

L'OPTIMISATION DU PROCESSUS DE CLOTURE DES RESULTATS



**LES BONNES PRATIQUES :
INDICATEURS ET
CONSTRUCTION DU TABLEAU DE BORD**

**ALUMINIUM
PECHINEY**


**INSTITUT DU
BENCHMARKING**


**OBSERVATOIRE
de la QU@LITÉ
COMPTABLE**


**FBSM SALUSTRO REYDEL
MANAGEMENT**

L'OPTIMISATION DU PROCESSUS DE CLOTURE DES RESULTATS : LES BONNES PRATIQUES DE CONSTRUCTION DU TABLEAU DE BORD
--

<i>SYNTHÈSE DE L'ÉTUDE.....</i>	4
1. PRÉFACE.....	12
1.1. L'Institut du Benchmarking.....	12
1.2. L'observatoire de la qualité comptable (O.Q.C.)	12
1.3. Cadre de l'étude	12
1.4. Présentation du groupe de « Benchmarking »	12
1.5. Code de conduite	12
1.6. Notion de pratiques	13
2. COMMENT ABORDER CETTE ÉTUDE ?.....	14
2.1. Démarche générale.....	14
2.2. Limites de l'étude.....	15
2.2.1. Le suivi des coûts du processus de clôture.....	15
2.2.2. Le rôle du contrôle de gestion	15
2.2.3. La gestion dans le temps des tableaux de bord.....	15
2.2.4. Les centres de services partagés.....	15
3. LES BONNES PRATIQUES DE LA DEMARCHE DE CONSTRUCTION DU TABLEAU DE BORD	16
3.1. Le tableau de bord : un facteur de succès du processus de clôture.....	16
3.2. La nécessité d'une démarche structurée	16
3.3. Une démarche qui doit prendre en compte le modèle de clôture.....	16
3.4. Une démarche qui doit découler de la cartographie du processus de clôture.....	18
3.5. La prise en compte des domaines de responsabilité constitutifs du modèle de clôture	19
3.6. La prise en compte du contexte organisationnel et environnemental	20
3.7. L'impact déterminant du couple clients/livrables sur les tableaux de bord de clôture	20
3.8. La démarche d'identification des clients par le professionnel comptable	22
3.9. Mise en évidence des différents couples : livrable/client	23
4. LES BONNES PRATIQUES D'ÉLABORATION DES TABLEAUX DE BORD	26
4.1. Rappel de la démarche	26
4.2. Les bonnes pratiques fondamentales exprimées par le groupe.....	27
4.2.1. Les 10 commandements du tableau de bord	27
4.2.2. Autres pratiques fondamentales exprimées par le groupe	27
4.3. Traduire la dynamique du processus de clôture dans les tableaux de bord	29
4.3.1. Les trois objectifs majeurs du processus de clôture.....	29
4.3.2. Des tableaux de bord bien articulés	30
4.4. Le tableau de bord « Satisfaire les attentes des clients »	31
4.4.1. Finalité de ce tableau de bord	31
4.4.2. Le caractère structurant des attentes des clients.....	31

4.4.3.	La formalisation des attentes des clients et leur déclinaison en contraintes	32
4.4.4.	Le pilotage de la satisfaction client au cours du processus de clôture	33
4.4.5.	L'évaluation systématique de la satisfaction des clients.....	33
4.5.	Le tableau de bord « Maîtriser la Qualité et les Délais de Production »	34
4.6.	Le tableau de bord « Piloter les actions de progrès et d'amélioration continue »	35
4.6.1.	Les axes de progrès et d'amélioration continue	35
4.6.2.	Construction du tableau de bord	35
4.6.3.	Structures et Indicateurs du tableau de Bord	35
5.	LES BONNES PRATIQUES EN MATIERE D'INDICATEURS.....	37
5.1.	La place des indicateurs dans la démarche générale.....	37
5.2.	Les indicateurs de « Qualité de la production »	39
5.2.1.	Quelques bonnes pratiques exprimées par le groupe	39
5.2.2.	Les indicateurs de l'unité opérationnelle.....	41
5.2.3.	Les indicateurs de la filiale.....	46
5.2.4.	Indicateurs de la holding.....	47
5.3.	Les indicateurs de « Délai de production ».....	49
5.3.1.	Quelques bonnes pratiques exprimées par le groupe	49
5.3.2.	Le planning d'ensemble d'un groupe	50
5.3.3.	Le planning de la holding	50
5.3.4.	Le planning de la filiale.....	51
5.3.5.	Le planning de l'unité opérationnelle.....	51

SYNTHESE DE L'ETUDE

1. Pourquoi cette étude ?

La nécessité d'une plus grande réactivité dans la prise de décision ainsi que les exigences croissantes des marchés financiers obligent les entreprises à produire l'information financière selon une périodicité accrue et des délais de plus en plus courts tout en garantissant une information de qualité.

Un premier groupe de Benchmarking constitué au cours du 1^{er} semestre 2000 a mis en évidence les « **meilleures pratiques d'optimisation du processus de clôture des résultats comptables** », qui concourent à la poursuite de cet objectif. Ces travaux ont montré que les entreprises ont largement progressé dans l'optimisation de ce processus continu qu'est la clôture. Il s'agit d'un véritable projet d'entreprise, qui dépasse largement le périmètre de la Direction Financière et qui aboutit à une rénovation de l'organisation et des méthodes de la fonction comptable mais aussi une évolution des processus opérationnels, des outils ainsi qu'à une répartition et/ou un ordonnancement différent des tâches liées à la clôture.

Un certain nombre d'acteurs se sont interrogés quant **au respect des objectifs assignés par la Direction Générale en matière de délai tout en assurant une production de qualité et en maîtrisant les moyens mis en œuvre**. En d'autres termes : produire plus vite mais à quel prix ? et selon quel niveau de qualité ?

Rapidement **la notion d'indicateurs** est apparue comme l'un des éléments majeurs de nature à répondre à cet enjeu. Pourtant, le professionnel comptable, par essence aguerri à la production d'informations de gestion pour les autres fonctions, n'est pas habitué à établir des indicateurs pour le pilotage de ses propres activités. En réalité, bien peu de professionnels comptables ont mis en place de **véritables outils de pilotage de la clôture**.

Aussi, plusieurs professionnels ont souhaité initier une réflexion en 2001 dans le cadre d'un nouveau groupe pour rechercher **les meilleures pratiques en matière de construction des indicateurs liés au pilotage et à la mesure de la performance du processus**. Les indicateurs sont formalisés au sein d'un ou plusieurs tableaux de bord en réponse aux objectifs de pilotage de la clôture.

2. Des indicateurs et un tableau de bord pour qui ?

Le destinataire du tableau de bord doit être clairement identifié tant le caractère transversal du processus de clôture est évident dans la plupart des entreprises. La maîtrise des objectifs de délai et de qualité requiert un suivi des actions de nombreux acteurs disséminés dans l'organisation. Il convient par conséquent de s'attacher au modèle de clôture et de sélectionner les indicateurs pour construire le ou les tableaux de bord en fonction des niveaux de management impliqués.

En pratique, les modèles de clôture des entreprises sont variés (niveau de centralisation / décentralisation de la Fonction comptable, découpage par activité, par zone géographique, niveaux de délégation...). Pour autant, quel que soit le modèle en présence un certain nombre d'invariants apparaissent.

La clôture des résultats concerne d'une part toutes les fonctions (commerciale, achats, ressources humaines...) et d'autre part l'ensemble des niveaux de « corporate » constitutifs d'un groupe (depuis l'unité de production à la holding en passant par la filiale, voire des centres de services partagés). L'ensemble de ces niveaux de responsabilité participe pleinement à la clôture, que ce soit pour la production d'un reporting, l'établissement des comptes sociaux ou des comptes consolidés; ils sont même largement dépendants les uns des autres.

Il est apparu très vite à ce groupe **que la réflexion ne pouvait pas déboucher sur un tableau de bord « standard » pour le professionnel comptable, quand bien même seule une démarche globale permet de saisir la complexité et le caractère transversal de la clôture** à travers les structures, les niveaux de responsabilité, l'intégration des systèmes d'information....

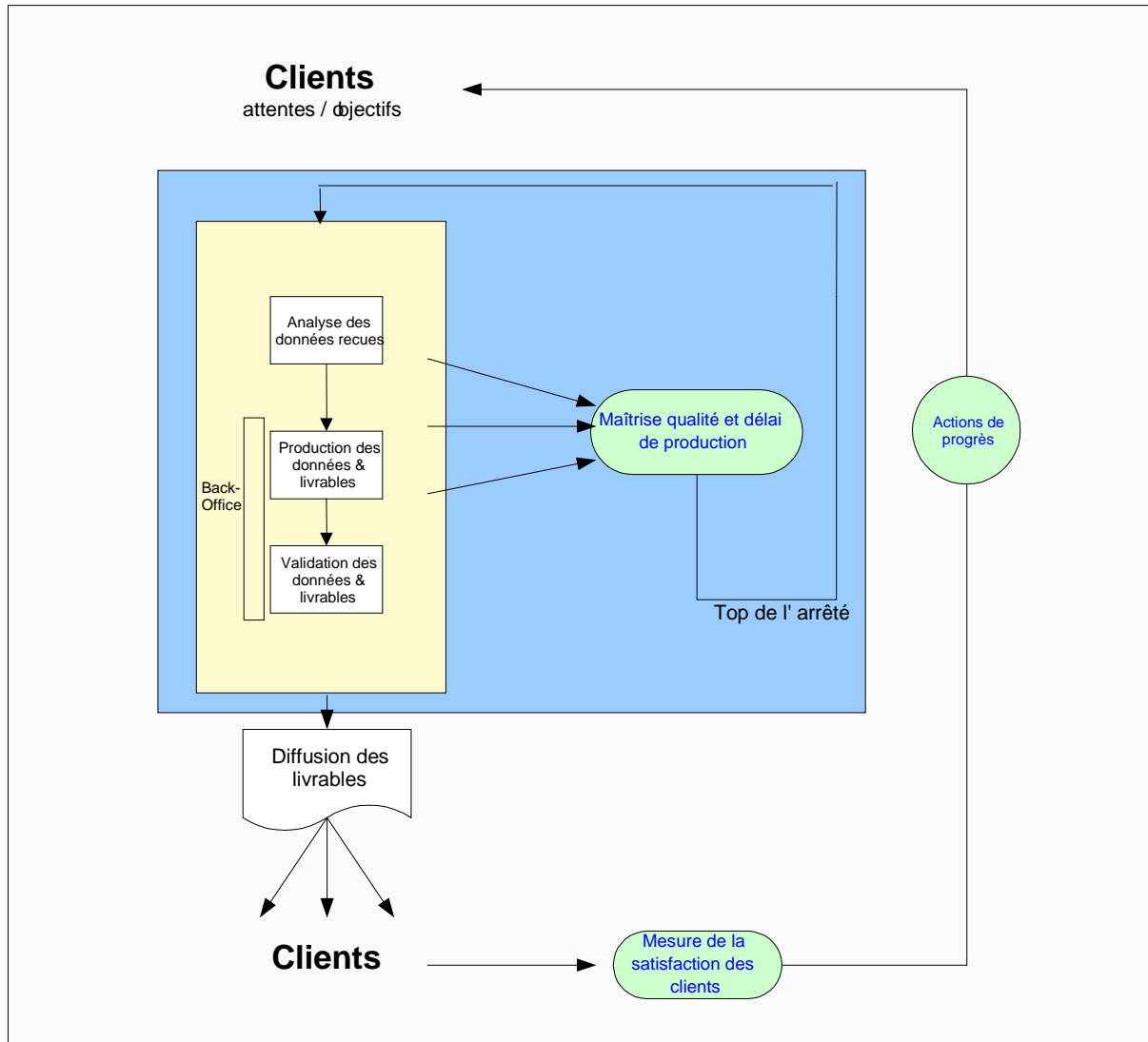
Face à ce dilemme, le groupe de Benchmarking a rapidement établi qu'il appartient à la fonction comptable de mettre en œuvre une **démarche englobant le processus de clôture dans son ensemble**, de laquelle résulteront un ou plusieurs **tableaux de bord à destination des acteurs de la clôture**, selon leurs niveaux de responsabilité respectifs. Il appartient donc au professionnel comptable de se forger **un outil de pilotage « personnalisé »** prenant en compte les enjeux et l'environnement dans lequel s'insère le processus ou la phase du processus de clôture dont il est responsable.

3. Des indicateurs et un tableau de bord pourquoi ?

Compte tenu des attentes des clients de la clôture et de sa fréquence dans de nombreux groupes, les objectifs en matière de pilotage doivent être préalablement identifiés.

A l'aune des pratiques partagées par le groupe, il apparaît clairement que les enjeux du pilotage dépassent largement la période de clôture proprement dite. Ils concernent aussi la satisfaction des clients et l'amélioration continue de la clôture à travers l'ensemble des dispositifs, actions, suivis engagés entre chaque clôture.

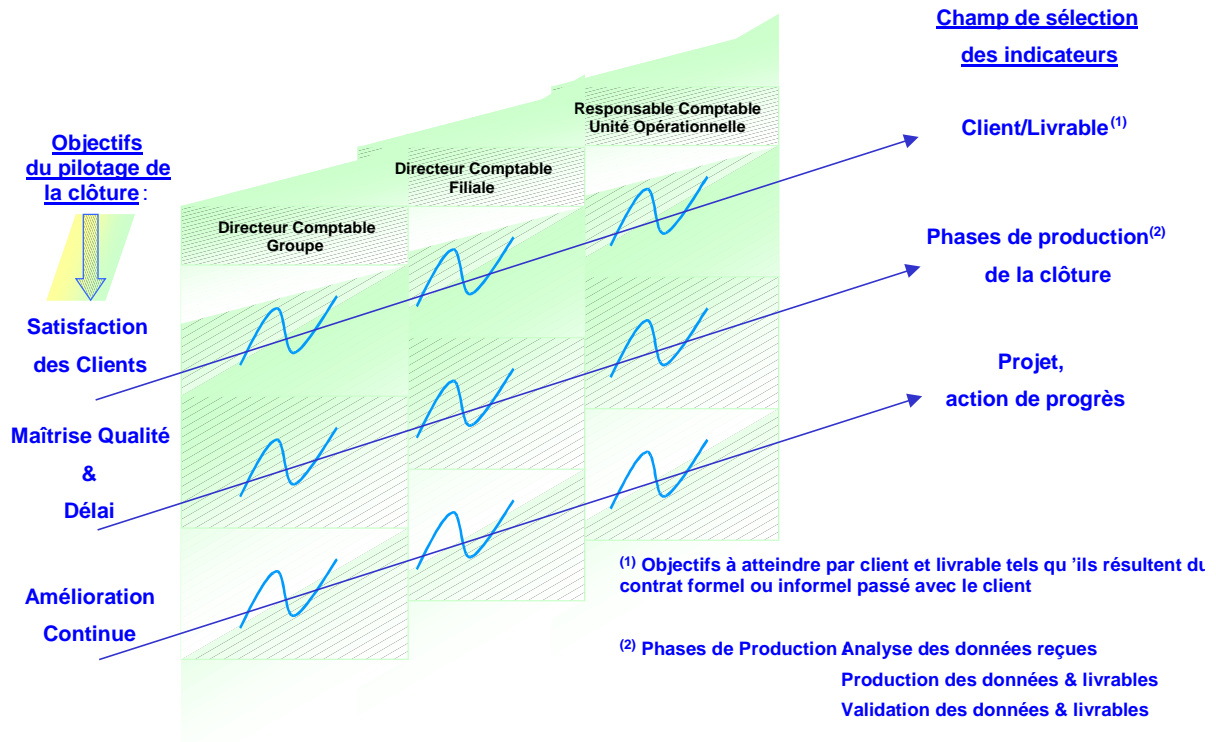
Le schéma ci-dessous illustre cette réflexion.



Ainsi les pratiques évoquées ont permis de distinguer **3 grands objectifs de pilotage** qui concourent à la mesure de la performance du processus de clôture dans une logique de satisfaction client et d'amélioration continue, il s'agit de :

- La mesure de la satisfaction des clients dans le respect des objectifs stratégiques de l'entreprise, **c'est la dimension « marketing »** de la fonction comptable
- La maîtrise de la qualité et des délais de la production, **c'est la dimension « expert »** des équipes comptables
- L'amélioration continue de la clôture par un pilotage des actions de progrès, **c'est la dimension « managériale »** du professionnel comptable

Les meilleures pratiques visent à construire un ou plusieurs tableaux de bord, chacun répondant aux objectifs de pilotage. C'est bien l'ensemble des indicateurs, actions ... suivis dans ces tableaux de bord qui contribuent à la **performance du processus de clôture**.



Les indicateurs du tableau de bord répondent à une logique très différente, sur un plan temporel, mais aussi en terme de finalité (notion de champs de sélection). En outre, les tableaux de bord peuvent être déclinés en fonction des niveaux de responsabilité de votre modèle de clôture et ainsi, tenir compte du contexte et des spécificités associées.

4. Des indicateurs et un tableau de bord comment ?

Ainsi les échanges ont permis de déterminer une démarche articulée autour de **questions fondamentales, que doit se poser le professionnel comptable lors de la construction de son tableau de bord, à savoir :**

«

- Quels sont les objectifs de la clôture ?
- Quel est le modèle de clôture de mon entreprise ?
 - Quelle est la cartographie du processus de clôture dans lequel je m'insère ?
 - Quelles sont mes responsabilités au sein de ce processus ?
 - Qui sont mes clients, quelles sont leurs attentes en termes de délai et de qualité des produits/services apportés par la fonction comptable ?
 - Qui sont mes fournisseurs, quelles sont mes exigences vis à vis d'eux, comment les faire évoluer ?
- Le contexte spécifique de ma clôture ?
 - Quels sont mes facteurs de risques et mes leviers d'action vis à vis du processus de clôture ?
 - Quels sont mes enjeux de progrès, en termes d'organisation, de méthodes, de ressources humaines, de systèmes d'information ?
 - Quels sont les évolutions de l'environnement, économique ou professionnel, que je vais devoir accompagner, voire anticiper dans le cadre de mes fonctions ?

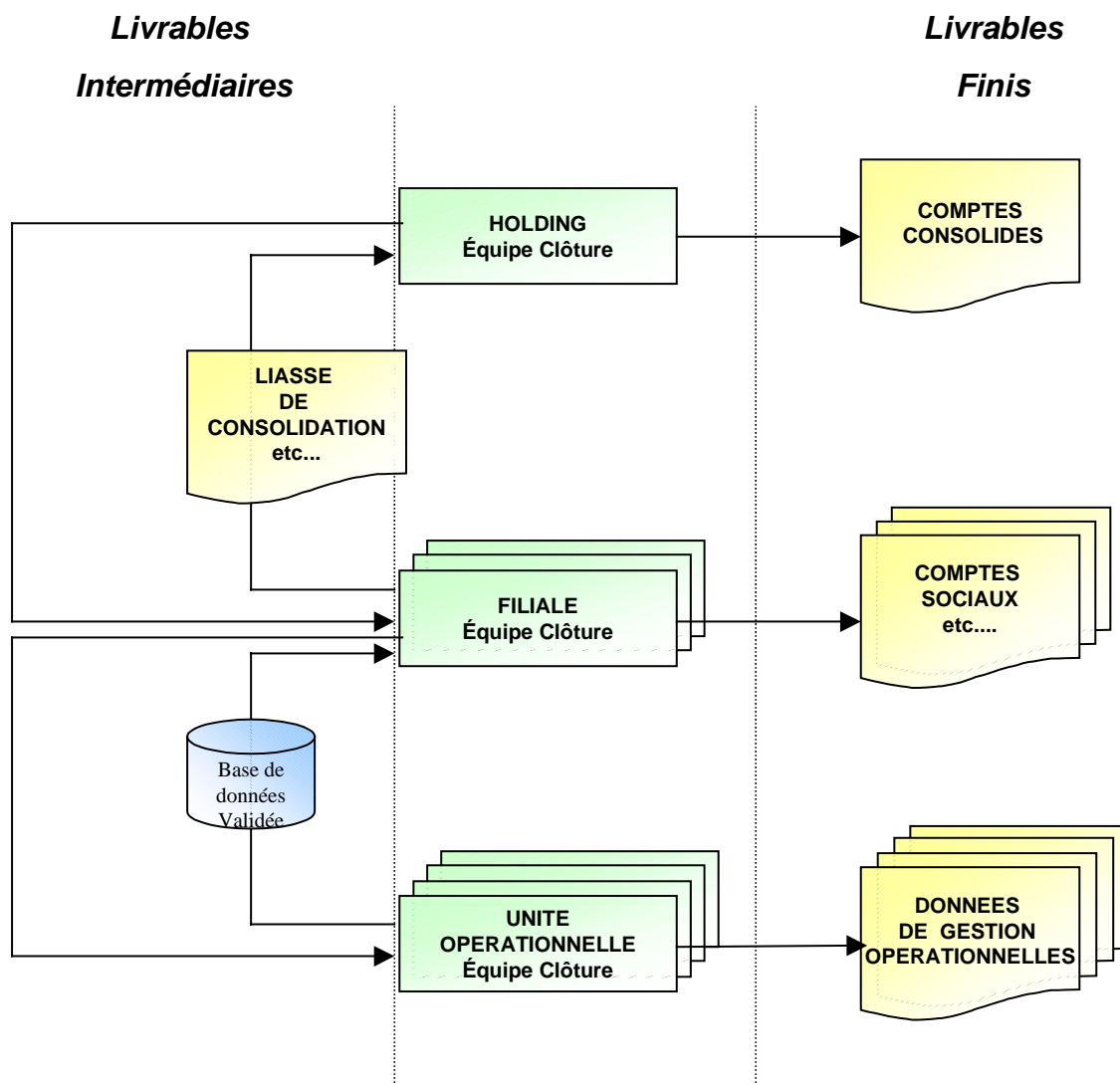
»

Ce sont les réponses à ces questions essentielles qui permettront de définir les objectifs de pilotage de la clôture et finalement de sélectionner les indicateurs, élaborer le tableau de bord pour pouvoir parfaitement maîtriser toutes les composantes du métier et des responsabilités du professionnel comptable.

A cet effet, les participants ont retenu, pour conduire cette réflexion et évaluer leurs pratiques, trois grands domaines de responsabilité dans un processus de clôture :

- Le niveau « opérationnel » : le professionnel comptable a pour mission de collecter, valider et traduire en termes comptables les flux d'une ou plusieurs entités opérationnelles, pour produire une base de données validée vers le niveau suivant.
- Le niveau « filiale » : à partir des bases de données validées par les unités opérationnelles, le professionnel comptable a pour mission, à l'issue d'un processus d'analyse et de contrôle, d'arrêter les comptes intermédiaires ou de l'exercice, de produire des liasses de consolidation ainsi que des éléments du reporting de gestion.
- Le niveau « groupe » : le professionnel comptable a pour finalité principale de produire des comptes et un reporting consolidés, à partir des liasses établies et validées par les filiales.

Ce découpage en trois niveaux ne cherche en aucun cas à isoler et traiter indépendamment chacun d'entre eux. Au contraire, il s'agit de privilégier une dynamique structurée autour de relations, d'échanges d'informations, de documents...



C'est par référence à ces trois niveaux, dont les enjeux et tâches sont détaillés davantage dans le corps du rapport, que le groupe de Benchmarking a échangé ses pratiques en matière d'indicateurs.

5. Quels indicateurs de délais et de qualité ?

Le pilotage de la clôture, proprement dite, s'appuie sur un suivi pertinent qui mesure l'implication et la performance des acteurs du processus et qui donne au responsable la garantie que son déroulement est sous contrôle. C'est au vu de cette évaluation que la production des états financiers peut être validée et que la décision de les livrer peut être prise.

Cette appréciation est réalisée aux différentes phases du processus et selon le niveau d'intervention, à l'aide d'indicateurs de délai et de qualité. Elle nécessite une modélisation préalable des trois étapes principales de la clôture, l'identification détaillée des informations et des travaux critiques, l'explicitation de la collaboration des différents acteurs et une anticipation systématique.

La **réception et la validation des données en entrée** du processus sont suivies par cycle (ventes, achats, paie ...) pour mesurer la performance des fournisseurs du processus par rapport au délai imparti et à leurs engagements en terme de qualité. La validation d'une information concerne son délai de production pour un niveau de qualité attendu. Pour cela, sont mesurés le respect des délais par rapport au planning détaillé, la prise en compte d'évènements particuliers et les anomalies et erreurs détectées.

La **validation de la production du back-office** comptable est essentielle pour aboutir au top de clôture : le suivi de la réalisation dans les délais de chacune des tâches critiques permet au responsable comptable de prendre les dispositions d'alerte en cas de retard et de mettre en œuvre si nécessaire le plan de secours. Les indicateurs de qualité découlent de l'exploitation de check-lists pré établies détaillant les travaux et contrôles à réaliser.

Le **suivi de la livraison des produits et services**, au-delà du suivi de la date de mise à disposition, s'attache à anticiper les contrôles que le client peut réaliser pour éviter la détection d'anomalies dans la suite du processus. Les indicateurs peuvent servir de base aux réunions de présentation des livrables aux clients.

En matière de respect des **délais**, la mise en place d'un planning est incontournable dans une logique d'optimisation et de maîtrise de la clôture, il permet une mobilisation de l'ensemble des partenaires du processus sur des objectifs diffusés et explicites. L'élaboration d'un diagramme de PERT assure un suivi de l'enchaînement des travaux et l'identification de la criticité des différentes opérations. L'indicateur de respect des délais s'attache à mesurer la réalisation des tâches critiques dans les délais fixés.

En matière de **qualité**, les indicateurs de pilotage de la clôture sont de plusieurs types, ils pourront être qualifiés de bloquant par rapport au « top » de livraison des « livrables ». Il est proposé de distinguer :

- Les **indicateurs d'activité** : ils mesurent l'activité du service comptable; leur suivi peut se traduire par des ré-affectations de ressources, la fixation de priorités dans la perspective du processus d'arrêté du résultat.
- Les **indicateurs de rapprochement** : ils détectent en particulier les défauts d'intégration des données amont et nécessitent en général des actions immédiates.
- Les **indicateurs de vraisemblance** : ils mesurent une évolution, une tendance, une variation par rapport à un historique ou une prévision, et sont indispensables pour valider le résultat et donner le « top de clôture ».
- Les **indicateurs de dysfonctionnement** : ils évaluent globalement a posteriori le niveau de qualité par rapport à une norme pré établie. Ils résultent par exemple du dénombrement des anomalies.

Un suivi permanent de ces indicateurs facilite l'analyse des évolutions et l'anticipation des éventuels dysfonctionnements.

Cette démarche d'ensemble vise à concevoir un ensemble d'indicateurs cohérent, axé sur les priorités du moment, synthétique à la fois pour donner une vision juste au responsable comptable et un outil de communication simple et mobilisateur à destination de tous les partenaires du processus allant jusqu'au reporting.

6. Conclusion

Deux grandes tendances ont été dégagées par le groupe de Benchmarking :

- Certains professionnels font état d'indicateurs de qualité et de délai pour les phases de production exclusivement.
- D'autres présentent un panel « équilibré » entre les indicateurs de qualité et de délai, les indicateurs de satisfaction client et les indicateurs de progrès.

Ces tendances appellent plusieurs observations.

Si le type d'indicateur choisi par le professionnel résulte de son domaine de responsabilité, il montre aussi le degré de maturité du processus de clôture voire de la fonction.

Cette maturité se traduit par la volonté du professionnel de résoudre les dysfonctionnements au moyen d'actions de progrès dans le cadre d'un processus d'amélioration continue plutôt que de tenter d'y faire face ponctuellement en multipliant les indicateurs de contrôle et d'alerte (indicateurs de qualité et de délai).

En effet, ces dysfonctionnements peuvent être résolus par une meilleure écoute des clients, par des actions sur les systèmes d'information, par l'anticipation de certains travaux de back office, par la formation des équipes comptables, ou encore une délégation accrue et bien maîtrisée. C'est bien le caractère continu du processus de clôture qui structure cette réflexion globale.

Notons aussi que si le respect du délai est aujourd'hui bien souvent maîtrisé à travers le planning de clôture, la mesure de la qualité de l'information produite est bien plus complexe ; celle-ci doit couvrir de nombreux objectifs : fiabilité, sincérité, clarté, optimisation, pertinence...qui constituent un référentiel fondamental pour le professionnel comptable.

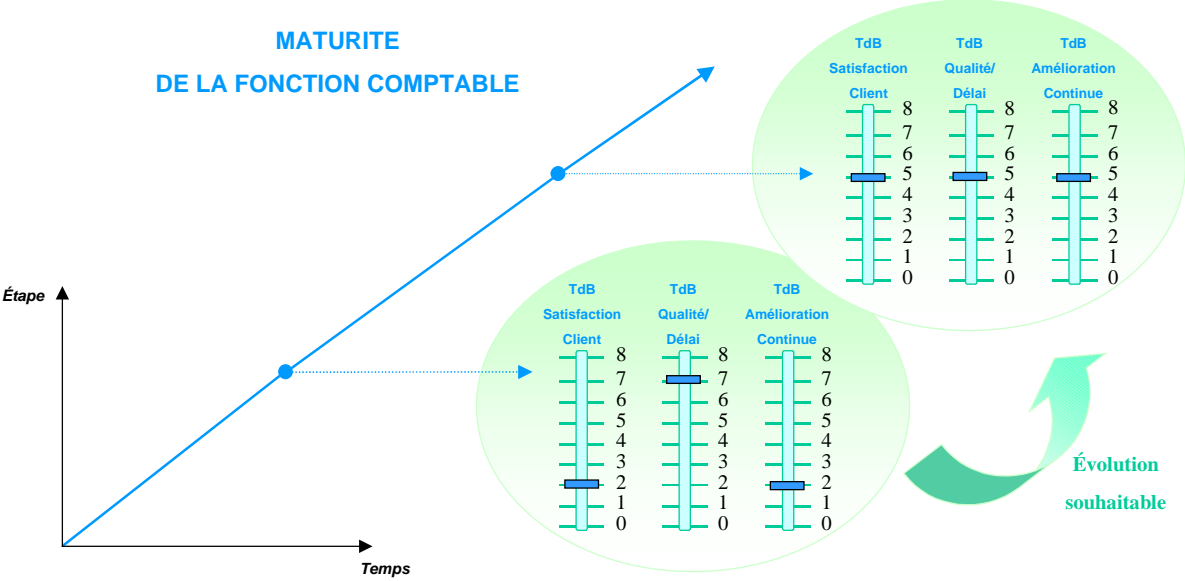
En outre, ces tendances doivent être appréciées dans un contexte plus général concernant la maturité du processus de clôture. Un rapide historique des grandes phases auxquelles sont confrontées les entreprises qui rénovent ce processus permettra au lecteur de mieux appréhender les actions préalables à un véritable pilotage de la clôture.

On peut distinguer 4 phases essentielles :

- **Traditionnel** : C'est « la clôture à J+60 », les clôtures sont effectuées bien souvent une fois par an sans réflexion structurée en l'absence de contrainte forte en terme de délai.
- **Industrialisation** : C'est « la clôture à J+30 » et la première révolution de la clôture. La production mensuelle d'un arrêté et la réduction des délais a nécessité une rénovation des processus opérationnels et comptables, une évolution des règles de gestion voire des systèmes d'information. C'est l'apparition du planning de clôture, l'approche de la clôture comme un véritable processus.
- **Reengineering** : C'est « la clôture à J+5 », palier critique dans la vie d'une clôture. Le reengineering de la clôture est inévitable autour d'un planning mensuel, en support à une seconde rénovation des processus. Le respect des contraintes de délai et de qualité requiert la mise en place d'indicateurs de production.
- **Management par l'amélioration continue** : C'est « la clôture à J+5 » maîtrisée non plus par les seuls indicateurs de production mais dotée d'un véritable management par la qualité dans une logique de satisfaction client et d'actions de progrès, notamment dans le cadre d'une démarche de type ISO.

A la lumière des deux tendances précitées, il apparaît que les entreprises participant au groupe de Benchmarking ont toutes procédé à un reengineering de leur clôture sur la base d'indicateurs de production (qualité et délai). Certaines se sont engagées dans une démarche d'amélioration continue : supportée par des indicateurs de satisfaction client et de progrès, permettant une plus grande performance de la clôture par des actions préventives (entre chaque clôture) et non seulement durant la clôture par des indicateurs de production.

Le passage de l'étape « de reengineering » au « management par l'amélioration continue » constitue l'un des enjeux essentiel pour le professionnel comptable, il se traduit en terme de pilotage par une évolution sensible dans la nature des indicateurs exploités. Cette évolution doit aboutir à un panel équilibré d'indicateurs associés aux 3 objectifs majeurs de la clôture : la satisfaction client, la maîtrise de la qualité et des délais, et l'amélioration continue.



1. PREFACE

1.1. L'Institut du Benchmarking

Créé en 1996, l'Institut du Benchmarking a pour ambition de promouvoir et d'animer un réseau d'entreprises ouvertes à l'échange dans le cadre d'une éthique partagée afin de favoriser le développement des meilleures pratiques et faire ainsi progresser l'entreprise.

Il est membre du Global Benchmarking Network (G.B.N) qui regroupe 16 pays.

L'Institut développe des groupes de recherche comptable en partenariat avec L'Observatoire de la Qualité Comptable

1.2. L'observatoire de la qualité comptable (O.Q.C.)

Créé en 1998 à l'initiative du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables, sous l'égide des principales organisations patronales et associations professionnelles du monde de la gestion et de la finance, l'Observatoire de la Qualité Comptable a pour objectif de promouvoir une fonction comptable véritablement adaptée aux besoins des décideurs internes et externes de l'entreprise.

L'Observatoire utilise, entre autres méthodes, l'approche Benchmarking afin d'observer et de diffuser les bonnes pratiques.

1.3. Cadre de l'étude

La présente étude constitue le prolongement de celle qui a été réalisée au cours de l'année 2000 en ce qui concerne les « meilleures pratiques d'optimisation du processus de clôture des résultats comptables ».

A l'issue de ces travaux, plusieurs professionnels ont souhaité prolonger cette réflexion en 2001 dans le cadre d'un nouveau groupe, pour rechercher les meilleures pratiques en matière de construction du tableau de bord de la clôture.

1.4. Présentation du groupe de « Benchmarking »

Le groupe a été animé par Bruno Viry, Aluminium Pechiney, et David Leclercq, RSM Salustro Reydel Management, ainsi que Jacques Errard et Jacqueline Kipfer de l'Institut du Benchmarking.

Ce groupe a réuni les représentants des entreprises suivantes au cours de l'année 2001 :

Aluminium Pechiney	Bruno Viry
AXA	David Kadoch
Chambre de Commerce et d'Industrie de Nice	Marie Poggioni
Cofinoga	Jacques Darrigade ; Jean-Marc Comte
Disneyland Resort Paris	Fabrice Malassagne ; Véronique Forissier
Electricité de France	Gérard Trabuchet
France Telecom	Fabienne Santin ; Josette Sofack
Gaz de France	Fabienne Picquenot ; Angélique Wettly-Gourlay
La Poste	Roland Besson ; Eric Bonnet
Total Fina Elf	Pierre Marie Lefort

1.5. Code de conduite

Tous les membres ont adhéré aux dispositions du code de conduite du Benchmarking, notamment à celles concernant les principes de cooptation et de confidentialité.

Les membres se doivent de parler avec autorité de leur expérience au sein de leur entreprise. Les comptes-rendus, ainsi que tous les documents remis aux participants restent confidentiels.

1.6. Notion de pratiques

Le benchmarking ne veut s'intéresser aux solutions que pour autant qu'elles soient vérifiées par l'expérience. Le groupe « qualifie » les pratiques observées et les considère comme bonnes ou pas.

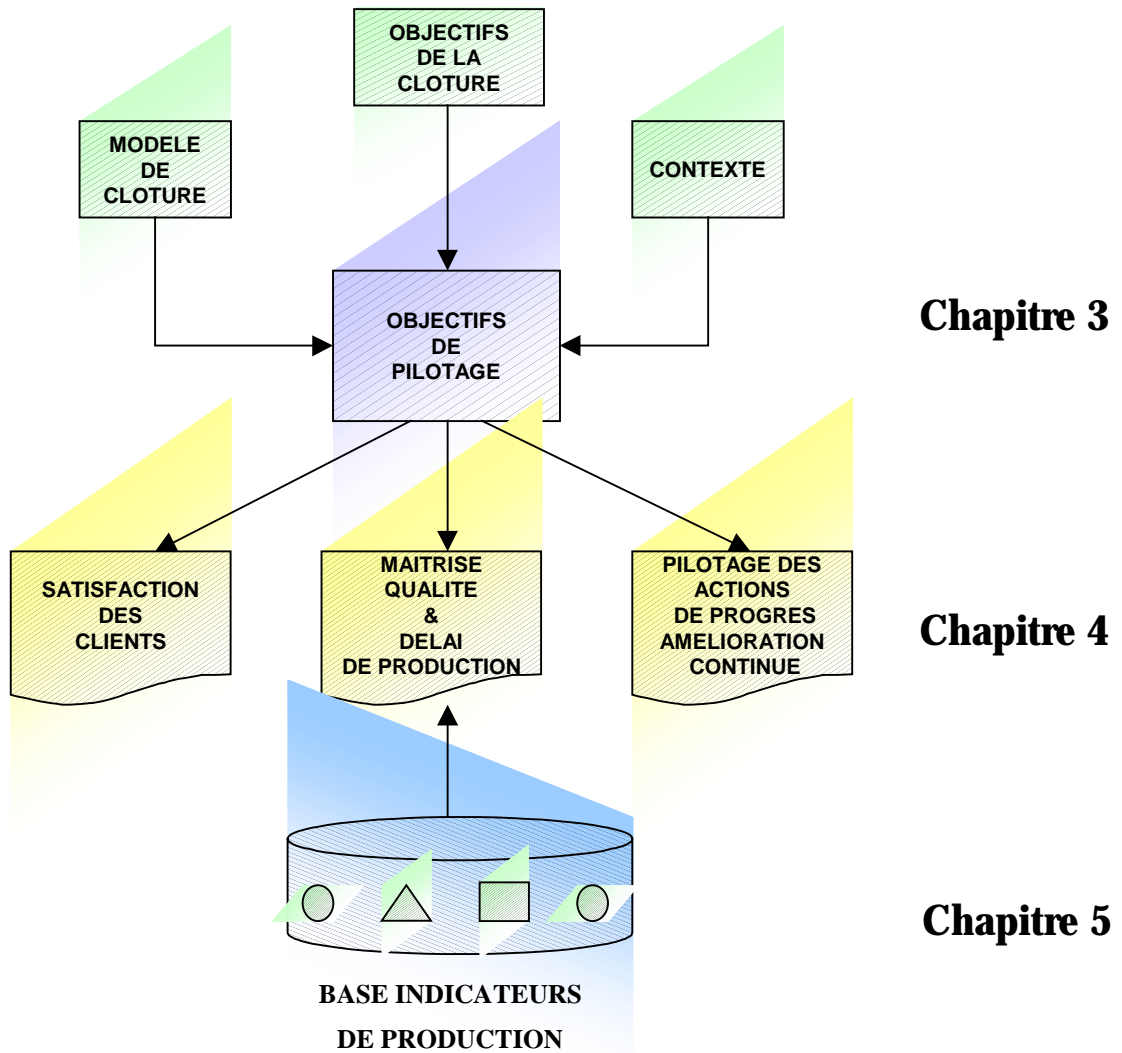
Les bonnes pratiques apportent une valeur ajoutée optimale en donnant à ceux qui les adoptent un avantage concurrentiel.

2. COMMENT ABORDER CETTE ETUDE ?

2.1. Démarche générale

Pour faciliter l'exploitation des résultats de cette étude, une démarche générale de construction a été élaborée autour des principales étapes structurantes pour l'établissement des Tableaux de bord de la clôture.

Le schéma ci-dessous illustre cette réflexion.



La pierre angulaire de la démarche proposée est la définition des objectifs de pilotage liés à :

- La satisfaction des clients
- La maîtrise de la qualité et des délais de production
- L'amélioration continue par les actions de progrès

La définition de ces objectifs de pilotage nécessite préalablement de répondre aux questions suivantes :

- Quels sont les objectifs de la clôture ?
- Quel est le modèle de clôture de mon entreprise ?

- Quel est le contexte spécifique de ma clôture ?

Cette étude ne vise pas à établir le tableau de la clôture, néanmoins les nombreuses pratiques partagées durant l'étude ont permis d'apporter de nombreux éléments liés à cette démarche et aux questions précitées (*exposés dans les chapitres 3 et 4 de l'étude*).

En outre, les nombreux échanges au sein du groupe de Benchmarking ont permis de recenser un ensemble d'indicateurs (*exposés dans le chapitre 5 de l'étude*) susceptibles de répondre à ces objectifs.

2.2. Limites de l'étude

2.2.1. Le suivi des coûts du processus de clôture

L'objectif de coût répond à une contrainte d'efficience et constitue un critère discriminant pour les éventuels arbitrages. La fonction comptable doit au même titre que les autres fonctions de l'entreprise raisonner en terme de valeur ajoutée produite et ainsi justifier le coût associé. L'identification des éléments constitutifs du coût d'un service ou d'un produit et leur mesure constituent la principale difficulté dans une démarche de « Benchmarking ». Pour autant, cette connaissance est indispensable pour en assurer la maîtrise et accompagner la prise de décision.

Néanmoins, les participants ont estimé ne pas être en mesure d'isoler le coût du processus de clôture en raison de la dissémination des acteurs concernés par la clôture dans les organisations et la structuration des processus par les outils (notamment de type ERP). Le coût constitue une donnée exogène au processus de clôture, il est négocié de façon annuelle avec la Direction Générale des entreprises dans une logique de service rendu. Il pourra être retenu pour d'éventuels arbitrages (qualité / coût / délai) selon un raisonnement marginal en fonction du coût complet de la fonction comptable. La maîtrise du coût du processus de clôture n'a donc pas été abordée dans cette étude ; le coût est mesuré a posteriori.

2.2.2. Le rôle du contrôle de gestion

Compte tenu de la composition du groupe de Benchmarking, les éléments de synthèse livrés ci-après ne couvrent pas complètement le rôle du contrôle de gestion dans le processus de clôture. Le contrôle de gestion a été considéré pour l'essentiel en qualité de client du processus de clôture et non en tant que véritable partenaire ou acteur privilégié. Seules les tâches inhérentes à la fonction comptable ont été pour l'essentiel présentées ; les indicateurs recensés ne tiennent pas compte de la vision du Contrôleur de gestion lui-même.

2.2.3. La gestion dans le temps des tableaux de bord

Outre la démarche de construction, la gestion d'un tableau de bord (évolution des indicateurs, attribution des responsabilités,...) présente un enjeu significatif. Du fait de l'intérêt des participants pour la construction du tableau de bord, la démarche de gestion du tableau de bord n'a pas été traitée de façon approfondie dans le cadre de l'étude.

2.2.4. Les centres de services partagés

La mise en place de centres de services partagés constitue l'une des tendances du moment. Compte tenu des membres participant au groupe de Benchmarking et des modèles de clôture qu'ils représentent, ce point n'a pas fait l'objet d'un développement spécifique.

3. LES BONNES PRATIQUES DE LA DEMARCHE DE CONSTRUCTION DU TABLEAU DE BORD

3.1. Le tableau de bord : un facteur de succès du processus de clôture

La clôture des résultats est aujourd'hui considérée par la plupart des entreprises comme un processus continu, rythmé par des productions qui doivent répondre aux attentes des clients internes de la fonction comptable ainsi qu'aux obligations légales et réglementaires.

La logique de l'arrêté mensuel qui s'insère dans ce processus continu est réaffirmée par le groupe de Benchmarking, non seulement comme une « bonne pratique », mais comme une pratique « incontournable » qui implique une maîtrise rigoureuse de la qualité et des délais à chaque instant.

Les clôtures annuelles constituent les temps forts de ce processus et, pour la fonction comptable, le moment de dresser un bilan de ses performances et de mesurer les actions de progrès nécessaires.

L'existence d'un tableau de bord performant assurant un suivi pour chacune des phases du processus de clôture constitue un facteur de succès déterminant pour pouvoir faire face aux exigences croissantes des clients en matière de délai et de qualité.

Justification de la pratique :

La dimension managériale du professionnel comptable s'apprécie désormais dans sa capacité à piloter réellement le processus de clôture, dans toutes ses dimensions, et à l'adapter en permanence aux nouvelles exigences des clients ainsi qu'aux modifications de son environnement (technologiques, économiques, réglementaires...). Comme la plupart des professionnels, le responsable comptable travaille aujourd'hui au sein d'un réseau et ne peut plus se reposer que sur son expérience et son seul savoir-faire.

3.2. La nécessité d'une démarche structurée

Avant de procéder à l'inventaire et à l'échange des indicateurs proprement dits, les membres du groupe ont jugé nécessaire de dégager, au sein du processus de clôture, les éléments qui présentent un caractère structurant pour la construction du tableau de bord.

Toutes les dimensions du processus de clôture doivent être prises en compte : organisation, ressources humaines (voire impact des 35 heures pour certains ...), systèmes d'information, évolutions réglementaires, attentes des clients et plus particulièrement de la Direction Générale ...

C'est pourquoi il a semblé utile au groupe de Benchmarking de rappeler les composantes du processus de clôture et même d'approfondir certaines d'entre elles.

De la même façon, un professionnel comptable doit aborder la construction d'un tableau de bord de manière méthodique. L'architecture des tableaux de bord et le choix des indicateurs doivent refléter la structure voire le « style d'animation et de gestion » du processus.

Justification de la pratique :

La construction des tableaux de bord ne doit rien laisser au hasard. C'est un investissement important pour l'ensemble des équipes comptables qui peut même dans certains cas déboucher sur une réorganisation de la fonction comptable.

3.3. Une démarche qui doit prendre en compte le modèle de clôture

Le groupe rappelle les questions à se poser pour caractériser un processus :

- ✓ quelle est la finalité du processus ?
- ✓ qui est le responsable (dit aussi propriétaire) du processus ?
- ✓ quels sont les bénéficiaires ou les systèmes bénéficiaires du processus ?
- ✓ quels sont les services ou produits fournis ?
- ✓ quelles sont les exigences des bénéficiaires/clients par rapport à ces services / produits ?
- ✓ quels sont les acteurs qui concourent au processus ?

- ✓ quelles sont les activités déployées dans le cadre de ce processus ?
- ✓ quels sont les procédures et moyens mis en œuvre ?
- ✓ quels sont les éléments d'entrée du processus ?
- ✓ quels sont les fournisseurs de ces éléments ?
- ✓ quelles sont les exigences du processus par rapport à ces fournisseurs ?
- ✓ quels sont les indicateurs qui permettent de mesurer : le respect des exigences fixées aux fournisseurs, la satisfaction des attentes des clients, et plus globalement la performance du processus ?

La plupart de ces questions ont été abordées dans le cadre du précédent groupe de Benchmarking qui a mis en évidence « les meilleures pratiques d'optimisation du processus de clôture des résultats comptables ».

Toutefois, le nouveau groupe a été conduit à rappeler, préciser, clarifier voire compléter certaines d'entre elles pour pouvoir travailler de manière concrète sur les bonnes pratiques de construction des outils de pilotage du processus.

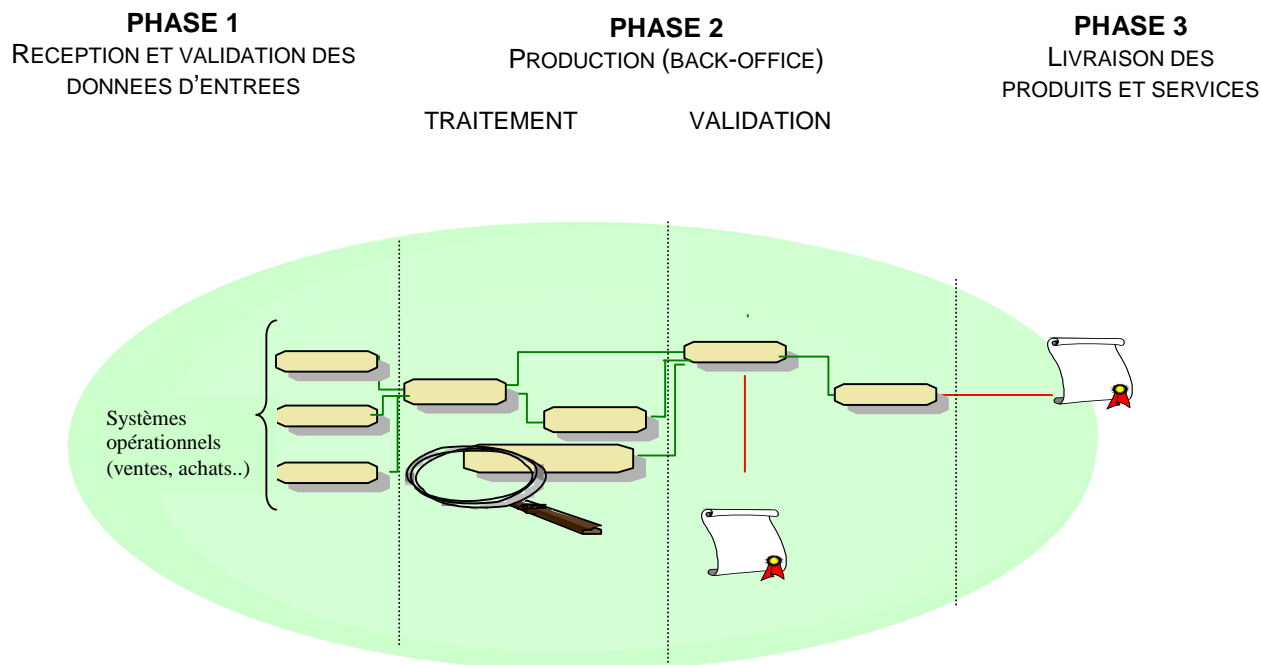
Justification de la pratique

Il appartient à chaque responsable comptable de se poser l'ensemble de ces questions pour caractériser et maîtriser parfaitement tous les enjeux et facteurs de risques du processus de clôture des comptes spécifiques à son entreprise. On ne peut pas, en effet, imposer un modèle général du processus de clôture dans la mesure où de nombreux paramètres influent sur son déroulement, tels que : maturité de la fonction comptable, activité de l'entreprise (industrie, banque, assurance...), taille de l'entreprise, niveau de décentralisation, appartenance ou non à un groupe international ...

3.4. Une démarche qui doit découler de la cartographie du processus de clôture

La réalisation et l'analyse de cette cartographie sont des composantes essentielles de la démarche de construction des tableaux de bord

Les trois grandes phases présentées ci-après ont été considérées par le groupe comme les plus pertinentes pour servir de socle à la cartographie du processus.



Ces différentes phases doivent faire l'objet d'une analyse selon un niveau de détail assez fin afin d'identifier, pour chacune d'elles, les tâches critiques de la clôture et en déduire les indicateurs nécessaires à leur pilotage.

Justification de la pratique

La réalisation de la cartographie permet au professionnel de mettre en évidence de manière à la fois homogène et pertinente les finalités, risques et enjeux spécifiques aux différentes phases, sans confusion entre elles, et de pouvoir ainsi responsabiliser les acteurs en toute connaissance de cause.

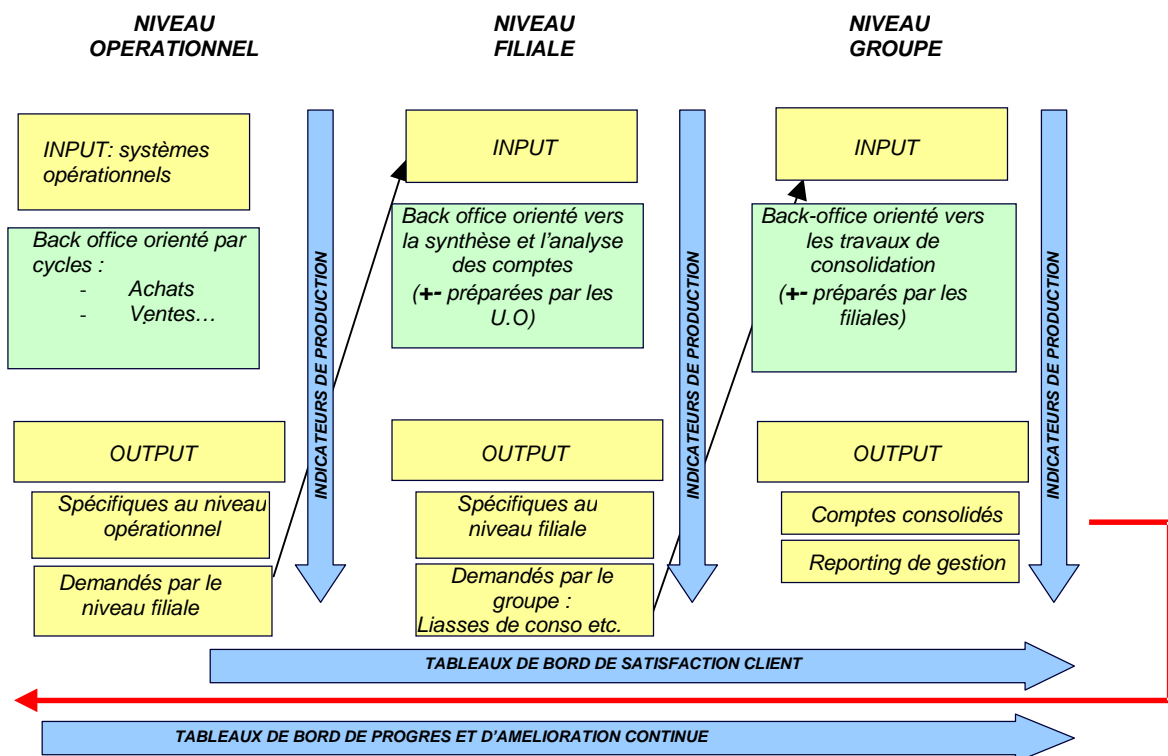
3.5. La prise en compte des domaines de responsabilité constitutifs du modèle de clôture

Pour construire un tableau de bord pertinent, les finalités et tâches qui caractérisent chacune des trois phases du processus de clôture doivent être décrites et analysées de manière spécifique selon les domaines de responsabilité constitutifs du modèle de clôture.

Ainsi, le groupe de Benchmarking a retenu pour structurer, échanger et apprécier ses pratiques, les trois grands domaines suivants :

- **le niveau dit « opérationnel »** : le responsable comptable a pour mission de collecter, valider et traduire en termes comptables les flux d'une ou plusieurs entités opérationnelles. Son activité se traduit par la mise à disposition vers le niveau suivant (dit filiale) d'une base de données validée.
A titre d'exemples, une usine, une direction régionale ou tout autre business-unit peuvent constituer une unité opérationnelle.
- **le niveau dit « filiale »** : le responsable comptable concerné a pour mission d'agréger, de valider et de compléter les bases de données issues du niveau opérationnel pour produire des comptes sociaux, un reporting de gestion, procéder à des analyses de gestion pour sa Direction Générale ou encore établir les liasses de consolidation pour la holding.
- **le niveau dit « groupe »** : le responsable comptable a pour mission de produire le reporting et les comptes consolidés sur la base des liasses produites par les filiales.

Les relations entre ces domaines de responsabilité en matière de clôture peuvent être schématisées de la façon suivante :



Si l'on l'observe ce schéma, on voit :

- que les « input » du niveau filiale sont les « output » du niveau opérationnel
- que certains « output » de la filiale sont les « input » du niveau groupe

Mais certains « output » du niveau opérationnel et du niveau filiale leur sont spécifiques (tableaux de bord de gestion pour l'un, liasse fiscale et comptes sociaux pour l'autre etc....)

Toutefois, le schéma montre bien que le processus de clôture d'un groupe doit être conçu et piloté en parfaite concertation entre les différents niveaux, pour éviter les malentendus, les travaux ou contrôles redondants, les dérapages en matière de délai ou de qualité et permettre l'instauration d'un véritable dialogue « clients/fournisseurs ».

Justification de la pratique :

Les tableaux de bord des différents acteurs doivent permettre de converger vers un même objectif à savoir la satisfaction des clients finaux et l'amélioration continue du processus de clôture.

Il n'en demeure pas moins que les tableaux de bord des responsables doivent correspondre à la nature et à l'étendue réelle de leurs tâches et responsabilités.

3.6. La prise en compte du contexte organisationnel et environnemental

Pour chacun des trois domaines de responsabilité retenus : - opérationnel, filiale, groupe -, le contenu spécifique des trois phases du processus de clôture - données d'entrée, travaux de back office, livraison des produits/services - dépend étroitement, pour une entreprise donnée, des caractéristiques de son organisation :

- champ des délégations consenties par les différents responsables
- qualité du contrôle interne
- niveau d'intégration des systèmes d'information
- performance des contrôles automatisés
- caractère manuel ou automatique des interfaces
- niveau d'exigence des clients (notamment la DG) en termes de délai et de qualité
- changement de périmètre en cours d'exercice
- appartenance ou non à un groupe international
- ...

Exemple :

Le responsable comptable du niveau dit « filiale » peut décider de déléguer ou conserver tout ou partie des tâches de contrôle relatives aux flux générés par les systèmes opérationnels.

- Dans l'hypothèse d'une délégation très large, les données livrées par le niveau opérationnel auront déjà été contrôlées, ce qui réduit considérablement la phase de validation des données d'entrée par le niveau filiale. Celle-ci peut alors se consacrer pleinement à ses travaux de back-office ainsi qu'à des actions de progrès.
- A contrario, si le « niveau filiale » doit prendre en charge la validation des données d'entrée du niveau opérationnel, ce mode d'organisation peut être pénalisant en termes de délai et ne permet pas au responsable comptable du niveau filiale de se consacrer à des analyses de gestion ou encore de travailler sur le processus d'amélioration continue.

Justification de la pratique :

La structure du tableau de bord et le choix des indicateurs doivent prendre en compte tous les éléments de contexte du processus de clôture. A défaut les outils de pilotage peuvent masquer la réalité du terrain pour le professionnel comptable et le conduire à sur-estimer ou sous-estimer les différents risques et enjeux. Il peut ainsi être conduit à prendre de mauvaises décisions, qu'il s'agisse de l'affectation des ressources, du ciblage des performances attendues de ses équipes etc...

3.7. L'impact déterminant du couple clients/livrables sur les tableaux de bord de clôture

Lors de la construction de son tableau de bord, le responsable comptable doit se poser les questions suivantes :

- ✓ Quels sont mes clients ?
- ✓ Quels sont les livrables attendus par ces clients ?
- ✓ Quels sont les caractéristiques de chacun de ces livrables en terme de contenu, de délai et de qualité ?

C'est ensuite la déclinaison de ces contraintes, tout au long du processus de clôture, depuis le niveau groupe jusqu'au niveau unité opérationnelle, en passant par le niveau filiale, qui permettra à chaque responsable comptable concerné :

- ✓ de les traduire en objectifs pour chacune des trois phases du processus (livraison des produits, back office, données d'entrée cf. § 3.4),
- ✓ de construire ses différents tableaux de bord,
- ✓ de sélectionner les indicateurs les plus pertinents.

Le niveau d'exigence de l'ensemble du processus de clôture est déterminé par le niveau d'exigence le plus élevé formulé par les clients.

Deux exemples concrets en terme de délais :

- la date de production du flash mensuel fixée par la Direction Générale d'une filiale constitue une cible autour de laquelle est articulé tout le planning du processus de clôture, tant pour la filiale elle-même que pour les unités opérationnelles
- la date de remontée des liasses de consolidation fixée par le groupe constitue pour les filiales une cible majeure qui va s'imposer de manière directe aux filiales et de manière indirecte aux unités opérationnelles de celles-ci

Justification de la pratique :

La compréhension des attentes des clients et leur traduction en contraintes déterminent l'ensemble du processus de clôture tant en terme de délai que de qualité et donc constituent un préalable à la construction de tous les tableaux de bord.

En effet, les attentes des clients impactent à la fois :

- *Le tableau de bord dédié à la satisfaction des clients*
- *Le tableau de bord de production*
- *Le tableau de bord de progrès et d'amélioration continue.*

3.8. La démarche d'identification des clients par le professionnel comptable

Avant de construire son tableau de bord, le responsable comptable concerné dresse dans un premier temps la liste de ses clients puis élabore pour chacun d'eux la liste des livrables attendus.

Les « clients » ne seront pas les mêmes pour les différents professionnels comptables selon le niveau dont ils sont responsables :

- Groupe
- Filiale
- Unité opérationnelle

Le tableau ci-après ne prétend pas être exhaustif mais constitue une synthèse des situations observées dans le cadre des échanges réalisés au sein du groupe de Benchmarking.

Les Clients d'un professionnel comptable, quelques exemples :

CLIENTS	Niveau de responsabilité du professionnel		
	Directeur Comptable Groupe	Directeur Comptable Filiale	Responsable Comptable Unité opérationnelle
✓ Direction Générale (DG)	DG Groupe	DG Filiale	-
✓ Direction Financière (DF)	DF Groupe	DC Filiale	-
✓ Direction Comptable (DC)	-	DC Groupe	DC Filiale
✓ Contrôle de Gestion (CdG)	CdG Groupe	CdG Filiale	CdG unité opérationnelle
✓ Direction Opérationnelle (DO)	-	DO Filiale et Unités Opérationnelles	DO Unité opérationnelle
✓ Actionnaires	Actionnaires Groupe	Actionnaires Filiales	-
✓ Comité d'Entreprise (CE)	CE Groupe	CE Filiale et Unités Opérationnelles	-
✓ Administration Fiscale (AF)	AF Groupe	AF Filiale et Unités Opérationnelles	-
✓ Marchés Financiers	Oui, pour le Groupe	Oui, pour la Filiale si elle est cotée	-
✓ Commissaires aux Comptes (CAC)	CAC Groupe	<ul style="list-style-type: none"> ▪ CAC Filiale ▪ CAC Groupe (sous contrôle du DC Groupe) 	CAC Filiale sous Contrôle de la DC Filiale
✓ Banques	Banques Holding	Banques Filiales	-

3.9. Mise en évidence des différents couples : livrable/client

Le responsable comptable procède à l'analyse des livrables relatifs à chacun de ses clients. Pour pouvoir élaborer des indicateurs pertinents dans son tableau de bord, il doit déterminer pour chacun de ces livrables, les caractéristiques attendues ou imposées en termes de qualité et délai.

Ces caractéristiques peuvent donner lieu à un contrat entre le responsable comptable et chacun de ses clients « directs ou internes » :

- contrat entre le Directeur comptable et le contrôleur de gestion du niveau « filiale »
- contrat entre le responsable comptable du niveau « unité opérationnelle » et le Directeur comptable du niveau « filiale »

Ce contrat peut être conclu au début de l'exercice en prenant en compte des éléments de contexte : informatisation, changement de périmètre

Les tableaux présentés ci-après constituent des exemples pour chacun des trois domaines de responsabilité, qui permettront au lecteur de mieux interpréter et exploiter les indicateurs proposés dans le chapitre 5 de l'étude.

Livrables fournis par le responsable comptable du niveau « Unité opérationnelle »

Livrables	Niveau de responsabilité					Commentaires
	DIRECTION COMPTABLE NIVEAU « FILIALE »	CONTROLE DE GESTION DE L'UNITE OPERATIONNELLE	DIRECTION OPERATIONNELLE	COMMISSAIRE AUX COMPTES DU NIVEAU FILIALE (sous contrôle du responsable de ce niveau)	COMITE D'ENTREPRISE DE L'UNITE OPERATIONNELLE (usine, établissement, direction régionale etc...)	
Bases de données validées pour chacun des cycles (ou entités opérationnelles)	X					- Intégrées ou non - Interfacées automatiquement ou non, selon l'organisation du système d'information
Proposition d'écritures d'inventaire (amortissements, provisions...)	X					Selon le niveau de délégation consenti par le niveau « filiale »
Analyses de comptes	X			X		Comptes de tiers, rapprochements bancaires etc...
Alimentation de Tableaux de Bord	X	X	X			
Eléments du Reporting	X	X	X		X	
Eléments d'Inventaire physique				X		En-cours, stocks, immobilisations, ...
Déclarations fiscales du niveau opérationnel	X			X		
Informations pour la réalisation des Etats fiscaux du niveau filiale	X				X	

**Livrables fournis par le responsable comptable
du niveau « filiale »**

Livrables	Clients directs							Clients indirects				
	DIRECTION COMPTABLE DU GROUPE	DIRECTION GENERALE DE LA FILIALE	DIRECTION FINANCIERE DE LA FILIALE	CONTROLE DE GESTION DE LA FILIALE	DIRECTIONS OPERATIONNELLES DE LA FILIALE	UNITES OPERATIONNELLES DE LA FILIALE	COMITE D'ENTREPRISE DE LA FILIALE	ACTIONNAIRES DE LA FILIALE	COMMISSAIRE AUX COMPTES de la filiale	ADMINISTRATION FISCALE DE LA FILIALE	BANQUES DE LA FILIALE	MARCHES FINANCIERS
Flash mensuel		X	X	X	X							
Arrêtés mensuels		X	X	X	X							
Alimentation de Tableaux de Bord		X	X	X	X	X						
Reporting ou éléments du reporting		X	X	X								
Comptes sociaux	X	X	X	X			X	X	X		X	X
Liasses de consolidation	X											
Etats fiscaux									X	X		
Informations financières	X	X	X	X	X			X	X		X	X

Ce tableau montre que le niveau filiale est celui qui comporte la plus grande variété de clients et de livrables.

Toutefois certains livrables sont communs à plusieurs clients en ce qui concerne leur contenu « comptable » au sens classique du terme.

A titre d'exemple on peut citer les comptes sociaux qui sont les mêmes quel que soit le client concerné. Toutefois, ils peuvent être accompagnés de commentaires ou d'annexes adaptés aux préoccupations spécifiques de l'interlocuteur concerné :

- La Direction Générale
- Le Commissaire aux comptes
- Le Comité d'entreprise

Bien entendu ces commentaires ou analyses constituent des livrables à part entière qui doivent être identifiés très en amont du processus de clôture pour permettre la collecte des informations nécessaires à leur élaboration.

En revanche certains livrables, tels que les tableaux de bord, sont tout à fait spécifiques à chacun des clients concernés.

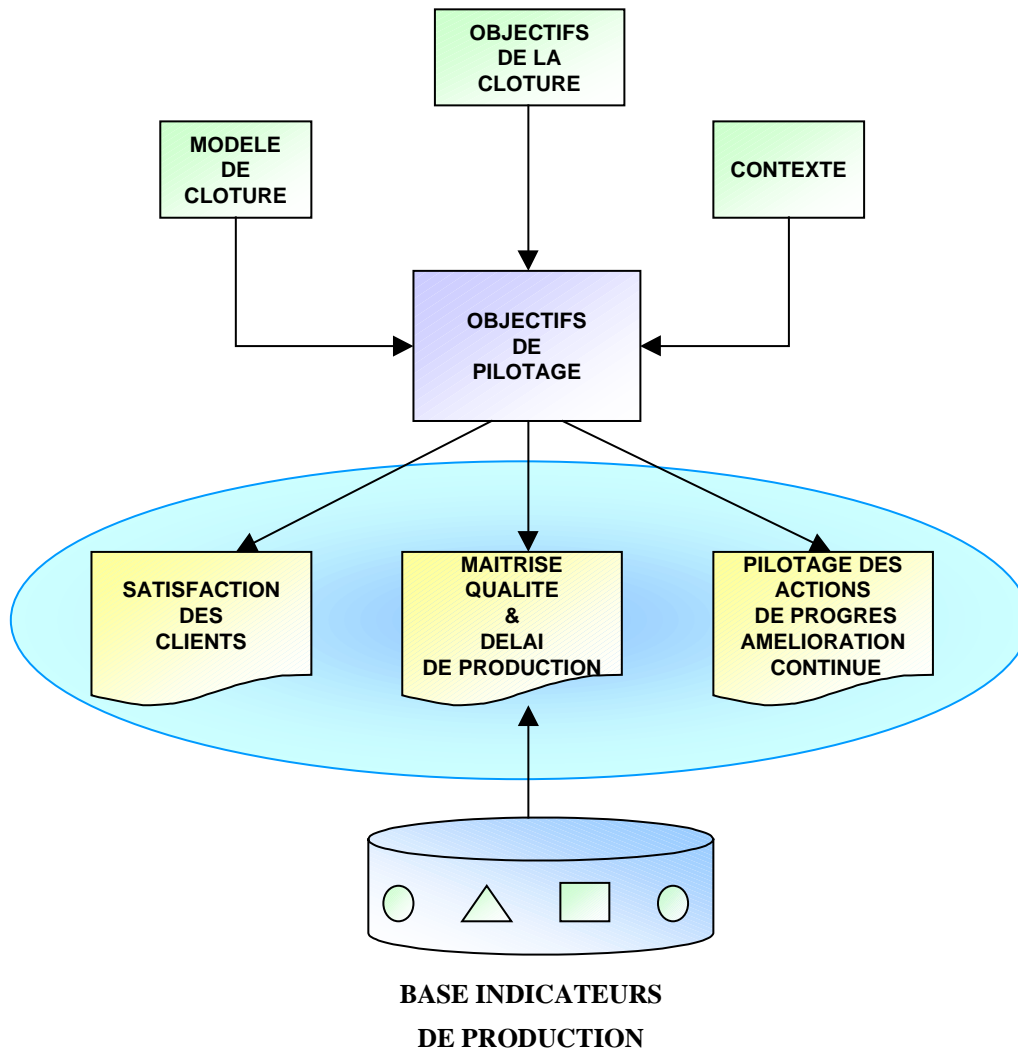
Livrables fournis par le responsable comptable
du niveau « Groupe »

Livrables	Clients directs						Clients indirects			
	DIRECTION GENERALE DU GROUPE	CONTROLE DE GESTION DU GROUPE	DIRECTION GENERALE DES FILIALES	DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE DES FILIALES	COMITE D'ENTREPRISE DU GROUPE	ACTIONNAIRES DU GROUPE	COMMISSAIRE AUX COMPTES DU GROUPE	ADMINISTRATION FISCALE	BANQUES DU GROUPE	MARCHES FINANCIERS
Comptes consolidés	X	X	X	X	X	X	X		X	X
Alimentation de Tableaux de Bord	X	X								
Reporting	X	X								
Etats fiscaux							X	X		
Informations financières	X	X	X			X	X		X	X

4. LES BONNES PRATIQUES D'ELABORATION DES TABLEAUX DE BORD

4.1. Rappel de la démarche

Les principes fondamentaux ont été énoncés dans le chapitre 3, il nous faut à présent élaborer les tableaux de bord eux-mêmes.



4.2. Les bonnes pratiques fondamentales exprimées par le groupe

4.2.1. Les 10 commandements du tableau de bord

Le groupe a adopté un consensus sur les principes suivants dont certains constituent le reflet de bonnes pratiques appliquées par les participants :

1. Permettre une mesure de la performance grâce à l'existence de référentiels
Référentiels et cibles internes se référant aux contrats ou chartes conclus avec les clients et fournisseurs du processus
Référentiels se référant aux normes ISO
Référentiels qualité adoptés par la profession comptable (Observatoire de la Qualité Comptable notamment)
Benchmarks
2. Construire en cohérence avec le processus de clôture et le rôle des acteurs :
Phases concernées du processus
Configuration (niveau groupe, filiale, opérationnel)
3. Présenter une architecture à la fois stable, souple et modulaire
Partie stable pour permettre la comparabilité
Partie variable pour intégrer des enjeux d'actualité
4. Inciter l'utilisateur à exploiter l'outil
Synthétique : éviter foisonnement et redondances
Ergonomie attrayante
Consultation aisée
5. Privilégier la pertinence : « qui convient exactement à l'objet dont il s'agit »
Choix d'indicateurs quantitatifs et/ou qualitatifs, selon le type d'objectif à suivre
Adaptation réelle aux besoins de l'utilisateur
Si la matière ne se prête pas à l'utilisation d'indicateurs, trouver d'autres moyens de pilotage : check-lists, circularisations internes
6. Etre vraiment tourné vers l'action
Sensibilité des indicateurs quantitatifs (variations significatives)
Explicite et commenté
7. Permettre une mise à jour régulière, fiable et performante
Alimentation automatisée pour les informations quantitatives
Accessibilité de l'ensemble des informations y compris qualitatives (commentaires...)
8. Garantir un dialogue « factuel » avec les partenaires, clients et fournisseurs
Choix consensuel des objectifs et des indicateurs
Fiabilité et crédibilité des informations
9. Déboucher sur un traitement rapide des dysfonctionnements :
Réaction immédiate
Actions correctrices
10. Inventez le dernier commandement car votre tableau de bord ne ressemble à aucun autre !!!!!!!

4.2.2. Autres pratiques fondamentales exprimées par le groupe

4.2.2.1. L'existence impérative de référentiels formalisés

Le groupe de Benchmarking a beaucoup insisté sur l'existence de référentiels pour permettre :

- de concrétiser et de préciser vraiment les attentes des clients
- de fixer des indicateurs par rapport à ces attentes

- d'effectuer un suivi de la qualité des productions grâce à ces indicateurs

Les exemples fréquemment cités en matière de référentiels sont les suivants :

- Seuils de signification admis pour les différents types d'information
- Normes groupe formalisées, largement diffusées et régulièrement mises à jour
- Même exigence pour les règles comptables et de gestion
- Exigences en matière de contrôles et d'inventaires physiques
- Seuil de tolérance des comptes d'attente et de liaison

On note qu'il peut s'agir de référentiels internes à la fonction comptable elle-même mais aussi de référentiels fournis à la fonction comptable par ses clients, par exemple le contrôle de gestion.

L'existence de référentiels reconnus structure la mise en place des tableaux de bord et la définition des indicateurs.

Justification de la pratique :

Grâce aux référentiels, le processus de clôture et les tableaux de bords associés peuvent s'insérer plus facilement dans une démarche qualité globale, pour l'ensemble de la fonction comptable, se référant explicitement aux normes ISO.

4.2.2.2. S'appuyer sur une définition partagée des tableaux de Bord

Le groupe de Benchmarking a souligné la nécessité de bien différencier les notions de tableau de bord et de reporting.

Le reporting est un processus ascendant et transversal, partagé par toute l'entreprise. Son architecture est calquée sur la structure et l'organisation des axes de pilotage : hiérarchiques (processus ascendants), fonctionnels (processus transversaux). Les informations véhiculées par le processus de reporting sont stables et homogènes pour permettre des consolidations par niveau.

Les tableaux de bord restent des outils personnalisés et par essence difficilement consolidables.

Ainsi le Directeur comptable du groupe pourra demander un reporting auprès des filiales pour apprécier le fonctionnement et la performance du système d'information « groupe ».

Ce reporting aura la même forme pour chacune des filiales. A contrario, le Directeur comptable de chaque filiale sera propriétaire et donc indépendant dans la conception de son propre tableau de bord.

4.3. Traduire la dynamique du processus de clôture dans les tableaux de bord

4.3.1. Les trois objectifs majeurs du processus de clôture

Le professionnel comptable doit disposer en permanence de tableaux de bord performants afin d'atteindre les trois objectifs majeurs de pilotage du processus de clôture. Ce pilotage donne au professionnel comptable les moyens d'exercer différents « talents » :

- Satisfaire les attentes des clients : **dimension « marketing »** de la fonction comptable
- Maîtriser la qualité et les délais de la production : **dimension « expert »** des équipes comptables
- Piloter les actions de progrès et d'amélioration continue : **dimension « managériale »** du professionnel comptable

Chacun de ces trois objectifs nécessite un tableau de bord « sur mesure » qui permette de prendre véritablement en compte ses spécificités :

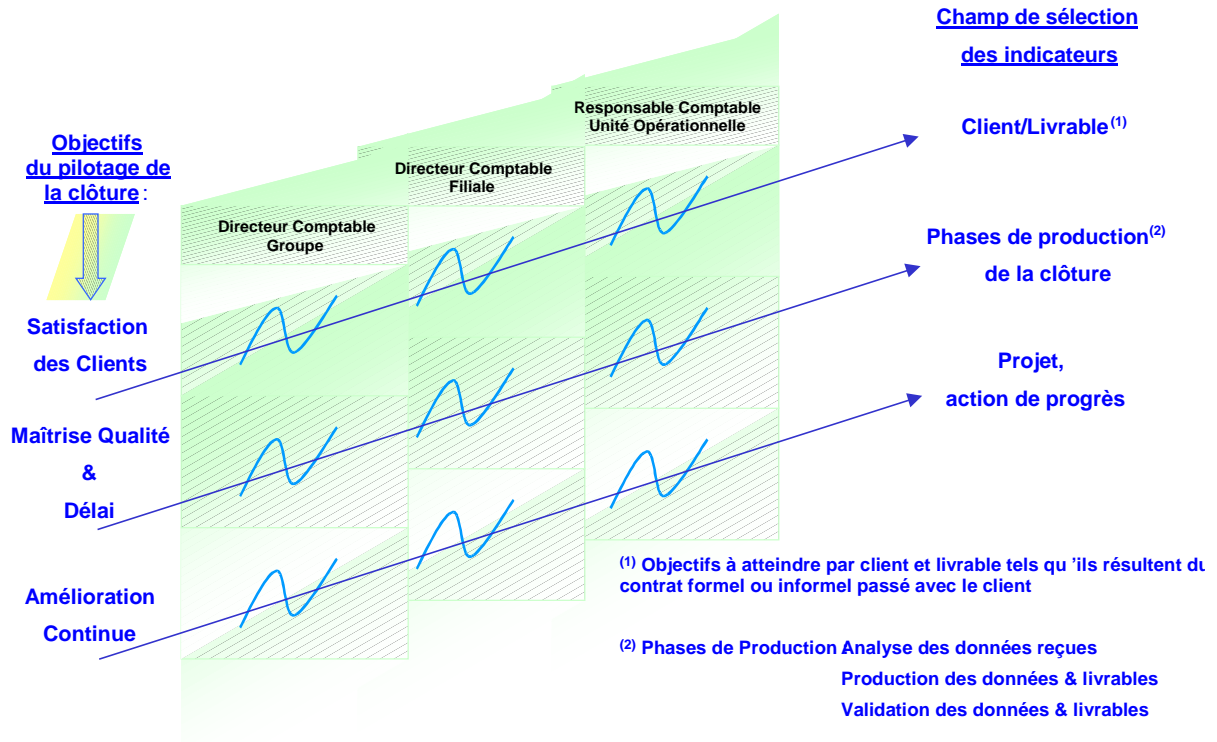
- Nature des enjeux
- Type d'indicateurs
- Mode et périodicité du suivi
- Nature et fréquence des actions correctrices
- Interlocuteurs concernés (fournisseurs, clients, équipes comptables elles-mêmes voire directions fonctionnelles pour les actions de progrès ...)

C'est pourquoi nous avons choisi de présenter sur la base de trois tableaux de bord distincts, les bonnes pratiques mises en évidence par le groupe de Benchmarking.

Si ces tableaux peuvent être regroupés d'un point de vue pratique sur un support commun, la plupart des responsables, notamment dans les grandes structures, auront intérêt à utiliser des supports distincts, d'une part pour éviter des confusions entre les finalités poursuivies, d'autre part pour faciliter l'attribution des responsabilités.

Ainsi, le tableau de bord « Piloter les actions de progrès et d'amélioration continue » est géré par un responsable nommément désigné voire une structure ad hoc. Il peut d'ailleurs s'agir du responsable qualité.

4.3.2. Des tableaux de bord bien articulés



4.4. Le tableau de bord « Satisfaire les attentes des clients »

4.4.1. Finalité de ce tableau de bord

La construction et la gestion de ce tableau de bord doivent répondre à trois finalités :

- ✓ **Anticiper** : grâce à la prise en compte a priori des attentes des clients
- ✓ **Corriger** : engager des actions rapides au cours du processus de clôture en cas de dysfonctionnement en termes de délais ou de qualité (en liaison avec le tableau de bord de production).
- ✓ **Evaluer** : mesurer la satisfaction des clients a posteriori, au moins une fois par an

4.4.2. Le caractère structurant des attentes des clients

Le recensement des attentes des clients est essentiel pour la fixation des objectifs par livrable. La plupart des livrables sont destinés à plusieurs clients « directs » ou « indirects ». L'exigence pour chacun des livrables peut-être variable selon les clients : l'exigence la plus forte constituera un objectif à atteindre impérativement pour le professionnel comptable, qu'il s'agisse de délai ou de qualité.

Exemple pour une filiale : l'exigence du Groupe, si elle est plus élevée que celle de sa propre Direction générale

Les attentes des clients qui vont structurer la clôture des comptes sont les suivantes, à décliner pour chaque couple client/livrable, selon la méthodologie proposée au chapitre 3.

- Le **respect du délai** ; celui-ci constituera un objectif majeur et structurant pour le processus de clôture. Le délai de production (ou date limite de transmission aux clients) est exprimé pour chacun des livrables du processus de clôture. Les modalités de fixation de cet objectif ont été précisées dans le cadre du groupe « Optimisation du processus de clôture ».
- Une production de **qualité** ; elle s'apprécie en termes :
 - de **fiabilité** des résultats et des prévisions (des résultats proches des prévisions). La certification des comptes par les Commissaires aux Comptes concourt à la fiabilité des résultats ; elle traduit un niveau de fiabilité suffisant des comptes produits sur la base de critères prédéfinis (notion de seuil de signification ou seuil de matérialité, réalité vs apparences),
 - de **sincérité** dans l'application des normes définies par la loi et les instances professionnelles, et dans le respect des règles déontologiques,
 - d'**unicité** du résultat (notion de consensus),
 - de **clarté** (respect d'un cadre de présentation homogène pour le reporting),
 - de **comparabilité** (permanence des méthodes et de présentation des états financiers),
 - d'**optimisation** des choix comptables en fonction des décisions stratégiques et des évolutions des référentiels comptables,
 - de **pertinence** pour une véritable contribution à la prise de décision (information commentée et détaillée en fonction des besoins spécifiques de chacun des clients/utilisateurs).

D'autres critères participant à l'évaluation de la qualité d'une production comptable n'ont pas été spécifiquement soulignés par le présent groupe de Benchmarking. Il s'agit des objectifs de flexibilité, de neutralité et de conformité : cette classification a été établie par l'Observatoire de la Qualité Comptable, classification à laquelle on pourra se référer utilement.

Justification de la pratique

Les échanges réalisés au sein du groupe de Benchmarking montrent que le processus de clôture vise encore aujourd'hui le plus souvent à satisfaire les besoins de la Direction Générale, du Directeur financier, puis du contrôle de gestion, de la Direction comptable groupe ainsi que les attentes des commissaires aux comptes.

Une bonne pratique émergente mise en évidence dans le groupe consiste pour la fonction comptable à identifier et conquérir l'ensemble de ses clients, notamment les directions opérationnelles.

4.4.3. La formalisation des attentes des clients et leur déclinaison en contraintes

Les attentes des clients vis à vis de la Fonction Comptable doivent être déclinées en objectifs pour les différents domaines de responsabilité comptable. Ces objectifs doivent être traduits en contraintes très précises pour la production de l'information, tant en termes de délais que de qualité.

Cette traduction doit être formalisée, voire même contractualisée.

✓ La tenue d'une réunion de cadrage

Elle constitue une bonne pratique pour la définition et la formalisation des attentes des clients et débouche sur une revue de l'ensemble des productions associées au closing (forme des livrables, délai de mise à disposition, niveau de qualité attendue...).

Justification de la pratique

Cette réunion permet de réviser les contrats de service interne et de tenir compte des contraintes budgétaires

Elle favorise le partage des expériences en matière de solutions et bonnes pratiques et à ce titre peut déboucher sur des démarches de Benchmarking interne.

✓ La rédaction d'une note préparatoire au processus de clôture

Elle assure, en particulier, l'identification de points critiques nécessitant un suivi particulier et justifiant à ce titre, la mise en place d'indicateurs spécifiques.

La rédaction de cette note préparatoire permet aussi, de prendre acte du contexte spécifique au cycle de clôture concerné : changement de périmètre, modification organisationnelle, nouveau système d'information, points à surveiller plus particulièrement sur la base de l'expérience acquise au cours de l'exercice précédent...

Cette note peut inclure la définition préalable d'un plan de secours pour identifier et mettre en œuvre rapidement les actions correctrices.

Justification de la pratique

Elle permet d'effectuer un point sur les difficultés rencontrées lors des clôtures précédentes et de mettre en évidence les faits marquants de la période pouvant avoir un impact sur la clôture (notamment pour anticiper leur traitement comptable)

✓ La programmation de points de rendez-vous mensuels avant le Top de clôture

Une bonne pratique exprimée par les membres du groupe consiste à fixer des points de rendez-vous formalisés avec les clients et les fournisseurs, dès le début du processus de clôture, par exemple lors de la passation des contrats de service interne évoqués précédemment pour :

- concrétiser l'existence d'un pilotage effectif du processus vis à vis des différents partenaires,
- permettre le déclenchement des actions correctrices en temps utile.

Ces rendez-vous peuvent prendre la forme de réunions téléphoniques lorsque l'entreprise est très décentralisée. L'existence de tableaux de bord précis constitue un support indispensable pour ces échanges.

Justification de la pratique

Les rendez-vous assurent un délai de réaction rapide impératif compte tenu des délais de clôture observés et facilitent la transmission d'informations orales.

✓ Champ d'application des démarches de formalisation

Ces différentes démarches s'appliquent à la fois aux relations avec les clients externes à la fonction comptable et aux relations internes à la fonction comptable elle-même :

- relations Direction comptable/contrôle de gestion,

- relations entre Direction comptable d'une filiale et les unités opérationnelles.

Justification des pratiques de formalisation :

Elles permettent « d'officialiser » les objectifs et indicateurs associés puis d'apprécier les performances de manière factuelle tout au long du processus et d'engager sans tarder les actions correctrices nécessaires, à court ou moyen terme.

*Elles doivent déboucher tout naturellement **sur une charte de partenariat ou un contrat** pour matérialiser les rôles et obligations de chacun et les traduire en véritables relations clients/fournisseurs.*

Cette charte doit être réactualisée régulièrement, chaque exercice au minimum, voire plus souvent en cas de changement de contexte ou d'évolutions significatives des besoins des clients.

4.4.4. Le pilotage de la satisfaction client au cours du processus de clôture

La structure et les indicateurs retenus pour le tableau de bord « satisfaire les attentes des clients » doivent faire abstraction des aspects liés à la production comptable proprement dite.

Ils doivent refléter essentiellement pour chaque couple client /livrable, en termes de délais et de qualité :

- les objectifs à atteindre, tels qu'ils résultent du contrat formel ou implicite passé avec le client
- les indicateurs associés à cet objectif
- les résultats et performances observés
- les décalages temporels et les anomalies éventuelles en termes de qualité

Les causes des dysfonctionnements seront recherchées dans les tableaux de bord de production pour être corrigées.

Une bonne pratique consiste à mettre en place une gestion informatisée et individualisée de chaque incident qui débouche sur un système de fiches permettant :

- d'identifier la cause de l'incident
- de définir les actions à conduire pour y remédier, avec une « date de fin »
- la désignation d'un responsable du traitement de l'incident

Justification de la pratique :

Le suivi de la satisfaction client doit s'inscrire dans une écoute permanente et un dialogue ininterrompu tout au long du processus de clôture. Le professionnel comptable doit se donner les moyens informatiques et organisationnels permettant de systématiser ce suivi.

4.4.5. L'évaluation systématique de la satisfaction des clients

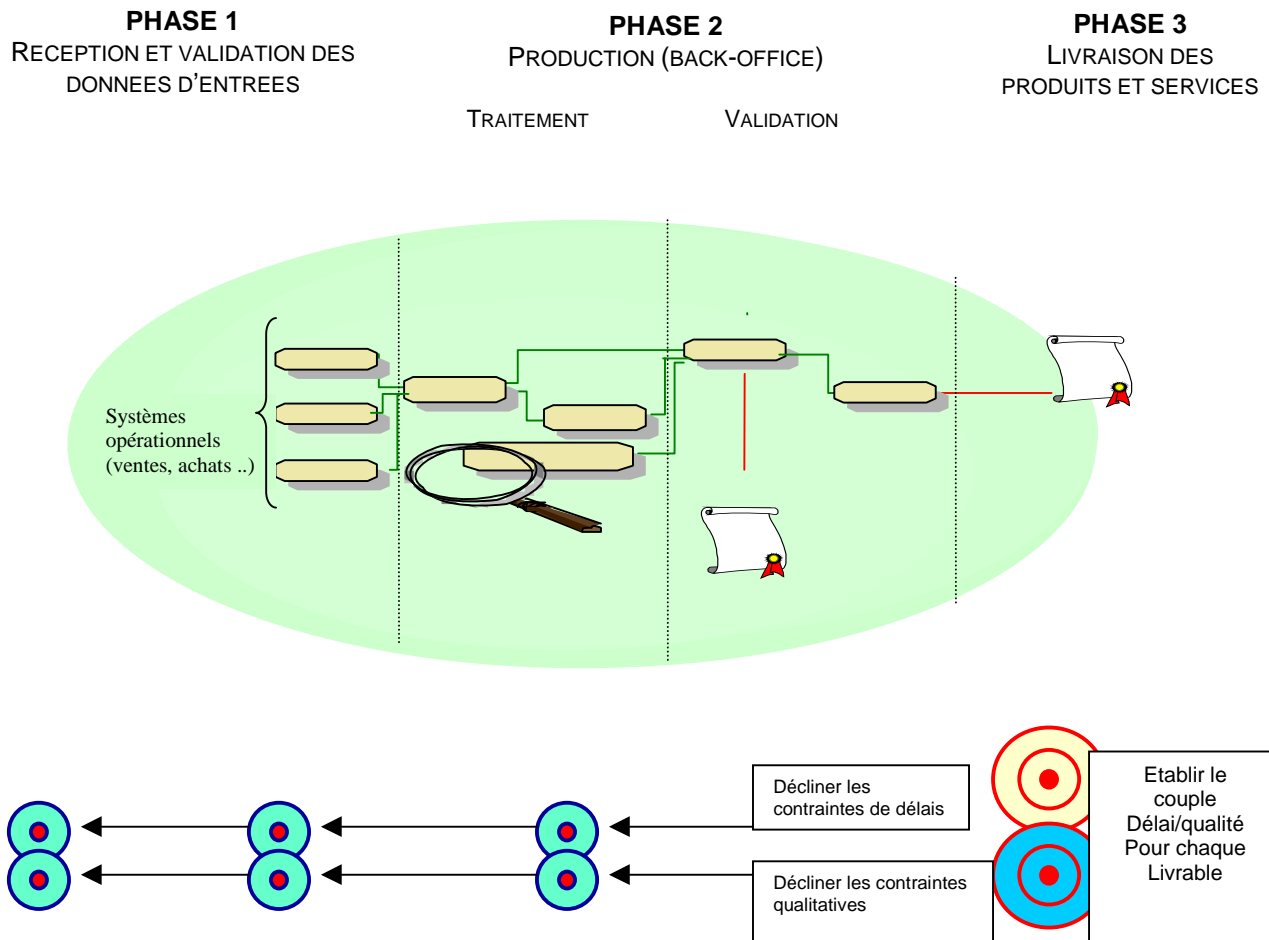
Outre le suivi pendant le processus de clôture, une bonne pratique consiste à dresser « un bilan » au moins annuel de la satisfaction des différents clients :

- en réalisant des enquêtes auprès des différents clients
- en tenant pour chaque client « une fiche écoute client permanente » qui constitue la synthèse des besoins exprimés par les clients, de leur évolution dans le temps, des solutions apportées par la fonction comptable etc... Cette démarche apparaît véritablement comme une bonne pratique car elle marque la volonté d'écoute et de mise en place de relations « clients/fournisseurs »

Justification de la pratique :

Outre le suivi opérationnel pendant le processus de clôture, cette évaluation annuelle permet au professionnel comptable de prendre du recul et de préparer efficacement les clôtures suivantes.

4.5. Le tableau de bord « Maîtriser la Qualité et les Délais de Production »



Ce schéma, déjà présenté au chapitre 3 est particulièrement structurant pour la construction du tableau de bord. A partir des besoins des clients exprimés en délai et qualité, le professionnel comptable en tire les conséquences sur les différentes phases du processus de clôture, qui constituent l'axe d'analyse principal (Réception et validation des données d'entrée - Back-office : traitement et validation - Livraison des produits et services)

Cette analyse doit être pratiquée de manière spécifique en fonction de la responsabilité du professionnel comptable :

- Niveau groupe
- Niveau filiale
- Niveau opérationnel

Le professionnel comptable doit donc procéder à l'analyse du contenu de ces phases, selon un niveau de détail assez fin pour pouvoir :

- ✓ déterminer les tâches critiques correspondant :
 - à son niveau d'intervention
 - à la phase concernée
 - au mode d'organisation de la fonction comptable (plus ou moins décentralisée notamment pour les travaux d'inventaire, de contrôle et d'analyse)
 - aux performances du système d'information (plus ou moins intégré, interfaces automatiques ou non...)
 - aux éventuelles spécificités liées à l'activité de l'entreprise (ex : banque, assurance, existence de contrats à long terme)
- ✓ définir la structure des tableaux de bord et sélectionner les indicateurs les plus pertinents

Le chapitre 5 est consacré à cette problématique et constitue la synthèse des bonnes pratiques mises en évidence par le groupe de Benchmarking pour la construction du tableau de bord « Maîtriser la qualité et les délais de production ».

4.6. Le tableau de bord « Piloter les actions de progrès et d'amélioration continue »

Il est utile de souligner que ce tableau de bord est analysé ici uniquement sous l'angle du processus de clôture. En effet, même si le processus de clôture constitue la concrétisation d'une grande part de l'activité comptable, on peut penser que le professionnel comptable vise d'autres axes d'amélioration, qui dépassent le cadre du présent groupe de Benchmarking.

4.6.1. Les axes de progrès et d'amélioration continue

Les axes de progrès structurants pour la construction du tableau de bord de clôture sont notamment les suivants :

- le système d'information
- les ressources humaines
- l'organisation comptable (délégation...)
- les processus comptables
- les référentiels comptables et de gestion
- la communication
- le pilotage et le management des équipes comptables

Il s'agit pour le professionnel comptable, au cours et à l'issue de chacune des clôtures, de capitaliser l'expérience acquise afin de nourrir en permanence le processus d'amélioration continue et développer cette démarche chez ses collaborateurs.

4.6.2. Construction du tableau de bord

Le tableau de bord est alimenté principalement par les deux sources suivantes :

- ✓ **actions de progrès et d'amélioration du processus de clôture, planifiées « a priori » par le responsable comptable,**
 - soit de sa propre initiative,
 - soit à la demande de ses partenaires et clients,
 - soit tout simplement parce que des évolutions externes à l'entreprise ou à la fonction comptable elle-même le conduisent à envisager de telles actions.

Ces actions peuvent être notamment initiées lors de la formalisation des contrats ou chartes de partenariat établies en début d'exercice (voir chapitre 3).

- ✓ **actions suscitées au cours du processus de clôture lui-même :**
 - dysfonctionnements révélés par les tableaux de bord mis en place par le professionnel comptable au cours du déroulement des différentes phases du processus
 - dysfonctionnements constatés par les clients eux-mêmes après la livraison du produit fini par le service comptable, ce qui suppose alors une déficience des tableaux de bord ou des travaux de validation pendant la période de back-office
 - améliorations mises en évidence au cours du processus ou demandes complémentaires des clients

Une bonne pratique consiste à procéder à des revues croisées des dossiers de clôture pour susciter une attitude de Benchmarking interne et identifier les actions de progrès selon les différents axes présentés précédemment (4.6.1).

Exemple : revue croisée initiée par un Directeur Comptable du niveau filiale, entre les différentes unités opérationnelles.

4.6.3. Structures et Indicateurs du tableau de Bord

Les échanges réalisés au sein du groupe de Benchmarking ont montré que le tableau de bord « Piloter les actions de progrès et d'amélioration continue » est peu développé dans la pratique.

Les apports de certains participants, les plus avancés dans ce domaine, montrent que le tableau de bord doit permettre une véritable gestion de projet pour chacune de ces actions de progrès, et doit comporter :

- la désignation d'un responsable par action,
- une date de début et une date de fin pour chacune d'elles,
- une description précise des actions programmées pouvant même prendre la forme d'un cahier des charges à usage interne de la fonction comptable ou d'autres fonctions de l'entreprise.

Le professionnel comptable doit alors disposer d'indicateurs adaptés à chacun de ces projets, voire d'un tableau de bord spécifique pour chacun d'eux.

Justification de la pratique :

Certaines de ces actions de progrès peuvent dépasser largement le seul cadre du processus de clôture et de la fonction comptable, même si elles sont initiées dans ce cadre.

En effet, elles peuvent impliquer d'autres fonctions de l'entreprise telles que la Direction des Ressources humaines, la Direction des Systèmes d'information, le Contrôle de Gestion, et à ce titre doivent s'inscrire dans un véritable projet d'entreprise et/ou dans la démarche qualité globale de celle-ci nécessitant un soutien de la Direction Générale.

La maîtrise des actions de progrès par la fonction comptable doit lui permettre de s'imposer véritablement aux côtés des autres fonctions, non seulement dans sa dimension technique et d'expertise mais aussi dans sa dimension managériale.

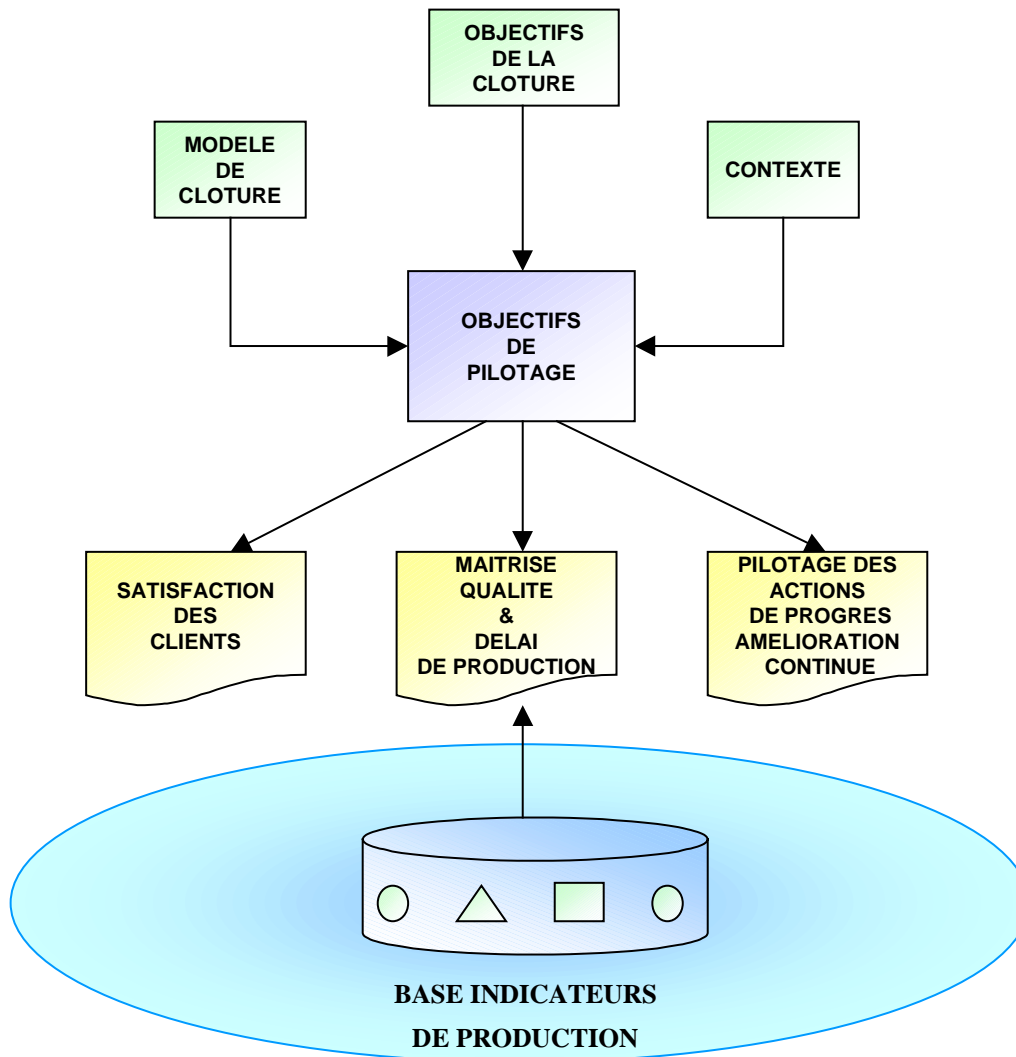
Cette approche peut déboucher sur une certification ISO de la Direction financière et comptable.

5. LES BONNES PRATIQUES EN MATIERE D'INDICATEURS

5.1. La place des indicateurs dans la démarche générale

La définition des indicateurs est l'aboutissement de la démarche présentée tout au long de cette étude. L'ensemble des étapes précédentes constitue des points de passages incontournables afin de préciser les acteurs du processus de clôture et les besoins de pilotage associés.

En effet, seule une identification précise de ces besoins de pilotage permet la sélection d'indicateurs pertinents et limités compte tenu du coût significatif lié à leur conception, à leur production, à leur exploitation et à leur maintenance.



Les nombreux échanges au sein du groupe de Benchmarking ont été particulièrement fructueux pour les indicateurs du tableau de bord « Maîtrise de la qualité et des délais de production ». C'est pourquoi l'ensemble de ces indicateurs a été formalisés.

Pour autant, les indicateurs relatifs aux tableaux de bord « Mesure de la satisfaction client » et « Suivi des actions de progrès et d'amélioration continue » ont été quant à eux exposés brièvement dans le Chapitre 4.

La formalisation des indicateurs du tableau de bord « Maîtrise de la qualité et des délais de production » a été effectuée de façon distincte pour la clarté de l'exposé, à savoir :

- La qualité de la production durant le processus de clôture (§ 5.2),
- Les délais de production des livrables (§ 5.3).

Les indicateurs ainsi recensés par le groupe de Benchmarking constituent une base de travail appréciable pour le professionnel. Ils présentent l'avantage d'être opérationnels et l'inconvénient de ne pouvoir être directement transposables en raison des particularités liées au contexte et au modèle de clôture propres à chaque entreprise. A titre d'illustration, un certain nombre d'exemples ont été développés en fonction des situations rencontrées dans la pratique.

5.2. Les indicateurs de « Qualité de la production »

Les indicateurs ont été exposés sous la forme de tableaux qui croisent les deux axes suivants :

- Niveau de responsabilité (unité opérationnelle, filiale, holding)
- Phase du processus de clôture (Réception et validation des données d'entrée, Back office : production et validation, Livraison des produits et services)

Pour la clarté de l'exposé, un tableau distinct a été établi pour chaque niveau de responsabilité puis décliné par étape du processus :

- Les indicateurs de l'Unité opérationnelle (§5.2.2),
- Les indicateurs de la Filiale (§5.2.3),
- Les indicateurs de la Holding (§5.2.4).

Préalablement, un certain nombre de pratiques relatives aux indicateurs de qualité sont énoncées ci-après.

5.2.1. Quelques bonnes pratiques exprimées par le groupe

Exploités durant le processus de clôture, les indicateurs de « Qualité de la Production » présentent une importance particulière pour cette étude dans la mesure où leur suivi débouche sur le « Top de clôture ». En effet, les résultats associés à ces indicateurs pourront nécessiter des actions correctrices immédiates, sans lesquelles et selon le risque associé, le « Top de clôture » ne pourra être donné.

La qualité des échanges entre les participants atteste d'une certaine maturité des groupes dans la conception et la mise en place des indicateurs de « Qualité de la Production ». Le lecteur notera que les indicateurs recensés concernent essentiellement l'objectif de fiabilité, correspondant à une attente forte de la Direction générale.

Aussi, et en complément des indicateurs eux-mêmes exposés infra, le groupe de Benchmarking a énoncé un certain nombre de principes constitutifs de bonnes pratiques pour la construction des indicateurs ; elles concernent :

- La *finalité* des indicateurs,
- La *prise en compte des phases du processus de clôture*,
- Le *suivi* régulier des indicateurs.

Tout d'abord, la construction même des indicateurs en fonction *des finalités* associées constitue une bonne pratique pour le groupe de Benchmarking qui a établi la typologie suivante :

- **Les indicateurs d'activité** ; ils mesurent l'activité même du service comptable et permettent d'identifier d'éventuelles incohérences (retard par rapport à un volume..). Ils pourront nécessiter des actions (ré affectation de ressources, ...) avant le Top de clôture.
- **Les indicateurs de rapprochement** ; ils mesurent la correcte réalisation de contrôles entre des données issues de sources différentes (contrôles d'interfaces par exemple). Ils constituent en réalité des tâches du processus de clôture et les anomalies associées nécessiteront bien souvent une action correctrice immédiate.
- **Les indicateurs de vraisemblance** ; ils mesurent une évolution, une tendance. Les incohérences peuvent nécessiter des investigations complémentaires, elles devront être expliquées avant le Top de clôture.
- **Les indicateurs de dysfonctionnement** ; ils donnent une indication sur la qualité de la production ou du processus par une mesure des anomalies et/ou des corrections effectuées. Ils sont exploités en général par le pilote du processus. Les résultats associés à ces indicateurs peuvent résulter des indicateurs de rapprochement ou de vraisemblance (ces derniers impliquent une action immédiate durant le processus alors que les indicateurs de dysfonctionnement sont produits *a posteriori*) ou d'une évaluation de la production (i. e par exemple, nombre d'ajustements > 1 M Euros par les CAC...).

Ensuite, la *prise en compte des phases du processus de clôture* assure la sélection d'indicateurs pertinents en fonction du modèle de clôture propre à chaque entreprise : selon les niveaux de responsabilité participant à la clôture et liés par une

relation de type client/fournisseur (pour cette raison, les indicateurs ont été présentés pour chacun des niveaux de responsabilité retenus dans le cadre de cette étude), mais aussi en fonction des phases du processus de clôture.

Justification de la pratique :

Les indicateurs recensés pour chacun des niveaux sont en réalité dépendants et doivent être cohérents entre eux afin de garantir une maîtrise globale du processus de clôture. En effet, les livrables fournis par un niveau constituent une donnée d'entrée pour le niveau suivant.

A ce titre, chacune des phases du processus de clôture présente un certain nombre de caractéristiques qui aideront le lecteur à qualifier son propre modèle de clôture et à choisir les indicateurs les plus pertinents. L'objectif n'est pas de dérouler toutes les variétés de situations que l'on peut rencontrer mais d'insister sur la nécessité, pour le professionnel comptable, de se livrer à un véritable travail de modélisation du processus avant toute recherche d'indicateurs pertinents.

➤ **Phase de Réception et de validation des données d'entrée**

Pour un responsable comptable d'unité opérationnelle, cette étape couvre généralement la réception et la validation des données par cycle, dits aussi systèmes amonts ou encore systèmes opérationnels : Achats, Ventes, Stocks, Immobilisations, Trésorerie, Personnel reflétant des événements de gestion généralement homogènes et répétitifs pour une période donnée. Chaque cycle alimentera, après validation dans la phase « back office » de ce même responsable opérationnel, une base de données traduite en termes comptables et de gestion, selon les référentiels convenus.

Pour le Directeur Comptable d'une filiale qui a largement décentralisé les opérations de saisie et de validation des événements élémentaires auprès des unités opérationnelles, cette première phase peut se résumer à la réception de la base de données précitée et de propositions d'écritures d'inventaire de la part des unités opérationnelles.

Pour le Directeur Comptable d'un groupe, la phase de réception et validation des données d'entrée consiste essentiellement dans la réception, généralement automatisée, des liasses de consolidation établies par les filiales.

En outre, il ressort des échanges du groupe de Benchmarking que les indicateurs de qualité découlent souvent de check-lists pré établies en début de période portant sur les contrôles et les travaux à réaliser avec des réponses à apporter du type : oui/non, fait/non fait, reçu/non reçu etc...

Les différents indicateurs sont accompagnés, la plupart du temps, par des commentaires qui permettent d'alimenter, en cas de dysfonctionnement, le tableau de bord « Piloter les actions de progrès et d'amélioration continue ».

➤ **Phase de Production (Back office) : traitement et validation**

Cette phase essentielle débouche sur le « Top de clôture » officiel donné par le responsable comptable.

Comme pour la phase précédente, l'analyse des tâches critiques et des indicateurs associés doit être effectuée avec précision, les situations variant sensiblement d'une entreprise à l'autre selon l'organisation de la fonction comptable, les performances du système d'information etc...

A titre d'exemple, dans l'hypothèse d'une décentralisation « forte », la phase « back-office » peut comporter pour les responsables d'unité opérationnelle non seulement des opérations simples et classiques comme des justifications de comptes de tiers, de comptes de liaison ou encore des apurements de comptes d'attente, des écritures d'abonnement mais aussi des opérations plus complexes comme des propositions de provisions, d'amortissements etc...

Par ailleurs, les professionnels ont échangé de nombreuses pratiques de nature à faciliter les travaux de back office ; elles concernent à titre d'exemple pour un responsable comptable « groupe » :

- La mise en place d'une grille de contrôle applicable à chaque filiale
- L'élaboration d'un dossier des « faits marquants » par chaque filiale
- La réalisation d'un dossier de révision formalisé.

La prise en compte des principes énoncés précédemment et donc la sélection d'indicateurs pertinents constituent un soutien essentiel pour le responsable comptable. Ils facilitent le travail du responsable comptable qui pourra aborder la phase « Livraison des produits et services » avec confiance dans le respect des délais.

Enfin, le **suivi** régulier des indicateurs d'activité constitue un bon moyen d'analyse et de compréhension des évolutions. La production de ces indicateurs en cumul (régulièrement durant le mois) constitue une bonne pratique pour anticiper les éventuels dysfonctionnements.

Justification de la pratique

Un suivi sur une courte période permet d'identifier instantanément les évolutions atypiques d'un indicateur et l'origine du changement (période plus courte / moins d'événements). Il permet d'engager immédiatement les corrections requises sans attendre la période de clôture (temps plus limité pour rechercher les causes et initier les actions correctrices).

5.2.2. Les indicateurs de l'unité opérationnelle

Compte tenu du rôle d'une fonction comptable en unité opérationnelle, les indicateurs ont été classés par « cycle » qui correspondent à la nature des flux (achats, trésorerie...) effectivement traités.

Les tableaux établis ci-après (un tableau par phase) recensent par cycle les tâches critiques et les indicateurs de qualité associés. Afin de tenir compte de l'organisation des groupes en matière de consolidation, les indicateurs ont été présentés en distinguant ceux spécifiques à une consolidation avec puis sans retraitements en filiale

UNITE OPERATIONNELLE						
		Cycle	Finalité	Tâches critiques	Indicateurs / pratiques	Type d'indicateur
RECEPTION ET VALIDATION DES DONNEES D'ENTREES	Immobilisations		Exhaustivité des enregistrements	Contrôle de l'exhaustivité des dépenses (achats, matériels, prestations internes) Contrôle des saisies des mises en service, désinvestissements, transferts Cohérence entre fiches d'immobilisations et écritures comptables	Nombre de fiches non traitées par rapport aux fiches reçues (mises en service, désinvestissement, transferts) Montant des mises en service Taux de mise en service sur les investissements du mois Absence d'écart	Activité Vraisemblance Rapprochement
			Réalité des immobilisations	Vérification du caractère immobilisable de la dépense	Réalisé O/N	Rapprochement
			Réalité des immobilisations	Contrôle de l'inventaire physique	Nombre et montant des OD de sorties d'actifs consécutives aux campagnes d'inventaires	Activité
	Stocks	Réalité des stocks	Contrôle du montant des stocks	Evolution /M-1 Analyse si écart	Vraisemblance	
PRODUCTION (BACK-OFFICE)	Traitement	Ventes	Exactitude	Evaluation des litiges / clients douteux	Pratique: constitution d'un dossier permanent relatif aux litiges	
				Provisions pour créances douteuses	Réalisé O/N	
				Provisions sur Factures à établir (circularisation des décideurs, prise en compte d'un seuil de signification) Contrôle du traitement des FAE/PCA du mois	Réalisé O/N	Rapprochement
			Réalité des Ventes	Justification des avoirs de la période	Nombre de factures régularisées / total factures émises pendant la période Evolution des avoirs (nombre et montant) Analyse des causes ayant déclenché les avoirs (erreurs dans la facture, facture adressée à un mauvais client, erreur dans le tarif ...)	Activité
			Justification des intercos	Contrôle de l'utilisation des codes partenaires pour les sociétés du groupe pour les FAE manuelles Contrôle de la réception de l'accord sur les flux et le cut-off avec les principaux partenaires	Réalisé O/N	Rapprochement
		Achats	Exactitude	Charges Constatées d'Avance		
				Provisions sur Factures non parvenues (circularisation des décideurs) Contrôle du traitement des FNP automatiques	Réalisé O/N	Rapprochement
	Justification des intercos	Contrôle de l'utilisation des codes partenaires pour les sociétés du groupe pour les FNP manuelles Contrôle de la réception de l'accord sur les flux et le cut-off avec les principaux partenaires	Réalisé O/N	Rapprochement		

UNITE OPERATIONNELLE						
Cycle	Finalité	Tâches critiques	Indicateurs / pratiques	Type d'indicateur		
PRODUCTION (BACK-OFFICE)	Traitement	Personnel	Exactitude	Provision pour congés payés	Réalisé O/N	Rapprochement
			Provision pour compte épargne temps	Réalisé O/N	Rapprochement	
			Provision pour retraite à payer	Réalisé O/N	Rapprochement	
			Provision pour prime de résultat distribuée année suivante	Réalisé O/N	Rapprochement	
			Vérification des dettes sociales	Réalisé O/N	Rapprochement	
			Provisions sociales	Réalisé O/N	Rapprochement	
		Immobilisations	Exactitude	Provision dégrèvement TP	Réalisé O/N	Rapprochement
	Stocks	Réalité des stocks	Provisions pour dépréciation sur stocks (circularisation des décideurs)	Réalisé O/N	Rapprochement	
			Réalisation des traitements d'inventaire décentralisés	Réalisé O/N		
	Risques et Charges	Exhaustivité	Provisions pour risques et charges (circularisation des décideurs)	Contrôle de la remontée en central de la provision pour risques identifiés		
	Emprunts	Exhaustivité des charges	Analyse des emprunts à taux variables et des résultats des outils de couverture des risques de variation de taux Calcul du taux moyen d'intérêt annuel	Comparaison par rapport au budget % charges / en cours	Vraisemblance	
			Ventilation annuelle de chaque annuité d'emprunts par type d'emprunts et par compte du PCG afin que chaque compte corresponde au tableau d'amortissement de l'emprunt			
	Tous cycles	Réalité et exactitude des soldes	Justification des comptes de bilan	Etablissement des fiches des soldes Nombre de fiches de soldes non établies Revue des comptes inhabituels	Activité	
		Apurement des comptes d'attente	Analyse des comptes d'attente	Nombre d'écritures en attente	Rapprochement	
Qualité de suivi des comptes de liaison		Analyse des comptes de liaison	Nombre d'écritures non rapprochées Antériorité des écritures non rapprochées (par période)	Rapprochement		
Ventes	Réalité des provisions	Contrôle des produits à recevoir (cut-off)	Contrôle de cohérence cut-off /M-1, /Y-1 Contrôle de cohérence entre le solde cumulé des comptes de cut-off produits (7*) et le solde cumulé des comptes 418, 487 et 44587 Déblocement en M+1 des produits à recevoir	Vraisemblance		
		Revue des comptes clients	Détermination ratio clients (taux de marge, délai de paiement), analyse des variations significatives Analyse des comptes clients supérieurs à un seuil (variable selon les UO) Taux de provision /M-1, / Y-1 pour les créances douteuses Nombre de litiges, coût moyen provisionné (tendance)	Vraisemblance		
	Exactitude des comptes clients	Revue analytique des comptes	Revue analytique par ligne COB des flux mensuels de facturation - par comparaison avec un mois "moyen" - par comparaison au même mois de l'année précédente	Vraisemblance		
		Comparaison CA comptabilisé / budget	Ecart réel / budget	Vraisemblance		
	Exhaustivité des produits non facturables	Rapprochement des flux de trésorerie	Cohérence réel / budget Evolution / M-1, / Y-1	Vraisemblance		
Validation						

UNITE OPERATIONNELLE					
Cycle	Finalité	Tâches critiques	Indicateurs / pratiques	Type d'indicateur	
PRODUCTION (BACK-OFFICE)	Achats	Exhaustivité des charges	Contrôle du cut-off	Contrôle de la cohérence cut-off /M-1, /Y-1, / achats Nombre de FNP % lignes provisions/nombre de factures par an	Vraisemblance
			Revue des comptes fournisseurs	Détermination des ratios fournisseurs, analyse des variations significatives Analyse des comptes fournisseurs supérieurs à un seuil variable	Vraisemblance
			Revue analytique des comptes : revue de cohérence de la balance mensuelle avant clôture	Evolution des charges par rapport : - à un mois "moyen" - au même mois de l'année précédente	Vraisemblance
	Paie	Exhaustivité des charges	Contrôle du cut-off	Evolution / M-1	Vraisemblance
			Contrôle de cohérence provisions bonus variable, intéressement, participation	Montant provision de retraite /attendu Montant provision pour intéressement /attendu ...	Vraisemblance
			Contrôle de cohérence des provisions (congrés payés, JTL, CET, RC)		
	Stocks	Exactitude	Revue des comptes	Contrôle de vraisemblance : stock "m" / stock "m-1", stock "m" de "y" / stock "m" de "y-1" Taux de dépréciation /M-1, /Y-1 Taux de rotation des stocks	Vraisemblance
			Contrôle du flux matière (entrées, consommations, pertes, sorties pour ventes)	Tableau bilan matière	
			Cohérence bilan / Compte de résultat	Bouclage	Rapprochement
			Validation de la valorisation	Nombre articles avec variation PMP unitaire > 10%	Vraisemblance
	Immobilisations	Qualité des imputations	Revue analytique des comptes : revue des comptes d'immobilisations, explication des variations	Analyse % réalisation (Investissement réel/budget) Analyse ratio encours/investissements Montant provision dégrèvement TP/attendu Contrôle de la production immobilisée avec les comptes analytiques	Vraisemblance
		Exactitude	Contrôle de cohérence des amortissements	Ecart entre soldes comptes 68 et montants comptabilisés sur les comptes 28 marqués "amortissements de l'exercice" Comparaison / M-1	Rapprochement
			Analyse des flux sur comptes d'immobilisations	Tableau d'analyse des flux	Rapprochement
	Impôts et taxes	Qualité des imputations	Revue des Comptes Impôt et Taxes	Contrôle de cohérence comptes TVA collectée avec les comptes 7* Contrôle de cohérence comptes TVA déductible avec les comptes 2* et 6* Contrôle de cohérence des biens pris en location et en crédit-bail depuis + de 6 mois (comparaison N et N-1) - Taxe professionnelle Contrôle marquage DAS2 Analyse des dépenses soumises à la taxe sur les dépenses de publicité	Rapprochement
Intercos	Exhaustivité et réalité des intra-groupe	Contrôle de la réciprocité des cessions Justification des écarts avec les partenaires	Nombre d'écarts non résolus dans les 30 jours nombre de comptes avec écart > seuil fixé	Vraisemblance	
Tous les cycles		Top clôture	% autocontrôle sur check-list	Activité	

TOP CLOTURE

5.2.3 Indicateurs de la filiale

		FILIALE			
		Finalité	Tâches critiques	Indicateurs / pratiques	Type d'indicateur
RECEPTION ET VALIDATION DES DONNEES D'ENTREE		Exhaustivité des enregistrements	Contrôle des interfaces	Nombre de rejets et montant des écarts selon seuil de matérialité défini par interface et globalement	Dysfonctionnement
		Exactitude des données	Contrôles des données reçues	% autocontrôle sur check-list réalisé en u.o	Activité
PRODUCTION (BACK-OFFICE)	Traitement		Connaître les opérations décentralisées	Nombre et taux d'opérations d'inventaire décentralisées (évolution)	Activité
		Qualité des traitements comptables	Evaluation du nombre d'opérations en instance : écritures en rapprochement non analysées et leur antériorité	Nombre de comptes non soldés Nombre et montant des écritures en attente (tendance)	Rapprochement
			- comptes d'attente - rapprochements bancaires - comptes de liaison - comptes clients non lettrés	Nombre et montant des écritures en rapprochement non analysées Nombre d'écritures d'inventaire comptabilisées en central (OD de correction) Pratique : écart nul sur les comptes de liaison. Absence de seuil de signification	Activité
		Exhaustivité	Valorisation des instruments financiers	Cohérence réel / budget Cohérence produits / en-cours par type d'actif Contrôle de l'en-cours via un tableau de financement	Vraisemblance
			Réalisation des traitements d'inventaire non décentralisés (Cf. liste présentée en u.o)	Délai de fabrication des éléments calculés à partir des informations communiquées Contrôle de cohérence par nature d'opérations	Délai Vraisemblance
			Calcul de l'IS	Taux effectif Comparaison /Y-1, /budget	Vraisemblance
	Exactitude	Production des états de reporting	Nombre de versions		
		Réalisation des retraitements de consolidation	Réalisé O/N		
		Rapprochement des soldes inter compagnies (rappel des unités opérationnelles lorsque document manquant)	Nombre d'écritures comptables en attente Pratique : seuil de matérialité	Rapprochement	
	Validation interne	Qualité du processus comptable	Cohérence bilan cash flow	Nombre d'écarts non bloquants non résolus	Vraisemblance
			Justification points sensibles	Analyse de certains comptes (checklist)	
			Contrôle de l'évolution mois par mois	Analyse des variations principales (checklist)	Vraisemblance
			Suivi des points de clôture	ok sur prise en compte	
			Suivi des incidents	Nombre de fiches incidents créées	Activité
			Suivi budgétaire macro	Evolution /M-1, /Y-1 % écart	Vraisemblance
			Bouclage compte d'exploitation / trésorerie	Réalisé O/N	Rapprochement
			Suivi bilan / compte de résultat	Evolution /M-1, /Y-1	Vraisemblance
	Validation des retraitements de consolidation	Validation effectuée (checklist)			
Validation Croisée		Réunion Contrôle de gestion	Remarques	Dysfonctionnement	
		Réunion CAC	Nombre d'ajustements (notion de seuil de matérialité) Remarques	Dysfonctionnement	
		Présentation DG (2 niveaux de présentation holding et filiale)	Nombre d'aller-retour Nature des discussions Délais de réalisation Nombre de présentations officielles		
TOP CLOTURE					

5.2.4. Indicateurs de la holding

Afin de tenir compte de l'organisation des groupes en matière de consolidation, les indicateurs ont été présentés en distinguant ceux spécifiques à une consolidation avec puis sans retraitements en filiale.

GROUPE						
Finalité	Tâches critiques	Indicateurs / pratiques	Type d'indicateur			
RECEPTION ET VALIDATION DES DONNEES	Organisation optimale du processus de consolidation	Respect du calendrier	<i>Pratique</i> : émission d'un rapport de suivi de remontée des liasses <i>Indicateur</i> : nombre de jours de retard	Délai		
	CONSOLIDATION AVEC RETRAITEMENT PAR LES FILIALES					
	Qualité des données remontées	Contrôle de l'intégration des normes groupe dans les comptes remontés (plan de compte groupe unique et respect des normes formalisées dans le recueil)	% de données directement interfacées avec la comptabilité Nombre d'écritures passées par la holding Nombre d'écritures demandées à la filiale (nombre d'aller-retour)	Dysfonctionnement		
	Exactitude des intra-groupe	Identification des éléments groupe (inter-co)	Nombre d'intercos non rapprochés > X Keuros	Rapprochement		
		Appréciation de la qualité de la liasse de conso (Informations nécessaires et suffisantes)	Nombre d'informations complémentaires demandées	Dysfonctionnement		
	Justification des comptes consolidés	Analyse de la variation des capitaux propres consolidés	<i>Pratique</i> : élaboration d'un tableau de variation des capitaux propres pour chaque filiale sur excel afin d'avoir une grille de lecture et de contrôle <i>Indicateur</i> : nombre d'aller-retour selon la clarté de l'information	Dysfonctionnement		
		Analyse des pièces justificatives relatives à des écritures de consolidation	<i>Pratique</i> : recollement des informations dans un dossier permanent (ex : tous les contrats de crédit-bail faisant l'objet d'un retraitement sont regroupés dans un volet spécifique du dossier) % d'autocontrôle sur check-list			
	CONSOLIDATION SANS RETRAITEMENT PAR LES FILIALES					
	Intégrer les nouvelles filiales	Préparer les retraitements liés à cette intégration. Informers les filiales des tâches à réaliser ; vérifier le degré de connaissance du processus de consolidation. Diffuser l'information "normes groupe".	Réalisé O/N			
	Exactitude des intra-groupe	S'assurer que les écarts sur mouvements intra-groupe éventuels sont identifiés, justifiés et traités	% d'écarts non justifiés nécessitant un arbitrage de l'équipe consolidation centrale	Rapprochement		
	Exhaustivité des informations	Réception des données de consolidation aux dates exigées	% de réponses dans les délais Nombre d'informations complémentaires demandées aux filiales	Délai		
	Etablissement des comptes consolidés	Contrôle de cohérence et centralisation dans le logiciel de consolidation	Réalisé O/N			
	PRODUCTION (BACK-OFFICE)	Traitement	Etablissement des comptes consolidés	Effectuer les retraitements nécessaires à la consolidation	Nombre de recoupements faux détectés par le logiciel de consolidation	Dysfonctionnement
			Justification des comptes consolidés	Rédaction des fiches de contrôle de cohérence	Nombre de fiches rédigées	Activité
Validation		Qualité du processus	Validation des fiches de contrôle par le niveau N+1	Nombre de fiches de contrôle non rédigées	Activité	
		Justification des comptes consolidés	Contrôle des consignes de clôture Examen Analytique en solde et en flux	<i>Pratique</i> : constitution d'un dossier de révision (informatique) qui recense et analyse les événements impactant la consolidation <i>Pratique</i> : production d'un document synthétique d'analyse au niveau des filiales, des sous-groupes, et de la maison mère <i>Indicateur</i> : nombre d'explications complémentaires demandées		
Contrôle	Certification des comptes consolidés	Validation par les CAC du processus de contrôle	Nombre et degré de gravité des recommandations émises par les CAC Nombre de corrections imposées par les CAC	Dysfonctionnement		
TOP CLOTURE						

5.3. Les indicateurs de « Délai de production »

5.3.1. Quelques bonnes pratiques exprimées par le groupe

Les pratiques énoncées par les membres du groupe attestent d'une certaine maturité concernant le planning de clôture, qui regroupe les indicateurs de délai.

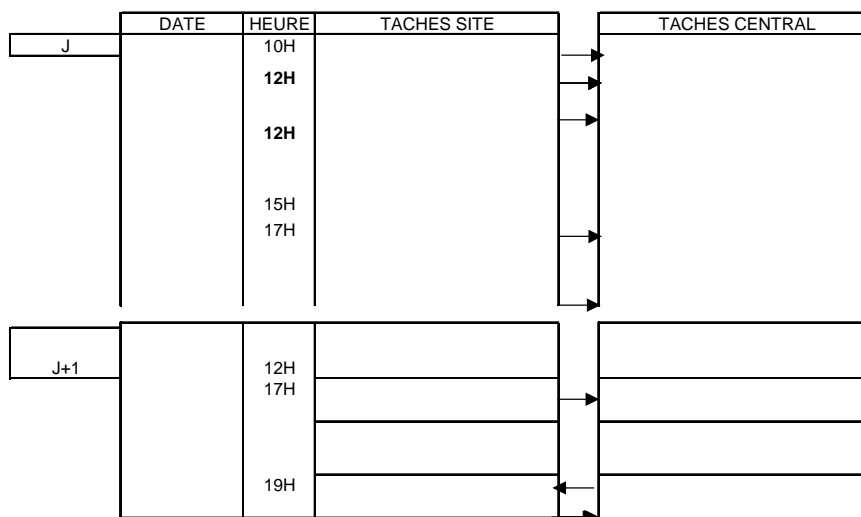
Justification de la pratique :

La mise au point du planning du processus de clôture est la première approche incontournable d'une démarche d'optimisation. En pratique, il est établi un diagramme PERT de l'enchaînement des travaux qui permet de mesurer la criticité des différentes opérations.

Le planning permet la déclinaison de l'objectif de délai par la définition de jalons pour chaque jour du processus de clôture, auxquels sont associées les « principales tâches » recensées et/ou les « dates de fin attendues des principales tâches ».

L'établissement d'un planning de suivi des délais par « tâche critique du processus » ou par « date de fin attendue » constituent deux bonnes pratiques complémentaires illustrées ci-après :

- ✓ **Recensement des « dates de fin attendues » par tâche participant à la clôture.**



- ✓ **Recensement des tâches par cycle et par journée de clôture**

CYCLE / JOURS	J	J + 1	J + 2
Clients / ventes		Enregistrements des provisions
Fournisseurs / achats	Génération des écritures d'abonne ...	Comptabilisation des CCA Comptabilisation des FNP	...
Immobilisations	Enregistrement des immobilisatio	Enregistrement des amortissements ...	
...			

Justification de la pratique :

Les tâches et les informations critiques étant identifiées, l'effort des partenaires amont du processus et de la fonction comptable doit être concentré sur les étapes-clés pour garantir un enchaînement fluide des travaux.

L'ensemble des tâches (ou les dates de fin attendues) sont ainsi associées à une journée de la période de clôture (en fonction d'un jour J de référence), de préférence par cycle pour en faciliter le suivi (comptabilité fournisseurs, comptabilité clients...).

Le vocabulaire lié au planning peut être propre à chaque entreprise (définition du jour J). De façon générale, le jour J+1 correspond au premier jour ouvré du mois.

Justification de la pratique :

A travers le planning de clôture, la fonction comptable doit mobiliser l'ensemble des partenaires du processus sur des objectifs précis, diffusés et explicites. C'est seulement par rapport à ces objectifs que l'efficacité de chacun peut être mesurée.

La planification des tâches est effectuée selon une précision qui dépend à la fois de la culture de l'entreprise et du niveau de maturité de la fonction comptable. L'une des meilleures pratiques exprimées par le groupe est un suivi du planning à l'heure pour identifier au plus tôt les éventuels retards, blocages, difficultés....

Justification de la pratique :

La clôture de certains groupes selon des délais très courts (J+5 par exemple) implique nécessairement l'établissement d'un planning extrêmement rigoureux avec un suivi de la réalisation des tâches précis.

L'exigence de la Direction Générale est souvent exprimée en fonction d'une date « butoir » précise, par exemple le 10 de chaque mois. Il appartient au responsable comptable de traduire chaque mois cette contrainte en jours ouvrés afin de tenir compte des particularités de certaines périodes (par exemple, le mois de mai).

Justification de la pratique :

Le planning établi et diffusé chaque mois focalise sur les particularités de la période : contraintes liées au type d'arrêté (mensuel, trimestriel, annuel) et réponses précises aux particularités du calendrier du mois (période de congés, jour férié, date d'inventaire...).

5.3.2. Le planning d'ensemble d'un groupe

La holding établit le planning prévisionnel d'ensemble pour répondre aux contraintes de délai exprimées par la Direction Générale.

Ce planning d'ensemble tient compte du modèle de clôture propre à chaque groupe afin que la holding ne subisse pas les aléas des filiales et unités opérationnelles. Il appartient à chaque filiale de décliner son propre planning prévisionnel sur cette base, y compris pour les unités opérationnelles qui lui sont attachées.

Justification de la pratique :

Le planning de clôture prévisionnel établi par la holding constitue la référence pour la construction des plannings détaillés pour les filiales et unités opérationnelles.

5.3.3. Le planning de la holding

Concernant le planning de clôture de la holding, les indicateurs de délai mesurent la performance au niveau de la réception des données, des traitements et de la mise à disposition des livrables (diffusion à la Direction Générale du résultat consolidé, reporting...).

Le suivi de la réalisation dans les délais de chacune des tâches (date et heure de réalisation, validée comme bonne) permet d'établir le planning « réalisé ».

Les indicateurs sont les suivants :

- indicateur de réalisation détaillé Filiale par Filiale du top de clôture validé : c'est un indicateur de satisfaction du type 1 pour satisfait et 0 pour en retard ;
- indicateur composite pour chacune des phases du processus :
 - « r » réception des données : nombre en % des réceptions de liasses bonnes dans le délai/ nombre de liasses ;
 - « t » traitements : nombre en % de jalons réalisés dans le délai/ nombre de jalons planifiés ;
 - « l » livraison: transmission résultat Groupe à DG 100% dans le délai, 0 hors délai.

5.3.4. Le planning de la filiale

Le planning prévisionnel de la filiale est la déclinaison du planning établi par le groupe.

Comme pour la holding, les indicateurs de délai mesurent la performance au niveau de la réception des données, des traitements et de la mise à disposition des livrables (top de clôture, reporting...).

Le suivi de la réalisation dans les délais de chacune des tâches (date et heure à laquelle elle a été finalisée, validée comme bonne) permet d'établir le planning « réalisé ».

Les indicateurs sont les suivants :

- indicateur de réalisation détaillé Unité par Unité du top de clôture validé : c'est un indicateur de satisfaction du type 1 pour satisfait et 0 pour en retard ;
- indicateur composite pour chacune des phases du processus :
 - « r » réception des données : nombre en % des tops de clôture dans le délai/ nombre d'Unités ;
 - « t » traitements : nombre en % de jalons réalisés dans le délai/ nombre de jalons planifiés ;
 - « l » livraison : top définitif liasse consolidation Filiale 100% dans le délai, 0 hors délai.

5.3.5. Le planning de l'unité opérationnelle

Le planning prévisionnel de l'unité opérationnelle est la déclinaison du planning « réalisé » par la filiale.

Pour l'établissement du planning « réalisé », les indicateurs de délai mesurent la performance au niveau de la réception des données, des traitements et de la mise à disposition des données en sorties (base de donnée validée pour chacun des cycles...).

Comme pour la holding et la filiale, il est primordial de suivre la réalisation dans les délais de chacune des tâches et de noter la date et l'heure de réalisation, validée comme bonne. De la sorte, est établi le planning « réalisé ».

Pour une unité opérationnelle donnée, les indicateurs sont les suivants :

- indicateur de réalisation détaillé pour chacun des fournisseurs de données : c'est un indicateur de satisfaction du type 1 pour satisfait et 0 pour en retard ;
- indicateur composite pour chacune des phases du processus :
 - « r » réception des données : nombre en % de données reçues bonnes dans le délai/ nombre de données attendues ;
 - « t » traitements : nombre en % de jalons réalisés dans le délai/ nombre de jalons planifiés ;
 - « l » livraison : top définitif clôture Unité opérationnelle 100% dans le délai, 0 hors délai.