

Introduction du chapitre 2

Dans le cadre de la nécessité de la performance au niveau des entreprises, les recherches en matière de sciences de gestion étaient, pour long terme, orientées vers les outils de pilotage de la performance. Le pilotage de la performance est considéré comme étant : « un processus dynamique qui comprend deux grandes étapes : la planification et l'analyse ex post des résultats. Cette dynamique assure deux fonctions : la régulation et l'apprentissage. »¹

Cette définition ressemble en grande partie du contrôle de gestion qui désigne « un processus de pilotage de la performance, exercé par les responsables opérationnels d'une entreprise avec l'appui de leur contrôleur. C'est une démarche managériale. »²

Evidemment, le pilotage de la performance vient d'être dénommer en contrôle de gestion. Pour R. Anthony, dit le père fondateur du contrôle de gestion³, « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficacité, efficacité et pertinence, pour réaliser les objectifs de l'organisation. »⁴

Selon Anthony, le contrôle de gestion désigne le processus ayant pour vocation la performance de l'entreprise (réaliser les objectifs de l'organisation).

A l'époque contemporaine, le management de la performance est la nouvelle vision du contrôle de gestion en remplaçant celle d'un outil au service de la stratégie. Par conséquent, les outils du contrôle de gestion (désormais les outils de pilotage de la performance) trouvent leur chemin d'évolution. Il appuie principalement, sur :

- Le contrôle budgétaire (section1), émergé dès les années 1920 au sein de Dupont de Nemours. Il est considéré pour long temps comme étant la pierre angulaire du contrôle de gestion et du pilotage de la performance;
- Les tableaux de bord de gestion (section 2), émergés à partir des années 1950, et confondus souvent avec le reporting financier ;
- Les tableaux de bord stratégique (section 3) ; appuyant sur les travaux de Johnson et Kaplan, en 1987, dont ils ouvrent les portes sur d'autres mesures de la performance de l'entreprise (plusieurs modèles peuvent être cités à l'instar du tableau de bord équilibré choisi comme exemple au cours de ce chapitre).

¹ François Giroud et autres, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, 2^{ème} édition, Paris, 2004, p19.

² Ibid, p7.

³ Voir: Z. Châari, l'impact de l'utilisation des tableaux de bord de gestion sur la satisfaction des dirigeants, 2010.

⁴ Z. Châari, l'impact de l'utilisation des tableaux de bord de gestion sur la satisfaction des dirigeants. publié dans "la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité", le 30-09-2010, p6

Section 1: Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire ou l'ensemble budget-suivi est le premier pas vers le pilotage de la performance financière de l'entreprise. Au fil des ans, il n'a pas gardé la même importance dans le champ du contrôle de gestion, mais il est considéré comme étant une pièce maîtresse dans la gestion, et ce pour longtemps. Evidemment, Emergé dès les années 1920 au sein de Dupont même avant bien le contrôle de gestion, le contrôle budgétaire repose, avant tout, sur des objectifs bien déterminés (le budget) et, par la suite, de justifier le suivi des réalisations et l'analyse des écarts. Par conséquent, il permet une lecture des actions prises par l'entreprise.

Notons également, il constitue le miroir de l'entreprise. Autrement dit sans contrôle budgétaire, il n'y aura pas d'actions correctives ni de phénomène d'apprentissage. Néanmoins, l'élaboration des budgets, uniquement et tout simplement, souffre d'une absence fatale de la notion de « *pilotage* ».

1- Notions essentielles sur le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire ou la gestion budgétaire¹ peut être définie comme étant : « un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés **budgets**, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables »²

Le contrôle budgétaire est perçu, également, comme étant « l'outil du contrôle par les résultats. Il repose sur une logique de contrat, selon laquelle la fixation d'objectifs (contrat) implique le suivi des résultats. Les résultats traduisent de façon chiffrée l'atteinte ou non des objectifs, qui reposent sur des standards. »³

Dans une autre définition plus vaste: « le budget⁴ est l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels. »⁵

Selon, B. Doriath et autres, trouvent que le contrôle budgétaire est traduit à travers ⁶ « :

- *La définition d'objectifs* traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire;
- une organisation permettant *la prévision*, sous forme de budgets, cohérents entre eux, épousant l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes les activités de l'entreprise (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- la participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- le contrôle budgétaire par *la confrontation périodique des réalisations avec le budget*, mettant en évidence *des écarts* et permettant toutes mesures de régulation pour les écarts remarquables (gestion par exception). »

¹ Contrôle budgétaire ou la gestion budgétaire

² B. Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, 5^{ème} édition, édition Dunod, Paris, p1.

³ H. Loning et autres, le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques, 3eme édition, édition Dunod, Paris, 2008, p127.

⁴ Le Budget qui fait référence souvent à une première étape du contrôle budgétaire.

⁵ Simon Atcotnr et autres, les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion; une étude comparative, revue : comptabilité-contrôle-audit, 2003/3 Tome 9, p11

⁶ B. Doriath, op-cit , p1

À travers l'ensemble de définitions précédentes, nous pouvons dire que le contrôle budgétaire est un outil de contrôle par les résultats. Il repose dans une première étape, sur la définition des objectifs ainsi que l'établissement des prévisions (ou budgets) et, par la suite, la confrontation périodique des réalisations avec le budget pour but de tirer les écarts.

2- Intérêts et limites de contrôle budgétaire

Selon F. Giraud et autres, le contrôle budgétaire (plans ou budgets dorénavant) permet de ¹ « :

- Identifier des stratégies et des plans d'actions nouveaux qui permettent d'envisager des sauts de performance à partir d'un diagnostic de la situation ;
- Arbitrer les ressources et les plans d'action ;
- Valider la pertinence des orientations choisies ;
- Poser des jalons qui serviront de référence pour apprécier les performances réelles ;
- Coordonner les actions des différents acteurs ; fixer des objectifs servant de support à des systèmes d'incitation de ces acteurs. »

La démarche comparative Réalisations/Prévisions aura pour double fonctions; de tirer les écarts afin de prendre les décisions correctives ainsi que, de remettre en cause les hypothèses et apprendre.

Dans ce propos, B. Doriath et autres, trouvent que la gestion budgétaire a pour intérêts ²« :

- Une meilleure connaissance des atouts et faiblesses de l'entreprise et, par l'anticipation sur les réalisations, d'améliorer la réactivité de l'entreprise.
- Elle responsabilise et engage les personnels opérationnels.
- Elle force à la coordination des actions. »

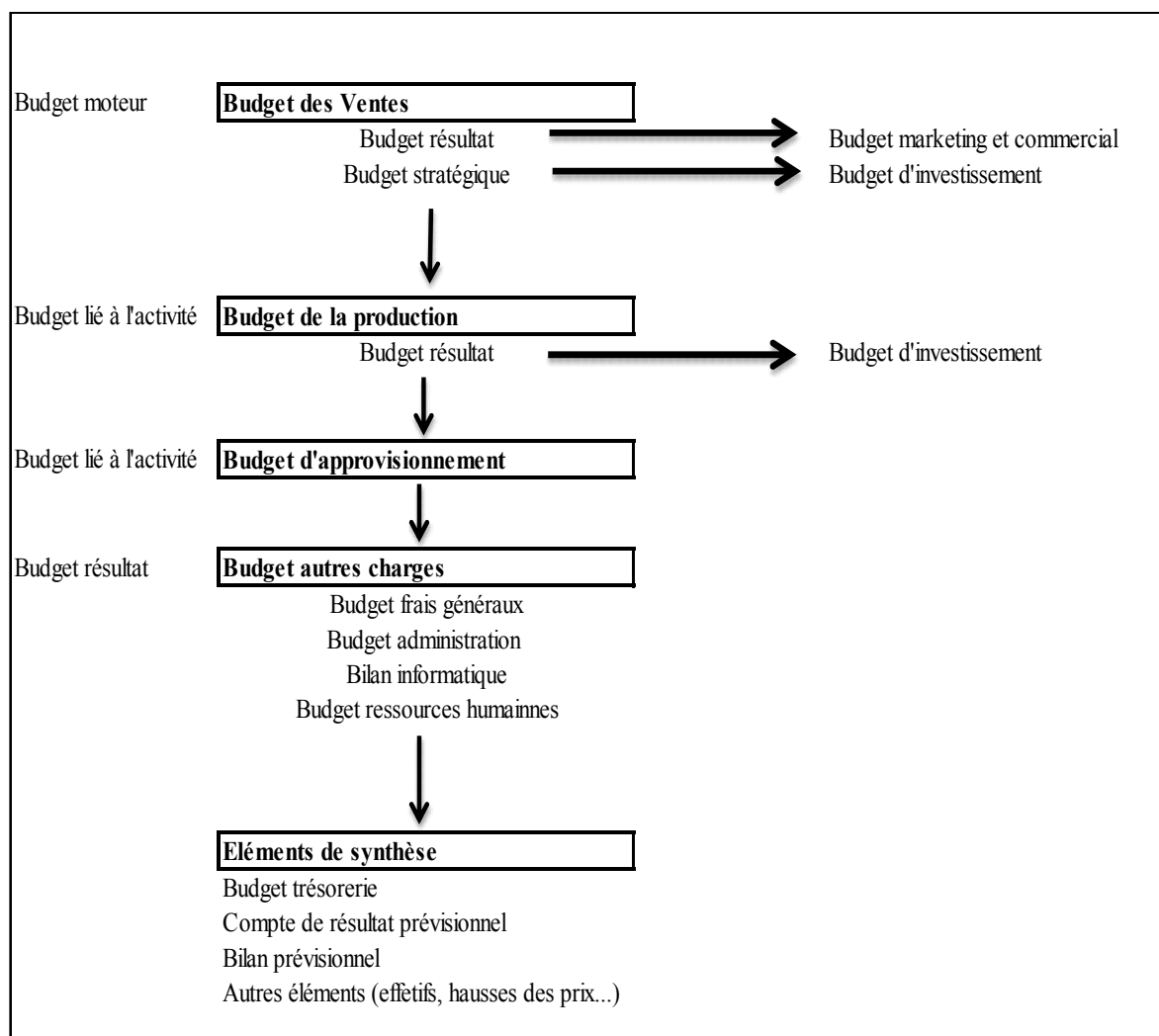
3- Le processus budgétaire

Le processus budgétaire ou le schéma budgétaire dans une entreprise passe, dans le cas général, par les étapes suivantes :

¹ François Giraud et autres, op-cit, p189.

² B. Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, op-cit, p3.

Schéma N°03: Le schéma de la budgétisation



Source : L'essentiel de la finance à l'usage des managers, op-cit, p269

A partir du schéma au-dessous, le contrôle budgétaire au sein d'une entreprise passe, tout d'abord par la budgétisation des ventes, une étape préalable aux budgets de la production, d'approvisionnement et le des autres charges par fonction de l'entreprise. Enfin, des états de synthèse peuvent être élaborés sous forme de budget relatifs à : la trésorerie; le compte de résultat ou le bilan prévisionnel.

En appuyant sur la démarche prescrite précédemment, nous allons aborder au fur et à mesure toutes ces phases budgétaires, dites essentielles dans chaque entreprise.

3-1- Le budget des ventes

D'après Désiré-Luciani et autres, « dans l'ordre chronologique, le premier budget à bâtir est celui des ventes. Les ventes en quantités devront en effet être fabriquées puis livrées et

éventuellement maintenues. Le budget des ventes a donc l'honneur redoutable de figurer en premier dans la chronologie budgétaire. »¹

Le budget des ventes sert « à déterminer le volume d'activité de l'entreprise et son étalement dans le temps. Il peut aussi être utile aux commerciaux par la fixation d'objectifs de vente (par quantité ou par type de produits). »²

Autrement dit, « les ventes doivent absolument être prévues en quantités et pas seulement en chiffres d'affaires, afin de fournir les informations nécessaires à la réalisation des budgets de production et de logistique. On s'attachera à les détailler, suivant le cas, par ligne de produits, par référence, par circuit de distribution, par pays ou par zone géographique, au niveau de détail le plus fin permettant, une fois l'année commencée, de comprendre d'où proviennent les écarts vis-à-vis du budget initial. »³

En pratique, le budget des ventes est établi souvent par le commercial ou le marketing. Reste, « le budget des ventes doit être distinct de celui des moyens commerciaux, qui comporte suivant les cas, la rémunération des vendeurs, les budgets publicitaires et promotionnels...etc. »⁴

Dans le cadre général, le budget des ventes peut être formalisé travers le tableau suivant :

Tableau N° 03: Le budget des ventes – Année 2018

Mois	Janvier	Février	Mars ... etc.	Novembre	Décembre
Quantité					
Prix					
Chiffre d'affaires HT					
TVA collectée					
Chiffre d'Affaires TTC					

Source : Kada Meghraoui, pratique du contrôle de gestion, éditions Berti, Alger, 2016, p49.

A travers le tableau au-dessous (dit également le budget des ventes), nous pouvons constater le chiffre d'affaires prévu en Hors Taxe (HT) ou en Toutes Taxes Comprises (TTC) par mois et cela, pour l'exercice budgétaire 2018.

L'établissement de budget des ventes, au niveau d'une entreprise, repose sur multiples paramètres. Il s'agit de ⁵ « :

- Les besoins et les destinataires de l'information, par période, par produit, par région ou par commercial ;

¹ Désiré-Luciani Marie-Noëlle et autres, le grand livre du contrôle de gestion, édition Eyrolles, p 165.

² Kada Meghraoui, pratique du contrôle de gestion, éditions Berti, Alger, 2016, p49.

³ Désiré-Luciani Marie-Noëlle et autres, op-cit, p163.

⁴ Ibid, pp163-164.

⁵ B. Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, op-cit, P4.

- A partir de la politique commerciale de l'entreprise (lancement de produits nouveaux, publicité, promotions, etc.) ;
- A la suite d'une étude documentaire et/ou une étude de marché ;
- En mettant en œuvre les outils statistiques adaptés à la prévision à court terme :
 - Recherche de corrélation, par exemple entre le volume des ventes et le montant des frais de publicité ;
 - Prévisions en prolongeant les tendances passées par l'étude des séries chronologiques. »

3-2- Le budget de production

Le budget de production est la deuxième phase dans l'ordre chronologique du processus budgétaire (voir le schéma au-dessus). D'après Kada Meghraoui, « il permet de déterminer les rythmes de production compte tenu des prévisions de ventes et des contraintes de gestion des stocks. Ce budget permet (dans le cadre de l'exercice budgétaire) la prévision valorisée des moyens mis en œuvre (matières, main-d'œuvre, centre de frais). Ce budget comprend la totalité des charges de l'entreprise, directe et indirectes. »¹

Dans ce paradigme, « la plupart des entreprises utilisent pour le construire le même outil qui leur permet de suivre la production en comptabilité analytique. Cet outil comporte en effet toutes les informations concernant la composition des produits, en ce qui concerne les matières premières et la main-d'œuvre directe. Des hypothèses concernant la variation des stocks pourront aboutir à une production supérieure ou inférieure aux quantités qu'il est prévu de vendre.»²

Quant à sa formalisation, le budget de production peut être exposé à travers le tableau suivant :

Tableau N°04: Le budget de production – Année 2018

Mois	Janvier	Février	Mars ... etc.	Novembre	Décembre
<u>Charges directes</u>					
Matières premières					
Main-d'oeuvre directe					
...etc.					
<u>Charges indirectes</u>					
Approvisionnement					
charges de production					
... etc.					
Total					

Source : Kada Meghraoui, pratique du contrôle de gestion éditions Berti, Alger, 2016, p53.

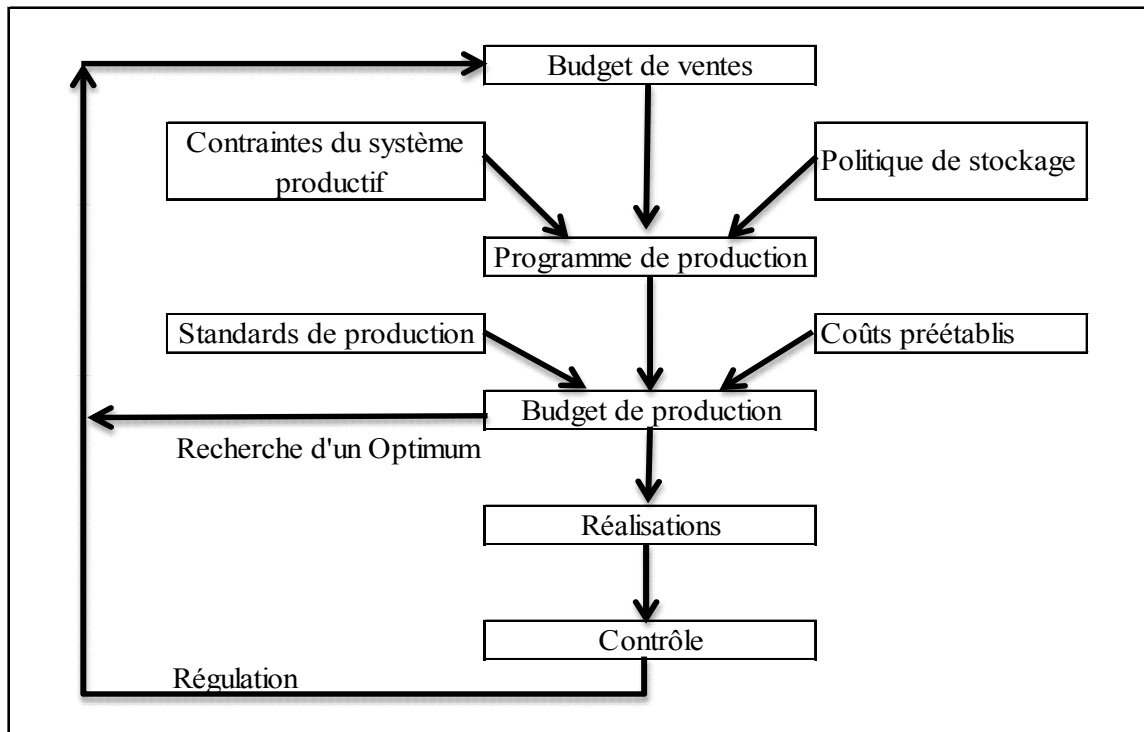
¹ Kada Meghraoui, op-cit, p53.

² Désiré-Luciani Marie-Noëlle et autres, op-cit, p164

A travers le budget de production présenté ci-avant, nous pouvons lire le total des charges directes et indirectes imputés sur la production par mois, et cela, pour l'exercice budgétaire 2018. Autrement dit, c'est une prévision valorisée des moyens mis en œuvre (matières, main-d'œuvre, centre de frais).

B. Doriath résume la méthodologie de construction du budget de production à travers le schéma suivant :

Schéma N° 04: Méthodologie de la gestion budgétaire de production



Source : B. Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, édition Dunod, 5^{ème} édition, Paris, 2008, p13.

D'après B. Doriath, la construction de budget de production passe essentiellement par le programme de production. Quant à ce dernier, il sert à vérifier la cohérence entre : le budget des ventes ; la production et la politique de stockage. Dans une autre lecture, « le budget de production traduit, en fonction du programme de production et de standards techniques, les quantités de facteurs mis en œuvre. Il est ensuite valorisé par des coûts préétablis. »¹

Le tableau suivant, nous donne une image claire sur le programme de production d'un produit.

¹ B. Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, op-cit, p14

Tableau N° 05: Programme de production par produit

	Janvier	Février	Mars	Avril
Stock initial				
Production				
Ventes				
Stocks final				

Source : B. Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, édition Dunod, 5^{ème} édition, Paris, 2008, p14.

Bien évidemment, le programme de production tient compte les trois facteurs essentiels : le stock initial, les ventes et le stock final afin d'assurer leur cohérence.

3-3- Le budget des approvisionnements

Le budget des approvisionnements est une autre étape dans le processus budgétaire de l'entreprise. « L'objectif du budget des approvisionnements est d'assurer la sécurité des approvisionnements et la minimisation des coûts liés aux stocks.»¹

Autrement dit, la gestion prévisionnelle des approvisionnements répond à un double objectif :

- La recherche d'un stock minimum et cela, pour objectif la minimisation des coûts liés aux stocks;
- La recherche d'un stock suffisant en assurant la sécurité des approvisionnements (éviter toute rupture).

Dans ce propos, la gestion des approvisionnements a pour objectif de minimiser les risques de rupture et les coûts des approvisionnements, à travers la définition des quantités à approvisionner de chaque commande et le rythme des approvisionnements.

La formalisation d'un compte de stock ou un budget des approvisionnements peut être exposée ainsi de suite :

Tableau N° 06: Le budget des approvisionnements

Mois	Janvier	Février	Mars ... etc.	Novembre	Décembre
Date de commande					
Stock initial + Entrée					
= Nouveau stock					
- Consommation					
= Stock Final					

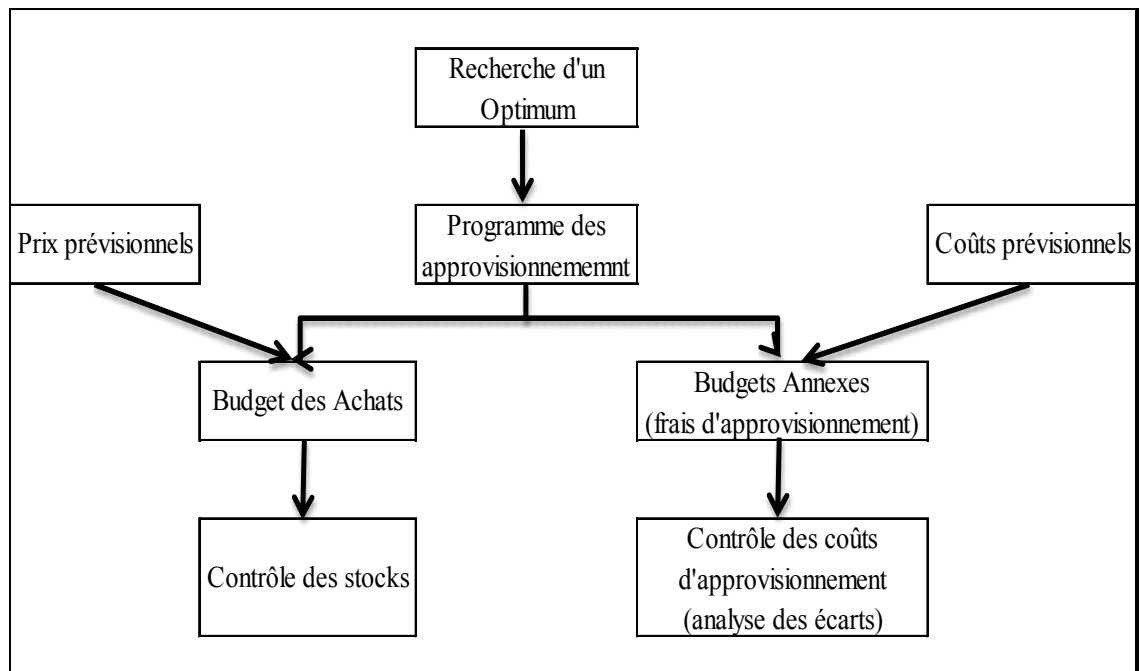
Source : Kada Meghraoui, pratique du contrôle de gestion, éditions Berti, Alger, 2016, p44.

¹ Kada Meghraoui, op-cit, p44

Quant au fonctionnement de budget des approvisionnements, B. Doriath trouve que « la *recherche d'un optimum* induit des décisions quant au *rythme des approvisionnements* et aux *quantités commandées*. Ces décisions aboutissent à l'établissement de programmes qui présentent les dates de commande et de livraison et les lots commandés. La budgétisation comprend aussi bien le budget des achats que celui des frais d'approvisionnement. »¹

Selon B. Doriath, également, la gestion budgétaire des approvisionnements peut être synthétisée à travers le schéma suivant :

Schéma N° 05: La gestion budgétaire des approvisionnements



Source : B. Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, édition Dunod, 5^{ème} édition, Paris, 2008, p38.

En lisant le schéma au-dessous, nous pouvons constater que la recherche d'un optimum (à travers le budget des approvisionnements) est traduite, tout d'abord, en programme d'approvisionnement. L'objectif du programme d'approvisionnement est bien d'établir un calendrier des commandes et des livraisons et cela, en tenant compte un modèle d'optimisation déjà étudié par l'entreprise (un modèle sans rupture, avec stock de sécurité).

Le budget d'approvisionnement ou les prévisions liées aux approvisionnements sont répartis en plusieurs autres budgets en fonction de la structure de l'entreprise. B. Doriath constate dans ce sens que ²« :

¹ B. Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, op-cit, p38.

² B. Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, op-cit, p 39.

- Le budget des achats exprime, mois par mois, les achats prévisionnels à partir des prévisions des prix ;
- Le budget des charges d'approvisionnement et de stockage sont définis en fonction des centres d'analyse : magasin, centre approvisionnement, etc. Ces budgets sont établis en charges variables et charges fixes. »

B. Doriath propose deux types de contrôle en fonction des budgets établis. Le premier est le contrôle des stocks qui va toucher : le niveau des stocks, la qualité, les délais de la commande ou de la livraison. Le second est celui des charges d'approvisionnement. Quant à ce dernier, le contrôle est exercé à travers l'analyse des écarts.

3-4- Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie est la dernière phase dans le cadre du processus budgétaire de l'entreprise. Selon K. Meghraoui, « le budget de trésorerie est une prévision chiffrée pour une ou des périodes déterminées. Il est obtenu en calculant les différents budgets (ventes, production, TVA, ...etc). »¹ D'après Désiré-Luciani, « on attribue *au budget de trésorerie* la fonction de *budget de synthèse*, en raison de la logique financière qui lie les différents ingrédients de charges, de produits, d'acquisition, d'immobilisations et d'écoulement des comptes de BFR. Cela est vrai dans une logique financière au moment de la construction de budget. »²

Par ailleurs, la construction de budget de trésorerie nécessite la consolidation de trois autres budgets annexes. Il s'agit de : budget de la TVA³, budget des encaissements et celui des décaissements. En effet, « le budget de trésorerie correspond à la différence entre les recettes et les dépenses de l'entreprise. Le budget va permettre de déterminer le montant de la trésorerie mois par mois et de faire apparaître des insuffisances ou des excédents. »⁴

Le tableau suivant, nous propose un modèle de budget de trésorerie tenu mois par mois.

Tableau N° 07: Le budget de trésorerie

Mois	Janvier	Février	Mars ... etc.	Novembre	Décembre
Solde trésorerie début du mois					
+ encaissement					
- décaissement					
solde trésorerie fin de mois					

Source : Kada Meghraoui, pratique du contrôle de gestion éditions Berti, Alger, 2016, p58.

Le budget de trésorerie présenté à travers le tableau au-dessus, permettra de lire les encaissements et les décaissements prévus mois par mois et, par conséquent d'analyser le

¹ Kada Meghraoui, op-cit, p56.

² Désiré-Luciani Marie-Noëlle et autres, op-cit, p166.

³ TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

⁴ Kada Meghraoui, op-cit, p57.

solde de la trésorerie en fin de mois. Evidemment, une telle procédure permettra à l'entreprise d'effectuer les ajustements nécessaires afin d'arriver à l'équilibre de la trésorerie (revoir les ressources de financement et la faisabilité du projet). En outre, elle peut discuter un meilleur placement de l'excédent dans le cas inverse.

4- L'analyse des écarts

L'analyse des écarts est une deuxième étape dans le contrôle budgétaire après celle d'élaboration des budgets. Pour H. Loning et autres, « sans eux (l'analyse des écarts), il n'avait pas d'effet-miroir donc pas d'actions correctives ni phénomène d'apprentissage possible : la notion de pilotage n'existerait pas dans l'élaboration des budgets. »¹

Ils ajoutent, « cet ensemble budgets-suivi des réalisations (écarts) constitue le contrôle budgétaire et le premier pas, à travers un suivi de la performance financière, vers une gestion de la performance. »²

Par définition, un écart est égal à « la différence entre une donnée de référence et une donnée constatée. »³ A titre d'exemple, il y a lieu de calculer des écarts entre: le coût prévu et le coût réalisé, entre quantité prévue et quantité réalisée... etc.

L'analyse des écarts a pour objectifs de ⁴« :

- Rechercher les causes des écarts et mesurer leur impact ;
- Identifier les responsabilités (internes ou externes) ;
- Informer les acteurs afin qu'ils prennent les mesures correctives nécessaires. »

L'analyse des écarts peut être abordée à travers trois types de déviation sur la trajectoire tracée par l'entreprise autrement dit ; de trois familles de perturbation pouvant toucher les objectifs fixés. Selon H. Loning et autres, il s'agit des écarts: de Volume, de Rendement et de Prix, dits également VRP. Ils expliquent ⁵« :

4-1- L'écart de volume (ΔV)

Il rend visible le respect ou non par l'entreprise de l'hypothèse de niveau d'activité général. Avons-nous vendu et produit autant que nous l'avions espéré ? Sinon, quelles conséquences un niveau d'activité supérieur ou inférieur a-t-il sur notre résultat ?

Derrière cette question, se profile le problème de l'absorption des coûts fixes : la production, dans ce centre de responsabilité ou dans cette entreprise, a-t-elle été suffisante pour couvrir les coûts fixes comme prévu ? La méthode, qui sera présentée dans ce manuel, simplificatrice dans un premier temps, se place dans la situation où ventes et production sont

¹ H. Loning et autres, contrôle de gestion : des outils de gestion aux pratiques organisationnelles, op-cit. P91

² Idem.

³ B. Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, op-cit, p72

⁴ Idem.

⁵ H. Loning et autres autres, contrôle de gestion : des outils de gestion aux pratiques organisationnelles, op-cit, pp 92-93

liées et où leurs niveaux d'activité varient de façon concomitante. Elle considère en quelque sorte qu'il n'y a pas d'écarts sur stocks.

Ce sont le plus souvent les commerciaux qui sont responsables et à l'origine de l'écart de volume.

4-2- L'écart de rendement (ΔR)

Parfois *appelé aussi de quantité* (ΔQ), il s'agit d'un écart sur les quantités de ressources consommées par les divers départements *producteurs*. La question est de savoir si les ressources ont été utilisées avec la productivité prévue au budget : a-t-on consommé la quantité standard de matières premières, de main d'œuvre, etc. Prévu pour un niveau d'activité donné ? Indépendamment de la variation du niveau d'activité globale (qui a pu faire augmenter ou diminuer les coûts variables), la consommation de ressources pour produire une unité a-t-elle augmenté ou diminué ? On mesure entre autres ici le respect ou non de la gamme et de la nomenclature.

4-3- L'écart sur prix (ΔP)

Il évalue le dérapage non au niveau des quantités consommées mais au niveau du coût d'acquisition des ressources. La matière première achetée était-elle plus chère ou moins chère que prévu (unitairement) ? Quelle conséquence cela a-t-il sur les résultats ? Il arrive aussi, pour le coût de la main d'œuvre, que l'on parle d'écart sur taux plutôt que d'écart sur prix. Pour les coûts fixes, où il s'agit souvent d'une enveloppe budgétaire globale. L'écart sur prix est en général *appelé écart de dépense*.

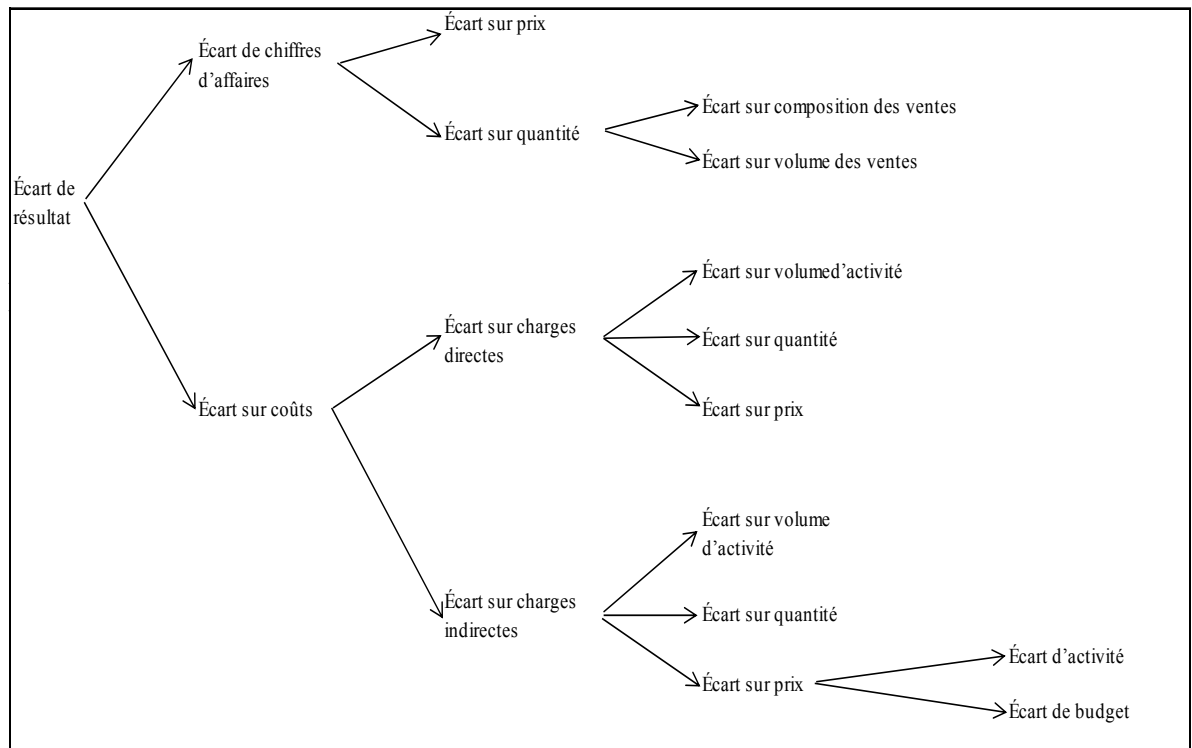
4-4- L'écart mix (ΔM)

Il existe parfois un quatrième type d'écart, qui apparaît dans les entreprises en multi-production vendant- à des tarifs différents- des produits différents : il s'agit de l'écart sur mix (ΔM). Celui-ci transforme la méthode VRP en VMRP* : l'écart sur mix est en effet une décomposition de l'écart sur volume par type de produit. »

B. Doriath donne un schéma d'ensemble des analyses d'écarts en mettant en lumière une articulation, assez classique, eux.

* VMRP : Volume, sur Mix, Rendement, Prix

Schéma N° 06: Schéma d'ensemble des analyses d'écarts



Source : B. Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, édition Dunod, 5^{ème} édition, Paris, 2008, p73.

Alors que le schéma proposé par B. Doriath fait repartir les analyses des écarts en deux grands volets : écarts sur chiffre d'affaires et celui sur les coûts, la décomposition finale de ces deux derniers est la même. Il s'agit des écarts sur le volume, sur les prix ou sur le rendement (quantité). Certes, chaque écart doit donner lieu à une seule interprétation : « favorable » ou « défavorable »

En résumé de cette section, le contrôle budgétaire ou l'ensemble budget-suivi est le premier pas vers le pilotage de la performance financière de l'entreprise. Tandis qu'il n'a pas pu garder la même importance dans le champ du contrôle de gestion, il est considéré comme étant une pièce maitresse pour longtemps.

Par définition, le contrôle budgétaire est un outil de contrôle par les résultats. Il repose dans une première étape, sur *la définition des objectifs* ainsi que l'établissement *des prévisions (ou budgets)* et, par la suite, la confrontation périodique des réalisations avec les budgets afin de tirer et d'analyser *les écarts*. Il a pour objectif d'arbitrer les ressources et les plans d'action. Autrement dit, initier aux décisions correctives à travers l'analyse des écarts ainsi que, de remettre en cause les hypothèses et cela, grâce à la démarche comparative Réalisations/Prévisions.

Le processus budgétaire au sein d'une entreprise passe par :

- **Le budget des ventes** : dans l'ordre chronologique, le premier budget à bâtir est celui des ventes. Il sert à déterminer le volume d'activité (en chiffres d'affaires ou en quantités) de l'entreprise et son étalement dans le temps;
- **Le budget de production** : c'est la deuxième phase dans l'ordre chronologique du processus budgétaire. Il sert à déterminer les rythmes de production compte tenu les prévisions de ventes et les contraintes de gestion des stocks ;
- **Le budget des approvisionnements** : c'est une autre étape dans le processus budgétaire de l'entreprise. Il a pour double objectif : la recherche d'un minimum de stock afin de minimiser les coûts liés; la recherche d'un stock suffisant afin d'éviter toute rupture ;
- **Le budget de trésorerie (le budget de synthèse)**: c'est la dernière phase dans le cadre du processus budgétaire de l'entreprise. Il a pour objectif de déterminer le montant de la trésorerie mois par mois et de faire apparaître des insuffisances ou des excédents.

Quant à l'analyse des écarts, elle désigne une deuxième étape dans le contrôle budgétaire après celle de la budgétisation. Pour H. Loning et autres, « sans eux (l'analyse des écarts), il n'avait pas d'effet-miroir donc pas d'actions correctives ni phénomène d'apprentissage possible : la notion de pilotage n'existerait pas dans l'élaboration des budgets. »¹

Enfin, l'analyse des écarts peut être abordée à travers trois types de déviation sur la trajectoire tracée par l'entreprise. Il s'agit des écarts: de Volume, de Rendement et de Prix, dits également VRP.

Section 2 : Le tableau de bord de gestion comme outil de pilotage de la performance

Le tableau de bord de gestion est considéré, depuis long temps comme un outil, par excellence, de mesure de la performance aux mains des managers. Certes, avant d'aborder la notion « Tableau de Bord de Gestion » (désormais le TBG), le contenu informatif ainsi que les caractéristiques essentielles du TBG, voici un bref résumé sur l'émergence de ce dernier.

Pezet A. a proposé une recherche autour de l'invention du microscope managérial intitulé « *les French tableaux de bord 1885-1975* ». Elle s'appuie, au cours de cette recherche sur les archives de trois grandes entreprises françaises.

1- L'émergence des tableaux de bord de gestion

Le développement des recherches autour des Tableaux de Bord (TB²) passe par trois étapes. Au début du 20^{ème} siècle, les gestionnaires des entreprises s'intéressent aux rapports

¹ H. Loning et autres, contrôle de gestion : des outils de gestion aux pratiques organisationnelles, op-cit. P91

² NB : Nous utilisons les abréviations TB et le TBG pour exprimer le même type de tableau de bord, dit de gestion.

hebdomadaires ou des « journaux de marché » qui désignent des collectes d'informations aux mains des dirigeants. Pezet A. commente ces rapports : « ...pour informatifs qu'ils soient, ne sont pas des Tableau de bord. La part réservée au récit reste importante et les données qui y figurent ne sont pas systématiquement organisées. »¹

Au fil du temps, le besoin informationnel des managers évolue. Ils se trouvent face aux nouveaux défis; le besoin de données chiffrées. La période entre les deux guerres mondiales a été marquée par l'intégration de nouvelles statistiques, touchant l'aspect commerciale, industriel ou financier, aux rapports décrits précédemment. Certes, il n'était pas encore l'ère des TB ; c'est bien l'émergence de la gestion budgétaire.

Evidemment, il aura fallu attendre la fin de la seconde guerre mondiale pour voir la naissance des premiers tableaux de bord de gestion. Néanmoins, des rapports portant ladite nomination souffre encore des lacunes.

La forme actuelle des TB était en conséquence des tendances des dirigeants ainsi que leurs besoins d'information financières.

D'après Pezet A., « même pour les premiers TB datés de 1955, chaque chef d'entreprise doit avoir un tableau de bord à adopté à son tempérament. C'est la première condition de son efficacité. »²

Elles sont remarquables les premières tentatives d'élaboration d'un TB voire, le 1^{er} ouvrage autour des TB est celui de Lauzel et Cibert datant de 1962. Cela permet de présenter les premières théorisations autour des TB et voire une forme très pratique.

Enfin, le TBG qui subit les influences, à chaque fois, des nouvelles tendances, des nouvelles déontologies, pourrait être influence par les obstacles et les enjeux de l'entreprise. Cela nous conduit à s'interroger sur la réalité des TBG, sur la notion tableau de bord et son contenu informatif.

2- La notion du tableau de bord de gestion

Quant à la définition du tableau de bord de gestion, la majorité des recherches en sciences de gestion aborde la notion du TBG par analogie à celui des véhicules ou d'avions.

En fait, le tableau de bord d'un véhicule contient des indicateurs concernant le niveau d'huile, niveau d'essence, la température, rature de l'eau, voire également un compteur de kilométrage....etc.

Tous ces indicateurs vont permettre au conducteur de connaître avec précisions la situation de véhicule. Et si nous tenons à l'environnement extérieur, le cas de la première pompe à essence disponible, nous pouvons, facilement, éviter des pannes imprévues ou la rupture d'essence.

¹ A. Pezet, les « French tableaux de bord » (1885-1975) l'invention du microscope managérial, publié dans « comptabilité et environnement », France, 2007, p5.

² Ibid, p14.

En simulation, le TBG doit contenir, à la fois, des indicateurs d'état (liés à la situation actuelle) et d'autres d'évolution permettant la continuité de l'entreprise.

Situer le TBG par rapport à celui de véhicule ou d'avion va permettre de tirer d'autres conclusions. D'après N. Berland, « il n'existe pas un modèle de tableau de bord unique. Un TB doit être adopté aux conditions dans lesquelles il va être utilisé. »¹ C'est bien le cas de TB de voiture en le comparant à celui de l'avion.

Il ajoute, « le TB va également dépendre de la finalité poursuite. Le TB d'une Formule 1 et en grande partie externe à la voiture et géré directement depuis les stands. Il est beaucoup plus complexe que le tableau de bord d'un véhicule particulier car les finalités des deux véhicules ne sont pas les mêmes. »²

Revenons à notre propre TBG de l'entreprise, il n'est point possible de construire un TB standards valable pour chaque niveau de l'entreprise (niveau opérationnel et haut hiérarchie) ou valable pour toute entreprise voire deux structures de même niveau hiérarchique (TB de la direction de production et celui de la DRH^{*}). En fait, il n'existe pas un TBG unique lequel dépend de la finalité poursuite.

Pour certains auteurs, « le tableau de bord, composé d'indicateurs destinés à nous faire réagir, est un outil de pilotage. Un tableau de bord composé d'*indicateurs de performance* dont la finalité est de mesurer l'atteinte de la performance et d'*indicateurs de pilotage* dont la finalité est de mesurer la réalisation du plan d'actions élaboré pour ladite performance. »³

Même s'il ne s'agit pas d'une définition claire du TB, nous pouvons tirer deux points essentiels : tout TB est composé d'indicateurs lesquels sont composés en indicateurs de performance (mesurant l'atteinte de la performance) et ceux de pilotage (permettant de mettre toute action sous-contrôle).

Une autre définition de TBG, proposée par N. Berland, empruntée de Bouquin (2001) : « le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec leurs fonctions. »⁴

Dans ce propos, l'auteur garde la même composition du TBG ; ensemble d'indicateurs. Certes, il les attribue plusieurs critères :

- Ils doivent être subdivisés en indicateurs d'état (des résultats, des réalisations) et indicateurs d'évolution (indicateurs prédictifs ou avancés) ;
- L'ensemble d'indicateurs doit permettre de conduire ou de piloter l'entreprise ;

¹ N. Berland, mesurer et piloter la performance, disponible sur le lien : <http://www.crefige.dauphine.fr/publish/berland/performance.pdf>, visité le : 29-09-2016, p113.

² Idem.

^{*} Direction des Ressources Humaines.

³ Xavier Bouin et autres, tous gestionnaires, édition Dunod, Paris, 2002, p148.

⁴ N. Berland, op-cit, p115.

- Enfin, l'ensemble d'indicateurs doit être disponible sur un horizon cohérent avec leur fonction ; c'est-à-dire avoir l'information au bon moment pour toute prise de décision tenant compte le rapport coût/avantage de l'information.

Par ailleurs, le TBG peut être perçu comme étant « une représentation synthétique chiffrée des principales informations nécessaires aux dirigeants (entrepreneurs, gouvernements ...etc.) pour le contrôle de l'exécution d'un programme d'action et l'orientation en cas d'écarts par rapport aux projets ou projections. »¹

Quant à cette dernière définition, la représentation chiffrée va conduire le lecteur des indicateurs financiers (comme premier résultat), en plus, l'idée de pilotage intervenant de manière implicite à travers « le contrôle de l'exécution d'un programme d'actions et l'orientation. »

Bref, le TBG, sans tenir compte à sa forme, doit être pratique aux mains des gestionnaires. Il est composé d'indicateurs peu nombreux subdivisés, souvent, en indicateurs d'état parlant des résultats obtenus et d'indicateurs d'évolution expliquant les prédictifs ou les avancés. Ces deux familles d'indicateurs vont permettre le pilotage de l'entreprise.

Du moins, cette interprétation du fameux TBG explique une partie de sa nécessité.

3- La nécessité du tableau de bord de gestion

La nécessité des TB peut être attribuée, avant tout, à ses fonctions. Accordé chaque indicateur du TB aux objectifs de l'entreprise et avant cela à la stratégie, fait apparaître la première fonction du TB ; c'est bien de faire parler la stratégie de l'entreprise. L'ensemble d'indicateurs (financiers ou non-financiers) permet d'une part d'appréhender la performance de l'entreprise sous ses différents aspects (financier, part du marché, ...etc.), d'autre part, de donner un outil de surveillance sur les réalisations et l'orientation de l'entreprise.

Pour B. Doriath, le tableau de bord : «

- Permet le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;
- Est un support de communication entre responsables ;
- Favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- Peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux. »²

Selon C. Germain, le TB est, avant tout, un outil d'aide à la prise de décision. Il explique : « ..le tableau de bord a pour première vocation de fournir un ensemble

¹ Roger Aim, 100 questions pour comprendre et agir, indicateurs et tableaux de bord, édition Afnor, France, 2004.p3.

² Brigitte Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, édition Dunod, 5^{ème} édition, France, 2008, p143.

d'information à un responsable pour que celui-ci puisse orienter ses décideurs et ses actions en vue d'atteindre ses objectifs. »¹

Il ajoute, « le tableau de bord a également pour mission complémentaire de favoriser la maîtrise des événements qui interviennent en amont des résultats financiers. »²

Enfin, à l'époque contemporaine, le TB sert à associer la stratégie de l'entreprise à l'opérationnel (voir les travaux de D. Norton et R. Kaplan , 1992, 1996, 2003 et Ph. Lorino 1997).

Pour une partie des chercheurs, le TB permet de situer l'entreprise en liaison de son système de gestion.

4- Les caractéristiques essentielles du tableau de bord de gestion

La nécessité du TB dans l'organisation, oblige les chercheurs en sciences de gestion de discuter les conditions indispensables à un « *bon* » TB ou les qualités nécessaires du TB. P. Cabane, résume ces caractéristiques en 05 points :

- Le tableau de bord doit être synthétique ; afin de satisfaire cette condition, le TB doit avoir des indicateurs *peu nombreux* et *hiérarchisés* ;
- Le TB doit être significatif, c'est bien de chercher la plus grande pertinence possible des indicateurs ;
- Le TB doit être disponible rapidement. Evidemment, la qualité de l'information dépend du rapport coût/avantage, d'une part, et de sa disponibilité d'autre part ;
- Le TB doit être facilement exploitable ; « sa forme et sa présentation doivent être soignées ; utilisation de graphiques, des courbes, mettant en évidence visuelle les éléments clés. »³

Avoir des TB facilement exploitable signifie avoir des *indicateurs (ratios) parlants* ;

- Le TB doit être adapté. En fait, il n'est guère possible d'avoir un TB unique au niveau des entreprises de même secteur, voire les différentes hiérarchies d'une même organisation. Certes, il est indispensable qu'il soit adapté aux besoins des utilisateurs (c'est bien la raison d'avoir différents TB).

En synthèse de toutes ces caractéristiques, les indicateurs de chaque TB doivent être : *peu nombreux, parlants, hiérarchisés et disponibles rapidement*.

Néanmoins, le volet pratique des TB fait apparaître multiples défaillances.

¹ C. Germain, tableau de bord, édition la Découverte, France, 2003, p8.

² Idem.

³ P. Cabane, l'essentiel de la finance à l'usage des managers, 2^{ème} édition, édition d'Organisation, France, 2008, p306.

5- Quelques observations extraites de la pratique

Afin de mieux cerner le TBG, voici quelques pratiques qui ne lui correspondent point :

- Les indicateurs constituant le TB soient une collection d'indicateurs réunie en fonction de leurs disponibilités. Dans des cas pareils, le TB perd sa finalité ; *c'est d'arrêter sur la performance de l'entreprise* ;
- Le TB est construit en tenant compte les demandes de tous les acteurs. Par conséquent, le TB contient une gamme d'information. Selon H. Simon, « *ce qui manque aujourd'hui ce n'est pas l'information, mais la capacité à la traiter* »¹ (la fameuse citation de H. Simon, prix Nobel aux années cinquante).
- Le TB contient que des indicateurs (ratios) financiers. En conséquence, il fait ressembler à une reformulation des résultats financiers (états financiers) ;
- Les indicateurs de TB sont *inappropriés* (indicateurs non mesurables ou indisponibles dans les meilleures conditions pour la prise de décision) ;
- Enfin, « en écoutant certains professionnels, nous pouvons avoir l'impression qu'il existe une sorte de fantasme autour de *bons indicateurs* qui permettraient de bien gérer l'entreprise. La bonne gestion passerait par de bons indicateurs. Ce n'est pas faux et il est évident que tous les indicateurs n'ont pas la même valeur. Mais, c'est surtout incomplet et souvent un argument pour ne pas développer ou utiliser de tableaux de bord. »²

Enfin de compte, quels que soient les caractéristiques essentielles du TB ou sa nécessité, il est composé d'un ensemble d'indicateurs : financiers, économiques, sociales ...etc.

6- Les indicateurs du tableau de bord de gestion

Avant de tenter d'exposer les indicateurs du TB, leurs différentes typologies, il est intéressant de savoir qu'est-ce un indicateur et son utilité.

6-1- La notion indicateur du tableau de bord de gestion

Un indicateur peut être défini comme étant « un élément ou un ensemble d'éléments d'information significative, un indice représentatif, une statistique ciblée et contextualisée selon une réoccupation de mesure, résultant de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation. »³

D'après H. Loning et autres, « un indicateur n'est qu'un instrument de mesure d'une réalité nécessairement plus nuancée, et qu'à ce titre aucun indicateur n'est parfait ni exhaustif. »⁴

¹ N. Berland, op-cit, p116.

¹ Ibid, p117.

³ Pierre Voyer, tableau de bord de gestion et indicateurs de performance, 2^{ème} édition, Presse universitaire du Québec, Canada, 2006, p62.

⁴ H. Loning et autres, le contrôle de gestion ; organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, édition Dunod, Paris, 2008, p147.

Autrement dit, un indicateur est un instrument de mesure attribué directement ou indirectement à un fait dans l'organisation. Certes, nous devons faire la distinction entre cette notion et celle du *ratio*.

«Un ratio est un rapport entre deux éléments économiques ayant une relation de cohérence ou de corrélation. »¹

Il sert à illustrer une information, valoriser un objectif, à préparer les décisions, effectuer des comparaisons ou susciter des interrogations et préparer les diagnostics.

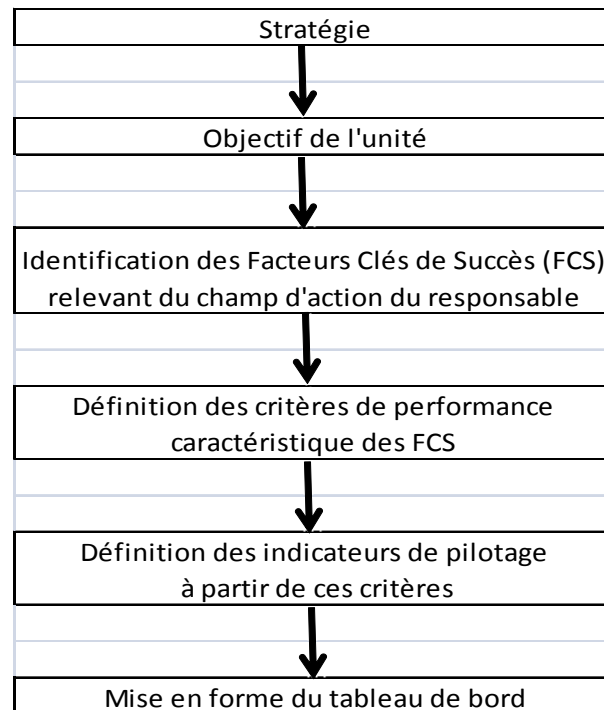
Toutefois, un ratio fait, souvent, une partie des indicateurs financiers ; il porte un caractère financier. A l'inverse, un indicateur du TB peut être financier ou non-financier.

6-2- Définition des indicateurs dans le cadre d'élaboration du tableau de bord de gestion

La définition des indicateurs du TB prend une grande importance dans le cadre de l'élaboration d'un TB. Cette étape intervient même avant sa mise en forme.

B. Doriath résume cette méthodologie à travers le schéma suivant.

Schéma N°07: Méthodologie d'élaboration du tableau de bord



Source : Brigitte Doriath, contrôle de gestion en 20 fiches, 5^{ème} édition, édition Dunod, Paris, 2008, p145.

¹ Jean Lochard, les ratios qui comptent, 2^{ème} édition, éditions d'Organisation, Paris, 2002, p31.

A partir du schéma précédent, nous pouvons lire l'enchaînement de la mise en place du TB. Evidemment, la définition des indicateurs intervient juste après celle des critères de la performance (caractéristiques des FCS*). Autrement dit, un indicateur du tableau de bord est la traduction d'un facteur clés de succès, et cela ; l'objectif (ou une partie de l'objectif) de l'organisation en tenant en charge le champ d'action du responsable.

NB : le problème majeure lors de l'élaboration des TB, pour tout gestionnaire, est le choix des indicateurs. Quels sont les critères à tenir compte lors du choix d'indicateurs du TB ? Quels sont les étapes à respecter dans cette opération ? Est-ce-qu'il existe une méthodologie propre lors de l'élaboration du TB ?¹

Toutes ces considérations, nous allons essayer de les exposer à travers le quatrième chapitre (le choix des indicateurs de mesure de la performance de l'entreprise.)

7- Typologie des indicateurs du tableau de bord de gestion

Multiplés sont les classifications des indicateurs du TBG. Pour certains, il s'agit des indicateurs économiques, financiers, sociaux, environnementaux...etc.

Pour d'autres, ce sont des indicateurs de pilotage donc, soient des indicateurs d'état ou indicateurs du suivi (voir la 1^{ère} définition du TB).

Une troisième typologie possible dont nous avons optée au cours de notre recherche ; les indicateurs financiers et les indicateurs non-financiers du TBG.

7-1-Les indicateurs financiers de tableau de bord de gestion

Constituant les premiers modèles de mesure de la performance de l'entreprise, les indicateurs financiers gardent leur fiabilité en pratique, à l'époque contemporaine, pourtant plusieurs limites ont été attribuées. Ils peuvent être subdivisés en trois types : *les mesures comptables*, *les indicateurs traditionnels de rentabilité* et la nouvelle collection d'indicateurs financiers ; dites également *les indicateurs de création de valeur* (d'après Françoise Giraud et autres, contrôle de gestion et pilotage de la performance, 2005).

Quant aux *indicateurs ou mesure comptables* tirés directement des états financiers élaboraient au niveau du chaque entreprise. Le Compte de Résultat (CR), à titre d'exemple, et à travers les soldes intermédiaires permet de lire : le résultat d'exploitation ; le résultat net et avant cela ; le Chiffre d'Affaires (CA) ; la marge brute d'exploitation ; l'Excédent Brut d'Exploitation (EBE) et le résultat financier.

Par ailleurs, afin de faciliter la comparaison entre les entreprises dont le volume d'activité est différent, il était autant nécessaire de faire recours aux ratios². Ces derniers vont permettre de parler sur le taux de rentabilité (Résultat net/CA), le ratio: frais financiers sur CA ou le ratio : frais de personnel sur CA.

* FCS : les Facteurs Clés du Succès.

¹ Nous nous intéressons beaucoup plus, au choix des indicateurs financiers à travers cette problématique.

² Un ratio est défini comme étant le rapport entre deux grandeurs relativement cohérentes.

Les indicateurs de rentabilité gardent la même logique des ratios; c'est de rapprocher les indicateurs de résultat (les mesures comptables traditionnelles) avec des données d'autres types notamment les capitaux investis. Parmi ces indicateurs :

- La rentabilité des capitaux propres(ou la rentabilité financière) qui égale au résultat net sur les capitaux propres (ROE : Return On Equity) ;
- La rentabilité économique qui égale à : $(EBE) / (Immobilisations + BFR)$

Dont : - Immobilisations plus le BFR désigne les capitaux utilisés ou investis (capitaux propres plus dettes à long terme) ;

- BFR : Besoin en Fonds de Roulement ;
- EBE : Excédent Brut d'Exploitation.

NB1 : « les capitaux employés figurant au dénominateur correspondent à la somme des immobilisations et du besoin en fonds de roulement d'exploitation, c'est-à-dire aux besoins de financement stables de l'activité. Ils peuvent être appréciés en valeur brute ou en valeur nette. Ils peuvent également être approchés par la somme des capitaux propres et des capitaux empruntés, ou par la somme des actifs, auquel le ratio est appelé ROA (*Return on Assets*). »¹

NB2 : le recours à la rentabilité économique était en raison des limites de la rentabilité financière. L'intégration des effets de la politique financière (le coût des capitaux empruntés) à travers le résultat net en numérateur et la difficulté d'identifier les capitaux propres le cas d'une filiale étaient derrière l'adoption de la rentabilité économique (ROCE²).

La nouvelle collection des indicateurs financiers de mesure de la performance, dite aussi *indicateurs de mesure de la création de valeur* est apparue à partir des années 1980 en appuyant sur les travaux de M. Porter autour de la chaîne de valeur. Elle doit être présentée à travers la valeur ajoutée économique-EVA, proposée pour la première fois par le cabinet Sterne et Stewart, et celle de la MVA (voir le chapitre précédent, la création de valeur).

L'EVA permet de lire la création de valeur aux apporteurs de fonds. Dans ce sens, une valeur positive de l'EVA exprime que l'entité a contribué à rémunérer suffisamment les actionnaires.

$$EVA = \text{Revenu résiduel} = \text{Résultat net} - \text{coût du capital}$$

Ou bien :

$$EVA = (\text{Résultat net} + \text{Frais financiers}) - (\text{Immobilisations} + \text{BFR}) * K$$

Dont K : désigne le coût moyen pondéré des capitaux utilisés.

Cependant, la MVA explique la création de valeur des actionnaires en tenant compte les données boursières relatives à la valeur de l'entreprise.

¹ Françoise Giraud et autres, op-cit, p79.

² ROCE: Return On Capital Employed.

Autrement dit ;

$$\begin{aligned} \text{MVA} &= \text{valeur du marché (CP + dettes financières)} \\ &\quad - \text{valeur comptable (CP + dettes financières)} \end{aligned}$$

Ou bien :

$$\text{MVA} = (\text{capitalisation boursière} + \text{Valeur de marché de la dette}) - \text{CI}$$

Où :

- CP : Capitaux Propres ;
- CI : Capitaux Investis.

La MVA, à l'inverse de l'EVA, tient en considération, implicitement, l'ensemble des flux de trésorerie futurs anticipés (dit ainsi, l'ensemble des rentes futures anticipées).

En plus de l'EVA et de la MVA, il y a lieu de souligner le ROI (Return On Investment) et le TSR (Total Share Return) expliquant, également, la valeur créée pour l'investisseur.

Selon Dj. Khouatra (gouvernance de l'entreprise et création de valeur partenariale, 2005), les indicateurs financiers de la performance ont passé par trois stades d'évolution : les *indicateurs traditionnels* de mesure centrés sur la rentabilité ; les *indicateurs de création de valeur actionnariale* (exprimés essentiellement par l'EVA et la MVA) et enfin ; les *indicateurs de création de valeur partenariale* à partir de 1995.

7-2- Les indicateurs non-financiers

La mesure de la performance des entreprise était axée, pour le long terme, sur des indicateurs financiers (tels que le résultat d'exploitation ou ROI). L'objectif était, évidemment, de suivre la richesse créée pour l'actionnaire, au cours des années quatre-vingt.

Les multiples critiques levées à l'encontre de ces derniers étaient derrière deux propositions aux mains des managers¹ « :

- Définir les indicateurs financiers les plus représentatifs de la création de valeur de l'entreprise (EVA ou Economic Value Added, CFROI ou Cash Flow Return On Investment²...);
- Utiliser des indicateurs non-financiers qui seraient des indicateurs avancés d'une performance de plus en plus immatériels. »

Dans ce contexte, Anthony, un des pionniers du contrôle de gestion, affirme : « les systèmes de contrôle de gestion recouvrent les mesures de performance financière et non-financière. La dimension financière se focalise sur le *botton line* monétaire, qui est le revenu

¹ N. Berland, op-cit, p120.

² Les modes de calcul seront rappelées dans le cadre des indicateurs financiers de mesure de la performance

net, le rendement sur titre Virtuellement, toutes les unités organisationnelles ont aussi des objectifs non financiers: la qualité des produits, la part de marché, la satisfaction du client, la délivrance à temps, le morale des employés. »¹

Evidemment, en tenant compte la démarche de définition des indicateurs du TB décrite précédemment, tous ces objectifs non-financiers doivent avoir leurs interprétations dans le TBG.

F. Giroud et autres, résumant les limites des indicateurs financiers en 04 éléments :

- Le biais à court terme : les indicateurs financiers de mesure de la performance donnent une vision à court terme de la performance ;
- La lisibilité : une grande partie des indicateurs financiers est sur des conventions de calcul parfois complexes et difficiles. Cette situation attribue une grande difficulté à leur interprétation par les dirigeants ;
- Le signal tardif : ils rendent compte sur des performances passées. Autrement dit, l'indicateur financier joue le rôle de rétroviseur de l'entreprise ;
- La prise de décision corrective : malgré le potentiel de synthèse des indicateurs financier, ils ne permettent guère de déterminer les actions correctives correspondantes.

En plus des limites accordées aux indicateurs financiers. N. Berland ajoute deux éléments essentiels derrière l'intégration des indicateurs non-financiers dans le TB (soit le TB de gestion dit aussi TB opérationnel ou le TB stratégique) :

- La pression concurrentielle ;
- Le développement des systèmes concurrents de mesure de la performance à côté du système comptable à l'instar de : TQM*, Supply Chaîne et le CRM** .

Il ajoute : « en passant de la performance financière à la performance non financière, on évolue d'une performance mesurée pour les shareholders (actionnaires) à une performance mesurée pour les stakeholders (parties prenantes). »²

Citons les différents indicateurs non-financiers de mesure de la performance n'est plus disponible puisqu'ils varient en fonction des objectifs de chaque département, de chaque direction et avant cela, les objectifs de l'organisation. L'annexe 1 propose une liste de différents indicateurs non-financiers qui servent à la mesure de la performance non financière.

Survenant à la fin de cette section, consacrée aux TBG, et avant d'aborder la section suivante, nous avons jugé utile d'exposer la différence entre le tableau de bord et *le reporting*.

¹ Châari Zouhour, op-cit, p10.

* TQM : Total Quality Management.

** CRM: Customer Relationship Management

² N. Berland, op-cit, p122.

8- Le tableau de bord et le reporting

Alors que le tableau de bord perçu comme « le microscope managérial, au travers d'artefacts cognitifs, permet non seulement de voir ce qui ne peut être vu à l'œil nu mais aussi confère aux managers des compétences nouvelles avec lesquelles ils interviennent dans les situations de gestion. »¹

Le reporting représente « un ensemble d'indicateurs de résultats, construit à posteriori, de façon périodique afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité. »²

Dans cette optique restrictive, le reporting ne tient compte que des indicateurs comptables ou financiers.

C'est une sorte des outils comptables de suivi (à l'instar de la comptabilité financière, comptabilité analytique ou gestion budgétaire). H. Loning et autres, font une comparaison entre le TB et les outils comptables à travers le tableau suivant :

Tableau N° 08: Caractéristiques du tableau de bord de gestion par rapport aux outils comptables de suivi

Outils comptables de suivi	Tableaux de bord de gestion
Informations financières exclusivement	Incluent des données non financières voire non quantifiées
Informations produites en interne exclusivement	Possibilité d'inclure des informations extérieures
Contenu « standard » pour tous les responsables	Contenu adapté aux différents responsables
Périodicité en général mensuelle	Périodicité en fonction des possibilités d'action des responsables
Beaucoup de données, outils détaillés et exhaustifs	Très peu de données, centrées sur les points pertinents, importants, permettant d'agir
Présentations souvent « rébarbatives »	Souci de présentation attrayante et efficace
Longs à analyser	Rapide à lire, percutant
Difficiles à faire évoluer	Léger et évolutif
Lenteur d'obtention de l'information	Rapidité d'obtention

Source : H. Loning et autres, le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, édition Dunod, Paris, 2008, p146.

En d'autres termes, le TB est un outil de pilotage et d'aide à la prise de décision, au moment où le reporting est un outil de contrôle.

Dans une deuxième vision, « le reporting se définit comme un compte rendu de gestion, utilisant un langage commun, visant à traduire rapidement en chiffres l'activité de l'entreprise sur une période donnée, dans un but opérationnel d'aide à la décision. »¹

¹ A. Pezet, op-cit, p27.

² Brigitte Doriath, op-cit, p143.

Evidemment, le reporting, à travers cette optique, est tenue dans une vision élargie. Par conséquent, « les tableaux de bord en font partie, mais le reporting doit être un système plus complet, adopté à chaque entreprise, mais les principes de rapidité, de raisonnement par acception, d'adaptabilité (*suivre ce qui compte*) et de lisibilité doivent toujours être respectés. »²

En résumé de cette section, l'émergence ou la naissance des tableaux de bord n'était qu'après la seconde guerre mondiale (A. Pezet, les French tableaux de bord "1885-1975"). D'après A. Pezet ; les rapports élaborés jusque-là n'étaient que des rapports hebdomadaires (dits des " journaux de marché ") ou de reporting traçant la gestion budgétaire.

Selon cette chercheuse, encore, même pour les premiers tableaux de bord, il aurait fallu les modéliser selon les besoins du chaque chef d'entreprise. N. Berland tient la même position ; il n'existe pas un tableau de bord unique. Il doit être adopté aux conditions dans lesquelles il va être utilisé.

Cette contrainte va conduire au fil du temps, de distinguer entre le TB de gestion (exposé au cours de cette section), le TB stratégique (voir la section suivante) et le TB de projets.

Le TBG est un outil devant être pratique aux mains des gestionnaires. Il est composé d'indicateurs peu nombreux subdivisés, souvent, en *indicateurs d'état* et *d'indicateurs d'évolution* expliquant les prédictifs ou les avancés. Ces deux familles d'indicateurs vont permettre *le pilotage de l'entreprise*. Autrement dit, ils *vont permettre le contrôle de gestion* en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;

Dans le même contexte, Xavier Bouin et autres, Subdivisent les indicateurs du TBG en indicateurs de performance et indicateurs de pilotage (permettant de mettre toute action sous-contrôle).

H. Loning et autres, expliquent « qu'un indicateur n'est qu'un instrument de mesure d'une réalité nécessairement plus nuancée, et qu'à ce titre aucun indicateur n'est parfait ni exhaustif. »³ A l'inverse, «un ratio est un rapport entre deux éléments économiques ayant une relation de cohérence ou de corrélation. »⁴

Par ailleurs, multiples sont les classifications des indicateurs du TBG, entre autres : indicateurs de pilotage et indicateurs de performance (Xavier Bouin et autres, tous gestionnaires, 2002) ou celle des indicateurs financiers et indicateurs non-financiers.

Ainsi, les indicateurs du TBG doivent être : peu nombreux, parlants, hiérarchisés et disponibles rapidement. Pour P. Cabane (l'essentiel de la finance à l'usage des managers, 2004) ce sont les caractéristiques nécessaires du TB.

¹ P. Cabane, op-cit, p313.

² Idem.

³ H. Loning et autres, op-cit, p147.

⁴ Jean Lochard, op-cit, p31.

Néanmoins, la pratique des TB souffre à notre époque de multiples défaillances. A titre d'exemple :

- Les indicateurs constituant le TB sont une collection d'indicateurs réunie en fonction de leurs disponibilités ;
- Le TB est, construit, en tenant compte des demandes de tous les acteurs ;
- Le TB ne contient que des indicateurs (ratios) financiers.

Après avoir exposé le TB de gestion ; dit également le TB opérationnel, nous allons tenter de présenter un autre type de TB représentant un instrument de la direction générale, dans le cadre de pilotage de la performance. Le TB stratégique instrument par excellence du contrôle de gestion, permet de lire la performance globale de l'entreprise.

Nous avons opté de présenter un modèle parmi ceux intitulé le Tableau de Bord Prospectif (TBP) ou le Tableau de Bord Equilibré (traduit de l'anglais le Balanced Scorecard).

Il est intéressant de souligner que la notion du tableau de bord, les caractéristiques essentielles d'un TB et sa nécessité sont correctes pour un TB de gestion également pour un TB stratégique.

Section 3: Le Balanced ScoreCard

Le tableau de bord prospectif, dit également le Balanced ScoreCard (désormais le BSC), émergeait dès les années 1990 grâce aux travaux de recherches de D. Norton et R. Kaplan, au sein de 12 entreprises pilotes. Il désigne pour certains, un instrument par excellence du contrôle de gestion. Pour d'autres, il fait partie des systèmes de mesure de la performance.

Encore, il est, parmi d'autres outils (la comptabilité par activité- ABC, ABM, l'EVA/MVA ...etc.) derrière la nouvelle vision du contrôle de gestion ; le management de la performance.

Avant d'aborder ses avantages (3) ou sa mise en place (4), nous allons exposer en premier lieu les différents stades d'évolution du BSC (1) ainsi que les raisonnements derrière son émergence et, en deuxième lieu, les limites des indicateurs financiers de mesure (2) et les relations de causalité constituant le BSC.

1- Les différentes phases d'évolution du Balanced ScoreCard

D'après D. Choffel et F. Meyssonier (Dix ans de débat autour du BSC, 2005), la mise en place du BSC est passée par trois stades essentiels.

Le premier stade est consacré (D. Norton et R. Kaplan, l'article publié en 1992) à la conception originelle du BSC en définissant ces 04 axes : l'axe financier, l'axe client, l'axe processus interne et celui d'innovation et d'apprentissage. Les deux chercheurs ont exposé un certain nombre d'indicateurs possibles pour chaque niveau de la performance. Enfin, ils donnaient des premières conceptions sur la mise en place du BSC.

Selon D. Choffel et F. Meyssonier ; « ils (D. Norton et R. Kaplan) suggéraient d'effectuer le choix de ces mesures par référence aux buts de l'entreprise mais ne disaient pas comment le Balanced Scorecard pouvait, une fois mis en place, améliorer concrètement la performance de l'entreprise (à cette étape, ils s'intéressaient plus à l'aspect logique qu'à la dimension opératoires de l'outil). Ils donnaient peu d'informations sur la façon dont le Balanced Scorecard pouvait être développé en pratique. »¹

Le deuxième stade marqué par l'apparition de l'article intitulé « Using the Balanced Scorecard as a strategic Management System »², et un deuxième ouvrage intitulé « Comment utiliser le tableau de bord prospectif pour créer une organisation orientée stratégique ». Ils expliquent ; « la manière dont les entreprises utilisent le tableau de bord comme la pierre angulaire d'un système sophistiqué de mise en œuvre de leur stratégie. »³

Au cours de ce stade, les deux chercheurs proposent d'implanter le BSC au cœur de la stratégie de l'entreprise. Ce postulat avait par conséquent ; une pression de tenir compte les objectifs stratégiques de l'entreprise lors de l'élaboration des BSC d'une part, et l'explication des relations de causalité entre les différentes perspectives, d'autre part.

Selon D. Choffel et F. Meyssonier, « ils plaçaient dorénavant le Balanced Scorecard au cœur d'un " strategic management system ", avec une conscience accrue de son rôle crucial dans l'alignement stratégique des comportements des unités de gestion. Les conséquences de ce changement ont été multiples. La pression sur le processus de conception du Balanced Scorecard a augmenté car désormais il faut que les mesures reflètent le plus possible les buts stratégiques de l'organisation. Ensuite, la documentation sur le Balanced Scorecard à partir du milieu des années 1990 a commencé à expliciter les connexions entre les objectifs stratégiques, ainsi que les relations de causalité entre les perspectives. »⁴

Au cours du troisième stade, D. Norton et R. Kaplan ont proposé une nouvelle conception : " *la carte stratégique* ".

Evidemment, ils expliquaient à travers cette dernière création une nouvelle traduction de la stratégie en règles et mesures opérationnelles.

Cette troisième étape « consiste en un raffinement (délicatesse, courtoisie) des caractéristiques de conception du deuxième stade afin de lui donner de meilleures finalités et d'améliorer la pertinence des liens de causalité. »⁵

Retournons à l'originalité du BSC. Il est conceptualisé d'une façon à répondre aux limites des instruments de mesure financiers.

¹ D. Choffel et F. Meyssonier, dix ans de débats autour du Balanced Scorecard, publié dans Comptabilité et Connaissances, France, 2005, pp2-3.

² Traduit en français : « Le tableau de bord prospectif, outil de management stratégique. »

³ R. Kaplan et D. Norton, l'alignement stratégique, créer des synergies par le tableau de bord prospectif, éditions d'Organisation, France, 2007, p7.

⁴ D. Choffel et F. Meyssonier, op-cit, p3.

⁵ Ibid, p4.

2- Le **Balanced ScoreCard** élément de réponse face aux limites des instruments financiers de mesure

En fait, Norton et Kaplan tenaient compte au cours de leurs recherches, aux travaux effectués, déjà, par Kaplan et Johnson (la pertinence perdue, ouvrage apparu en 1987) énonçant « *la perte de la pertinence* » des outils de contrôle de gestion.

Pour Johnson et Kaplan, « les mesures à court terme devront être remplacées par de multiples indicateurs non financiers qui consistent de meilleures cibles et ont une meilleure valeur prédictive quant aux objectifs de rentabilité à long terme de l'entreprise. »¹

Sur le volet pratique, malgré l'importance des mesures financières et leur influence sur le comportement et les décisions des cadres dirigeants voire les employés, elles font apparaître des insuffisances majeures en ce qui concerne les performances futures de l'entreprise. Déjà, plusieurs managers savent qu'il faudra une présentation équilibrée de mesures financières et non-financières.

Dans cette optique, Norton et Kaplan avouent : « tout le monde sait parfaitement qu'il ne suffit pas d'un seul indicateur pour rendre compte d'une performance ou pour attirer sur tel ou tel aspect critique. Ce que demandent les entrepreneurs, c'est une présentation équilibrée des mesures tant financières qu'opérationnelles. »²

Faisant une conclusion des recherches au niveau de douze entreprises pilotes, les deux chercheurs arrivaient à présenter un TB apportant aux managers un panorama rapide de leurs affaires.

Constitué de 04 blocs essentiels, dits ainsi des axes ; le BSC permet de lire les actions entreprises (les mesures financières) à travers l'axe financier, les performances futures de l'entreprise en appuyant sur trois axes : l'axe client, l'axe processus interne et celui d'innovation et d'apprentissage.

Pour H. Loning et autres, les 04 blocs du BSC sont subdivisés entre : indicateurs situés en amont (mesure portant la performance future de l'entreprise) et indicateurs situés en aval (mesure portant sur les résultats).

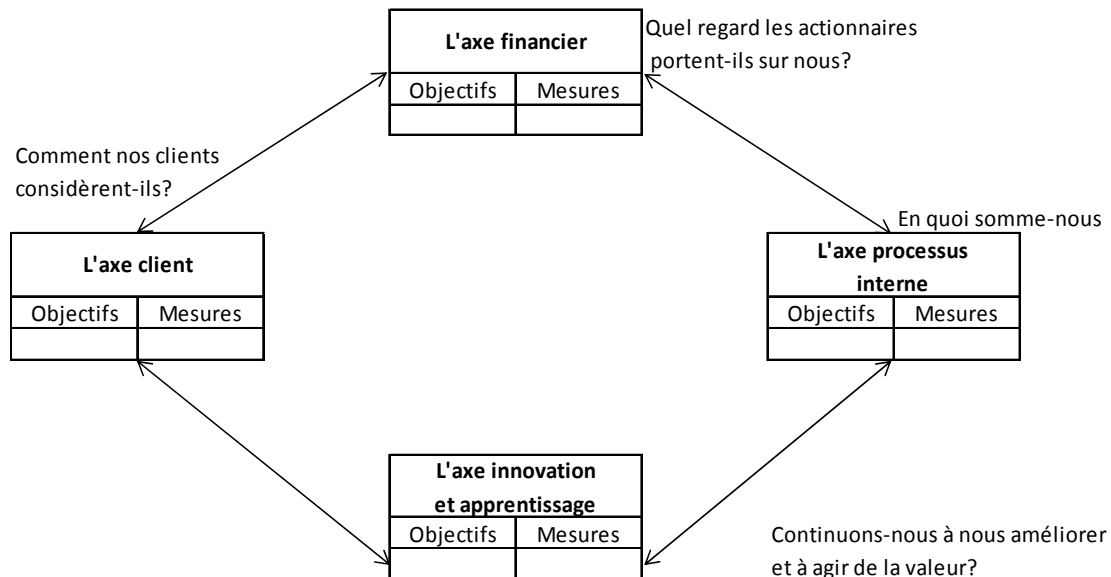
¹ H. Loning et autres, op-cit, p162.

² Collectif HARVARD BUSINESS SCHOOL PRESS, les systèmes de mesure de la performance, éditions d'Organisation, Paris, 1999, p157.

3- La structure du Balanced ScoreCard

Norton et Kaplan synthétisent la structure du Balanced ScoreCard, à travers le schéma suivant.

Schéma N° 08: Le tableau de bord prospectif et la liaison des différentes mesures de la performance



Source : Collectif HARVARD BUSINESS SCHOOL PRESS, les systèmes de mesure de la performance, éditions d'Organisation, Paris, 1999, p159

A partir du précédent schéma, apparaissent les différentes inter-actions entre les 04 axes constituant le BSC. Ainsi, chaque perspective, au sein du BSC, est un élément de réponse pour l'entreprise (En quoi sommes-nous les meilleurs ? le cas du processus interne, par exemple).

3-1- L'axe client

Tout d'abord, l'axe client, l'importance de cette partie est déjà reconnue par les entrepreneurs ; c'est la seule justification des contrats d'objectifs attribués aux managers. «D'être le numéro 1 pour la valeur client »

Pour nos deux chercheurs, la justification des clients passe par 04 catégories (sortes) essentielles :

- Le temps (le délai), exprimé par l'intervalle réception de la commande et la livraison (le cas des produits existants). Il signifie, encore, le délai de la mise sur le marché ou l'intervalle définition et première livraison ; le cas d'un nouveau produit.
- La qualité : rend compte au niveau des défauts perçus par les clients ;
- Performance et service : reflètent la création de valeur pour notre clientèle.

« Pour mettre en œuvre un tableau de bord prospectif, il faut avoir préalablement défini des objectifs en termes de délais, de qualité, de performance et de services. »¹

Et cela, en surveillant les coûts de notre produit, ajoutent les deux auteurs.

De point de vue des clients, le prix de vente ne constitue qu'un élément des dépenses de l'entreprise à côté de lancement de la commande, la réception, vérification ...etc. Selon Kaplan et Norton, « un bon fournisseur peut tout à fait demander un prix unitaire supérieur à celui de ses concurrents, et portos revenir moins cher au bout du compte parce qu'il livre des produits sans défauts en quantité exacte et dans un temps précis, et parce que l'échange de données électroniques simplifie les tâches de commande, de facturation et de règlement. »²

3-2- L'axe processus interne

Aux regards du client, l'efficacité de l'entreprise dépend de *l'efficience du processus interne* ; c'est-à-dire de l'ensemble des actions et des décisions prises en interne. « L'axe processus interne vise à améliorer l'ensemble des processus, depuis l'innovation jusqu'au service après-vente. Les objectifs et les indicateurs sont ici définis à partir des stratégies explicites visant à répondre aux attentes des actionnaires et des clients cibles »³

Pour Norton et Kaplan, il peut être évalué (ou suivi) à travers des indicateurs de mesure autour de : la durée des cycles, la qualité, le savoir-faire des employés, la productivité...etc. Autrement dit, « il faut, donc, connaître ses points d'excellence et définir des modes de mesure pour chacun d'eux. »⁴

3-3- L'axe innovation et apprentissage

En pratique, l'axe client et celui du processus interne vont permettre, à l'entreprise, de se situer dans la sphère concurrentielle.

En contre partie, l'innovation et l'apprentissage vont permettre, aux managers, de comprendre la continuité ou la pérennité de l'entreprise. L'innovation est mesurée à travers la capacité de l'entreprise de « lancer des produits totalement nouveaux aux possibilités plus étendues. »⁵

Par ailleurs, l'apprentissage est bien « de stabiliser la fabrication des pièces innovantes et non d'améliorer celles des références existantes. »⁶

Un meilleur indicateur de mesure de l'innovation et d'apprentissage peut être conceptualisé autour du pourcentage de vente des nouveaux produits ou le niveau des nouveaux produits.

¹ Collectif HARVARD BUSINESS SCHOOL PRESS, op-cit, p162.

² Collectif HARVARD BUSINESS SCHOOL PRESS, op-cit, p164.

³ Joëlle Marona et Gilles Paché, Supply Chain management et tableau de bord prospectif : à la recherche de synergies, la revue ; Logistique et management, Vol8- N°1, 2000, p81.

⁴ Collectif HARVARD BUSINESS SCHOOL PRESS, op-cit, p165.

⁵ Ibid, p167.

⁶ Ibid, p167.

3-4- L'axe financier

D'après Kaplan et Norton, « les mesures de la performance financière indiquent si la stratégie de l'entreprise, sa mise en place et sa réalisation apportent un plus au bas de bilan. »¹

Quant aux indicateurs de mesure de la performance financière, ils se regroupent autour de trois volets :

- La rentabilité mesurée à travers le rendement des capitaux propres, le résultat par action ;
- La croissance mesurée à travers la croissance du chiffre d'affaires, la part du marché ou bien les cash-flux dégagés ;
- La création de valeur pour l'actionnaire en tenant compte le revenu de l'action, la valeur ajoutée économique (EVA) ou la valeur ajoutée par rapport au marché (MVA).

Pour J. Morana et G. Paché, « l'axe financier sert de fil conducteur aux indicateurs des autres axes du TBP. »²

Evidemment, la mise en place d'un ensemble d'indicateurs, entourant quatre perspectives, a de nombreux objectifs entre autres : lire la performance globale de l'entreprise et une meilleure mise en œuvre de la stratégie. Ces deux auteurs expliquent ; « l'objectif (du BSC) est que chaque indicateur sélectionné fasse partie d'une chaîne de *relations de cause à effet* dont le but ultime est d'améliorer la performance financière. »³

4- Les relations de causalité au sein du Balanced ScoreCard

Evoqué l'idée de la globalité ou celle de la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise reposent sur une hypothèse primordiale ; "c'est *l'existence d'un modèle de la performance globale reposant sur une série d'enchaînement, dit les relations causes-à-effet.*

Cette équation peut être représentée à travers le schéma suivant :

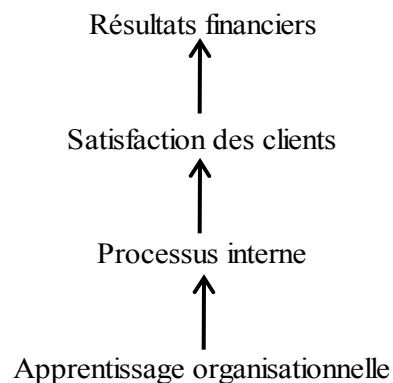
¹ Collectif HARVARD BUSINESS SCHOOL PRESS, op-cit., p168.

² Joëlle Marona et Gilles Paché, op-cit, p 81.

³ Idem.

Schéma N° 09: Les relations de causes-à-effet au sein du BSC

Relier les mesures à la stratégie
les relations de causes-à-effet



Source : N. Berland, mesurer et piloter la performance, disponible sur le lien : <http://www.crefige.dauphine.fr/publish/berland/performance.pdf>, visité le : 29-09-2016, 2009, p126.

Quoi qu'il en soit, les résultats financiers dépendent directement de la satisfaction client, considérée, déjà, par P. Drucker comme l'objet de toute entreprise (voir le chapitre 1). De point de vue des clients, leur satisfaction est liée à l'efficacité du processus interne. Enfin, la pérennité et la continuité de l'organisation dépend de sa capacité d'innovation et d'apprentissage.

C. Germain et autres, expliquent : « initialement, on estime que c'est l'apprentissage qui permet l'amélioration des processus internes. Celle-ci génère à son tour la satisfaction des clients, qui permettra à plus ou moins longue échéance d'atteindre les objectifs économiques et donc de satisfaire l'attente des actionnaires. »¹

En fait, la réputation du BSC à partir de la fin des années 1990 c'était à l'encontre des avantages proposés. Pour certains auteurs, le BSC est un outil de mise en œuvre de la stratégie (D. Chouffel et F. Meyssonier, 2001). Pour d'autres, il vise non seulement la performance des actions entreprises mais la performance future de l'organisation.

5- Les avantages du Balanced ScoreCard

D'après ses fondateurs, le Balanced ScoreCard est un outil pour aller de l'avant.

Tout d'abord, il exige la participation des cadres dirigeants de l'entreprise au cours de sa mise en place et cela à l'inverse des outils traditionnels mis en place par des directeurs financiers.

Evidemment, le staff dirigeants garde une vision globale et complète de l'entreprise.

¹ C. Germain et autres, la performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions, op-cit, p39.

De plus, « le BSC place au centre la stratégie et la vision et non le contrôle. Certes, il définit des objectifs, mais il veille à ce que soient adoptés tous les comportements, entreprises toutes les actions que peuvent réclamer ces objectifs. Les indicateurs sont conçus pour amener les individus à la vision globale. »¹

Enfin, le BSC, articulé autour de 04 axes de la performance, apparaît à l'époque de partenariat (clients ou fournisseurs), dans l'ère de l'intégration croisée des entreprises et la responsabilité sociétale de l'entreprise.

En réponse de proverbe répandu chez plusieurs managers « *améliorez ce qui doit l'être dans les opérations, les chiffres suivront d'eux-mêmes* », Norton et Kaplan expliquent « *mesurer pour obtenir* » ; autrement dit c'est bien de faire confiance, mais encore mieux de contrôler. Pour ces fondateurs, le BSC permet de mesurer la performance future de l'entreprise, et cela à travers les indicateurs non-financiers.

Toutefois, nombreuses recherches ont été fondées sur la base des travaux de Norton et Kaplan essayant, plusieurs fois, d'intégrer un nouvel aspect à ceux constituant le BSC.

Germain C. et autres, résumant, « en adoptant un résonnement proche à celui de Kaplan et Norton, Hockerts (2001) propose un exemple de *Substinability Balanced Scorecard*, composé pour partie d'indicateurs mesurant la performance environnementale et sociale des entreprises.

De son côté, Bicker (2002) suggère d'ajouter une cinquième dimension sociétale. Il n'apporte pas toutefois de précisions quant à l'architecture d'ensemble du système de mesure de la performance. »²

Une autre contribution mérite d'être signalée dans ce contexte, le *Navigateur Skandia*, théorisé par Edvinsson et Malone (1997). Les deux chercheurs ont proposé une nouvelle conception du TB axé essentiellement sur les ressources humaines à côté des quatre autres orientations : orientations processus et celle des clients (permettant de lire la performance actuelle), l'orientation financière (visant la performance d'hier) et l'orientation développement et innovation (la performance future de l'entreprise). Tandis qu'ils optent pour les 04 axes du BSC, Edvinsson et Malone attribuent aux ressources humaines l'orientation numéro 1 dans le mécanisme de création de valeur dans l'entreprise.

P. Lorino, quant à lui, propose une nouvelle perception des TB entourée des axes stratégiques, des processus d'actions et de l'ergonomie cognitif (2011, le BSC revisité ; dynamique stratégique et pilotage de performance), plutôt sur les quatre axes du BSC proposé par Norton et Kaplan.

Un autre travail autour du BSC a été effectué par Supizet (2002). Il propose " *le Total Balance Scorecard* " par lequel l'axe client est élargie pour toucher ; les actionnaires, les clients, les usagers, l'entreprise elle-même en tant que personne morale, les partenaires, le personnel et la collectivité.

¹ Collectif HARVARD BUSINESS SCHOOL PRESS, op-cit, p174.

² C. Germain et autres, la performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions, op-cit, p39.

Pour N. Berland, il est intéressant de faire la distinction entre le BSC (proposé par Norton et Kaplan, évidemment) et le *tableau de bord Stakeholders* (ou TB des parties prenantes) voire le *tableau de bord KPI* (Key Performance Indicators).

Concernant ce dernier modèle, émergé grâce au développement des systèmes d'information, il offre aux managers une masse importante d'indicateurs financiers et non-financiers par lesquels nous pouvons avoir une vision équilibrée de la performance. Certes, il n'est pas facile, voire impossible, de lire la stratégie de l'entreprise en lisant le KPI.

A l'inverse du BSC dont nous avons l'accès à lire la stratégie de l'entreprise, voire la carte-stratégique sous jacente.

Par ailleurs, le tableau de bord Stakeholders n'est pas loin de son précédent. En reposant sur un ensemble d'indicateurs, le tableau de bord Stakeholders se trouve infirme (handicapé) de modéliser la stratégie de l'entreprise ou de cerner les différentes mesures de la performance.

D'après N. Berland, la nouveauté du BSC réside dans « les liens existant entre les différents indicateurs qui doivent permettre d'explicitier les relations de causes à effets de la stratégie mise en place. Les indicateurs ne sont qu'une petite partie des tableaux de bord. »¹

En résumé de cette section, le Balanced Scorecard, dit également le tableau de bord prospectif, proposé par D. Norton et R. Kaplan à travers des recherches effectuées au niveau de 12 entreprises pilotes. Pour certains auteurs (C. Germain et autres), les deux chercheurs ont effectué les premiers pas vers la mesure de la performance globale de l'entreprise. Evidemment, en appuyant sur quatre axes (l'axe client, l'axe processus interne, l'axe financier et l'axe apprentissage et innovation), le BSC permet de lire la performance antérieure, actuelle voire la performance future de l'entreprise.

Ainsi, le BSC, fondé sur les limites attribuées aux indicateurs financiers de mesure de la performance (compte tenu essentiellement les travaux de Johnson et Kaplan en 1987), ce qui justifie la prise en charge des indicateurs non financiers.

Pour d'autres chercheurs (H. Loning et autres), ce qui est intéressant dans un tableau de bord équilibré (le BSC) n'est pas la capacité de lire la performance multi-dimension de l'entreprise. C'est bien l'utilisation des indicateurs permettant de communiquer et de déployer la stratégie en interne afin de permettre son appropriation par les managers de chaque niveau.

Dans cette perspective, D. Choffel et F. Meyssonier ajoutent : « la logique fondatrice du BSC est d'aligner les comportements opérationnels sur les objectifs stratégiques selon une logique *top-down*. »²

D. Norton, et R. Kaplan ont, déjà, fondé leurs travaux sur une *hypothèse primordiale* ; l'existence d'un modèle de la performance globale de l'entreprise reposant sur une série d'enchaînements, dite les relations causes à effets. C. Germain et autres, expliquent: «initialement, on estime que c'est l'apprentissage qui permet l'amélioration des processus

¹ N. Berland, op-cit , p128.

² D. Choffel et F. Meyssonier, op-cit, p 6.

interne. Celle-ci génère à son tour la satisfaction des clients, qui permettra à plus ou moins longue échéance d'atteindre les objectifs économiques et donc de satisfaire l'attente des actionnaires. »¹

Plusieurs avantages peuvent être cités dans le cadre du BSC, entre autres ; la mise en place de la stratégie et la vision de l'entreprise au cœur du tableau de bord prospectif et non pas le contrôle.

Le BSC représente, à l'heure actuelle, un des premiers travaux s'intéressant à la performance globale de l'entreprise. Evidemment, plusieurs travaux ont pris en charge les contributions du Norton et Kaplan à l'instar du Navigateur Skandia de Edvinsson et Malone, en 1997.

¹ C. Germain et autres, la performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions, op-cit, p32.

Conclusion du chapitre 2

Donc, trois outils de pilotage de la performance ont été exposés à travers ce chapitre.

Tout d'abord, le contrôle budgétaire ou l'ensemble budget-suivi est le premier pas vers le pilotage de la performance financière de l'entreprise. Tandis qu'il n'a pas pu garder la même importance dans le champ du contrôle de gestion, il est considéré comme étant une pièce maîtresse pour longtemps.

Par définition, le contrôle budgétaire est un outil de contrôle par les résultats. Il repose dans une première étape, sur *la définition des objectifs* ainsi que l'établissement *des prévisions (ou budgets)* et, par la suite, la confrontation périodique des réalisations avec les budgets afin de tirer et d'analyser *les écarts*. Il a pour objectif d'arbitrer les ressources et les plans d'action. Autrement dit, initier aux décisions correctives à travers l'analyse des écarts ainsi que, de remettre en cause les hypothèses et cela, grâce à la démarche comparative Réalisations/Prévisions.

Ensuite, le tableau de bord de gestion qui trouve son émergence dès la fin de la seconde guerre mondiale (A. Pezet, 2007). Selon A. Pezet, même pour les premiers tableaux de bord, il aurait fallu les modéliser selon les besoins du chaque chef d'entreprise. N. Berland tient la même position ; il n'existe jamais un tableau de bord unique. Il doit être adopté aux conditions dans lesquelles il va être utilisé.

Autrement dit, le TBG est un outil devant être pratique aux mains des gestionnaires. Il est composé d'indicateurs peu nombreux subdivisés, souvent, en *indicateurs d'état* et *d'indicateurs d'évolution* expliquant les prédictifs ou les avancés. Ces deux familles d'indicateurs vont permettre *le pilotage de l'entreprise*. Autrement dit, ils vont permettre *le contrôle de gestion* en mettant en évidence les performances réelles, les potentielles et les dysfonctionnements (permettant de mettre toute action sous-contrôle).

Enfin, le Balanced Scorecard, proposé par D. Norton et R. Kaplan à travers des recherches effectuées au niveau de 12 entreprises pilotes. En appuyant sur quatre axes, le BSC permet de lire la performance antérieure, actuelle voire la performance future de l'entreprise. Rappelons que, le BSC est fondé sur les limites attribuées aux indicateurs financiers de mesure de la performance (compte tenu essentiellement les travaux de Johnson et Kaplan en 1987).

D. Norton et R. Kaplan ont, déjà, fondé leurs travaux sur une *hypothèse primordiale* ; l'existence d'un modèle de la performance globale de l'entreprise reposant sur une série d'enchaînements, dite les relations causes à effets. Plusieurs avantages peuvent être cités dans le cadre du BSC entre autres ; la mise en place de la stratégie et la vision de l'entreprise au cœur du tableau de bord prospectif et non pas le contrôle. En outre, plusieurs travaux ont pris en charge les contributions du Norton et Kaplan à l'instar du Navigateur Skandia de Edvinsson et Malone, en 1997.