

Le pilotage de la performance globale de l'entreprise et le Balanced Scorecard : Une revue de littérature

Performance management and the Balanced Scorecard : A literature review

RHERIB Nada

Doctorante

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales d'Agadir

Université IBN ZOHR

Laboratoire des études de recherche en économie et gestion

Maroc

nadarherib@gmail.com

EL AMILI OMAR

Enseignant chercheur

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales d'Agadir

Université IBN ZOHR

Laboratoire des études de recherche en économie et gestion

Maroc

o.elamili@uiz.ac.ma

ELLILOUA Hanane

Enseignant chercheur

Ecole Nationale des Sciences Appliquées de Berrechid

Maroc

hanane.ellioua@gmail.com

Date de soumission : 10/01/2021

Date d'acceptation : 22/02/2021

Pour citer cet article :

RHERIB.N & al. (2021) « Le pilotage de la performance globale de l'entreprise et le Balanced Scorecard : Une revue de littérature », Revue Internationale du chercheur « Volume 2 : Numéro 1» pp : 185 – 205

Résumé

Le rôle important du contrôle de gestion dans le pilotage et l'optimisation des performances des entreprises est incontestable, mais aujourd'hui ces outils traditionnels ne sont plus en mesure de fournir des informations utiles à l'entreprise. Cette faiblesse est due principalement à l'incertitude et la complexité de l'environnement, il devient de plus en plus important d'intégrer des dimensions sociales et environnementales. Dans ce sens, le Balanced Scorecard fait son apparition, cet outil développé par Kaplan et Norton afin de faire face à cette situation. L'originalité de ce type de tableau de bord se traduit par son intégration de trois axes (axe client, axe processus interne et axe apprentissage organisationnel) en plus de l'axe financier. Cet article expose comment le Balanced Scorecard appelé également Tableau de bord prospectif ou équilibré peut être ajusté pour piloter et mesurer le plus pertinemment possible la performance globale qui englobe les dimensions sociales et environnementales en plus de la dimension économique classique.

Mots clés : Contrôle de gestion ; Balanced Scorecard ; Mesurer ; piloter ; Performance globale

Abstract

The important role of management control in managing and optimising company performance is indisputable, however, the traditional tools are no longer able to provide useful information to the company. This weakness is mainly due to the uncertainty and complexity of the environment. It is becoming increasingly important to integrate social and environmental aspects. In this direction, the Balanced Scorecard makes its appearance, a tool developed by Kaplan and Norton to address this situation. The originality of this type of dashboard is reflected in its integration of three axes (customer axis, internal process axis and organizational learning axis) in addition to the financial axis. This article explains how the Balanced Scorecard, can be adjusted to pilot and measure overall performance as accurately as possible, encompassing social and environmental dimensions in addition to the traditional economic dimension.

Keywords : Management control ; Balanced Scorecard ; Measure ; pilot ; Global performance

Introduction

La complexité et l'incertitude de l'environnement ont contribué à l'évolution de l'entreprise. Aujourd'hui, l'entreprise n'est plus considérée comme un outil de production et de commercialisation ayant pour unique mission l'atteinte des objectifs financiers à court ou à moyen terme pour satisfaire ses actionnaires. Elle devient une entité qui a pour objectif en plus du bien-être de toutes ses parties prenantes, la durabilité et la pérennité de l'entreprise. La prise en compte des dimensions sociales et environnementales constitue désormais une préoccupation cruciale au sein des entreprises.

Le concept de la performance a également connu des évolutions dans le même sens que l'entreprise. Au début, la performance se limitait à une vision purement financière à court terme, elle est progressivement remplacée par une vision plus large, plus globale et tridimensionnelle de la performance (Reynaud, 2003). Par tridimensionnelle, Reynaud vise les trois dimensions économique, sociale et environnementale, donc la performance s'élargie pour prendre en considération la responsabilité sociétale de l'entreprise. Et c'est dans ce contexte qu'apparaît l'importance de faire évoluer et de développer les pratiques du contrôle de gestion pour assurer le pilotage de la performance multidimensionnelle.

En effet, les pratiques du contrôle de gestion traditionnel s'appuyaient uniquement sur les indicateurs et les outils financiers. Ils ne reflétaient pas la stratégie, mais plutôt les résultats finaux. Selon M. GUINDON « Pour que la performance organisationnelle puisse être améliorée, le système doit fournir des renseignements sur les éléments qui conditionnent le succès de l'organisation. Ces éléments peuvent être propres à un secteur d'activité. Pour être vraiment utiles, ils doivent toucher l'ensemble des éléments de l'organisation ». La mesure de la performance n'est plus suffisante, l'entreprise doit chercher à mesurer et à piloter sa performance.

Les chercheurs en science de gestion, depuis des années, étudient comment on peut adapter un outil de mesure et de pilotage de la performance de façon à ce qu'ils prennent en considération toutes les dimensions de la performance globale de l'entreprise. La majorité des chercheurs se sont concentrés sur le Balanced ScoreCard (Kaplan et Norton 1992), il semble l'outil le plus apte à insérer toutes les facettes de la performance globale.

Dans ce papier, nous allons établir le lien entre le Balanced Scorecard et le pilotage de la performance des entreprises. L'objectif de ce travail, est d'expliquer en premier lieu le concept de la performance globale ou organisationnelle ; son évolution d'une performance à

dimension unique purement financière à une performance multidimensionnelle comprenant la dimension économique, sociale et environnementale.

Ensuite, nous allons aborder le Balanced Scorecard, l'outil de contrôle de gestion développé par Kaplan et Norton pour piloter et mesurer les nouvelles facettes de la performance au sein de l'entreprise. Enfin, nous allons voir les différents outils du pilotage de la performance de l'entreprise, et le Balanced Scorecard comme modèle du pilotage.

Notre article a pour objectif de répondre à la problématique suivante :

Dans quelle mesure le tableau de bord prospectif contribue-t-il à la mesure et au pilotage de la performance globale de l'entreprise ?

1. Le concept de performance :

Depuis le début de l'ère industrielle, la performance est devenue un concept omniprésent dans la société. Elle est l'objectif principal des chefs d'entreprise. Ce concept a suscité l'intérêt de plusieurs chercheurs. Chacun a essayé de le définir selon son vécu et son expérience, mais les définitions des uns ont été rejetées par celles des autres. Les recherches concernant la performance n'ont donc pas abouti à une définition unanime et universelle.

1.1. Définitions :

Comme a été mentionné ci-dessus, le concept de la performance reste difficile à cerner et ambiguë. C'est un concept englobant et intégrateur. Cette ambiguïté a été confirmée en 2004, « Il s'agit bien d'une notion ambiguë maniée par des personnages ambigus ». (H. BOUQUIN, 2004,)

BOURGUIGNON a expliqué que dans le domaine de la gestion, la performance est un concept flou et polysémique ; « Le terme de performance est largement utilisé sans que sa définition fasse l'unanimité.

Ce fait reflète la polysémie du mot. En revenant aux origines étymologiques, on constate que le terme français et le terme anglais sont proches et signifient l'accomplissement pour évoquer par la suite l'exploit et le succès ». (A.BOURGUIGNON, 1995, 2000).

Par « polysémique » BOURGUIGNON veut montrer que le terme performance, peut permettre d'innombrables interprétations en fonction du contexte dans lequel il est employé. (Économique, social, sportif, etc..). Bourguignon a affirmé que la performance peut se définir « comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété

de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action)... » (BOURGUIGNON.A, 2000).

Donc la « performance » prend des sens variables ; mais que l'on peut rattacher à l'un des trois sens primaires ci-dessous :

- ❖ La performance est succès. Ce premier sens contient un jugement de valeur, au regard d'un référentiel, qui représente la réussite du point de vue de l'observateur
- ❖ La performance est résultat de l'action. Ce deuxième sens ne contient pas de jugement de valeur. (Bouquin, 1986)
- ❖ La performance est action. Dans ce sens très rare en français, la performance est un processus et non un résultat qui apparaît à un moment donné dans le temps. (Baird, 1986)

La performance n'existe que lorsqu'elle peut être mesurée, et cette mesure ne peut en aucun cas se limiter à la connaissance d'un résultat (Lebas ,1995). Alors, on évalue les résultats atteints en les comparant aux résultats souhaités ou à des résultats étalons (Bouquin, 2004). Dans ce contexte, l'évaluation de la performance peut être assimilée au « benchmarking » ¹.

« La performance de l'entreprise peut se définir comme le degré de réalisation du but recherché » (Machesnay, 1991). L'analyse des buts fait apparaître trois mesures de la performance :

- L'efficacité : le résultat obtenu par rapport au niveau du but recherché.
- L'efficience : le résultat obtenu par rapport aux moyens mis en œuvre.
- L'effectivité : le niveau de satisfaction obtenu par rapport au résultat obtenu.

1.2. De la performance financière à la performance globale :

L'évaluation de la performance de l'entreprise s'est longtemps basée sur les résultats financiers à travers les indicateurs financiers et spécialement le critère de rentabilité des investissements (ROI)². Mais ces dernières années, il s'est avéré que l'angle financier ne

¹ Le Benchmarking est une démarche bien spécifique destinée à comparer son entreprise, son organisation et ses processus avec ses partenaires et, dans le meilleur des cas, avec ses concurrents

² ROI : Return on Investment, il permet de comparer des investissements en prenant en compte l'argent investi et l'argent gagné (ou perdu)

permet pas de refléter la véritable performance de l'entreprise. Les indicateurs financiers ne sont plus suffisants pour évaluer la performance des organisations.

Comme nous l'avons mentionné dans notre analyse antérieure, le concept de la performance est multidimensionnel et ne peut être étudié en se focalisant sur un seul angle de recherche. La performance est passé donc d'un schéma uniquement financier, à un schéma regroupant plusieurs approches : sociale, environnementale etc. C'est dans ce contexte que la performance globale ou organisationnelle a fait son apparition.

1.2.1. La performance financière

La performance financière est un attribut mesurable et observable qui permet de définir la qualité d'un produit ou d'un service. En effet, les critères d'appréciation de la performance financière varient selon les auteurs, il en est de même pour ses indicateurs et déterminants. La performance financière de l'entreprise dépend de la gestion des ressources financières à la disposition de l'entreprise. Cette gestion conditionne la rentabilisation des fonds investis à l'origine et le renouvellement des opérations les plus profitables à l'entreprise.

Selon Guérard S. (2006), la performance financière pourrait être définie comme étant la réalisation d'une bonne rentabilité, d'une croissance satisfaisante, et de création de valeurs pour l'actionnaire. La performance financière vise à assurer la stabilité du financement de l'entreprise afin de recourir le moins possible à des crédits.

Il convient d'ajouter que la performance financière est étroitement liée à la gouvernance de l'entreprise ³. Comme le confirme Miloud (2003), ⁴ une mauvaise gouvernance peut impacter négativement sur la performance financière de l'entreprise.

La bonne gouvernance permet d'établir une plus large responsabilisation, une meilleure gestion et un meilleur contrôle de l'entreprise (corporate governance) et d'établir un comportement responsable au sein de l'entreprise.

1.2.2. La performance globale

« Le débat sur la performance a invité les entreprises à compléter les critères de gestion exclusivement financiers et économiques par des mesures décrivant d'autres aspects de leur fonctionnement ». (El Yanboiy et al,2019).

³ L'ensemble des règles qui déterminent la manière dont une entreprise est gérée et contrôlée.

⁴ Miloud, T. (2003), « Introductions en bourse, la structure de propriété et la création de valeurs ». Presses Universitaires de Louvain, p. 202

Pour Brulhart et Moncef (2010)⁵, il existe plusieurs limites aux indicateurs financiers qui ne rendent compte que d'une vision à court terme de la performance. Pour eux, ces indicateurs ne proposent qu'une vision synthétique de la performance globale de l'entreprise et ne considèrent pas les éléments intangibles de la valeur de l'entreprise.

C'est au début du 20^{ème} siècle que la notion de la performance s'élargit pour prendre en considération la responsabilité sociale ou la responsabilité sociétale envers les parties prenantes de l'entreprise (ONG, Fournisseurs, Actionnaires, Pouvoirs publics, etc.). La notion de la performance globale a émergé de l'Europe avec l'apparition du développement durable, mais ses origines résident dans des notions un peu plus anciennes à savoir la responsabilité sociale (RSE).

La responsabilité sociale des entreprises n'est pas une question qui n'a émergé que récemment, mais plutôt la réémergence d'un problème aussi vieux que la discipline de la science de la gestion, sous une forme actualisée (ILMEN.F, 2020)

Le concept de la responsabilité sociétale de l'entreprise est l'œuvre de Bowen (1953 aux Etats Unis) dans son ouvrage « Social Responsibilities of the Businessman ». Il a défini la RSE comme « une série d'obligations entraînant une série de politiques, de décisions et de lignes de conduite compatibles avec les objectifs et valeurs de la société » (Germain, Trébucq, 2004, p. 36).

Cette définition va bien évidemment connaître des évolutions au fil du temps. « La Responsabilité sociétale des entreprises renvoie aux décisions et actions prises par les dirigeants pour des raisons qui vont au-delà des seuls intérêts économiques ou techniques ». (Keith Davis, 1960).

Carroll quant à lui, a défini la notion de responsabilité sociétale comme « ce que la société attend des organisations en matière économique, légale, éthique et discrétionnaire ». (Carroll, 1979). Il estime ainsi que la performance économique de l'entreprise est sa première responsabilité ; l'entreprise doit être en mesure de dégager un profit des produits et services qu'elle propose aux consommateurs.

La deuxième responsabilité de l'entreprise est légale ; l'entreprise doit réaliser ses objectifs économiques dans un cadre légal. Ensuite la responsabilité éthique. Cela exige de l'entreprise

⁵ Brulhart F., Moncef B. (2010) "L'impact des pratiques de SCM sur la performance de l'entreprise: une étude empirique dans le contexte français", Finance, Contrôle et Stratégie (FCS), Vol.13, N°1, pp. 33-66

le respect des droits des parties prenantes. Et enfin, la responsabilité discrétionnaire, et c'est une responsabilité laissée au libre choix des entreprises sans obligations légales ou éthiques. Ce principe relève du volontariat où la décision de s'engager ou non dans les activités sociétales revient à l'entreprise (ex. Contributions philanthropiques, donations aux œuvres de charité etc.)

Carroll en 1991 a établi une nouvelle conceptualisation de la responsabilité sociale des entreprises sous la forme d'une pyramide avec la responsabilité économique comme base du modèle suivie des responsabilités légales et éthiques et enfin la responsabilité philanthropique au sommet de la pyramide.

L'approche Européenne de la responsabilité sociale des entreprises quant à elle, met en pratique la notion du développement durable pour les entreprises. Le développement durable et la RSE sont deux concepts de niveaux différents.

Tandis que le premier, est macroéconomique, il remet en cause les entreprises dans leurs finalités, dans la conception de leurs organisations, en leur fournissant les principes qui conditionnent leurs activités économiques, le second constitue les modalités de réponse des entreprises aux défis sociétaux au niveau microéconomique (Capron, Quairel, 2007).

Le développement durable dans les entreprises est généralement représenté par un triangle pour souligner les trois objectifs recherchés : le premier est économique (création de richesses pour tous à travers des modes de production et de consommations durables), le deuxième est écologique (préservation et gestion des ressources) et le dernier est social (égalité et participation de tous les groupes sociaux). Le principe du développement durable est d'équilibrer ces trois dimensions pour éviter que la poursuite d'un objectif se fasse au détriment des deux autres.

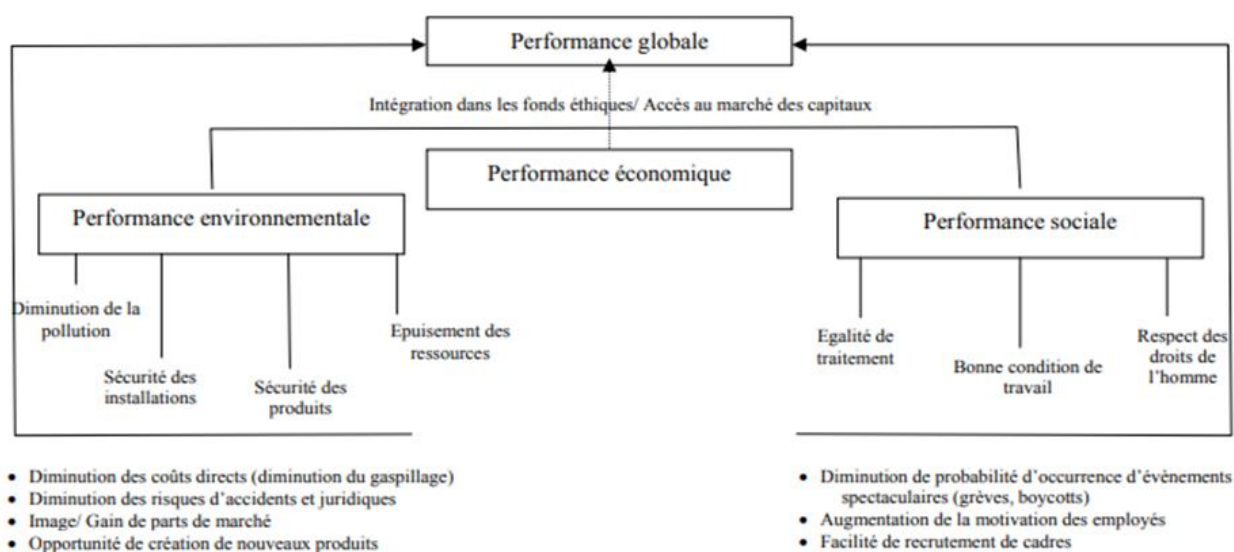
C'est dans ce contexte, que la notion de la performance globale a émergé. Les premiers travaux dans ce domaine remontent en 1997 au groupe de travail du Commissariat Général du Plan, la performance globale a été définie « comme une visée (ou un but) multidimensionnelle, économique, sociale et sociétale, financière et environnementale, qui concerne aussi bien les entreprises que les sociétés humaines, autant les salariés que les citoyens » (Marcel Lepetit⁶, 1997). Cette performance se définit par des indicateurs

⁶ Marcel Lepetit, consultant en organisation et expert de comités d'entreprise au Cabinet Développement social et organisation Consultants, a contribué au groupe de travail du Commissariat Général au Plan (CGP) en 1997 sur la performance globale.

multicritères et multi-acteurs, plutôt que par une mesure en quelque sorte unique. Désormais, il est nécessaire de considérer et d'évaluer les rapports que les entreprises entretiennent, non seulement avec leur environnement naturel mais aussi avec leur environnement sociétal (Capron et Quairel, 2005).

« L'évaluation de cette performance sort de la vision classique de l'entreprise (vision shareholder), responsable de ses performances financières envers les seuls actionnaires, pour adopter une vision de l'entreprise encadrée dans la société et ayant à rendre compte de ses comportements en matière sociale et environnementale à une multitude de parties prenantes (vision stakeholder) » (Capron, Quairel, 2004). Reynaud propose de décomposer la performance globale de l'entreprise en deux catégories : la performance économique et la performance socio-environnementale (ou sociétale). À partir de cette décomposition, l'évaluation de la performance de l'entreprise ne pourra se faire sans prendre en compte les paramètres sociaux et environnementaux et mesurer leurs performances respectives (figure 1).

Figure N°1 : Décomposition de la performance globale de l'entreprise



Source : (Reynaud, 2003)

2. Le tableau de bord prospectif

2.1. Historique

Le tableau de bord prospectif est né d'une remise en cause de la performance orientée exclusivement vers les résultats financiers. Les entreprises possédaient uniquement des tableaux de bord budgétaires et financiers.

L'expression « Tableau de bord prospectif » est apparue sous la plume des deux auteurs ; R.Kaplan et D.Norton au début des années 1990. Ils ont évoqué la partie de validité et de pertinence du contrôle de gestion puisqu'il n'était centré que sur les performances financières (Kaplan et Norton, 1992, 1996).

Des études empiriques entre 1984 et 1992 ont été menées dans ce sens par Kaplan et Norton, ils ont développé un outil qui intégrait aussi bien les dimensions financières que les dimensions non financières.

Les mesures financières permettaient d'appréhender les effets d'actions déjà entreprises alors que les mesures non financières permettaient d'anticiper ce qui pourrait être la performance future de l'entreprise. Ce type de tableau de bord à un aspect prospectif ce qui veut dire qu'il cherche à appréhender non seulement les performances passées mais également les facteurs-clés de la performance future.

2.2. Caractéristiques et fonctions :

Kaplan et Norton présentent le tableau de bord prospectif comme un outil qui formule la stratégie, la communique, fixe les objectifs et met en cohérence les initiatives des acteurs pour atteindre un objectif commun et contrôler la stratégie. Selon les deux chercheurs, pour percevoir et déceler la performance globale il faut répondre à quatre questions (Figure 2).

2.2.1. Que faut-il apporter aux actionnaires ?

La dimension financière de la performance est la réponse à cette première question. Le but est de mettre l'accent sur les interactions entre les résultats financiers et l'exécution de la stratégie.

2.2.2. Que faut-il apporter aux clients ?

La réponse à cette deuxième question correspond à la satisfaction des clients. Ce concept est considéré comme une variable importante du succès stratégique.

2.2.3. Quels sont les processus essentiels à la satisfaction des actionnaires et des clients ?

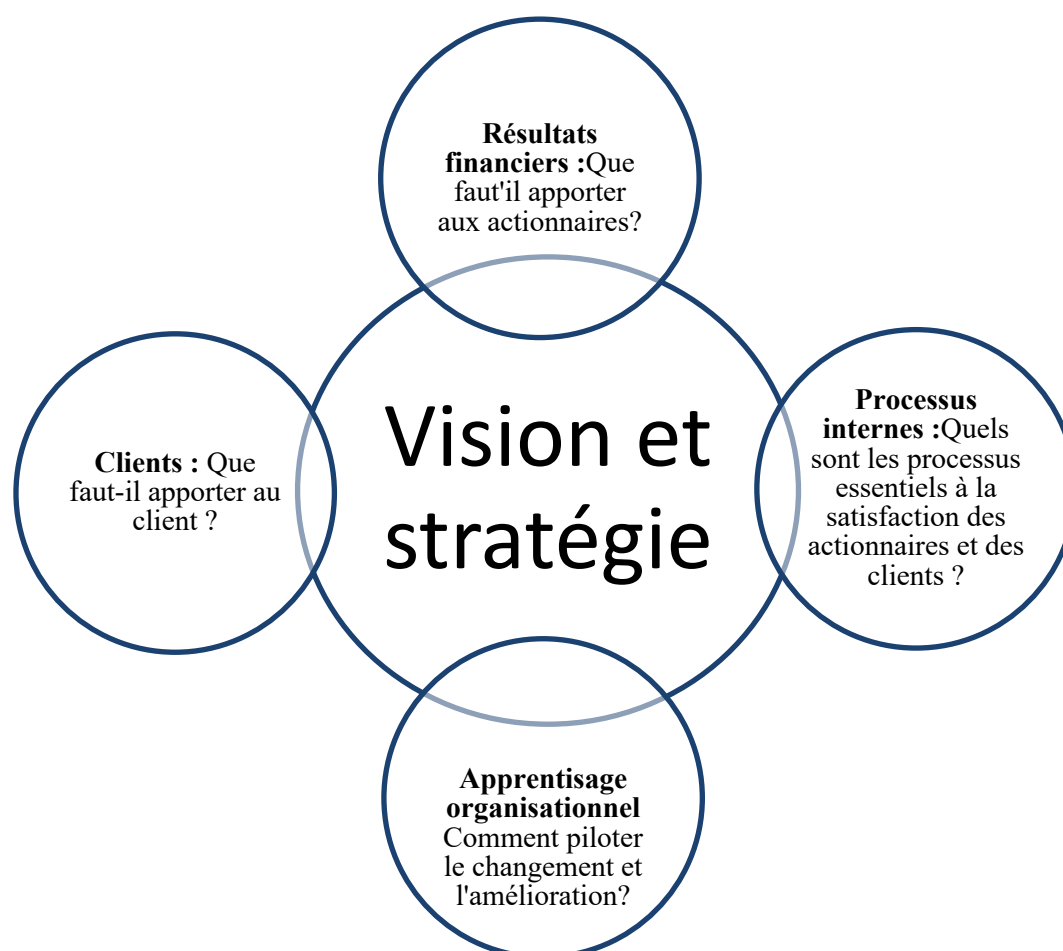
La réponse à cette question correspond aux enjeux internes de la performance. Le tableau de bord prospectif doit refléter la capacité de l'entreprise à innover. Il doit révéler des processus

durables et primordiales dans la performance financière et la satisfaction des clients. (Berland et De Rongé, 2010).

2.2.4. Comment piloter le changement et l'amélioration ?

La réponse est généralement associée à la dimension ressources humaines. L'entreprise cherche à analyser ses capacités d'apprentissage organisationnel sur le long terme en observant trois éléments : les Hommes, les systèmes et les procédures.

Figure N°2 : Balanced Scorecard



Source : Kaplan R. S. et Norton D. P. (1996), The balanced Scorecard, Harvard business School Press, p. 21

Le tableau de bord prospectif doit assurer la cohérence de ses quatre axes principaux : l'axe « finance », l'axe « client », l'axe « processus interne » et enfin l'axe « apprentissage organisationnel ».

❖ **Axe financier :**

Cet axe mesure le niveau de la performance financière de l'entreprise. Il doit répondre aux objectifs financiers de l'entreprise à long terme. La performance financière est une mesure de performance ex-post, puisqu'elle suppose que la période de référence soit écoulée pour analyser les résultats obtenus. En général, les objectifs financiers portent sur la rentabilité mesurée par exemple par le bénéfice d'exploitation, le retour sur les capitaux engagés, ou encore par la valeur ajoutée économique (EVA). Ils peuvent également viser une croissance du chiffre d'affaires, la génération des flux de trésorerie, la réduction des coûts, l'augmentation des marges, etc.

❖ **Axe clients :**

Il mesure la satisfaction présente ou future du client. L'axe client identifie les segments de marché qui constituent la cible de l'entreprise et vise à créer de la valeur pour le client. Cette valeur peut être obtenue par diverses caractéristiques (J.P.Brechet et P.Mervellec, 1999), ou fonctionnalités (P.Lorino, 1995) pour lesquelles un client ou un groupe social sont prêts à payer un prix. Kaplan et Norton proposent trois stratégies pour se différencier du marché :

- L'excellence opérationnelle : L'entreprise cherche à trouver la combinaison optimale entre la qualité, le prix et la facilité d'achat.
- La supériorité produit : L'entreprise pousse ses produits dans un territoire inconnu.
- L'intimité client : L'entreprise connaît les clients auxquels elle vend ses produits et ses services.

❖ **Axe processus internes :**

Il s'agit de s'interroger sur les processus essentiels qui contribuent durablement à assurer un avantage concurrentiel à l'entreprise. Les processus identifiés par R.Kaplan et D.Norton sont des processus stratégiques. Ils combinent des ressources, des capacités et des compétences afin de reproduire un résultat ayant de la valeur pour un client extrême (J.C.Tarondeau, 1998 ; J.P.Brechet et P.Mervellec, 1999).

Deux processus sont mis en avant dans cet axe : processus d'innovation et processus d'après-vente. Ces processus sont négligés souvent dans l'analyse comptable. Concernant le processus d'innovation, il se caractérise par l'identification des besoins nouveaux des clients et la création du produit ou du service. Le processus d'après-vente peut être suivi à partir d'indicateur de coût, de qualité et de délai. La réalisation des processus internes nécessaires à

l'atteinte des objectifs externes (satisfaction des clients et actionnaires), requiert la mise en œuvre de moyens et constitue le quatrième et dernier axe du tableau de bord prospectif.

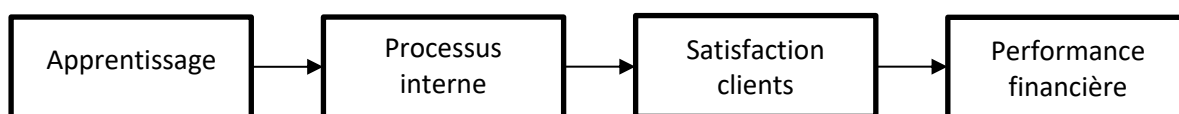
❖ **Axe apprentissage organisationnel :**

Cet axe mesure la gestion des moyens humains et les savoirs en vue d'atteindre les objectifs stratégiques. Il traduit les moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs de performance des trois premiers axes et générer une croissance à long terme. Pour les auteurs, les stratégies d'apprentissage sont le point de départ de tout changement à long terme. Nous distinguons trois types d'objectifs :

- Les compétences stratégiques : la connaissance dont le personnel a besoin pour soutenir la stratégie.
- Les technologies stratégiques : les systèmes d'informations, les bases de données, les outils pour la promotion de la stratégie.
- L'ambiance favorable à l'action : les changements nécessaires à la responsabilisation et la motivation des employés.

Ces quatre axes sont reliés par une chaîne de causalité (figure 3) ; la performance financière est considérée comme l'objectif ultime conditionnée par la satisfaction des clients qui à son tour dépend de la bonne organisation des processus internes. Ces derniers reposent sur la pleine motivation des participants et des systèmes d'information performants.

Figure N°2 : La chaîne de causalité au sein du Balanced Scorecard



Source : Giraud, Saulpic et Bonnier, 2008

3. Le pilotage de la performance par le tableau de bord prospectif

3.1. Le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance

D'après DEMEESTERE⁷ « le pilotage est une démarche de management qui relie la stratégie et l'action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes

⁷ René Demeestère, Philippe Lorino et Nicolas Mottis (2002), Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, Nathan

d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion. Ces outils constituent le contrôle de gestion. Le pilotage vise l'exécution d'un certain nombre d'actions en vue d'atteindre les objectifs fixés par l'entreprise. Ce concept exige d'avoir les capacités d'anticipation, d'innovation, de création et de communication » (René Demeestère, et al., 2002).

La complexité et la turbulence de l'environnement des entreprises, ont mené à un contrôle essentiellement axé sur la mesure des performances. De nouveaux besoins en mesure et en pilotage de l'organisation ont fait leur apparition, ces derniers ne sont pas pris en compte par le contrôle de gestion classique centré sur le calcul des coûts et la mesure des écarts. Par nouveaux produits, on parle de la qualité des produits, des délais de production, de la satisfaction des clients etc.

Le contrôle de gestion est un outil essentiel de pilotage de la performance. Il permet la préparation en amont, (élaboration du budget, fixation des objectifs et l'allocation des moyens) en cours d'action (vérifier que le gestionnaire tient « le bon cap » et prendre des mesures correctives si nécessaires) et enfin d'action (mesure de l'atteinte des objectifs).

Donc le contrôle de gestion consiste à piloter l'atteinte de tous ces objectifs, « la fonction première du contrôle de gestion n'est pas d'exercer une surveillance coercitive sur les membres de l'entreprise, mais de plutôt piloter l'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation » (Giraud F et al, 2005).

Nous pouvons résumer les outils de pilotage de la performance en trois principales catégories :

3.1.1. Les outils prévisionnels : Ce type d'outils a pour objectif d'orienter le choix des axes stratégiques de l'entreprise, des objectifs généraux et la détermination des hypothèses économiques. Il existe deux grandes catégories de systèmes prévisionnels :

- ❖ **Le plan :** Il est orienté vers le pilotage à moyen et à long terme, il permet de passer d'une réflexion générale sur les métiers et les stratégies, à une formalisation des objectifs et des actions. On distingue généralement :
 - a) Le plan stratégique : qui sert à définir à long terme (de 5 à 10 ans) et formaliser la vocation de l'entreprise, son objectif global, ses métiers et les stratégies adoptées vis-à-vis des concurrents.

b) Le plan opérationnel : il vise le moyen terme (de 2 à 5 ans) et comprend :

- Le programme des investissements techniques commerciaux ou financiers (plan d'investissement).
- Les modes de financement retenus pour compléter l'autofinancement (plan de financement).
- Des comptes de résultats prévisionnels.

❖ **Le budget** : Il constitue l'ensemble des objectifs retenus pour l'exercice qui suit celui en question, en matière d'investissements (budget d'investissements) et d'exploitation (budget d'exploitation). Une attention particulière doit être accordée aux encaissements (recettes), décaissements (dépenses) et prévisions (budget de trésorerie).

3.1.2. Les outils de suivi de la réalisation : L'objectif de ce type d'outil est de mesurer et analyser les performances à posteriori. Ils permettent de comparer les résultats aux objectifs, d'interpréter les écarts et de prendre des mesures correctives. Plusieurs instruments peuvent être utilisés :

❖ **La comptabilité générale** : Elle permet de déterminer le résultat d'une période grâce aux comptes de résultats ainsi que la situation du patrimoine en fin de période par le biais de bilan. La comptabilité générale est considérée comme un outil de base pour le pilotage d'une entreprise car, elle permet d'identifier des notions importantes telles que la valeur ajoutée et le résultat avant impôt. (TOUCHER & LOULID ,2020)

❖ **La comptabilité analytique** : C'est grâce à la comptabilité analytique que les performances internes d'une entreprise peuvent être mises en œuvre (par produit, par fonction ou par département). Elle permet de déterminer les coûts, les prix de revient et les résultats qui vont permettre par la suite de prendre les meilleures décisions.

❖ **Le contrôle budgétaire** : Le suivi budgétaire a pour objectif principal, la comparaison des réalisations aux prévisions. Il permet de constater les écarts et d'analyser leurs causes et origines pour prendre les mesures correctives adéquates. Certes, la gestion budgétaire représente l'outil incontournable pour le pilotage des actions mises en œuvre dans l'entreprise, mais elle présente un inconvénient lié à la

lenteur de fourniture des informations et au volume important de cette dernière, alors que les impératifs de la gestion actuelle imposent des capacités de réaction rapide.

- ❖ **Le Reporting :** C'est la conception des rapports de synthèse. Le but principal est de faire remonter les informations vers la Direction Générale ou la maison mère dans l'optique d'une aide à la décision. L'information doit être pertinente, normalisée et synthétique. Elle doit être facile à interpréter par tous, chose qui facilitera les réactions et la mise en place d'actions correctrices efficaces.
 - ❖ **Le calcul des coûts :** Il comprend trois principales méthodes ; celle des coûts complets qui répartie l'ensemble des charges de l'entreprise en charges directes (directement imputables à un produit) et charges indirectes (qui nécessitent une répartition avant affectation au produits). Le coût complet est le coût de revient des produits. Ensuite la méthode des coûts partiels, cette méthode répartie l'ensemble des charges de l'entreprise en charges variables et en charges fixes. La méthode des coûts partiels permet de dégager les marges des produits vendus. Et enfin, la méthode des coûts cibles, cette méthode est une démarche globale de l'optimisation du processus de développement d'un produit, tout au long de son cycle de vie.
 - ❖ **Le tableau de bord :** Les tableaux de bord sont les instruments de pilotage à court terme dirigé vers l'action, ils comportent un nombre limité d'indicateurs clairs et pertinents. Ces derniers peuvent être financiers, physiques et/ou qualitatifs. Par leur aspect synthétique, les tableaux de bord attirent l'attention des responsables et améliorent ainsi la prise de décision.
- 3.1.3. Les outils d'appui :** Ce sont les outils et les méthodes d'analyse, ayant pour objectif d'aider le manager lors de la mise en œuvre d'actions correctives. Ils constatent les performances et tendent à fournir des explications. Parmi ces outils, on cite :
- ❖ **Le Reengineering :** Il permet la reconfiguration d'une fonction ou des processus afin d'améliorer la qualité du service rendu au client. C'est une remise en cause fondamentale et une redéfinition radicale des processus opérationnels pour obtenir des gains spectaculaires dans les performances critiques que constituent aujourd'hui les coûts, la qualité, le service et la rapidité.

- ❖ **Le Benchmarking** : C'est un processus continu de recherche, d'analyse comparative, d'adaptation et d'implantation des meilleurs pratiques pour améliorer la performance des processus dans une organisation.

3.2. Le Balanced Scorecard et le pilotage de la performance

Le pilotage de la performance est fortement lié à la notion de pilotage stratégique qui consiste, en pratique, à mettre à la disposition de la direction de l'entreprise un nombre limité d'indicateurs variés, financiers et non financiers, à court et long terme, regroupés de façon à aider les dirigeants dans leurs prises de décisions stratégiques. La plupart des écrits théoriques sur le sujet utilisent comme fondement le modèle de tableau de bord prospectif (Kaplan et Norton, 1996).

La vocation du tableau de bord est d'aider au pilotage de l'entreprise et de favoriser l'action qui semble particulièrement pertinente.

A l'image de l'orientation préconisée par certains (Drucker, 1990 ; Nanni, Dixon et Vollman, 1992 ; Shank et Govindarajan, 1993), le tableau de bord incorpore des données de natures diverses en s'appuyant sur des indicateurs financiers, mais également des indicateurs qualitatifs (Savall et Zardet, 1992), et des indicateurs physiques en prise directe avec les problématiques opérationnelles (Fallery, 1983).

En accord avec la définition de tableau de bord prospectif que nous avons présenté antérieurement, les tableaux de bord prospectifs ont été conçus comme un nouvel outil de pilotage de la performance. Ils représentent les facteurs clés de succès et sont déclinés à l'aide de variables d'action et de résultat, de nature financière et non financière, quantitative et non quantitative, avec une orientation à court terme et à long terme.

« Le tableau de bord est un outil de gestion permettant de présenter de manière structurée des indicateurs et des informations utiles au pilotage de l'entreprise et à la déclinaison de sa stratégie » (Berland, 2009). Le Balanced scorecard offre un contrôle large qui peut s'étendre à l'ensemble des dimensions de l'entreprise (technique, économique, stratégique, humaine, environnementale). Contrairement aux systèmes budgétaires et comptables qui reposent totalement sur une modélisation financière de l'activité de l'entreprise axée sur le contrôle du processus d'appauvrissement ou d'enrichissement.

Conclusion

Le but de ce papier est de montrer les difficultés liées à la mesure de la performance globale. Ce concept flou et ambigu considéré par la majorité des chercheurs comme la réunion de plusieurs performances à savoir la performance économique, sociale et environnementale d'une entreprise.

L'intégration des éléments sociales et environnementales dans la mesure de la performance doit être mieux définie et mieux précisée. D'après les recherches faites autour de ce sujet, il s'est avéré que le Balanced Scorecard est l'outil le mieux adapté à cette évolution du concept de la performance.

Le Balanced Scorecard ne se contente pas uniquement de la mesure de la performance mais de son pilotage également. Ce type de tableau de bord intègre des mesures financières qui témoignent des actions déjà entreprises, et des mesures immatériels qui porte sur la satisfaction des clients, l'innovation et l'apprentissage et les processus internes de l'entreprise.

BIBLIOGRAPHIE

- Afzaoui , M. A. & El Hammoumi , Z. (2020). Les dispositifs du contrôle de gestion en matière de pilotage de la performance globale. Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit
- Baba, S., Moustaquim, R. & Bégin, É. (2016). Responsabilité sociale des entreprises : un regard historique à travers les classiques en management stratégique. VertigO, Volume 16, Numéro 2, Septembre 2016
- BERLAND, N. (2009), Mesurer et piloter la performance, e-book, p.18
- BOUAMAMA, M. (2015), " Nouveaux défis du système de mesure de la performance : cas des tableaux de bord ". Gestion et management , Université de Bordeaux, 2015.
- BOUQUIN, H. (2004), Le contrôle de gestion, 6 ème éd., PUF, Paris.
- BOURGUIGNON, A. (1995), " Peut-on définir la performance ? ", Revue Française de Comptabilité, juillet- août, pp. 61-66.
- BOURGUIGNON, A. (2000), " Performance et contrôle de gestion ", Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Ed. Economica, pp. 931-941.
- Broche Karima, Capron Michel & Quairel Françoise, « Grands projets et exercice de la responsabilité globale : les études d'impact social », Management & Avenir, 2005/1 (n° 3), p. 121-151.
- Cherkaoui Benslimane, M. & EL ANSARI, M. (2020). La performance globale : Mesure et Pilotage : Une revue de littérature. Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit ,
- Christophe Germain & Stéphane Trebucq (2012). La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions. Semaine sociale Lamy, Editions Lamy/Wolkers Kluwer France, 2004, pp.35-41.
- Crutzen, Nathalie & Didier vVan Caillie. « Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise. Quelques pistes d'adaptation des outils existants », Humanisme et Entreprise, vol. 297, no. 2, 2010, pp. 13-32
- DEMEESTER René , Philippe Lorino & Nicolas Mottis (2004), « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise ». Edition Dunod
- Franck Brulhart & Btissam Moncef (2015). L'impact des pratiques de SCM sur la performance de l'entreprise : une étude empirique dans le contexte français. Finance Contrôle Stratégie, Association FCS, 2010, 13 (1), pp.33-66.

- Françoise Quairel & Michel Capron, 2007. "Responsabilité sociale d'entreprise," Post-Print halshs-00150864, HAL.
- Guérard, S. (2006), Regards croisés sur l'économie mixte : Approche pluridisciplinaire. Droit public et droit privé. Le Harmattan, Paris, France, 423p.
- Ilhame Hakmaoui & Abdellatif Loukili (2016). La dynamique des systèmes de pilotage de la performance globale entre dissociation et intégration : Etude comparative. Xème Conférence Internationale : Conception et Production Intégrées, Décembre 2015, Tanger, Maroc.
- ILMEN,F & BENCHEKROUN AIBOUD, B. (2020). L'audit qualité, social et environnemental un outil de pilotage de la performance globale : étude exploratoire des entreprises exportatrices du secteur agroalimentaire. Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit
- ILMEN. F.(2020) « Etude de causalité entre les déterminants des indicateurs de la Responsabilité Sociale des Entreprises et le pilotage de la performance globale: proposition d'un modèle explicatif», Revue Française d'Economie et de Gestion «Volume 1: Numéro 4» pp: 273-291
- Jean-Francis ORY (2015): « Contrôle et pilotage de la performance globale des universités. Une approche par les parties prenantes : l'exemple du développement durable » Présentée et soutenue publiquement le 19 novembre 2015
- Kaplan, R. & Norton D. ,(1996b).The Balanced Scorecard, Harvard Business Press
- Kaplan, R. & Norton, D. (1996a). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, Harvard Business Review, January-February, p. 75-85.
- KAPLAN, R. & NORTON, D. (2003), Le tableau de bord prospectif, Éditions d'Organisation, Paris.
- Lebas, M. (1995), « Oui, il faut définir la performance », Revue Française de Comptabilité, juillet- août, pp. 66-71.
- Marchesnay, M. (1991), La PME : une gestion spécifique, Économie rurale, Vol. 206, N° 1, pp. 11-17.
- MEGZARI, L., EL YANBOIY, N. & HEMMI.M. (2020). Balanced scorecard et pilotage de la performance : État de l'art. Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit ,
- Morin, E. M., Guindon, M. & Boulianne, E. (1996). Les indicateurs de performance. Ordre des comptables généraux licenciés du Québec, Guérin.



- REYNAUD, E. (2003). Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique . Journée AIMS, Atelier Développement Durable, ESSCA Angers
- TOUCHER , O. ., & LOULID , M. (2020). Du tableau de bord classique au tableau de bord prospectif . Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit ,
- ZIAN H. (2013), " Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances » Thèse de doctorat en gestion UNIVERSITÉ MONTESQUIEU - BORDEAUX IV