

Université Mouloud MAMMERY de Tizi-Ouzou
Faculté des sciences économiques commerciales et des sciences de gestion
Département : des sciences de gestion



Mémoire de fin d'études

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

Option : Finance d'entreprise

Thème

**Le tableau de bord : outil de contrôle, de pilotage
et d'aide à la prise de décision, cas de l'EATIT
de DRAA BEN KHEDDA**

Présenté Par :

- OUAMRI Nadia
- OUAMRI Sabrina

Encadré par :

M^r. FERRAT Marzouk

Les membres du jury :

- Président : M^r MEZIANI Yacine, MAA, UMMTO
- Examineur : M^r HABBAS Boubekeur, MAB, UMMTO
- Rapporteur : M^r FERRAT Marzouk, MAB, UMMTO

Année 2015/2016

Remerciements

Louange à Dieu de nous avoir permis d'effectuer ce travail.

Nos remerciements s'adressent en premier et en particulier à notre promoteur « Mr FERRAT Marzouk » pour la confiance qu'il nous a accordé en acceptant d'encadrer ce travail, aussi pour ses multiples conseils et ses qualités humaines.

Nos remerciements s'adressent aussi aux membres du jury d'avoir accepté d'évaluer le présent mémoire.

Nous tenons à exprimer notre gratitude et sincère reconnaissance à l'ensemble à l'ensemble de nos enseignants, pour leurs orientations et leurs conseils.

Nous exprimons également notre gratitude envers le personnel de l'Entreprise Algérienne de Textiles Industrielles et Technique (EATIT) de Draa Ben Khedda qui nous ont accueillis pendant notre stage, en particulier Madame H. KHALDI.

Enfin, toutes notre gratitude et respect pour tous ceux qui ont participé de près ou de loin à l'élaboration de ce présent travail.

Dédicaces

Nous dédions ce travail :

A nos parents en témoignage de leurs sacrifices et leurs encouragements.

A nos sœurs et frères pour leur soutien.

A nos amis en souvenirs de bons moments passés ensemble

Sommaire

Introduction générale	1
CHAPITRE I : Le contrôle de gestion et son rôle dans l'entreprise	
Introduction	4
Section 1 : Le développement et la définition du contrôle de gestion et son rôle	5
Section 2 : Les objectifs et les missions du contrôle de gestion	10
Section 3 : Les outils et le processus du contrôle de gestion	14
Conclusion	36
CHAPITRE II : L'approche théorique du pilotage	
Introduction	37
Section 1 : Définition et processus de pilotage	38
Section 2 : Principes et indicateurs de pilotage	44
Section 3 : Les comités et les outils de pilotage	49
Conclusion	54
Chapitre III : Une application de la mise en place d'un tableau de bord	
Introduction	55
Section 1 : La structure organisationnelle de l'EATIT	56
Section 2 : La conception et la réalisation du tableau de bord au sein de l'EATIT	69
Section 3 : Les faiblesses de l'EATIT et préconisation	82
Conclusion	85
Conclusion générale	Erreur ! Signet non défini.

INTRODUCTION

GENERALE

Introduction générale :

Les approches du management qui intègrent les démarches comme la création de valeurs, la qualité totale, l'entreprise orientée client ou stratégie, le développement durable, contribuent à faire jouer au tableau de bord un rôle dans la mise en œuvre du changement.

Le tableau de bord est un outil de gestion regroupant les indicateurs financiers et non financier les plus pertinents pour permettre aux responsables de piloter la performance de leur activité.

Si l'on veut piloter correctement une entreprise, il faut la traiter comme un système, un exercice exigeant qui impose de réunir des éléments nombreux, dont traduit une dimension d'un tout complexe.

Le pilotage est un outil qui favorise la cohésion et la solidarité de l'équipe dirigeante grâce à une information partageable a travers des données synthétiques, homogènes, fiables et plus rapides sur tout ou partie de l'entreprise ou des groupes. L'amélioration du degré de pertinence de l'information produite engendrera une plus grande réactivité de l'entreprise pour la prise des décisions majeures.

Le pilotage de l'entreprise s'appuie essentiellement sur le contrôle de gestion qui doit donner à ses responsables les éléments nécessaires à la maîtrise de leur activité, plus explicitement, les responsables d'une entreprise qui voudront orienter et ajuster son fonctionnement en prenant rapidement les décisions leurs donnant toutes les chances d'atteindre leur objectif, seront obligés de contrôler en permanence l'activité de leur entreprise.

C'est dans ce contexte, que les entreprises publiques doivent être pilotées en temps réel et non pas après coup, afin de créer les meilleures conditions de prise de décision.

Objet de la recherche :

L'objet de notre travail doit également être clairement communiqué et bien compris. Il s'agit d'acquérir des connaissances, de rechercher collectivement des améliorations qui demande beaucoup de concentration, d'attention et d'énergie pour développer fortement notre motivation, essayons d'atteindre quelques objectifs fixés car l'essentiel pour le moment c'est de travailler sérieusement et régulièrement.

Problématique :

Notre étude vise à révéler l'importance de contrôle de gestion et spécialement de l'un de ses outils, à savoir le tableau de bord.

En fait, ils croient l'utiliser en se basant sur les rapports d'activités et qui sont très fastidieux à lire ou encore, sur des canevas qui sont établis après coup.

Or, le tableau de bord au niveau de la direction générale est un recueil d'indicateurs majeurs de nos entreprises. Chaque pilote d'indicateur met à jour la valeur de celui-ci, chaque mois, et le plan d'action associé. Ensuite le secrétariat de la direction générale collecte les différents indicateurs pour en faire un dossier d'une douzaine de pages qui circule de service en service, sauf cas exceptionnel, il n'y a pas de réunion mensuelle permettant de partager avec l'ensemble des responsables de services les évolutions de ces indicateurs.

Le sujet est d'autant plus important que la fonction de contrôle de gestion qui occupe une place négligeable dans la culture managériale de nos entreprises, il faut donc à la fois sensibiliser, faire découvrir et convaincre de l'utilité de cette fonction en général, et de l'un de ses outils qui est le tableau de bord en particulier.

Ainsi, le pilotage n'est pas uniquement destiné aux remontées d'informations, ou au contrôleur de gestion, c'est avant tout un moyen pour les responsables de s'investir dans la gestion. Donc sa mise en place aura forcément des implications organisationnelles et humaines importantes, celle-ci devront avoir été analysées soigneusement au démarrage du projet afin d'éviter de semer la confusion, voire de déstabiliser l'entreprise.

A ce titre nous formulons la problématique suivante :

« Comment le tableau de bord peut être considéré comme un outil de contrôle et de pilotage ? ».

Le souci d'importance nous mène à poser au préalable un certain nombre de questions afin d'expliquer notre problématique à savoir :

- Qu'est-ce que le contrôle de gestion et quel est son rôle ?
- Qu'est-ce qu'un tableau de bord et comment le réaliser ?
- Existe-t-il un tableau de bord au sein de l'EATIT ?

Méthodologie de recherche :

C'est pour répondre à toutes ces questions que nous avons effectué ce travail. Pour ce faire, nous avons opté pour une méthode descriptive basée sur la recherche documentaire, ouvrages,

la consultation des sites internet, une méthode analytique basée sur des entretiens avec le personnel de l'entreprise, l'analyse et l'interprétation des documents internes de l'entreprise.

Démarche de la recherche :

C'est dans cet esprit que nous avons effectué ce travail de recherche. Il est scindé en deux parties, l'une est théorique et l'autre pratique. Il se compose aussi de trois chapitres. Le premier porte sur « le contrôle de gestion et son rôle dans l'entreprise » ou nous avons donné plusieurs définitions de contrôle de gestion et son rôle, tout en expliquant les objectifs et les missions des contrôleurs de gestion, le processus et les outils dont il dispose pour aider les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion à savoir, entre autre le pilotage qui fera l'objet du second chapitre, intitulé « Approche théorique du pilotage » ou nous avons présenté succinctement la définition, processus, les principes et les indicateurs de pilotage en passant par les outils de pilotage.

Enfin, dans le troisième et le dernier chapitre on précèdera à l'étude de cas d'une entreprise qui est l'EATIT ce qui nous permettra d'illustrer notre partie théorique. Dans un premier temps nous présenterons l'entreprise ainsi l'organigramme de l'entreprise. Nous aboutissons enfin à des propositions d'un tableau de bord et la dernière section sera consacrée aux faiblesses de l'EATIT et de nos préconisations, qui nous l'espérons seront à la hauteur de l'aide qui nous a été apporté pour l'élaboration de ce mémoire de fin d'études, en vue de l'obtention du diplôme Master en sciences de gestion, option « Finance d'entreprise ».

**CHAPITRE I : Le
contrôle de gestion et
son rôle dans
l'entreprise**

Introduction :

Le contrôle de gestion est une discipline riche, complexe et en constante évolution. Il suit de très peu les transformations de la société. Or, l'essentiel des activités humaines est de plus en plus dominé par l'immatériel, la complexité et la quête effrénée de la performance. Les fonctions de direction et de contrôle se transformant, exigent des aptitudes conceptuelles importantes et une grande estime de la responsabilité. Dans ce contexte, il ne suffit plus de former les individus à un emploi, mais il faut leur donner les moyens de s'adapter à des situations et des environnements différents. Le contrôle de gestion, au-delà d'un objectif de surveillance, 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.

Le contrôle de gestion intervient dans toute entreprise qu'elle soit industrielle ou commerciale. Il cherche à concevoir et à mettre en place des instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en toute cohérence avec les objectifs fixés.

L'objectif de ce chapitre est de bien présenter la fonction contrôle de gestion à travers son origine, ses définitions, son rôle, ses objectifs, sa mission et ses outils.

Section 1 : Le développement et la définition du contrôle de gestion et son rôle.

1. Le développement du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion, entendu comme l'amélioration des performances économiques, est d'apparition récente. Il entre dans la catégorie des innovations sans signature. Sa date de naissance est difficile à préciser. Un parallèle de son développement aux Etats Unis et en Europe ne manque pas pour autant d'intérêt¹. Au début du XXème siècle, le contrôle de gestion s'est d'abord pratiqué dans les très grandes entreprises industrielles américaines (général Motors, Standard Oil...) qui éprouvaient le besoin d'améliorer leurs structures, de disposer d'informations précises sur la réalisation des tâches des opérationnels et sur leur environnement. H. Fayol écrivait en 1916 que « les dirigeants d'une entreprise devaient s'assurer que les actions entreprises étaient conformes aux programmes retenus et aux instructions données ». L'essentiel des missions était alors du contrôle opéré par la direction pour motiver les personnels, identifier et corriger les erreurs et anticiper pour les éviter.

Après 1930, le contrôle de gestion prend le départ aux Etats Unis sous des formes diverses (contrôle budgétaire, prix de revient, études de rentabilité, ...). La grande crise économique (1930) conduit les entreprises -entre autre efforts- à rechercher constamment une meilleure combinaison des facteurs économiques pour s'adapter à un marché difficile².

La guerre de 1941-1945 les conduit à persévérer dans cette direction. L'Etat fédéral, soucieux de mener son effort de guerre au moindre coût, mobilise les contrôleurs de gestion des entreprises les plus dynamiques et contribue par ce biais, à la diffusion, dans un grand nombre d'entreprises, de ces méthodes. Après 1945, l'effort se poursuit et se complète par des techniques elles-mêmes issues de la guerre (recherche opérationnelle) et par une volonté plus grande de maîtriser l'avenir (plans à moyen et long terme³). Cependant, le contrôle de gestion ne s'est imposé dans les grandes entreprises industrielles qu'au milieu des années 1960 et bien sûr, beaucoup plus tard dans les petites et moyennes entreprises, les entreprises de services et les administrations. Il portait au départ essentiellement son attention sur les performances de production donc délaissait encore le suivi des activités commerciales, des coûts de distribution, de recherche et développement et des frais généraux.

¹ JEAN MEYER « *le contrôle de gestion* » presses Universitaires de France 108, Boulevard Saint Germain, Paris, 1974, Page 1

² JEAN MEYER, op.cit.

³ Idem

Les outils se sont ensuite perfectionnés au fur et à mesure que l'informatique, les mathématiques, la sociologie, la psychologie, l'économie... apportaient leurs renforts, apportant du même coup des concepts nouveaux pour les gestionnaires. Les premiers systèmes globaux de contrôle de gestion se sont alors développés permettant de collecter, d'analyser et de trier des informations sur les comportements des acteurs de l'entreprise.

A la fin des années 1960, de nombreuses initiatives ont été prises pour améliorer le contrôle des organisations « budget base zéro ». Puis la crise née après les « trente glorieuses » a accéléré la recherche et la mise en place d'outils plus rigoureux d'aide au management. Dans le même temps, les succès de l'industrie Japonaise, ont révélé des méthodes nouvelles de management et d'organisation. Les entreprises de service et de la distribution ont été également contraintes à une meilleure maîtrise de leur gestion.

C'est alors que la gestion s'est décloisonnée pour obtenir davantage de réactivité et mieux piloter les projets. Lorsque les premiers outils de contrôle de gestion ont été utilisés, le cycle de production industriel était simple (achat de matières, stockage, production, vente), ce qui favorisait le cloisonnement et l'approche analytique. Le contrôle de gestion était alors limité mais les entreprises ont dû apprendre à devenir flexibles avec la concurrence. Ainsi, de nouvelles approches ont vu le jour grâce aux pionniers du « management contrôle »⁴ comme R. Anthony en 1965. On a alors associé les objectifs de l'organisation, les moyens mis en œuvre, le système d'information et le suivi des résultats même si ce modèle souffrait encore de lacunes. En réaction, des travaux de recherche ont permis de mieux cerner la réalité, notamment avec les travaux de H. Simon, car le problème avec la vision du contrôle de gestion précédemment observée, une entreprise pouvait être en difficulté alors même qu'elle semblait bien gérée et avait atteint ses objectifs. La vision du contrôle de gestion était trop restrictive.

Les concepts et définitions ont ainsi évolués vers un élargissement du champ d'intervention du contrôle de gestion comme l'indique R. Anthony dans un double rôle :

- Eclairer des dirigeants pour aborder l'avenir
- Le chef d'orchestre pour les opérationnels

En 1995, R. Simon est allé encore plus loin en parlant de « routine et procédures basées sur l'information que les dirigeants utilisent pour maintenir ou transformer certaines configurations des activités de l'organisation ». Ainsi, le contrôle de gestion ne se contente plus de s'assurer

⁴ www.management.free.fr consulté le 22/03/2016

que les messages de la direction générale passent bien. Il interagit avec la stratégie pour prévenir et corriger les dérives liées à la capacité limitée des décideurs et contribuer à apporter de nouvelles solutions.

La conception actuelle du contrôle de gestion s'efforce de mieux intégrer les jeux des acteurs ainsi que les articulations avec la stratégie, la structure et la culture de façon à proposer un modèle adaptable à chaque organisation. Ainsi, le contrôle de gestion a comme mission d'assister les décideurs dans leur choix afin d'assurer la stabilité de l'organisation mais aussi sa dynamique dans son environnement. Il va donc essayer de comprendre comment l'organisation doit se comporter pour satisfaire au mieux les attentes de ses partenaires en rendant des comptes régulièrement à la direction générale.

Le contrôle de gestion repose enfin sur un certain nombre de techniques centrées sur l'information et son traitement. On peut, à cet égard, situer plusieurs niveaux :

- Le contenu de l'information : il faut connaître à la fois les normes à atteindre (normes de gestion) et les résultats effectivement obtenus ;
- Le traitement de l'information : il faut disposer d'éléments permettant de rapprocher normes et réalisations, donc des moyens matériels d'opérer un tel rapprochement (manuel, mécanographique, automatisé) ;
- Les moyens de contrôle : de nombreuses techniques peuvent être utilisées, telles que les prix de revient, les ratios, les budgets, le tableau de bord⁵

2. Définition du contrôle de gestion :

D'abord, l'expression « contrôle de gestion » est ambiguë.

On l'assimilait naguère, dans un sens étroit, aux simples techniques du contrôle budgétaire ; mais on souhaite, à présent étendre le domaine de ce contrôle à l'ensemble de la gestion⁶.

Ensuite, le contrôle de gestion n'est pas une discipline figée. Chaque auteur, chaque praticien a, du contrôle de gestion sa propre conception et aucune ne s'impose avec une autorité indiscutable, car tout dépend des situations vécues.

Par exemple, certains limitent le contrôle de gestion au seul contrôle budgétaire lequel, on le verra, n'en consiste que l'un des outils. Chaque organisation a, en tout cas, tendance à avoir le contrôle de gestion qu'elle mérite, en fonction, de son ambition, de ses moyens et de ses contextes spécifiques. Mais qu'est-ce que, au sujet, le contrôle de gestion ?

⁵ Jean Mayer, op.cit., P 10.

⁶ J.P. Heller et J. Orsoni « *contrôle de gestion* » Préparation au D.E.C. F Epreuve n°7 (Ancienne UV12) P 17.

De nombreuses définitions ont été données de cette fonction.

On a tenté de sélectionner quelques-unes parmi les plus significatives : ainsi, selon Khemakhem et Ardoin : « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité »⁷.

Robert Teller définit, quant à lui, le contrôle de gestion comme étant : « un processus d'aide à la décision permettant une intervention avant, pendant et après l'action. C'est un système global d'information interne à l'entreprise qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant les performances de chacune des activités ou fonctions de l'entreprise. Outre le fait qu'il doit contribuer à la « reconfiguration 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 »⁸.

Une autre définition est proposée par Louis Schuveitzer comme suit : « le contrôle de gestion permet : de réduire l'incertitude en définissant les mécanismes permettant d'identifier, évaluer et gérer les risques induits par les activités présentes et projetées de l'entreprise afin qu'ils soient intégrés dans les processus de définition ; de concevoir des normes de contrôle, des règles et des procédures qui garantissent l'efficacité des actions décidées par la direction de l'entreprise pour atteindre les objectifs dans les conditions de risque acceptées ; de mettre à disposition des organes de direction des instruments permettant de suivre les programmes d'action et de les ajuster en fonction de l'évolution du contexte, d'assurer un langage commun entre les diverses parties prenantes de l'entreprise : actionnaires, salariés et public »⁹. Or, pour J. ORSONI : « le contrôle dépasse la seule fonction de vérification. Il devient le processus régulateur permanent des projets, des démarches, des choix, bref du gouvernement de l'entreprise ».

« Contrôler la gestion de l'entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive »

⁷ A. Khemakhem, « *Introduction au contrôle de gestion* » Bordas Paris, Montréal, 1971, P 10

⁸ www.foad-mooc.auf.org consulté le 28/03/2016

⁹ J. Orsoni, op.cit., P 17

3. Le rôle du contrôle de gestion :

3.1 : Dans l'optique traditionnelle

Le contrôle de gestion peut être exercé dans une vision de vérification comptable et / ou de maîtrise de la gestion. Dans ce cadre, les tâches dévolues au contrôleur de gestion sont les suivantes :

- Concevoir le système d'information
- Contribuer à la conception de la structure de l'entreprise sur la base d'une décentralisation effective de l'autorité
- Faire fonctionner effectivement le système d'information,
- Effectuer des analyses économiques dans le but d'améliorer la rentabilité de l'organisation ;
- Traduire en objectifs et en budgets les propositions issues des analyses après leur adoption par la direction générale,

Autrement dit, ces tâches s'illustrent par :

- Etablir des plans à long terme et les budgets ;
- Contribuer au choix des méthodes de prévisions ;
- Etablir une coordination du processus budgétaire ;
- Faire respecter les délais ;
- Analyser les résultats ;
- Et proposer des actions correctives

3.2 : Dans l'optique rénovée

C'est l'optique du pilotage de la performance organisationnelle.

Dans ce concept, les rôles du contrôle de gestion se développent de plus en plus vers le conseil. En outre, de la planification financière, de l'évaluation des résultats, de la production de l'information financière et de la collecte et l'enregistrement des données, il lui revient de conseiller et de promouvoir les nouveaux outils de gestion comme suit¹⁰ :

- Gestion par processus ou par activités ;
- Réingénierie organisationnelle ;
- Et l'apprentissage organisationnelle (qualité totale ...)
- Autrement dit, le contrôleur de gestion est le gardien du temple.
- Il veille à la cohérence des méthodes, chiffre les arbitrages en matière de prix de cession internes, par exemple, garantit le suivi des actions engagés.

¹⁰ www.focusintl.com , consulté le 14/04/2016

- Il supervise le budget et analyse la cohérence des chiffres fournis, tout en s'assurant du respect des directives reçues ;
- Il explique la formation des résultats par l'analyse des coûts, la détérioration de la marge ;
- Il met en place les outils de pilotage dans la fonction et de permettre aux opérationnels de suivre leur activité et leur performance ;
- Il explore les paramètres de l'organisation, puise dans la boîte à outils, produit et interprète les chiffres clés de l'activité, mène des analyses transversales, calcule des écarts entre les performances prévisionnelles telles qu'elles ressortent de la stratégie définit et mise en œuvre.
- Il est communicateur et pédagogue au service de la performance, le contrôle de gestion anime une équipe et des groupes de réflexion, forme les utilisateurs à l'exploitation des documents, apporte une aide méthodologique dans le choix de nouveaux outils. Ces actions de communication et de formation des opérationnels permettent de faire accepter les divers changements et les nouveaux outils.
- Elles contribuent également à la lisibilité des objectifs à tous les niveaux de la hiérarchie ;
- Il n'est pas seulement réactif, mais proactif, jouant ainsi un rôle d'anticipation et pratiquant une veille technologique sur le management, un benchmarking des méthodes en se comparant aux pratiques des meilleures entreprises qu'elles soient concurrentes ou non, ce qui autorise une validation externe des objectifs.

Section 2 : Les objectifs et les missions du contrôle de gestion

1. Les objectifs du contrôle de gestion :

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation. Son rôle consiste à ce que les éléments qui constituent cette organisation apportent le meilleur concours à la réalisation de son objectif, et d'aider les opérationnels à atteindre ensemble des buts visés par l'entreprise dans de bonnes « conditions d'efficacité »¹¹.

1.1. Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance :

Dans un environnement complexe et incertain, l'entreprise doit veiller à un recentrage de ses objectifs et ses actions de façon permanente. Le pilotage de la performance doit être un compromis entre l'adaptation aux évolutions externes et le maintien d'une cohérence afin d'utiliser efficacement les ressources et les compétences afin de conserver une certaine cohérence, il faut restituer l'entreprise dans le contexte de la théorie des systèmes.

¹¹ www.management.free.fr, consulté le 05/05/2016

D'après ce schéma, le processus de pilotage peut être identifié selon quatre étapes :

Etape 1 : la planification : définir les objectifs et déterminer les plans d'action correspondant au cycle de planification.

Etape 2 : la mesure : mise en place d'une partie du système d'information permettant une représentation de la réalité de l'entreprise.

Etape 3 : le contrôle : contrôler la bonne direction vers la réalisation des objectifs tracés.

Etape 4 : la modélisation : anticipation sur les résultats possibles (modèles de prévision)

1.2. Maitrise de la gestion :

1.2.1. Conditions pour assurer une bonne maitrise de la gestion :

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

1.2.2. Rôle du contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion doit s'assurer que :

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

1.2.3. La coordination :

1.2.3.1. Coordination verticale : elle s'effectue entre les différentes unités opérationnelles, pour s'assurer que les objectifs sont compatibles avec les moyens.

1.2.3.2. Coordination horizontale : elle est mise en œuvre pour assurer la coopération entre les différentes unités, et l'adéquation entre les ressources et les moyens.

1.2.4. Le facteur humain :

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

1.3. Maitrise de l'activité :

- Mesure de l'activité de l'entreprise et de ses principales unités opérationnelles, en vue de rechercher des gains de productivité et la rendre plus efficace ;
- Maitrise des risques dont l'entreprise est susceptible de subir ;
- Amélioration de l'efficacité par la conception et la bonne utilisation du système d'information de gestion qui doivent pouvoir restituer aux différents niveaux de la hiérarchie, les

informations qui permettent d'assurer pleinement leurs responsabilités dans le cadre de délégations reçues ;

- Détermination des normes et des standards en matière de rentabilité et d'activité puis comparaison avec les résultats obtenus.

1.4. Maitrise de la rentabilité :

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

1.5. Maitriser l'évolution de l'entreprise :

Maitrise de l'évolution par :

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

2- Missions du contrôle de gestion :

Le contrôleur de gestion n'est jamais le décideur. Il doit se limiter à son domaine d'expertise qui est la gestion du système d'informations formalisées, mais précisément au service des décideurs, en étant le garant d'une certaine objectivité et d'une transparence.

De plus, en terme de positionnement, le contrôle de gestion est un des organes de la direction, même s'il a des liens forts avec le système comptable ou financier (par exemple). Et même, les managers opérationnels font du contrôle de gestion ce qui est une des difficultés de définition des missions spécifiques au contrôleur de gestion.

Néanmoins, le contrôle de gestion n'est pas un organe opérationnel, mais un organe d'échange d'information. Une liaison étroite avec les unités opérationnelles est indispensable pour être certain du bienfondé des indicateurs et des outils de mesure.

Bien que lié à la direction générale, le contrôle de gestion doit tout autant partir « du bas » que « du haut » et veiller à être utile aux unités de travail autant qu'à la direction de l'entreprise.

Ainsi les principales missions du contrôleur de gestion peuvent se résumer comme suit :

- Mettre en place et suivre le système d'information de gestion (pas de contrôle de gestion sans outils de gestion et de prévisions fiables), mettre au point les procédures de collecte d'information comprises par tous et homogènes (nécessitant souvent une étroite collaboration avec les services informatiques) afin que ces informations soient disponibles au moment voulu et que les méthodes soient cohérentes.
- Dresser le reporting : ce terme utilisé par les directeurs financiers et les contrôleurs de gestion désigne toutes les remontées d'information financière vers le siège ou la société mère d'une entreprise.
- Effectuer le contrôle (c'est-à-dire détecter les anomalies) à court, moyen ou long terme : correspond à la mise en place et au suivi de toutes les procédures internes permettant de contrôler en permanence les résultats de l'entreprise, activité par activité, conformément aux prévisions budgétaires préétablies. La mise en place de tableau de bord par activité et par société permet notamment d'offrir un observatoire régulier du fonctionnement de l'entreprise et de mesurer les écarts entre les objectifs prévus et les résultats constatés.
- Prévoir : Par l'élaboration du budget, corrigés quelques fois au cours de l'année, et de plan de financement.
- Conseiller les responsables opérationnels : c'est-à-dire assister les directeurs et interlocuteurs de terrain concernant la mise en place d'outils de gestion (par exemple, système de calcul des coûts de revient) ; l'analyse des écarts observés, la mise en œuvre d'actions correctives, des méthodes de prévision, les choix des indicateurs de performance.

Ainsi, le contrôle de gestion ne peut se contenter de "recueillir" l'information qui passe, il lui faut la maîtriser complètement et s'assurer de sa qualité (fiabilité, ponctualité etc). Il aura besoin d'information spécifique, sans autre usage que celui qu'il en fera, et il peut avoir besoin de la construire lui-même.

Le contrôle de gestion ne se limite donc pas à donner des chiffres et allumer des voyants dans un tableau de bord, il construit le tableau de bord et l'adapte en permanence aux objectifs. Il aide à déterminer les indicateurs pertinents en collaboration avec le management.

Section 3 : Les outils et le processus du contrôle de gestion

1. Les outils d'information et de contrôle :

Il est manifeste que tous ces outils ont deux objectifs fondamentaux dont ils ne sauraient s'écarter, d'une part, ils doivent permettre à tout acteur de l'entreprise avant de prendre une décision ou pour simple renseignement, de disposer d'une information pertinente, et d'autre

part, une fois les décisions prises, ils se doivent de faciliter leur suivi. Nous pouvons donc en conclure que tous ces outils s'inscrivent dans le processus de pilotage d'une entreprise.

Effectivement, les dirigeants d'une entreprise, qu'il s'agisse des élus ou de la direction générale ont besoin de savoir dans quelle direction ils veulent aller en assignant des objectifs.

Mais pour cela, ils ont besoin d'outils fiables qui leur permettent aussi de faire à un moment donné le diagnostic de leur situation afin de prendre des décisions. Cependant, les outils sont différents d'une entreprise à l'autre.

1.1. Les tableaux de bord :

1.1.1. Définition :

Henri Bouquin a défini le tableau de bord comme « 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 »¹².

Les tableaux de bords sont des outils de plus en plus utilisés dans les entreprises car ils offrent des informations précises sur des objets donnés. Ils forment un véritable système d'information stratégique, de pilotage et de gestion.

1.1.2. Principaux rôles du tableau de bord :

Les missions du tableau de bord varient en fonction de la forme que l'outil revêt. Elles ne s'imposent donc pas en soi, mais dépendent de la représentation de l'organisation que l'on souhaite voir figurer dans l'instrument, et des fonctionnalités que l'on envisage de lui attribuer. En tant qu'outil d'aide à la décision, le tableau de bord a pour première vocation de fournir un ensemble d'information à un responsable pour que celui-ci puisse orienter ses décisions et ses actions en vue d'atteindre ses objectifs. Les informations doivent être fiables, intelligibles, synthétiques et produites souvent. Elles peuvent être utilisées soit au titre de la surveillance des délégations (ce sont alors des données de reporting destinées à la direction de l'entreprise ou aux responsables des niveaux hiérarchiques supérieurs), soit dans une optique d'autocontrôle (tous les responsables de l'entreprise peuvent dans ce cas être concernés).

« Le tableau de bord a également pour mission complémentaire de favoriser la maîtrise des événements qui interviennent en amont des résultats financiers. Il doit pour cela être réactif (ce qui suppose des périodicités de diffusions rapprochées) et contenir des indicateurs physiques

¹² Henri Bouquin, « *le contrôle de gestion* », Edition PUF, Paris, 2003, P. 55

en prise directe sur les variables opérationnelles (qualité, délais, flexibilité, variété) qui sont à l'origine des processus de création de valeur »¹³.

Le troisième rôle fondamental du tableau de bord est celui qui est le plus débattu aujourd'hui dans la littérature [KAPLAN et NORTON 1992, 1993,1996,2000 ; LORINO,1997]. Il consiste à assurer la cohérence entre la stratégie et les opérations, trois cas de figure, correspondant à des approches différentes du contrôle de gestion stratégique [TELLER,1999], peuvent se présenter :

- Dans une version « minimaliste », le tableau de bord aide à la formulation de la stratégie. Son rôle consiste à suivre des variables externes à l'entreprise qui caractérisant l'environnement concurrentiel dans lequel elle évolue, clarifient son positionnement stratégique, et lui permettent en fin d'identifier des avantages compétitifs. Cette approche trouve son origine dans les travaux du PIMS (Profit Impact of Mark et stratégies).
- Le tableau de bord peut être sollicité dans le cadre de la mise en œuvre de la stratégie (version « médiane » du contrôle de gestion stratégique). Son rôle est dans ce cas-là de participer à la déclinaison de la stratégie au sein, de l'entreprise (par responsabilité) et de suivre la performance des « variable clés de gestion » qui ont été préalablement identifiées comme contribuant à l'atteinte des objectifs correspondants. Ce suivi s'opère globalement (au niveau de la direction de l'entreprise) et localement (au sein de chaque fonction, puis de chaque service opérationnel).

1.1.3. Evolution des rôles du tableau de bord

Le tableau de bord est, dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information qu'il constitue en fait aussi un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la décision.

1.1.3.1. Le tableau de bord, instrument de contrôle de comparaison

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

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

¹³ Denis MOLHO, Dominique Fernandez-Poisson, « *La performance globale de l'entreprise* », édition d'organisation, Paris

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

1.1.3.2. Le tableau de bord outil de dialogue et de communication

Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

En fin, 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.

1.1.3.3. Le tableau de bord aide à la décision

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

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

1.1.4. Principes de conception :

Un tel système d'information n'est efficace et donc utile que si sa conception répond à certaines règles précises tant pour son fonctionnement que pour son contenu. La présentation des informations, si elle peut revêtir des formes variées, se doit respecter certaines contraintes de concision et de pertinence. Dans ce cas, l'ensemble des tableaux de bord de l'entreprise incite au dialogue et à la motivation des responsables. Son rôle dépasse la stricte fonction de contrôle qu'il était censé remplir.¹⁴

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

1.1.4.1. Une cohérence avec l'organigramme :

Le découpage des tableaux de bord doit donc respecter le découpage des responsabilités et des lignes hiérarchiques. Pour l'ensemble de l'entreprise, la cartographie des tableaux de bord doit

¹⁴ Pierre Voyer, « *Tableau de bord de gestion et indicateur de performance* » ; 2^{ème} édition, presse de l'université Québec, Canada, 2006 page 68

se calquer sur celle de la structure d'autorité. Cette dernière s'apparente à une pyramide où chaque responsable :

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

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

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

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

1.1.4.2. Un contenu synoptique et abrégé :

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

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

Cette recherche doit, par ailleurs, permettre l'addition d'informations cohérentes synthétiques.

1.1.4.3. La rapidité d'élaboration et de transmission :

En ce domaine, la rapidité doit l'emporter sur la précision : il est souvent préférable d'avoir des éléments réels estimés plutôt que des données réelles précises mais trop tardives. Le rôle principal du tableau de bord reste d'alerter le responsable sur sa gestion.

Il doit mettre en œuvre des actions correctives rapides dans les rapports d'activités.

1.1.5. Les instruments du tableau de bord

Le contenu du tableau de bord est variable selon les responsables concernés, leur niveau hiérarchique et les entreprises. Pourtant, dans les tableaux de bord des points communs existent dans :

- La conception générale ;
- Les instruments utilisés,

1.1.5.1. La conception générale :

La maquette d'un tableau de bord type fait apparaître quatre zones.

Tableau de bord du centre			
Paramètres économiques	Résultats	Objectifs	Ecarts
Rubrique 1.			
Indicateur A			
Indicateur B			
•			
•			
Rubrique 2			

- La zone « paramètres économiques » comprend les différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau de bord. Chaque rubrique devrait correspondre à un interlocuteur et présenter un poids économique significatif.

- La zone « résultats réels » ces résultats peuvent être présentés par période ou/et cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité : Nombre d'articles fabriqués, quantités de matières consommées, heures machine, effectifs etc.

Mais aussi des éléments de nature plus qualitative :

Taux de rebuts, nombre de retours clients, taux d'individus etc.

À côté de ces informations sur l'activité, figurent souvent des éléments sur les performances financières du centre de responsabilité :

-Des marges et des contributions par produit pour les centres de chiffre d'affaires ;

Des résultats intermédiaires (valeur ajoutée, capacité d'autofinancement) pour les centres de profit.

- La zone « objectif » dans cette zone apparaît les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée. Ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats (objectif du mois seul, ou cumulé).

- La zone « écarts » ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative. Ce sont ceux du contrôle budgétaire mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

Si cette présentation est souhaitable, la forme des informations peut être très variées.

1.1.5.2. Les instruments utilisés :

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

- Les écarts :

Le tableau de bord permet le calcul et la présentation d'un certain nombre d'écarts (écarts entre les prévisions et les réalisations). Il s'agit alors là de repérer celui (ou ceux) qui présente(nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.

- Les ratios

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

En règle générale, un ratio respecte les principes suivants :

- un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qu'est significatives ;
- il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

La nature des ratios varie selon le destinataire et son niveau hiérarchique : voici des exemples des ratios possibles mais non exclusifs.

Tableau N° 1 : Liste des ratios

Directeur d'usine	D. commercial	D. financier	D. personnel	D. général
Coût de production	Résultats d'une unité	Capitaux propres	Charges de personnel	Valeur ajoutée
Nombre de pièces usinées	Capitaux engagés par l'unité	Capitaux permanents	Effectif	Effectif
		Ressources stables	Charges sociales	Résultat
quantités fabriquées	Marge sur achats	Immobilisation nettes	Effectif	Chiffre d'affaires
Heures machines			Chiffre d'affaires effectif	
Rebuts	Chiffre d'affaires	Charges financiers		Capitaux propres
Quantités produites	Nombre de vendeurs			

- Les graphiques

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

- Les clignotants

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

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 performant 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. Bien conçu un tableau de bord se révèle très utile à l'ensemble de l'entreprise.

1.1.6. L'élaboration d'un tableau de bord

« La mise en place d'un tableau de bord se résume en quatre étapes »¹⁵. Tout d'abord, il faut définir les missions et les objectifs de l'organisation. Dans un second temps, on identifie les variables dont la maîtrise conditionne l'atteinte des objectifs puis on choisit des indicateurs reflétant l'évolution des valeurs clés, Enfin, on établit pour chaque indicateur une base de référence afin de savoir dans quel état est l'indicateur : bon, à surveiller ou mauvais.

Les grandes étapes de construction d'un tableau de bord sont :

1.1.6.1. La définition des objectifs

Pour y parvenir, il faut élaborer un organigramme de gestion précisant les responsabilités et les domaines d'intervention de chaque manager. Pour définir la mission d'un service, il nous faut répondre aux questions suivantes :

- Que fait le service ?
- Pour qui travaille-t-il ?
- Pourquoi travaille-t-il ?

A l'aide de ces éléments, nous pourrions déduire les objectifs quantitatifs et qualitatifs de l'organisation. Evidemment les objets qualitatifs seront difficilement mesurables, par exemple la mesure de la satisfaction client peut engendrer la mise en place d'une étude de satisfaction qui sera distribuée au sein d'un échantillon représentatif des clients. Pour revenir à la détermination des objectifs de l'organisation il est nécessaire que la clarification des missions et des objectifs se fait au travers d'une démarche interactive où la personne en charge de l'élaboration du tableau de bord doit rencontrer les opérationnelles. Ces rencontres permettront de déterminer les missions et les objectifs de chacun ainsi que les différentes délégations d'autorité.

¹⁵ Aim Roger, « indicateurs et tableaux de bord », édition ANORS, Paris, 2004, P. 146

1.1.6.2. L'identification des facteurs clés de gestion

Cette réflexion consiste à identifier et définir les relations de causes à effets entre les paramètres qui vont conditionner la performance de l'organisation. Pour obtenir cette liste on isole deux grandes démarches :

- Une démarche qualifiée d'historique qui consiste à analyser les résultats passés et identifier les causes des dysfonctionnements.
- Une autre démarche consiste à analyser les processus de l'entreprise et à identifier les maillons faibles des différentes tâches qui seraient susceptibles de causer des écarts par rapport aux résultats escomptés.

1.1.6.3. Le choix d'indicateurs

Le rôle d'un indicateur est de rendre compte de l'évolution d'un facteur clé de gestion. Pour un même facteur clé, plusieurs indicateurs sont généralement envisageables. En aucun cas, il ne faut multiplier les indicateurs au risque d'obtenir trop d'informations non hiérarchisées et de ne plus être en mesure de cerner les phénomènes majeurs.

Il existe une typologie des indicateurs, la littérature en distingue trois types :

- Les indicateurs de résultats : ces indicateurs mesurent les résultats produits par l'organisation (niveau d'activité, délais, coût etc.)
- Les indicateurs de moyens : ils ont pour objectif de comparer les résultats au regard des moyens déployés.
- Les indicateurs d'environnement : Ces types d'indicateurs permettent au décideur de se situer par rapport à son environnement et lui permette ainsi d'orienter correctement son action.

En pratique, nous constatons qu'une partie des indicateurs retenus sont faciles à mettre en place dans le système d'information. Cependant, pour les autres il faudra mettre en place d'autres capteurs : il ne faut en aucun cas se limiter aux indicateurs directement accessibles dans le système d'information.

1.1.6.4. La mise en place des références

Etant donné que la fonction d'un tableau de bord est d'informer les décideurs d'éventuelles dérives de leurs plans d'actions et de les avertir des risques de non-atteinte des objectifs :

L'information du tableau de bord doit être dynamique et parlante. Pour réaliser ceci il faut nécessairement que les résultats de l'organisation soient comparés à des références qui peuvent provenir de trois sources ;

- Les valeurs cibles, c'est à dire les objectifs chiffrés visés qui figurent dans les lettres d'orientations ;
- Les données passées : les valeurs du mois ou des années passées ;
- Les normes externes : on compare les unités de gestion (usine, services, agences...) entre elles ou bien on se compare par rapport aux concurrents.

Enfin la mise au point finale d'un tableau de bord implique des choix sur les formes sous lesquelles les indicateurs seront présentés. La finalisation d'un tableau de bord est essentielle afin de mettre en place des clignotants et une présentation qui permettent d'accélérer l'analyse. Afin que le pilotage soit efficace, il est nécessaire que le délai de parution du tableau de bord soit en adéquation avec le « délai de réactivité » du processus.

1.1.7. Exploiter un tableau de bord

Le tableau de bord est conçu, pour donner au décideur l'ensemble des éléments opérationnels de gestion qui caractérise son activité à une date donnée, sera exploité en trois étapes¹⁶

- **phase 1** : Constat

Cette première étape de prise en main des nouvelles données du mois, que l'on peut résumer comme étant le constat de la situation, aura atteint son objectif lorsque tous les éléments du tableau de bord auront été mis à jour (actualisation des données par rapport à la précédente édition) pour que le manager puisse :

- retrouver ses repères ;
- accéder sans délai aux informations recherchées ;
- apprécier la situation dans sa globalité ;
- apprécier la situation activité par activité ;
- visualiser les écarts.

- **Phase 2** : Analyse

Après avoir appréhendé la situation globalement et par activité, on sera en mesure de réaliser la seconde étape : l'analyse détaillée des données.

Le manager s'appuiera sur les différents états et rapports contenus dans le tableau de bord (tableaux, graphiques, grille de criticité...) pour :

- vérifier l'état des actions engagées les mois précédents ;
- analyser les résultats en cours ;

¹⁶ Norton David, le tableau *de bord prospectif* », édition organisation, Paris 2002, P. 97

- vérifier les tendances par rapport aux objectifs ;
- prendre connaissance des activités critiques,

Le manager après s'être fait une idée de la situation et après avoir pris du recul sur l'analyse brute des chiffres, consultera ses collaborateurs pour : évaluer les risques et leurs conséquences

-Phase 3 : Action

Toutes les étapes réalisées en amont permettent au tableau de bord, dans cette dernière phase, d'être un outil d'aide à la décision.

C'est bien le but de ce document, donner au manager les éléments de la réflexion pour agir.

À partir des éléments exploités dans les deux précédentes phases, le manager jugera utile, si besoin, de :

- convoquer des réunions de travail ;
- donner des actions nominatives (libellé de l'action, date de besoin, responsable), déclencher un audit (avec le support de la qualité qui fera appel à des spécialistes).

1.2. La comptabilité analytique :

1.2.1. Définition de La comptabilité analytique :

Plusieurs définitions peuvent être données à la comptabilité analytique, dépendant chacune des différents points de vue à partir desquels, elles sont proposées. Nous nous limiterons à celles qui nous paraissent les plus significatives.

Première définition : la comptabilité analytique de gestion étudie les charges pour apporter une contribution au diagnostic, à la prise de décision, au contrôle. (P. Lauzel et H. Bouquin 1985) ;

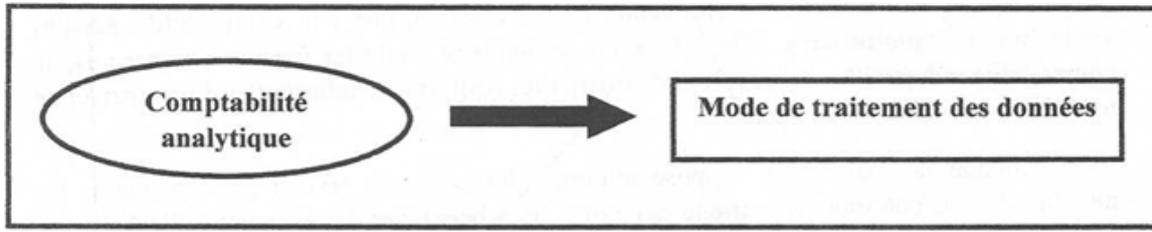
Deuxième définition : la comptabilité analytique est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions. Le réseau d'analyse à mettre en place, la collecte et le traitement des informations qu'il suppose, dépendent des objectifs recherchés par les utilisateurs. (L. Dubrulle et D. Jourdain 2003)

Troisième définition : 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. (B. et F. Grandguillot 1998) ;

Quatrième définition : la comptabilité analytique est la technique de répartition et d'affectation des charges et des produits ayant rapport avec l'exploitation courante de

l'entreprise en vue de déterminer les coûts de production, prix de revient et les différents résultats analytiques¹⁷

D'une manière générale, la comptabilité analytique est un mode de traitement des données.



Elle doit fournir les éléments qui permettent d'éclairer les prises de décisions à travers l'analyse des coûts qui jouent un rôle important.

De même, la comptabilité analytique est un système de comptes, ajustés à la comptabilité générale, permettant d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat de l'exercice et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation par les directions des entreprises.

Elle, rapproche chaque produit de ses coûts, qu'ils aient été encourus dans l'exercice ou dans des périodes précédentes. Elle divise les résultats par centre de décision permettant un meilleur pilotage, ou les consolide par ligne d'activité, afin d'en mieux apprécier la situation.

Elle est parfois associée à d'autres techniques comme la gestion budgétaire à qui elle fournit les éléments de comparaison comme comptabilité de gestion. Elle concerne désormais toutes les formes et toutes les tailles d'entreprises, dont elle est un des éléments clefs du système d'information.

1.2.2. Nécessité de la comptabilité analytique d'exploitation pour la gestion

La comptabilité analytique est un outil d'information indispensable au contrôle de gestion, il n'est pas possible de mettre en place un contrôle de gestion dans une organisation si elle ne dispose pas d'une comptabilité analytique.

Premièrement, la comptabilité analytique considère l'organisation comme un ensemble de fonctions interdépendantes contribuant chacune pour sa part à la réalisation des produits et des résultats.

Deuxièmement, la comptabilité analytique se préoccupe surtout des besoins d'information des gestionnaires.

Enfin, la comptabilité analytique ne souffre d'aucune contrainte légale ou réglementaire et peut de ce fait s'adapter facilement aux divers besoins des gestionnaires.

¹⁷ A. SAHRAOUI, « comptabilité analytique de gestion » édition Berti, Alger, 2004, P. 05

1.2.3. Rôle de la comptabilité analytique :

La comptabilité analytique est indispensable, comme étant un outil de gestion essentiel pour l'entreprise¹⁸. Elle nous donne aussi des informations qui nous permettent d'analyser les anomalies (mise en évidence des écarts entre ce qui prévu et ce qui est réalisé), et la prise de décision pour d'éventuelles actions correctives.

Elle est donc, un outil de gestion, qui donne une vue de l'entreprise aux responsables pour permettre une analyse détaillée.

1.2.4. Les objectifs de la comptabilité analytique de gestion :

Les objectifs de la comptabilité analytique de gestion peuvent être cités, dans le plan comptable général comme suit :

1.2.4.1. L'analyse des performances de l'entreprise : la comptabilité analytique est un outil d'information interne, utilisé par les gestionnaires pour déterminer les responsabilités par centre de profit et d'évaluer les rendements par activité.

C'est pour cela d'ailleurs nombreux auteurs préfèrent parler de la « comptabilité de gestion » ou de la comptabilité managériale ».

La comptabilité analytique a tout d'abord pour objectif d'analyser la formation du résultat global, de dégager la contribution des différentes activités à ce résultat. Elle va permettre d'explicitier le résultat global comme étant une somme algébrique de résultat par activités.

1.2.4.2. L'évaluation des stocks : la répartition des charges par produits va permettre de calculer le coût de ces produits. Nous traiterons en détail par la suite des différentes ' catégories de coûts. Mais indiquons tout de suite, afin de bien comprendre les objectifs de la comptabilité analytique que la connaissance de ces coûts est indispensable pour l'évaluation des stocks.

Le problème est bien évidemment crucial dans les entreprises industrielles, ou l'immobilisation de capital dans la valeur des stocks de matière premières et de produits finis peut être considérable. Il faut d'ailleurs noter qu'historiquement, la discipline encore nommée, il y a quelques décennies « comptabilité industrielle », et qu'elle concernait plus les ingénieurs que les comptables.

Dans une entreprise industrielle le stock final de matières premières doit être évalué au coût d'achat (prix d'achat + frais d'achat). De même façon le stock final de produits finis doit être évalué au coût de production. L'un des objectifs de la comptabilité analytique est de proposer les méthodes permettant de calculer ces coûts et d'évaluer les stocks.

¹⁸ G. CAUSSE, S, LACRAMPE, « analyse et contrôle des coûts » P. 13

1.2.4.3. La production d'informations nécessaires au contrôle de gestion :

La comptabilité analytique de gestion va également jouer une place centrale dans le processus de gestion de l'entreprise, au niveau de la phase « contrôle de ce processus » gérer une entité économique, c'est utilisé au niveau les ressources rares disponibles à fin d'atteindre les objectifs de cette entité.

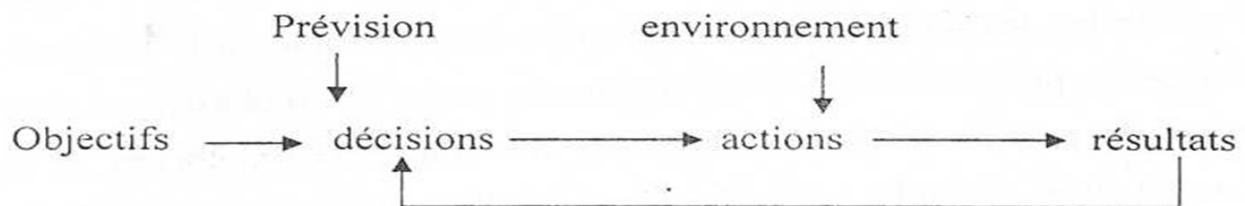
Dans une entreprise, l'objectifs de rentabilité, bien que n'étant pas le seul, est souvent privilégié.

Pour atteindre ces objectifs, il faut prendre des décisions, et veiller à ce que la mise en œuvre de ces décisions donne les résultats escomptés, ce que nous pouvons représenter par la séquence suivante :

Objectifs → Décisions → Actions → Résultats

Dans la pratique, les résultats ont toujours la gâcheuse tendance à « diverger » par rapport aux objectifs, tout simplement parce que l'entreprise doit affronter un « environnement »

C'est-à-dire un ensemble d'autres agents économiques qui eux poursuivent leurs propres objectifs ; bien évidemment, on essaie d'anticiper les décisions de ces autres agents (les firmes concurrentes) en établissant des prévisions qui se traduisent par des budgets. Mais il est nécessaire, si l'on veut garder la maîtrise de la situation, de mettre en place un système de contrôle permettant de déclencher une alerte quand des écarts importants apparaissent entre prévision et réalisation, selon le schéma suivant :



Ce mécanisme est un mécanisme de régulation par rétroaction ; concrètement, il suppose la mise en œuvre d'un système de contrôle budgétaire, reposant sur les procédures suivantes :

- Établissement de prévisions budgétaires.
- Calcul périodique des coûts et des résultats.
- Calcul et analyse des écarts entre prévision et réalisation.

Grâce à un tel système on va pouvoir garder la maîtrise des coûts, et éviter les dérapages par rapport au budget fini.

On voit que la connaissance des coûts, grâce à la comptabilité analytique, va permettre d'introduire en gestion un aspect normatif c'est-à-dire la possibilité de comparer la réalité à une norme, de comparer les coûts réels à des coûts prévisionnels, encore dénommés coûts préétablis ou standards.

La comparaison périodique des coûts réels aux coûts prévus va permettre d'analyser des écarts budgétaires et d'induire des décisions correctrices.

L'un des objets de la comptabilité analytique est de fournir dans le cadre de ce système les informations comptables nécessaires au contrôle budgétaire. Dans cette optique, on peut considérer la comptabilité analytique comme un instrument du contrôle de gestion.

1.2.4.4. L'aide à la prise des décisions de gestion : La comptabilité analytique fournit des informations sur les quelles peuvent s'appuyer les études et les raisonnements permettant des décisions engageant l'avenir de l'entreprise.

A chaque fois qu'un projet est envisagé, l'étude du dossier exige de réunir des données de comptabilité concernant la structure des coûts par exemple ; faut-il continuer la fabrication directe d'un produit, ou bien au contraire la sous-traiter ?

Faut-il acheter et entretenir les camions de livraison, ou au contraire les louer ?

Toutes ces études dites d'opportunité passant par une analyse comparative des coûts. Dans cette optique, la comptabilité analytique doit s'organiser pour être en mesure de fournir certains éléments chiffrés nécessaires au décideur.

Ces informations vont dans le nombreux cas avoir une importance stratégique. Par exemple, en phase de lancement d'un produit quand il s'agit de prendre la décision de continuer ou d'arrêter les frais, certaines informations analytiques seront très précieuses. D'une manière générale ; les données analytiques sont indispensables à la mise en place d'une véritable gestion prévisionnelle, c'est en grande partie la connaissance des coûts passés qui permet de prévoir les coûts futurs, en fonction des hypothèses de niveau d'activité retenus, et donc d'établir Les budgets qui explicitent les programmes d'action prévus. La gestion budgétaire permet de simuler cette action, d'étudier plusieurs scénarios possibles, et de prendre les décisions en fonction des résultats estimés.

Quand la gestion budgétaire est informatisée, on peut, en faisant varier les hypothèses, obtenir très rapidement un chiffrage des résultats prévisionnels et se rapprocher le plus possible de l'optimum. Par le biais de la simulation budgétaire, les informations analytiques sont utilisées

pour mettre au point un véritable modèle du fonctionnement de l'entreprise servant à tester l'impact sur les résultats de telle ou telle décision.

Dans le cadre de cette gestion prévisionnelle, un intérêt tout particulier doit être porté à l'établissement des prix.

La comptabilité analytique fournit les données qui confrontées avec d'autres données de nature commerciale, permettent de prendre des décisions en matière d'établissement de visa pour les clients, de calcul d'établissement de prix de cession interne ou de fixation de prix de vente.

1.3. Le contrôle budgétaire :

Le contrôle budgétaire représente une étape importante dans l'évolution du contrôle de gestion, à tel point qu'il lui a été longtemps assimilé.

Car, à la naissance de ce dernier, il a été de nature essentiellement comptable, souvent mis en place dans les entreprises pour résoudre les problèmes du moment, une baisse de rentabilité, par exemple. La gestion axée sur la mesure de la performance, apparue grâce à la mondialisation en général et la concurrence et les exigences des consommateurs qui se développent de jour en jour, en particulier, ont donné un renouveau au contrôle de gestion. Il s'inscrit résolument dans une perspective de pilotage.¹⁹

Il se fonde sur l'établissement de prévisions, il les contrôle en les confrontant aux réalisations, les ajuste et rectifie, et établit, si besoin est, son propre système d'évaluation.

Quant à la notion de budget, elle est relativement large. Elle désigne de manière générale un état prévisionnel. On distingue généralement trois budgets au sein d'une entreprise :

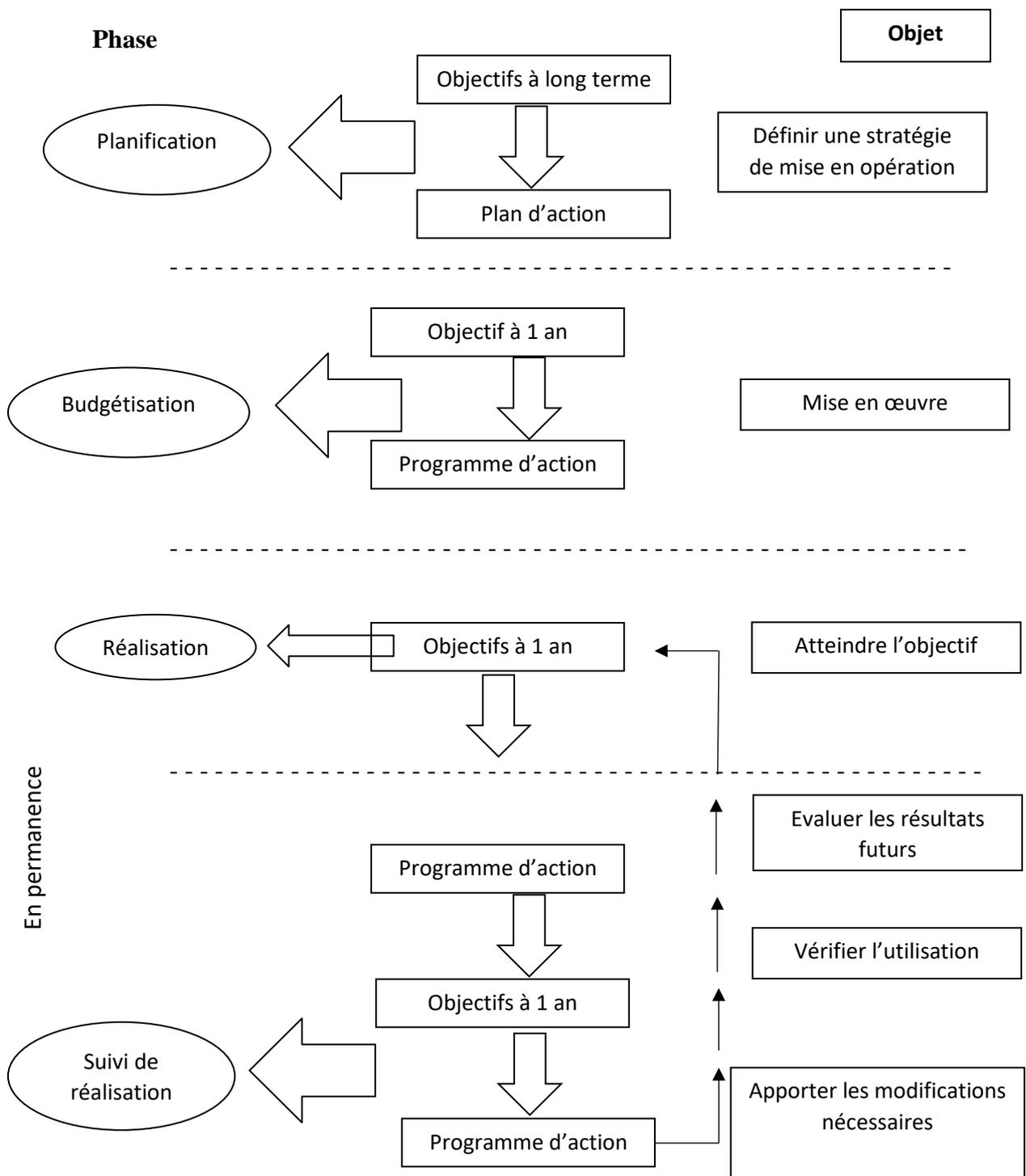
- Le budget d'exploitation, lié au cycle d'achat - production - vente.
- Le budget d'investissement
- Le budget de trésorerie

Ces derniers, une fois consolidés représentent le budget général et déterminent les états financiers prévisionnels, bilan et compte de résultat prévisionnels. Mais cette phase, qui est réalisée par le contrôleur de gestion, est précédée par la phase d'établissement de chacun de ces budgets. Les responsables opérationnels de l'entreprise procèdent à la construction de leur budget qui sera vérifié et approuvé par le contrôleur de gestion, sur la base de stratégie de l'entreprise et des objectifs qui leur ont été assignés, d'une part, et les écarts effectués entre les résultats obtenus et les budgets conçus lors de l'exercice précédent, d'autre part.

¹⁹ Patrick Boisselier, « *contrôle de gestion* », Vuibert, 1999, P. 120

Ces deux phases achevées, les responsables opérationnels entrent dans la phase de réalisation. Ils activent et obtiennent des résultats, et c'est à ce moment-là que le contrôle budgétaire fait surface. Il commence avec la constatation de l'écart sur résultat et se poursuit avec l'analyse de l'une des composantes du budget. En bref, c'est la phase finale qui est le suivi budgétaire, ou le suivi des réalisations comme cela ressort du schéma suivant :

Figure N°2 : Le processus Budgétisation



Source Patrick Boisselier, contrôle de gestion, Vuibert Paris, 1999.

En règle générale, le suivi est réalisé mensuellement. Il répond à deux objectifs :

- Le contrôle de l'exécution des budgets (pour surveiller le dépassement budgétaire). Le contrôleur de gestion porte ici un regard sur le passé.
- Le réajustement des prévisions et la mise en place des actions correctrices. Le contrôleur de gestion se penche ici vers l'avenir.

Le processus de contrôle budgétaire met en jeu deux acteurs dans l'entreprise. L'un est le contrôleur de gestion qui exerce un contrôle budgétaire, l'autre est la direction contrôlée qui doit justifier les écarts budgétaires, s'ils existent quoique le contraire est quasiment impossible dans l'économie actuelle. La comparaison entre les données réelles et les données budgétaires permet de faire ressortir les écarts budgétaires, qui seront exprimés en valeur ou sous forme de pourcentage.²⁰

Le but du contrôle budgétaire est de mesurer les réalisations de l'entreprise par rapport à un objectif fixé : le budget. Le contrôle budgétaire consiste à comparer périodiquement les réalisations par rapport aux budgétisations, et à dégager les écarts entre ces deux derniers.

Une fois ces écarts analysés et justifiés, des décisions correctrices sont prises pour apporter les modifications nécessaires. (S'il y a lieu).

Finalement, le système budgétaire n'est pas le seul fait du contrôleur de gestion. Lors de la construction des budgets, le contrôleur de gestion, veillera à ce que les budgets soient établis selon les objectifs fixés pour chacun des responsables opérationnels et selon la stratégie de mise en opération, en d'autres termes, le plan d'action et les objectifs à long termes.

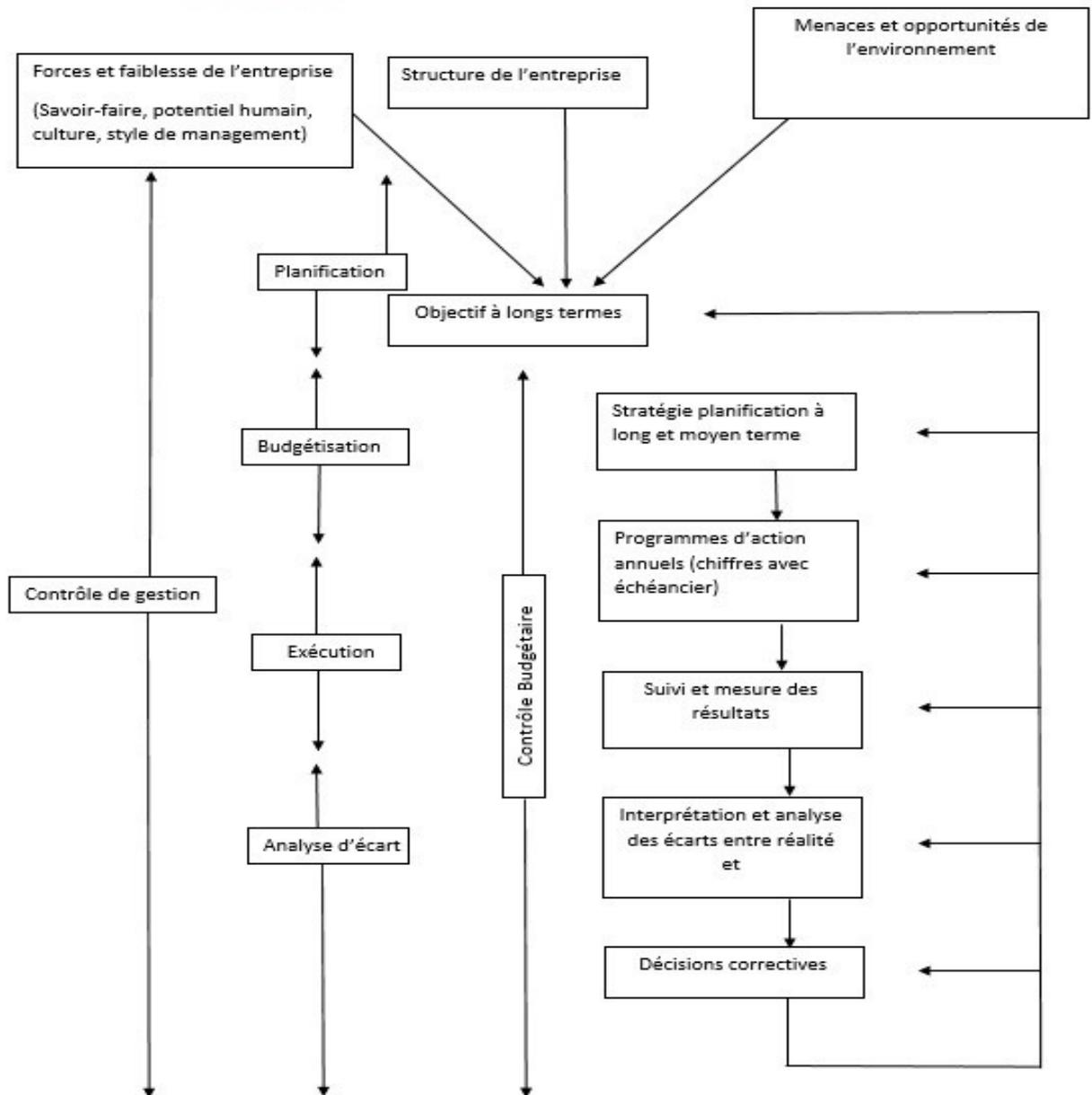
²⁰ A. Dayon, « M manuel de gestion » édition ELIPSES, Paris, 1999, P. 837

2. Le processus de contrôle de gestion et le système d'information

2.1. Le processus du contrôle de gestion

Le processus de contrôle de gestion peut être illustré par le schéma suivant :

Figure N°3 : Le processus de contrôle de gestion



Source : Anne-Marie KEISER, « contrôle de gestion », édition ESKA, Paris, 2000, P. 15.

Le processus de contrôle de gestion tel qu'illustré précédemment passe par quatre étapes :

- L'étape de planification : à partir de données endogènes (structures, savoir-faire, potentiel humain, culture et style de management) et d'autres paramètres exogènes, (menaces et opportunités de l'environnement) on fixe les objectifs à long terme. On élabore par la suite une stratégie de planification à long terme et moyen terme avant de passer à l'étape suivante.
- L'étape de budgétisation : dans cette étape, on va établir des programmes d'action annuels, ces derniers doivent être chiffrés et doivent comporter des échéances bien précises.
- L'étape d'exécution : dans cette étape, on mesure les résultats obtenus et on procède à leur suivi
- L'étape de l'analyse des écarts : dans cette étape nous procédons à l'analyse des écarts entre les réalisations et les prévisions et nous les interprétons. Ceci nous permettra de dégager des décisions correctives, qui elles peuvent influer aussi bien sur les objectifs à long terme, la stratégie de planification et les programmes d'actions annuels ou influer tout simplement notre mesure des résultats ou notre interprétation des écarts.

2.2. Le système d'information dans l'entreprise :

Dans la réalité, il existe de multiples systèmes d'information dans une entreprise. Ainsi, on trouvera des systèmes destinés, par exemple, à la commerciale, à la production, aux ressources humaines...

Il existe de nombreuses définitions et de nombreuses approches des systèmes d'informations. Selon les approches classiques, la notion de système d'information n'existe que par rapport au concept plus général de système. Celui-ci, par définition, « est un ensemble d'éléments en interaction dynamique, organisés en fonction d'un but » dès lors, l'approche proposée pour résoudre les problèmes est « l'approche systémique » ; cette dernière propose une vision unique et globale du problème à résoudre. Selon cette vision, puisqu'on ne sait pas résoudre le problème en le décomposant, considérons-le donc dans son ensemble et imaginons une réponse globale.

Au niveau de l'entreprise, une démarche de cette nature, de type systémique, doit être accompagnée par une adaptation, en conséquence, de ses structures. La théorie générale des systèmes a été élaborée en 1956 par l'économiste américain K.E Boulding, et reprise en France en 1974 par J.L.L.E Moigne (la théorie du système général). Elle constitue le

soubassement conceptuel de la plupart des méthodes de conception contemporaines, selon Michel Gervais.²¹

Par exemple, l'entreprise est un système. Elle est elle-même composée de plusieurs systèmes :

2.2.1. Le système opérant : est composé de l'ensemble des acteurs opérationnels de l'entreprise qui utilisent les informations et adaptent les procédures présentes dans le système d'information.

2.2.2 Le système de pilotage : est composé de l'ensemble des acteurs qui fixent et adaptent les objectifs et la stratégie de l'entreprise en utilisant les informations présentes dans le système d'information et fournis par le système opérant ou le système de pilotage lui-même.

2.2.3. Le système d'information : est l'intermédiaire entre le système opérant et le système de pilotage.

Dans les approches nouvelles, Norbert Guedj relève que « le système d'information de l'entreprise est constitué par l'ensemble des moyens et procédures de recherches, de saisie, de mémorisation et de traitement de ces informations.²²

Il existe trois principaux objectifs du système d'information.

- Le contrôle : le système d'information est la mémoire de l'organisation. Il traite des informations concernant le passé et permet de constituer un historique des situations, ce qui rend possible la détection des anomalies dans l'évolution. Il doit donc présenter comme caractéristique de fiabilité.
- La coordination : le système d'information présente aussi un aspect dynamique car il traite aussi les informations concernant le présent et doit assurer la coordination entre les différents services (circulation des documents accompagnants les flux). Il doit donc présenter comme caractéristique de la rapidité.
- La décision : le système d'information traite aussi les informations concernant le futur. Il doit permettre la construction de scénario. Et grâce à la simulation il rend possible le choix d'une solution et donc la prise de décision. Il doit donc présenter comme caractéristique la pertinence.

²¹ Michel Gervais, « *contrôle de gestion* », 6^{ème} édition, Economica, Paris, 1997, P. 5

²² Norbert Guedj, « *le contrôle de gestion* », 3-me édition, édition d'organisation, Paris, 2000

Conclusion :

L'approche du contrôle de gestion développée, tout au long de ce chapitre fait ressortir, en définitive que les responsables des entreprises s'intéressent de plus en plus au contrôle de gestion, qui constitue un moyen permettant de réunir toutes les fonctions de l'entreprise de façon à optimiser leur efficacité, leur efficience et donc la performance, la compétitivité et la survie de l'entreprise.

La mise en place d'un outil de contrôle de gestion nécessite une très bonne connaissance des activités de l'entreprise de son organisation et de sa stratégie. Ainsi, il est nécessaire que les responsables opérationnels s'impliquent et participent au processus d'élaboration d'un tableau de bord afin d'apporter leur vision « métier ». Mais il faut également que les contrôleurs de gestion soient présents dans cette démarche.

En effet trop souvent catégorisé comme des « spécialistes des chiffres », ils sont en réalité des « spécialistes » des spécificités du secteur d'activité et de l'organisation de l'entreprise.

Le contrôle de gestion comprend des outils pour avoir un bon pilotage et une prise de décision pertinente.

C'est ce que nous allons essayer de comprendre à travers l'analyse qui va suivre dans le chapitre II.

CHAPITRE II :
L'approche théorique
du pilotage

Introduction

La situation concurrentielle des dernières années a confronté les entreprises à des problèmes économiques. En conséquences, le management a dû réagir en mettant en œuvre de nouvelles stratégies et assurer parallèlement un pilotage de l'entreprise en adéquation avec les nouveaux objectifs. Dès lors que le manager dispose d'un volant d'autonomie et qu'il est responsable des performances produites par ses activités, il doit pouvoir disposer d'outils de pilotage. Le contrôle de gestion a pour fonction d'aider le management dans cette tâche de pilotage de l'entreprise. Comme le conducteur automobile qui s'est fixé un objectif (lieu et horaire d'arrivée), le pilote est soumis à des contraintes externes et internes ou à des perturbations (conditions météo, travaux ...). Il doit donc prendre des décisions, les corriger ou les ajuster en fonction des informations transmises par son système de mesure car on ne pilote que ce que l'on mesure.

Pour piloter efficacement dans l'environnement évolutif qui est le nôtre, il est essentiel d'être réactif. Les décisions doivent être prises en temps utile et les décideurs ne peuvent plus se contenter d'un simple constat limité à la mesure des coûts ou du nombre d'interventions réalisées dans l'année.

Dans ce cadre les chefs de groupement, qu'ils soient fonctionnels ou territoriaux, doivent disposer d'éléments leur permettant ces prises de décision.

Nous avons par la suite entamé des recherches sur les thèmes du pilotage. Nous avons poursuivi nos investigations via des sites internet ou par la lecture d'ouvrages spécialisés. Une mise en commun de ces recherches nous a permis de dégager des définitions, les principes, la détermination des indicateurs et les outils.

Section 1 : Définition et processus de pilotage

1. Définition de pilotage

- Piloter : maîtriser les actions permettant à l'entité d'atteindre un objectif donné, en évitant les écueils (entraves) par anticipation.

Le pilotage intègre à la fois les acteurs, les prévisions et les actions préventives.

La mise en œuvre d'indicateurs pour le projet qualité le plus en amont possible, permet d'anticiper avec plus de précision et de réalisme.

Le pilotage d'une démarche qualité procède de la maîtrise des moyens de motivation, de sensibilisation, de formation et d'animation des principaux acteurs (en particulier Direction)²³

- Le pilotage est un ensemble d'information, d'instruments, d'outils de traitement, des procédures, méthodes et séquences de travail qui permettent de pratiquer le pilotage sur objectif.

- Selon Philippe LORINO NICOLAS, le pilotage de l'entreprise est une démarche de management qui s'attache à relier en permanence stratégie et action opérationnelle, en s'appuyant sur trois volets complémentaires :

- Le déploiement de la stratégie sous forme de plan d'action comprenant l'élaboration régulière de plan coordonné pour conduire l'entreprise et assurer la mise en œuvre de sa stratégie.

- La construction et la mise à jour d'un réseau d'indicateur de performance permettant de mesurer les résultats des actions, en cohérence avec les orientations stratégiques.

- Le suivi et le retour d'expérience de la mise en œuvre de cette stratégie, de ces plans d'action en s'appuyant sur un système de mesure des performances et sur un ensemble de pratique et de méthodes d'analyse et de résolution de problèmes d'animation et de coordination.

- Les significations du pilotage :

- Les principes et les méthodes à appliquer pour piloter des entreprises publiques ou privées sont uniques et identiques, quelles que soient leurs dimensions et leurs activités.

Cette remarque s'applique aussi aux administrations et aux collectivités territoriales, avec la prise en compte de leurs objectifs spécifiques piloter, c'est en effet²⁴ :

- Regarder devant soi, évaluer, anticiper les environnements généraux, économiques, financiers et techniques de l'entreprise, les marchés, le comportement des clients, l'évolution des concurrents et des fournisseurs.

²³ B. Froman et C. Gourdon, « Dictionnaire de la qualité », AFNOR, 2003

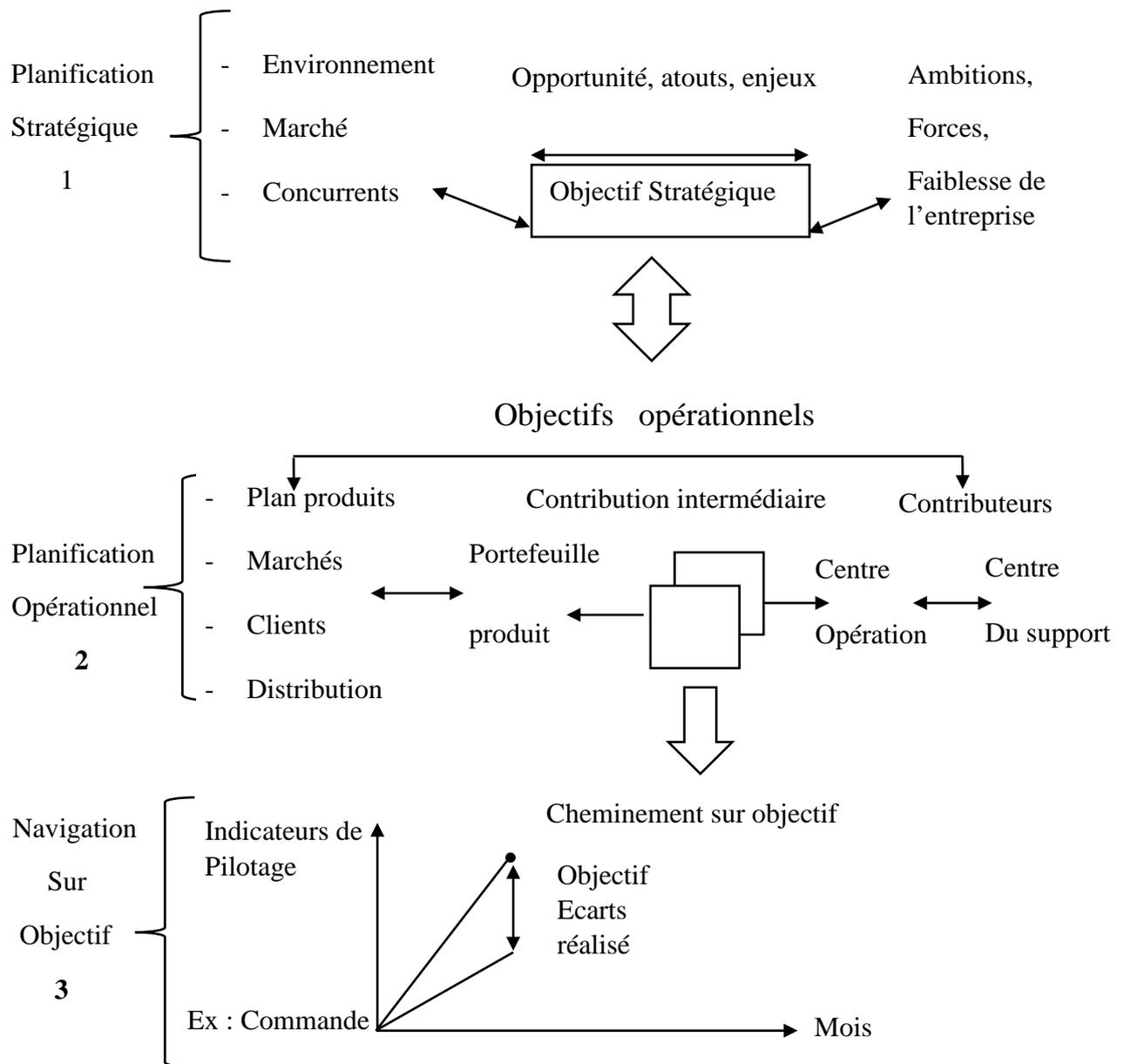
²⁴ Treille, Jean Michel « le pilotage opérationnel de l'entreprise » édition de l'organisation, Paris 2004, P. 8

- Situer les opportunités de développement, les enjeux qui en résultent pour l'entreprise ;
- Choisir des objectifs à atteindre, en fonction des ambitions de l'entreprise, de ses capacités (fonction planification stratégique) ;
- Définir les plans qui indiquent comment atteindre les objectifs opérationnels, plan marché produits des centres coordinateurs, plan des contributions des centres opérations, plan des centres support qui mobilisent les ressources nécessaires (fonction planification opérationnelle). Ces plans mettent en évidence les chemins à parcourir, les étapes intermédiaires, les hypothèses de performances, les ressources nécessaires ;
- Mesurer périodiquement, les écarts constatés par rapport aux chemins prévus, mettre en évidence leurs causes, prendre les décisions utiles, en revenant sur les hypothèses de travail prises en compte dans les plans initiaux, voire les choix d'objectifs (fonction navigation sur objectif)²⁵.

Vue globale sur la planification dans l'entreprise.

²⁵ Treille, Jean Michel, Op.cit., P. 9

Figure n°4 : Les fonctions de pilotage sur objectifs.



Sources : « Fabienne GUERRA ; le pilotage opérationnel de l'entreprise » édition de Loech, Paris 2007, P. 9

- Le pilotage est efficace et réactif lorsque tout événement relatif aux objectifs stratégiques ou opérationnels, à leur réalisation est tracé dans ses préalables ou dans ses conséquences à tous les niveaux de l'entreprise appelés à décider, à agir. Ces événements sont de nature diverse ce peut être :
- Une évolution des marchés, des comportements clients ;
- L'apparition d'une nouvelle technologie ou d'un nouveau concurrent ;
- L'acquisition d'une société et la prise en charge de ses contributions ;
- Une modification de la politique de prix des produits ;
- Des décalages dans les prises de commande ;
- Des difficultés d'approvisionnement auprès des fournisseurs²⁶

2.Processus de pilotage :

2-1 Définition du processus de pilotage :

Un processus de pilotage est un ensemble d'activités destiné à établir et déployer les lignes directrices d'une organisation, à contrôler et corriger ses activités et à analyser et améliorer son fonctionnement.

Les processus de pilotage peuvent donc aussi être appelés processus de management ou processus de direction. Avec un raccourci un peu simple, nous pourrions dire que la finalité d'un processus de pilotage est de transformer des informations en directives²⁷.

2-2 Fonctions du processus de pilotage :

Nous retenons trois fonctions élémentaires de pilotage, pouvant être considérées comme trois processus élémentaires de pilotage.

2.2.1. Etablir et déployer les lignes directrices :

Ce premier processus élémentaire de pilotage concerne le pilotage général d'une entreprise. Ce processus est souvent désigné avec le terme de pilotage stratégique.

Afin d'éviter des confusions avec les multiples déclinaisons de la notion de stratégie, nous avons remplacé le terme stratégie par le terme plus générique de ligne directrice.

La fonction établir les lignes directrices consiste à établir les directives à long, moyen et court terme, qui serviront de cadre au pilotage de l'entreprise. Pour établir les lignes directrices, la première étape consiste à définir la mission de l'entreprise, c'est-à-dire son but, sa raison d'être, sa finalité, son métier.

²⁶ Treille, Jean Michel, Op.cit., P. 10

²⁷ www.pilotesdeprocessus.org Consulté le 3/07/2016

La définition claire de la mission d'une entreprise est importante, car tout le pilotage a pour but de mettre en œuvre cette mission dans les meilleures conditions.

Une fois la mission clairement définie et formalisée, l'étape suivante consiste à décrire les lignes directrices à moyen terme. Il existe beaucoup de termes pour désigner ces lignes directrices : stratégie, plan moyen terme, projet d'entreprise, politique ...

Ce travail doit se faire en se basant sur trois types de données : la stratégie de l'entreprise, les besoins de ses clients et les résultats antérieurs de l'entreprise.

- La stratégie de l'entreprise pourrait être définie comme les conditions dans lesquelles elle souhaite mettre en œuvre sa mission. Sa détermination nécessite de se projeter dans le temps et de se comparer aux autres.
- Pour connaître les besoins des clients, il faut pratiquer l'écoute client. Dans le cadre de la définition de la politique de l'entreprise, il s'agit de traduire en lignes directrices les principales attentes du marché sur lequel l'entreprise se positionne à travers sa mission et sa stratégie.
- Les résultats antérieurs de l'entreprise sont également une donnée d'entrée de la détermination des lignes directrices. En effet, comme les deux autres processus de pilotage, le processus déterminer et déployer les lignes directrices fonctionne en boucle ou à chaque itération, on part des résultats de l'itération précédente.

Comme nous le verrons un peu plus loin, ces résultats antérieurs sont en partie fournis par le processus analyser et améliorer.

Une fois que les lignes directrices à long et moyen terme ont été définies, il faut les décliner en lignes directrices à court terme, généralement appelées objectifs. Un objectif est la déclinaison d'une ligne directrice en élément mesurable à court terme par un indicateur. Les objectifs servent à mobiliser les acteurs de l'entreprise à la mise en œuvre de sa stratégie et politique, tout en permettant de vérifier les résultats de cette mise en œuvre.

La fonction déployer les lignes directrices consiste, d'une part à identifier, planifier et suivre les actions et ressources nécessaires à la mise en œuvre des lignes directrices et, d'autre part, à communiquer les lignes directrices et les actions associées à tous les collaborateurs concernés.

2.2.2. Contrôler et corriger :

Contrôler consiste à détecter des anomalies, c'est-à-dire des différences entre ce qui est constaté et ce qui est attendu.

La détermination des contrôles à effectuer pour détecter une anomalie sur un produit ou une prestation, doit se faire en partant des exigences qui s'y rapportent (exigences clients, exigences réglementaires, exigences de l'entreprise elle-même.)

Cette détermination doit également tenir compte des risques qu'une anomalie se produise.

Corriger consiste à ramener un produit, une prestation ou une situation d'un état anormal (non-conforme) à leur état normal prévu.

Nous sommes certains qu'un grand nombre de lecteurs se sont étonnés de voir apparaître le contrôle comme activité de pilotage, car le contrôle est généralement considéré comme une activité de réalisation.

Pour nous, le contrôle est à considérer comme activité de pilotage, car l'enregistrement des résultats des contrôles d'un processus est un des premiers indicateurs du bon fonctionnement de ce processus. Le contrôle est donc à considérer comme un fournisseur de données du processus analyser et améliorer.

Notre expérience montre que cette fonction annexe de l'activité de contrôle est généralement sous-exploitée, voire inexistante. Justement parce que le contrôle est considéré uniquement comme une activité opérationnelle.

On détecte les anomalies et on les corrige, mais très souvent sans mesurer le nombre de fois ou l'on n'a pas réussi à faire bien du premier coup, ce qui empêche de s'améliorer.

C'est bien pour souligner cette fonction fournisseur de données que nous situons le contrôle comme activité de pilotage.

Par contre, le contrôle est bien une activité à intégrer dans chaque processus de réalisations.

2.2.3. Analyser et améliorer :

La fonction analyser consiste à effectuer, à mettre en forme et à examiner toutes les données disponibles pour un processus, afin de déterminer si ce processus est correctement maîtrisé. Comme nous l'avons vu dans le paragraphe précédent, un des fournisseurs pour cette analyse est le processus contrôler et corriger.

Mais ce n'est pas son seul fournisseur. La première source d'information de la fonction analyser est constituée par les indicateurs. La mise en place de ces indicateurs est d'ailleurs une des activités de la fonction analyser²⁸.

La fonction analyser utilisera d'autres sources, comme par exemple les réclamations clients, les suggestions du personnel ou les nouvelles attentes des clients ou du marché.

²⁸ www.pilotesdeprocessus.org Consulté le 04/07/2016

Après déterminer des sources, la deuxième activité de la fonction analyser est le traitement et la mise en forme de données. Le résultat de ce travail prend généralement la forme d'un tableau de bord.

La dernière activité de la fonction analyser est l'interprétation des indicateurs du tableau de bord. Cette interprétation des indicateurs du tableau doit se faire par rapport aux objectifs. Les objectifs donnent, pour chaque indicateur, le niveau des performances attendues. Comme nous l'avons déjà vu, les objectifs sont issus du premier processus élémentaire de pilotage : établir et déployer les lignes directrices.

La fonction améliorer consiste à déclencher et à suivre des actions à chaque fois que la fonction analyser détecte qu'un processus n'atteint pas ses objectifs.

Les actions déclenchées peuvent être de trois types :

- Les actions destinées à éviter qu'une anomalie ne se reproduise
- Les actions destinées à éviter qu'un risque ne se réalise.
- Les actions destinées à améliorer les performances.

Le processus analyser et améliorer est en interaction avec les processus de réalisation, tout comme le processus contrôler et corriger.

Le processus analyser et améliorer doit être mis en œuvre au niveau de chaque processus. Son déclenchement doit se faire à une fréquence adaptée au cycle de vie du processus : quotidiennement pour un processus de production de masse à cycle court et trimestriellement pour un processus lent. La responsabilité de ce pilotage incombe au responsable de chaque processus.

Le processus analyser et améliorer doit également être mis en œuvre au niveau de l'entreprise dans son ensemble, à une fréquence au moins mensuelle. La mise en œuvre de l'analyse et de l'amélioration au niveau de l'entreprise incombe à la direction.

Section2 : Principes et indicateurs de pilotage

1.Principes de pilotage :

Le pilotage est un ensemble d'action qui conduit un objet ou un système vers un objectif. Les étapes qui le composent se déclinent comme suit :

1.1.Fixer les objectifs

Exemple pour un véhicule l'objectif se fixe par rapport à un état existant pour atteindre un état final. Le passage de l'état initial vers l'objectif se fait en suivant une trajectoire définie.

1.2. Préparer les moyens

Pour le véhicule il faut déterminer les moyens (complémentaires éventuellement) à mettre en œuvre pour atteindre l'objectif.

Mais il faut aussi prévoir les moyens de mesure qui permettent de savoir en cours de trajectoire si on est en capacité d'atteindre l'état final. Il n'y a pas de pilotage si on doit atteindre la fin du processus pour se rendre compte que l'objectif ne peut pas être atteint, puisqu'il n'y a plus de capacité à réagir aux contraintes ou perturbations.

1.3. Conduire l'action

Ce sont toutes les actions à mesurer pour atteindre l'objectif. Elles peuvent se traduire par des procédures écrites ou des consignes.

1.4. Mesurer les écarts aux objectifs

Les indicateurs sont les mesures qui permettent de se renseigner sur l'état de progression. Le choix des indicateurs et de leur échelle est particulièrement important.

1.5. Corriger les écarts

Dans le cas où des écarts trop importants sont constatés, des mesures correctives doivent être engagées.

2. Les indicateurs de pilotage :

2.1. Définition d'un indicateur : est une information ou un regroupement d'information contribuant à l'appréciation d'une situation par le décideur. Il n'est jamais mis et entraîne toujours à la manière d'un schéma stimulus / réponse une action ou réaction du décideur. Cette action ou cette réaction peut être de ne rien faire. Mais, il s'agit là d'une démarche active et non passive, l'indicateur portant une signification conduisant à l'action zéro. L'indicateur ne se limite pas au constat et permet une gestion dynamique en temps réel²⁹.

Un indicateur est élément de mesure qui identifie de façon qualitative ou quantitative une amélioration ou une dégradation du comportement soumis à l'examen.

Un indicateur est :

- Un élément ou un ensemble d'éléments d'information significative ;
- Un indice représentatif ;
- Une statistique ciblée et contextualisé selon une préoccupation de mesure ;
- Résultat de la collecte donnée sur un état sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation.

²⁹ Alain Fernandez « *Les nouveaux tableaux de bord des managers* », Eyrolles, 3^{ème} édition, Paris, 2007, P. 260

2.2. Rôles d'un indicateur :

2.2.1. Informer :

Le premier rôle à tout indicateur est un rôle d'information. Cette information permet à l'entreprise de mesurer le résultat de la politique qu'elle a mise en œuvre

2.2.2. Diagnostiquer :

Le deuxième rôle des indicateurs est de permettre un diagnostic, c'est à dire de faire ressortir l'écart qu'il y a entre la mesure de l'indicateur et la valeur considérée comme normale.

Ce constat met d'une part en valeur un phénomène pressenti ou non qu'est la corrélation entre deux variables, et il donne d'autre part naissance à la prévision.

2.2.3. Prévoir :

Le troisième rôle est de prévoir. Les indicateurs d'alerte permettent de détecter les éléments susceptibles de provoquer des dysfonctionnements, de préciser les moyens nécessaires pour mener les actions correctrices et de suivre l'évolution positive des actions engagées.

Autrement dit :

- Déterminer l'état de l'entreprise, suivre son évolution dans un temps ainsi que son développement (en le comparant par exemple à des objectifs prédéfinis) ;
- Mesurer les forces et les faiblesses de l'entreprise ;
- Evaluer le degré d'inégalité dans les prestations de services ;
- Informer les décideurs du fonctionnement et de l'efficacité de l'entreprise mais également rendre compte de son état à l'ensemble des membres de l'entreprise.

2.3. Typologies des indicateurs :

2.3.1. Indicateurs de performance :

La performance peut s'apprécier selon 3 axes :

- Le résultat final : c'est la comparaison de la situation avec les objectifs fixés en la matière, qui permet d'apprécier le résultat final. Il ne suffit pas de travailler beaucoup il faut travailler utilement.
- La qualité du service rendu : la qualité doit être un objectif en soi. La qualité se mesure sous l'angle de la satisfaction exprimé par les usages et dans l'optique du respect des procédures préalablement déterminées.
- L'efficience : ces indicateurs traduisent le souci de la bonne utilisation des moyens engagés au regard des réalisations obtenues.

2.3.2. Indicateur de qualité :

L'indicateur de qualité est quantificateur d'un écart entre le résultat obtenu et l'objectif préalablement défini en matière de qualité. Il sert de vecteur de communication et de concertation. Cet instrument d'évaluation, de mesure, doit contribuer à l'amélioration contenu du système de management de la qualité. Il peut être appliqué à l'ensemble de l'organisme, à une activité ou un processus, et doit participer à la gestion des problèmes et faciliter la régulation, l'organisation dans l'organisme. Une représentation visuelle de l'indicateur, si elle est lisible, claire, accessible, et si elle illustre l'objectif, par exemple sous forme de tableau de bord qualité, favorise l'action.

2.3.3. Indicateur d'environnement :

Ce sont des indicateurs qui visent à décrire le contexte dans lequel opèrent les services. Ils sont également appelés indicateurs de situation. A titre d'exemple on peut citer les caractéristiques géographiques de territoire, le nombre de communes ou d'habitants sont également considérés comme des indicateurs d'environnement, les indicateurs de préférence qui traduisent les attentes de l'utilisateur d'un service.

2.3.4. Indicateur de moyens :

Ils visent à décrire le volume ou le coût des moyens utilisés dans le processus de production du service (agent - vacations, volume horaire)¹ Indicateurs d'activité ou de production :
Ils sont destinés à mesurer le résultat direct du processus productif du service, ce que l'on nomme résultat intermédiaire par rapport au résultat final.

2.4. Le choix des indicateurs :

Le tableau de bord, à la manière d'un instrument d'optique sophistiqué apporte à l'équipe une vision du système à contrôler selon les objectifs fixés de la cellule. Cette vision n'est pas simplement un constat de la situation mais s'intègre dans une dimension dynamique mesurant d'une part le progrès, et anticipant d'autre part, les éventuelles dérives.

La qualité des décisions pouvant être prise et directement dépendante de la qualité de la mesure et de la pertinence des indicateurs choisis.

La sélection, la construction et la présentation des indicateurs ne coulent pas de source. Pour bâtir le tableau de bord et trouver les indicateurs pertinents. On ne pourra se contenter de simples intuitions et habitudes.

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

2.4.1. Un indicateur doit être utilisable en temps réel :

Il faut en effet disposer de l'information au moment nécessaire. A première vue une évidence

ce n'est pas certain, de nombreux systèmes de tableau de bord sont fondés sur le principe du reporting et mettent à disposition les informations sur échéance, selon une période prédéterminée. L'information doit être réactualisée à son propre rythme d'évolution, en phase avec les besoins de prise de décision. Certaines informations sont par nature réglées sur un principe de synthèses périodiques.

2.4.2. L'indicateur doit mesurer un ou plusieurs objectifs :

Les indicateurs choisis devront mesurer la performance selon les objectifs du système. Cela est moins évident qu'il n'y paraît.

Nous ne trouvons pas les indicateurs pertinents dans des listes d'indicateurs types.

Les indicateurs seront spécifiquement choisis selon :

- L'unité à piloter ;
- Les objectifs sélectionnés ;
- Les besoins précis des décideurs

Les indicateurs choisis devront s'exprimer dans l'unité de mesure définie pour objectifs cible. Si nous avons choisi par exemple pour objectif la diminution des temps de traitement d'une commande, il faudra trouver un indicateur mesurant ce temps de traitement, et non pas un indicateur mesurant la vitesse de traitement d'une ressource spécifique.

2.4.3. L'indicateur doit induire l'action :

Si nous utilisons un tableau de bord, ce n'est pas pour effectuer des constats à posteriori. Les indicateurs doivent permettre aux utilisateurs de prendre les décisions nécessaires pour corriger une dérive, amplifier une action ou saisir une opportunité avant qu'il ne soit trop tard. Nous éviterons ainsi les indicateurs se limitant à un constat, qu'il soit d'échec ou de succès. L'indicateur doit permettre de juger les progrès réalisés et le chemin restant à parcourir. Les décideurs pourront ainsi prendre position sur l'attitude à tenir avant qu'il ne soit trop tard.

2.4.4. L'indicateur doit être constructible :

Les données nécessaires à la définition des indicateurs existent dans le système d'information de l'entreprise ou peuvent être aisément obtenus des tiers³⁰.

Bien entendu, l'indicateur choisi doit pouvoir être construit.

Nous consacrerons la prochaine étape à l'étude des contraintes inhérentes à la construction de l'indicateur.

³⁰ Guerra Fabienne, « pilotage stratégique de l'entreprise », édition de Boeck, Paris, 2007, P. 90

2.4.5. L'indicateur doit pouvoir être présenté sur le poste de travail :

La présentation de l'indicateur est un choix primordial.

L'appréciation du sens porté par l'indicateur. Est en grande partie dépendante de sa présentation (sa forme). Aujourd'hui, les outils informatiques proposent une vaste palette de composants visuels pour construire une interface porteuse d'un sens, réduisant sérieusement l'effort d'interprétation nécessaire à la conceptualisation des informations lues.

Section 3 : Les comités et les outils de pilotage

1. Les comités de pilotage :

1.1. Raison du comité de pilotage

La démarche entamée par l'entreprise est un projet permanent qui présente des enjeux forts, des interdépendances et contributions de toutes les entités composantes de l'entreprise. C'est la raison pour laquelle, il est nécessaire de mettre en place un comité de pilotage.

Le comité de pilotage ainsi mis en place a pour rôle principal de décider sur tout ce qui relève du système de management mise en place.

Le groupe de pilotage joue un rôle important en termes de responsabilité. Il assure de la bonne exécution du projet et contrôle l'avancement en fonction des délais et des budgets impartis. Il vérifie en permanence l'adéquation entre des orientations prises et les enjeux du projet pour l'entreprise³¹.

Il effectuera un arbitrage dans les conflits internes et il préparera les recettes provisoires et définitives.

Le comité de pilotage sera crédité par la direction générale pour disposer d'un large pouvoir de décisions.

Pour mieux maîtriser ses facteurs de succès, il pourra définir une batterie d'outils et d'indicateurs et contrôler la direction prise par le projet, l'efficacité des groupes de travail et la communication interne. Il contrôlera notamment la communication autour du projet dans l'entreprise³².

1.2. Membre du comité de pilotage :

Le comité de pilotage est avant tout une équipe. Les membres du comité de pilotage doivent donc être des décideurs, des responsables, de processus concernés par le système de management, ayant un pouvoir direct ou indirect sur les moyens affectés à la démarche.

³¹ KAAKIT ABDELGHAFOR « Elaboration d'un tableau de bord prospectif, pour le pilotage d'un système de production » Université Hadj LAKHDAR, BATNA, 2005, P. 45

³² KAAKIT ABDELGHAFOR, Op.cit., P. 45

1.3. Composition du comité de pilotage :

Selon la taille et l'organisation de l'entreprise, il sera composé de plusieurs acteurs, à déterminer en fonction des besoins de l'action.

Pour une vision paritaire, la direction et les salariés ou leurs instances représentatives sont incontournable. Le médecin du travail est également à intégrer au sein du comité de pilotage. En l'absence d'instances représentatives du personnel (IRP), il est nécessaire de trouver une modalité pour intégrer des salariés au comité de pilotage. En effet, une démarche concertée est plus propice à l'implication des divers acteurs de l'entreprise.

1.4. Missions du comité de pilotage :

Chaque comité de pilotage a pour mission :

- Définir le contour du projet : méthode, cadre et limites de l'action (entreprise, secteurs), choix des outils³³ ;
- Désigner un pilote ;
- Accompagner la démarche et diffuser l'information dans l'entreprise ;
- Mobiliser d'autres ressources selon les besoins ;
- Proposer des orientations à chaque étape, particulièrement pour le plan d'action ;
- Créer des groupes de travail opérationnels et désigner leurs animateurs pour mener le plan d'action ;
- Identifier les inputs et outputs de son processus ;
- Définir les objectifs spécifiques de son processus ;
- Déterminer l'impact de son processus sur le client ;
- Identifier les indicateurs de suivi de son processus ;
- Fixer les cibles de son processus ;
- Assurer la revue de son processus (fréquence) ;
- Déterminer les interactions de son processus avec les autres processus.

1.5. Vigilance du comité de pilotage :

- Avoir une composition stable, participer aux réunions du comité et désigner une pilote du projet sont des gages de réussite.
- Choisir les participants en respectant des critères : le volontariat, le paritarisme, l'engagement sur le projet
- Prévoir une fonction d'animation des réunions et rédiger des compte-rendu

³³ www.centre.aract.fr Consulté le, 2/07/2016

- Prendre des décisions réalistes et applicables
- Etre en mesure d'ajuster la planification de la démarche
- Associer tous les niveaux de décisions, si l'action porte sur un établissement au sein d'un groupe, la présence de représentants du groupe permettra un suivi, l'articulation entre solution locales et nationales et la duplication de la démarche sur d'autres sites.

2. Les outils de pilotage :

Le système de pilotage de l'entreprise est composé de différents supports d'informations, nous distinguons en pratique trois catégories d'outils de pilotage :

2.1 Les outils prévisionnels :

Ils permettent d'étudier le future et s'y intéresser en fonction des opportunités et de son savoir-faire.

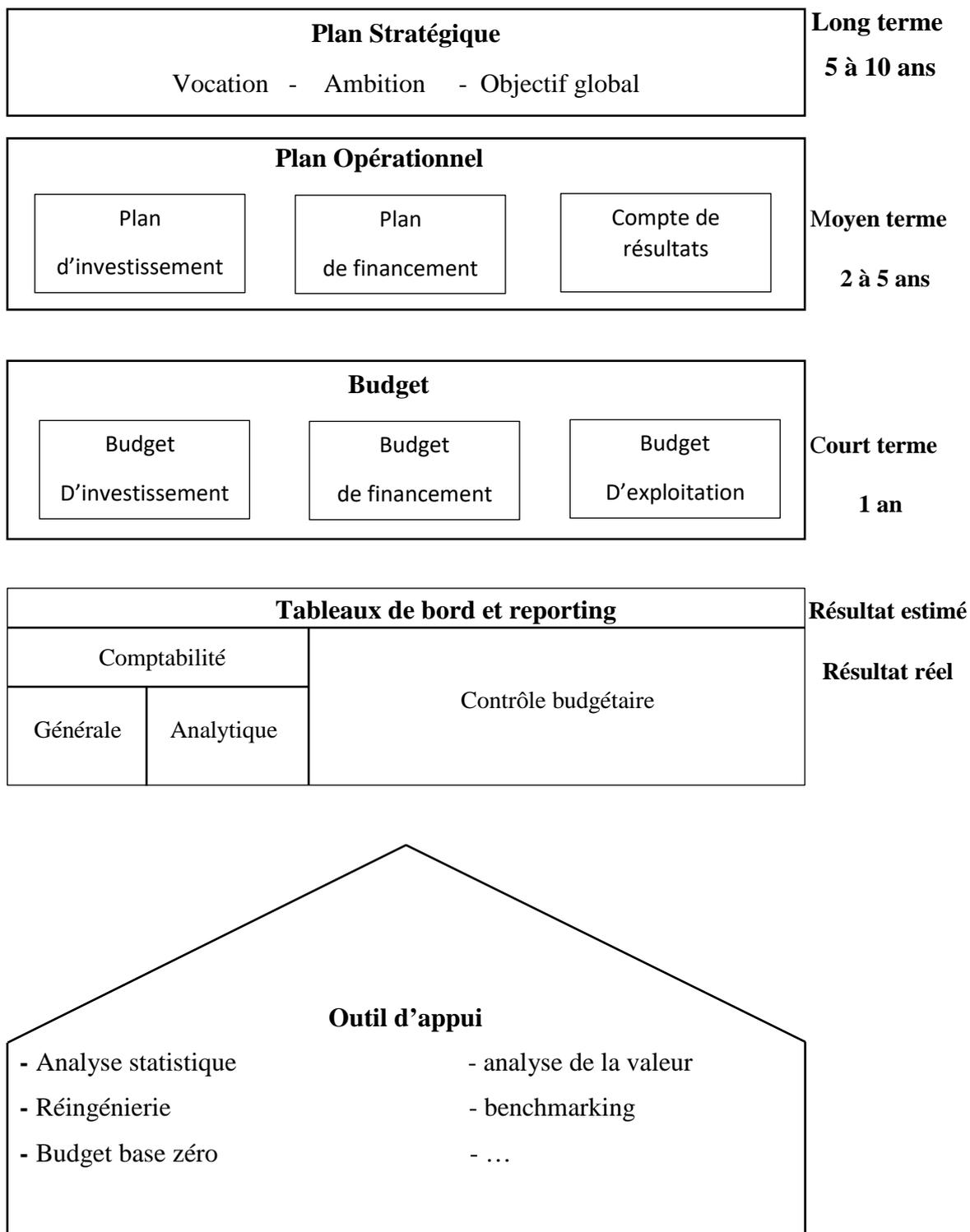
2.2 Les outils qui comparent les résultats aux objectifs :

Ils permettent d'interpréter les écarts et prendre les décisions correctives.

2.3 Les outils de performance :

Ils constatent les performances et tendent à fournir des explications.

Figure n° 5 : Les outils de pilotage



Source : Michel Leroy « *le tableau de bord au service de l'entreprise* », Edition d'organisation, Paris, 1998, P. 20

- Les systèmes prévisionnels :

Il existe trois grandes catégories de système prévisionnels :

1. Le plan stratégique : il a pour objectif de définir à long terme (5 à 10 ans) de façon concise et confidentielle l'objectif global de la société, ses métiers, les stratégies qu'elle a adoptées vis-à-vis des concurrents (acquisition, fusion, partenariat, ...)
2. Le plan opérationnel : ce document à une vision à moyen terme et comprends :
 - Une valorisation de façon détaillée du programme des investissements techniques et financiers
 - Les modes de financement retenus pour compléter l'autofinancement des comptes de résultats prévisionnels
3. Enfin le budget constitue la liste des objectifs, à court terme, retenus pour l'exercice suivant au travers des investissements et de l'exploitation.

- Les outils de suivi de réalisation :

Afin de constater et d'analyser à posteriori les performances de l'organisation, il existe différents moyens :

1. La comptabilité générale : elle rend compte de résultat et de la situation du patrimoine en fin de période par l'intermédiaire du bilan. D'un point de vu du pilotage, on peut reprocher à cet outil qu'il est lourd et souvent peu compréhensible pour les opérationnels.
2. La comptabilité analytique : chaque responsable suit ainsi ses coûts de revient, ses charges, son chiffre d'affaires, sa marge, sa rentabilité.
3. Le contrôle budgétaire : il permet, pour une unité de gestion, de suivre ses frais de fonctionnement (salaires, frais de déplacement, invitation ...) afin de les comparer au budget et d'analyser les écarts.
4. Le reporting : c'est un système de diagnostic qui doit fournir des images exhaustives et stables dans le temps afin de pouvoir faire des analyses comparables d'une période à l'autre³⁴.
5. Le tableau de bord : c'est un système dédié à l'action en orientant les comportements collectifs et individuels³⁵.

- Les outils d'appui :

1. Benchmarking : ceci consiste à comparer les résultats de son unité de gestion à ceux qui sont obtenues par d'autres responsables à l'intérieur de la même entreprise ou dans d'autres sociétés.
2. Le reengineering ; il permet au manager de reconfigurer une fonction ou des processus afin d'améliorer la qualité du service rendu au client.

³⁴ Philippe Lorino, « *le contrôle de gestion stratégique – la gestion par les activités* », éditions Dunod 1991, P. 102

³⁵ Philippe Lorino, Op.cit., P. 17

Conclusion :

Le cahier des charges d'un projet d'outil de pilotage est ambitieux. Outre la diversité des sources d'informations (financiers, opérationnelles, statistique, données du marché ...) auxquelles l'outil de pilotage doit accéder et la rapidité de production des résultats, il doit être flexible. Cette flexibilité est double : l'outil de pilotage doit être évolutif dans le temps et doit s'adapter au profil du responsable qu'il l'utilise. Ces objectifs sont vitaux afin que l'organisation adopte une gestion cohérente face au nouveau jeu concurrentiel qui s'est instauré depuis quelques années.

Pour conclure, nous pouvons dire qu'un échange fructueux entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels sera la clé de la mise en place d'un outil de pilotage efficace.

Mais pour que le pilotage s'effectue dans de bonnes conditions, le décideur doit disposer d'un instrument de mesure fiable et recueillant toute sa confiance : « le tableau de bord » qui est l'objectif de notre partie pratique.

**Chapitre III : Une
application de la mise en
place d'un tableau de bord**

Introduction :

L'objectif de cette partie est d'illustrer la démarche théorique de la construction d'un tableau de bord. Nous tenons à préciser que nous allons décrire dans ce chapitre non pas le tableau de bord de l'EATIT mais aussi une description complète de la méthode de la mise en place d'un tableau de bord pour une entreprise quelconque d'une manière générale et pour l'EATIT d'une manière particulière. La démarche de construction d'un système d'indicateurs de pilotage ne constitue pas une opération aisée, puisqu'elle nécessite une très bonne connaissance des activités de l'entreprise, de son organisation et de sa stratégie. Ainsi l'objectif de ce chapitre est d'appréhender de façon plus précise, les objectifs stratégiques de l'entreprise, avant de présenter en toute modestie, une proposition de tableau de bord pour cette entreprise.

Notre travail s'attachera donc, à donner quelques éclaircissements de la situation de l'EATIT actuelle et de son environnement, puis la mise en œuvre d'un tableau de bord.

Enfin, la dernière section sera consacrée aux faiblesses de l'EATIT et de nos préconisations.

Section 1 : La structure organisationnelle de l'EATIT

1. Historique de l'EATIT

Juste après l'indépendance, l'Algérie a opté pour un développement économique basé sur l'industrie pour répondre à la demande nationale en matière de textile et des tissus. Beaucoup de capitaux ont été investis pour la création de la SONITEX.

Le projet de création de la SONITEX remonte à l'année 1966 conformément à l'ordonnance numéro 66-218 du 22/07/1966.

La SONITEX est structurée en trois phases de production :

Phase filature (02 ateliers), Phase tissage (03 ateliers) et Phase finissage (01 atelier).

Cette structure est tellement importante qu'elle est devenue, dans les années qui suivent, extrêmement difficile à gérer. Par conséquent, elle s'est éclatée sur le plan organisationnel en plusieurs entreprises (24 entreprises) qui sont réparties sur 04 sites à travers le territoire national.

L'entreprise SONITEX a connu trois restructurations :

La première restructuration date de 1982. Elle s'est basée sur le principe de spécialisation des activités, ceci a donné naissance à 06 entreprises nationales dont la COTITEX de DRAA BEN KHADDA.

La COTITEX est créée par décret n° 82-394 du 04/12/1982 dont le siège est installé à OUED AISSI, elle est spécialisée dans la production de fil, coton et tissus finis.

Après trois années d'exercices, la COTITEX se trouvait devant un second découpage lequel est intervenu le 01/04/1986. De ce découpage, naissent quatre entreprises devenues autonomes le 21/04/1986.

La deuxième restructuration : La COTITEX de DRAA BEN KHEDDA a subi un troisième découpage au mois de juillet 2001 dans le but de sauvegarder une partie de ses activités dans le cadre de la restructuration et la liquidation des entreprises publiques économiques.

L'expertise de la COTITEX s'est soldée par la naissance de la cotonnerie de Tizi Ouzou.

La troisième restructuration : après la création de la C.T.O, celle-ci n'a pas pu se remettre à cause de :

- L'endettement (impôts, CNAS, SONELGAZ...)
- La vétusté des machines et manque de rechange ;
- Départ volontaire et retraite anticipé (pas de relève) ;
- Manque de matières premières et produits chimiques (à cause des ressources).

Suites à ces difficultés, pour éviter la fermeture de l'entreprise, l'état a décidé de sauvegarder le textile Algérien en prenant les 07 meilleures entreprises à l'échelle nationale (CTO était parmi ces entreprises) afin de les prendre en charge (60% du capital destiné à l'armée et 40% destiné à l'état).

Dorénavant ces unités seront gérées par le président directeur général dont le siège est à Alger centre. Nom commun pour toutes les entreprises (y compris la CTO), a été donné EATIT (Entreprise Algérienne de Textiles Industriels et Techniques).

Depuis 2001, l'EATIT est en voie de redressement en attendant l'étude des dossiers relatifs à la liquidation des 07 entreprises (disparition de nom CTO et son registre de commerce) et l'étude des cahiers de charge (commande de nouvelles machine à l'étranger pour l'ouverture du reste des ateliers qui appartiennent à COTITEX. Ainsi que la réouverture de la salle de formation...)

EATIT est une société par action (SPA) au capital social de 5.000.000.000,00DA.

L'effectif actuel de l'entreprise est de 575 agents qui se répartit comme suit :

Tableau n° 02 : Répartition des effectifs par fonction 2016

Fonction	Effectif
Administration finance	} 49
Approvisionnement commercial	
Moyens généraux	27
Sécurité	58
Maintenance	80
Sous-direction technique	41
Filature	213
tissage	107
Total	575

Source : Document interne à l'EATIT

2. Situation géographique :

L'EATIT est implantée au sein du complexe de la COTITEX dans la zone industrielle de Draa Ben Khedda sise à environ 11Km à l'ouest du chef-lieu de la wilaya de Tizi Ouzou.

Elle occupe une superficie de 205.414m². Elle est limitée à l'Ouest par le laboratoire régional vétérinaire et le parc communal. Au sud, par la société nationale de sidérurgie (SNS) et l'office

algérien interprofessionnel des céréales (OAIC), à l'Est par le domaine des frères RAHLI et enfin au Nord par Oued Sbaou.

3. Les produits de l'EATIT :

L'EATIT est une entreprise intégrante qui fabrique à partir de la matière première (fibres) des fils à différentes masses linéiques qui sont utilisés pour la fabrication des tissus écrus voir l'annexe 1 qui vont être finis avant d'être commercialisés.

4. Les clients de l'EATIT

L'entreprise EATIT intervient sur le marché pour satisfaire la demande des consommateurs des produits finis : On y trouve trois types de marchés :

- Les différents producteurs de tissu qui achètent le produit semi-fini, les déchets, comme la SOCOTHYDE, et autre industriels du secteur privé.
- Les confectionneurs qui achètent du tissu fini et du fil pour la couture, comme l'ECOTEX et les confectionneurs privés.
- Le marché de l'Etat ce sont les institutions étatiques qui utilisent les produits textiles comme les hôpitaux et l'armée nationale... etc

5. Les fournisseurs de l'EATIT

L'approvisionnement de l'EATIT en matière première (coton, fibre chimique et pièces de rechanges) est presque totalement dépendant de l'extérieur.

Les principaux fournisseurs de l'EATIT sont :

- La Syrie et le Mali : fournissent les matières premières
- L'Espagne et l'Allemagne : fournissent les pièces de rechange pour l'équipement
- La France fournit les colorants et autres produits auxiliaires.

6. Les concurrents de l'EATIT

6.1 À l'échelle Nationale : Les concurrents sont constitués d'entreprises qui fabriquent ou importent des produits textiles on y trouve principalement :

- Toutes les entreprises qui sont issues de la structuration de la COTITEX, comme le complexe textile de Batna, d'Oran, de Laghouat... etc
- Les fabricants privés de produits textiles
- Les importateurs de produits textiles

6.2 A l'échelle internationale :

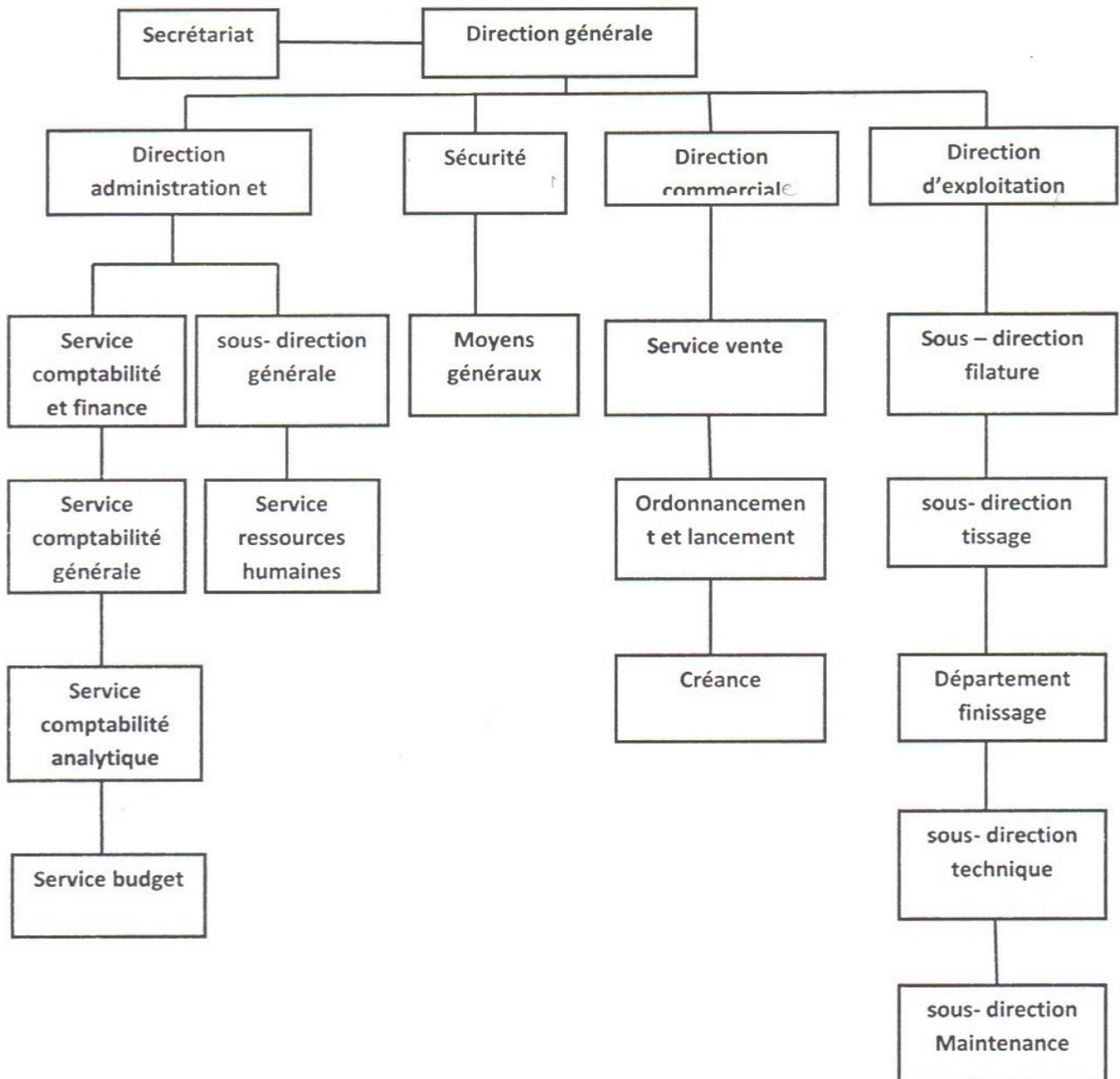
Suite à l'ouverture des frontières du pays en 1990 le marché Algérien a été inondé entre autres par les produits textiles étrangères venant des pays asiatiques et autres : Taiwan, Chine, Egypte, Turquie, Syrie... etc.

Ces produits sont mieux positionnés par rapport à ceux de la COTITEX DBK, car ils sont de meilleure qualité du point de vue finissage, sur le plan esthétique, ainsi qu'au plan prix, en somme les produits étrangers s'adaptent mieux aux goûts des consommateurs.

7. Description des fonctions de l'entreprise :

L'EATIT réalise ses activités en fonction de l'organigramme suivant :

Figure N° 6 : Organigramme de l'EATIT



Source: établie par le chargé d'étude (EATIT Direction d'exploitation), 2016

7.1. Description de la fonction technique

La fonction technique au niveau de l'EATIT se compose de 3 ateliers :

Filature, Tissage, Finissage

7.1.1. Filature :

L'atelier de filature se compose de deux systèmes de filature :

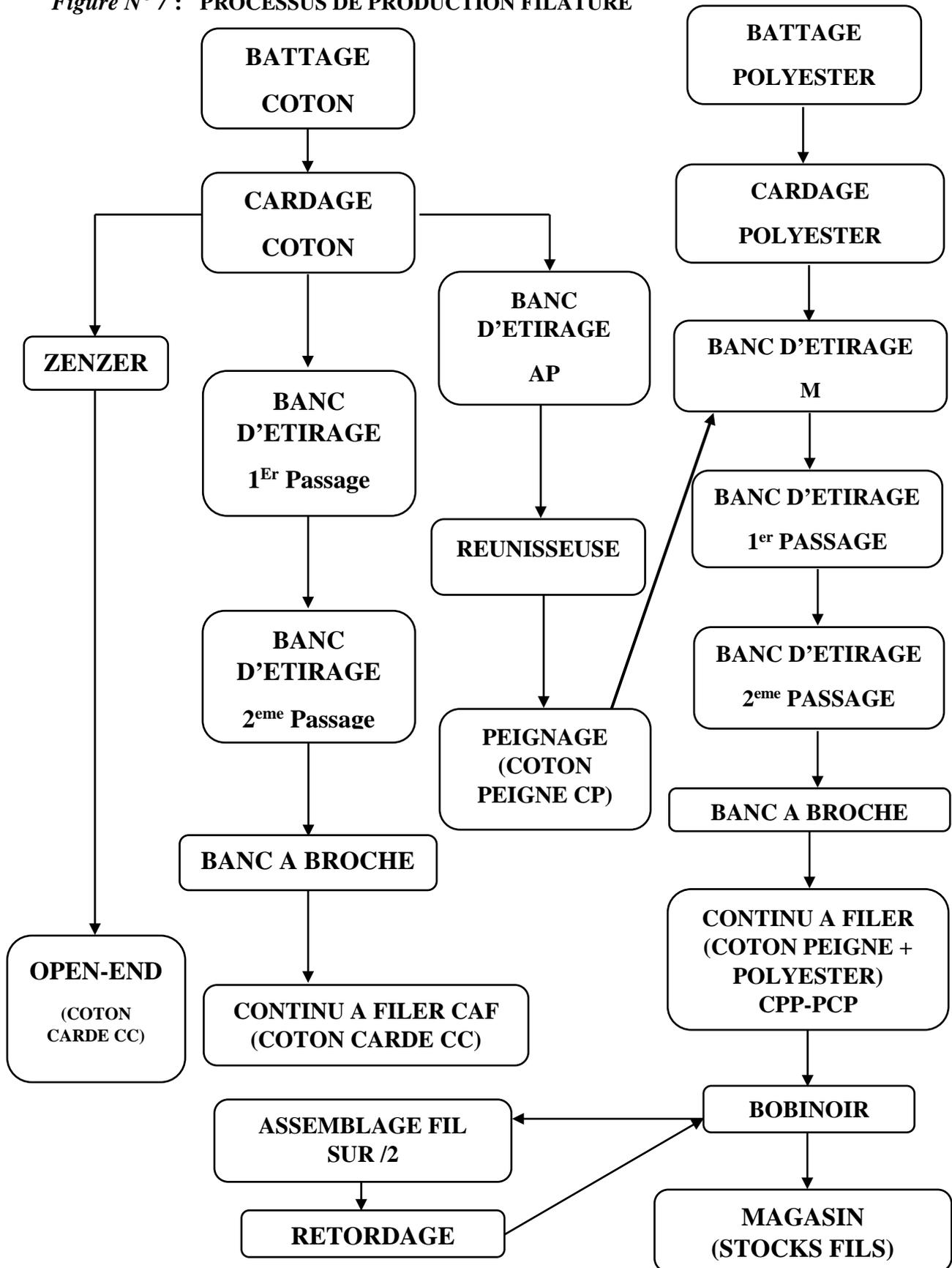
Système cardé et le système peigné, pour la fabrication de différentes masses linéiques de fils à base de coton, et polyester.

Les différents produits de la filature sont :

- Fils classiques :
- Nm 20cc (coton cardé)
- Nm 28 cc (coton cardé)
- Nm 20 cP + p (coton peigné 66.66%, polyester 33.33%)
- Nm 60 cP + P (Coton peigné 66.66%, Polyester 33,33%)
- Nm 60 P + Cp (Polyester 66.66%, coton peigné 33.33%)
- Fils rotors :
- Nm 10 cc (100% coton cardé)

Schématisation de processus de production

Figure N° 7 : PROCESSUS DE PRODUCTION FILATURE



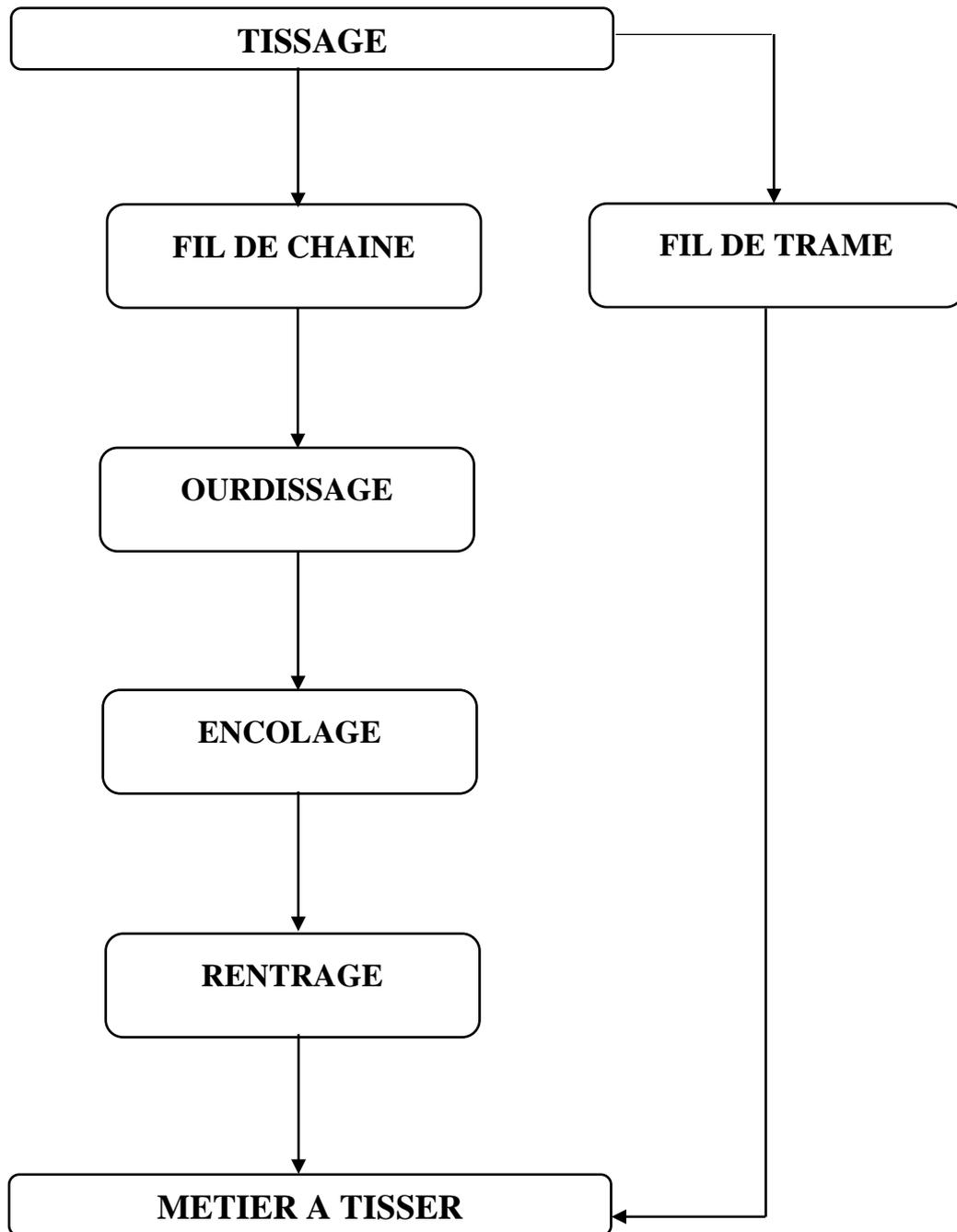
Source : Document interne à L'EATIT

7.1.2. Tissage : l'atelier de tissage se compose de deux salles :

La salle de préparation des fils pour le tissage se compose de 3 sections voir figure [3]

- L'ourdissage
- L'encollage
- Le rentrage

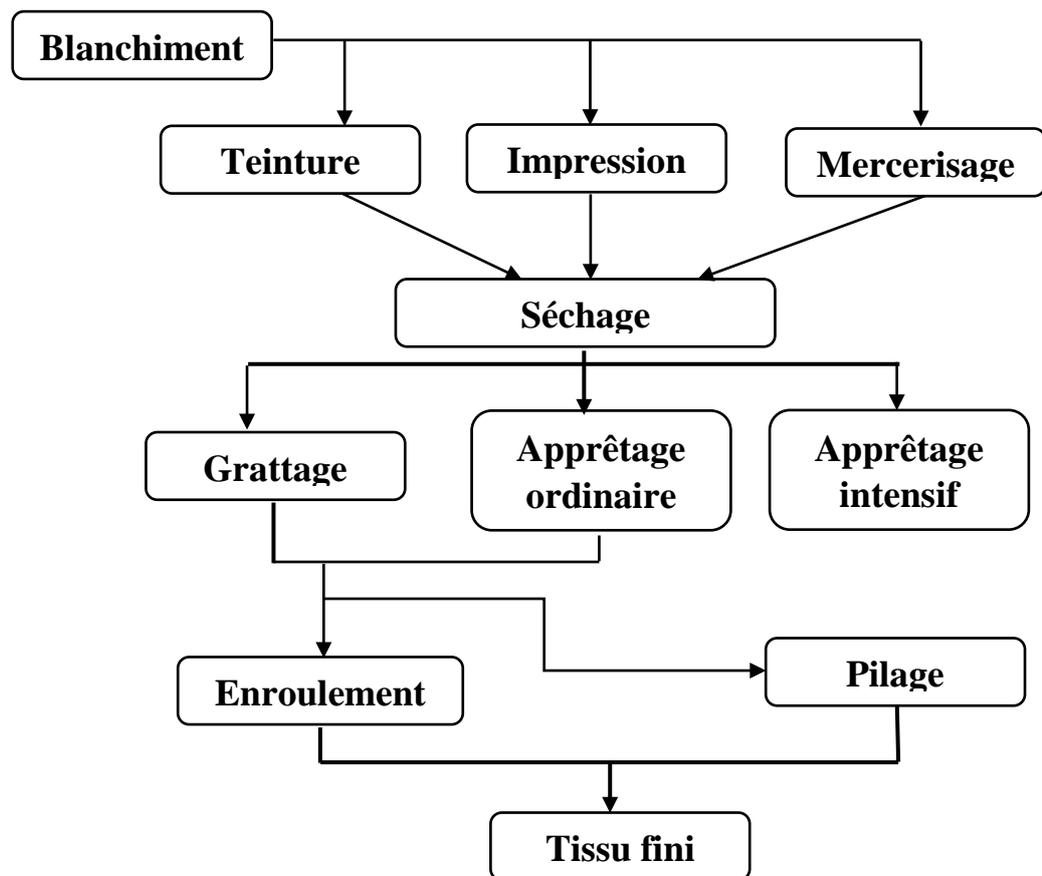
La salle de tissage ou on trouve les matières à tisser de différentes firmes pour la fabrication des tissus à différentes laizes (petites, moyennes et grandes)

Figure N° 8 : PROCESSUS DE PRODUCTION TISSAGE

Source : Document interne à l'EATIT

7.2.3. Finissage : l'atelier de finissage se compose de 4 sections voir figure [4]

- Préparation de tissu à la teinture
- Teinture ou impression
- Apprêtage
- Contrôle

Figure N° 9 : Processus technologique de finissage**Tissu écriu**

Source : Document interne à l'EATIT

Actuellement, cet atelier est en arrêt à cause de la vétusté des machines. Sa relance dépend de l'acquisition de nouvelles machines

7.2. Description de la fonction commerciale :

Il est structuré en deux services :

a. Le service vente : assure la vente de tissu, la vente de filé et la prestation de service. Ce service est composé de deux sections : la section de vente de tissu, la section vente filé.

Remarque : il est à signaler que le travail du service vente est assuré par une seule personne, le chef de service vente.

b. Le service études et programme : il est composé de deux sections, la section programme qui a pour mission de faire connaître les différentes gammes aux clients ; d'étudier la faisabilité des commandes des clients ; d'établir des états de lancement des produits.

Quant à la seconde section, il s'agit de la section statistique qui a pour rôle l'établissement des états de vente périodique (journalier, mensuel, annuel).

La fonction commerciale au niveau de l'EATIT se caractérise par l'absence de la fonction marketing et l'absence des cadres du domaine.

7.3. Description de la fonction finance :

Tableau N° 3 : Tableau des principaux soldes

Soldes	Année 2014	Année 2015	Taux %
Chiffre d'affaire	355.388	244.756	-31,12%
Valeur ajoutée	125.633	144.172	14,76%
Frais de personnel	288.665	295.101	2,23%
Situation de trésorerie	7470	3340	-55,29%

Source : Document interne à l'EATIT

L'analyse de ces soldes nous permet de constater que :

a. Le chiffre d'affaire :

Comparé à l'année 2014, le chiffre d'affaire réalisé en 2015 est passée de 355 388 K DA à 244 756 K DA soit une baisse de 31,12%

b. La valeur ajoutée :

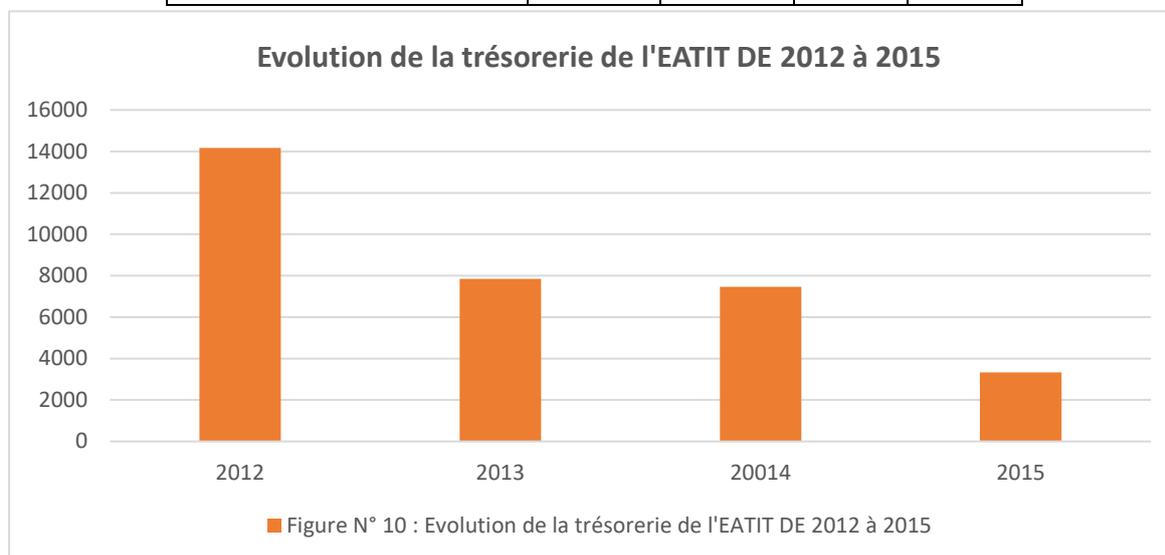
La valeur ajoutée réalisée en 2015 comparé à l'année 2014, la valeur ajoutée réalisée en 2015 est passée de 125 633 K DA à 144 172 K DA soit une augmentation de 14,76%.

c. Situation de trésorerie :

Comparée à l'année 2014, la trésorerie réalisée en 2015 est passé de 7470 K DA à 3340 K DA soit une baisse de 55,29%.

La situation de trésorerie de l'EATIT est comme suit :

Année	2012	2013	2014	2015
Situation de trésorerie	14173	7851	7470	3340



Source : Document interne à l'EATIT

7.4. Description de la fonction contrôle de gestion :

7.4.1. Mission principale :

- Participe à l'élaboration des programmes annuels et pluriannuels de production, de vente et de prestation de services avec les structures concernées de l'entreprise.
- Elabore et met en œuvre les supports de planification et de suivi des activités de l'entreprise.

7.4.2. Relations hiérarchique :

- Relève de l'autorité directe du directeur finance et comptabilité (DFC)

7.4.3. Relations fonctionnelles :

- Est en étroite relation avec l'ensemble des structures de l'entreprise
- Collabore avec les différentes structures et suivi des activités de l'entreprise.

7.4.4. Etendue des principales responsabilités :

- Coordonne et consolide les programmes prévisionnels et les plans opérationnels dans le respect des calendriers établis par la direction générale ;
- Intervient aux diverses phases de la préparation des budgets par les différentes structures de l'entreprise ;
- Examine et vérifie les budgets en assurant la cohérence ;
- Procède à la consolidation des programmes, en veillant sur les vérifications de la fiabilité des données ;

- Etablit des plans à court et moyen terme, en mettant en place et en utilisant les supports de suivi et de contrôle ;
- Effectue toutes les enquêtes et analyse spéciales demandées par la direction générale ;
- Analyse sur les plans de la gestion budgétaire, les situations de production et commerciales ;
- Propose les solutions d'amélioration des procédures, en faisant participer les structures concernées pour l'élaboration et la mise en place des systèmes d'information et de communication, qui puissent répondre le mieux aux objectifs fixés par l'entreprise ;
- Etablit des plans à court et moyen terme, en s'appuyant sur un cadre budgétaire pour éclairer la direction et coordonner les divers programmes et budgets.
- Participer à la mise en place des moyens et des outils nécessaires pour le suivi des activités à différents niveaux de l'entreprise, afin de disposer de l'ensemble pour l'élaboration nécessaire pour le suivi des activités ;
- Assiste les divisions de production et les unités commerciales dans le domaine de l'organisation, de l'amélioration du système de gestion et du suivi de performance ;
- Assiste les divisions dans l'organisation et l'amélioration de leur système de contrôle de gestion ;
- Participe à l'organisation et tient avec les responsables du contrôle de gestion des structures opérationnelles, des réunions d'évaluation des performances de l'entreprise ;
- Définit et met en place les circuits d'informations nécessaires pour alimenter le tableau de bord et le système d'évaluation des performances de l'entreprise ;
- S'assurer de l'application de méthodes de planification et de programmation appropriées pour les structures opérationnelles.

8. Les difficultés rencontrées par l'EATIT

8.1. Difficultés de la gestion :

- Manque de compétence ;
- Difficultés d'avoir une production aux moindres coûts à cause de la fabrication qui est coûteuse.

8.2. Difficultés économiques :

- La difficulté d'avoir une position concurrentielle favorable sur le marché ;
- Difficultés d'approvisionnement de composants en matières premières, suite au recours de l'entreprise à l'importation.

8.3. Difficultés techniques :

- Insuffisance des moyens de contrôle des équipements ;
- Manque de moyen matériel au niveau des laboratoires ;
- Non disponibilité de la pièce de rechange sur le marché national.

8.4. Difficultés humaines :

- Absence de la recherche ;
- Développement ; Manque du personnel qualifié ;
- Insuffisance de la formation.

L'EATIT vit actuellement une situation qui pourra la conduire à une fermeture inévitable. Une action de management et de changement au sein de cette entreprise est nécessaire afin de faire face au nouveau monde de changement et aux concurrents.

Section 2 : La conception et la réalisation du tableau de bord au sein de l'EATIT**1. Conception du tableau de bord :**

Pour mettre en place un réseau de tableau de bord, il est nécessaire à l'entreprise de disposer d'un organigramme de gestion. Ce dernier permet à l'entreprise de présenter les tableaux de bord des principales fonctions afin de faciliter la collecte des données et la prise des décisions pertinentes.

Dans notre cas, le tableau de bord s'applique uniquement dans une seule fonction qui est le contrôle d gestion.

La procédure de contrôle de gestion dans l'EATIT est sommaire sans aucune structure qui assure la liaison entre les autres structures.

La fonction de contrôle de gestion est assurée par une seule personne qui s'occupe de la collecte des données et le traitement des situations présentées par les autres services.

L'ordre et l'importance de ces structures ne sont pas bien définis. En effet, la structure de contrôle de gestion est rattachée opérationnellement à la direction administrative et fonctionnellement à la direction générale.

- Le tableau de bord de l'EATIT ne répond pas au caractéristique des bons tableaux de bord, mais plutôt, ce sont des tableaux d'objectifs permettant de définir ce qui est demandé de chaque responsable à atteindre.

La procédure de réalisation du tableau de bord au sein de l'EATIT, elle collecte les données sous forme de tableau remplis suivant les informations des autres services.

L'analyse se limite uniquement à une comparaison entre deux périodes des années N et N+1.

2. Mise en place de tableau de bord :

La mise en place de tableau de bord nécessite les étapes suivantes :

- Localisation de l'information nécessaire à l'élaboration de chaque agrégat ;
- Détermination de la périodicité de mise à jour ;
- Détermination des valeurs des écarts ;
- Construction effective de tableau de bord.

Etapes 1 : collecte de l'information

Objectif : assurer que les informations nécessaires à la mise à jour des agrégats caractéristiques pré-choisi pour figurer sur le tableau de bord, peuvent être obtenus en voulu.

Démarche : établissement pour chaque agrégats pré-choisi, la liste des informations nécessaires en précise :

- Si elles sont déjà existantes au l'état de l'EATIT, leur origine, leur délai de disponibilité, leur niveau de fiabilité ;
- Si elles nécessitent un retraitement pour les rendre utilisables : leur mode de retraitement, leurs délais de disponibilité.
- Si elles manquent dans l'EATIT : leur mode d'élaboration (estimation, prévision), leur délai de disponibilité

Etape 2 : la périodicité

D'une manière générale la périodicité d'établissement du tableau de bord doit correspondre aux besoins et aux caractéristiques de l'activité suivie.

Il n'existe pas de règle stricte dans ce domaine.

Dans le cas de l'EATIT une période mensuelle semble satisfaisante pour l'ensemble des agrégats.

Etape 3 : les écarts

- Comparer sur certains aspects les prévisions et les réalisations (achat, vente, production) ; Analyser les écarts et leurs origines (différences sur prix, sur quantité, sur coût...) ;
- Aider à la correction des écarts constatés par rapport aux objectifs.

Etape 4 : Construction de tableau de bord :

Objectif : finalisé la structure de tableau de bord.

Tableau N° 4 : Tableau de Bord de DBK a fin Mai 2016

TABLEAU DE BORD DE "DBK" A FIN "MAI" 2016														
N°	AGRÉGATS	MAI		EVOLUTION		CUMUL A MAI		EVOLUTION						
		2016	2015	VALEUR	%	2016	2015	VALEUR	%					
1	Vente de Marchandises	-	-	-	#DIV/0!	529	687	-	158	-23				
2	Ventes de produits finis et intermédiaires	3 809	16 181	-	12 372	-	76	120 417	97 897	22 520	23			
3	Vente de travaux	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	-	#DIV/0!				
4	Vente d'études	-	-	-	#DIV/0!	-	235	-	235	-100				
5	Autres	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	-	#DIV/0!				
6	Chiffres d'Affaires : (1)+(2)+(3)+(4)+(5)	3 809	16 181	-	12 372	-	76	120 946	98 819	22 127	22			
7	Production Stockée (+) ou déstockée (-)	-	7 088	11 741	-	18 829	-	160	-	4 946	42 908	-	47 854	-112
8	Production immobilisée	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	-	#DIV/0!				
9	Subventions d'exploitation	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	-	#DIV/0!				
10	Production de la période (6)+(7)+(8)+(9)	-	3 279	27 922	-	31 201	-	112	116 000	141 727	-	25 727	-18	
11	Achats consommés (12+13+14)	9 773	17 215	-	7 442	-	43	73 074	84 016	-	10 942	-	13	
12	Dont : Achats de marchandises vendues	-	405	-	405	-	100	509	1 038	-	529	-	51	
13	Matières Premières Consommées	5 982	14 264	-	8 282	-	58	55 730	66 808	-	11 078	-	17	
14	Achats d'études et de prestations de services	3 791	2 546	1 245	49	16 835	16 170	665	4					
15	Services extérieurs	146	257	-	111	-	43	1 281	791	490	62			
16	Autres services extérieurs	265	419	-	154	-	37	1 043	1 801	-	758	-	42	
17	Consommations de la période : (11)+(15)+(16)	10 184	17 891	-	7 707	-	43	75 398	86 608	-	11 210	-	13	
18	Valeur Ajoutée : (10)-(17)	-	13 463	10 031	-	23 494	-	234	40 602	55 119	-	14 517	-	26

19	Charges de Personnel	26 993	24 121	2 872	12	120 701	114 401	6 300	6
20	Impôts, taxes et versements assimilés	- 48	116	- 164	- 141	380	205	175	85
21	Excédent Brut d'Exploitation : (18)-(19)-(20)	- 40 408	- 14 206	- 26 202	- 184	- 80 479	- 59 487	- 20 992	- 35
22	Var. des Stocks : (A)+(B)+(C)	- 29 494	- 4 991	- 24 503	- 491	- 50 929	- 33 661	- 17 268	- 51
A	Variation des Stocks : Matière Première et Fournitures	- 25 363	- 17 154	- 8 209	- 48	- 52 997	- 74 335	21 338	29
B	Variation des Stocks : Produits Finis et semi finis	- 4 131	12 163	- 16 294	- 134	2 068	40 674	- 38 606	- 95
C	Variation des Stocks : Marchandises	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
D	Var. des Créances Commerciales (clients)	- 884	9 715	- 10 599	- 109	9 231	10 846	- 1 615	- 15
E	Var. des Dettes Commerciales (fournisseurs)	1 299	6 538	- 5 239	- 80	11 499	2 891	8 608	298
23	Var. Besoin Fonds de Roulement : (22)+(D)-(E)	- 31 677	- 1 814	- 29 863	- 1 646	- 53 197	- 25 706	- 27 491	- 107
24	Excédent de Trésorerie d'Exploitation : (21)-(23)	- 8 731	- 12 392	3 661	30	- 27 282	- 33 781	6 499	19
25	Dotations aux Amortissements, provisions et pertes de valeur	5 329	5 329	-	-	26 645	26 645	-	-
26	Autres charges opérationnelles	-	-	-	#DIV/0!	480	1 232	- 752	- 61
27	Autres produits opérationnels	-	-	-	#DIV/0!	-	6 752	- 6 752	100
28	Reprise sur pertes de valeur et provisions	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
29	Résultat opérationnel : (21)-(25)-(26)+(27)+(28)	- 45 737	- 19 535	- 26 202	- 134	- 107 604	- 80 612	- 26 992	- 33
30	Produits financiers	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
31	Charges financières	7	-	7	#DIV/0!	7	2	5	250
32	Résultat financier : (30)-(31)	- 7	-	- 7	#DIV/0!	- 7	- 2	- 5	- 250
33	Résultat ordinaire avant impôts : (29)+(32)	- 45 744	- 19 535	- 26 209	- 134	- 107 611	- 80 614	- 26 997	- 33
34	Effectif Total : (F)+(G)	- 1	- 11	10	91	626	639	- 13	- 2

<i>F</i>	Permanents	-	1	-	3	2	67	357	387	-	30	-	8	
<i>G1</i>	Temporaires	-	-	-	27	-	27	-	100	169	113	56	50	
<i>G2</i>	CTA	-	-	-	35	-	35	100	54	90	-	36	40	
<i>G3</i>	DAIP	-	-	-	-	-	#DIV/0!	46	49	-	3	-	6	
<i>35</i>	Concours bancaires courants	-	-	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	-	-	#DIV/0!	
<i>36</i>	Disponibilités	35 180	-	35 180	-	-	#DIV/0!	38 835	33 807	5 028	-	-	15	
<i>37</i>	Total Créances Hors Disponibilités : (H)+(I)+(J)	-	884	-	9 715	-	10 599	-	109	157 229	147 230	9 999	7	
<i>H</i>	Dont - Précompte T.V.A	-	-	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	-	-	#DIV/0!	
<i>I</i>	- Clients	-	884	-	9 715	-	10 599	-	109	75 815	65 816	9 999	15	
<i>J</i>	- Autres	-	-	-	-	-	#DIV/0!	81 414	81 414	-	-	-	-	
<i>38</i>	Total Dettes d'Exploitation : (K)+(O)+(P)+(Q)+(R)	-	14 971	-	3 768	-	11 203	-	297	357 505	478 560	-	121 055	25
<i>K</i>	Dont - Dettes d'Investissement : (L)+(M)+(N)	-	-	-	-	-	#DIV/0!	4 638	4 638	-	-	-	-	
<i>L</i>	Dont * Emprunt Bancaire	-	-	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	-	-	#DIV/0!	
<i>M</i>	* C.M.T	-	-	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	-	-	#DIV/0!	
<i>N</i>	* Autres	-	-	-	-	-	#DIV/0!	4 638	4 638	-	-	-	-	
<i>O</i>	- Fiscales	2 688	-	681	3 369	495	178 163	160 938	17 225	-	-	-	11	
<i>P</i>	- Parafiscales	658	22	636	2 891	27 033	214 309	187 276	-	-	-	-	87	
<i>Q</i>	- Fournisseurs	1 299	6 538	-	5 239	-	80	119 351	89 455	29 896	-	-	33	
<i>R</i>	- Autres	10 326	-	2 111	12 437	589	28 320	9 220	19 100	-	-	-	207	
<i>39</i>	Total des Stocks : (S)+(T)+(U)+(V)+(W)+(X)	-	32 451	-	4 470	-	36 921	-	826	639 223	398 517	240 706	60	
<i>S</i>	Dont - Marchandises	-	-	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	-	-	#DIV/0!	
<i>T</i>	- Matières Premières et fournitures	-	25 412	-	16 696	-	8 716	-	52	236 181	95 761	140 420	147	

<i>U</i>	- Produits Finis	- 4 131	12 163	- 16 294	- 134	224 633	125 024	99 609	80
<i>V</i>	- Produits encours et semi ouvrés	- 6 714	- 388	- 6 326	- 1 630	31 060	22 094	8 966	41
<i>W</i>	- Stocks à l'extérieur	3 757	9 849	- 6 092	- 62	49 763	56 250	- 6 487	12
<i>X</i>	- Autres	49	- 458	507	111	97 586	99 388	- 1 802	2
40	Importations	-	-	-	#DIV/0!	11 125	-	11 125	#DIV/0!
41	Exportations	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
Production Physique									
	Filature (KG)	4 982	48 595	- 43 613	- 90	138 389	193 503	- 55 114	- 28
	Tissage (ML)	17 690	144 822	- 127 132	- 88	551 350	654 544	- 103 194	- 16
	Finissage (ML)	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
	Tricotage (KG)	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
	Finissage (KG)	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
	Confection (pièce)	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
	Couvertures (pièce)	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
	Tissus Peluche	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
	Toile Jute + PP (ML)	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
	Sacs en Jute + PP (pièce)	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
	Tissage Laine	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
	Finissage Laine	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
	Non tissés	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
	Tissus Brodé	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!
	Autres (conditionnement)	-	-	-	#DIV/0!	-	-	-	#DIV/0!

Source : Document interne à l'EATIT

3. L'évaluation de l'entreprise à travers d'un tableau bord :

Pour insuffisance des données, nous avons procédé à l'analyse uniquement à titre indicatif, les points suivants :

3.1. Production :

Pour un objectif de 57 737 Kg de files, il a été réalisé 4982Kg soit 8.63%, de l'objectif mensuel. La production au niveau de l'atelier tissage a atteint 17690 MI sur objectif de 127544MI soit un taux de réalisation de 13.87%. L'évolution de réalisation du mois de Mai 2016 par rapport à celle

Enregistrée le mois de Mai 2015 se présente comme suit :

- **filature** : -89,75% en kg, tissage : -87,79% en MI.

Tableau N° 5 : Réalisation mensuelle Mai 2016

Structure	UNITE DE MESURE	REALISATION DE "Mai" 2015	Réalisation de "Mai" 2016			ECART	
			Objectif	REALISATION	TRO %		
Filature	Kg	48 595	57 737	4 982	8,63	-43 613	-89,75
	Knm	1 210 298	1 989 944	152 786	7,68	-1057 512	-87,38
TISSAGE	ML	144 822	127 544	17 690	13,87	-127 132	-87,38
	Duites	2 550	2 535 790	340 810	13,44	-2 210 135	-86,64
FINISSAGE	MI					0	
Dont PREST	MI					0	

Source : Rapport mensuel d'activité : contrôle de gestion, 2016

On remarque un manque de production, est principalement induit par le tableau suivant qui représente en détail les raisons de ce manque.

Tableau N° 6 : Analyse de l'activité

	FILATURE			
	CAF			
	Mai 2016		Cumul	
	Arrêts	%	Arrêts	%
Utilisation prévue				
Utilisation réelle				
Taux d'utilisation				
Capacité totale non utilisée				
Arrêts programmés				
Entretien préventif	420	4,9	420	1,01
Arrêts non programmés				
Panne électrique	34,00	0,4	322,08	0,77
Panne mécanique	25,50	0,3	425,92	1,02
Panne technologique				
Manque de matière/fuseaux			2,50	0,01
Absentéisme	202,00	2,35	1 696,00	4,06
changement	15,00	0,17	3 787,50	9,08
Mauvaise climatisation			167,5	0,4
Manque d'alimentation			130,5	0,31
Retard levée				
Rattaches	277,5	3,23	316,5	0,76
jours prog non réalisées				
Analyses			7,50	0,02
Assemblée A.T.U	67,50	0,79	67,50	0,16
Manque de sacs				
Manque de pièces				
Arrêts forces majeures				
Coupure courant				
Arrêts ouvriers	6 712,50	78,23	14 050,50	33,67
Incendies			4,00	0,01
Bonification Ramadhan				
TOTAL ARRETS	7 754,00	90,37	21 398,00	51,28

Source : Rapport Mensuel d'Activité : contrôle de gestion 2016

3.2. Le chiffre d'affaire :

Le taux de réalisation de chiffre d'affaire du mois de Mai 2016 est en régression par rapport à celui du même mois de l'année 2015 soit de -76,47%.

Par rapport aux objectifs, le taux est de 9,83%.

Tableau N° 7 : Réalisation du chiffre d'affaire

PRODUITS	REALISATION Mai 2015	REALISATION Mai 2016			ECART	Evol %
		Objectif	Réalisation	TRO %		
FILES				0,00	0	0,00
TISSUS ECRUS	15 517	38 746	3 741	9,66	-11 776	-75,89
TISSUS FINIS	250		35		-215	-86,00
PRESTATIONS				0,00	0	
VENTES MARCHANDISES				0,00	0	
DECHETS	414		31	0,00	-383	-92,51
TOTAL	16 181	38 746	3 807	9,83	-12 374	-76,47

Source : Rapport mensuel d'activité : contrôle de gestion, 2016

Le chiffre d'affaire en hors taxes du mois de Mai 2016 est réalisé essentiellement avec les complexes de l'EATIT à 98,21%

Tableau n°8 : Réalisation du chiffre d'affaire par client :

Réalisation	Réalizations Mai 2016					Cumul Mai 2016					Obs
	QT P	Qté Kg	Qté MI	Valeur	%	QT P	Qté Kg	Qté MI	Valeur	%	
EHC											
EHC					0,00			119 986	20 867	17,26	
TOTAL	0	0	0	0	0,00	0	0	119 986	20 867	17,26	
CH											
ECJ JIJEL					0,00			15	4	0,00	
TOTAL CH	0	0	0	0	0,00	0	0	15	4	0,00	
Interentreprises (EATIT)											
COMPLEXE BATNA					0,00			204 925	44 158	36,52	
COMPLEXE SEBDOU					0,00			139 856	40 512	33,50	
COMPLEXE MSILA			20 786	3 741	98,21		2 716	20 786	4 683	3,87	
COMPLEXE DE JAJA					0,00			3 000	960	0,79	
Total Interentreprise	0	0	20 786	3 741	98,21	0	2 716	368 567	90 313	74,68	
Autres											
PRIVE		105	297	48	1,26		661	5 370	797	0,66	
GROUPE TEXALG				20	0,53		30 628	27 945	8 798	7,28	
E/SES ETATIQUES					0,00		602	359	147	0,12	
TOTAL Autres	0	105	297	68	1,79	0	31 891	33 674	9 742	8,06	
TOTAL-GENERAL	0	105	21 083	3 809	100	0	34 607	522 242	120 926	100	

Source : Rapport mensuel d'activité : contrôle de gestion, 2016

3.3. Consommation de la période :

La consommation de l'entreprise passe de 75398K DA en Mai 2015 ; à 86608K DA ; soit une baisse de 11210 K DA représentant 13% par rapport à 2015 (Annexe2).

Tableau n° 9 : Consommation du mois de MAI 2016

Rubrique	A fin Mai 2015	A fin Mai 2016			Evol
		Objectif	Réalisation	TRO %	
Achat consommées	84016	93140	73074	78.46	-13.02
Service extérieur	791	1197	1281	107.04	61.95
Autres service Extérieurs	1801	2346	1043	44.45	-42.09
Consommation de l'exercice	86608	96683	75398	77.98	-12.94

Source : Rapport mensuel d'activité : contrôle de gestion, 2016

3.4. Créance

Les créances commerciales arrêtées à fin Mai 2016 sont d'une valeur de 157 229 K DA provisionnées à hauteur de 81584 K DA représentant des discordances des créances détenues sur les complexes MSILA et TLEMCEN, les entreprises en liquidation et les clients privés est en justice.

Tableau n° 10 : Créance du mois de Mai 2016

CLIENTS	CREANCES AU 30/04/2016				CREANCES AU 31/05/2016				VARIATION MENSUELLE KDA
	BRUT	PROV	NET	%	BRUT	PROV	NET	%	
CREANCES EATIT	27 685	27 685	0	0,00	27 685	27 685	0	0,00	0
EHC	6 369	0	6 369	8,31	6 369	0	6 369	8,42	0
TEXALG	83 935	13 951	69 984	91,27	83 050	13 951	69 099	91,35	-885
FILIALES DU GROUPE CH	12 081	11 735	346	0,45	12 081	11 735	346	0,46	0
ETAT ET DEMEMBREMEN			0	0,00			0	0,00	0
AUTRES ENTREPRISES PUBLIQUES		0	0	0,00		0	0	0,00	0
ENTREPRISES PRIVEES	23 228	23 247	-19	-0,02	23 078	23 247	-169	-0,22	-150
AUTRES	4 966	4 966	0	0,00	4 966	4 966	0	0,00	0
TOTAL	158 264	81 584	76 680	100	157 229	81 584	75 645	100	-1 035

Source : Rapport mensuel d'activité me : contrôle de gestion, 2016

3.5. Trésorerie

Dans la gestion d'entreprise EATIT, les aspects financiers occupent une place importante.

En termes d'analyse financière, la trésorerie d'une entreprise apparait comme étant le solde de la situation financière globale de l'entreprise.

Elle peut être calculée soit à partir du bilan fonctionnel, soit à partir du fond de roulement et de besoin en fond de roulement.

La trésorerie d'une entreprise correspond à la différence entre ces besoins et ses ressources de financement.

La situation financière de l'entreprise est en progression continue (+38835192.31DA), car le solde à nouveau positif (+3655387,12)

Mouvement du Mois :

- Recettes mensuelles : 54354681,65DA
- La décomposition des recettes du mois de Mai se présente comme suit :
- S/Ventes au comptant : 78384,45
- S/Créance : 883297,35
- Autres encaissements : 2392999,85
- Virements de fonds : 51000000,00
- Dépenses mensuelles : 19174876,46
- Achat locaux : 3989,20
- Services : 741009,36
- Impôts et taxes : 200
- Frais financiers : 2655,90
- Autres dépenses : 18427022

Tableau n° 11 : Tableau de trésorerie

Designation	Compte principal (depenses)	compte recettes	Autres compte	Caisse	Totaux
I- SOLDE DEBUT DU MOIS					
BANQUE BNA	3 491 097.05	29 266.10			3 520 363.15
REGIE			100 000.00		100 000.00
CAISSE				35 023.97	35 023.97
TOTAL -I-	3 491 097.05	29 266.10	100 000.00	35 023.97	3 655 387.12
II- ENCAISSEMENTS					
S/Vente au comptant				78 384.45	78 384.45
S/Creance	883 297.35				883 297.35
Autres encaissements	2 392 999.85				2 392 999.85
Virement de fonds	51 000 000.00				51 000 000.00
Dotation recues					0.00
TOTAL -II-	54 276 297.20	0.00	0.00	78 384.45	54 354 681.65
III- DECAISEMENT					
Achats locaux				3 989.20	3 989.20
Provision s/achat etranger					0.00
Regle CDI S/achat etranger					0.00
Frais d'approche					0.00
Services	739 595.36			1 414.00	741 009.36
Personnel					0.00
Impots et taxes	200.00				200.00
Frais financiers	2 304.90	351.00			2 655.90
Autres frais					0.00
Achats investissements					0.00
Remb crédits exterieur					0.00
Remb crédits interieur					0.00
Autres dépenses	18 427 022.00				18 427 022.00
Virement de fonds					0.00
Dotations fournies					0.00
TOTAL -III-	19 169 122.26	351.00	0.00	5 403.20	19 174 876.46
IV- SOLDE FIN DU MOIS					
BANQUE BNA	38 598 271.99	28 915.10			38 627 187.09
REGIE			100 000.00		100 000.00
CAISSE				108 005.22	108 005.22
TOTAL -IV-	38 598 271.99	28 915.10	100 000.00	108 005.22	38 835 192.31

Source : Rapport mensuel d'activité : contrôle de gestion, 2016

3.6. Ratio :

3.6.1 Principaux paramètres de gestion :

- Evolution du chiffre d'affaire.

Le chiffre d'affaire de l'EATIT porte sur une valeur de 120946K DA a fin Mai 2016, soit une augmentation de 22127 KDA par rapport à 2015.

Cette augmentation du chiffre d'affaire traduit l'amélioration de performance commerciale.

- Evolution de production de l'entreprise.

L'EATIT diminue sa capacité de production et réalise une production de 116000 K DA soit une diminution de 18,15% par rapport à 2015.

Cette évolution négative à cause de l'état des équipements qui n'ont pas été renouvelés depuis la création de l'entreprise et aux difficultés de l'entreprise pour l'acquisition de la matière première.

- Evolution de valeur ajoutée.

La valeur ajoutée de l'EATIT arrive à un montant de 40602 K DA à la fin Mai 2016 et comme une diminution de 26.34% par rapport à fin Mai 2015.

Le niveau de la richesse créée par l'entreprise est représentée par la valeur ajoutée d'exploitation et la diminution de cette dernière n'est pas un résultat de l'accroissement.

Tableau n° 12 : Principaux paramètres de gestion

Rubriques	A fin Mai 2015	A fin Mai 2016	Evolution	
			Valeur	%
Chiffre d'affaire	98819	120946	22127	22.39
Production de la période	141727	116000	-25727	-18.15
Valeur ajoutée	55119	40602	-14517	-26.34
Excédent brut d'exploitation	-59487	-80479	-20992	35.29
Frais de personnel	114401	120701	6300	5.51
Résultat d'exploitation	-80614	-107611	-26997	33.49
Trésorerie	33807	38835	5028	14.87

Source : Rapport mensuel d'activité : contrôle de gestion, 2016

3.6.2. Analyse ratios de gestion :

$$R_1 = \text{Production de l'exercice} / \text{consommation de l'exercice}$$

$$= 116000 / 75397 = 1.53$$

Ce ratio permet de situer le montant et l'évolution des facteurs entrant dans le cadre de la production. Nous avons que toute la production est précédée par des charges destinées à couvrir le prix du facteur travail, du facteur capital et des facteurs extérieurs. Ce ratio traduit la haute productivité de l'entreprise.

$$R_2 = \text{Valeur ajoutée} / \text{charges du personnel}$$

$$= 40602 / 120701 = 0.33$$

Ce Ratio permet d'analyser comment se répartit la valeur ajoutée sur les facteurs humains de production. Ce Ratio est extrêmement variable selon les branches d'activité (fort ou faible coefficient de main d'œuvre). L'on estime toutefois qu'au-dessus de 3 pour ce ratio exprime que le solde disponible de valeur ajoutée est suffisant pour la rémunération du personnel et d'autres facteurs et le financement des développements de l'entreprise.

$$R_3 = \text{Rentabilité brute d'exploitation} = \text{Excédent brut d'exploitation} / \text{Production}$$

$$= -80479 / 116000$$

$$= -0.69$$

Il s'agit d'exprimer ici l'un des soldes intermédiaires de gestion les plus significatifs sous formes de taux et de vérifier la capacité de l'entreprise à sécréter suffisamment d'excédents pour couvrir le coût de production, l'usure du matériel tout en permettant le financement de l'expansion.

$$R_4 = \text{Rentabilité commerciale} = \text{Résultat net} / \text{chiffre d'affaire}$$

$$= -107585 / 120946$$

$$= -0.88$$

Ce ratio permet de mesurer l'aptitude des gestionnaires de l'entreprise à rentabiliser le chiffre d'affaire.

Section 3 : Les faiblesses de l'EATIT et préconisation

1. Les faiblesses de l'EATIT :

L'analyse approfondie nous a permis de relever quelques faiblesses.

- Absence du tableau de bord des autres fonctions.
- Les décideurs ne prennent pas en considération le tableau de bord comme un outil d'aide à la décision.
- Il n'y a pas de réunion mensuelle entre les responsables de services.

- Malgré l'existence d'un contrôleur de gestion, mais il n'assure pas la mise en place des conditions nécessaires au bon pilotage, cela se traduit par le manque d'un tableau de bord spécifique à lui.
- L'utilisation du système d'information ne répondant pas au besoin des décideurs.
- La position inadéquate de la fonction contrôle de gestion.
- La fonction de contrôle de gestion est assurée par une seule personne.
- Manque de communication sur le résultat.

2. Préconisation :

Après l'évaluation et l'analyse de la fonction de contrôle de gestion de l'EATIT, nous formulant les préconisations suivantes :

- Faire sensibiliser et informer le personnel de l'entreprise de l'importance du contrôle de gestion, ce point est considéré comme une étape raisonnable dans le processus de développement des entreprises ;
- Dresser des programmes de formation après l'étude des besoins du personnel, ces programmes autant pour objet de sensibiliser, vulgariser le nouveau système comptable (SCF)
- Donner une importance à la fonction de contrôle de gestion dans la hiérarchie de l'entreprise et redynamiser son rôle en matière de pilotage et de la mise en œuvre de la stratégie de l'EATIT ;
- De mettre en place un système de contrôle des coûts (comptabilité analytique) en tant qu'outils d'aide à la décision.
- Communiquer les objectifs et les agrégats stratégiques du tableau de bord dans l'entreprise par plusieurs méthodes : journal interne, vidéo par un circuit de courrier électronique interne, pour que les salariés peuvent définir à leur niveau des objectifs allant de cerner le service contrôle de gestion avec des conditions de travail optimales par la mise en place d'un réseau informatique internet qui lui permet de véhiculer les informations en temps réel ;
- Augmenter le nombre d'effectif du service contrôle de gestion en faisant un recrutement sélectif afin d'avoir une équipe de collaborateurs compétentes et efficace ;
- Cerner le service contrôle de gestion avec des conditions de travail optimales par la mise en place d'un réseau informatique internet qui lui permet de véhiculer les informations en temps réel.
- La mise en place d'un tableau de bord pour chaque unité de l'EATIT.

Pour accroître les performances du service de contrôle de gestion de l'EATIT, il faut que son organisation soit adaptée au contexte de l'entité et à la nature du travail à effectuer. Pour cela nous proposons :

- La mise en place d'un progiciel de gestion intégré dédié à l'ensemble des activités du contrôle de gestion et l'interconnectivité à tous les centres de responsabilités de l'entreprise. Ceci servira à une meilleure collecte des informations et servira aussi de support pour le système d'information ;
- Réformer l'organisation actuelle sous une forme d'organisation participative afin de permettre aux agents de travailler en parfaite collaboration ou en équipe. Ceci permet de minimiser les coûts de nos qualités de service.

En vue d'améliorer le taux global d'activités, nous proposons :

- De doter le contrôle de gestion des outils de gestion évolués (logiciels d'élaboration de tableau de bord) dans le but d'améliorer la gestion ;
- La mise en place de certaines activités de contrôle de gestion moderne et la maîtrise des anciennes activités. Les activités à mettre en place seront celles de la gestion d'actif et de la veille et le benchmarking (renforcement) ;
- L'élaboration d'un tableau de bord prospectif (balanced scorecard) serait nécessaire.

Les agents du contrôle de gestion doivent disposer de bonnes compétences techniques et rigoureuses dans l'exécution de leurs tâches. Cependant, ils doivent :

- Initier des contacts avec les opérationnels, afin de prendre connaissance de leurs besoins ;
- Orienter toutes leurs actions vers la satisfaction de leurs clients que sont les managers et les opérationnels ;
- Multiplier leurs relations avec la direction générale par des entretiens et réunions réguliers, ceci permettrait de mieux les satisfaire.

Pour permettre une meilleure satisfaction des clients du service de contrôle de gestion de l'EATITI, nous proposons au service :

- D'effectuer un audit de la fonction de contrôle de gestion dans le but de déceler les faiblesses et les manquements de la fonction et de proposer des voies d'amélioration pour une performance et une qualité du service ;
- D'assister les directions fonctionnelles et opérationnelles dans l'exécution de leur mission.

Conclusion :

Le tableau de bord au sein de l'EATIT est un outil de gestion à court terme. Il constitue un support à la fois léger, rapide et dynamique, et il facilite à son destinataire la compréhension de la situation de l'entreprise. Mais il n'est pas pris comme un outil qui les aide à prendre des décisions, ni à faire des analyses, ni vu comme porteur de diagnostic ou d'explications de la situation qui établit les relations entre les causes et les effets. Ainsi il ne peut pas constituer pour les gestionnaires un facilitateur pour le suivi, le contrôle et l'évaluation.

Nous pouvons conclure qu'un processus d'élaboration d'un tableau de bord de l'EATIT est un grand chantier qui nécessite l'union des efforts de tous les intervenants, car on ne peut aboutir à des résultats de qualité que par l'implication de tous les collaborateurs.

CONCLUSION GENERALE

L'analyse des résultats de notre enquête permet de mieux cerner la place des tableaux de bord de gestion. Ainsi, il apparaît que l'information provenant des tableaux de bord joue un rôle central de pilotage : elle a aidé les managers dans le diagnostic du passé et la préparation des leviers d'action. On observe néanmoins un partage des rôles, les tableaux de bord provenant des services de contrôle de gestion centraux fournissent des informations relativement plus axées sur l'analyse des résultats passés. Ces tableaux de bords du siège permettent de dresser un diagnostic et de situer les performances d'une entité de responsabilité par rapport à celle de l'entreprise dans son ensemble.

Les tableaux de bords issus des services de contrôle de gestion internes permettent plutôt de situer les responsabilités, anticiper les problèmes et identifier les leviers d'action.

Mais la fonction contrôle de gestion a évolué. On assiste désormais à l'émergence de contrôle de gestion plus proche de l'opérationnel. A ce niveau, le contrôleur de gestion devient un consultant, directement impliquée dans le processus de décision du manager dont il dépend. Il bâtit conjointement avec le responsable opérationnel, les tableaux de bord plus adaptés. Il construit des indicateurs jugés intéressants. Il assiste le manager dans l'interprétations des chiffres.

Les tableaux de bord fournis par les services de contrôle de gestion se trouvant sur le terrain sont jugés très utiles pour anticiper et identifier les leviers d'action.

Ils sont aussi très favorablement évalués quant à leur degré de fiabilité, de synthèse, de clarté et de prédictivité.

Les tableaux de bord de gestion sont les outils de pilotage les plus aptes à donner une vision claire, synthétique, fidèle et prédictive de la situation.

Cependant, les tableaux de bords, comme principaux outils d'information et de pilotage issus des services de contrôle de gestion, ne constituent les seules sources d'informations. D'une part, les managers ont recours à de multiples sources informelles d'informations. Les réunions, les relations interpersonnelles ...etc, constituent des moyens fréquemment employés pour obtenir rapidement des informations sur la situation. D'autre part, les cadres dirigeants ont la possibilité d'élaborer eux-mêmes des instruments de pilotage s'ils l'estiment nécessaire. Ils peuvent par ailleurs, s'appuyer sur leurs contrôleurs de gestion.

Tout au long de notre passage au sein de l'EATIT, nous avons focalisés nos efforts, déployer nos connaissances théoriques et sensibiliser cette dernière sur l'importance du tableau de bord à long terme, nous avons plus ou moins réussi à démontrer l'étape de l'élaboration du tableau de bord et nous avons occulté de ce fait l'étape de sa mise en œuvre.

Cette étude est élaborée dans le cadre d'un mémoire ou la période d'étude est limitée.

D'autres recherches plus développées compte tenu de temps imparti pourraient approfondir et consolider cette étude tout en élargissant son champ. Aussi dans cette étude, on s'est intéressé à cerner et démontrer que le tableau de bord est un outil de contrôle de pilotage et d'aide à la décision. Il serait intéressant d'envisager une autre étude prenant en considération tous les documents de pilotage fournis par la fonction de contrôle de gestion et non seulement le tableau de bord.

Références Bibliographique

Ouvrages :

- A. Dayon, « Manuel de gestion » . Paris : édition ELIPSES, 1999.
- A. Khemakhen, J.L , ARDOIN, « Introduction au contrôle de gestion » . Montréal : Bordas Paris, 1971.
- Alain, Fernandez, « Les nouveaux tableaux de bord des managers » 3ème édition. Paris : Eyrolles, 2007.
- Bouquin, Henri, « le contrôle de gestion ». Paris : Edition PUF, 2003.
- Denis MOLHO, Dominique Fernandez-Poisson, « La performance globale de l'entreprise ». Paris : édition d'organisation, 2003.
- Fabienne, Guerra, « pilotage stratégique de l'entreprise ». Paris : édition de Boeck, 2007.
- G. CAUSSE, S. LACRAMPE, « analyse et contrôle des coûts ». Paris : Masson, 1981.
- Gervais .M « contrôle de gestion » 6ème édition. Paris : Economica, 1997.
- Guedj, Norbert, « le contrôle de gestion », 3eme édition. Paris : édition d'organisation, 2000.
- J.P. Heller et J. Orsoni, « contrôle de gestion » : Préparation au D.E.C. F Epreuve n°7 (Ancienne UV12)
- JEAN MEYER, « le contrôle de gestion ». Paris : Presses Universitaires de France 108, Boulevard Saint Germain, 1974.
- KEISER, Anne-Marie, « contrôle de gestion ». Paris : édition ESKA, 2000.
- Leroy, Michel, « le tableau de bord au service de l'entreprise ». Paris : Edition d'organisation, 1998.
- Lorino, Philippe, « le contrôle de gestion stratégique – la gestion par les activités ». Paris : éditions Dunod, 1991.
- Michel, Treille Jean, « le pilotage opérationnel de l'entreprise ». Paris : édition de l'organisation, 2004.
- Norton, David, « le tableau de bord prospectif ». Paris : édition organisation, 2002.
- Patrick Boisselier, « contrôle de gestion ». : Vuibert, 1999.
- Roger. A, « Indicateurs et tableaux de bord ». Paris : édition ANORS, 2004.
- SAHRAOUI. A, « Comptabilité analytique de gestion ». Alger : édition Berti, 2004.

Travaux Universitaire :

- KANIT ABDELGHAFOR, « Elaboration d'un tableau de bord prospectif, pour le pilotage d'un système de production ». BATNA : Université Hadj LAKHDAR, 2005.
- Pierre Voyer, « Tableau de bord de gestion et indicateur de performance » 2ième édition. Québec : presse de l'université Québec, 2006.

Sites Web :

www.centre.aract.fr

www.foad-mooc.auf.org

www.focusintl.com

www.management.free.fr

www.pilotesdeprocessus.org

Listes des tableaux :

- Tableau n° 1 : liste des ratios	20
- Tableau n° 2 : Répartition des effectifs par fonction.....	57
- Tableau n° 3 : Tableau des principaux soldes.....	66
- Tableau n° 4 : Tableau de bord de DBK à fin Mai 2016.....	71
- Tableau n° 5 : Réalisation mensuelle Mai 2016.....	75
- Tableau n° 6 : Analyse de l'activité.....	76
- Tableau n° 7 : Réalisation du chiffre d'affaire.....	77
- Tableau n° 8 : Réalisation du chiffre d'affaire par client.....	77
- Tableau n° 9 : Consommation de mois de Mai 2016.....	78
- Tableau n° 10 : Créance de mois de Mai.....	78
- Tableau n° 11 : Tableau de trésorerie.....	80
- Tableau n° 12 : Principaux paramètres de gestion	81

Listes des Figures :

- Figure n° 1 : le pilotage de l'entreprise grâce aux boucles de rétroaction.....	11
- Figure n° 2 : Le processus budgétisation.....	31
- Figure n° 3 : Le processus de contrôle de gestion.....	33
- Figure n° 4 : les fonctions de pilotage sur objectifs.....	40
- Figure n° 5 : Les outils de pilotage.....	52
- Figure n° 6 : Organigramme de l'EATIT	60
- Figure n° 7 : Processus de production filature.....	62
- Figure n° 8 : Processus de production Tissage.....	64
- Figure n° 9 : Processus technologique de finissage.....	65
- Figure n° 10 : Evolution de la trésorerie de l'EATIT de 2012 à 2015.....	67

ANNEXES

Annexe 1 :**LES DIFFERENTS ARTICLES PRODUITS PAR L'EATIT**

CODES	ARTICLES	LA MATIERE PREMIERE
301-945	SATIN 270 MI	66,67%CP+33,33 P
301-957 BIS	CRETONNE	100 %
R007	GABARDINE	66,67%CP+33,33 P
E001	PEPELINE	66,67 P+33,33 CP
105	DRAP DE LIT	100 % CC
E003	PEPELINE FIL A FIL	66,67 P+33,33 CP
R011	GABARDINE VERT	100 % CC
R012	NAPPE VERT	100 % CC
1058	GABARDINE 250	66,67% CP+33,33 P+100 % CC
E017	RIDEAU	66,67 CP+33,33 P
E015	GABARDINE 28/20	100 % CC
1062	GABARDINE 240	66,67%P+33,33 CP+100 % CC
E018	GABARDINE COTON	100 % CC
301-030	CHECHE	100 % CC
R006	NP.TABLE	100 % CC
R008	GABARDINE	66,67%P+33,33 CP+100 % CC

Annexe 2 :

TCR cumulé du mois

RUBRIQUES	A FIN mai-15	A FIN Mai 2016			EVOL
		OBJECTIF	REALISA	TRO %	
Ventes et produits annexes	98 819	190 901	120 946	63.36	22.39
Variation stocks produits finis et encours	42 908		-4 946		-111.53
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
II- Production de l'exercice	141 727	190 901	116 000	60.76	-18.15
Achats consommés	84 016	93 140	73 074	78.46	-13.02
Services extérieurs	791	1 197	1 281	107.04	61.95
Autres services extérieurs	1 801	2 346	1 043	44.45	-42.09
III- Consommation de l'exercice	86 608	96 683	75 398	77.98	-12.94
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	55 119	94 218	40 602	43.09	-26.34
Charges de personnel	114 401	133 335	120 701	90.52	5.51
Impôts et taxe et versement assimilés	205	1 303	352	27.01	71.71
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-59 487	-40 420	-80 451	199.04	35.24
Autres Produits opérationnels	6 752				
Autres charges opérationnelles	1 232		480		
Dotations aux amortissements, provisions ET pertes	26 645	29 165	26 645	91.36	
Reprise sur pertes de valeur ET provisions					
V RESULTAT OPERATIONNEL	-80 612	-69 585	-107 576	154.60	33.45
Produits financiers					
Charges financières	2		7		
VI RESULTAT FINANCIER	-2	0	-7		
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	-80 614	-69 585	-107 583	154.61	33.45
Impôts exigibles sur résultats ordinaires					
Impôts différés sur résultats ordinaires					
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	148 479	190 901	116 000	60.76	-21.87
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	229 093	260 486	223 583	85.83	-2.41
VIII RESULTA DES ACTIVITES ORDINAIRES	-80 614	-69 585	-107 583	154.61	33.45
Eléments extraordinaires (Produits)					
Eléments extraordinaires (charges)					
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE					
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-80 614	-69 585	-107 583	154.61	33.45

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Sommaire

Introduction générale : 1

CHAPITRE I : Le contrôle de gestion et son rôle dans l'entreprise

Introduction : 4

Section 1 : Le développement et la définition du contrôle de gestion et son rôle..... 5

1. Le développement du contrôle de gestion : 5

2. Définition du contrôle de gestion : 7

3. Le rôle du contrôle de gestion : 9

3.1 : Dans l'optique traditionnelle..... 9

3.2 : Dans l'optique rénovée 9

Section 2 : Les objectifs et les missions du contrôle de gestion..... 10

1. Les objectifs du contrôle de gestion : 10

1.1. Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance : 10

1.2. Maîtrise de la gestion : 12

1.2.3. La coordination : 12

1.2.4. Le facteur humain 12

1.3. Maîtrise de l'activité : 12

1.4. Maîtrise de la rentabilité : 13

1.5. Maîtriser l'évolution de l'entreprise : 13

2- Missions du contrôle de gestion : 13

Section 3 : Les outils et le processus du contrôle de gestion 14

1. Les outils d'information et de contrôle : 14

1.1. Les tableaux de bord : 15

1.1.1. Définition : 15

1.1.2. Principaux rôles du tableau de bord : 15

1.1.3. Evolution des rôles du tableau de bord 16

1.1.4. Principes de conception : 17

1.1.5. Les instruments du tableau de bord 18

1.1.6. L'élaboration d'un tableau de bord.....	21
1.1.7. Exploiter un tableau de bord.....	23
1.2. La comptabilité analytique :	24
1.2.1. Définition de La comptabilité analytique :.....	24
1.2.2. Nécessité de la comptabilité analytique d'exploitation pour la gestion	25
1.2.3. Rôle de la comptabilité analytique :.....	26
1.2.4. Les objectifs de la comptabilité analytique de gestion :.....	26
1.3. Le contrôle budgétaire :	29
2. Le processus de contrôle de gestion et le système d'information	33
2.1. Le processus du contrôle de gestion	33
2.2. Le système d'information dans l'entreprise :.....	34
2.2.1. Le système opérant	35
2.2.2 Le système de pilotage.....	35
2.2.3. Le système d'information	35
Conclusion :.....	36
 CHAPITRE II : L'approche théorique du pilotage	
Introduction	37
Section 1 : Définition et processus de pilotage	38
1.Définition de pilotage.....	38
2.Processus de pilotage :	41
2-1 Définition du processus de pilotage :	41
2-2 Fonctions du processus de pilotage :.....	41
2.2.1. Etablir et déployer les lignes directrices.....	41
2.2.2. Contrôler et corriger :.....	42
2.2.3. Analyser et améliorer :.....	43
Section2 : Principes et indicateurs de pilotage.....	44
1.Principes de pilotage :.....	44
1.1. Fixer les objectifs	44
1.2.Préparer les moyens	45
1.3. Conduire l'action	45
1.4. Mesurer les écarts aux objectifs	45
1.5 Corriger les écarts	45
2. Les indicateurs de pilotage :	45
2.1. Définition d'un indicateur.....	45

2.2. Rôles d'un indicateur :	46
2.3. Typologies des indicateurs :	46
2.4. Le choix des indicateurs :	47
Section 3 : Les comités et les outils de pilotage	49
1. Les comités de pilotage :	49
1.1. Raison du comité de pilotage	49
1.2. Membre du comité de pilotage :	49
1.3. Composition du comité de pilotage :	50
1.4. Missions du comité de pilotage :	50
1.5. Vigilance du comité de pilotage :	50
2. Les outils de pilotage :	51
2.1 Les outils prévisionnels	51
2.2 Les outils qui comparent les résultats aux objectifs :	51
2.3 Les outils de performance :	51
Conclusion :	54
 Chapitre III : Une application de la mise en place d'un tableau de bord	
Introduction :	55
Section 1 : La structure organisationnelle de l'EATIT	56
1. Historique de l'EATIT	56
2. Situation géographique :	57
3. Les produits de l'EATIT :	58
4. Les clients de l'EATIT	58
5. Les fournisseurs de l'EATIT	58
6. Les concurrents de l'EATIT	58
6.1 À l'échelle Nationale	58
6.2 A l'échelle internationale :	59
7. Description des fonctions de l'entreprise :	60
7.1. Description de la fonction technique	61
7.1.1. Filature :	61
7.1.2. Tissage	63
7.2.3. Finissage	65
7.2. Description de la fonction commerciale :	66
7.3. Description de la fonction finance :	66
7.4. Description de la fonction contrôle de gestion :	67

7.4.1. Mission principale	67
7.4.2. Relations hiérarchique :	67
7.4.3. Relations fonctionnelles :	67
7.4.4. Etendue des principales responsabilités :	67
8. Les difficultés rencontrées par l'EATIT	68
8.1. Difficultés de la gestion :	68
8.2. Difficultés économiques :	68
8.3. Difficultés techniques :	69
8.4. Difficultés humaines :	69
Section 2 : La conception et la réalisation du tableau de bord au sein de l'EATIT	69
1. Conception du tableau de bord :	69
2. Mise en place de tableau de bord :	70
3. L'évaluation de l'entreprise à travers d'un tableau bord :	75
3.1. Production :	75
3.2. Le chiffre d'affaire :	77
3.3. Consommation de la période :	78
3.4. Créance	78
3.5. Trésorerie	79
3.6. Ratio :	81
3.6.1 Principaux paramètres de gestion.....	81
3.6.2. Analyse ratios de gestion :	82
Section 3 : Les faiblesses de l'EATIT et préconisation	82
1. Les faiblesses de l'EATIT.....	82
2. Préconisation :	83
Conclusion :	85

Références Bibliographique

Listes des tableaux :

Listes des Figures :

ANNEXES

Table des matières