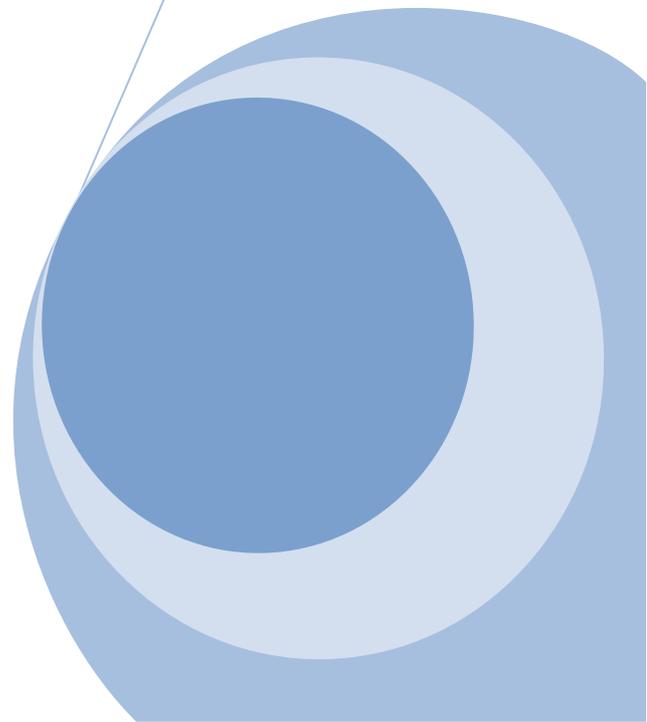
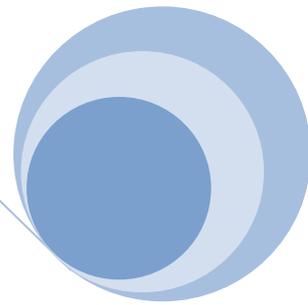
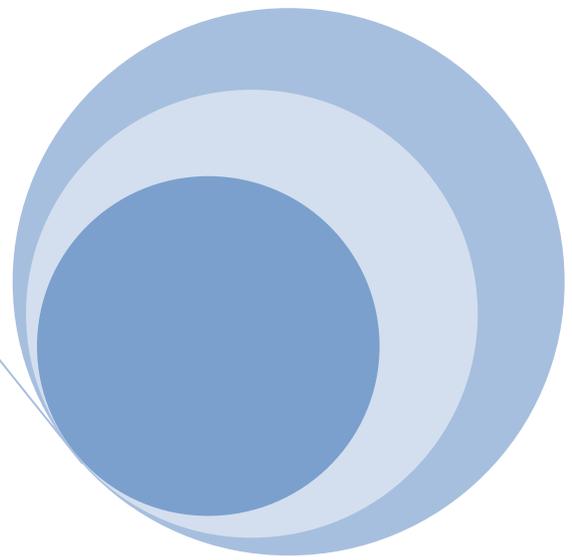


Méthodes et outils du  
contrôle de gestion



# Sommaire

Introduction.....	3
I- Le contrôle de gestion : la démarche organisationnelle.....	3
1- Les centres de responsabilités.....	4
2- Différentes catégories de centres de responsabilité.....	4
3- Le prix de cession interne.....	6
4- Détermination de prix de cession interne.....	7
a- Méthode fondée sur le cout.....	7
b- Méthode fondée sur le prix du marché.....	7
5- La fonction du contrôleur de gestion.....	8
II- Le mode de fonctionnement du contrôle de gestion.....	8
A- Le processus de contrôle.....	9
B- Le cycle du contrôle gestion.....	11
C- Le processus normatif.....	12
III- Les outils du contrôle de gestion.....	12
A- La budgétisation.....	13
B- Le tableau de bord.....	14
C- Le tableau de bord prospectif « balanced scorcard ».....	16
Conclusion.....	20

# Introduction

Le *contrôle de gestion* est avant tout un outil de mesure de la performance d'une entreprise, mais il est aussi un moyen d'optimiser cette performance, en aidant les dirigeants dans l'élaboration et la mise en œuvre de leurs choix stratégiques, tactiques et opérationnels. Il s'agit donc d'un système d'aide à la décision, qui s'il est bien utilisé facilite le « pilotage » d'une organisation.

"Contrôler la gestion d'une 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 solution évolutive." *Plan comptable général*.

## ~~I- Le contrôle de gestion : démarche organisationnelle~~

L'organisation peut être définie comme un ensemble de moyens structurés, coordonnés et finalisés. Elle s'appuie sur la *structure* mise en place, la répartition des pouvoirs, des systèmes d'information et des processus décisionnels.

La formalisation de l'organisation est le degré de précision dans la description des différents éléments de l'organisation.

Le *contrôle de gestion* et la *structure* de l'entreprise forment un tout. Les procédures sont basées sur le découpage organisationnel et s'inscrivent au sein des mécanismes de coordination. Leur dépendance mutuelle est un levier de performance organisationnel.

Le *contrôle de gestion* n'est pas neutre face à l'organisation : la mise en place d'un système évolué de *contrôle de gestion* engendre des dispositifs formalisés de coordination et d'évaluation. Cette démarche peut augmenter la centralisation et gêner la réactivité des services décentralisés.

La standardisation et la centralisation de ces procédures peuvent, de même, nuire à la motivation.

Pour permettre d'assurer au mieux l'efficacité *organisationnelle*, le système de *contrôle de gestion* doit être en adéquation avec les autres éléments de la *structure* : il doit répondre sans excès ni simplisme au niveau de complexité de la *structure*.

Pour effectuer du contrôle de gestion dans une organisation, il faut au préalable définir des centres de responsabilité. Le centre de responsabilité étant considéré comme une subdivision de l'entreprise ayant une mission à remplir, qui dispose des moyens, qui doit atteindre des objectifs et qui dispose d'une latitude pour tracer une stratégie et un responsable. Cette subdivision pour accompagner la performance, doit épouser la structure organisationnelle. On distingue les centres de coût, centres de profit et les centres de revenu.

## 1- ~~Les centres de responsabilités~~

Dans les grandes entités, il est nécessaire de scinder l'activité en sous-ensembles dotées d'une autorité pour gérer des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs prédéfinis après négociation avec la hiérarchie.

L'organisation en centres de responsabilité tend à se généraliser en interne, des relations clients/fournisseurs permettant de concilier les avantages de la petite unité en matière de souplesse et de réactivité avec les économies d'échelle induites par la taille de l'entité. Les responsables opérationnels disposent d'une certaine autonomie de gestion et sont évalués sur leur capacité à respecter les objectifs fixés.

Afin de limiter les risques de conflits internes, le contrôle de gestion doit déterminer des prix de cessions internes permettant de :

- respecter l'efficacité de l'entité,
- maîtriser l'évaluation de l'efficacité de chaque centre,
- respecter l'autonomie du responsable de l'unité.

Le contrôle de gestion décompose l'entreprise en centres de responsabilité facilitant le suivi de l'activité de chaque responsable. Un centre de responsabilité est constitué d'un groupe d'acteurs de l'entité regroupés autour d'un responsable disposant de moyens pour réaliser l'objectif qui lui a été attribué.

## 2- ~~Différentes catégories de centres de responsabilité.~~

En fonction des missions confiées, il est possible de distinguer plusieurs catégories de centres de responsabilité.

- **Centre de coûts.**

L'unité concernée doit réaliser une mission au moindre coût avec la meilleure qualité possible, dans un temps imparti.

La mesure de la performance peut être réalisée selon plusieurs unités de mesure :

- coût : coût de production, lot économique, niveau de stock
- délai : temps de réaction à une commande
- qualité : taux de défaut, taux de rebut, taux de casse, taux d'anomalie, taux de panne

- **Centre de dépenses discrétionnaires.**

Ce centre a pour mission d'aider les services fonctionnels dans leur activité opérationnelle. Il dispose d'un budget de gestion.

Le contrôle du centre se fait sur la capacité à respecter une dotation budgétaire.

- **Centre de recettes.**

L'objectif de ce centre est de maximiser le chiffre d'affaires par le développement de la vente de marchandises, de produits et de services selon la nature de l'activité de l'entité.

- **Centre de profit.**

Ce centre doit dégager la marge maximale par la maximalisation des produits et la minimalisation des coûts. Ce type de centre est peu fréquent puisqu'il nécessite à la fois la gestion des moyens et la gestion des recettes.

Les critères de performance sont divers et variés : résultat net, taux de marge par rapport au chiffre d'affaires, rentabilité des capitaux investis. La vision se situe à court et moyen terme.

- **Centre d'investissement.**

Il doit dégager la meilleure rentabilité des investissements et des capitaux investis (fonds propres et dettes financières).

Sa mission consiste à assurer l'optimisation des investissements et de leur financement.

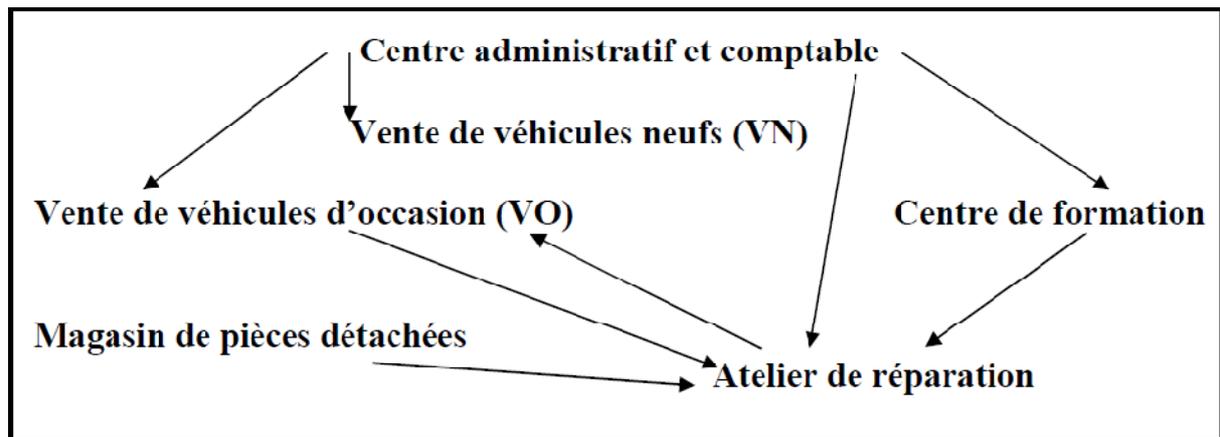
Il se situe dans le haut de la pyramide hiérarchique pour la prise de décisions stratégiques à long terme.

Les critères de performances portent sur les rendements des actifs, le taux de rentabilité, la valeur actuelle nette des flux, les ratios de rentabilité, le ratio d'endettement, l'effet de levier financier.

Nature du centre de responsabilité	Caractéristiques	Critères et indicateurs	Missions	Niveaux dans la structure
<b>Centre de coûts</b>	Activité au moindre coût, respect de la qualité et des délais Le centre n'est pas responsable du niveau d'activité	Quantité produite Coût unitaire de l'unité d'œuvre Coût du produit Qualité Délai	Production, fabrication	Usine Atelier Magasin de stockage ou dépôt
<b>Centre de dépenses discrétionnaires</b>	Pas d'objectifs prédéfinis Respect du budget Qualité du service	Coût total du centre Qualité du service Délai de traitement	Service rendu	Services administratifs, services comptables, contrôle de gestion
<b>Centre de recettes</b>	Maximiser le chiffre d'affaires Minimiser les frais de distribution	Montant et structure du chiffre d'affaires Coûts spécifiques	Vente ou chiffre d'affaires	Services commerciaux Rayons Billetteries
<b>Centre de profit</b>	Responsabilité globale : chiffre d'affaires et consommations Peu de marge de manœuvre	Marge Efficience des moyens utilisés Qualité Respect des délais	Résultat	Usine, unité, établissement, magasin
<b>Centre d'investissement ou de rentabilité</b>	Responsabilité globale de la rentabilité des moyens financiers Responsabilité des coûts liés à la capacité	Vision globale de l'efficience Coût du gaspillage Coût de la sous-activité	Rentabilité des capitaux investis	Filiales

Les opérations de cessions internes entre centres de responsabilités d'une même entité se neutralisent. Il en est de même pour les opérations intra-groupes ou entre filiales d'un même groupe dans le cadre de la consolidation des comptes.

### Exemple d'organisation



Le centre administratif et comptable assure le suivi des tâches administratives relatives à la vente de véhicules neufs, d'occasion et aux réparations (facturation, encaissements,...). L'atelier de réparation effectue les réparations des véhicules d'occasion et à la mise en circulation puis l'entretien des véhicules neufs (plaques d'immatriculation, révisions, contrôles, ...).

Le magasin de pièces détachées fournit les éléments nécessaires à l'atelier de réparation.

Le centre de formation assure la formation professionnelle continue des mécaniciens et carrossiers.

### 3- ~~Détermination des prix de cession internes.~~

Les échanges entre les centres d'une même entité doivent être valorisés et réglés selon un prix dit « *prix de cession interne* ».

- **Notion de prix de cession interne.**

Le prix de cession interne permet de valoriser les transferts de prestations entre unités de production. Un centre vendeur fournit une prestation à un centre acheteur à un prix interne.

Le produit constaté par le vendeur constitue un coût pour l'acheteur.

La fixation du prix de cession interne doit respecter l'autonomie et la performance de chaque centre en veillant à l'intérêt de l'entreprise.

- **Prix de cession interne et résultat global.**

Le prix de cession interne peut être déterminé par rapport au coût ou au prix du marché.

Quelle que soit la méthode d'évaluation utilisée, le résultat global de l'entité reste identique.

Le prix retenu n'influence que les résultats partiels des centres. Un prix de cession interne est donc neutre sur le résultat global de l'entité.

- **Prix de cession interne et valorisation des stocks.**

Pour le centre vendeur, le stock de produits finis de fin d'exercice est évalué au coût de production.

Pour le centre acheteur, le stock de produits de fin d'exercice est évalué au coût de production majoré de la marge réalisée par le centre vendeur. Une régularisation doit donc être effectuée.

#### **a- Méthodes fondées sur les coûts.**

##### **Evaluation au coût réel.**

Cette méthode d'évaluation des prix de cession internes est peu utilisée.

##### **Evaluation au coût standard.**

Cette méthode d'évaluation des prix de cession internes facilite la mesure de la performance dans le centre vendeur qui pourra mettre en évidence des écarts avec les coûts réels.

##### **Evaluation au coût marginal.**

Pour un niveau d'activité constant, le coût marginal est composé essentiellement du coût variable. Il existe une difficulté de mise en œuvre de cette méthode d'évaluation, en raison de la distinction entre maximisation des résultats globaux (optimum économique et financier) et bénéfice maximal sur une opération ponctuelle de cession interne (optimum technique).

##### **Evaluation au coût d'opportunité.**

Cette méthode d'évaluation des prix de cession internes est fonction du prix du marché que ce soit pour une acquisition par un centre ou une cession pour un autre centre de responsabilité. En conclusion, les méthodes d'évaluation utilisées pour les cessions entre centres productifs sont surtout fondées sur les coûts alors qu'il n'existe pas de possibilité d'approvisionnement en externe ou pour des raisons stratégiques.

#### **b- Méthodes fondées sur le prix du marché.**

Cette méthode d'évaluation des prix de cession internes présente un intérêt du fait de la concurrence entre producteurs. Elle oblige le vendeur à être compétitif au niveau de ses coûts de revient. Le centre acheteur peut s'approvisionner en externe, à un coût moindre. La cession interne peut être réalisée au prix de vente du centre vendeur moins les frais de distribution ou la marge commerciale.

#### **Critères de choix de la méthode de fixation du prix.**

Plusieurs critères de choix de méthode d'évaluation des prix de cession internes peuvent être envisagés :

- existence ou pas d'un marché,
- sous-traitance envisageable,
- interchangeabilité des produits,
- diversification possible des sources d'approvisionnements,
- négociation des prix entre les centres vendeur et acheteur.

#### **4- ~~La fonction du contrôleur de gestion~~**

Le meilleur contrôleur de gestion est celui qui pose de bonnes questions et trouver les réponses auprès de bonnes personnes. Il faut faire émerger une vraie démarche qui doit :

- Avoir d'abord une vision globale (exercice de remue-ménage ou brainstorming) ; une appréhension globale (intuition) ;

- Collecter de l'information et mise en forme de cette information, contrôler la vraisemblance de l'information (ex. on a vendu 100 unités or 1000 l'an dernier) ;
- Traitement de l'information : outils et management ; outils et méthodes du contrôle de gestion ;
- Propositions pouvant être formulées à différents niveaux

Le métier de contrôleur de gestion est un métier ouvert sur toutes les fonctions, il complète le travail d'auditeurs car il travaille sur les informations rendues fiables par l'auditeur. Il doit également s'intéresser de près à la comptabilité et à beaucoup d'autres sources possibles d'informations.

Le contrôleur de gestion doit donc disposer de compétences techniques et relationnelles du fait de l'interaction qu'il est amené à avoir avec le reste des collaborateurs.

Les réflexes de base d'un contrôleur de gestion sont généralement liés à la performance :

- Etudes et analyses ponctuelles
- Sélection et production régulière d'informations récurrentes
- Rigueur et fiabilité, respect des délais, capacité d'analyse et de synthèse, éthique

Le contrôleur de gestion est un acteur du processus de management :

- Adaptation d'outils d'aide à la décision aux besoins des managers
- Il appuie le manager en organisant son environnement.
- Il prépare la décision, soit en modélisant, soit plus activement.
- Souvent, il prend en charge certains aspects du processus par délégation.

## **II- Le mode de fonctionnement du contrôle de gestion**

Le processus de contrôle de gestion est cette partie du processus de management qui a pour finalité d'orienter les actions des opérateurs afin de garantir l'interconnexion permanente entre celles-ci et la stratégie, ainsi que le bon emploi des ressources (humaines, financières, physiques, informationnelles, ...).

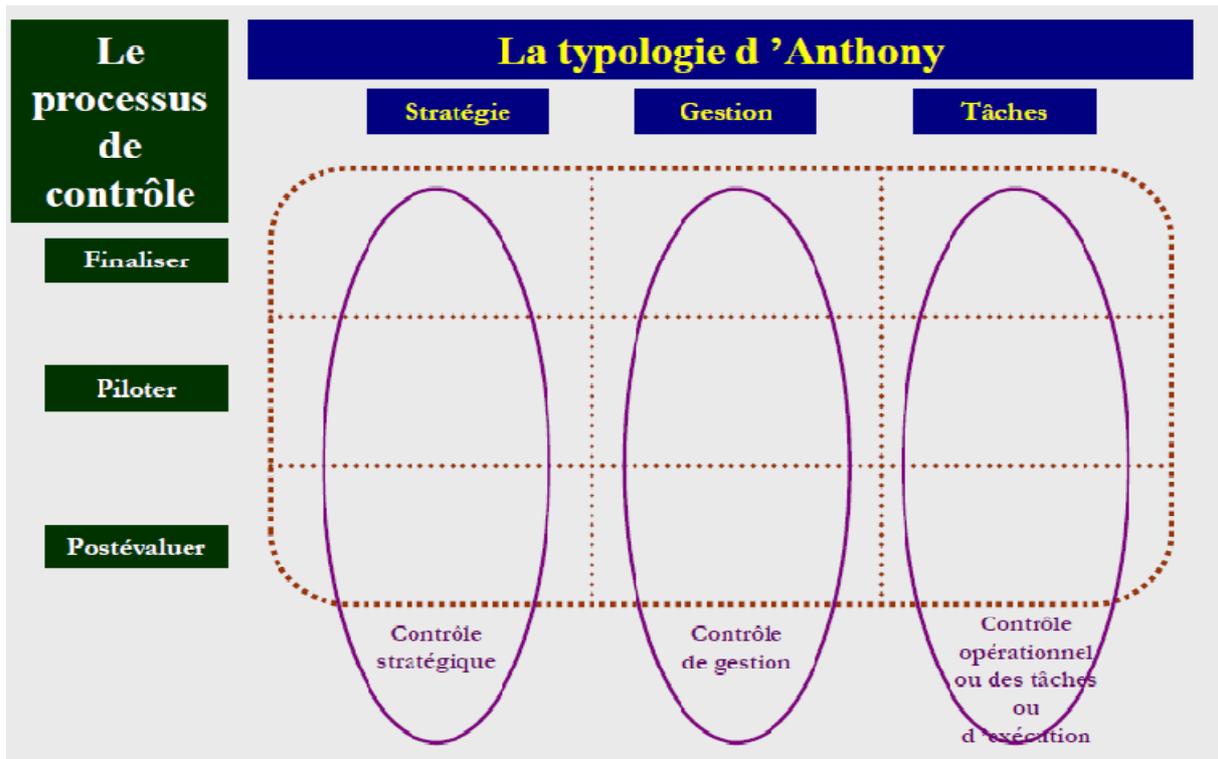
Les trois fonctions du système formel de contrôle de gestion :

- Aider l'organisation à se fixer et à atteindre des objectifs
- Maîtriser l'avenir en organisant rationnellement le changement ; entre changement planifié et changement par apprentissage adaptatif
- Normaliser les individus et les groupes de travail ; coordonner La définition d'Anthony du contrôle de gestion a aussi trait à la performance : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation ».

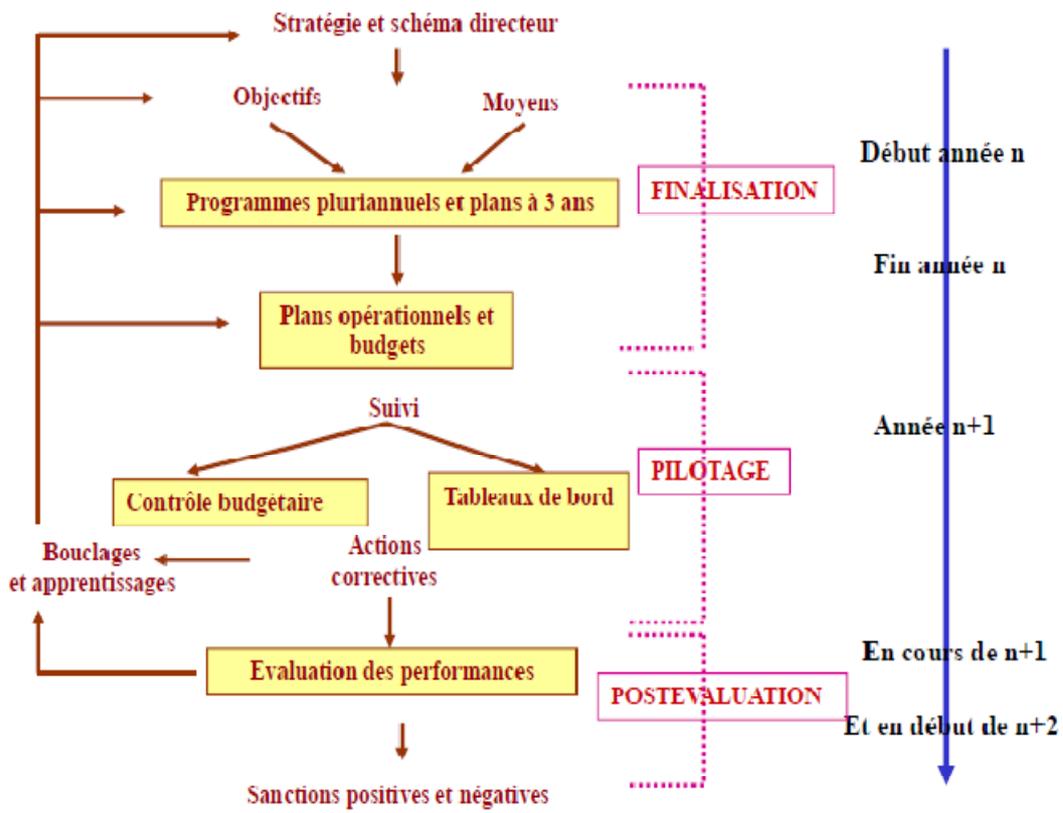
Ca ne sert aussi à rien de faire du contrôle de gestion s'il n'y a pas d'ambition et avec beaucoup d'ambitions non réalistes, on démotive.

La performance suppose aussi un système de contrôle qui intègre tous les systèmes informatiques (Ressources humaines, stocks, Finances et les principaux ERP (Enterprise Resource planning)).

*Le processus de contrôle.*

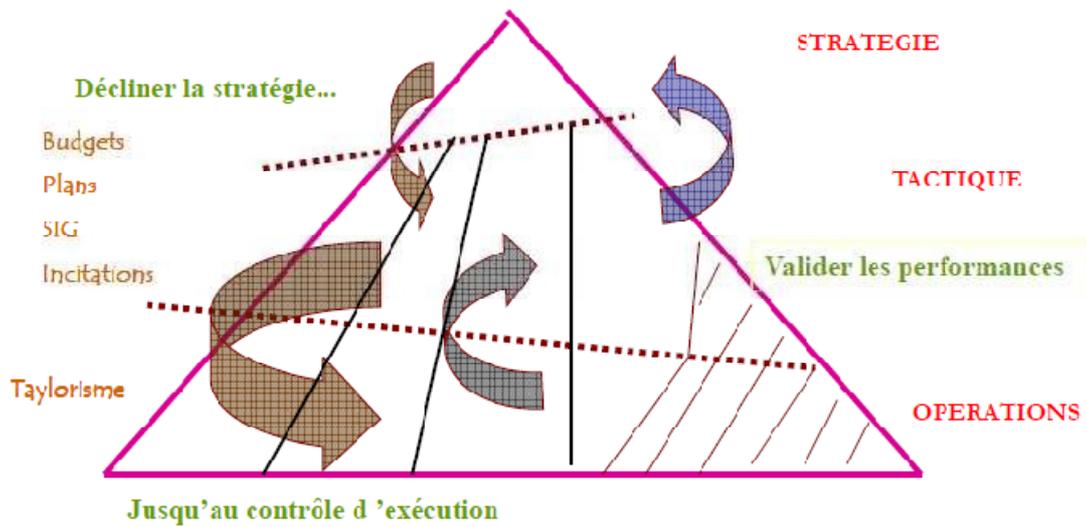


	Stratégie	Gestion	Tâches
Finaliser	<p>Choix de l'offre et des ressources</p> <p>Organisation de la chaîne de valeur</p>	<p>Missions des processus et des centres de responsabilité dans la chaîne de valeur</p> <p>Plan d'action et d'incitation</p> <p>Incitations, Budgets</p>	<p>Missions des tâches de routine dans les processus</p> <p>Organisation de ces tâches</p>
Piloter	<p>Suivi des hypothèses et de la mise en oeuvre</p>	<p>Suivi et anticipation</p> <p>Actions correctives</p>	<p>Suivi du déroulement par exception</p>
Postévaluer	<p>Evaluation de la réussite d'une stratégie et de sa pérennité</p>	<p>Mesure de la performance du « contrat de gestion »</p> <p>Sanctions positives et négatives</p>	<p>Bilan périodique des incidents</p>
	Contrôle stratégique	Contrôle de gestion	Contrôle opérationnel ou des tâches ou d'exécution

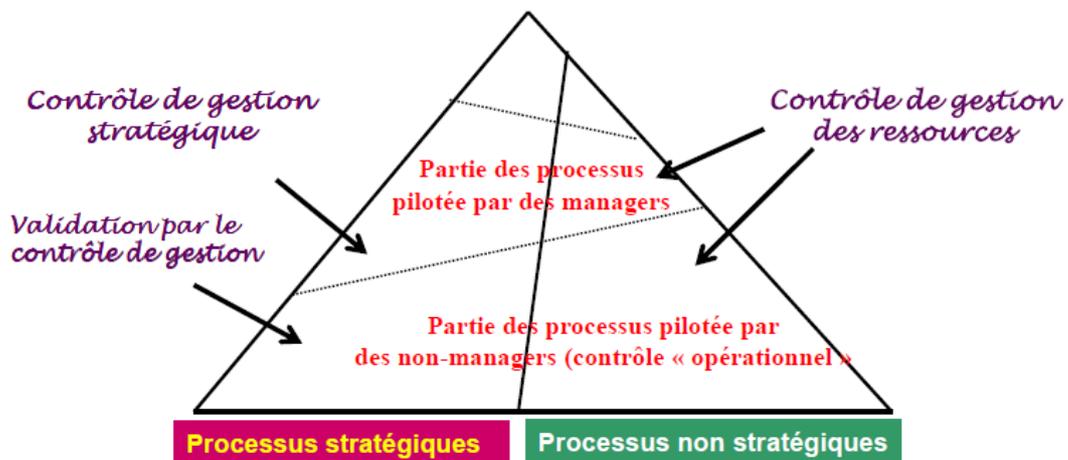


*L'évolution du domaine*

**De la vision verticale classique héritée du modèle Sloan-Brown...**



**A une approche fondée sur les processus et la transversalité**



*le processus normatif*

PHASES DU PROCESSUS NORMATIF	CONDITIONS D'APPLICATION REQUISES
<i>Finalisation ("Avant")</i>	
Définir les <i>but</i> s recherchés	Buts crédibles, "avouables" et convergence sur eux
Les exprimer en <i>objectifs</i> , chiffrés, avec échéancier	Capacité à quantifier les productions et résultats attendus, capacités analytiques suffisantes, savoir décliner des buts dans le temps, savoir prévoir, faire des scénarios,...
Identifier et mobiliser les <i>moyens</i> adaptés, les <i>ressources</i>	Bonne connaissance de la technologie
Clarifier les <i>autorités</i> de chacun des acteurs impliqués	Le formel et l'informel : différence entre pouvoir et autorité, stratégie des acteurs, internes et externes
Les <i>relations</i> entre eux (relations verticales et horizontales)	Idem
Convenir des <i>critères</i> et des <i>normes</i> des <i>sanctions</i>	Quantification possible ? Possibilité analytique de relier des in "contrôlables" à des outputs ? Jugement ou donnée externe ?
Définir les dates de mesure de ces performances.	Possibilité d'anticiper des cycles significatifs
<i>Pilotage ("Pendant")</i>	
<i>Vigilance</i> : où en sommes-nous ?	Qualité du système d'information
<i>Anticipation</i> : allons-nous vers l'objectif ? Pourquoi ?	Capacités à prévoir à court terme et utilité du passé. Routine ou innovation ? Quel apprentissage ?
Identification et mise en oeuvre des <i>actions correctives</i>	Connaissance de la relation fins-moyens
<i>Postévaluation ("Après")</i>	
Mesurer les résultats	Quantification ou accord sur un expert ; pas de rémanence dans le temps (phénomène des "bombes à retardement")
Identifier les rôles des responsables, entités, procédures, outils	Capacité à modéliser les relations causes-effets

### III- Les outils du contrôle de gestion

La nécessaire évolution du contrôle de gestion a largement été évoquée ces vingt dernières années au regard de la transformation de l'environnement des entreprises. La remise en cause des hypothèses du modèle traditionnel du contrôle de gestion (Bouquin, 1994) s'est traduite au plan des outils par l'émergence des systèmes de mesure de la performance et la mise à jour des limites de la technique budgétaire.

La technique budgétaire ne semble plus en mesure d'assurer un certain nombre de rôles dévolus désormais aux systèmes de mesure de la performance.

Nous nous intéresserons dans notre développement à la budgétisation, au tableau de bord et à ce qui est appelé le « balanced scorecard » ou le tableau de bord prospectif.

## A- La budgétisation

### 1. Prévision et gestion des équilibres financiers

- allocation de ressources ;
- prévisions financières (recettes et dépenses) ;
- gestion des flux de trésorerie ;
- contrôle des coûts ;
- contrôle des résultats.

Les prévisions budgétaires deviennent incertaines et peu fiables dans des environnements complexes et instables (Berland, 2001). Elles peuvent également être biaisées par ceux qui les réalisent et les manipulent à leur avantage (Jensen, 2001). Le budget consomme trop de temps (Bescos et al. 2004)

### 2. Orientation des comportements

- Contractualisation des engagements ;
- Fixation et communication des objectifs ;
- Motivation et responsabilisation des individus;
- Développement de l'apprentissage organisationnel (via la participation à l'élaboration des prévisions et le suivi budgétaire) ;
- Mise en place de systèmes d'incitations budgétaires.

Le budget est un frein à l'innovation parce qu'il résulte souvent d'une reconduction des résultats de l'année précédente.

Le manque de souplesse du budget démotive souvent les individus.

Les responsables budgétaires ont souvent peu d'influence sur la détermination de leur budget (pseudo participation au processus budgétaire).

Les budgets sont devenus des contrats d'objectifs rigides, élaborés dans un climat autoritaire de défiance et de pression.

L'obéissance et le contrôle au sens étroit prévalent sur l'apprentissage organisationnel

### 3. Déclinaison des objectifs stratégiques

- Traduction des plans opérationnels en objectifs annuels ;

Selon Mintzberg les budgets sont souvent déconnectés de la stratégie.

La fréquence des reportings budgétaires incitent les individus à adopter des raisonnements à court terme plutôt qu'à considérer les priorités stratégiques à moyen et long terme.

### 4. Coordination des actions

- Délégation des responsabilités ;
- Imposition d'un langage commun ;
- Mise en cohérences des activités, actions et buts ;
- Mise en évidence des relations de causalité entre activités.

Le budget repose sur un découpage fonctionnel de l'entreprise peu compatible avec les nouvelles approches transversales de l'entreprise.

## 5. Mesure et pilotage de la performance

- Evaluation des résultats (contrôle budgétaire) ;
- Anticipation des résultats futurs ;

Le budget attire l'attention sur l'analyse des écarts au détriment du suivi des variables clés de gestion. Il propose une lecture « financière et comptable » de la performance de l'entreprise peu adaptée aux problématiques opérationnelles.

Des démarches ont été entreprises pour faire évoluer l'outil budgétaire vers une plus grande flexibilité et améliorer les pratiques le concernant. Il apparaît néanmoins aujourd'hui que le budget ne peut répondre à lui seul aux attentes des managers et qu'il est nécessaire non pas de le supprimer, mais de le compléter par d'autres instruments mieux adaptés aux problématiques de pilotage actuelles des entreprises.

Au regard de la littérature, il semble que cette tâche incombe désormais, en théorie, aux systèmes de mesure de la performance. Ces systèmes qui ont pour but principal de: « *traduire la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base d'un système de pilotage de la stratégie* » se présentent aujourd'hui, dans leurs versions les plus diffusées, sous la forme de tableaux de bord ou de balanced scorecard.

### B- Le tableau de bord.

Le but est ici de présenter le tableau de bord en clarifiant ce que le terme représente, et en précisant son champ d'application et son cadre d'analyse.

Le tableau de bord peut être défini, dans un premier temps et d'une manière générale, comme "un outil d'aide à la décision et à la prévision (et) un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions" [BOUQUIN, 1987].

C'est un instrument de gestion. A ce titre, il répond à des besoins d'information (- décision), de contrôle et d'anticipation.

N'étant pas astreint à un cadre normatif, les tableaux de bord peuvent répondre à ces besoins en recouvrant des formes différentes. On peut donc parler à leur sujet d'outils "à géométrie variable" et identifier 4 axes d'analyse qui permettent de montrer leurs caractéristiques principales et donc de les définir. Il s'agit :

~~Du degré de réactivité~~ des tableaux de bord qui détermine la mesure dans laquelle les outils sont susceptibles de favoriser une action rapide sur les événements en cours. Les éléments qui peuvent intervenir ici sont par exemple : le délai et la fréquence d'édition, la présence plus ou moins importante d'indicateurs prévisionnels ou d'indicateurs de suivi ;

~~Du degré de décentralisation~~ des tableaux de bord qui indique les niveaux hiérarchiques (direction, responsables fonctionnels, responsables opérationnels) auxquels les instruments sont implantés

~~Du champ d'application~~ des tableaux de bord dont l'étendue est fonction de la nature des objets couverts par les outils. Ces objets peuvent être à caractère financier, se rapporter à des éléments de production, aux clients, aux fournisseurs, à la qualité, aux actifs immatériels,

etc..... Ils peuvent être internes ou externes à l'entreprise. Il peut s'agir enfin de moyens ou de résultats ;

~~De la nature des données~~ fournies par les tableaux de bord, c'est à-dire du type de langage utilisé pour représenter la performance des objets contrôlés. Plusieurs catégories d'indicateurs peuvent être sollicités : des indicateurs comptables et financiers, des indicateurs quantitatifs non financiers, des indicateurs physiques, des indicateurs qualitatifs.

Par exemple, un tableau de bord de direction qui n'a pas pour vocation d'aider au pilotage, mais plutôt d'informer sur le degré de réalisation des objectifs assignés aux responsables des niveaux hiérarchiques inférieurs (et d'aider à la décision), sera orienté vers l'évaluation des résultats. Sa diffusion sera plutôt mensuelle. Il comportera une majorité d'indicateurs comptables et financiers centrés sur le chiffre d'affaires, l'état de la trésorerie, le montant des charges, le résultat d'exploitation, etc....., et quelques indicateurs quantitatifs relatifs aux quantités vendues et commandées, aux parts de marché, etc.....

Le tableau de bord de pilotage d'un responsable opérationnel qui doit suivre son activité et agir rapidement quand les événements l'exigent, sera produit à des périodicités rapprochées (tous les 2 ou 3 jours).

L'outil intégrera essentiellement des indicateurs physiques (intelligible au niveau opérationnel) focalisés sur la performance des moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs fixés (indicateurs de productivité, de consommation de ressources, de stocks, etc....). La détermination des indicateurs :

Le choix des indicateurs par service doit reprendre :

- Les objectifs principaux du service
- Facteurs clés de succès correspondants
- Indicateurs
  - Rendant compte de la réalisation des FCS
  - Peu subjectifs
  - Facilement interprétables
  - Rapidement disponibles, peu coûteux

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.

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'informations 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 diffusion rapprochées) et contenir des indicateurs physiques en prise directe sur les variables opérationnelles (qualité, délais, flexibilité, variété) qui sont à l'origine des processus de création de valeur.

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, 1996.2, 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 caractérisent l'environnement concurrentiel dans lequel elle évolue, clarifient son positionnement stratégique, et lui permettent enfin d'identifier des avantages compétitifs. Cette approche trouve son origine dans les travaux du PIMS (Profit Impact of Market Strategies).

- 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 "variables 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).

- Le tableau de bord, selon une troisième approche (correspondant à la version "élargie" du contrôle de gestion stratégique) peut accomplir en continue les deux fonctions précédemment décrites. L'instrument participe alors à la fois à la déclinaison de la stratégie et à sa définition en s'inscrivant dans une démarche d'amélioration continue qui repose sur l'apprentissage organisationnel et rappelle les raisonnements adoptés par les qualitatifs.

### C- Le tableau de bord prospectif

Depuis quelques années, un nouvel outil de pilotage et de suivi des performances a fait son apparition. Il s'agit du « balanced scorecard » que l'on peut traduire par « tableau de bord équilibré » ou « tableau de bord prospectif » (TBP).

Le balanced scorecard est issu des travaux d'un professeur : R.S.Kaplan et d'un consultant : D.P.Norton.

Le TBP se présente comme un ensemble d'indicateurs directement reliés à la stratégie développée par l'entreprise et offrant à son utilisateur l'opportunité de piloter tous les déterminants de la performance.

Le TBP a pour principales finalités :

- de communiquer la stratégie,
- de focaliser sur l'atteinte des performances clés,
- de décider d'actions globales à entreprendre.

Le TBP est né d'une remise en cause : celle des systèmes d'évaluation des performances exclusivement centrés sur le suivi des résultats financiers. Dans le TBP, les indicateurs financiers sont maintenus mais ils ne sont plus seuls. Il importe, en effet, de doter également le dirigeant d'indicateurs sur ses clients, sur la qualité et l'efficacité des processus internes de l'entreprise et enfin sur la capacité qu'a cette dernière de s'améliorer et de croître à long terme.

La définition de ces quatre axes doit permettre d'orienter la réflexion des dirigeants sur les multiples dimensions de leur performance, tout en les invitant à se projeter sur divers horizons de temps. Mais d'abord, il faut établir la vision et les orientations.

La mission identifie la raison d'être de l'entreprise. Elle établit sa vocation.

La vision complète la mission en définissant ce que l'entreprise veut devenir.

Les valeurs définissent les croyances de l'entreprise. L'atteinte de la vision ne doit pas s'effectuer en employant n'importe quel moyen, mais en respectant des règles qui doivent être partagées par tous.

La définition d'une vision claire, qui définit les finalités de l'entreprise, est une étape primordiale qui doit être accomplie avant la conception du TBP. A défaut, l'entreprise court le risque d'une mauvaise interprétation de sa stratégie à long terme, qui serait basée sur des indicateurs partiels ou peu représentatifs de ses vrais enjeux.

#### *La création du TBP en sept étapes :*

Le premier objectif consiste à réaliser un état des lieux du système existant. Il permettra aussi de sensibiliser les principaux acteurs de l'entreprise aux enjeux du système de mesures qui va être créé. Le diagnostic de départ permet d'identifier dès le début les failles du dispositif existant et de se mettre d'accord sur les caractéristiques du nouveau système.

Etape 1 : L'identification des facteurs clés de succès (FCS)

Les FCS sont les quelques axes de changement majeurs qui sont indispensables pour accéder à la vision du dirigeant. Il s'agit donc de répondre à la question : « Qu'est ce qui doit changer pour atteindre nos objectifs à long terme, pour accéder à notre vision du futur ? »

Les FCS ne se déterminent pas de manière unilatérale par un dirigeant ou une petite équipe de cadres. Il s'agit au contraire d'une démarche méthodique, qui part de l'observation des faits (SWOT...) avant d'en induire des axes de changement.

Etape 2 : La définition des mesures clés de succès (MCS)

Il s'agit d'identifier les mesures qui vont permettre de vérifier que l'entreprise est sur la bonne trajectoire. Plusieurs principes doivent être respectés :

- Les MCS doivent être la déclinaison directe et quantifiée des FCS. Elles sont nécessairement limitées à une vingtaine.
- Chacune des MCS doit être considérée, non pas de manière isolée, mais comme faisant partie d'un ensemble plus vaste qui interagit avec elle. Les indicateurs doivent s'influencer les uns les autres avec des relations de cause à effet.
- Les MCS agissent à plusieurs niveaux dans le pilotage et dans le management de l'entreprise.

Ces rôles multiples sont à prendre en compte pour leur sélection : Rôle de communication de la stratégie, rôle d'alignement des priorités, rôle d'apprentissage, ...

- La sélection de MCS doit prendre en compte, de façon équilibrée, la distinction entre indicateurs « avancés », qui prédisent la performance future, et indicateurs « rétroviseurs » qui mesurent la performance effectivement réalisée.
- La sélection des MCS doit être équilibrée entre les quatre axes : finances, clients, processus, apprentissage.

### Etape 3 : Trouver les bons indicateurs « Financiers »

Il s'agit de choisir les indicateurs financiers qui reflètent au plus juste les FCS et les orientations stratégiques sous-jacentes. Que faut-il apporter aux actionnaires ? Les mesures peuvent se situer en terme de profit (marges, bénéfices, ROI, réduction du BFR,...) ou en termes de croissance (CA, parts de marché,...)

### Etape 4 : Trouver les bons indicateurs « Clients »

Pour atteindre nos objectifs, comment devons nous être perçus par les clients ? Les indicateurs sont ici plus variés et s'expriment en termes de perception (satisfaction, image, valeur), de comportement (récurrence d'achat, fidélité, part de marché) ou d'état du portefeuille (part de marché par segment, ancienneté de la clientèle, taux de renouvellement,...etc....).

### Etape 5 : Trouver les bons indicateurs « Processus »

En quoi nos processus doivent-ils exceller pour satisfaire les clients et les actionnaires ? Les mesures concernent ici typiquement la qualité des produits et des prestations, les temps de cycle, la productivité, l'efficacité et l'efficience de l'organisation. Attention, toutefois, la plupart des indicateurs de processus portent en eux des germes d'effets pervers qui sont contraires à l'intérêt global de l'entreprise (à identifier ...)

### Etape 6 : Trouver les bons indicateurs « Apprentissage »

Les performances d'une organisation dépendent largement de la motivation et des compétences des individus qui la composent. Les indicateurs seront donc essentiellement liés à la dimension des ressources humaines dans l'entreprise : compétences, motivation, capacité à innover...

### Etape 7 : Etablir la carte stratégique

Toutes les MCS ainsi définies viendront confirmer ou infirmer que l'entreprise est sur la trajectoire choisie et que les leviers associés (FCS) sont bien actionnés. L'étape de constitution du TBP vise ensuite à assembler ces MCS et à identifier entre elles des relations de cause à effet de manière à obtenir un système de mesures et de pilotage.

#### *La mesure et l'analyse des résultats*

La définition des modalités pratiques pour la mise en œuvre du TBP ne doit pas être sous-estimée.

Concernant la communication, des techniques simples de représentation des données couplées à des réunions périodiques « institutionnalisées » doivent être mises en œuvre.

Concernant le recueil des mesures, des procédures de collecte permettent d'identifier sans ambiguïté les responsabilités et les modalités de mise en œuvre.

Concernant l'interprétation des résultats, les principes de causes à effets constituent des outils d'apprentissage formidables pour comprendre la signification réelle d'une tendance et les causes racines des problèmes. Enfin, un cycle de bilan et d'ajustement doit être mis en place pour intégrer, au fur et à mesure, les améliorations nécessaires.

### *Les principales caractéristiques des systèmes de mesure de la performance*

<b>BALANCED SCORECARD</b> (Kaplan et Norton, 1992, 1993, 1996 ; Bourguignon et al., 2002 ; Oriot et Misiazek, 2001)	<b>TABLEAU de BORD</b> (Malo, 1992, 2000 ; Chiapello et Delmond, 1994 ; Lebas, 1994, Mendoza et al., 1999 ; Bourguignon et al., 2002)
<u>PRINCIPALES DIFFERENCES</u>	
<ul style="list-style-type: none"><li>- Existence d'un modèle de performance standard.</li><li>- Démarche « top down » : les indicateurs et leurs valeurs cibles sont choisis par la direction de l'entreprise et imposés à la hiérarchie.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Modèle de performance ad hoc défini à partir des caractéristiques propres à chaque entreprise et découlant d'une démarche de construction incrémentale et collective.</li><li>- Démarche « top down » et « bottom up » : le contenu des tableaux de bord est établi, pour partie, en concertation avec les différents responsables.</li></ul>

<u>PRINCIPAUX TRAITS COMMUNS</u>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Combinaison d'indicateurs financiers et physiques permettant d'évaluer la performance dans sa globalité.</li><li>- Présence d'indicateurs de pilotage centrés sur les variables clés de gestion.</li><li>- Choix d'un nombre restreint d'indicateurs.</li><li>- Souci de traduire la stratégie au niveau opérationnel et de relier les indicateurs aux objectifs stratégiques de l'entreprise.</li><li>- Accent mis sur l'anticipation, la réactivité, la simplicité de consultation</li></ul>

#### Les objectifs prioritaires assignés au système de mesure de la performance

<ul style="list-style-type: none"><li>- Développer un processus de déploiement des objectifs stratégiques ;</li><li>- Responsabiliser aux résultats non financiers et inciter les individus à ne plus se focaliser sur les résultats financiers à court -terme ;</li><li>- Développer l'analyse des résultats ;</li><li>- Implanter un système de suivi et de mesure de la performance des processus opérationnels et des prestations fournies aux clients ;</li></ul>
--

## Conclusion

L'actualité des systèmes de mesure de la performance est étroitement liée au fait que les budgets ne semblent plus en mesure aujourd'hui d'assurer certains rôles qui leur revenaient jusqu'alors. Or curieusement, on constate à la fois que les systèmes de mesure de la performance se développent dans les entreprises et que le budget, pourtant critiqué, est toujours autant sollicité. Il est désormais nécessaire de s'intéresser étroitement aux interactions entre les deux outils et aux facteurs qui les influencent.

En effet il existe une forte interaction entre les tableaux de bord et les budgets. La réussite de la mise en place d'un dispositif de tableaux de bord exige une évolution des pratiques budgétaires. De ce fait, un transfert de rôles des budgets vers les tableaux de bord doit effectivement s'opérer pour que les seconds puissent assumer les fonctions qui leur sont théoriquement destinées.

l'absence de stratégie combinée à un mode de gouvernement rigide et qui ne favorise pas une réactivité à temps, ne permettent pas l'évolution du système de contrôle de gestion et la mise en cohérence des rôles des budgets et des tableaux de bord.