme, Seven bénéfice, Bioactivia, Crème dessert, Jus, Petit grevais...

- **Fournisseurs et partenaires**

Les fournisseurs de DANONE, sont tellement nombreux, elle fait appel à des fournisseurs internationaux et nationaux : DANISCO France, Cevital qui est un fournisseur de sucre liquide, Général Emballage qui est fournisseur d'emballage. Ou encore STIFEN FUIT....etc.

b) Ressources et politique de l'entreprise

- **Les moyens humains**

La SPA DANONE DJURDJURA Akbou fait fonctionner un nombre de travailleur qui a déjà franchis les (400) salariés.

- **Les moyens matériels**

L'entreprise est dotée de moyens matériels appropriés.

- **Politique de l'entreprise**

La politique principale de la SPA Danone est la réalisation des objectifs et l'adaptation à l'environnement externe de cette dernière,

2) Etape 2 : Identification de l'entreprise

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

2.2 Phase de conception

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

1) Etape 3 : Définition des objectifs

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

- Augmenter le chiffre d'affaire ;
- Augmenter le nombre de clients ;
- Réaliser un gain net important ;
- Réduire les coûts liés à la production ;
- Augmenter la productivité ;
- Réduire le nombre des absences ;
- Augmenter le nombre d'encadrement ;
- Posséder un moyen humain compétitif.

2) Etape 4 : construction du tableau de bord

L'objectif principal du tableau de bord est de donner au responsable concerné une vision significative et plus cernée du système en fonction des objectifs cités dans l'étape précédente. En effet, nous allons construire trois tableaux de bord au sein de Danone, chacun de ces tableaux répond aux objectifs identifiés et aide à la prise de décision par les responsables.

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

3) Etape 5 : Le choix des indicateurs

Afin d'assurer la cohésion et l'alliance entre les indicateurs et les objectifs fixés par l'entreprise, Nous procédons aux indicateurs suivants :

- **1^{er} indicateur : la marge ;**
- **2^{ème} indicateur : le chiffre d'affaire ;**
- **3^{ème} indicateur : les nouveaux clients ;**
- **4^{ème} indicateur : coût matière ;**
- **5^{ème} indicateur : coût de revient ;**
- **6^{ème} indicateur : le taux de productivité ;**
- **7^{ème} indicateur : les moyen humain ;**
- **8^{ème} indicateur : le taux d'encadrement ;**
- **9^{ème} indicateur : le taux d'absentéisme**
- **10^{ème} indicateur : le fond de roulement;**
- **11^{ème} indicateur : le besoin en fond de roulement ;**
- **12^{ème} indicateur : la trésorerie**

4) Etape 5 : Choix de la période

Il n'existe pas de règles précises pour choisir la période durant laquelle le tableau de bord est mise en place ; la période peut être journalière, hebdomadaires, mensuelle, annuelle...etc. le facteur de changements, c'est à dire, c'est insensé et inutile de suivre un indicateur mensuellement alors que sa mesure change annuellement

5) Etape 6 : Collecte de l'information

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

6) Etape 7 : La conception du tableau de bord de gestion

Là nous allons mettre en œuvre les indicateurs cités précédemment pour construire un tableau de bord de gestion. Ce dernier doit assurer un suivi précis et continu de la progression vers les objectifs sélectionnés.

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

2.3.1 Tableau de bord commercial

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

❖ Elaboration d'un tableau de bord commercial

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

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

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

2.3.1.1 La marge

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

Le taux de marge se calcul comme suit :

$$\text{Marge} = \text{prix de vente} - \text{cout de revient}$$

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

Tableau N°11 : le taux de marge pour janvier 2019

Articles	Prix de vente	UM=tonnes		
		COUT DE REVIENT	MARGE	TAUX DE MARGE
YAOUMI FRAISE 95G	133 992,76	43 348,24	90 644,52	68%
DANETTE CHOCOLAT 90G	104 854,45	28 667,43	76 187,02	73%
DANAO 1L EXOTIQUE'S FRUITS	27 113,27	7 951,85	19 161,42	71%

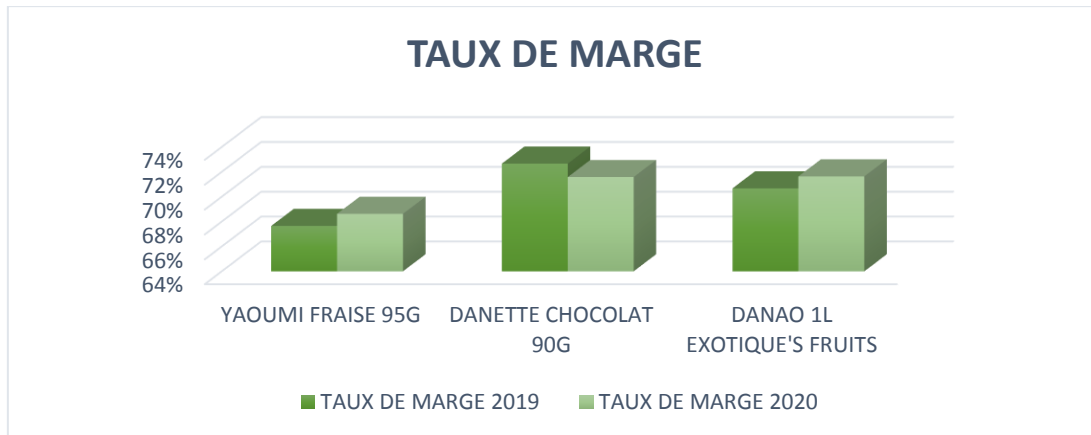
Source : Réalisé par nos soins à partir des données de l'entreprise

Tableau N°12 : le taux de marge de Février 2020

Articles	Prix de vente	UM=tonnes		
		COUT DE REVIENT	MARGE	TAUX DE MARGE
YAOUMI FRAISE 95G	144 712,18	45 405,45	99 306,72	69%
DANETTE CHOCOLAT 90G	104 854,45	29 798,96	75 055,48	72%
DANAO 1L EXOTIQUE'S FRUITS	28 740,06	8 152,15	20 587,92	72%

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

Figure N°14 : Présentation graphique de l'indicateur de marge



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

A partir des tableaux et de leur représentation graphique, nous constatons que la marge de chaque produit est presque la même durant la période de janvier 2019 et février 2020 car le prix de vente et le coût de revient sont relativement fixes (une légère augmentation) pour les deux années 2019 et 2020, malgré l'augmentation des prix des matières premières.

En effet, nous pouvons classer les 3 produits ci-dessus selon leur taux de marge comme suit :

- En première position, nous trouvons DANETTE CHOCOLAT 90g qui attire l'attention avec un taux de marge de 73% et 72% respectivement en 2019 et 2020
- En deuxième position nous trouvons DANA O 1L EXOTIQUE'S FRUITS avec un taux de marge de 71% et 72% respectivement en 2019 et 2020
- En troisième position nous trouvons YAOUNI FRAISE 95G avec un taux de marge de 68% et 69% respectivement en 2019 et 2020

Nous constatons que les contrôleurs de gestion de la SPA DANONE ont réussi à atteindre l'objectif fixé avec de très bons taux de marge pour les trois produits déjà cités et donc ils devront continuer à donner une grande importance à ces derniers puisqu'ils apportent une marge très importante.

2.3.1.2 Chiffre d'affaire

Le chiffre d'affaires est un bon indicateur pour évaluer les performances de ses ventes par rapport à l'objectif estimé. Il permet également de se positionner par rapport à ses concurrents.

- **Chiffre d'affaire globale**

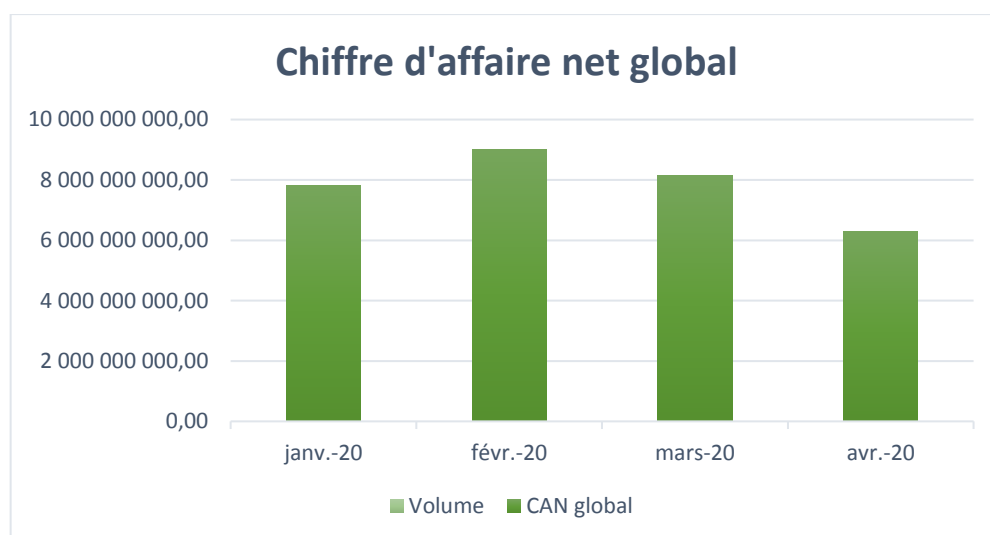
Nous allons évaluer le chiffre d'affaire globale de DDA pour 04 premiers mois de l'année 2020

Tableau N°13 : l'évolution du chiffre d'affaire global

	janv.-20	févr.-20	mars-20	avr.-20
CANN	1 086 139	1 165 778	1 112 937	972 812
Volume	7 189,73	7 717,89	7 333,33	6 469,71
CAN global	7 809 050 144,09	8 997 350 097,27	8 161 535 406,36	6 293 813 419,87

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

Figure N°15 : représentation graphique de l'indicateur chiffre d'affaire net global



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

A partir du tableau N°13 et le graphique N°15 nous constatons que le chiffre d'affaire a marqué une augmentation en février et mars par rapport au mois de janvier et février, l'augmentation est due à la quantité produite et commercialisé (période de haute saison).

- **Le chiffre d'affaire par produit**

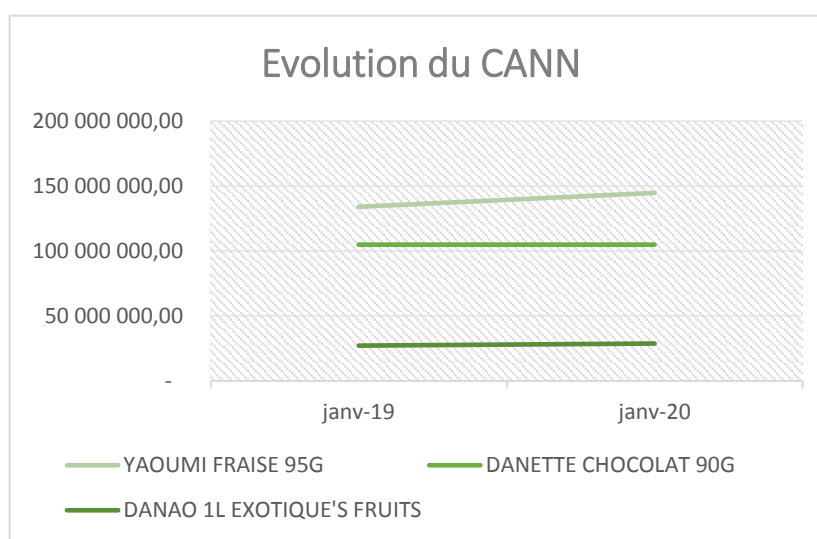
Nous allons étudier l'évolution du chiffre d'affaire pour les produits YAOUMI, DANETTE et DANAQ.

Tableau N°14 : l'évolution du chiffre d'affaire pour les produits cités en dessous

Articles	janv-19	févr-20
YAOUMI FRAISE 95G	133 992 758,40	144 712 179,07
DANETTE CHOCOLAT 90G	104 854 446,36	104 854 446,36
DANAO 1L EXOTIQUE'S FRUITS	27 113 266,93	28 740 062,94

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

Figure N°16 : représentation graphique de l'évolution du chiffre d'affaire par produit



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

A partir du tableau N°14 et le graphique N°16 nous constatons que le chiffre d'affaire a marqué une augmentation pour les produits YAOUMI FRAISE et DANAO 1L EXOTIQUE'S FRUITS en février 2020 par rapport au mois de janvier 2019, l'augmentation est due à la quantité produite et a une plus haute consommation (saison hivernal). Pour le produit DANETTE CHOCOLAT le chiffre d'affaire reste fixe.

- **Vente des produits (quantités et valeurs)**

La formule de calcul pour le taux de réalisation des ventes est :

$$\text{Taux de réalisation} = (\text{ventes réelles} / \text{ventes prévues}) \times 100$$

- **Les ventes en quantités**

Tableau N°15 : Le taux de réalisation des ventes en quantités pour avril 2020

Designation	VOLUME UM=tonnes				
	prevision (1)	realisation (2)	taux de realisation%	Ecart (2-1)	Ecart en %
Activia	1 361	1 221	90%	-139	-10,24%
Danette	310	363	117%	53	17,24%
DANAO	887	1 087	123%	200	22,60%
DANONE FERME	799	744	93%	-56	-6,97%
total	3 356	3 415	102%	59	2%

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

Tableau N°16 : Le taux de réalisation des ventes en quantités pour mai 2020

Designation	VOLUME UM=tonnes				
	prevision (1)	realisation (2)	taux de realisation%	Ecart (2-1)	Ecart en %
Activia	1 385	1 541	111,23%	156	11,23%
Danette	304	332	109,19%	28	9,19%
Danao	995	909	91,36%	-86	-8,64%
DANONE FERME	1 000	1 002	100,12%	1	0,12%
total	3 685	3 784	102,68%	99	2,68%

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

Tableau N°17 : Le taux de réalisation des ventes en quantités pour juin 2020

Designation	VOLUME UM=tonne				
	prevision (1)	realisation (2)	taux de realisation%	Ecart (2-1)	Ecart en %
Activia	1 268	1 057	83%	-211	-16,61%
Danette	265	288	109%	23	8,59%
Danao	832	769	92%	-64	-7,64%
DANONE FERME	649	625	96%	-24	-3,67%
total	3 014	2 739	91%	-275	-9,13%

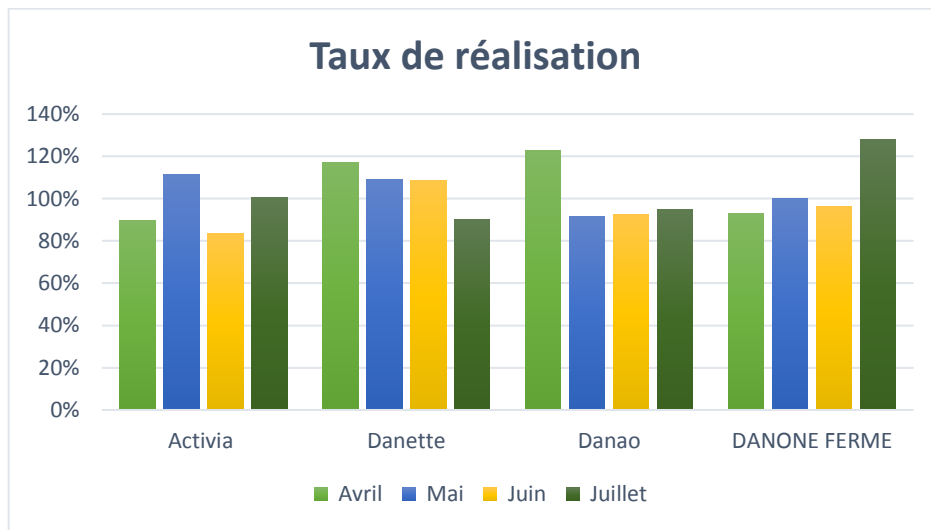
Source : Réalisé par nos soins à partir des données de l'entreprise

Tableau N°18 : Le taux de réalisation des ventes en quantités pour juillet 2020

Designation	VOLUME UM=tonne				
	prevision (1)	realisation (2)	taux de realisation%	Ecart (2-1)	Ecart en %
Activia	1 119	1 123	100%	5	0,42%
Danette	252	227	90%	-25	-10%
Danao	999	949	95%	-50	-5,00%
DANONE FERME	582	744	128%	163	28,01%
total	2 952	3 044	103%	92	3,13%

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

Figure N°17 : Présentation graphique du taux de réalisation des ventes en quantités



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

A partir du graphe N°17 et les tableaux précédents, nous constatons que le taux de réalisation de vente est comme suit :

Pour avril les quantités à vendre prévues ont dépassé les quantités vendues pour les produits : Activia et Danone ferme cela signifie que l'objectif fixé par l'entreprise été surestimé. En revanche les réalisations de vente pour les produit Danette et Danao ont dépassé les ventes fixées (objectifs) par l'entreprise ce qui signifie que l'objectif été sous-estimé.

Pour juillet les quantités à vendre prévues ont dépassé les quantités vendues pour les produits : Danette et Danao cela signifie que l'objectif fixé par l'entreprise été surestimé. En revanche les réalisations de vente pour les produit Activia et Danone ferme ont dépassé les ventes fixées (objectifs) par l'entreprise ce qui signifie que l'objectif été sous-estimé.

Nous remarquons tout de même que la surestimation des objectifs à atteindre pour certains produits est minime.

L'objectif de l'entreprise est donc d'étudier le comportement des consommateurs, les besoins de ces derniers à chaque instant afin d'atteindre des objectifs et réaliser un taux de réalisation très élevé pour tous les produits.

- **Les ventes en valeur**

À travers les données détenues au département contrôle de gestion, nous représenterons les ventes pour les mois d'avril et mai 2020 en valeur et analyserons les résultats qu'on peut attendre.

Tableau N°19 : Le taux de réalisation des ventes en valeurs pour Avril 2020

Designation	Valeur (UM= DZD)				
	prevision (1)	realisation (2)	taux de realisation%	Ecart (2-1)	Ecart en %
Activia	254419392,9	227 149 431	89,28149243	-27 269 962	-10,72%
Danette	66711256,93	80 933 439	121,3190139	14 222 182	21%
Danao	880353761,3	1 083 621 875	123,0893674	203 268 114	23,09%
DANONE FERME	103916670,3	95 702 855	92,09576783	-8 213 815	-7,90%
total	1 305 401 081	1 487 407 601	113,9425746	182 006 520	13,94%

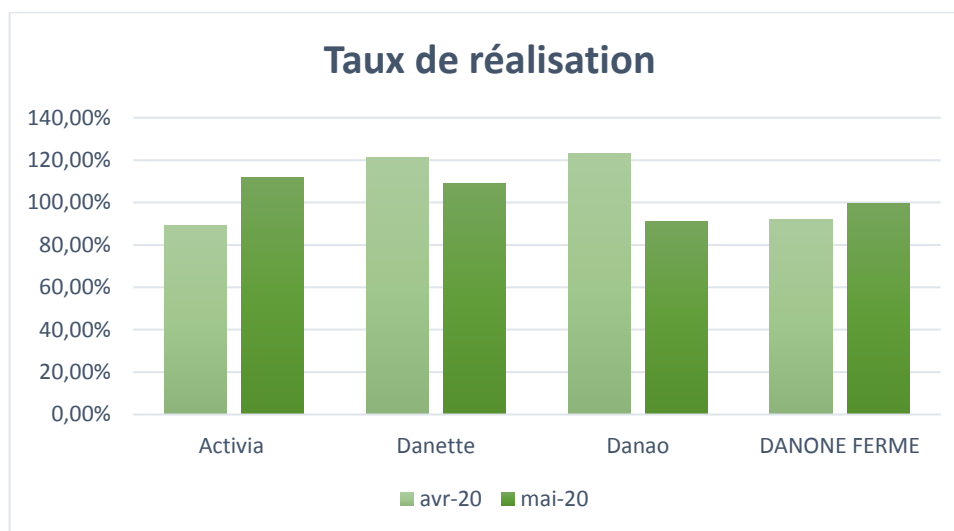
Source : Réalisé par nos soins à partir des données de l'entreprise

Tableau N°20 : Le taux de réalisation des ventes en valeurs pour Mai 2020

Designation	Valeur (UM= DZD)				
	prevision (1)	realisation (2)	taux de realisation%	Ecart (2-1)	Ecart en %
Activia	259057720,3	289 682 883	111,8217527	30 625 163	11,82%
Danette	64994882,63	70 800 369	108,9322212	5 805 487	9%
Danao	988097192,3	901 855 031	91,27189487	-86 242 162	-8,73%
DANONE FERME	130057136,3	129 211 683	99,34993713	-845 453	-0,65%
total	1 442 206 932	1 391 549 966	96,48753836	-50 656 965	-3,51%

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

Figure N°18 : Présentation graphique du taux de réalisation des ventes en valeur



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

Selon les deux tableaux N°19 et N°20 et le graphe N°18 on constate que le taux de réalisations des produits (Activia et Danone ferme) ont enregistré une croissance en mois de

mai par rapport au mois d'avril, cela s'explique par l'augmentation de la demande et la consommation en ce mois de haute saison.

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

2.3.1.3 Nombre de nouveaux clients

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

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

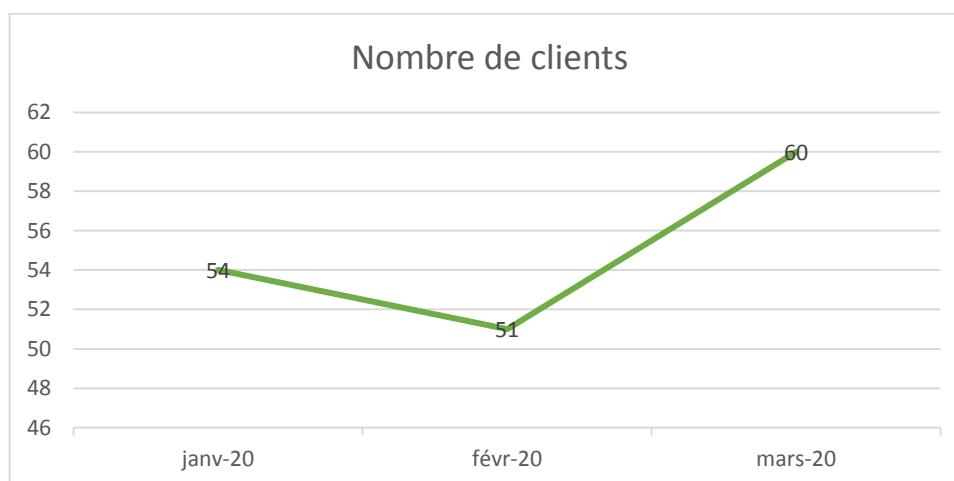
Taux de nouveaux clients = Nombre de nouveaux clients / nombre total des clients x 100

Tableau N°21 : Le taux de nouveaux clients pour les deux mois février et mars 2020

mois/clients	Nombre de clients	Nombre de nouveaux clients	taux de nouveaux clients
févr-20	51	-3	-5,88%
mars-20	60	9	15,00%

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

Figure N°19 : Présentation graphique du taux de nouveau clients pour les deux mois février & mars



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

On remarque que le nombre de nouveaux clients augmente progressivement de janvier à mars à un rythme de 5,88% à 15% passant ainsi de 51 clients à 60 clients. Cela signifie que la DDA a pu trouver de nouvelles sources de revenus, grâce à la qualité et à la commercialisation de ses produits.

2.3.2 Tableau de bord de production

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

❖ Elaboration d'un tableau de bord de production

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

- ✓ **coût matière ;**
- ✓ **coût de revient ;**
- ✓ **le taux de productivité**

2.3.2.1 Le coût matière

Les entreprises doivent mesurer et contrôler les coûts associés à la production et à la vente de produits. Le coût des matières premières fait référence au coût des composants utilisés pour fabriquer le produit final. L'achat de matières premières à moindre coût peut être un avantage concurrentiel niveau finance.

Nous allons calculer et analyser le coût matière et sa variation pour les années 2019 et 2020 pour les produits Yaoumi Fraise, Danette Chocolat Et Danao Exotique's Fruits

La formule de calcul du coût matière est la suivante :

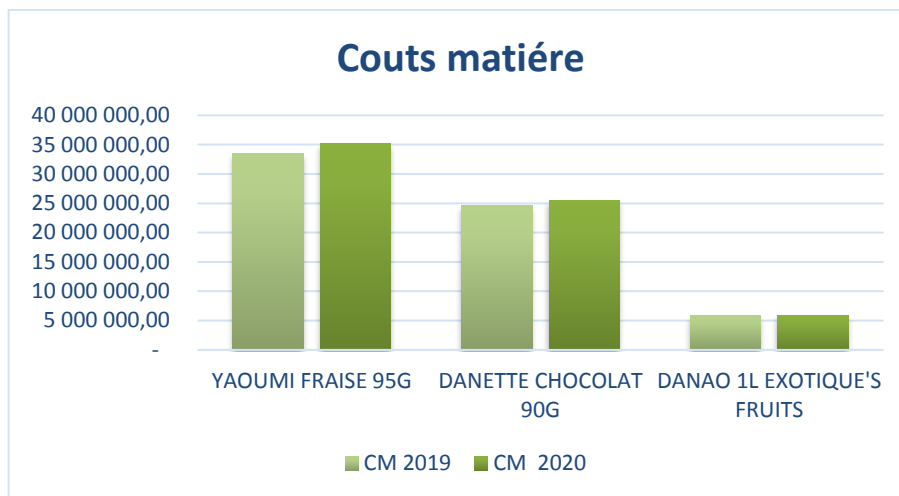
$$\text{Coût matière} = \text{Total consommation} * \text{Valeur consommation}$$

Tableau N°22 : le cout matière et sa variation pour les années 2019 et 2020

PRODUIT	CM 2019	CM 2020	Variation du CM
YAOURMI FRAISE 95G	33 560 743,07	35 226 455,17	4,96%
DANETTE CHOCOLAT 90G	24 571 287,44	25 538 980,09	3,94%
DANAO 1L EXOTIQUE'S FRUITS	5 828 400,30	5 943 759,03	1,98%

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

Figure N°20 : Présentation graphique de la variation du cout matière pour années 2019 et 2020



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

Nous remarquons une légère variation du cout matière pour le produit Danao Exotique's Fruits qui est de **1,98%**. Les produits Yaoumi Fraise et Danette Chocolat ont connu une variation croissante respectivement de **4,96%** et **3,94%**. Cette augmentation est due principalement à l'augmentation des prix de toutes les matières premières (inflation) néanmoins la situation n'est pas alarmante.

2.3.2.2 Coûts de revient

Le coût de revient qui permet de déterminer et de fixer le prix minimal d'un produit. Plus le coût de revient est moindre, plus la société a une chance de faire du profit. . Il est nécessaire de déterminer ce coût afin de ne pas risquer de vendre à perte et de ne pas générer de bénéfice.

La formule de calcul du coût de revient est la suivante :

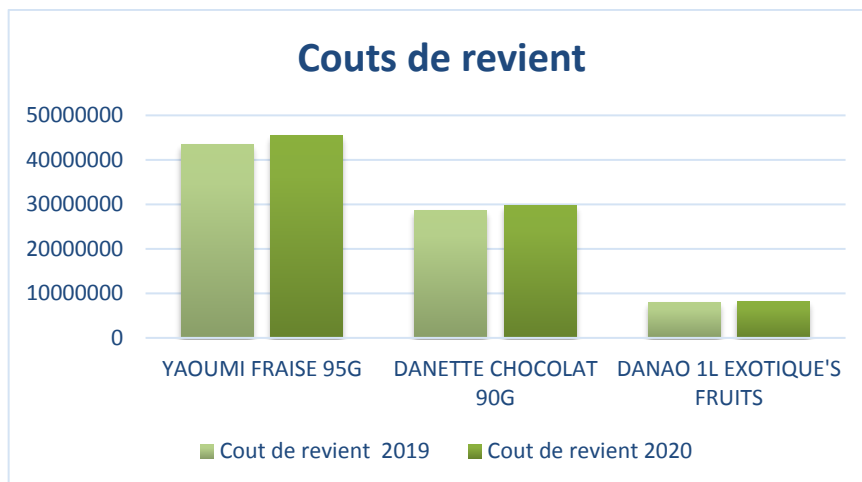
$$\text{Coût de revient} = \text{cout matières} + \text{les charges directes et indirectes}$$

Tableau N°23 : le coût de revient et sa variation pour les années 2019 et 2020

PRODUIT	Cout de revient 2019	Cout de revient 2020	Variation du CR
YAOURI FRAISE 95G	43348242,87	45405454,96	4,75%
DANETTE CHOCOLAT 90G	28667426,57	29798964,79	3,95%
DANA0 1L EXOTIQUE'S FRUITS	7951849,82	8152146,538	2,52%

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

Figure N°21 : Présentation graphique de la variation du cout de revient pour années 2019 et 2020



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

La variation croissante du cout matière entraine automatiquement une augmentation du cout de revient sur les trois produits Yaoumi Fraise, Danette Chocolat Et Danao Exotique's Fruits. Une variation qui est respectivement de **4,75%** **3,95%** **2,52 %**

2.3.2.3 Le taux de productivité

La productivité mesure la performance des ressources et l'efficacité des processus, c'est-à-dire le nombre ou la quantité de produits livrés par rapport au nombre d'heures travaillées ou au nombre d'employés,

Le calcul du taux de productivité se calcul comme suit :

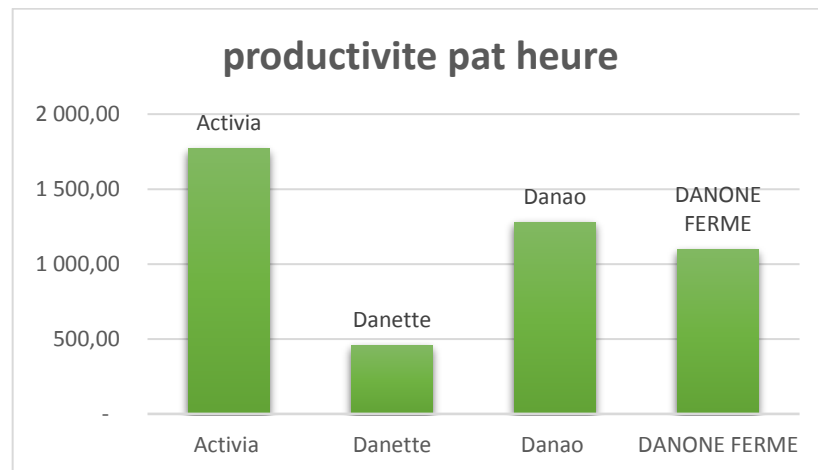
$$\text{La productivité} = (\text{la quantité produite} / \text{total d'heures travaillées}) * 100$$

Tableau N°24 : La productivité pour avril, mai & juin 2020

designation	avr.-20	mai-20	juin-20	TOTAL	Hrs de travail	productivite/Hrs
Activia	1 221 234	1 540 866	1 057 394	3 819 494,20	2160	1 768,28
Danette	362 930	332 396	287 877	983 203,63	2160	455,19
Danao	1 086 883	909 128	768 650	2 764 660,33	2160	1 279,94
DANONE FERME	743 612	1 001 641	624 705	2 369 957,59	2160	1 097,20
total	3 414 658	3 784 032	2 738 626	9 937 315,75	2160	4 600,61

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

Figure N°22 : représentation graphique de la productivité par heures



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

Nous pouvons constater d'après le graphique N°22 et le tableau ci-dessus qu'Activia est à la tête de la productivité de DDA (parmi les quatre produits étudiés) avec une productivité de 1768 tonnes par heure. Les produits Danone et Danao ont enregistré respectivement une productivité de 1097 et 1279 tonnes par heure.

Une productivité élevée peut apporter :

- Une amélioration des revenus ;
- Une mesure de la productivité par apport au capital humain ;
- Une mesure de la productivité par heure de chaque produit.

2.3.3 Tableau de bord des ressources humaines

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

❖ Elaboration d'un tableau de bord RH

L'élaboration d'un tableau de bord RH se construit à partir des indicateurs pertinents et fiables qui permettent de comprendre rapidement la situation de la SPA DDA, et de mesurer l'efficacité des systèmes RH. Dans notre cas, j'ai trouvé utile les 03 indicateurs suivants :

- ✓ **Le moyen humain**
- ✓ **Le taux d'encadrement**
- ✓ **Le taux d'absentéisme**

2.3.3.1 Le moyen humain

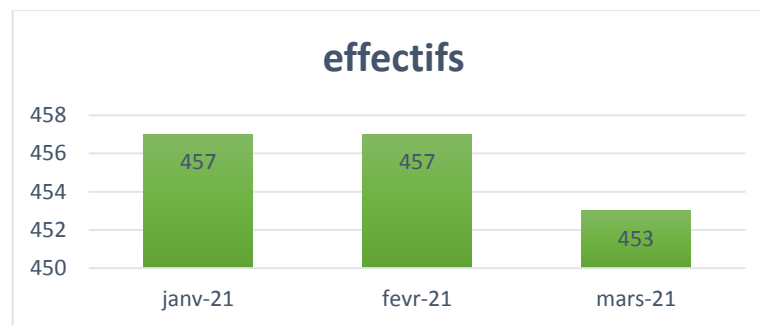
Nous allons analyser le nombre d'employés de la SPA DANONE pour les mois de janvier, février et mars

Tableau N°25 : Le nombre d'employés pour janvier, février et mars 2021

mois	Effectifs
janv-21	457
fevr-21	457
mars-21	453

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

Figure N°23 : Présentation graphique du taux d'encadrement pour janvier, février et mars



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

Nous constatons que le nombre d'effectifs diminue en mois de mars par rapport au mois de janvier passant ainsi de 457 à 453 salariés.

Les causes de cette diminution peuvent être les suivantes :

- Retraite ;
- Fin de contrat et licenciement ;
- Abandon de poste ;
- Essaie non concluant ;
- Démissions.

2.3.3.2 Le taux d'encadrement

Cet indicateur représente le nombre d'employés que chaque gestionnaire soutient, cet indice est lié à la performance des employés ainsi qu'à la rétention. Le taux d'encadrement se calcule comme suite :

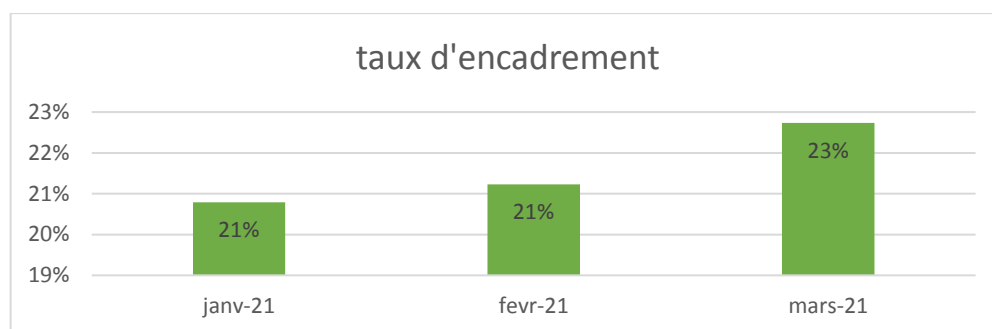
Taux d'encadrement= (Nombre d'encadrant dans la structure /Nombre de salariés) *100

Tableau N°26 : Le taux d'encadrement pour janvier, février et mars 2021

désignation	nombre de salaries	nombre d'encadrant	taux d'encadrement
janv-21	457	95	21%
fevr-21	457	97	21%
mars-21	453	103	23%

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

Figure N°24 : Présentation graphique du taux d'encadrement pour janvier, février et mars



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

Nous constatons que le taux d'encadrement pour les mois de janvier et février est de 21% puis 23% en mois de mars.

2.3.3.3 Le taux d'absentéisme

L'absentéisme est révélateur de l'état d'esprit des équipes dans une entreprise. De ce fait, il est important de connaître le nombre d'absence des employés et le taux d'absentéisme.

Le calcul du taux d'absentéisme se fait par la formule suivante :

Taux d'absentéisme= (total d'heure d'absence /total d'heure du travail) *100

Tableau N°27 : L'absentéisme pour janvier et février et mars

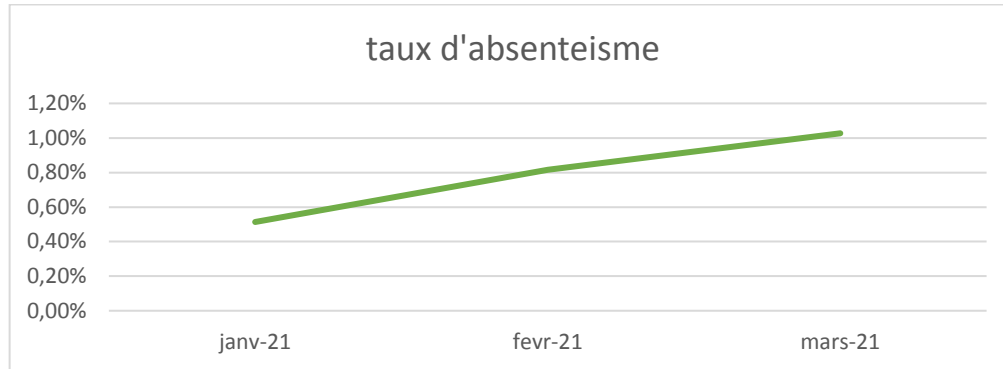
MOIS	absences	Heurs d'absence	Heurs de travaux	taux d'absentéisme
janv-21	54	432	84088	0,51%
fevr-21	82	656	80432	0,82%
mars21	107	856	83352	1,03%

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

Heures d'absences = nombre d'absences * 8heures

Heures de travail = nombre d'effectifs * nombre de travail en jours * 8 heures

Figure N°25 : Présentation graphique du taux d'absentéisme pour janvier et février et mars



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

Dans ce graphe nous remarquons que le taux d'absentéisme pour le mois de janvier est de 0,51%, et en mars il a augmenté à 1,03%. Nous remarquons que c'est un taux plus qu'admissible.

A cet effet, nous pouvons dire que la SPA DANONE arrive à gérer ses ressources humaines et quelle donne une importance pour son capital humain.

Les causes des absences se traduisent comme suit :

- Une mauvaise ambiance, ou les situations de stress qui peut conduire à un environnement professionnel défavorable.
- Les conditions de trajet.
- Les accidents de travail
- Enfin, les absences de confort, c'est-à-dire qui ne justifie par aucun motif valable.

2.3.4 Tableau de bord financier

❖ Elaboration d'un tableau de bord financier

Le tableau de bord financier a pour vocation d'éclairer la direction de l'entreprise sur l'évolution des indicateurs financiers afin de lui permettre de prendre des décisions rapides sans attendre la publication des documents comptables complets qui peuvent durer dans le temps.

Il répond en effet à de nombreux besoins :

- Evaluer la rentabilité de l'exploitation ;
- Gérer la trésorerie ;

- Apprécier la structure des actifs
- Mesurer la santé financière

Cette formation sur la conception du tableau financier permettra de mieux comprendre les concepts de la stratégie financière, de construire ses propres tableaux de bord financiers et ainsi maîtriser les techniques de pilotage financier de son activité. Dans ce cas nous avons jugé utile les indicateurs suivants :

- ✓ **Fonds de roulement (FR) ;**
- ✓ **Besoin en fonds de roulement (BFR) ;**
- ✓ **Trésorerie (TR).**

Tableau N°28 : Bilan de grandes masses « Actif » et « passif »

Libellé	Actif de 2019
Σ IMMOB	4 229 262 427
VE + VR + VD	4 331 043 895
Total actif (AF + AC)	8 560 306 322

Source : réalisé par nous-même à partir du bilan

Libellé	Passif 2019
CP + DLMT	4 233 452 914
DCT	4 336 853 408
Total passif (KP + PC)	8 560 306 322

Source : réalisé par nous-même à partir du bilan

2.3.4.1 Le fond de roulement

Le FR représente une ressource durable mise à disposition de l'entreprise pour financer des besoins du cycle d'exploitation ayant un caractère permanent. Il met en relation les investissements (emplois stables) et leurs financements (ressources stables).

La formule de calcul est la suivante :

$$\mathbf{FR = Ressources\ stables - emplois\ stables}$$

2.3.4.2 Le besoin en fond de roulement

C'est un indicateur très important pour les entreprises. Il représente les besoins de financement à court terme d'une entreprise résultant des décalages des flux de trésorerie correspondant aux décaissements et aux encaissements liés à l'activité opérationnelle.

La formule de calcul est la suivante :

$$\text{BFR} = \text{Actif circulant} - \text{passif circulant}$$

2.3.4.3 La trésorerie

C'est un indicateur comptable et financier fondamental pour une entreprise. Sa détermination, son analyse et son suivi permettent de pratiquer une gestion efficace des affaires.

La formule de calcul est la suivante :

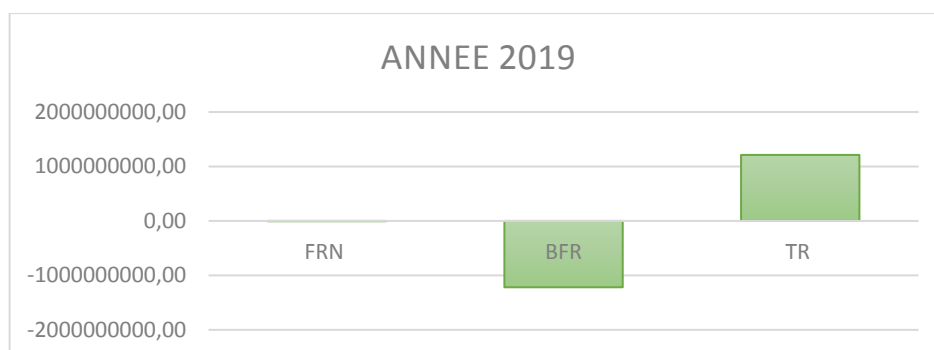
$$\text{TR} = \text{FR} - \text{BFR}$$

Tableau N°29 : Indicateurs financiers de la SPA DANONE

Libellé	Méthode de calcul	Année 2019
Fond de roulement	RS - ES = AC - DCT	- 5809 513
Besoin en fond de roulement	(AC - VD) - DCT	- 1 218 060 505
Trésorerie	FR - BFR = TR active - TR passive	1 212 250 992

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

Figure N°26 : Représentation graphique des indicateurs financiers de la SPA DANONE



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

Nous constatons que le Fond de roulement en 2019 est négatif du fait que les capitaux permanents n'arrivent pas à financer en totalité l'actif immobilisé. L'entreprise a également enregistré un BFR négatif, c'est à dire que les DCT arrivent à couvrir l'actif circulant et le surplus dégagé sert à alimenter la trésorerie nette. La TR est quant à elle positif, alors l'entreprise dispose encore de suffisamment de ressources pour financer la totalité de ses besoins.

2.2.3 Phase de mise en œuvre

Cette phase est constituée de deux étapes :

1) Etape 08 : Choix de progiciel

Aujourd'hui, les entreprises ont besoin d'exploiter un progiciel qui leur permet de faciliter les tâches des différentes structures de l'entreprise.

Le logiciel utilisé est l'ERP « SAP » qui permet :

- Garantie la fiabilité des informations ;
- C'est un système qui garantit la piste d'audit ;
- Il peut couvrir l'ensemble du Système d'Information (SI) de l'entreprise;
- Il garantit l'unicité des informations qu'il contient ;
- Aide à la décision rapide.

2) Etape 09 : intégration et déploiement de la solution

Par conséquent, notre tableau de bord sera peut-être fonctionnel et sa nécessité une formation spécifique pour le responsable du contrôle de gestion ainsi que son équipe (contrôleur de gestion)

2.2.4 Phase d'amélioration permanente

Cette phase est la dernière de la méthode GIMSI, elle est constituée de l'étape suivante :

1) Etape 10 : l'audit du système

L'audit a pour objet d'analyser la pertinence du système installé et de définir les actions nécessaires pour l'améliorer.

L'amélioration continue de la SPA DANONE se fait en quatre phases qui sont :

- Planifier ;
- Faire ;

- Vérifier ;
- Agir.

L'objectif final de DANONE est de :

- Accroître son part de marché ;
- Satisfaire les besoins et les attentes des clients ;
- Lancer de nouveaux produits sur le marché.

Conclusion

Pour avoir un pilotage efficace dans une organisation, il est nécessaire que cette dernière dispose de différents tableaux de bords, chacun de ces derniers, doit être lié à la structure qui lui convient.

Dans ce chapitre nous avons opté pour la méthode GIMSI qui nous a conduits à la conception et la réalisation d'un tableau de bord commerciale, production, ressource humaines et financier afin d'interpréter les écarts et les taux constatés.

L'importance du tableau de bord dans la SPA DANONE se traduit par la transmission d'un flash hebdomadaire sur les réalisations de la production et des ventes, afin de vérifier, analyser, contrôler et dégager les écarts entre les prévisions et les réalisations concernées. Ainsi, le contrôleur de gestion programme une réunion dans le nécessaire avec la direction générale et l'ensemble de la gérance pour débattre les écarts de réalisation et mettre en place des plans d'action pour remédier aux écarts constatés.

Conclusion générale

La mondialisation, la concurrence, ... sont des facteurs qui rendent plus complexe l'activité de l'entreprise, cette dernière se trouve obligée d'adapter une stratégie qui se traduit à court terme, d'où la nécessité de l'intégration du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est une démarche continue, il permet de préparer l'action en amont, par exemple par l'élaboration de budgets et en aidant à la fixation des objectifs et à l'allocation des moyens.

Le système d'information est très important pour l'entreprise car il renseigne en temps voulu sur le bon fonctionnement des centres de responsabilités, il assure la qualité de l'information qui va être utilisé par la suite par le contrôle de gestion pour l'éclairer au mieux.

Cependant, disposer de tout type d'information ne fera que broyer l'esprit du manager et de diminuer la capacité d'assimilation, pour cet état de fait l'information doit être pertinente, synthétique, fiable et surtout répondant aux besoins de l'utilisateur qui lui permet de prendre la bonne décision au temps adéquat. C'est dans ce cadre que s'inscrit le tableau de bord.

Le tableau de bord est un outil de gestion à court terme. Il constitue un support léger, rapide et dynamique à condition de bien l'exploiter. Il facilite à son destinataire la compréhension de l'état du système géré afin de faire des actions correctives.

Le tableau de bord de gestion a une grande place dans le service de contrôle de gestion, qui permet aux entreprises de mieux faire face aux complexités de l'environnement, d'avoir une vue d'ensemble, de détecter les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie.

Dans notre travail de recherche, nous avons essayé de montrer la place du contrôle de gestion dans l'entreprise et de savoir l'utilité du tableau de bord et de ses applications. En effet nous effectuons des recherches quantitative et qualitative au niveau de la SPA DANONE, notre cas pratique nous a permis d'utiliser nos connaissances théoriques pour construire tableau de bord de gestion, afin de répondre aux hypothèses que nous avons citées dans l'introduction générale :

- La première hypothèse qui stipule que l'entreprise Danone dispose d'un tableau de bord efficace et claire est confirmée
- Pour une meilleure gestion du tableau de bord, il convient de respecter l'enchaînement des étapes de conception préconisé par la méthode GIMSI. Ce qui confirme notre deuxième hypothèse.

Un stage d'un mois, n'a pas été suffisant pour mener à bien notre projet d'application de la méthode GIMSI, en raison de l'impossibilité d'obtenir toutes les informations requises. Malgré ces informations limitées, qui nous ont empêchés de toucher à tous les points liés à notre thème, nous avons fait de notre mieux, pour élaborer ce tableau de bord.

Au final, ce travail nous a permis de développer un modèle de façon d'abord conceptuelle puis appliquée, au cas des activités de l'entreprise. Il nous a permis d'acquérir de nombreuses connaissances théoriques et de pouvoir les mettre en œuvre, dans le cadre de la gestion de l'entreprise, pourra servir d'aide à ses consultants.

Bibliographie

Ouvrages

- ✓ A.Khemakhem, J.L. ARDOIN « Introduction au contrôle de gestion » Bordas, 1971
- ✓ Alain FERNANDEZ, « L'essentiel du tableau de bord» Edition ORGANISATION, paris, 2013
- ✓ Alain FERNANDEZ, « Les nouveaux tableaux de bord des managers » 3^{ème} Edition ORGANISATION Edition, paris, 2007
- ✓ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, « Contrôle de gestion », DCG11, 2[°]émé édition DUNOD, Paris 2014
- ✓ BERNARD Auge, GERALD Naro « Mini manuel de contrôle de gestion » édition DUNOD paris 2011
- ✓ BOURGUIGNON. A, MALLERT. V, NORREKLIT. H, « Balancedscorecard versus French tableau de bord : beyond dispute, a cultural and ideological perspective », 2001
- ✓ CAROLINE Selmer « La boîte à outils du contrôle de gestion » édition DUNOD, Paris 2013
- ✓ CHRISTELLE Baratay Et Laurence Monaco « Contrôle de gestion cours et applications corrigées » DCG 11, 8[°]émé édition 2019-2020
- ✓ DEMEESTERE.R, LORINO.PH, MOTTIS.N, Contrôle de gestion et pilotage d'entreprise, Ed. DUNOD, Paris, 2002
- ✓ DORIATH.B, « contrôle de gestion en 20 fiche », édition Dunod, Paris, 2008
- ✓ DUBRULLE Louis et JOURDIN Didier, « Comptabilité analytique et gestion », DUNOD, Paris, 2003,
- ✓ ERIC Margotteau « contrôle de gestion » DECF Edition ellipses 2001
- ✓ FERNANDEZ, [2005] ; « L'essentiel du tableau de bord,» Paris, Édition ORGANISATIONS, 2005
- ✓ GERVAIS Michel « Contrôle de gestion » 6[°]ème édition ECONOMICA Paris
- ✓ GERVAIS Michel « Contrôle de gestion » 9[°]ème édition ECONOMICA Paris 2009
- ✓ GRANDGUILLOT Béatrice et Francis « L'essentiel du contrôle de gestion » 9^{ème} édition GUALINO, Paris, 2016
- ✓ Grandguillot Francis, « Comptabilité analytique », GALINO, Paris, 1998
- ✓ HENRI Bouquin, « Le contrôle de gestion », les éditions GESTION PUF, 5^{ème} édition, Paris, 1986,
- ✓ JACK Forget, « Gestion budgétaire, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise », édition ORGANISATION, Paris, France, 2005

- ✓ JACQUES Renard, SOPHIE Nussbaumer, FABIENNE Oriot «Audit interne et contrôle de gestion » 2^{ème} édition EYEROLLES
- ✓ JEAN-PIERRE GRANDE, Cours : « Processus d'élaboration des budgets », ESCP EUROPE, Contrôle de gestion, 2014,
- ✓ Laurent CAPELLETTI, Philippe Baron, Gérard desmaison, François-Xavier Ribiollet « toute la fonction contrôle de gestion » édition DUNOD 2014
- ✓ Marie-Noëlle Désiré- Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie kacher, Marc Polossat « le grand livre du contrôle de gestion » (2013) Edition EYROLLES
- ✓ MICHEL COUCOUREUX, THIERRY CUYAUBERE « contrôle de gestion manuel et applications » 3^{ème} édition NATHAN, paris
- ✓ SABINE Sapari, Guy Solle, LOUIS le cœur «management et contrôle de gestion DSCG 3 » 3^{ème} édition DUNOD 2018
- ✓ SELMER C. « Concevoir le Tableau de Bord ».2eme Ed, DUNOD, Paris, 2003,
- ✓ Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON « les nouveaux visages du contrôle de gestion » 4^{ème} édition DUNOD, 2012

Thèses et mémoires

- ✓ BARA S, BELAID F (2013), « Mise en place d'un système de calcul de coût par la méthode ABC cas entreprise Danone Djurdjura » mémoire fin de cycle, pages 5
- ✓ BENYAHIA Ounissa, NEDJMA Kahina « Meilleur tableau de bord de gestion comme meilleur outil de contrôle de gestion » Université Abderrahmane Mira
- ✓ HAZEM Nadia, ZAIR Abir « LE TABLEAU DE BORD : OUTIL DU CONTROLE DE GESTION Cas de la filiale - CEEG –SONELGAZ » Ecole Supérieure de Commerce-Alger
- ✓ Rafika BOURAIB « tableaux de Bord, Outils de Pilotage de Mesure et d'Evaluation de la Performance de l'Entreprise. Cas Pratique NAFTAL » Thèse de doctorat de l'université Mouloud Mammeri Tizi-Ouzou, 2015

Sites Web

- ✓ [https:// www.tifawt.com](https://www.tifawt.com)
- ✓ <https://fr.scribd.com/>
- ✓ Lexique de finance, paru dans le site www.vernimme.net, le 24 février 2013, SP

Annexes

Annexes 01 : Le tableau de bord de gestion de l'entreprise DANONE pour l'année 2019

	YAOUMI FRAISE	DANETTE CHOCOLAT	DANAO 1L EXOTIQUE'S
Tonnage	1 071,22	501,82	298,50
CANN/KG	125,08	208,95	90,83
CANN Total	133 992 758,40	104 854 446,36	27 113 266,93
Cout matière par produit	33 560 743,07	24 571 287,44	5 828 400,30
Cout matière par tonnes	31329,50902	48964,10561	19525,31516
Manuf Labour	1 267,10	1 074,45	1 036,39
total maintenance	1710,16	1258,56	1150,23
Utilités	582,734	430,484	423,024
Total Dépréciation	3054,82	2363,12	2674,31
FGL (pertes)	21,74902	1188,93	14,6879
Over Head LAB	1228,01	907,16	891,44
OTHER COST	1272,22	939,822675	923,537459
Cout directe et indirecte	9 787 499,79	4 096 139,13	2 123 449,52
Cout production par produit	43 348 242,87	28 667 426,57	7 951 849,82
Cout production par tonnes	40 466,30	57 126,63	26 638,93
Marge sur Cout Production	90 644 515,53	76 187 019,79	19 161 417,11
% Marge sur Cout Production	0,68	0,73	0,71

Annexes 02 : Le tableau de bord de gestion de l'entreprise DANONE pour l'année 2020

	YAOUMI FRAISE	DANETTE CHOCOLAT	DANAO 1L EXOTIQUE'S
Tonnage	1 071,22	501,82	298,50
CANN/KG	135,09	208,95	96,28
CANN Total	144 712 179,07	104 854 446,36	28 740 062,94
Cout matière par produit	35 226 455,17	25 538 980,09	5 943 759,03
Cout matière par tonnes	32 884,48	50 892,46	19 911,77
Manuf Labour	1 317,78	1 117,43	1 077,85
total maintenance	1778,5664	1308,9024	1196,2392
Utilités	606,04336	447,70336	439,94496
Total Dépréciation	3177,0128	2457,6448	2781,2824
FGL (pertes)	22,6189808	1236,4872	15,275416
Over Head LAB	1277,1304	943,4464	927,0976
OTHER COST	1323,1088	977,415582	960,4789574
Cout directe et indirecte	10 178 999,79	4 259 984,70	2 208 387,50
Cout production par produit	45 405 454,96	29 798 964,79	8 152 146,54
Cout production par tonnes	42 386,74	59 381,49	27 309,93
Marge sur Cout Production	99 306 724,11	75 055 481,57	20 587 916,41
% Marge sur Cout Production	0,69	0,72	0,72

Annexe 03 : tableau représentant le chiffre d'affaire pour l'année 2019

Articles	Tonnage	CANN/KG	CANN Total
YAOUMI FRAISE 95G	1 071,22	125,08	133 992 758,40
DANETTE CHOCOLAT 90G	501,82	208,95	104 854 446,36
DANAO 1L EXOTIQUE'S FRUITS	298,50	90,83	27 113 266,93

Annexe 04 : tableau représentant le chiffre d'affaire pour l'année 2020

Articles	Tonnage	CANN/KG	CANN Total
YAOUMI FRAISE 95G	1 071,22	135,09	144 712 179,07
DANETTE CHOCOLAT 90G	501,82	208,95	104 854 446,36
DANAO 1L EXOTIQUE'S FRUITS	298,50	96,28	28 740 062,94

Annexe 05 : Tableau représentant les prix des matières premières 2019 et 2020

Code	Désignation	Prix 2019	Prix 2020
10110250	FLAVOR CHERRY 537100S	-	0,00
10079764	CAP 1L ORANGE PINEAPPLE	1,55	1,59
10131494	HDPE scew cap Cocktail	1,59	1,61
10204150	DANAO EXOTIQUES 5VITAM 236ML (RAHO WOULA)	4,61	4,68
10204140	DANAO ORANGE/ANANAS 236ML (RAHO WOULA)	4,64	4,71
10204333	DANAO ORANGE/ANANAS 1L (RAHO WOULA)	8,54	8,67
10204149	DANAO FRUITS EXOTIQUES 1L (RAHA WOULA)	8,57	8,69
10160545	CULTURE MM100	10,45	10,61
10201039	CHY-MAX® POWDER NB	23,00	23,35
10000675	SKIMMED MILK	28,62	30,05
10254355	DECOR YAOUMI STRAWBERRY 95g "ET+"	30,27	32,70
10255406	DECOR YAOUMI BANANE/LEMON 95g "ET+"	30,95	33,43
10255409	DECOR YAOUMI CHER/FRUIT COCKTAIL 95g"ET+	31,25	33,75
10255404	DECOR YAOUMI PEACH/APRICOT 95g "ET+"	34,54	37,30
10255405	MIX PAP YAOUMI PEACH/APRICOT 95g "ET+"	48,00	48,72
10195418	MIXPAP DANETTE CHOCOLATE NEW ADDITIVES	50,32	54,35
10255403	MIXPAP YAOUMI STRAWBERRY 95g "ET+"	54,00	58,32
10247080	MIXPAP DANINO NATURE SUCRE X 4 "2015"	56,33	60,84
10255488	MIXPAP YAOUMI CHER/FRUIT COCKTAI 95g"ET+	56,84	61,38
10247079	MIXPAP DANINO STRAWBERRY X 4 "2015"	57,40	61,99
10255408	MIXPAP YAOUMI BANANE/LEMON 95g "ET+"	65,00	70,20
10079646	SUGAR	67,56	67,56
10079756	GRANULATE PE	134,65	137,35
10079695	ACIDE CITRIQUE	157,38	160,53

10079697	CALCIOL	193,18	197,04
10000682	FRESH CREAM	200,55	210,58
10141186	POUDRE PERMEAT LACTOSERUM VARIOLAC 836	204,12	207,18
10121765	BPS Sheet 308x0, 85 mm / Red Monochrome	225,72	243,78
10093482	BPS 308 *0.85 BLUE	239,87	259,06
10079703	AMIDON MODIFIE NATIONAL 465	243,14	246,79
10255489	BPS FOAM 398*0.90 "ET+"	246,00	265,68
10226024	STRAWBERRY PULP PREPARATION DJ11480-09	247,66	251,38
10079755	GRANULATE MB	253,39	258,46
10079692	CONCENTRATED FRUIT JUICE APPLE /PEAR CC-	263,83	269,11
10126610	Concentré de jus FRUITMIX 7-60117-999	270,00	274,05
10000672	POUDRE DE LAIT 0% MEDIUM HEAT	310,02	325,52
10079752	BPS 270*0,90 BROWN	325,83	351,90
10242018	PINEAPPLE JUICE CONCENTRATE 750 859	435,00	441,53
10242019	ORANGE JUICE CONCENTRATE 792 045	465,00	471,98
10079699	CALCIUM CITRATE MICRONISE TRICALCIUM CIT	523,03	533,49
10242017	8 FRUIT JUICE CONCENTRATE 792 032	534,00	542,01
10079701	CARBOXY METHYL CELLULOSE SODIUM	554,15	565,23
10079705	POUDRE DE CACAO GT 50 10/12%	565,24	573,72
10079700	GOMME GUAR GRINSTED GUAR 225	723,99	738,47
10109480	FLAVOR APRICOT DA 920 675	877,93	895,49
10090197	FLAVOR PEACH L-503650 0,1%	966,11	985,43
10119022	Colorant Bêta-carotène BC-140A-WSS	1 168,79	1 192,16
10175274	FRUIT COCKTAIL FLAVOUR DN190431	1 324,00	1 343,86
10079670	FLAVOR LEMON 547388 T 0,2%	1 355,36	1 382,47
10079759	LS-STRIPT-MPM	1 387,34	1 415,08
10088444	FLAVOR STRAWBERRY DA877991 0,1%	1 550,12	1 581,12
10126609	Arôme Tropical DN011245	1 808,34	1 835,47
10079681	FLAVOR DANA O ORANGE 547 046A	2 183,84	2 227,51
10090192	FLAVOR BANANA 547382 T10 0,1%	2 263,28	2 308,55
10122354	AROME CHOCOLAT DA834105	2 442,62	2 479,26
10079702	GELIFIANT SATIAGEL ADF 23	2 731,29	2 772,26
10079678	FLAVOR DANA O PINEAPPLE 76136-33	3 985,44	4 065,15
10079664	CULTURE DANONE F-DVS DN542024	5 409,29	5 517,47
10119023	Dry Vitamin D3 100 CWS/AM	15 551,16	15 862,18
10126608	Vitamines Danone Premix DAN5	27 712,71	28 128,40

Annexe 06 : Tableau représentant les charges directes et indirectes pour l'année 2019

Manuf Labour	total maintenance	Utilités	Total Dépréciation
1 267,10	1710,16	582,734	3054,82
1 074,45	1258,56	430,484	2363,12
1 036,39	1150,23	423,024	2674,31

FGL (pertes)	Over Head LAB	OTHER COST	Cout directe et indirecte
21,74902	1228,01	1272,22	9 787 499,79
1188,93	907,16	939,822675	4 096 139,13
14,6879	891,44	923,537459	2 123 449,52

Annexes 07 : Tableau représentant les charges directes et indirectes pour l'année 2020

Manuf Labour	total maintenance	Utilités	Total Dépréciation
1 317,78	1778,5664	606,04336	3177,0128
1 117,43	1308,9024	447,70336	2457,6448
1 077,85	1196,2392	439,94496	2781,2824

FGL (PERTES)	Over Head LAB	OTHER COST	Cout directe et indirecte
22,6189808	1277,1304	1323,1088	10 178 999,79
1236,4872	943,4464	977,415582	4 259 984,70
15,275416	927,0976	960,4789574	2 208 387,50

Annexe 08 : Tableau représentant le chiffre d'affaire net globale

	janv.-20	févr.-20	mars-20	avr.-20
Cann	1 086 139	1 165 778	1 112 937	972 812
Vol	7 189,73	7 717,89	7 333,33	6 469,71

Annexe 09 : Tableau représentant le nombre d'effectifs, d'encadrants et d'absences

mois	effectifs	encadrement	absences	ab non justifiées
janv-21	457	95	54	27
fevr-21	457	97	82	13
mars-21	453	103	107	14

Annexe 10 : tableau représentant les ventes en quantités pour l'année 2020

	Volumes / mois		avr.-20	mai-20	juin-20	juil.-20
Prévisionne I	Activia	Ferme Aro	1 361	1 385	1 268	1 119
	Dessert	Danette	310	304	265	252
	Danao	Grand Format	887	995	832	999
	Core	DANONE FERME	799	1 000	649	582
Réalisé	Activia	Ferme Aro	1 221	1 541	1 057	1 123
	Dessert	Danette	363	332	288	227
	Danao	Grand Format	1 087	909	769	949
	Core	DANONE FERME	744	1 002	625	744

Annexe 11 : tableau représentant les ventes en valeur pour l'année 2020

	CAN/kg	CAN/kg
	avr-20	mai-20
prévisionnel	187 000,00	187 000,00
	215 500,00	213 500,00
	993 000,00	993 000,00
	130 000,00	130 000,00
Réalisé	186 000,00	188 000,00
	223 000,00	213 000,00
	997 000,00	992 000,00
	128 700,00	129 000,00

Annexe 12 : tableau représentant les volumes production pour l'année 2020

désignation	avr.-20	mai-20	juin-20
Activia	1 221 234	1 540 866	1 057 394
Danette	362 930	332 396	287 877
Danao	1 086 883	909 128	768 650
DANONE FERME	743 612	1 001 641	624 705

Annexe 13 : Tableau représentant le chiffre d'affaire des produits Yaoumi, Danette, Danao

Code SAP	Désignation	CANN/KG	CANN/KG 2020
105197	Yaoumi fraise	125,08	135,09
28067	Danette Chocolat	208,95	208,95
52559	DANA0 1L EXOTIQUE'S FRUITS	90,83	96,28

Table des matières

Remerciements	
Dédicace	
Liste des abréviations	
Liste des tableaux	
Liste des figures	
Sommaire	
Introduction générale.....	1
Chapitre 1 : Aspect théorique sur le contrôle de gestion.....	5
Introduction.....	5
Section 1 : Notions sur le contrôle de gestion.....	6
1.1 Historique et évolution du contrôle de gestion	6
1.2 Définitions du contrôle de gestion.....	8
1.2.1 Définition des concepts contrôle/gestion.....	8
1.2.2 Définitions de base.....	9
1.2.3 Des Conceptions plus actuelles.....	11
1.3 Caractéristiques du contrôle de gestion	13
1.4 Les missions, objectifs et limites du contrôle de gestion	14
1.4.1 Les missions du contrôle de gestion.....	14
1.4.2 Les objectifs du Contrôle de gestion.....	15
1.4.3 Les Limites du contrôle de gestion.....	15
Section 2 : l'organisation et la place du contrôle de gestion dans les entreprises.....	16
2.1 La fonction de contrôle de gestion selon la nature de l'entreprise.....	16
2.1.1 Le contrôle de gestion dans les entreprises privées	16
2.1.1.1 Le contrôle de gestion dans les T.P.E.	16
2.1.1.2 Le contrôle de gestion dans les P.M.E.	16
2.1.2 Le contrôle de gestion dans les grandes entreprises.....	17
2.1.3 Le contrôle de gestion dans les organisations publiques.....	18
2.2 La place du contrôle de gestion dans l'organigramme	18
2.2.1 Une position fonctionnelle	18
2.2.2 Une position d'état-major.....	19
2.3 Les différents niveaux de contrôle	20
2.4 Le processus du contrôle de gestion.....	21
2.4.1 La planification.....	21
2.4.2 Budgétisation	22
2.4.3 Action et suivi des réalisations	22
2.5 Le métier de contrôleur de gestion au sein de l'entreprise.....	24

2.5.1 Le rôle du contrôleur de gestion	24
2.5.2 Comparaison avec le rôle d'auditeur.....	25
2.5.3 Les fonctions du contrôleur de gestion	25
2.5.3.1 Reporting d'activité.....	26
2.5.3.2 Budgets, plan, et prévisions	26
2.5.3.3 Coûts et marges	26
2.5.3.4 Etudes spécifiques et processus.....	27
2.5.4 Le portrait du contrôleur de gestion.....	27
Section 3 : les outils et méthodes de contrôle de gestion	29
3.1 La comptabilité analytique.....	29
3.1.1 Définition.....	29
3.1.2 Objectifs de la comptabilité analytique	30
3.1.3 Différentes méthodes de calcul des coûts	30
3.1.3.1 La méthode des coûts complets.....	31
3.1.3.2 Le calcul des coûts des unités d'ouvres	32
3.1.3.3 La méthode direct costing (coût variable).....	33
3.1.3.4 La méthode ABC (activity-based-costing)	34
3.2 La gestion budgétaire.....	35
3.2.1 Définition.....	35
3.2.2 Rôle de la gestion budgétaire.....	36
3.2.3 Les fonctions de la gestion budgétaire.....	36
3.3 Le système d'information	37
3.3.1 Définition.....	37
3.3.2 Finalités du système d'information de gestion.....	37
3.3.3 Le fonctionnement du système d'information de Contrôle de gestion	37
3.4 Le tableau de bord de gestion.....	38
Conclusion.....	39
Chapitre 2 : le tableau de bord de gestion comme outil de contrôle de gestion.....	41
Introduction	41
Section 1 : notions générales sur le tableau de bord	42
1.1 Définitions du tableau de bord.....	42
1.2 Les différentes typologies du tableau de bord	43
1.2.1 Les trois types traditionnels du TDB.....	43
1.2.1.1 Le tableau de bord de gestion.....	43
1.2.1.2 Le tableau de bord stratégique.....	43
1.2.1.3 Le tableau de bord opérationnel	44

1.3 Le rôle d'un tableau de bord de gestion.....	44
1.3.1 Tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison.....	44
1.3.2 Tableau de bord, aide à la décision.....	44
1.3.3 Tableau de bord, outil de dialogue et de communication.....	45
1.4 Caractéristiques et objectifs du TDB de gestion.....	45
1.5 Objectifs du tableau de bord.....	47
Section 2 : outils et indicateurs du tableau de bord de gestion	48
2.1 Les outils du tableau de bord de gestion	48
2.1.1 Les écarts.....	48
2.1.2 Les ratios	48
2.1.3 Les graphes	48
2.1.4 Les clignotants	50
2.1.5 Les multimédias.....	51
2.1.6 Les commentaires.....	51
2.2 Indicateurs du tableau de bord de gestion.....	51
2.2.1 Définition de l'indicateur.....	51
2.2.2 Qualités d'un bon indicateur.....	52
2.2.3 La typologie de l'indicateur.....	53
2.2.4 Les fonctions et limites du tableau de bord de gestion.....	53
Section 3 : la conception du TBG et son apport au contrôle de gestion	55
3.1 Les principes de conception du tableau de bord de gestion.....	55
3.1.1 Une cohérence et de pertinence	55
3.1.2 Un contenu synoptique et agrégé	55
3.1.3 La rapidité d'élaboration et de transmission.....	56
3.2 Les méthodes et étapes de conception d'un tableau de bord.....	56
3.2.1 La méthode GIMSI	56
3.2.2 La méthode JANUS.....	58
3.2.3 La méthode OVAR.....	58
3.2.4 La méthode des cinq étapes et quatorze outils.....	60
3.3 La relation du tableau de bord de gestion avec le contrôle de gestion	62
3.3.1 Comparaison entre TBG et tableau de bord reporting	63
3.3.2 Comparaison entre TBG et le balanced scorecard.....	64
Conclusion.....	66
Chapitre 3 : Conception d'un BTG et son apport à la fonction « contrôle de gestion ».....	68
Introduction.....	68
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil	69

1.1 Historique.....	69
1.1.1 Groupe DANONE	69
1.1.2 Historique de la laiterie DJURDJURA	70
1.1.3 Partenariat entre le groupe DANONE et la laiterie DJURDJURA	71
1.1.4 La situation géographique.....	71
1.2 Les objectifs de l'entreprise.....	71
1.3 Le marché de DANONE	72
1.3.1 Les capacités de production de l'usine	72
1.3.2 DANONE actuellement.....	73
1.4 Les missions de l'entreprise.....	73
1.4.1 La direction générale	74
1.4.2 La direction des ressources humaines	74
1.4.3 La direction industrielle.....	74
1.4.4 La direction finance	75
1.4.5 La direction recherche et développement	75
1.5 Présentation du département Finance et contrôle de gestion.....	77
1.5.1 Contrôle de gestion.....	77
1.5.2 Comptabilité.....	78
1.5.3 Service de trésorerie.....	78
1.5.4 Informatique.....	78
1.6 Relation entre le contrôle de gestion et les autres sévices de l'entreprise.....	79
Section 2 : Conception du tableau de bord de gestion de l'entreprise Danone.....	81
2.1 Présentation du tableau de bord au sein de la SPA DANONE. Erreur ! Signet non défini.	
2.1.1 La place du TBG	81
2.2.2 La mise en forme du TBG	81
2.2.3 Analyse du TBG	81
2.2 Conception du tableau de bord de gestion au sein de la SPA DANONE	82
2.2.1 Phase d'identification.....	82
2.2 Phase de conception	83
2.3.1 Tableau de bord commercial.....	85
2.3.1.1 La marge	86
2.3.1.2 Chiffre d'affaire.....	87
2.3.1.3 Nombre de nouveaux clients.....	93
2.3.2 Tableau de bord de production.....	94
2.3.2.1 Le coût matière.....	94

2.3.2.2	Coûts de revient	95
2.3.2.3	Le taux de productivité	96
2.3.3	Tableau de bord des ressources humaines	97
2.3.3.1	Le moyen humain	98
2.3.3.2	Le taux d'encadrement	98
2.3.3.3	Le taux d'absentéisme.....	99
2.3.4	Tableau de bord financier	100
2.3.4.1	Le fond de roulement	101
2.3.4.2	Le besoin en fond de roulement	102
2.3.4.3	La trésorerie.....	102
2.2.3	Phase de mise en œuvre	103
2.2.4	Phase d'amélioration permanente	1033
	Conclusion.....	105
	Conclusion générale	107
	Bibliographie	110
	Annexes	113
	Table des matières.....	119