

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Ecole Supérieure de Commerce

**Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention d'un diplôme de
Master en sciences de gestion**

Option : Contrôle de gestion

Thème

**Le rôle du contrôle de gestion dans la mise en place d'une
démarche de responsabilité sociétale
Cas de NCA-ROUIBA**

Elaboré par :

MENASRIA Iheb

MEKEDDEM Mostapha

Encadré par :

Dr. ADMANE Mohammed

Année universitaire: 2019/2020

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Ecole Supérieure de Commerce

**Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention d'un diplôme de
Master en sciences de gestion**

Option : Contrôle de gestion

Thème

**Le rôle du contrôle de gestion dans la mise en place d'une
démarche de responsabilité sociétale
Cas de NCA-ROUIBA**

Elaboré par :

MENASRIA Iheb

MEKEDDEM Mostapha

Encadré par :

Dr. ADMANE Mohammed

Année universitaire: 2019/2020

Résumé

Dans un contexte marqué par des préoccupations sociales et environnementales croissantes, la notion de responsabilité sociétale des entreprises est introduite dans la littérature managériale.

L'intégration de la Responsabilité Sociétale des Entreprises, qui reflète les concepts de développement durable au niveau des organisations, par les entreprises les amènent à redéfinir la notion de performance et à mettre en place des pratiques managériales permettant de la piloter. Cette nouvelle notion de performance dite « globale » vise des axes non mesurables par les conceptions traditionnelles du contrôle de gestion. Pour mieux apprécier la performance globale, le contrôle de gestion doit prendre en compte une vision tridimensionnelle de cette dernière en incluant l'atteinte non seulement de l'axe économique mais aussi deux autres axes : sociale et environnementale.

Mots clés

Développement durable ; Contrôle de gestion ; Responsabilité sociétale des entreprises ; Performance globale.

Abstract

In a context marked by growing social and environmental concerns, the notion of corporate social responsibility is introduced in the managerial literature.

The integration of Corporate Social Responsibility, which reflects the concepts of sustainable development at an organizational level, by companies is leading them to redefine the notion of performance and to put in place managerial practices allowing it to be managed. This new concept of the so-called “global” performance targets areas that cannot be measured by traditional conceptions of management control. To better assess overall performance, management control must take into account a three-dimensional view of the latter by including the achievement not only of the economic axis, but also: the social and the environmental ones.

Keywords

Sustainable development ; Management control ; Corporate Social Responsibility ; Overall performance.

ملخص

في سياق يتسم بتزايد الاهتمامات الاجتماعية والبيئية، يتم تقديم فكرة المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسات في الأدبيات الإدارية.

يؤدي اعتماد المسؤولية البيئية والاجتماعية والتي تعكس مفاهيم التنمية المستدامة على مستوى المؤسسة، إلى إعادة تعريف مفهوم الأداء وتطوير ممارسات إدارية مناسبة لقيادته. حيث يستهد مفهوم الأداء العام مجالات لا يمكن قياسها بالمفاهيم التقليدية لمراقبة التسيير. لتقييم الأداء العام بشكل أفضل، يجب أن تأخذ مراقبة التسيير بعين الاعتبار وجهة نظر ثلاثية الأبعاد لهذا الأخير من خلال ضمان تحقيق أهداف ليست فقط اقتصادية ولكن أيضاً: اجتماعية وبيئية.

الكلمات المفتاحية

التنمية المستدامة؛ مراقبة التسيير؛ المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسة ؛ الأداء العام.

Dédicace

À nos chers parents,

À nos sœurs et frères

Et tous nos Amis.

Remerciements

Avant tout, nous remercions Dieu, le tout puissant, d'avoir nous donner le courage, la volonté et la patience de mener à terme le présent travail.

Un grand merci à notre encadreur, Dr. ADMANE Mohammed pour ses conseils précieux, avisés et ses orientations qui nous ont permis d'accomplir le travail.

Nous tenons aussi à remercier l'ensemble des enseignants de l'Ecole Supérieure de Commerce Kolea, qui ont suivi notre scolarité avec beaucoup de compétence et qui ont su se rendre disponible quand cela été nécessaire.

On adresse nos chaleureux remerciements à madame TOUNSI Kahina et monsieur BOUFALA Lounis pour leur accueil au sein de l'entreprise NCA Rouïba « Rouïba, Alger »

Enfin on tient à remercier nos familles, nos amis, et toute personne ayant contribué de près ou de loin à l'aboutissement de ce travail, et qui ont fait de lui une réussite, merci infiniment

Liste des tableaux

Numéro	Intitulé	Page
(1-1)	Questions de recherche récurrentes en SMP	21
(1-2)	Différence entre le Tableau de bord et le Reporting	30
(2-1)	Les 10 principes du Pacte Mondial	42
(2-2)	Présentation synthétique des différents référentiels de la responsabilité sociétale des entreprises	57
(2-3)	Exemple d'indicateur de développement durable selon le GRI	65
(3-1)	Dates clés dans l'histoire de NCA-Rouiba	76
(3-2)	Le chiffre d'affaire de NCA-Rouiba	83
(3-3)	L'actif du bilan de NCA-Rouiba (2009-2016)	93
(3-4)	le du passif du bilan de NCA-Rouiba (2009-2016)	93
(3-5)	Les indicateurs de l'équilibre financier	94
(3-6)	Soldes intermédiaires de gestion et indicateurs de profitabilité	94
(3-7)	Indicateur de productivité	95
(3-8)	Les indicateurs de rentabilité (ROI)	96

Tableau des figures

Numéro	Intitulé	Page
(1-1)	Le tripole de gestion	8
(1-2)	Le profil du contrôleur de gestion	8
(1-3)	La position fonctionnelle du contrôle de gestion	9
(1-4)	La position désirée de contrôle de gestion	10
(1-5)	Le processus de contrôle de gestion	11
(1-6)	Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage	12
(1-7)	La roue de Deming	12
(1-8)	Le triangle de la performance	18
(1-9)	Le bais à court terme induit par les indicateur financier	25
(1-10)	Le Balanced Scorecard : des indicateurs organisés sur quatre axes	35
(1-11)	Exemple d'une carte stratégique et le lien entre les quatre axes du BSC	36
(2-1)	Pyramide de CARROLL : les différents types de responsabilité de l'entreprise	50
(2-2)	Les différentes approches en termes de RSE	55
(2-3)	Le développement durable comme une nouvelle valeur	54
(2-4)	Processus générique en termes de management de la RSE	60
(2-5)	La performance globale de l'entreprise	63
(2-6)	Le navigateur de SKANDIA AFS	71
(3-1)	Les 07 questions centrales relatives à l'ISO 26000	87
(3-2)	Les sacs durables de NCA-Rouiba	90

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
ABC	Activity based accounting
ABM	Activity based management
AFNOR	Association Français de normalisation
APAB	Association Algérienne des producteurs de boissons
BPR	Business process reengineering
BSC	Balanced scorecard
CDG	Contrôle de gestion
CERES	Coalition for Environmentally Responsible Economies
EBIT	earnings before interest, taxes
EBITDA	earnings before interest, taxes, depreciation, and amortization
EFQM	European Foundation for Quality Management
ERP	Entreprise ressource planning
EVA	Economic value added
GES	Gaz à effet de serre
GRI	Global reporting initiative
IANOR	Institut Algérien de normalisation
ISO	International Organization for Standardization
KPI	Key performance indicator
OHSAS	Occupational Health and Safety Assessment Series
OVAR	Objectifs, variable d'action, responsabilité
PDCA	Plan, do, check, act
PME	Petite et moyenne entreprise
PNUE	Programme des Nations Unies pour l'Environnement
ROCE	Return on capita employed
ROE	Return on equity
ROI	Return on investment
RSE	Responsabilité sociétale des entreprises
RSO	Responsabilité sociétale des organisations
SBSC	Sustainability balanced scorecard
SMP	Système de mesure de performance
SR MENA	Social responsibility in the middle east and north Africa

Sommaire

Résumé	
Dédicace	
Remerciements	
Liste des tableaux	I
Tableau des figures	II
Liste des abréviations	III
Sommaire	
Introduction général.....	A
Chapitre 01 : Introduction au contrôle de gestion	1
Section 01 : contrôle de gestion et pilotage de performance	3
Section 02 : Système de mesure de performance et indicateurs de performance	15
Section 03 : le tableau de bord outil de contrôle de gestion	27
Chapitre 02 : La responsabilité sociétale des entreprises	39
Section 01 : Introduction à la RSE	41
Section 02 : la démarche de l'intégration de la RSE	51
Section 03 : la performance globale de l'entreprise et la RSE	62
Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE.....	74
Section 01 : Présentation de l'entreprise d'accueil.....	76
Section 02 : Les pratiques RSE au niveau de NCA-Rouiba.....	83
Section 03 : Analyse du système de contrôle de gestion au niveau de NCA-Rouiba...	93
Conclusion générale	102
Bibliographie	105
Annexes	
Table des matières	

Introduction général

Introduction général

La problématique de l'engagement RSE constitue de plus en plus une thématique d'actualité à l'échelle nationale et internationale. Les entreprises sont de plus en plus sollicitées pour intégrer des préoccupations à la fois économique, sociale et environnementale dans leurs pratiques managériales.

La Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) a émergé au premier lieu dans les Etats Unis depuis le début du 19^e siècle. Ce n'est qu'à partir des années 50's ou la RSE a pris une place académique, principalement par les contributions de Bowen qui a donné la première définition de la RSE, celui que l'on considère être « le père fondateur » ou l'architecte de la RSE. A partir de ces années la RSE est en évolution continue à la fois comme un concept pratique et démarche.

Depuis les années 1990, un regain d'intérêt pour la RSE apparaît en Europe sous l'influence des institutions internationales notamment l'ISO dans le cadre du développement durable.

Le développement durable a émergé dans un contexte historique taché par la contestation du modèle de développement dominant, ce qui est mobilisé par les profits, sans conscience écologique ou bien social.

La notion de la responsabilité sociétale de l'entreprise RSE traduit l'initiative des entreprises et leurs parties prenantes de contribuer à l'amélioration de la société et son environnement, il s'agit d'inclure les préceptes du développement durable au niveau de l'entreprise via plusieurs actions à mener, ses actions sont la traduction d'une démarche organisationnelle qui influence l'ensemble des processus de l'entreprise, sa structure et ses fonctions. Sur le plan organisationnel, la fonction du contrôle de gestion est l'interface entre le sommet stratégique qui s'occupe à définir l'ensemble des objectifs de développement durable de l'entreprise, c'est à dire les objectifs d'une nature sociale et environnementale définies par l'entreprise et la ligne opérationnelle qui traduit ses objectifs en actions quotidiennes.

Le contrôle de gestion fait l'objet de plusieurs travaux de recherche depuis le vingtième siècle, chaque entreprise justifie son existence à travers la poursuite de ses objectifs, dans ce cadre le contrôle de gestion a pour mission de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie d'entreprise formulée et les moyens mis en œuvre pour sa réalisation afin d'atteindre les objectifs qu'elle définit.

Il s'agit, dans les systèmes de contrôle de gestion classiques, de créer une valeur purement financière qui vise l'intérêt des actionnaires.

Le contrôle de gestion forme un processus en double mission de mesure et de pilotage de la performance organisationnelle ; dans un cadre de contrôle de gestion classique la performance globale comme un objet de mesure était orienté vers un axe financier. Cette conception classique des systèmes de contrôle de gestion implique une réaction nécessaire face aux limites envisagées lors de la mise en action des approches financières.

Le développement d'un nouveau type des indicateurs de performance par les contrôleurs de gestion appelés « Key Performance Indicators (KPIs) » destinés à la mesure de la performance globale de l'entreprise sur un axe financier et un axe non financier à la fois à impliquer une meilleure adoption des objectifs non financiers poursuivis par l'entreprise. L'ensemble des objectifs de développement durable intégrés aux sien de la stratégie de l'entreprise qui vise des axes de performance non mesurable par les conceptions traditionnelles du contrôle de gestion sont plus acceptables par les dirigeants à cause de la nouvelle conception du contrôle de gestion qui vise la prise en compte une vision tridimensionnelle de la performance incluant l'atteinte non seulement des objectifs économiques mais d'autres catégories des objectifs : sociétales et environnementales.

Le rôle du contrôle de gestion est remarquable mais il s'agit en premier, l'acceptation par les managers d'une façon volontaire de mener une démarche de responsabilité sociétale RSE dans leur organisation et de l'impliquer dans leur levier de performance. La fonction du contrôle de gestion vise la réussite de mise en œuvre de cette démarche.

Raisons du choix du thème

Ce qui nous a donné motivation pour le choix de ce sujet comme thème de mémoire de fin d'étude se résume comme suit :

- On a posé nôtre réflexion sur le choix du sujet de recherche, décision qui entraîna avec elle, une passion envers ce sujet et une responsabilité envers la société.
- L'importance du sujet réside dans sa capacité d'être développé et accompagner ceux qui sont intéressés par cette piste de recherche.

Objectifs

Cette recherche sert à identifier la contribution de contrôle de gestion dans la démarche RSE dans l'entreprise dont la réussite de cette mission va mettre l'entreprise sur un axe d'amélioration de performance globale.

Cette recherche va mettre en évidence le rôle du contrôle de gestion comme un aide à la mise en place de la démarche RSE qui est un pilier de base pour les entreprises et de

déterminer l'importance qui doit être accordé pour cette démarche sans oublier l'adaptation aux modernes pratiques.

Problématique de recherche

A travers notre étude consacrée à déterminer le rôle du contrôle de gestion dans la mise en place d'une démarche de responsabilité sociétale dans l'entreprise. On va essayer de répondre à la problématique suivante : **Quel rôle joue le contrôle de gestion dans la mise en œuvre d'une démarche RSE ?**

Questions secondaires

Pour mieux cerner cette problématique nous avons traités les sous-questions suivantes :

- Est-ce que le contrôleur de gestion a un rôle dans la réalisation des objectifs du RSE ?
- Existe-t-il une interaction entre le contrôle de gestion et la RSE ?
- Est-ce que les outils classiques du contrôle de gestion contribuent à la réussite de la démarche RSE ?

Hypothèses de recherche

Pour répondre à la problématique précédente et aux sous-questions nous avons émis les hypothèses suivantes :

1. le contrôleur de gestion a un rôle dans la réalisation des objectifs de la responsabilité sociétale.
2. Une performance tridimensionnelle reliée entre le contrôle de gestion et la RSE.
3. Les outils traditionnels de contrôle de gestion contribuent à la réussite de la démarche RSE avec des adaptations et avec la mise en œuvre des outils modernes dans le même contexte.

Les études précédentes

Nous allons mentionnés comme un rappel quelques études précédente dans le même contexte :

➤ Etude intitulé : « de l'intégration du développement durable dans la stratégie au pilotage et à l'instrumentalisation de la performance globale », un article par ANNE CATHRINE MOQUET en 2005.

L'objective de cette recherche est de déterminer l'impact de la RSE sur le système de contrôle de gestion, et comment se dernier est structuré afin de piloter une performance tridimensionnelle. Son résultat est qu'il existe avec le système traditionnel des systèmes émergents qui prend en charge les problématiques de la RSE. Elle ajoute que ces nouveaux

systèmes sont en évolution pour intégrer les différentes contraintes, elle ne précise pas également comment et avec quel mécanisme ces systèmes évolue.

➤ Une thèse de doctorat intitulée : « les mécanismes de contrôle de la performance globale : les cas des indicateurs non financier de la RSE », présentée par MOEZ ESSID, université de Paris en 2009.

L'objectif de sa recherche est de déterminer les mécanismes de contrôle déployés dans une démarche de RSE et les façons de l'utilisation des indicateurs de la RSE et leurs finalités. Il conclut qu'ils ont pour finalité : la recherche de la légitimité, ou bien à être utiliser à travers les systèmes de contrôle déployé pour le pilotage de la performance, chaque système utilise les mêmes indicateurs pour un objectifs spécifiques différents aux autres.

La valeur ajoutée

L'importance de ce travail, c'est fournir à l'entreprise une approche sur laquelle elle pourra s'appuyer, pour mettre en place un système de contrôle de gestion efficace, lui permettant une meilleure exécution des objectifs de développement durable.

Ainsi de suivre les nouveaux standards mondiaux qui sont exigés par les différents organismes internationaux (La préparation d'un rapport du DD à l'aide de GRI). Cette étude constitue un préalable pour l'utilisation d'un SBSC à l'évaluation de la performance globale de l'entreprise.

La méthodologie du travail

Afin de répondre à notre problématique, nous allons utiliser une méthode descriptive analytique. La construction du volet théorique lié au contrôle de gestion et à la démarche RSE est basée sur une étude documentaire. Concernent la partie pratique destinée à répondre aux sous-questions posées, elle est menée à travers une analyse des documents publiés par l'entreprise (rapports) et par les différents organismes en interaction avec l'entreprise étudiée.

Le cadre de l'étude

Ce travail étudier la contribution de contrôle de gestion dans la mise en place d'une démarche RSE dans l'entreprise. Nous avons étudié cette conurbation dans l'entreprise NCA-Rouiba à travers le projet SR-MENA on analysant les pratiques RSE dans l'entreprise et son impact sur le système de contrôle de gestion.

Le plan du travail

Nous avons subdivisé notre travail en (03) trois chapitres qui sont présentés comme suit: Le premier chapitre porte sur les concepts fondamentaux du contrôle de gestion ; son émergence, son évolution, son processus et ses objectifs. Par ailleurs, il présente un système de performance et le tableau de bord, l'outil de mesure.

Le deuxième chapitre, quant à lui, il sera consacré au concept de responsabilité sociale des entreprises (RSE) et il tentera de cerner le système de contrôle de gestion à l'épreuve de la RSE on introduisant la notion de pilotage de la performance globale.

Le troisième chapitre, donne une présentation de l'entreprise NCA Rouiba, ses pratiques en termes de responsabilité sociale concernant le projet nommé SR-MENA et l'analyse du système de contrôle de gestion au niveau de NCA-Rouiba.

***Chapitre 01 : Introduction au
contrôle de gestion***

Introduction du chapitre

La nécessité d'améliorer la performance de l'entreprise demeure toujours une préoccupation majeure pour ses dirigeants. Pendant longtemps, la performance était mesurée sur le seul axe financier par des outils et des techniques de gestion traditionnelle qui ne répondent plus aux nouvelles exigences stratégiques.

La survie des entreprises passent nécessairement par l'amélioration de leur performance. C'est à ce moment qu'intervient le contrôle de gestion. Il permet aux responsables d'améliorer la gestion de leurs activités afin d'atteindre les objectifs fixées dans une optique d'optimisation des ressources allouées afin de réaliser la rentabilité souhaité.

En effet, le contrôle de gestion connaît, depuis quelques années, des mutations importantes qui lui ont permis de s'enrichir et devenir une pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises.

Pour assurer toutes ces missions, le contrôleur de gestion doit se référer à un certain nombre d'indicateurs pertinents en déployant les différents approches et outils de gestion qui couvrent la totalité des niveaux de l'entreprise. Parmi ces derniers le tableau de bord qui est un instrument de mesure et de pilotage de la performance, aidant les dirigeants dans la prise des décisions.

Dans le cadre de ce premier chapitre nous allons aborder les concepts fondamentaux du contrôle de gestion à travers trois sections.

Tout d'abord, dans la première section on parlera de l'évolution, la mission, le processus et l'objectif du contrôle de gestion. Ensuite, dans la deuxième section, on mettra l'accent sur la notion de performance avec son système de mesure. On terminera, dans la troisième section par le tableau de bord, un outil indispensable pour le contrôle de gestion, où on présentera l'évolution et la définition de cet outil. Puis, on exposera deux types de tableaux de bord : le tableau de bord de gestion et le tableau de bord prospectif.

Section 01 Contrôle de gestion et pilotage de performance

Il est indispensable, Avant d'entamer les différentes parties du mémoire de recherche, de cerner la notion de contrôle de gestion tout d'abord ont mettent l'accent sur son évolution, sa mission, son processus et son objectif.

1 Origine et définition de contrôle de gestion

La notion contrôle de gestion a connu une longue évolution au fil du temps. Cette évolution dépend sur les facteurs de contingence comme la stratégie (CHANDLER) et l'environnement (LAWRENCE et LORSCH)

1.1 Histoire du contrôle de gestion

Cette discipline remonte de l'antiquité, les traces de la comptabilité et du contrôle de gestion étaient existées vers 3300 avant J.C¹. Les premiers fondements du contrôle de gestion retournent à la comptabilité industrielle qui est basée sur des techniques du calcul des coûts.

Les prémices de comptabilité de coûts sont observables dans des manufactures textiles italiennes au 15ème siècle et chez un imprimeur français au 16ème siècle².

Le contrôle des activités et le domaine du contrôle de gestion qui en découle sont plutôt corrélés à la phase d'industrialisation de la fin du 19ème siècle et surtout du début du 20ème siècle³ :

- Né de l'évolution du monde technique et économique avec les analyses de TAYLOR (1905) sur le contrôle de productivité, les recherches de GANTT (1915) sur les charges de structure, les choix de General Motors (1923) et de Saint-Gobain (1935) pour des structures par division.

- La première évolution des enjeux a apparu avec l'accroissement de la taille des unités de production et de leur diversification. Alors, il devient nécessaire de déléguer des tâches, des responsabilités tout en exerçant un contrôle sur les exécutants. Ainsi, après l'analyse des coûts, les entreprises mettent en place des données prévisionnels « budgets » et un suivi des réalisations pour en mesurer les écarts (la confusion et la fusion du contrôle de gestion avec le contrôle budgétaire).

¹ ALAZARD C., SEPARI S., « Contrôle de gestion : Manuel », édition Dunod, 5ème édition, Paris, 2018, p 01.

² NIKITITIN M., « La Naissance de la comptabilité industrielle en France », Thèse de doctorat, Paris-Dauphine, 1992, p 38 et p 39.

³ ALAZARD C., SEPARI S., Ibid., p 03 et p 04.

- Ensuite, avec le développement des produits et des services dans une conjoncture en croissance, les gestionnaires vont chercher dans le contrôle de gestion une aide aux décisions ainsi que des pistes pour contrôler les acteurs dans la structure.

Jusqu'au début des années soixante-dix les grandes entreprises françaises qui ont introduit un contrôle de gestion ont adopté le modèle des firmes industrielles américaines.

- Les années quatre-vingt marquent l'intensification des critiques et remises en cause du contrôle de gestion. Celles-ci avaient commencé dès la fin des années soixante mais elles n'étaient que partielles et visaient à aménager les modes d'exercice du contrôle⁴.

Les praticiens et théoriciens du contrôle ont alors réagi et les années quatre-vingt-dix et deux mille seront particulièrement riches de propositions qui, si elles ne sont pas toujours nouvelles, ont toutefois le mérite de questionner les fondamentaux du contrôle. Plusieurs innovations ou courants de réflexion sont venus alimenter ce renouveau⁵ :

- Le développement de l'ABC/ABM (Activity-Based Costing et Activity-Based Management) a permis de revisiter les conditions de production de coûts pertinents ;
- Economic Value Added (EVA) et, plus largement, toutes les réflexions autour de la création de valeur ont permis de focaliser le contrôle de gestion sur des finalités qui avaient peut-être été perdues de vue ;
- Le Balanced Scorecard (BSC) n'a pas proposé une révolution des tableaux de bord, sauf peut-être aux États-Unis. En revanche, il est venu opportunément nous rappeler que le contrôle de gestion est l'une des dimensions essentielles du management stratégique et qu'il permet d'en assurer la déclinaison.

Enfin, Le développement informatique, la mondialisation et l'accroissement des incitations de développement durable pour les entreprises ont permis d'élargir encore les pratiques du contrôle.

Ce sont ces remises en cause et ces nouveaux enjeux qui ont servi de trame pour la construction de cette discipline.

1.2 Définitions du contrôle de gestion

Plusieurs spécialistes en gestion ont proposé de nombreuses définitions, avant de faire le point sur celles-ci. Il convient nécessaire de comprendre au préalable la signification de la notion contrôle lui-même. Ce dernier fonde la spécificité du domaine et induit la définition du contrôle de gestion.

⁴ BERLAND N., SIMON F.X., « le contrôle de gestion en mouvement : État de l'art et meilleures pratiques », édition Eyrolles, Paris, 2010, p 03 et p 04.

⁵ BERLAND N., SIMON F.X., Ibid., p 03 et p 04.

1.2.1 La notion de contrôle

L'origine étymologique du terme « contrôle » vient de la contraction de contre et de rôle, signifiant ; registre tenu en double, l'un servant à vérifier l'autre (d'où contre). Ce terme est ainsi associé à l'origine à une action de vérification.

Appliqué au domaine du management, le contrôle vise à s'assurer que les décisions et les actions prévues se déroulent conformément à l'objectif dans le cadre d'une boucle d'apprentissage : « je m'informe, je décide, j'agis et je contrôle ».⁶

En 1996, CHIAPELLO définit le contrôle comme : « toute influence créatrice d'ordre, c'est-à-dire d'une certaine régularité. On est dans une situation de contrôle, selon cette définition, lorsque le comportement d'une personne est influencé par quelque chose ou quelqu'un »⁷.

L'objectif du contrôle est d'inciter la personne qui lui est soumise à respecter certains comportements en réduisant son degré de liberté.

Contrôler peut signifier aussi « maîtriser », au sens anglo-saxon du verbe «to control». Le contrôle de gestion permet alors d'assurer la maîtrise des évolutions d'une entreprise. Cette représentation du contrôle renvoie à l'idée du pilotage, très importante dans le contrôle de gestion moderne.⁸

1.2.2 Les formes de contrôle

Le contrôle de gestion n'est pas la seule forme de contrôle organisationnel⁹. Pour R. ANTHONY, il existe trois formes de contrôle¹⁰:

- Le contrôle stratégique : Ce processus permet d'arrêter et d'ajuster les choix des missions et des domaines d'activités stratégiques de l'entreprise.
- Le contrôle d'exécution (contrôle opérationnel) : C'est un processus courants conçus pour garantir une mise en œuvre conforme aux objectifs des actions de routine.
- Le contrôle de gestion : Ce processus permettant aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes et quotidiennes des services sont en cohérence.

1.2.3 Définitions de contrôle de gestion

L'une des premières définitions structurées du contrôle de gestion remonte à 1965 est due à R. N. ANTHONY: « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers

⁶ RAGAIGNE A., TAHAR C., « Contrôle de gestion », édition Lextenso, 1ère édition, France, 2015, p 19.

⁷ CHIAPELLO ÈVE, « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence », Comptabilité-Contrôle-Audit, 1996, p 52.

⁸ AUGÉ B., NARO G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Éd Dunod, Paris, 2011, p 04.

⁹ RAGAIGNE A., AHAR C., Ibid., p 21.

¹⁰ ANTHONY R., « planning and control systems: A frame work for analysis », Boston, Harvard University press 1965, p 25.

obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». En 1988 il ajoute une autre définition : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies ». Le contrôle de gestion suppose l'existence des objectifs préalables que le manager est chargé de réaliser à travers l'action d'autres individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente¹¹.

Pour H. BOUQUIN « le contrôle de gestion est formé des processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents, notamment au contrôle d'exécution »¹².

Pour VAN CAILLIE le contrôle de gestion est : « un ensemble et évolutif de règles, des normes de comportements, procédures que les dirigeants ou bien l'ensemble des acteurs présent dans l'entreprise de manière générale, vont mettre en place de manière délibérée ou réactive pour assurer que les opérations quotidiennes exercées dans l'entreprise sont menées dans le respect impératif de la création de la valeur d'une façon continue»¹³.

Z. DJERBI et autres ont défini le contrôle de gestion comme « un ensemble de systèmes techniques et de processus d'animation de ces systèmes, mis en œuvre par un dirigeant ou un manager, afin d'influencer les comportements de ses collaborateurs pour répondre aux exigences d'évolution de son organisation »¹⁴.

En résumé, une des conditions nécessaires de la survie d'une entreprise réside dans la capacité de ses membres à agir de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs tracés par l'organisation, autrement dit, être performant. La recherche de cette performance impose une rigueur dans la gestion, c'est dans ce contexte, que le contrôle de gestion intervient comme un outil d'aide à l'atteindre des objectifs de l'organisation en prévoyant les effets de décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats et à anticiper les résultats futurs. Donc, il est source de progrès d'amélioration potentiels à toute l'organisation.

¹¹ ARNOUD H., et al, « Le contrôle de gestion... en action », Éd Liaisons, 2ème édition, 2001, p 08 et p 09.

¹² CHRISTOPHE G. et al, « Management et contrôle de gestion : Manuel et applications », Éd Vuibert, Paris, 2017, p 13.

¹³ NATHALIE C., VAN CAILLIE D., « le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise, quelques pistes d'adaptation des outils existants », Humanisme et Entreprise, 2010, p 18.

¹⁴ DJERBI Z. et al, « Contrôle de gestion », Éd Dunod, Paris, 2014, p 03.

2 Mission et positionnement de contrôle de gestion

Afin que l'entreprise assure sa pérennité, elle doit tenir compte de son environnement. Elle doit prévoir, anticiper et être réactive. Pour garantir ces derniers, l'entreprise a besoin de l'intervention de contrôle de gestion.

2.1 Les missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion permet à être toujours en état d'alerte, de surveiller, d'analyser les écarts par rapport aux objectifs et de réagir immédiatement. Il doit assurer plusieurs tâches : la prévision, la mise au point des procédures, le contrôle, et le conseil.

Initialement, la mission du contrôle de gestion se limitait au suivi de la production. Son but était de veiller à la rentabilité des capitaux investis. Il s'est ensuite étendu à toutes les fonctions et à toutes les activités. Mais l'analyse restait statique et rétrospective au moyen de données essentiellement financières, trop proche d'un contrôle-vérification.

Aujourd'hui, le rôle du contrôle de gestion est considérablement élargi, il n'est plus seulement comptable, il inclut de nouveaux aspects (ressources humaines, commerciaux, environnementaux). Ses missions sont de¹⁵:

- Mettre en œuvre la décentralisation ; il doit s'assurer que les opérations courantes suivent la stratégie, qu'il y a cohérence dans les décisions.
- Fournir de l'information ; pour prendre des décisions, communiquer et mesurer des performances.
- Piloter la performance ; c'est-à-dire mesurer avec une variété d'indicateurs (monétaires, physiques et qualitatifs), assurer le chaînage des mesures, concevoir la performance comme un processus qui se gère, agir à long terme et s'appuyer sur des références externes (benchmarking).
- Développer l'intelligence organisationnelle ; pour favoriser l'innovation, la création, permettre l'apprentissage, l'accumulation de l'expérience et conduire le changement.

2.2 Le contrôleur de gestion

Les contrôleurs de gestion sont les premiers auxiliaires de la fonction contrôle de gestion. Ils doivent ¹⁶:

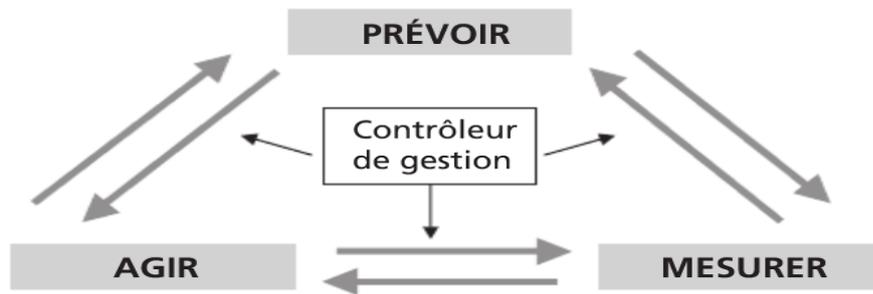
- contribuer à la mise sous contrôle des activités de l'entreprise ;
- apporter une assistance à l'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise.

¹⁵ LAURENCE M., CHRISTELLE B., « Contrôle de gestion : Cours et applications corrigées », 8ème édition, Ed Gualino, 2019, p 22 et p 23.

¹⁶ DESIRE-LUCIANI et al, « Le grand livre en contrôle de gestion » Ed Eyrolles, 1ère édition, 2013, p 55 et p 56.

- contribuent à la gestion de l'organisme dont ils dépendent par une action aux trois niveaux du triple de gestion : prévoir, mesurer, agir.

Figure (1-1) : Le tripôle de gestion

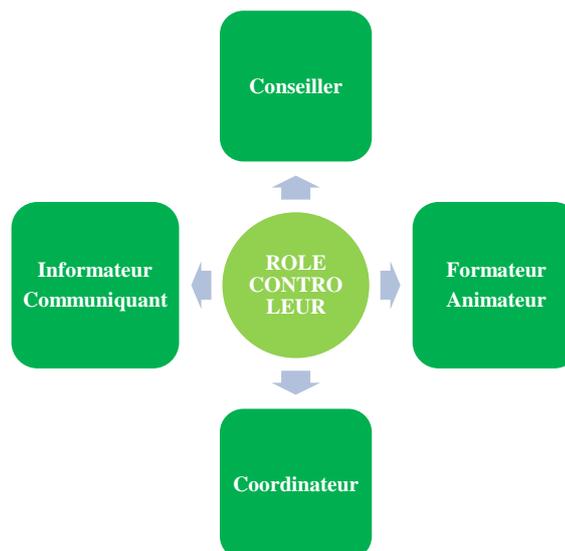


Source : DESIRE-LUCIANI et al. « Le grand livre en contrôle de gestion » Ed Eyrolles, 1ère édition, 2013, p 56.

Leur efficacité dépend surtout des liens entre chacun de ces trois verbes: faire le lien entre mesurer l'action, aidé à la prévoir et la favoriser.

Pour pouvoir assurer ses missions, le contrôleur de gestion doit être polyvalent ; spécialiste (maîtriser les outils pointus), généraliste (organiser, coordonner les procédures), opérationnel (gérer l'exécution), fonctionnel (conseiller les décideurs), technicien (intégrer la dimension technique) et humain (gérer les hommes et les groupes). Ainsi, des qualités de communicateur et de pédagogue sont aussi importantes que les compétences techniques et organisationnelles¹⁷.

Figure (1-2) : Le profil de contrôleur de gestion



Source : SEPARI S., et al. « DSCG 3 - Management et contrôle de gestion », 4^e édition, Ed Dunod, 2017, p 19.

¹⁷ SEPARI S. et al, « DSCG 3 - Management et contrôle de gestion », 4^e édition, Ed Dunod, 2017, p 18 et p 19.

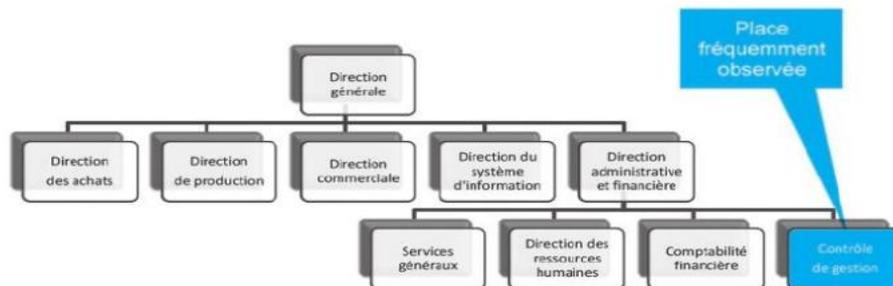
2.3 Positionnement du contrôleur de gestion dans l'organisation

Il n'y a pas de règles et de normes pour positionner les contrôleurs de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité, conditionnent sa place. Il est possible de repérer un certain nombre de critères qui influencent le rapport de force qui s'instaure entre le contrôleur et la direction : l'autorité, l'image, l'influence, la sanction, l'information, le temps. Ces curseurs de pouvoir (selon BOUIN et SIMON) s'intègrent en fonction des trois composantes du pouvoir : le pouvoir intrinsèque, la volonté à utiliser ce pouvoir et la capacité à l'exercer¹⁸. De même, le rattachement du contrôleur de gestion dans l'organigramme n'est pas nettement défini. L'examen des structures organisationnelles montre une grande diversité d'options. Néanmoins, deux possibilités semblent émerger¹⁹ :

- Une position fonctionnelle (rattaché au directeur financier)

Cette organisation correspond à un contrôle de gestion limité à un rôle de suivi a posteriori et donc davantage à un service de comptabilité analytique baptisé contrôle de gestion.

Figure (1-3) : La position fonctionnelle de contrôle de gestion



Source : MARGOTTEAU E., BURLAUD A., « DCG11-Contrôle de gestion-Manuel et applications », Éd Foucher, 2019, p 22.

L'horizon du contrôleur de gestion est alors limitée à l'exercice comptable, sa mission s'inscrit en complément de la comptabilité financière et ne coïncide pas avec la définition actuelle du contrôle de gestion.

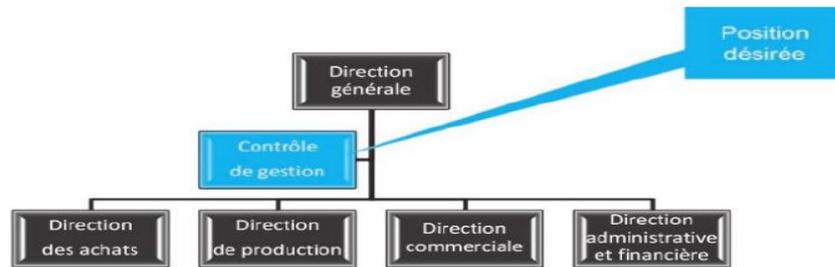
- Une position d'état-major (rattaché au directeur général)

Le contrôle de gestion occupe une place de staff disposant, non pas d'une autorité hiérarchique, mais d'une autorité de spécialité. Le contrôleur de gestion joue un rôle de support aux autres fonctions et peut remplir pleinement sa mission de pilote et d'animateur du système d'information.

¹⁸ ALAZARD C., SEPARI S., Op.cit., p 24.

¹⁹ MARGOTTEAU E., BURLAUD A., « DCG11-Contrôle de gestion-Manuel et applications », Éd Foucher, 2019, p 22 et p 23.

Figure (1-4) : La position désirée de contrôle de gestion



Source : MARGOTTEAU E., BURLAUD A., « DCG11-Contrôle de gestion-Manuel et applications », Éd Foucher, 2019, p 22.

L’horizon du contrôleur de gestion s’élargit et s’allonge puisqu’il intervient :

- dans le processus de planification stratégique ;
- dans le processus de mobilisation et d’animation des acteurs ;
- dans la prise de décisions à long terme : choix d’investissement, partenariat...

Quelle que soit sa position, Le contrôleur de gestion occupera une place au sein de l’organigramme de l’entreprise soit en position fonctionnelle, c’est la place la plus fréquente, soit en position de staff, position la plus désirée mais restreindre au grandes entreprises.

On peut dire que la meilleure position de la fonction contrôle de gestion est celle-ci qui accorde au contrôleur de gestion l’autonomie et l’autorité nécessaires pour l’achèvement de ses missions et l’assimilation de son métier comme un consultant interne de l’ensemble de l’organisation.

3 Processus de contrôle de gestion et pilotage de la performance

D’après ARDOIN, MICHEL et SCHMIDT, le cœur et la finalité du contrôle de gestion est le pilotage de la performance. En effet le contrôle de gestion aide les dirigeants à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper les résultats futurs ce qui va influencer positivement la performance de l’entreprise.

3.1 Processus de contrôle de gestion

La démarche contrôle de gestion, est une démarche de pilotage de la performance, qui s’inscrit dans une réalisation progressive et dans le temps : « on se place successivement. Avant l’action (c’est la phase de planification). Après l’action (c’est la phase de suivi) et d’analyse des résultats. Elle est donc progressive ; c’est pourquoi on parle d’un processus de

contrôle »²⁰, un processus est un ensemble d'activités liées en vue d'atteindre un objectif commun²¹.

Selon Henri BOUQUIN, le contrôle de gestion se décline en trois phases²² :

- avant l'action, il s'agit de :
 - Définir des objectifs précis, cohérents et conformes aux objectifs stratégiques établis en amont. Le contrôle de gestion est en ce sens en interaction permanente avec la stratégie de l'organisation.
 - Définir les critères permettant de juger des performances ↔ Finalisation
 - au cours de l'action, il s'agit de :
 - Vérifier le bon déroulement des actions en cours
 - Procéder aux éventuelles corrections et actions à mener afin de se rapprocher le plus possible de l'objectif fixé lors de la première phase ↔ Pilotage
- après l'action

Le manager va juger les résultats obtenus selon des critères d'efficacité, d'efficience et d'économie ↔ post-évaluation

Figure (1-5) : Le processus de contrôle de gestion



Source: TORSET C., BENSIMHON L., et BURLAUD A., « Tout le DSCG 3 - Management et contrôle de gestion », Ed Foucher, 2017, p 01.

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus d'apprentissage progressif, il correspond aux phases traditionnelles du management : prévision, action, évaluation et apprentissage²³.

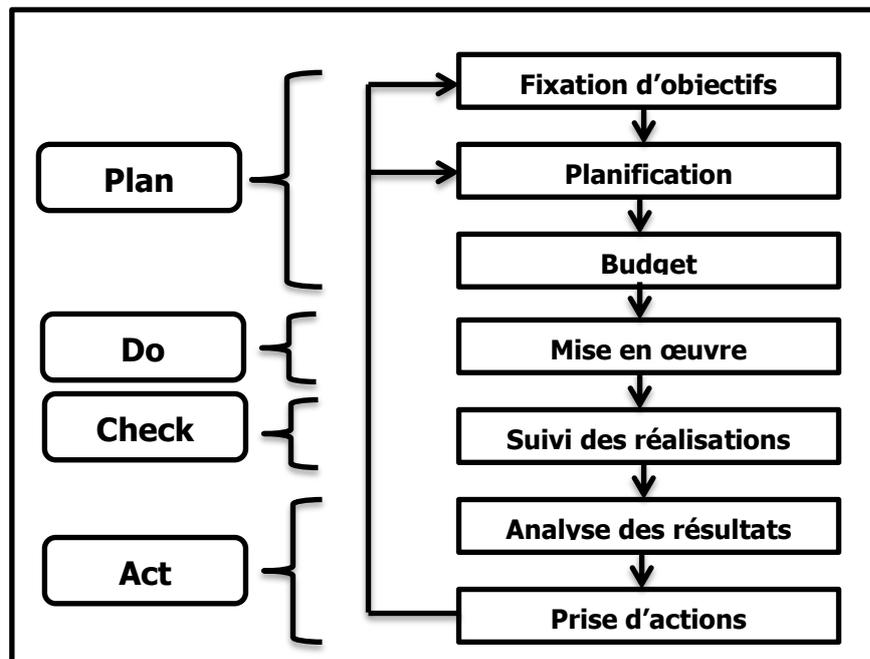
²⁰ SAULPIC O. et al, « Les Fondamentaux du Contrôle de Gestion », Pearson Education, France, 2011, p 02.

²¹ ALCOUFFE S., MALLERET V., « Les Fondements Conceptuels De L'ABC « A La Française » », Comptabilité Contrôle – Audit, 2004, P 164.

²² TORSET C., BENSIMHON L., et BURLAUD A., « Tout le DSCG 3 - Management et contrôle de gestion », Ed Foucher, 2017, p 01.

²³ LÖNING H. et al, « Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », Ed Dunod, 3ème édition, Paris, 2008, p 03.

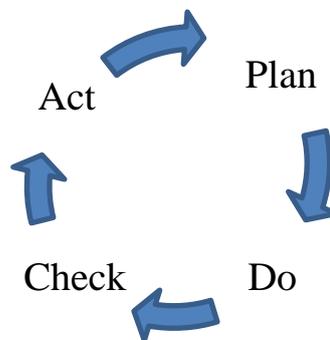
Figure (1-6) : Le contrôle de gestion en quatre étapes ; un processus d'apprentissage



Source : LÖNING H. et al, « Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », Ed Dunod, 3ème édition, Paris, 2008, p 03 .

Cette visualisation est inspirée particulièrement du travail de N. E. Deming, qui nous a présenté un « cycle de PDCA » de la qualité²⁴.

Figure (1-7) : La roue de Deming



Source : Deming W. E., « Qualité, la révolution du management », Ed Economica, 1988, p 116.

3.2 Pilotage de la performance (l'objet du processus)

Selon ANTHONY le contrôle de gestion est considéré comme « le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés »²⁵, cette définition explique que l'objet de contrôle de gestion est l'atteinte des objectifs organisationnelles et dans une intensité concurrentielle

²⁴ LÖNING H. et al, Ibid., p 04.

²⁵ ARNOUD H., et al, Op.cit., p 08.

et comme chaque entreprise opère dans un environnement instable et incertain, les résultats qu'une entreprise peut obtenir sont relativement ambigus, une assurance sur le degré de compatibilité entre les résultats obtenus et les objectifs visés par l'entreprise ne peut pas être fournie, c'est dans ce cadre où la notion de la performance est introduite. Cette dernière est l'objet visé par le contrôle de gestion²⁶.

Il a été rapporté d'une manière claire et explicative que « le contrôle de gestion, en tant que pilotage de la performance, est une fonction de management. Qu'il n'est pas seulement l'objet d'une expertise spécialisée assumant la mise en place d'outils, il est avant tout un processus de diagnostic des problèmes et de dialogue entre responsables opérationnels sur les résultats à atteindre et la façon d'y parvenir dans les meilleures conditions »²⁷.

L'objectif réel du processus du contrôle de gestion est la maîtrise, le pilotage et l'amélioration en permanence de la performance de l'entreprise. Il reflète un levier de modernisation du Management d'Entreprise, il permet ainsi, de²⁸ :

- Mobiliser les objectifs stratégiques, financiers, opérationnels :
 - Responsabiliser les acteurs sur la base des performances réalisées
 - Impliquer le personnel pour atteindre les objectifs
- Mesurer les coûts et les résultats :
 - Maîtriser les coûts.
 - Mesurer les résultats des processus mis en œuvre.
- S'assurer de l'amélioration continue des performances :
 - S'assurer de la performance des activités.
 - Développer des outils de contrôle et de pilotage.
- Orienter les systèmes d'information vers la gestion de la performance :
 - Objectiver le système de gestion et les décisions.
 - Formuler des systèmes de contrôles orientés vers l'amélioration continue de la performance.

²⁶ GIRAUD F. et al, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Gualiano éditeur, 3^{ème} Edition, France, 2008, p 20.

²⁷ Le site: https://www.collectivites-locales.gouv.fr/files/files/3_instaurer_le_contrle_de_gestion.pdf , consulté le 11/03/2020 à 23h15.

²⁸ Inspiré du projet gouvernemental français ; Le contrôle de gestion : Aider au pilotage pour améliorer les performances, consulté sur le site <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr>, Édition Septembre 2006, p 04, consulté le 11/03/2020 à 23h40.

3.3 Les outils de pilotage de la performance

Plusieurs spécialistes de la gestion des organisations ont désigné en pratique trois types d'outils de pilotage : prévisionnels, de suivi de réalisation : et des outils d'appui. Ces outils sont présentés comme suit ²⁹:

3.3.1 Les outils prévisionnels

Ils ont pour objectifs d'orienter le choix des axes stratégiques de l'entreprise, d'étudier le futur en matière des opportunités au sein de l'organisation. A court terme, ces outils servent à la fixation d'objectifs opérationnels. Ils se résument dans :

- Le plan (stratégique, opérationnel et d'action)
- Le budget

3.3.2 Les outils de suivi de réalisation

Ces outils permettent de comparer les résultats obtenus aux objectifs fixés. Ces outils sont utilisés pour mesurer, analyser et constater a posteriori les performances de l'organisation. Ils sont constituées de :

- La comptabilité de gestion
- la comptabilité financière
- Le contrôle budgétaire
- Le Reporting
- Le tableau de bord et/ou tableau de bord prospectif.

3.3.3 Les outils d'appuis

Ce sont les outils et les méthodes d'analyses, qui permettent au manager et son équipe, de constater les performances et tendent à fournir des explications. On interprétant les écarts et prendre les mesures correctives nécessaires, pour pouvoir agir à bon escient. Parmi ces outils :

- Business Process Reengineering (BPR) ou le réingénierie des processus d'affaire, qui est décrite par HAMMER et CHAMPY comme : « la remise en cause fondamentale et une redéfinition radicale des processus opératoires visant à obtenir une amélioration spectaculaire des principales performances en matière de coût, de qualité, de service et de rapidité »³⁰.

²⁹ BOUROKBA R., « Tableaux de Bord, Outils de Pilotage de Mesure et d'Evaluation de la Performance de l'Entreprise », Mémoire de Magistère, 2015, p 30 et p 31.

³⁰ ANNIE C., « Reengineering : un défi pour les professionnels des ressources humaines ? », édition Gestion2000, Belgique, 1988, p55.

- Le Benchmarking (l'étalonnage) : qui est défini comme un processus qui consiste à identifier, analyser et adopter les meilleures pratiques des autres (les plus performantes au monde) en vue d'améliorer les performances de sa propre organisation³¹.

Enfin, chaque organisation à un contexte interne/externe spécifique qui diffère d'une entreprise à une autre. Pour cela, l'organisation doit adapter ces dispositifs à son environnement et compris les outils de pilotage car ils ne sont pas perçus comme des solutions standards, applicable d'une manière universelle pour toutes les entreprises mais plutôt comme des propositions satisfaisantes, à un moment précis.

Section 02 Système de mesure de performance et indicateurs de performance

L'objet de contrôle de gestion est l'atteinte des objectifs organisationnelles dans un environnement instable. Ce dernier est caractérisé par une intensité concurrentielle et une incertitude dans les résultats obtenue à cause des risques environnementaux et leurs influences défavorables. Donc, l'entreprise ne peut pas assurer la compatibilité entre les résultats obtenus et les objectifs visés. C'est dans ce sens où la notion de la performance est introduite.

Afin que le système de mesure de la performance de l'entreprise réponde aux exigences. Il doit définir des critères ou dits indicateurs de performance adéquats au contexte de l'entreprise pour évaluer et améliorer son axe économique.

Cette section concerne la notion de performance et son système de mesure ainsi, les indicateurs de performance.

1 Le concept performance

Étymologiquement, ce mot vient de l'ancienne langue française « performer ». Au milieu du 19^{ème} siècle, la performance désignait à la fois les résultats et le succès obtenus par un cheval dans une course³². Puis, il désigna les résultats et l'exploit sportif d'un athlète. Pour en parler, l'entreprise utilise souvent la métaphore du sport³³.

³¹ DELERS A., FEYS B., « Le benchmarking : S'inspirer des plus grands pour évoluer », 50 Minutes, France, 2015, p 13.

³² RENAUD A. et BERLAND N., « Mesure de la performance globale des entreprises », Comptabilité et Environnement, France, 2007, p 03.

³³ Prud'homme L., « performance des comités exécutifs : Jeu des affinités et du hasard », Éd d'Organisation, 2009, p 03.

Contrairement à son sens français, en anglais « to perform » d'où vient le mot de performance avec une signification plus large, « contient à la fois l'action, son résultat et éventuellement son exceptionnel succès »³⁴.

1.1 Définition de la performance

Le concept de la performance est un concept flou et polysémique dont l'appréciation dépend de l'auteur ou l'évaluateur.

Selon BOURGUIGNON la performance est « 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) »³⁵.

Pour Bourguignon la performance en gestion peut être définie à partir de trois sens généraux³⁶ :

- La performance est succès : la performance est une notion relative. Elle est fonction des représentations de la réussite et varie selon les entreprises et les acteurs ;
- La performance est résultat : elle ne contient pas de jugement de valeur, elle s'agit de l'évaluation ex-poste des résultats obtenus ;
- La performance est action : un processus et non un résultat, l'ensemble des moyens, activités, compétences et les qualités mis en œuvres à un moment donné afin d'atteindre les résultats ;

Selon Olivier MEIER, « La performance d'une entreprise est le résultat obtenu par cette dernière au sein de son environnement concurrentiel, lui permettant d'augmenter sa compétitivité, sa rentabilité, ainsi que sa capacité à influencer les autres firmes du secteur »³⁷.

CHANDLER a définis la performance comme : « une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique. L'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les produits, les achats, les processus de production, la fonction marketing et les relations humaines au sein de l'entreprise. L'efficacité stratégique consiste à devancer les concurrents en se positionnant sur un marché en croissance ou en se retirant d'un marché en phase de déclin »³⁸.

³⁴ BOURGUIGNON A., « Peut-on définir la performance ? », Revue Française de Comptabilité, 1995, p 62.

³⁵ BOURGUIGNON A., « Performance et contrôle de gestion », édition Economica, France, 2000, p 934.

³⁶ BOURGUIGNON A., Ibid., p 62.

³⁷ OLIVIER MEIER, « dico du manager », DUNOD, paris 2009, p 155.

³⁸ CHANDLER. A. D, « Organisation et performance des entreprises, T1 », Éd d'organisation, France, 1992, p 21.

1.2 Les concepts liés à la performance

La performance associe à chaque objective un degré d'efficacité par rapport à son résultat et un degré d'efficience par rapport à son processus de réalisation dans une optique de minimisation des coûts des ressources allouées par rapport à l'objectif fixé. Donc la performance est souvent liée à un triple logique à savoir l'efficacité, l'efficience et l'économie qu'on définit comme suite :

➤ **L'efficacité :**

L'efficacité signifie « le rapport entre les résultats atteint par les système et les objectifs visés. De ce fait les résultats seront proche des objectifs visés, plus le système sera efficace »³⁹.

$$\text{Efficacité} = \text{Résultats obtenus} / \text{Objectif visés}$$

➤ **L'efficience**

Être efficient, c'est maximiser la quantité obtenue de produits ou services à partir d'une quantité donnée de ressources. L'efficience consiste également à raccourcir les délais pour atteindre ou à dépasser les objectifs en volume au moindre coût⁴⁰.

$$\text{Efficience} = \text{Résultat obtenus} / \text{Moyens disponibles}$$

➤ **L'économie**

Elle correspond à la définition des moyens nécessaires à réunir pour atteindre les objectifs fixés. La plupart du temps, on parle d'économie pour souligner que l'on se focalise sur le coût des moyens mobilisés. C'est la dimension la moins controversée de la performance.⁴¹

➤ **La Pertinence**

La pertinence est définit comme l'articulation entre les objectifs et les moyens. Afin d'évaluer la pertinence, il faudra répondre à la question : « Les moyens mis en œuvre correspondent-il aux objectifs ? »⁴².

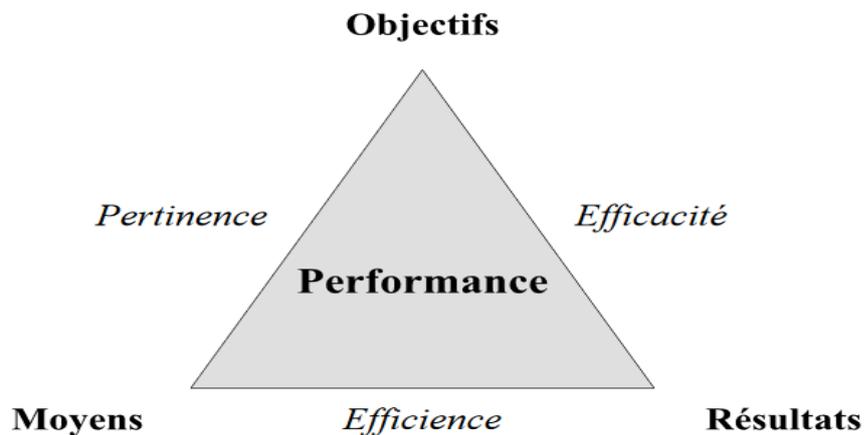
³⁹ MAHE DE BOISLANDELLEH, « Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », Ed Economica, Paris, 1998, p 139.

⁴⁰ LOCHARD J., « La gestion budgétaire Outil de pilotage des managers », Ed d'Organisation: 1ère édition, Paris, 1998, p 06.

⁴¹ BARTOLI A., « Le management dans les organisations publiques », Éd Dunod, Paris, 1997, p 82.

⁴² TAHON C., « Evaluation des performances des systèmes de production ». Éd Hemès science publications, Paris, 2003, p 31.

Figure (1-8) : triangle de la performance (GILBERT 1980).



Source : NICOLAS MARANZANA, « Amélioration de la performance en conception par l'apprentissage en réseau de la conception innovante », thèse de doctorat, Université de Strasbourg, 2009, p 57.

1.3 Le rôle de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance

Avec le changement de l'environnement, la recherche de l'optimisation de la dualité valeur/coût, l'élargissement de la conception classique de la firme qui vise la maximisation des intérêts des actionnaires (shareholders) par l'intégration des intérêts des autres parties prenantes (stakeholders), les nouvelles dimensions de la performance poussent les organisations à demander au contrôle de gestion de redéfinir ses objectifs. Dans le contexte actuel, il doit remplir deux rôles de pilotage : l'un de changement et l'autre de performance. Le contrôle de gestion pour piloter la performance il se résume dans deux fonctions principales⁴³:

- Aider à piloter l'efficacité, c'est-à-dire à gérer les facteurs clés de compétitivité par un ensemble de décisions et d'actions stratégiques.
- Aider à piloter l'efficience, c'est-à-dire gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés, donc maîtriser les clés de l'équilibre financier.

Enfin, si la performance est souvent liée à l'efficacité, l'efficience et l'économie, le contrôle de gestion doit agir dans la logique de cette triplète.

⁴³ ALAZARD C. et SEPARI S., « Contrôle de gestion : Manuel et application », Éd Dunod, 2ème édition, Paris, 2010, p 26.

2 Systèmes de mesure de performance

Le concept de la performance est un concept flou et polysémique dont l'appréciation dépend de l'auteur ou l'évaluateur. Chaque entreprise souligne donc sa propre vision de la performance.

Le contrôle de gestion vise atteindre les objectifs de la performance visé par l'entreprise, et dans le cadre de l'expression managériale « mesurer pour gérer » il est nécessaire de mettre en place un système adéquat qui permette de mesurer la performance de l'entreprise. L'implantation des systèmes de mesure de la performance dans les entreprises vise à communiquer aux managers des informations liées à la performance afin qu'ils soient capables de prendre des décisions nécessaires pour assurer un alignement vers la stratégie. Ces informations sont souvent communiquées sous forme d'indicateurs de performance.

2.1 Le concept Système de mesure de performance « SMP »

Plusieurs auteurs ont proposé des différentes définitions du système de mesure de performance.

Nous allons présenter quelques définitions de ce concept par ordre chronologique.

D'après Anthony (1988), « Un système de mesure de performance est simplement un mécanisme pour améliorer la probabilité du succès de l'entreprise à l'implantation de la stratégie ».⁴⁴

Selon NEELY (1994), un système de mesure de performance est un « ensemble de mesures utilisées pour quantifier à la fois l'efficacité et l'efficacités des actions ».⁴⁵

En 2002 NEELY et autres auteurs ont proposés une autre définition pour le système de mesure de performance comme un « Système équilibré et dynamique capable de soutenir le processus de prise de décision par la collecte, la préparation et l'analyse de l'information ».⁴⁶

Les SMP donc servent à collecter, traiter des données brutes relatives à la performance en utilisant le support des systèmes d'informations qui constituent une infrastructure pour la mesure de la performance afin de transmettre des informations explicatives et les diffuser sous forme d'indicateurs de performance.

⁴⁴ MOHAMMED BOUAMAMA, « Nouveaux défis pour les systèmes de mesure de la performance: cas des tableaux de bord », thèse de doctorat, Université de Bordeaux, 2015, p 28.

⁴⁵ NEELY A., GREGORY M., PLATTS K., « performance measurement system design: a literature review and research agenda », IJOPM, 1995, London, p 80.

⁴⁶ TATICCHI P., TONELLI F., CAGNAZZO L., « performance measurement and management: a literature review and research agenda », Emerald group, 2010, p 4.

Le processus de contrôle exige préalablement de clarifiée la nature de la performance poursuivie par l'organisation. Le choix d'un système de mesure joue un rôle central dans cette perspective.

Pour comprendre le système de mesure on aborde d'abord la notion de mesure qui a été défini dans le Petit Robert comme : « l'action de déterminer la valeur de certaines grandeurs par comparaison avec une grandeur de même espèce prise comme terme de référence (étalon, unité) »⁴⁷.

Dans la conception classique le SMP s'intéressent uniquement aux mesures de la performance financière : mesure de la rentabilité, mesure des résultats, les coûts de productions..., en exploitant les différentes informations comptables et financières disponibles sous forme d'états financiers.

Avec l'élargissement du contexte de la performance qui a suivi le développement organisationnelle et stratégique, les SMP doivent impérativement être capables de couvrir les différentes dimensions de la performance visée et vers laquelle un manager doit orienter ses décisions. Cependant, les besoins en informations de pilotage ne sont pas limiter à des informations financières disponibles seulement mais il s'agit d'autres informations non financières (surtout dans le cas de la performance globale de l'entreprise). Il est donc nécessaire de mettre en œuvre une véritable ingénierie de la mesure, c'est-à-dire des dispositifs efficaces de production d'informations spécifiques aux besoins de la prise de décision managériale⁴⁸.

Généralement, un système de mesure doit accomplir les missions suivantes⁴⁹:

- Apprécier, gérer et améliorer la performance.
- Formuler et clarifier la stratégie.
- Mettre en valeur le dialogue stratégique.
- Stimuler la motivation et l'apprentissage.
- Améliorer la prise de décision et la classification des priorités.

Plusieurs auteurs aient fait l'objet de recherche sur l'intérêt de ce système pour les entreprises, sur les impacts de leur utilisation et sur son contribution à la gestion que sur la performance de l'entreprise. Le tableau ci-dessus résume quelques thématiques de recherche dans les SMP.

⁴⁷ FERNANDEZ A., « les nouveaux tableaux de bord des managers », Edition Eyrolles, 6eme Edition, Paris, 2013, p 33.

⁴⁸ GIRAUD F. et al, op.cit., p 31.

⁴⁹ LARDENOIJE E., VAN RAAIJ E., VAN WEELE A., « Performance management models and purchasing: Relevance still lost », Researches in purchasing and supply management, proceeding of the 14 IPSERA, Archamps, France, 2005, p 3.

Tableau (1-1) : Questions de recherche récurrentes en SMP

Développement des SMP	Utilisation des SMP	Évaluation des SMP
<ul style="list-style-type: none"> - Comment développer des SMP robustes et flexibles ? - Comment s'assurer de l'alignement des SMP avec l'environnement de l'entreprise, sa stratégie, sa structure et sa culture ? - Quels sont les facteurs de succès ou d'échec de l'implantation des SMP ? <p>(p. ex.: NEELY et al, 1995)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Comment les SMP sont-ils utilisés dans les entreprises? - Quels types d'artefacts SMP trouve-t-on dans les entreprises, et dans les PME en particulier? - Quels sont les facteurs explicatifs de l'utilisation des SMP? - Quels sont les facteurs modérateurs de cette utilisation? <p>(p. ex.: GARENGOa et al, 2005 ; GARENGO et BITITCI, 2007)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Quels sont les avantages de l'utilisation des SMP ? - Comment évaluer la contribution des SMP au niveau individuel? Au niveau organisationnel? -Comment relier la contribution des SMP à la performance organisationnelle? <p>(p. ex.: BOURNE et al., 2005)</p>

Source : MARIE MARCHAND, « l'utilisation des systèmes de mesure de performance dans les PME », Thèse, université du QUÉBEC à Trois-Rivières, octobre 2009, p 39.

2.2 L'output informationnel des SMP

A travers les informations produites par le SMP qui constituent des informations explicatives traduites sous forme d'indicateurs de performance. Ces indicateurs sont conçus de façon à produire une vue équilibrée de la performance, c'est-à-dire quantitative/qualitative, orientée résultats et déterminants, opérationnelle/stratégique, interne/externe, rétrospective/prospective, de court terme et de long terme.⁵⁰

Parmi des nombreuses définitions attribuer à la notion d'indicateur de performance, nous retiendrons la définition proposée par l'AFGI (Association of Financial Guaranty Insurers) suivante : « Un indicateur de performance est une donnée quantifiée qui mesure l'efficacité et/ou l'efficience de tout ou partie d'un processus ou d'un système (réel ou simulé), par rapport à une norme, un plan, ou un objectif, déterminé et accepté dans le cadre d'une stratégie d'entreprise».⁵¹

⁵⁰ LORINO P., « Méthodes et pratiques de la performance. Le pilotage par les processus et les compétences », 2ème édition, Éditions d'Organisation, 2001, Paris. P 130.

⁵¹ AFGI « indicateur de performance », Edition hermès Science Europe Ltd, Paris, 2001, p 150.

Afin de profiter des finalités des SMP. Tout d'abord, nous devons clarifier l'action attendue de l'indicateur établis car un indicateur à un coût non négligeable (collecte, analyse et traitement de l'information,...).

Pour résumé, le système de mesure de la performance joue un rôle majeur dans la diffusion de l'information sous forme d'indicateur de performance, ce qui permet aux responsables de veiller sur l'entreprise et de prendre à temps les bonnes décisions.

3 Les indicateurs de performance

Le contrôle de gestion a pour champ d'application principal la maîtrise de la performance économique et financière. Il se préoccupera donc en priorité de ce qui permet d'obtenir une performance économique (liée à une stratégie relative aux activités de production, de distribution, d'échange et de consommation de biens et services, l'économie dans son sens premier) et une performance financière (ce qui crée une rentabilité financière, à savoir la maîtrise des recettes, des dépenses donc des coûts, et du financement des investissements), l'une et l'autre étant interdépendantes.

Afin de profiter des finalités des SMP. Tout d'abord, nous devons éclaircir le concept indicateur, clarifier l'action attendue de l'indicateur et donner quelques indicateurs clé.

3.1 Le concept indicateur

Un indicateur est une représentation chiffrée d'un phénomène mise sous contrôle. Dans la mesure où il s'agit d'évaluer la performance d'un centre, un indicateur ne sera pertinent que s'il est calculé à partir d'éléments sur lesquels le responsable de l'entité a un pouvoir d'action⁵².

L'indicateur de performance est donc une information ou un ensemble d'informations contribuant à l'appréciation d'une situation par le décideur. Chaque entreprise doit avoir ses propres indicateurs de performances qui sont établis en fonction du marché de l'entreprise et de stratégie poursuivie, mais avec l'objectif, la création de valeur pour l'entreprise et pour les actionnaires. Seule la connaissance de la stratégie de l'entreprise permet d'établir des indicateurs de performance pertinents⁵³.

Un indicateur de qualité doit remplir les caractères suivants⁵⁴:

⁵² AURELIEN R., CAROLINE T., « Mémentos LMD - Contrôle de gestion : Une approche approfondie des techniques et des outils du contrôle de gestion », 1ere édition, Ed Gualino, 2015, p 159 et p 160.

⁵³ CORBEL J.-C., « Management de projets fondamentaux, méthodes, outils », Éd d'Organisation, Paris, 2003, p 131.

⁵⁴ MOTTIS N., « Contrôle de gestion », 2ème édition, EMS, France, 2007, p 108.

- Pertinent : porter sur les bons enjeux, ceux qui sont cohérents avec la stratégie de l'entreprise.
- Accessible : l'accès aux informations et leur traitement doivent pouvoir se faire à un coût raisonnable.
- Ponctuel : l'indicateur doit être disponible à temps.
- Lisible : il doit être aussi facile que possible à comprendre et interpréter.
- Contrôlable : il doit correspondre à une réelle possibilité d'action et de réaction de la part de ceux qui le suivent.
- Finalisé : un objectif doit lui être attaché.

De façon générale, un indicateur peut remplir quatre fonctions fondamentales⁵⁵ :

- Suivi de l'action : répondre à la question « où en est-on dans telle ou telle action ? ».
- Evaluation : répondre à la question « quels résultats avons-nous atteints ? ».
- Diagnostic : répondre aux questions « quel est le problème ? », « quelle est l'opportunité ? ».
- Vigilance : répondre à la question « quels changements affectent notre environnement ? »

Point important, il est rare qu'un indicateur remplisse simultanément plus d'une ou deux de ces fonctions. Si cela est le cas, c'est souvent parce que sa définition est à reformuler.

3.2 Les indicateurs financiers

Le résultat comptable de l'entreprise est la mesure la plus facile disponible à toutes entreprises, on peut citer à titre non exhaustive les indicateurs suivant :

3.2.1 EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization)

Cet indicateur se rapproche en France de l'Excédent brut d'exploitation (EBE) qui mesure le résultat généré par le cycle d'exploitation de l'entreprise, c'est un résultat brut dans le sens où il ne tient pas compte de la consommation en capital (dotations aux amortissements)⁵⁶ :

$$\text{EBE} = \text{Valeur ajoutée} + \text{Subventions d'exploitation} - \text{impôts, taxes et versements assimilés} - \text{charges de personnel.}$$

⁵⁵ DEMEESTERE R., LORINO P., MOTTIS N., « Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion », 6ème édition, Dunod, France, 2017, p 175.

⁵⁶ ANNAICK GUYVARC'H, « Analyse financière », e-theque, France, 2004, p 11.

L'EBE permet de déterminer l'indicateur de la marge brute d'exploitation ou bien de la profitabilité économique qui représente la capacité de l'entreprise à générer un résultat pour un niveau d'activité mesuré par le chiffre d'affaires⁵⁷ :

$$\text{Taux de marge brute d'exploitation} = \frac{\text{EBE}}{\text{Chiffre d'Affaire HT}}$$

3.2.2 EBIT (Earnings Before Interest and Taxes)

Correspond au résultat d'exploitation, qui représente le profit ou la perte généré par l'activité courante et conditionne l'existence de l'entreprise⁵⁸.

Résultat d'exploitation = Excédent brut d'exploitation + Reprises et transferts sur charges d'exploitation + Autres produits de gestion – Dotations sur charges d'exploitation – Autres charges de gestion.

3.2.3 ROE (return on equity)

Il s'agit de l'indicateur de la rentabilité financière, il permet d'évaluer la rentabilité de l'entreprise par rapport à ces actionnaires, par la comparaison de la performance de l'entreprise à la rentabilité attendue par les actionnaires⁵⁹ :

$$\text{ROE} = \frac{\text{Résultat net}}{\text{Capitaux propres}}$$

3.2.4 ROCE (Return On Capital Employed)

Il s'agit d'un indicateur de la rentabilité économique, il permet de mesurer la rentabilité globale de l'entreprise en rapportant le résultat d'exploitation corrigé de l'impôt au montant des capitaux investis, pour évaluer la somme à répartir entre actionnaires et créanciers financiers⁶⁰ :

$$\text{ROCE} = \frac{\text{Résultat d'exploitation après impôt}}{\text{Actif économique}}$$

3.3 Les limites des indicateurs financiers

Les mesures basées sur les informations comptables et financières et les indicateurs financiers évoquent certaines limites, parmi eux⁶¹ :

- Le biais à court terme : les indicateurs financiers donne une vision à court terme de la performance, les effets qui apparaissent à long terme ne sont pas considérés. La performance risque d'être apprécié d'une façon fausse.

⁵⁷ BEATRICE, GRANDGUILLOT, «Analyse financière», Edition 16, Gualino, France, 2019, p 46.

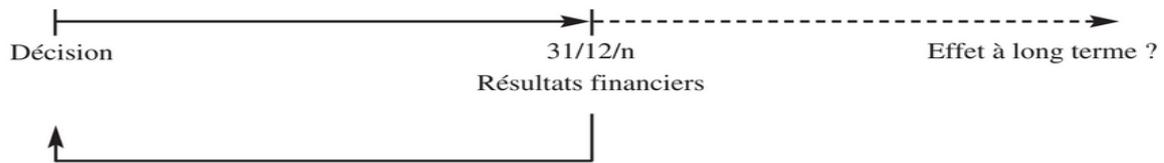
⁵⁸ BEATRICE, GRANDGUILLOT, Ibid., p 47.

⁵⁹ CHARREAUX G., JOFFRE P., KOENIG G., « Finance d'entreprise », Edition 3, Ems éditions, France, 2014, p 37.

⁶⁰ CHARREAUX G., JOFFRE P., KOENIG G., Op.cit., p 37.

⁶¹ GIRAUD F. et al, Op.cit., pp 83-87.

Figure (1-9) : Le biais court terme induit par les indicateurs financiers



Source: GIRAUD F. et al, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Gualiano éditeur, 3^{ème} Edition, France, 2008, p 83.

- Le signal tardif : le signal apporté au manager par les indicateurs financier est un peu réactive, à cause des délais important entre une décision managériale et sa traduction en indicateurs financiers, les indicateurs financières sont considérées comme un inconvénient dans un contexte le changement et limitent la pro-activité des managers.

- Prise de décisions correctrice : le caractère synthétique des indicateurs financiers va résumer la performance et ne pas l'expliquer en termes de causalité (les causes et les origines de dérapage), ils ne donnent pas une idée claire sur les raisons qui ont permis d'obtenir le niveau de résultat.

- Lisibilité : les processus de mesure des indicateurs de performance dans certaines entreprises ont une empreinte comptable et financière complexe, leurs interprétations nécessitent un ensemble des connaissances que ne possèdent pas tous les managers.

Nous avons également des limites dans les entreprises innovantes, dont la valeur est fortement liée au savoir, compétence et au capital intellectuel qui sont des éléments non-inscrits dans les états financiers⁶².

Les limites invoquées par les approches financières de la mesure de la performance ont favorisées le développement des nouveaux indicateurs de performance non financiers, qui vont cernés certain problèmes liés aux indicateurs financiers, ces nouveaux indicateurs ont un effet de complémentarité avec les indicateurs financiers et non pas un effet de substitution⁶³.

Au-delà de la dimension financière, plusieurs auteurs ont proposées des perspectives de mesure d'indicateurs non financiers, les plus fréquents sont : la qualité, les délais, la sécurité, l'apprentissage et la croissance, ressources humaines, clients, l'axe environnementale et un axe social⁶⁴.

⁶² ST-PIERRE J., LAVIGNE B., BERGERON H., « Les indicateurs de performance financière et non financière: complémentarité ou substitution? Etude exploratoire sur des PME manufacturières ». Congrès de l'Association francophone de comptabilité (AFC), France, 2005, p 04

⁶³ ST-PIERRE J., LAVINGNE B., BERGERON H., Ibid, p 05.

⁶⁴ ISHAQ BAHTTI M., AWAN H. M., RAZAQ Z., « The key performance indicators (KPIs) and their impact on over all organizational performance », 2013, p 01.

3.4 Les indicateurs portant sur l'axe non financier

Il existe plusieurs dimensions pour les mesures non financières proposées par plusieurs auteurs, les plus fréquentes sont⁶⁵ :

Pôle ressources humaines :

- Pourcentage d'effectif par âge
- Taux d'absentéisme
- Taux de turnover
- Taux de réclamation du personnel

Pôle qualité :

- Taux de réclamations des clients
- Indice de satisfaction des clients
- Taux de conformité
- Le taux de durabilité technique

Délais :

- Délais de production
- Délais de distribution
- Délais de livraison
- Temps d'exécution
- Temps d'attente
- Taux de rotation de stock

Sécurité du travail :

- Taux de risque d'accidents
- Taux d'accidents du travail par sites de production

Pôle environnement :

- Part des achats considérés comme « responsables »
- Nombre de sites certifiés en management de l'environnement
- Taux de pollution
- Taux de recyclage des déchets

BANKER et al. (2000) mentionnent que la principale raison pour utiliser des mesures non financières de la performance est que ces mesures sont plus prédictives de la performance future que les mesures comptables. C'est une relation causale fondée sur l'hypothèse implicite

⁶⁵ ISHAQ BAHTTI M., AWAN H. M., RAZAQ Z., *ibid*, p 02 et p 03.

voulant que les actions managériales produisent des résultats comme la qualité, l'innovation ou la satisfaction des clients, qui, en bout de ligne conduisent à la performance financière⁶⁶.

Section 03 le tableau de bord outil de contrôle de gestion

Dans cette section, nous présenterons le tableau de bord outil de contrôle de gestion. Dans une première phase, nous présenterons l'évolution et quelques définitions de ce concept. Dans une deuxième phase, nous mettrons l'accent sur le tableau de bord de gestion et ses limites et enfin nous allons exposer le tableau de bord prospectif.

1 Histoire et évolution de tableau de bord

Le tableau de bord est considéré comme le principal outil de mesure et pilotage de la performance déployé par le contrôle de gestion.

Par analogie, le terme « tableau de bord » est connu dans le domaine d'automobile. Le tableau de bord d'un véhicule automobile moderne permet au conducteur de suivre en temps réel le fonctionnement de son véhicule en consultant, en un coup d'œil, des cadrans qui présentent un nombre restreint mais suffisant d'informations essentielles⁶⁷. Ce qui donne au pilote du véhicule une synthèse d'informations nécessaires au maintien de son trajectoire.

1.1 L'évolution du concept de tableau de bord

Dans le monde d'entreprise, la notion de tableau de bord est apparue en France dans les années 1930. Issue, à l'origine, du milieu industriel et des pratiques des ingénieurs, elle se rapporte, au départ, à un instrument d'information et d'aide à la décision centralisé destiné à la direction de l'entreprise, dont le rôle consiste à fournir une synthèse de données chiffrées sur le fonctionnement de l'organisation⁶⁸. Ces premiers tableaux de bord sont appelés les tableaux de bord à la française.

À la fin des années 50, la diffusion des modes de gestion américains entraîne l'introduction de centres de responsabilité dans les entreprises et la diversification des tableaux de bord. Il existe désormais un tableau de bord pour chaque centre de responsabilité, et des données budgétaires sont ajoutées⁶⁹.

⁶⁶ ST-PIERRE J., LAVIGNE B., BERGERON H., Op.cit., p 06.

⁶⁷ FERNANDEZ A., « les nouveaux tableaux de bord des décideurs », Éd d'organisation, paris, 2002, p 07.

⁶⁸ CHRISTOPHE GERMAIN, « Tableaux de Bord », e-theque, France, 2003, p 04

⁶⁹ BOURGUINON A., MALLERET V., NORREKLIT H., « Balanced scorecard versus French tableau de bord : beyond dispute, a cultural and ideological perspective », France, 2001, p 07.

Les premiers tableaux de bord ont été souvent critiqués à cause de leur empreinte statistique, leur rattachement aux mesures comptables et financières et la déconnexion par rapport à la stratégie, plusieurs travaux ont été menés afin d'améliorer le tableau de bord et de proposer des nouveaux outils de mesure et de pilotage de la performance qui prend en considération des mesures financières et non financiers, l'actif tangible et intangible, et l'alignement entre les actions opérationnelles et la stratégiques.

Parmi ces travaux, en France vers la fin des années 1980 l'introduction de la méthodologie OVAR qui signifie «Objectifs, variable d'action, responsabilité », celle-ci préconise la construction non pas d'un tableau de bord, mais d'un « système » de tableaux de bord différenciés pour les différentes entités et niveaux de responsabilité de l'entreprise et articulés de façon cohérente⁷⁰.

En 1992 « the balanced scorecard » appelé aussi le tableau de bord de bord prospective a été introduit par DAVID NORTON et ROBERT KAPLAN dans leurs article «The Balanced Scorecard : measures that drive performance », basé sur la mesure de la performance dans un ensemble des entreprises dont le capital intangible joue un rôle centrale dans la création de la valeur. Après publication de leur article plusieurs entreprises publiques, privées, à but lucratif, à but non lucrative et sur l'échelle mondiale ont adopté le tableau de bord prospectif⁷¹.

Le tableau de bord prospectif lui-même été en évolution continue et généralement en trois phases principale⁷²:

- Les premières descriptions du tableau de bord prospectif par KAPLAN et NORTON ont été considérées comme la première génération du BSC. Dans leur premier article, Kaplan et Norton avaient peu parlé de la façon dont cette activité de sélection des mesures pouvait être effectuée.
- La deuxième génération des BSC est émergée afin de redresser les problèmes liés à la première génération, cette génération été caractérisé par l'introduction des objectives stratégiques et les liens de causalité entre eux souvent représenter sous forme d'une carte stratégiques, le tableau de bord de cette génération est évolué d'un système de mesure à un système de management.

⁷⁰ GIRAUD F. et al, Op.cit., p 167.

⁷¹ ROBERT S. KAPLAN, « Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard » Harvard Business School, Harvard University, 2010, p 03.

⁷² LAWRIE G., COBBOLD I., « Evolution of the Balanced Scorecard into an effective strategic performance management tool », 2GC active management, 2002, pp 03-11.

- La troisième génération des tableaux de bords prospectifs est basé sur un raffinement de la conception de 2^{ème} génération afin de lui donner de meilleures fonctionnalités et d'améliorer la pertinence des liens de causalité.

Dans le même contexte des tableaux de bord stratégiques, en 1997 un nouveau tableau de bord est développé dans l'entreprise suédoise des services financiers SKANDIA AFS par une équipe dirigée par EDVENSSON et MALONE, ce nouveau tableau de bord appelé navigateur SKANDIA intègre des mesures sur le capital intellectuel de l'entreprise sur la présomption que le capital intellectuel est le cœur de la création de la valeur⁷³.

Avec élargissement du concept de la performance dans le cadre de la responsabilité sociétale de l'entreprise un effort considérable est fourni par plusieurs chercheurs afin de produire un outil qui permette de piloter une performance à la fois économique, sociale et environnementale, le cœur de ces travaux était le tableau de bord prospectif durable « SBSC » qui fait l'objet d'une adaptation du tableau de bord prospectif en intégrant la dimension sociale et environnementale. (Il sera développé dans le deuxième chapitre)

En 2001, HOCKERTS propose un exemple de « sustainability balanced scorecard » composé, pour partie, d'indicateurs mesurant la performance environnementale et sociale des entreprises⁷⁴.

En 2002, BIEKER suggère d'ajouter une cinquième dimension « société » au tableau de bord prospectif cette dimension est destinée à la performance sociale et environnementale de l'entreprise⁷⁵.

1.2 Définition de tableau de bord

Selon DANIEL BOIX le tableau de bord « est un outil de pilotage à la disposition d'un responsable et son équipe, pour prendre des décisions et agir en vue d'atteindre un but qui concourt la réalisation d'objectifs définies, il est composé d'un support d'information et de la documentation qui permet de l'exploiter »⁷⁶.

Pour CLAUDE ALAZARD et SEPARI SABINE le tableau de bord « est un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe »⁷⁷.

⁷³ GREGORY WEGMANN, «Les tableaux de bord du capital intellectuel », Afnor éditions, France, 2009, p 07.

⁷⁴ NATHALIE C., VAN CAILLIE D., Op.cit., p 25.

⁷⁵ NATHALIE C., VAN CAILLIE D., Ibid., p 25.

⁷⁶ BOIX D., « Le tableau de bord, un dispositif de management », Ed d'organisation, Paris, 2005, p 04.

⁷⁷ ALAZARD C. SEPARI S., Op.cit, p 505.

1.3 Différence entre reporting et tableau de bord

Il y a souvent cette confusion entre le tableau de bord et le Reporting. Le reporting est un rapport d'activité. Il est lié au tableau de bord. En effet, il correspond, d'une certaine façon, à la partie financière du tableau de bord. Le reporting est avant tout un outil de contrôle. Il est composé d'un ensemble d'indicateurs de résultat, présenté de façon régulière et construit a posteriori. Son objectif est d'informer le (ou les) supérieur(s) hiérarchique(s) de l'atteinte (ou non) des résultats par une unité de travail ou une fonction. Le reporting permet également de comparer des unités d'une même entreprise⁷⁸.

Le tableau suivant résume la différence entre TBD et le Reporting.

Tableau (1-2) : Caractéristique comparées tableau de bord /Reporting

Libellés	Tableau de bord	Reporting
Dentinaire	– Service même	– Hiérarchie
Indicateurs	– Indicateurs de résultat – Indicateurs de levier	– Indicateur de résultat
Fonctions	– Pilotage de la performance – Management de l'entreprise – Gestion du changement	– Evaluation de la performance d'un département

Source : Site internet <https://tssperformance.com/difference-entre-tableau-de-bord-et-reporting-ou-rapport/>, Consulté le 24/03/2020 à 22 :30h.

2 Tableau de bord de gestion

Le commandant de bord dépose un plan de vol, le navigateur consulte ses cartes maritimes, l'automobiliste sa carte routière. Pour se repérer dans son entreprise, le manager consultera son tableau de bord. Ce dernier permet la gestion quotidienne des activités par les responsables.

2.1 Définition du tableau de bord de gestion

Selon MICHEL GERVAIS le tableau de bord de gestion « est l'instrument qui permet au responsable d'effectuer un contrôle sur les recettes et/ou les dépenses liées à sa zone d'investigation. Il attire son attention sur des points-clés, fait apparaître ce qui a un caractère

⁷⁸ MEGHRAOUI K., « Contrôle de gestion - UE 11 : 8 sujets inédits avec corrigés détaillés », Ed Gualino, 2014, p 206.

anormal ou ce qui a une incidence importante sur le résultat de l'entreprise, en un mot il donne au responsable les informations qui lui sont indispensables pour agir à court terme »⁷⁹.

Pour PIERRE VOYER « le tableau de bord de gestion est une façon de sélectionner, d'agencer et de présenter les indicateurs essentiels et pertinents, de façon sommaire et ciblée, en général sous forme de «coup d'œil» accompagné de reportage ventilé ou synoptique, fournissant à la fois une vision globale et la possibilité de forer dans les niveaux de détail »⁸⁰.

Le tableau de bord de gestion est un outil faisant état de la performance de la gestion qui est faite d'une entreprise par rapport aux événements passés en fonction de ceux qu'elle prévoit pour l'avenir. Il consiste à déterminer des variables importantes appelées indicateurs, à se fixer des objectifs et à observer et analyser leur variation dans le temps, sur un intervalle défini à l'avance. Tout écart devra être justifié et des actions mises en œuvre en conséquence pour y remédier⁸¹.

2.2 L'utilité de tableau de bord de gestion

Le tableau de bord est un document de référence, outil de management et d'aide à la décision, permet, par son contenu documenté et structuré, d'anticiper les obstacles (alerte, clignotants...), de conduire l'entreprise sur la bonne route avec la meilleure visibilité possible (indicateurs de gestion) pour atteindre la bonne destination (respect des objectifs)⁸².

Il contient une série d'informations objectives, mises à jour périodiquement, permettant de ⁸³:

- Piloter et suivre l'évolution des activités et des projets.
- Contrôler les dépenses et de respecter les budgets.
- Analyser les tendances et d'évaluer les risques.
- Mesurer les écarts et d'exploiter les résultats.
- Prendre connaissance à travers de nombreux états du fonctionnement d'une direction et de déclencher diverses actions (réunions, audit...).

2.3 Les fonctions du tableau de bord de gestion

Le tableau de bord de gestion est considéré comme un outil à dimensions multiples assumant plusieurs fonctionnalités. A Cet effet, nous allons énumérer ces fonctionnalités comme suit ⁸⁴:

⁷⁹ GERVAIS MICHEL, « le contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Aubin imprimeur, France, 1989, p 162.

⁸⁰ PIERRE VOYER, « Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance », Edition 2, PRESSES DE L'UNIVERSITÉ DU QUÉBEC, Canada, 2006, p 39.

⁸¹ Site internet <https://www.compta-facile.com/tableau-de-bord-de-gestion/>, Consulté le 24/03/2020 à 18 :27h.

⁸² AIM R., « 100 questions pour comprendre et agir - Indicateurs et tableaux de bord », édition AFNOR, 2010, p 06.

⁸³ AIM R., Ibid., p 06.

- Fonction de monitoring constat, de constat et d'alerte :

Le tableau de bord permet de détecter les tendances et les écarts significatifs et d'avertir les dirigeants de tout résultat ou écart indésirable entre le prévu et le réalisé et de localiser d'une manière précise les zones des problèmes apparaissant, les dirigeants vont avoir des meilleures chances de pouvoir cibler et de réagir plus vite et au bon endroit.

- Fonction de guide d'analyse :

Le tableau de bord, par sa capacité de ventilation, peut guider l'utilisateur jusqu'au secteur problématique en facilitant la localisation des informations pertinentes.

De plus, la capacité du tableau de bord de mémoriser et de comparer les informations permet d'affronter les résultats aux objectifs fixés, facilitant d'autant le constat et le calcul des écarts et de les représentées visuellement de façon qui facilite la reconnaissance et l'interprétation.

- Fonction de reportage et de reddition des comptes :

L'information consolidée et présentée sous forme de tableaux de bord répond particulièrement bien aux besoins de reportage de gestion, pour la reddition de comptes. Autant les gestionnaires peuvent être informés sur l'essentiel des paliers inférieurs, autant ils peuvent à leur tour rendre compte en transmettant les indicateurs aux paliers supérieures.

- Fonction de communication et de motivation :

Le tableau de bord favorise la communication, le dialogue entre différents responsables, l'échange d'information entre les gestionnaires et stimule la discussion en permettant de centrer le dialogue sur la performance.

D'une autre part, le tableau de bord motive l'ensemble du personnel par l'utilisation d'informations plus objectives pour l'évaluation du rendement, en permettant aux gestionnaires d'avoir accès à l'information essentielle pour apprécier dans leur contexte les résultats obtenus par eux-mêmes, leurs subordonnés et leurs équipes, ce qui entraîne, en général, une mobilisation accrue et constitue un encouragement à l'autocontrôle.

- Fonction de contribution à la formulation des objectives et des attentes :

Le tableau de bord étant considéré comme un outil de pilotage de la performance exige que cette dernière et bien clarifiée dans la phase de planification, c.-à-d. qu'elle est associée à des objectifs clairs et précis.

⁸⁴ PIERRE VOYER, Op.cit., pp 46-50.

2.4 Les limites des tableaux de bord de gestion

Les conceptions classiques des tableaux de bord évoquent des défis majeurs pour l'entreprise⁸⁵ :

❖ La perte de précision :

Les informations opérationnelles subissent une agrégation successive effectuée à chaque niveau hiérarchique avant d'atteindre le décideur principal, ce dernier va posséder une information globale avec un minimum de précision

❖ La mesure en temps différé :

Les tableaux de bord de gestion sont fortement liés au système comptable et financier de l'entreprise dont l'information est diffusée d'une manière régulière et périodique, cela procure un décalage entre les événements réalisés et la prise en connaissance de ces informations par les managers.

❖ L'incomplétude de l'information :

Les tableaux de bord traditionnels bâtis seulement sur la base des informations financières et comptable ne permettent de piloter que la dimension financière de la performance par le recours à des indicateurs financiers. Or il faut toujours associer les indicateurs financiers par des indicateurs non financiers en respectant les principes de causalité entre les deux pour mieux apprécier la performance de l'entreprise.

❖ La recherche d'une présentation standardisée et universelle de l'information :

Chaque responsable opérationnel vise un ensemble des objectifs opérationnels propres à son champ d'intervention. Le tableau de bord doit être en adaptation avec les objectifs poursuivis par chaque responsable en fournissant une information compréhensible, cela ne peut pas être dû à une représentation standard de l'information puisque une même information sera perçue de manière différente par chaque décideur.

3 Le tableau de bord prospectif (BSC)

Après prise en conscience des limites des tableaux de bord traditionnels, les mesures purement financières et afin de mieux satisfaire les dirigeants en termes d'informations nécessaires pour le pilotage stratégique, le concept de Balanced Scorecard appelé dans la littérature française par le tableau de bord prospectif ou bien le tableau de bord équilibré qui a été introduit par DAVID NORTON et ROBERT KAPLAN.

⁸⁵ FERNANDEZ A., Op.cit., pp 08-14.

3.1 Définition du tableau de bord prospectif

NORTON et KAPLAN en 1992 ont le définissent comme suit : « Le BSC est un ensemble des mesures qui apporte aux managers des informations rapide et compréhensive sur leur affaires en incluant des mesures financières qui précisent les résultats obtenues avec des mesures opérationnelles sur les clients, le processus interne et l'apprentissage organisationnel, ces mesures opérationnelles sont l'origine des résultats financiers (relation de cause à effet) appelée en anglais : (performance drivers)⁸⁶ ».

Dans la lumière de cette définition, le tableau de bord prospectif est un outil de mesure et de pilotage de la performance. L'idée principale et novatrice dans ce dernier est de trouver un équilibre entre⁸⁷:

- Les objectives à long terme et les objectives à court terme.
- Les indicateurs financiers et les indicateurs opérationnels.
- Les mesures de la performance passée et les indicateurs de progrès futurs.
- performance externe (actionnaires et clients) et interne (employés efficaces et innovants).

Le tableau de bord prospectif repose sur une vision multidimensionnelle de la performance, sur quatre axes privilégiés d'analyse :

- 1- Les résultats financiers.
- 2- La satisfaction des clients.
- 3- L'amélioration des processus internes.
- 4- L'innovation et l'apprentissage organisationnel.

En effet, il vise à répondre à quatre questions principales, chaque une est liée à une dimension⁸⁸:

- Dimension financier : Quelles sont les attentes des actionnaires de l'entreprise ?
- Client : comment l'entreprise doit-elle être perçue ?
- Processus interne : Quels sont les processus organisationnels qui doivent être mis en place pour que l'entreprise puisse exceller?
- Apprentissage, croissance et innovation : Comment l'entreprise va-t-elle soutenir sa capacité de changement et d'innovation ?

Ces quatre perspectives nous conduisent à quatre catégories d'indicateurs liées entre eux par une chaîne de causalité dont la performance financière est considérée comme le but final, conditionné par la satisfaction des clients, elle-même dépendant de la bonne organisation des

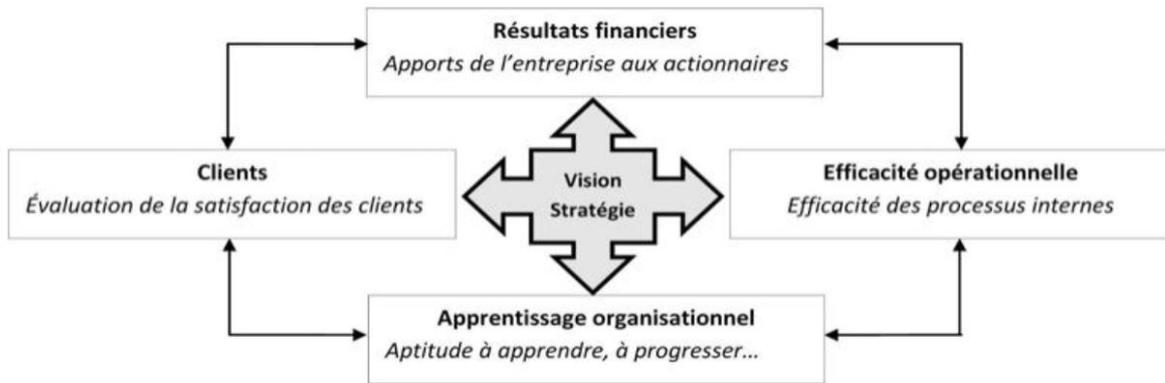
⁸⁶ NORTON D., KAPLAN R., « the balanced scorecard: measures that drives performance », Harvard business review, 1992, p 71.

⁸⁷ HENRY BOUQUIN, « Les grands auteurs en contrôle de gestion », EMS éditions, France, 2005, p 483 et p 484.

⁸⁸ ALICE SANNA, « Le tableau de bord prospective, les 4 composante d'une stratégie à long terme », 50 minutes, France, 2015, p 11.

processus internes. La structure des indicateurs en quatre catégories reliées par des liens de causalité permet en revanche de donner une vision à plus long terme de la performance de l'entreprise, en mesurant non seulement les résultats financiers d'aujourd'hui, mais également les déterminants des résultats financiers de demain⁸⁹.

Figure (1-10): Le Balanced Scorecard : des indicateurs organisés en quatre perspectives



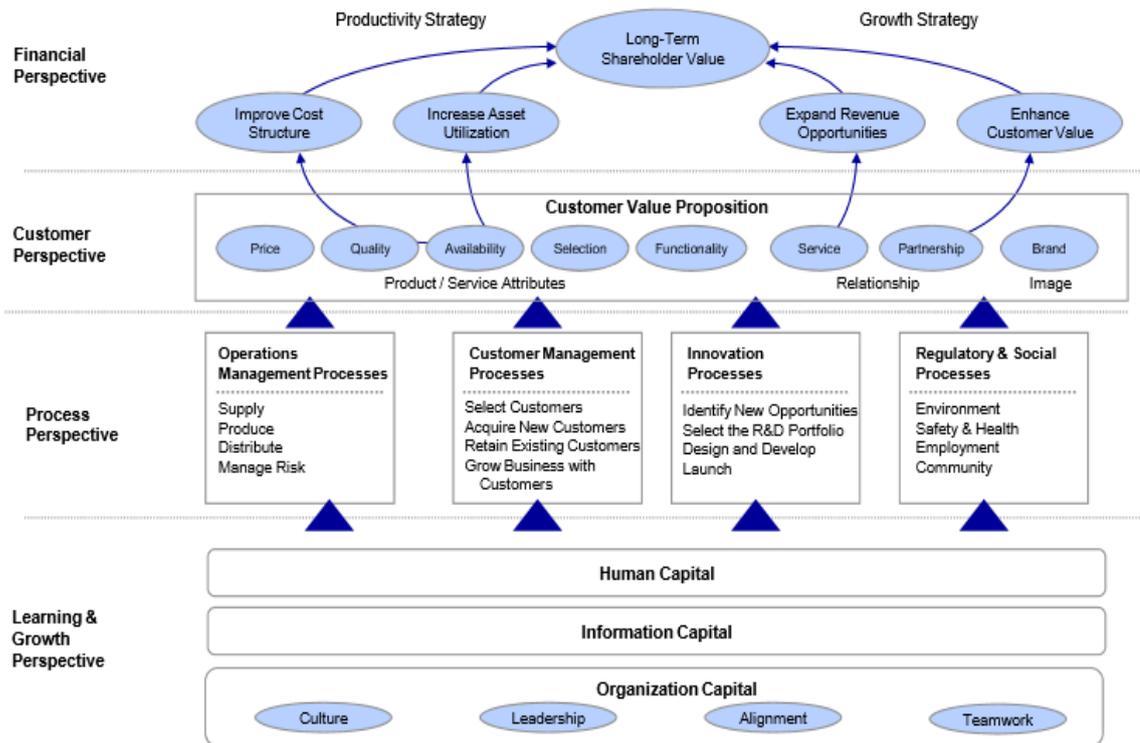
Source : JOSIEN S., LANDREIUX-KARTOCHIAN S., « l'essentiel du management des entreprises », édition 7, Gualino, France, 2019, p 28.

Contrairement au tableau de bord classique qui apparaît souvent comme une liste d'indicateurs synthétiques et sans liens entre eux, l'hypothèse fondamentale du BSC est qu'il dispose d'une carte stratégique⁹⁰ « strategic maps », appelé aussi feuille de route stratégique présentant les relations de cause à effet entre les objectifs stratégiques.

⁸⁹ GIRAUD F. et al, Op.cit, p 161.

⁹⁰ GIRAUD F. et al, Op.cit, p 162.

Figure (1-11) : Exemple d'une carte stratégique et le lien entre les 4 axes du BSC



Source: ROBERT KAPLAN, « conceptual foundations of the balanced scorecard », » Harvard Business School, Harvard University, 2010, p 22

3.2 Les perspectives de la mesure de la performance

La mesure de la performance par le BSC s'articule autour des 4 axes déjà discutés⁹¹ :

A. L'axe financier

L'axe financier doit répondre aux objectifs financiers à long terme de l'entreprise et de satisfaire les exigences des actionnaires.

Afin de satisfaire ces objectifs primaires, c'est-à-dire accroître la valeur pour l'actionnaire, il convient de concentrer ses efforts sur les objectifs secondaires (les trois autres axes) qui génèrent les résultats et non sur les résultats eux-mêmes. 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 (performance résultat).

B. L'axe client

Dans le contexte de compétitivité intense la création pour les clients est une mission fondamentale pour l'entreprise, pour mettre en place le tableau de bord prospectif il faut préalablement déterminer les objectifs vis-à-vis les clients sur quatre catégories : qualité, délais, services et coûts et de traduire ces objectifs en mesures spécifiques.

⁹¹ NORTON D., KAPLAN R., Op.cit, pp 73-75.

C. Processus interne

Les mesures orienté clients sont nécessaires mais il faut déterminer les éléments internes qui permette à l'entreprise de satisfaire leurs exigence d'une façon permanente : processus, décisions, activités et actions.

D. Innovation, croissance et apprentissage organisationnel

Les trois axes précédents visent a identifié les paramètres de succès de l'entreprise (compétitivité et création de la valeur), la méthodologie de la BSC exige de déterminer aussi les paramètres qui assure l'amélioration continue de l'entreprise et principalement sa capacité d'innovation, son potentiel de croissance, l'apprentissage organisationnel et le développement des compétences.

3.3 Objectifs et finalités des BSC

Au départ, le BSC a été utilisé comme un simple outil de mesure de la performance opérationnelle puis devenu un véritable outil de management stratégique. Il a comme objectifs de⁹² :

- Clarifier le projet et la stratégie, et les objectifs.
- Communiquer les objectifs et les indicateurs stratégiques, et les articuler.
- Planifier, fixer des objectifs et harmoniser les initiatives stratégiques.
- Renforcer le retour d'expérience et le suivi stratégique.

Selon IRIBARNE, le tableau de bord prospectif a pour principales finalités le fait de⁹³ :

- Communiquer la stratégie.
- Focaliser sur l'atteinte des performances clés.
- Décider d'actions globales à entreprendre.

Pour récapituler, le Tableau de Bord est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentielles permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie.

Depuis sa première conception, plusieurs travaux ont été menés pour l'améliorer vers une nouvelle génération prenant en considération non seulement des mesures financières mais aussi non financières, afin qu'il devienne l'outil de suivi et de pilotage de la performance par excellence ; intégré dans toutes formes d'organisations et dans tous les secteurs, mais toujours adapté pour répondre aux besoins particuliers de chaque organisation.

⁹² FABIENNE G., « pilotage stratégique de l'entreprise : le rôle du tableau de bord prospectif », édition De Boeck, 2007, p 116.

⁹³ IRIBARNE P., « les tableaux de bord de la performance », édition Dunod, 2003, p 17.

Conclusion du chapitre

Le chapitre que nous venons de développer, nous a permis de cerner les concepts fondamentaux du contrôle de gestion à travers les trois sections précédentes.

L'environnement où évoluent les entreprises actuellement, a obligé les dirigeants à opter pour des méthodes plus rigoureuses orientées vers la performance pour gérer leurs entreprises et assurer une meilleure évaluation des résultats.

A travers ce premier chapitre, nous constatons que l'un des principaux rôles assignés au contrôle de gestion est le pilotage de la performance de l'entreprise. En effet, cette fonction diffère d'une entreprise à l'autre, elle consiste à mesurer les données et les analysées pour trouver un rapprochement entre les résultats obtenus et les objectifs initialement fixés dans un triptyque d'efficacité, efficience et économie.

Ensuite, on s'est intéressé au système de mesure de performance qui doit être intégré dans le processus de pilotage et de gestion de l'entreprise. Afin que la performance souhaitée puisse être atteinte, on doit définir des critères (dites indicateurs) adéquats au contexte de l'entreprise pour évaluer et améliorer son axe économique.

Pour finir, on s'est arrêté sur le tableau de bord (deux sortes de TB : le tableau de bord gestion et le tableau prospectif), un des outils de contrôle de gestion qui est devenu indispensable à la gestion, la prise de décision, la mise en œuvre de la démarche de pilotage et l'amélioration d'une performance multidimensionnelle (axe financier, axe clients, processus internes, apprentissage organisationnel).

Soulignant que le contexte économique actuel caractérisé par le capitalisme, a provoqué l'apparition de deux nouveaux concepts importants qui vont contribuer à redéfinir la réalité de l'économie et le monde des affaires et d'améliorer les différentes disciplines comprenant le contrôle de gestion par le développement d'un nouveau outil de mesure d'une performance dite globale. Et c'est ce que nous allons présenter dans le chapitre suivant.

***Chapitre 02 : La responsabilité
sociétale des entreprises***

Introduction du chapitre

Dans un système économique caractérisé par la globalisation et orienter vers la croissance économique qui opère sous l'hypothèse de la recherche de l'intérêt individuelle, on entend beaucoup de débats, beaucoup de plaintes sur les lacunes constatées, l'opportunisme et les scandales, les conditions défavorables de travail, la détérioration de l'environnement écologique, changement climatique, pollution et toutes autre type d'externalités négatives. Ces problématiques sont au cœur de deux nouveaux concepts importants qui vont contribuer à redéfinir la réalité de l'économie et le monde des affaires, premièrement le développement durable avec une logique d'équilibre entre la prospérité économique et la prise en compte des problématiques sociales et environnementales, deuxièmement la responsabilité sociétale de l'entreprise destiné à promouvoir une bonne entreprise citoyenne. Ces deux sont fortement liés, la RSE considéré nos jours comme la contribution des entreprises aux objectifs de développement durables, les deux attirent aussi l'attention de plusieurs chercheurs académiques, organisations non gouvernementale et managers des entreprises, ces derniers donnent un cadre théorique très riche depuis les années 1950.

Ce chapitre est destiné à explorer cette littérature est principalement celle de la RSE afin de construire une connaissance satisfaisante pour répondre à notre problématique, ce chapitre sera structurée autour de trois sections. La première section se focalise sur la présentation et la clarification des deux concepts, le développement durable et la RSE en exposant leurs définitions, leurs origines et évolution à travers l'histoire. La deuxième section est destiner à la RSE dans un contexte organisationnel, on s'intéresse principalement au processus d'implantation de cette démarche dans les entreprises, les enjeux et les différents perspectives. La dernière s'intéresse au système de contrôle de gestion dans une démarche RSE on introduisant la notion de la performance globale de l'entreprise, son pilotage et instrumentalisation et les défis organisationnels envisagées.

Section 01 Introduction à la RSE

Les deux concepts de développement durable et de la responsabilité sociétale ont fortement émergé ces dernières années dans le monde caractérisé par de la mondialisation, l'industrialisation, les conditions défavorable du travail et l'exploitation exhaustive des ressources naturels. Mais quelle sont les dates marquantes de ces deux concepts et comment ils ont évolué à travers l'histoire ? Dans cette section, on s'intéressera à la notion de développement durable, on passera par la suite à l'apparition du concept RSE et on finira par une définition de ce dernier.

1 Entreprise et environnement

Avec le développement de l'approche systémique de l'entreprise et la prise en conscience des externalités négatives le monde tend vers un système économique plus durable et vers une entreprise plus responsable, c'est dans ce contexte qu'apparus la notion de développement durable et la responsabilité sociétale des entreprises.

1.1 L'histoire du développement durable

Le développement durable a été formulé à travers une série de documents et de conventions à partir de 1970, on peut citer les dates clés suivantes :

- Le Club du Rome (1972)

Le club de Rome en 1972 a été le point de départ de ces réflexions, dans leur rapport « Halte à la croissance », MEADOWS évoque les limites liées au caractère fini des ressources, la croissance économique et démographique et lance l'idée de la « croissance zéro » et la redistribution équilibrée de la richesse mondiale⁹⁴.

- Le Rapport du Stockholm (1972)

En 1972, la conférence des états unis sur l'environnement a été organisée à Stockholm. Au cours de laquelle la notion d'écodéveloppement allait naître⁹⁵, cet événement a débouché sur la création du PNUE (Programme des Nations Unies pour l'Environnement).

- Rapport Brundtland (1987)

En 1987, la commission mondiale pour l'environnement et le développement présidée par Gro Harlem Brundtland, dans leur rapport intitulé « notre avenir à tous » donnent l'une des définitions du développement durable les plus accepté dans de la littérature de ce concept

⁹⁴ VIVIEN F. D., « Jalons pour une histoire de la notion de développement durable », Mondes en développement, 2003, p 10.

⁹⁵ MORVAN B., « Le développement durable : une utopie politiquement correcte ». QUADERNI, 2000, p 92.

« Un développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures à répondre aux leurs »⁹⁶.

- La déclaration du Rio de Janeiro (1992)

Dès 1992, le Sommet de la Terre de Rio de Janeiro réunissait 178 pays, ainsi que 110 chefs d'État et de gouvernements. Il a été marqué d'une part par la Déclaration de Rio et l'adoption des recommandations d'un programme concret à l'implantation du développement durable « l'Agenda 21 » également appelé « actions21 ».

- ✓ La conférence de Rio regroupe 27 principes généraux sur le développement durable qui placent en premier lieu les êtres humains au centre des préoccupations⁹⁷.
- ✓ « L'agenda 21 » est un plan d'actions à entreprendre pour atteindre les objectifs définis par la Déclaration de Rio⁹⁸.

- Le Pacte Mondial (1999)

Proposé par KOFI Annan et lancé en 1999, Le pacte mondial « global compact » est une initiative qui incite et encourage l'alignement des politiques et des pratiques des entreprises ou des autres partenaires avec des valeurs et des buts agréés universellement et applicables internationalement dans trois domaines : les droits humains, le travail et l'environnement⁹⁹, ces valeurs universelles s'appuient sur 10 principes :

Tableau (2-1) : Les 10 principes du pacte mondial

Les droits humains	Le travail
1. promouvoir et respecter la protection du droit international relatif aux droits humains dans leur sphère d'influence.	1. respecter la liberté d'association et à reconnaître le droit de négociation collective.
2. veiller à ce que leurs propres compagnies ne se rendent pas complices de violations des droits humains	2. l'élimination de toutes les formes de travail forcé ou obligatoire.
	3. l'abolition effective du travail des enfants.
	4. l'élimination de la discrimination en matière d'emploi et de profession.

⁹⁶ ORSE, « développement durable et entreprises », Ed AFNOR, France, 2008, p 05.

⁹⁷ DELCHET K., « le développement durable, l'intégré pour réussir », Ed AFNOR, France, 2007, p 05.

⁹⁸ VIVIEN F. D., Op.cit., p 17.

⁹⁹ ORSE, Op.cit., p 40.

L'environnement	La lutte contre la corruption
<ol style="list-style-type: none">1. appliquer l'approche de précaution face aux problèmes touchant l'environnement.2. entreprendre des initiatives tendant à promouvoir une plus grande responsabilité en matière d'environnement.3. favoriser la mise au point et la diffusion de technologies respectueuses de l'environnement.	<ol style="list-style-type: none">1. agir contre la corruption sous toutes ses formes, y compris l'extorsion de fonds et les pots-de-vin.

Source: ORSE, « développement durable et entreprises », Ed AFNOR, France, 2008, pp 40-

43.

- Le Sommet de Johannesburg (2002)

Cette fois, non seulement les États, mais aussi des centaines de représentants d'ONG, de groupes environnementaux, de groupes de recherche et de grandes sociétés avaient été conviés officiellement à ce sommet. L'objectif visé était de faire un bilan de la situation dans la foulée de Rio, et aussi de pousser plus loin en termes d'atteinte d'objectifs et de mesures concrètes¹⁰⁰.

1.2 Définition du développement durable

Brundtland a défini le développement durable comme : « Un développement qui répond aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures à répondre aux leurs », deux concepts sont inhérents à cette notion¹⁰¹ :

- ✓ Le concept de besoin et plus particulièrement des besoins essentiels des plus démunis, à qui il convient d'accorder la plus grande priorité.
- ✓ L'idée des limitations que l'état de nos techniques et de notre organisation sociale impose sur la capacité de l'environnement à répondre aux besoins actuels et à venir.

De plus le développement durable repose sur 03 principes fondamentaux : la prospérité économique, l'équité sociale et la préoccupation environnementale. Ces 03 volets sont décrits comme suit¹⁰² :

¹⁰⁰ THIBODEAU J. C., LAMONTAGNE F., « le Québec a l'heure du développement durable », presse de l'université de Québec, 2011, p 15.

¹⁰¹ DELCHET K., Op.cit., p 05.

¹⁰² BANSAL P., « Evolving sustainability: A longitudinal study of corporate sustainable development », Strategic Management Journal, 2005, p 198.

- Volet environnementale : La protection de l'environnement et la limitation des externalités négatives garantit que les activités humaines n'érodent pas les ressources naturelles.
- Volet social : Le principe d'équité sociale garantit que tous les membres de la société ont un accès égal aux ressources et aux opportunités.
- Volet économique : Il implique la contribution à l'amélioration de la qualité de vie par la distribution de la richesse, l'amélioration du niveau de vie.

1.3 Le développement durable et la RSE

Le développement durable est considéré comme un élément de réflexion à une échelle macroéconomique, ce concept se traduit au niveau microéconomique par le RSE, Ces deux concepts renvoyaient, avant les années 2000, à des champs sémantiques bien séparés, le DD concernant l'avenir de la planète et la RSE concernant le rôle de l'entreprise dans la société¹⁰³, ce couplage a été véhiculé principalement par le pacte mondiale (1999) qui appelle les entreprises à définir volontairement des stratégies pour inclure le triptyque du développement durable (économique, social, environnemental). Jusqu'à cette date, seuls les États étaient concernés par les problématiques de développement durable¹⁰⁴.

Les raisons qui poussent les entreprises à prendre en compte les problématiques du développement durable peuvent être mises en lumière grâce à la grille de lecture fournie par le courant sociologique institutionnel. Les contraintes et influences exercées par la société sur les organisations les conduisent à les rendre progressivement similaires¹⁰⁵. Cela par l'effet de trois mécanismes¹⁰⁶ :

1. L'isomorphisme coercitif : C'est le résultat de pressions tout autant formelles qu'informelles exercées par les organisations appartenant à un champ ; il est également issu des attentes culturelles d'une société.
2. L'isomorphisme normatif : Qui accorde une importance au phénomène de professionnalisation, c.-à-d. l'ensemble des efforts collectifs des membres d'une profession pour définir leurs conditions et méthodes de travail et établir une base légitime à leurs activités.

¹⁰³ CAPRON M., QUAIREL F., « le couplage responsabilité sociétale et développement durable : mise en perspective, enjeux et limites », *Revue Française de socio-économie*, 2013, p 126.

¹⁰⁴ CAPRON M., QUAIREL F., *Ibid.*, p 135.

¹⁰⁵ MOQUET A. C., « De l'intégration du développement durable dans la stratégie au pilotage et l'instrumentalisation de la performance globale de l'entreprise », *Management et avenir*, 2005, p 156.

¹⁰⁶ HUAULT I., DI MAGGIO P., POWELL W., « Des organisations en quête de légitimité ». *Les Grands Auteurs en Management*, 2009, p 04 et p 05.

3. L'isomorphisme mimétique : Le mimétisme est un d'isomorphisme qui conduit à la conformité, à l'imitation et, plus encore, à l'attrait des managers pour les nouveaux outils et méthodes de gestion. Le benchmarking peut être appréhendé comme l'institutionnalisation d'un processus mimétique.

2 Histoire de la responsabilité sociétale des entreprises

Un défi important consiste à décider jusqu'où remonter dans la littérature à explorer pour commencer à discuter le concept de la RSE. Le débat sur ce concept peut sembler relativement nouveau en Europe mais ce n'est pas le cas pour les États-Unis. Plusieurs auteurs considèrent que la RSE a émergée dès le début du 19^e siècle, dans cette période elle s'enracine dans une tradition d'actions philanthropiques par entreprises. Toutefois le développement de la RSE comme un concept académique trouve ses origines dans les années 1950, à partir de ces années plusieurs travaux de recherche ont contribué à la définition de la RSE et de cerner les différentes problématiques liées à ce concept. On peut suivre l'évolution de la RSE sur plusieurs phases, soit :

2.1 La phase normative de la RSE (Les années 1950-1970)

Les années 1950 ont été souvent considérées comme l'ère du développement du concept de la RSE. Dans cette période la RSE fait l'objet des plusieurs travaux de recherches et études et principalement avec Howard R. Bowen en 1953 aux Etats-Unis dans son livre « Social responsibilities of the business Man », cet ouvrage est considéré comme la base fondamentale qui a structuré les approches théoriques en matière de RSE et qui a devenu une référence bibliographiques obligées de tout travail en matière de RSE¹⁰⁷.

La décennie de 1960 a remarqué un développement important dans la littérature de la RSE par la contribution des plusieurs chercheur et on peut citer les travaux de¹⁰⁸ :

- DAVIS KEITH qui a publié en 1960 son article intitulé « Can business afford to ignore social responsibilities ? », il a présenté sa fameuse « Iron Law of Responsibility » qui a estimé que les responsabilités sociétales des entreprises doivent être proportionnelle au poids qu'elles occupent dans la société.
- JOSEPH W. Mc GUIRE qui est considéré comme un autre contributeur dans la littérature de la RSE par son ouvrage « business and society » en 1963 où il a posé

¹⁰⁷ ACQUIER A., GOND J.-P., « Aux sources de la responsabilité sociale de l'entreprise : à la redécouverte d'un ouvrage fondateur, Social Responsibilities of the Businessman d'Howard Bowen », Paris, 2007, p 06.

¹⁰⁸ CARROLL A., B., « Corporate social responsibility: evolution of a definitional construct », Business & Society, 1999, pp 270-273.

l'idée que l'entreprise ne doit pas satisfaire seulement ses obligations économiques et légales, mais aussi certaines responsabilités envers la société.

- CLARENCE C. Walton en 1967 dans son ouvrage « corporate social responsibility » a présenté un certain nombre de variétés ou modèles différents de responsabilité sociétale. WALTON a souligné que l'ingrédient principal de la RSE est son degré de volontarisme et non pas la coercition.

Ces deux décennies sont caractérisées par la diffusion d'une approche normative de la RSE introduisant l'éthique et la morale comme une variable principale dans les débats sur la RSE, sous l'idée qu'il existe un contrat implicite entre l'entreprise et la société¹⁰⁹.

2.2 La phase pragmatique managériale (Les années 1970's)

Dans les années 1970 le contexte d'affaires aux États-Unis est caractérisé par la montée en puissance des mouvements contestataires sur le plan social et environnemental, donnant lieu à une vague de régulation ayant restreint la libre action des entreprises. Dès lors, les grandes entreprises se sont retrouvées de plus en plus interpellées sur les répercussions sociales et environnementales de leurs décisions et activités. Le concept de RSE ne renvoie plus à une simple question morale ou éthique, mais il s'agit particulièrement de repérer les forces et les défis interpellant l'entreprise afin d'en trouver des solutions concrètes¹¹⁰.

Cette période a marqué donc un passage d'une responsabilité sociale à une réponse sociale par la naissance du courant « Corporate social responsiveness » par ACKERMAN et BAUER.

La réponse sociale consiste à déterminer des politiques et des instruments à mettre en place dans le contexte organisationnel et managériale de la RSE¹¹¹.

2.3 La phase de la performance sociétale et les approches stakeholder (Les années 1980-1999)

Cette période a vu la juxtaposition entre les aspects normatifs de la RSE (dimension éthique et morale) et les pratiques de la RSE (les pratiques managériales) par l'introduction du concept de la performance sociétale de l'entreprise et les parties prenantes « stakeholders ». La performance sociétale est traitée par plusieurs chercheurs (CARROLL, 1979; WARTICK et COCHRAN, 1985; CARROLL, 1991; WOOD, 1991; SWANSON, 1995; Carroll, 1999).

¹⁰⁹ ACQUIER A., AGGERI F., « Une généalogie de la pensée managériale sur la RSE », Revue française de gestion, 2008, p 136.

¹¹⁰ ACQUIER A., AGGERI F., Ibid. p 138.

¹¹¹ CHERKAOUI A., « La responsabilité sociétale des entreprises au Maroc », Le Harmattan, France, 2019, p 38.

Il faut constater que ces travaux ne sont pas consacrés à interroger la notion de la performance ou à la définition de nouveaux critères de performance intégrant des dimensions sociales et environnementales. La contribution de ces auteurs est d'une autre nature, et se comprend plutôt comme un effort de fédération et de mise en cohérence d'approches hétérogènes¹¹². Par exemple pour CAROLL en 1979 le concept de la performance sociétale touche trois dimensions : les principes de la RSE adoptés par l'entreprise, les modes de réponses et les processus de déploiements¹¹³.

Un élément essentiel dans l'esprit des chercheurs dans cette période était la clarification du terme « société » en mettant l'action sur la notion de « stakeholders ». FREEDMAN (1984) considéré comme le père fondateur de la théorie des parties prenantes donne la définition suivante : « une partie prenante dans l'organisation est [par définition] tout groupe d'individus ou tout individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs organisationnels¹¹⁴ »

2.4 La phase de l'intégration du développement durable et la création de la valeur partagée (Les années 2000's jusqu' aujourd'hui)

A partir des années 2000 la RSE reflète la traduction microéconomique des concepts du développement durable de l'entreprise, ces deux termes sont devenue interchangeable et complémentaire, cette intégration des principes de développement durable dans l'entreprises a été au cœur de la norme ISO 26000 créée en 2010 et qui a pour finalité l'orientation des organismes dans la prise en charge de la RSO¹¹⁵.

Dans cette période aussi le concept de la création de la valeur partagée a été introduit en 2011 par PORTER et KRAMER. En 2006, ces auteurs précédemment ont proposé de faire le lien entre les avantages compétitifs que recherchent les entreprises dans la RSE ; qu'est considérée donc comme une source de création de la valeur qui doit être intégré dans la stratégie des entreprises¹¹⁶.

¹¹² ACQUIER A., AGGERI F., Op.cit., p 140 et p 141.

¹¹³ CARROLL A., B., « A Three Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance », Academy of Management Review, 1979, pp 499-502.

¹¹⁴ MULLENBACH A., « l'apport du théorie des parties prenantes à la modélisation de la responsabilité sociétale des entreprises », la revue des sciences de gestion, 2007, p 111.

¹¹⁵ CHERKAOUI A., BENNIS BENNANI Y., « La Norme ISO 26000 de la Responsabilité Sociétale des Organisations intègre-t-elle la question de la Diversité des Genres ? », N°4 de la Revue des Etudes Multidisciplinaires en Sciences Economiques et Sociales- REMSES, 2017, p 03.

¹¹⁶ GAUTIER A., BERGER-DOUCE S., BRODHAG C., « La RSE, une source de création de valeur partagée en PME ? », 2013, p 02.

3 Définitions et typologie de la RSE

3.1 Définitions de la RSE

Depuis 1950 la définition du concept de la RSE a attiré l'attention de plusieurs chercheurs académique et plusieurs institutions mondiales :

3.1.1 Définitions d'ordre académique

BOWEN (1953) : « La RSE renvoie à l'obligation pour les hommes d'affaires d'effectuer les politiques, de prendre les décisions et de suivre les lignes de conduite répondant aux objectifs et aux valeurs qui sont considérées comme désirables dans notre société »¹¹⁷.

CARROLL (1979) : « la RSE intègre l'ensemble des attentes économiques, légales, éthiques et philanthropiques que peut avoir la société à l'égard d'une entreprise à un moment donné »¹¹⁸.

WOOD (1991) : « La signification de la responsabilité sociétale ne peut être appréhendée qu'à travers l'interaction de trois principes : la légitimité, la responsabilité publique et la discrétion managériale, ces principes résultant de la distinction de trois niveaux d'analyse, institutionnel, organisationnel et individuel »¹¹⁹.

3.1.2 Définitions d'ordre institutionnel

La Commission Européenne : « L'intégration volontaire, par les entreprises, des préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et à leurs relations avec leurs parties prenantes »¹²⁰.

ISO 26000 : « la RSO est les action engagées par un organisme pour assumer la responsabilité de l'impact de ses actions sur la société et l'environnement pour autant que ses actions soient cohérentes avec les intérêts de la société et du développement durable, fondées sur un comportement éthique, le respect de la loi en vigueur et les instruments gouvernementaux, et intégrées aux activités habituelles de l'organisme »¹²¹.

¹¹⁷ BOWEN H., R., « Social Responsibilities of the businessman », Edition Harper & Row, New York, 1953, p 06.

¹¹⁸ CARROLL A., B., Op.cit., p 499.

¹¹⁹ WOOD J. D. « Measuring corporate social performance: A review », International Journal of Management Reviews, 2010, p 54 et p 55.

¹²⁰ RENAUD A., BERLAND N., « Mesure de la performance globale des entreprises. », Comptabilité et environnement, France, 2007, p 02.

¹²¹ Site internet : www.iso.org consulté le 09/04/2020 à 10:30h.

3.2 La typologie de de la responsabilité sociétale des entreprises

Les premières tentatives de conceptualisation de la RSE ont été menées par Carroll en 1979. Il suggère 4 catégories de responsabilités qui constituent la RSE: économique, juridique, éthique et philanthropique. Ces quatre composantes de la RSE sont décrites comme une pyramide¹²² :

A. La responsabilité économique

Historiquement, Le but lucratif a été établi comme principal incitatif à l'esprit des entreprises. Son rôle principal était de produire des biens et de réaliser un profit acceptable dans le processus.

B. La responsabilité légale

Les entreprises fonctionnent selon le motif du profit, et au même temps, elles devraient se conformer aux lois et règlements régissant ses champs d'interventions.

C. Responsabilité éthique

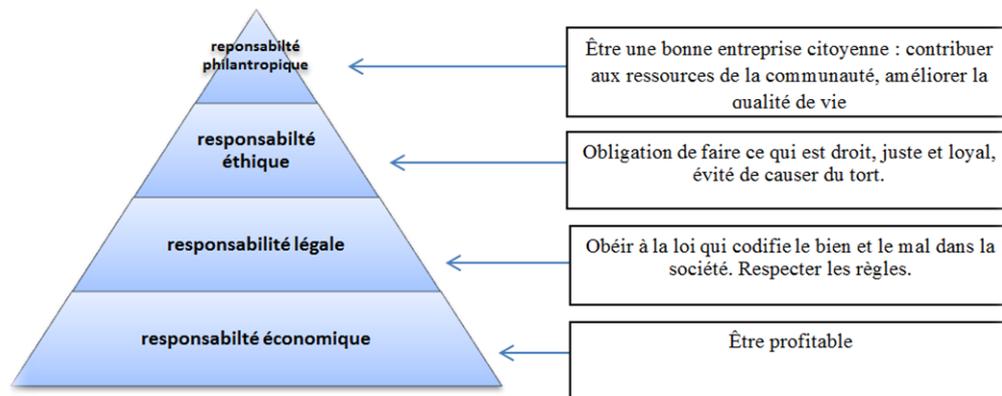
La responsabilité éthique englobe les activités et pratiques attendues ou interdites dans la société, même si elles ne sont pas codifiées par la loi. Dans ce sens, l'évolution de l'éthique et des valeurs précède la mise en place du droit car elles deviennent le moteur de la création des lois ou des réglementations. Bien qu'il soit décrit comme le prochain niveau de la pyramide de la RSE, il faut constamment reconnaître qu'il est en interaction dynamique avec la catégorie de responsabilité juridique.

D. Responsabilité philanthropique (discrétionnaire)

Qui concrétise l'engagement citoyen de l'entreprise par sa contribution au développement et la prospérité des communautés et l'amélioration de la qualité de vie. La caractéristique distinctive de la responsabilité philanthropique est son empreinte discrétionnaire ou volontaire dans les actes pris par les entreprises.

¹²² CARROLL A. B., « The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders », Business Horizons, 1991, pp 40-42.

Figure (2-1) : Pyramide de CARROLL : Les différentes responsabilités de l'entreprise.



Source : DELCHET K., « Développement durable l'intégrer pour réussir », Éd Afnor, France, 2007, p 36.

Pour CARROLL, il n'est pas satisfaisant de déterminer et d'hiérarchiser les types de la responsabilité des entreprises mais il est nécessaire également de clarifier le terme « Social » en déterminant envers qui l'entreprise est responsable par l'identification de ses parties prenantes, dans ce cadre CARROLL pose 5 questions fondamentales¹²³:

- ✓ Qui sont la partie prenante de l'entreprise ?
- ✓ Quelles sont leurs intérêts ?
- ✓ Quelles sont les opportunités et les contraintes présentées par ses parties prenantes ?
- ✓ Quelles responsabilités (économiques, légales, éthiques et philanthropiques) l'entreprise a envers ses parties prenantes ?
- ✓ Quelles sont les stratégies, les décisions et les actions les plus pertinentes pour gérer ces responsabilités ?

Pour conclure, le monde des affaires aujourd'hui est véhiculé par des concepts porteurs du sens pour l'humanité entière, la RSE et le développement durable, on a essayé d'exposer le minimum à connaître par rapport à ces deux notions, leurs origines, évolution et définitions, il faut noter aussi qu'avec la multitude des travaux il n'y a pas un véritable consensus sur ses définitions.

¹²³ Carroll A. B., Op.cit., p 44.

Section 02 la démarche de l'intégration de la RSE

Aujourd'hui, la RSE est véritablement institutionnalisée dans le monde de l'entreprise. Concrètement, les démarches et stratégies RSE renvoient aux différentes politiques mises en place dans les entreprises pour contribuer par exemple à la protection de l'environnement, la réduction des émissions de gaz à effet de serre, mais aussi à la amélioration de la qualité des produits, l'inclusion sociale, ou le développement économique.

1 Les enjeux de l'implantation d'une démarche RSE

La protection de l'environnement n'est pas le seul domaine où la RSE intervient. Économique, sociale, culturelle et même éducative, la RSE est présente dans tous les domaines. Voici quelques exemples par catégories¹²⁴ :

1.1 RSE et environnement

Les problématiques environnementales sont désormais centrales dans le cadre de la RSE. De plus en plus d'entreprises introduisent les préoccupations environnementales dans leurs systèmes de gestion internes, afin de réduire leurs déchets, leurs consommations de ressources ou leurs impacts sur l'environnement. La norme ISO 14001 a d'ailleurs été spécialement créée pour aider les entreprises à mettre en place un système de management environnemental dans le cadre de la RSE.

- Mettre en place un programme de réduction des déchets papiers dans l'entreprise.
- Mettre en place le recyclage.
- Développer un plan de déplacement d'entreprise pour favoriser les transports non-polluants.
- Etablir un plan de réduction des consommations énergétique ou de réduction des gaz à effet de serre.
- Faire de l'éco-conception des produits (concevoir des produits qui respectent mieux l'environnement).
- Etablir une charte des fournisseurs qui mette l'écologie au centre de la supply chain.

1.2 RSE et enjeux sociaux

- Aider des associations à finalité sociale grâce au mécénat.
- Faire du mécénat de compétence ou du pro bono (mettre à disposition ses salariés pour aider les associations).

¹²⁴ Site internet : <https://youmatter.world/fr/definition/rse-definition/> consulté le 28/06/2020 à 22 :30h.

- Participer à des programmes humanitaires (financièrement ou logistiquement).
- Établir une charte éthique contre la corruption.
- Développer une supply chain éthique (lutte contre le travail des enfants par exemple).
- Participer à des programmes d'inclusion sociale au niveau local.
- Augmenter la rémunération de ses salariés via les tickets restaurants, le CE, les avantages en nature ou autres primes.
- Mettre en place des programmes de prévention / santé et de bien-être au travail dans l'entreprise.
- Prendre soin de l'ergonomie des salariés au travail.
- Intégrer la RSE dans la direction RH.

1.3 RSE, mécénat et culture

- Faire du mécénat culturel, soutenir des musées ou des expositions.
- Soutenir des associations artistiques ou sportives.
- Soutenir des programmes éducatifs liés aux activités culturelles.
- Faire de la sensibilisation des consommateurs.

1.4 La RSE dans les PME

Les PME mettent en œuvre des pratiques responsables soit pour répondre aux attentes nouvelles de la société, soit pour répondre aux contraintes, notamment celles imposées par des grandes entreprises qui intègrent la RSE dans leurs politiques d'achat et/ou de sous-traitance. En effet, le manque de ressources financières et de compétences appropriées pour pouvoir gérer les questions de la RSE le déficit de veille environnementale et la difficulté de la structuration d'interactions avec les parties prenantes sont souvent les éléments qui rend engagements en RSE plus faible par les PME par rapport aux grands groupes¹²⁵.

En France et afin de dépasser certain difficultés, la démarche RSE dans les PME est accompagner est supporter par des organismes compétents (comme « centre des jeunes dirigeants CJD, l'AFNOR et le centre des jeunes dirigeants et les acteurs de l'économie sociale CJDES)¹²⁶.

¹²⁵ OUEGHLISSI R., « la RSE et les PME : analyse descriptive à partir de l'enquête COI 2006 », Revue Française de gestion, 2013, p 164 et p 165.

¹²⁶ SANDRINE B., D., « Rentabilité des pratiques de RSE en milieu PME : premiers résultats d'une étude française », management et avenir, 2008, p 12.

1.5 Les avantages de attendue d'une démarche RSE

La Responsabilité dite Sociale de l'Entreprise ou RSE, désigne une volonté de répondre aux obligations morales et éthiques sur les plans économiques, environnementaux, sociaux et sociétaux. Elle s'inscrit dans une recherche de croissance, de performance et de retour sur investissement à plus long terme et renvoie aux thématiques dites de « Développement Durable ».

Selon SOBCZAK et MINVIELLE les intérêts ou les motivations amenant les dirigeants à mettre en œuvre la démarche RSE dans leur entreprise se résument dans¹²⁷ :

1. Répondre aux attentes ou aux pressions des parties prenantes.
2. Prévenir et limiter des risques.
3. Saisir de nouvelles opportunités économiques.
4. Respecter les convictions personnelles des dirigeants et des salariés.

L'intérêt de l'application de la démarche RSE ne se limite pas à ses 4 motivations citées précédemment, mais il comporte de nombreux avantages dont une entreprise ne saurait se priver. Parmi, on cite¹²⁸ :

1. Réduire des coûts liés à l'activité de l'entreprise ce qui implique la maîtrise des charges.
2. favoriser la créativité et l'innovation en augmentant la qualité du service et de la valeur ajoutée.
3. Différencier sur le marché et par conséquent l'amélioration de l'image de la marque et la notoriété de l'entreprise.

Enfin, grâce à tous les effets bénéfiques d'une telle démarche, l'entreprise ne peut être que plus performante sur l'aspect économique et financier.

2 Les approches d'intégration de la RSE

Gendron (2000) récapitule les controverses qui ont touché la construction théorique d'une définition de la RSE autour de trois grands courants de pensée fondateurs de cette notion :

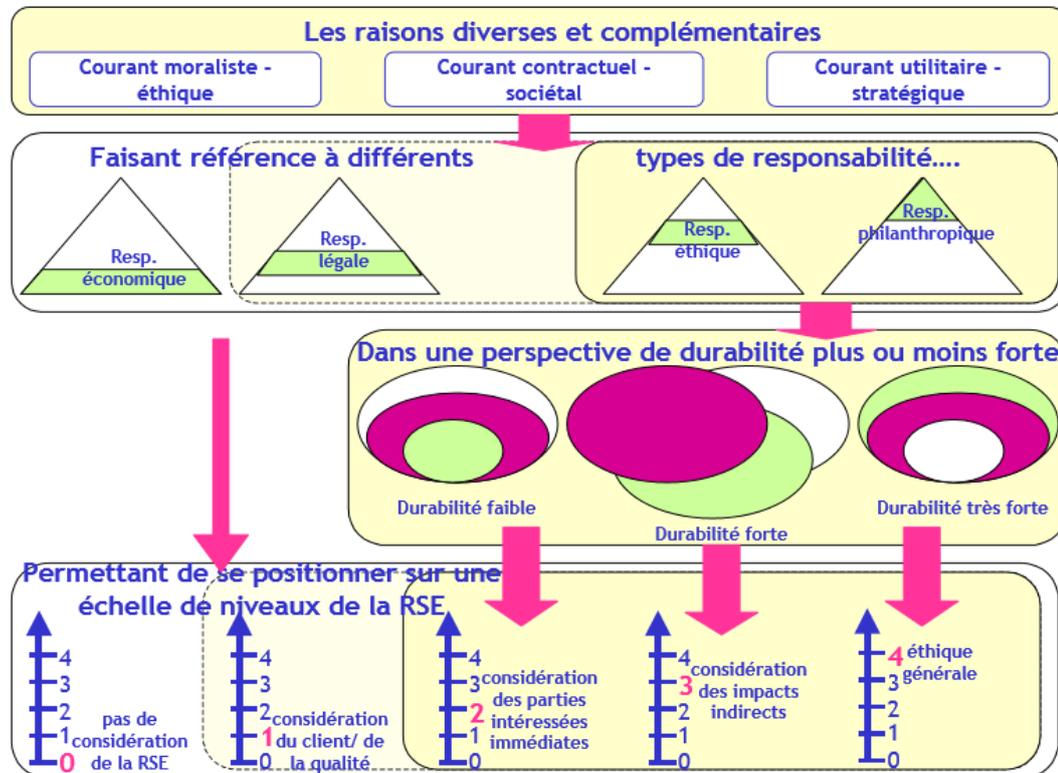
- ✓ Le courant moraliste, « Business ethics ».
- ✓ Le courant contractuel ou sociétale, « business and society ».
- ✓ Le courant utilitariste ou stratégique, « Social Issue Management ».

¹²⁷ SOBCZAK A., MINVIELLE N., « manager le développement durable et la responsabilité sociale des entreprises », Édition Vuibert, France, 2011, p 29.

¹²⁸ Inspiré du site internet <https://www.relyance.fr/formalisation-dune-demarche-rse/> consulté le 29/06/2020 à 10:30h.

À partir de ces courants découlent 03 approches fondamentales qui permettent de modéliser et d'intégrer la RSE au sein des organisations représentées par DELCHET comme suit :

Figure (2-2) : Les différentes approches en matière de RSE



Source : DELCHET K., « La prise en compte du développement durable par les entreprises, entre stratégies et normalisation », thèse, Ecole Nationale Supérieure des Mines de Saint Etienne, Université Jean Monnet - Saint-Etienne, France, 2006, p 80.

2.1 L'approche culturelle

Qui découle du courant « business ethics » Selon lequel, l'activité de l'entreprise est sujette au jugement moral, autrement dit, c'est une application du concept de moralité à l'entreprise¹²⁹.

L'éthique peut être définie comme "une tentative systématique de donner sens aux expériences morales individuelles et sociales, de façon à déterminer les règles qui devraient régir la conduite humaine, les valeurs fondamentales et les traits de caractère à développer dans la vie"¹³⁰. L'éthique des affaires d'une autre part est une discipline du management à part

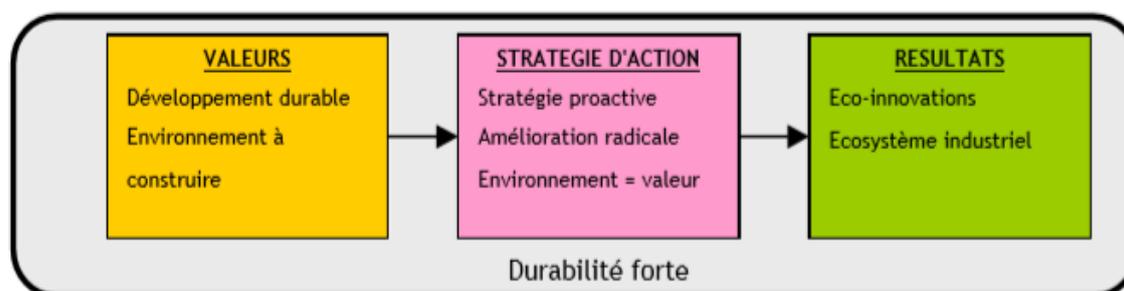
¹²⁹ DELCHET K., « La prise en compte du développement durable par les entreprises, entre stratégies et normalisation », thèse, Ecole Nationale Supérieure des Mines de Saint Etienne, Université Jean Monnet - Saint-Etienne, France, 2006, p 69.

¹³⁰ GENDRON C., « Le questionnement éthique et social de l'entreprise dans la littérature managériale », Cahiers du CRISES, 2000, p 24.

entière. Elle est le lieu des réflexions sur les conséquences éthiques des actes de gestion dans et en dehors de l'entreprise¹³¹.

Selon cette approche une forte contribution dans le développement durable réside dans une perspective d'une entreprise éthique et citoyenne mobilisée par des valeurs, des principes et des normes sociales justifiées, défendables et reconnues par la collectivité dans laquelle s'insère l'organisation. Pour DELECHT ces entreprises qui ont une considération sur les impacts indirectes et l'irréversibilité de l'environnement dans perspective d'éthique générale assurent une durabilité très forte.

Figure (2-3) : Le développement durable comme une nouvelle valeur



Source : DELCHET K., « La prise en compte du développement durable par les entreprises, entre stratégies et normalisation », thèse, Ecole Nationale Supérieure des Mines de Saint Etienne, Université Jean Monnet - Saint-Etienne, France, 2006, p 85.

2.2 L'approche contractuelle (conventionnelle)

Qui découle du courant "Business and Society" qui relève de la réciprocité entre l'entreprise et la société. Cette réciprocité est exprimée par WOOD lorsqu'elle affirme que dans le contexte de la RSE, les entreprises et la société sont liées plutôt que des entités distinctes; par conséquent, la société a certaines attentes en matière de comportement et des résultats des entreprises¹³².

Selon GENDRON la RSE repose sur trois grands paradigmes théoriques¹³³:

- Interrelation systémique : l'entreprise n'est pas un sous-système fonctionnel totalement autonome et indépendant de la société. Au contraire l'entreprise et la société sont deux entités en interaction.

¹³¹ RAMONJY D., « éthique et responsabilité sociale des organisations du commerce équitable », management et avenir, 2009, p 211.

¹³² WOOD, Donna J., « Corporate Social Performance Revisited », Academy of Management Review, 1991, p 691.

¹³³ GENDRON C., Op.cit., p 38.

- Le contrat social : L'entreprise est un produit d'un contrat social suivant lequel elle cherche à légitimer sa présence et son action managériale en s'imprégnant des valeurs véhiculées par son contexte social.
- Le control social : L'entreprises fait l'objet d'un contrôle social afin que la société peut construire et d'assurer un équilibre du pouvoir détenu par les différentes institutions sociales et selon DAVIS chaque entreprise doit assumer une responsabilité proportionnel au pouvoir qu'elle détient dans la société¹³⁴.

2.3 L'approche normative

Qui découle du courant « Social Issue Management » qui défend l'assomption qu'à moyen et long termes, ce qui est bon pour la société est également bon pour l'entreprise¹³⁵.

Cette dernière approche met le focus sur les avantages d'une démarche RSE au plan organisationnel et managérial. En effet et au-delà même des considérations morales ou éthiques, une démarche RSE aura des retombées favorables sur la performance de l'entreprise. Selon le courant utilitariste, la RSE est envisagée comme une pratique managériale inscrite au cœur de la compétitivité de l'entreprise¹³⁶.

Selon DELCHET le déploiement d'une stratégie de développement durable est possible par l'utilisation de façon plus ou moins intégrée de référentiels de systèmes de management qui touche les 03 piliers : économie, social, environnementale (qualité ISO 9001, l'environnement ISO 14000, l'hygiène et de la sécurité tels que l'OHSAS 18001)¹³⁷.

Ces normes internationales sont élaborées par des différents organismes intéressés à l'institutionnalisation formelle de la RSE, une norme est un document de référence destiné à aider la résolution de problèmes techniques et commerciaux qui se posent de façon répétée entre les partenaires économiques et sociaux¹³⁸.

Afin de mieux clarifier cette définition on peut citer les caractéristiques principales d'une norme :

- Elle résulte d'un travail réalisé entre les parties intéressées.
- Elle repose sur des données scientifiques et techniques.
- Elle aboutit à un consensus.
- Elle demeure d'application volontaire.

¹³⁴ CARROLL A., B., Op.cit., p 271.

¹³⁵ GENDRON C., Op.cit., p 44.

¹³⁶ CHERKAOUI A., Op.cit., p 33.

¹³⁷ DELCHET K., Op.cit., p 77.

¹³⁸ MIONE A., « Les enjeux stratégiques de la norme », Ed AFNOR, France, 2009, p 81.

Chapitre 02 : La responsabilité sociétale des entreprises

Le tableau suivant récapitule les principales références en termes d'organisation de la démarche de la RSE au sein des entreprises :

Tableau (2-2) : Présentation synthétique des différents référentiels de la responsabilité sociétale des entreprises

Référentiel	Objective
ISO 9001	Démontrer son aptitude à fournir régulièrement un produit ou un service conforme aux exigences des clients et aux exigences réglementaires applicables.
ISO 9004	Améliorer les capacités et performances globales de l'entreprise afin de satisfaire les besoins et attentes de ses clients et des autres parties intéressées
ISO 14001	Aider tout type d'organisme à atteindre ses objectifs environnementaux en fournissant les éléments d'un système efficace de management environnemental.
OHSAS 18001	Réduire et limiter au maximum les risques d'atteinte aux personnes exposées à des risques pour la santé et la sécurité au travail.
AA 1000	Contribuer au développement d'un dialogue plus effectif avec les parties intéressées. Aider l'entreprise à recueillir leurs divers besoins et aspirations pour mieux gérer et équilibrer les performances sociales, économiques et environnementales.
EFQM	Progresser vers l'excellence.
SD 21000	Initier, structurer et mettre en œuvre une démarche développement durable.

Source : ORSE, « Développement durable et entreprises : défi pour les managers », Ed Afnor, France, 2008, p 80

Ce tableau donne à titre indicatif (et non pas exclusif) des référentiels liés à la RSE, on peut aussi citer d'autres références qui ont un poids important dans l'organisation de la RSE :

➤ **ISO 26000** : La Norme ISO 26000 fournit des lignes directrices sur les principes sous-jacents de la responsabilité sociétale. Elle définit les concepts clés et les principes de la responsabilité sociétale, les domaines d'actions et les attentes associées des différentes parties prenantes ainsi que sur les moyens d'intégrer un comportement responsable dans l'organisation. Cette norme souligne l'importance des résultats et des améliorations des performances réalisées en matière de responsabilité sociétale¹³⁹.

➤ **AFAQ 26000** : AFAQ 26000 (une évolution de l'AFAQ 1000NR) est destiné à l'évaluation du degré de suivi des recommandations de l'ISO 26000, s'appuyant sur trois

¹³⁹ EMILIE B., « comprendre ISO 26000 », Ed AFNOR, France, 2011, p 04.

années de retours d'expérience et de développement d'expertise en la matière. Le modèle est conçu pour répondre de manière robuste à deux problématiques¹⁴⁰ :

- En interne, comprendre et évaluer, piloter la RSE, de manière efficace et lisible.
- En externe, assurer une forte crédibilité quant à la communication et à l'affichage des résultats d'une évaluation tierce partie du niveau de maturité.

Les résultats de l'évaluation AFAQ 26000 sont une note sur 1 000 points et un bilan responsable qui décrit précisément les points à pérenniser et ceux à améliorer dans la perspective d'une meilleure intégration de l'ISO 26000¹⁴¹.

➤ **Global Reporting Initiative (GRI)** : Le GRI (lancé en 2000 et revisité en 2002, 2006, 2013) est considéré comme le standard de Reporting le plus avancé en matière de développement durable, il fournit une approche englobant les différentes dimensions du développement durable à l'échelle de l'entreprise proposant un système cohérent d'indicateurs économique, sociale, et environnementales¹⁴².

Ces références en termes d'organisation de la démarche RSE proposent des processus de management, Ces processus s'appuient sur la logique du PDCA du DEMING dans une optique d'amélioration continue¹⁴³.

3 La démarche d'intégration de la RSE

Après une volonté exprimée au sein du groupe AFNOR, un groupe de travail est engagé dans la formulation du référentiel français sur la RSE nommé SD 21000, publiée en 2003, ce document propose un processus d'intégration de la RSE dans les entreprises qui englobe les étapes suivantes¹⁴⁴:

- 1. Adaptation de la gouvernance** : Une entreprise qui décide de prendre en compte le développement durable dans sa stratégie doit traduire ce concept par un besoin d'adaptation de gouvernance d'une manière qui lui permette d'atteindre ses objectifs.
- 2. La définition des valeurs et de la vision de l'entreprise** : Le développement durable est considéré comme un principe directeur dans la définition de la vision et les valeurs de l'entreprise et le périmètre de sa responsabilité sociétale. On se situe ici dans le champ du substantif.

¹⁴⁰ AFNOR, « ISO 26000, responsabilité sociétale : comprendre, déployer, évaluer », France, 2010, p 245.

¹⁴¹ AFNOR, Ibid., p 256.

¹⁴² RENAUD A., BERLAND N., Op.cit., p 16.

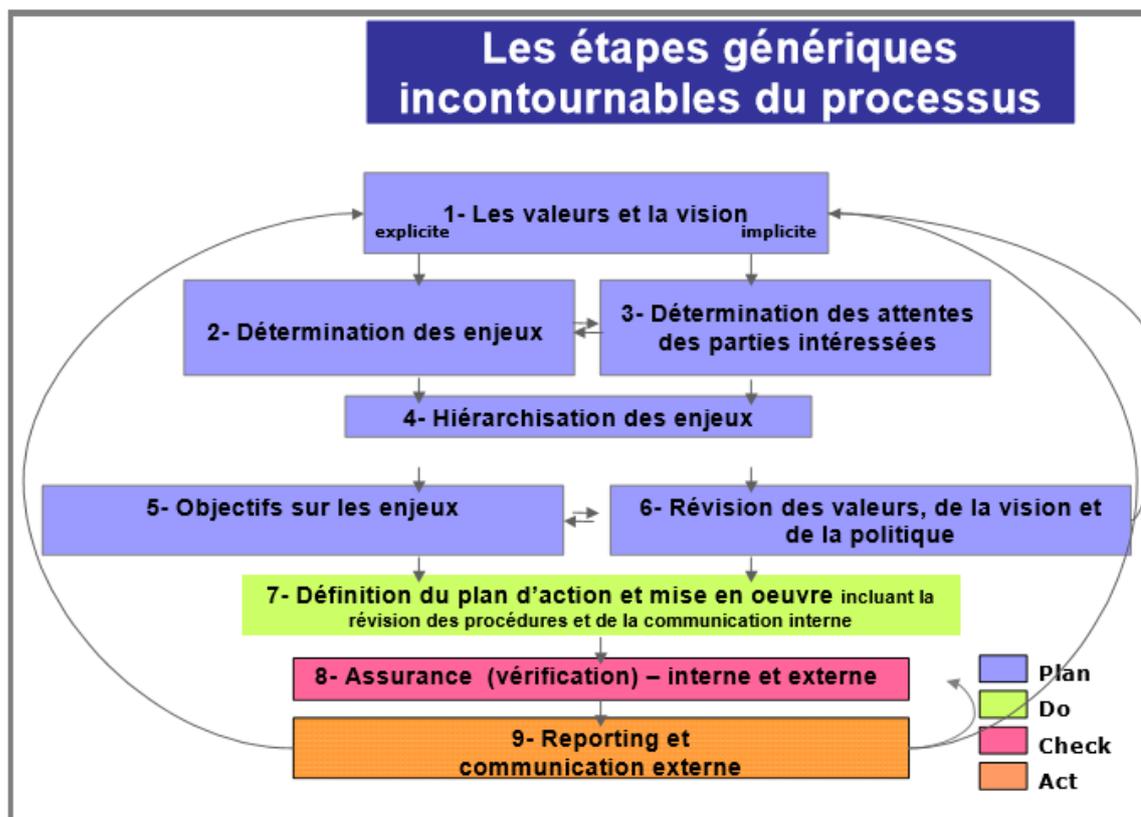
¹⁴³ DELCHET K., Op.cit., p 119.

¹⁴⁴ AFNOR, « SD 21000, développement durable – RSE, guide pour la prise en compte du développement durable dans la stratégie et le management des entreprises », France, 2003, pp 18-32.

- 3. Diagnostique et analyse de marché :** Par l'identification des caractéristiques, attentes et les tendances du marché de l'entreprises d'une part et l'appréciation des ressources et des compétences, des forces et faiblesses de l'entreprises d'une autre part.
- 4. L'identification des parties intéressées (parties prenantes) et leurs attentes :** Ce mécanisme implique l'identification et la hiérarchisation des parties prenante de l'entreprises et leurs attentes (sociales, environnementales, économiques). L'assomption principal du SD 21000 est que; Si l'entreprise devait répondre aux attentes des parties prenantes, il devait y avoir une réciprocité, les parties prenantes devaient aussi prendre en compte les attentes de l'entreprise.
- 5. La prise en compte d'autre facteurs :** Se limiter seulement a l'approche des parties prenantes peut faire apparaitre le développement durable comme un compromis d'intérêts, il faut identifie autres facteurs qui guide la réflexion sur le développement durable : principes universels, intérêts des acteurs faibles ou absents, enjeux environnementaux globaux, considérations liées au commerce équitable.
- 6. Identification des enjeux significatives et évaluation des risques :** L'entreprise doit considérer que les enjeux qu'elle juge signification parmi un ensemble des enjeux potentiels, il est nécessaire aussi d'identifie les conséquences de ces enjeux (risques ou bien opportunités).
- 7. Définition de la stratégie et la politique :** La direction de l'entreprise est en mesure d'actualiser sa stratégie et sa politique et de souligner les objectifs à atteindre et d'exprimer son projet de développement durable par un programme pluri annuels (trois, cinq ans) qui va fournir les éléments nécessaire pour bâtir le plan d'action du premier exercice.
- 8. La mise en œuvre et le suivi du plan d'action :** La mise en œuvre du plan s'appuyer sur des mesures prévisionnelle, l'allocation des compétences et ressources et la mise en œuvre des processus afin d'atteindre les objectifs fixés à l'horizon d'une année. La démarche de la RSE exige d'évaluer d'une manière continue la performance économique, sociale et environnementale de l'entreprise, pour cela des systèmes de mesure, de contrôle, Reporting et communication sont mis en place.

Selon KAREN DELCHT le processus d'intégration proposé dans le document SD 21000 converge aux autres propositions d'autres référentiels en Europe (Q-RES en Italie, AA1000 et SIGMA en GB, VMS en Allemagne), se déroulant selon une démarche d'amélioration continue et s'appuyant sur la logique de PDCA comme l'explique le chemin suivant :

Figure (2-4) : Processus générique de management en matière de RSE



Source : DELCHET K., « La prise en compte du développement durable par les entreprises, entre stratégies et normalisation », thèse, Ecole Nationale Supérieure des Mines de Saint Etienne, Université Jean Monnet - Saint-Etienne, France, 2006, p 69.

La diversité des référentiels contribue à la clarification du concept, mais elle est associée avec un risque d'une image floue sur la RSE et la perte de sens du concept.

Afin de construire un degré de consensus et un équilibre entre les différentes normes, des travaux d'élaboration d'une nouvelle norme ont été menés avec la participation des différentes parties prenantes, la nouvelle norme ISO 26000 s'appuie sur des documents Européens déjà existants et notamment le guide Afnor SD 21000 et sur une comparaison entre ces références¹⁴⁵.

La norme ISO 26000 n'exige pas un système de management en terme de la RSE mais elle propose des lignes directrices relatives aux 07 questions centrales concernant la mise en pratique de la RSE dans n'importe quelle organisation. Pour définir le périmètre de sa

¹⁴⁵ DELCHET K., Op.cit., p 109.

responsabilité sociétale, identifier les domaines d'action pertinents et fixer ses priorités, il convient que l'organisation traite ces 07 sujets centraux¹⁴⁶ :

- 1. Gouvernance des organisations :** Il convient que toute organisation souhaitant être responsable de détenir un système de gouvernance (processus, systèmes, structures ou d'autres mécanismes) lui permettant d'assurer une surveillance et d'appliquer les principes de la RSE.
- 2. Droits de l'Homme :** Il convient qu'une organisation respecte les droits de l'Homme et reconnaisse à la fois leur importance, universalité et indivisibilité.
- 3. Relations et conditions de travail :** Les relations et conditions de travail couvrent le recrutement, les procédures règlementaires, le transfert et les délocalisations, la cessation d'emploi, la formation et le développement des compétences, la santé, la sécurité, l'hygiène et le dialogue entre employé et employeur.
- 4. Protection de l'environnement :** La responsabilité environnementale est un préalable à la survie et à la prospérité des êtres humains. C'est donc un aspect important de la responsabilité sociétale. la norme ISO 14000, peut fournir un cadre général du management environnementale.
- 5. Loyauté des pratiques :** La loyauté des pratiques concerne la conduite éthique des transactions entre une organisation et d'autres organismes
- 6. Les questions relatives aux consommateurs :** Ils sont liées à la satisfaction, la consommation durable, les pratiques loyales de commercialisation, la protection de la santé et de la sécurité, la protection des données et de la vie privée. Le respect Principes directeurs des Nations Unies pour la protection des consommateurs.
- 7. Communautés et développement local :** La contribution au développement local font partie intégrante du développement durable par l'amélioration de la qualité de vie d'une population. Le développement d'une communauté dépend sur son contexte social, politique, économique et culturel.

Pour conclure, l'introduction de la RSE dans les entreprises dépend donc sur une nouvelle vision, des nouvelles valeurs et un nouvelle mode de gouvernance orienté vers les différentes parties prenantes. L'innovation et le développement des compétences joue un rôle essentiels essentiel dans le succès de cette démarche est principalement lorsqu'il s'agit de donner une réponse aux différents enjeux envisager par la RSE.

¹⁴⁶ AFNOR, « NF ISO 26000, lignes directrices relatives à la RSE », France, 2010, pp 25-82.

Section 03 la performance globale de l'entreprise et la RSE

La performance depuis longtemps a été réduite à une seule dimension financière. Cette performance consistait à rentabiliser les investissements des actionnaires et d'assurer la pérennité de l'entreprise. La littérature managériale de la RSE donne une conception plus large de la performance par l'introduction de la notion de la performance globale de l'entreprise, il est intéressant donc de découvrir cette nouvelle conception, ces définitions et son impact sur les organisations.

1 De la performance financière vers une performance globale

Avec cette nouvelle conception de la notion de la performance et son périmètre qui dépasse l'axe financier et qui complexifie encore la nature du terme, les entreprises sont envisagées par un nouveau défi concernant la définition et l'instrumentalisation de leur performance globale.

1.1 Vers une performance globale (tridimensionnelle)

Pour FRIEDMAN (1970), la recherche de la performance financière est la seule façon, pour les entreprises, de se rendre responsables vis-à-vis de la société. Considérant en cela que « La seule responsabilité sociale des entreprises est de faire du profit ». C'est dans le sillage de la théorie des parties prenantes « stakeholders » de FREEMAN (1984) que sont apparues les considérations sociales et la nécessité d'un plus grand équilibre entre la satisfaction à la fois des intérêts des « shareholders » et des « stakeholders »¹⁴⁷.

CAPRON et QUAIREL considèrent que la RSE implique l'incorporation de nouvelles conceptions de la performance¹⁴⁸, et selon le modèle Triple Bottom Line de la RSE qui résulte de l'intégration des 03 dimensions du développement durable, on peut dégager que cette nouvelle conception de la notion de la performance se fait sur le plan économique, social et aussi environnementale¹⁴⁹. Dans ce contexte, le concept de performance s'est élargi, d'une vision traditionnelle à une vision plus large, plus globale qui consiste à désigner un équilibre entre les 03 dimensions du développement durable et entre les différentes parties prenantes.

¹⁴⁷ MOUSLI M., « la mesure de la performance sociale par le système budgétaire : d'un contexte favorable à un contexte de crise, approche exploratoire de 2 sociétés cotées françaises ». Management et avenir, 2010, p 73 et p 74.

¹⁴⁸ CAPRON M., QUAIREL-LANOIZELEE F., « La responsabilité sociale d'entreprise », La Découverte, paris, 2010, p 16.

¹⁴⁹ BARMAKI L., AITCHEICK D., « Développement durable et management : quel lien ? Pour quelle performance ? Cas de six entreprises industrielles Marocaines », Revue Congolaise de gestion, 2016, p 22.

1.3 Relation entre la performance financière et la RSE

Certains auteurs comme FRIEDMAN (1970) et DRUCKER (1984) affirment que : faire du profit est incompatible avec la responsabilité sociale de l'entreprise¹⁵³, ces commentaires ont déclenchés le débat sur la relation entre la RSE et la performance financière. La nature de l'intersection entre la performance financière et la performance sociétale a été une question centrale posée par les chercheurs du courant « business and society »¹⁵⁴, la corrélation et le sens de la causalité entre la RSE et la performance financière ont fait l'objet de plusieurs études par ces chercheurs afin de montrer l'apport d'une démarche de RSE.

Selon Griffin et Mahon (1997) la majorité des chercheurs ont confirmé une relation positive¹⁵⁵, permettant de dire que la RSE n'est pas un simple coût supporter par l'entreprise, elle implique une contribution significative au retour sur l'investissement des actionnaires toute en créant un bénéfice dans pour la société

1.4 La RSE comme un système d'indicateurs

Par l'intégration des objectifs de développement durable dans leur management stratégique, les entreprises rencontrent des nouveaux défis concernant l'instrumentation et la mesure de performance globale qui résulte d'une interaction entre 03 dimensions complexes. Dans ce cadre, le GRI, un référentiel en termes de Reporting du « développement durable » vise à accompagner les entreprises dans l'évaluation de leur contribution au développement durable. Créer en 1997 par la collaboration entre le Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) et le Programme des Nations Unies pour l'Environnement (PNUE), le GRI est considéré comme le standard de Reporting le plus avancé en matière de développement durable, il fournit une approche englobant les différentes dimensions du développement durable à l'échelle de l'entreprise proposant un système cohérent d'indicateurs¹⁵⁶ :

- Indicateurs économiques : mesurant les impacts d'une entreprise sur la situation économique de ses parties prenantes et sur les systèmes économiques au niveau local, national et mondial.

¹⁵³ CURTZEN N., VAN CAILLIE., « Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise, quelques pistes d'adaptation des outils existants », Humanisme et entreprises, 2010, p 21.

¹⁵⁴ GOND J. P., « construire une relation positif entre la performance sociétale et la performance financière sur le marché de l'ISR : de la performance a l'autoréalisation ? », Revue de l'économie financière, 2006, p 65.

¹⁵⁵ GRIFIN J., MAHON J. F., «The Corporate Social Performance and Corporate Financial Performance Debate», Business & Society, 1997, p 06.

¹⁵⁶ RENAUD A., BERLAND N., Op.cit., p 16.

- Indicateurs sociaux : ils évaluent les impacts sur les systèmes naturels vivants ou non, notamment les écosystèmes, les sols, l'air et l'eau.
- Indicateur environnementales : mesurant les impacts d'une organisation sur les systèmes sociaux dans lesquels elle opère.

Tableau (2-3) : Exemple d'indicateur de développement durable selon le GRI

Catégories	Exemples d'indicateurs
Indicateurs économiques	<ul style="list-style-type: none"> • Chiffre d'affaires • Bénéfice net • Total des salaires et prestations versés • Versements aux fournisseurs de capitaux • Impôts payés
Indicateurs sociaux	<ul style="list-style-type: none"> • Consommation de matières premières • Consommation d'eau • Consommation d'énergie • Déchets générés par la production • Émissions de gaz à effet de serre
Indicateurs environnementaux	<ul style="list-style-type: none"> • Répartition de la main d'œuvre par région par sexe, par type de contrat • Création nette d'emploi par exercice • Accidents de travail, taux d'absentéisme • Nombre d'heures de formation par personne et par exercice

Source: MOEZ E., « les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non financier de la RSE », thèse, Université Paris Sud-Paris, France, 2009, p 90.

De plus, évaluer la contribution au développement durable se basant sur la grille d'indicateurs proposée par le GRI, nécessite que ces indicateurs soient rattachés à la réflexion stratégique de l'entreprise, la structure de l'organisation, ses modes de gouvernance et ses systèmes de management¹⁵⁷.

Approcher la RSE par un système d'indicateurs ne repose pas seulement sur une approche normative, le référentiel GRI propose un ensemble d'indicateurs, relatifs aux différents dimensions du développement durable mais il laisse à l'utilisateur l'invention du modèle de lecture, d'interprétation et de construction d'une performance global, il s'agit d'une

¹⁵⁷ DELCHET K., Op.cit., p 77.

instrumentalisation de performance globale au niveau fonctionnel, cette instrumentalisation devrait permettre une évaluation qui intègre dans un modèle cohérent les trois dimensions du développement durable. La RSE est considérée comme un système d'indicateurs qui repose à la fois sur une approche normative et instrumentale.

2 L'impact de la RSE sur le système de contrôle de gestion

Par l'implantation d'une démarche RSE, l'élargissement de la notion de la performance donne l'opportunité de revisiter le fonctionnement du système de contrôle de gestion dans un contexte nouveau pour les acteurs vivant ce changement.

2.1 Le système de contrôle de la RSE

A partir des travaux de SIMONS (1987-1995), on peut élargir sa propre définition des systèmes de contrôle afin de donner une définition propre aux systèmes de contrôle de la RSE, il s'agit d'un « ensemble des procédures et systèmes formalisés, fondés sur l'information financière et extra-financière, environnementale et sociétale, que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation cherchant à améliorer la performance globale de l'entreprise »¹⁵⁸.

Le cadre théorique des systèmes de contrôle proposé par SIMONS repose sur 04 leviers principaux à mettre en place par les entreprises visant à déployer leurs stratégies¹⁵⁹:

1. Système de contrôle interactif : qui exigent une interaction entre les différents acteurs de l'organisation qui prend la forme de réunions et débats entre hiérarchiques et subordonnés.
2. Système de contrôle diagnostique : qui sert à déterminer les anomalies organisationnelles, toute déviance par rapport à des objectifs pré-identifiés par l'élaboration de standards, et la mesure des résultats.
3. Le système de croyances : qui donnent, à travers les chartes culturelles et les descriptifs de missions, les valeurs fondamentales de l'organisation.
4. Les systèmes des limites : qui définissent les limites des champs d'action des différents acteurs à travers des codes de conduite, des plans, des procédures.

¹⁵⁸ ESSID M., BERLAND N., « Les impacts de la RSE sur le système de contrôle », Comptabilité-Contrôle-Audit, 2011, p 60.

¹⁵⁹ HENRY BOUQUIN, « Les grands auteurs en contrôle de gestion », EMS éditions, France, 2005, p 224.

2.2 Le contrôle de gestion dans une démarche RSE

Selon SIMONS, la quasi-totalité de la littérature du contrôle de gestion se réfère à des systèmes de contrôle diagnostique¹⁶⁰. Le contrôle de gestion est la recherche en permanence d'une situation d'équilibre entre la compétitivité, la création de la valeur et la pérennité. Avec une démarche RSE la nature du fonctionnement de ce système va être bouleversée :

- La création de valeur orientée vers l'actionnaire dans le contrôle de gestion classique se transforme en une création de valeur pour toutes les parties prenantes.
- L'intégration de facteurs clés de succès environnementaux et sociaux aux facteurs clés de succès économiques, vient à modifier la représentation de la compétitivité.
- L'intégration d'objectifs environnementaux et sociaux aux problématiques seulement économiques est donc un multiplicateur de la complexité pourtant déjà présente¹⁶¹.

Dans ce cadre, le fonctionnement classique du processus de contrôle de gestion est considéré incapable d'instrumentaliser et piloter la performance globale de l'entreprise. Cela peut impacter négativement l'apport de la RSE.

Selon QUAIREL (2006) la dissociation entre les systèmes de mesure et de pilotage des performances économique, sociale et environnementale demeure une solution possible :

- ✓ Un système de pilotage de la performance financière se basant sur les budgets et le système d'information comptable et financier.
- ✓ Un système de pilotage de la performance sociale alimenté par la direction de ressources humaines et le système d'information social.
- ✓ Un système de pilotage de la performance environnementale alimenté par la direction de l'hygiène, sécurité et environnement et le système d'information environnementale.

Une limite principale liée à cette dissociation est que les interactions entre les sous-systèmes sont ignorées. Cela pourrait exacerber les conflits entre les acteurs et rompre l'équilibre qui veut afficher une même importance pour les objectifs économiques, sociaux et environnementaux, qui peut être en contradiction avec les préconisations classiques d'alignement stratégique.

Selon le modèle des leviers du contrôle proposé par SIMONS, cette problématique d'incohérence peut être résolue par les interaction entre le système diagnostique et les autres systèmes, d'une part le système de délimitation va permettre d'encadrer les objectifs et les contraintes de chaque acteur et son champ d'intervention, limitant les conflits entre les objectifs des différents responsables, ces systèmes sont renforcés par les propositions des

¹⁶⁰ ESSID M., BERLAND N., Ibid., p 63.

¹⁶¹ MOQUET A. C., Op.cit., p 157.

référentiels du management (environnementale ISO 14000, qualité ISO 9001, sociale OHSAS 18001), d'une autre part le contrôle interactif impliquant les opérationnels, les dirigeants et les parties prenantes va permettre de cerner les incertitudes stratégiques liées au risques environnementales et sociales et qui va contribuer à la création d'une dynamique d'apprentissage organisationnel par l'échange cognitive des idées, solutions aux problèmes, propositions.

QUAIREL affirme que cette conception est très loin d'une approche globale de la performance, mais les études sur les pratiques effectives de contrôle montrent que cette dissociation est à l'œuvre¹⁶².

Une autre étude menée par A. C. MOQUET (2005) montre que les entreprises maintiennent leur contrôle de gestion traditionnel qui se déploie de façon parallèle et séparée d'un système de contrôle de gestion en évolution pour le suivi du développement durable¹⁶³. Ces deux système vont être déployés d'une façon simultanée jusqu'au moment où le système évolue devient dominant par rapport au système classique.

Les résultats de l'étude de MOQUET convergent vers celle du QUAIREL, elle affirme que lorsque l'organisation se complexifie et délègue à ses responsables opérationnels, la mesure de la performance globale se fait donc au niveau local. Les problématiques traitées deviennent ainsi plus contextuelles, les décisions étant plus dépendantes du moment où ces problématiques se posent et de l'endroit où elles ont lieu. Ce changement s'accompagne donc nécessairement d'une responsabilité plus importante de tous les acteurs organisationnels et d'un effort conséquent axé sur le développement des compétences¹⁶⁴.

3 Les outils de mesure et de pilotage de la performance globale

Les entreprises qui décident d'évaluer leurs pratiques « responsables », s'engagent dans la mise en place d'une instrumentalisation qui a pour objectif la gestion de la démarche RSE et la mesure et le pilotage de la performance globale, parmi les nouveaux outils de gestion qui se diffusent actuellement dans les organisations on peut citer :

¹⁶² QUAIREL F., « Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) » comptabilité, contrôle, audit et institutions, France, 2006, pp 15-18.

¹⁶³ MOQUET A. C., Op.cit., p 167.

¹⁶⁴ MOQUET A. C., Op.cit., p 168.

3.1 La comptabilité environnementale

La comptabilité environnementale, appelée aussi comptabilité verte, est définie comme : « un système d'information efficient sur le degré de raréfaction des éléments naturels lié à l'activité des entreprises, utilisable pour réduire cette raréfaction et pour informer les tiers¹⁶⁵ ». Concevoir une comptabilité environnementale convient de respecter le rôle traditionnel de la comptabilité et de rendre compte des flux et des risques environnementaux, les faits liés à la protection et à la remise en état de l'environnement, mettre en lumière dans les systèmes d'information comptable les coûts et les investissements liés aux domaines environnementaux, afin de :

- Pouvoir communiquer aux parties prenantes une image fidèle de l'entreprise.
- Améliorer la performance environnementale de l'entreprise et agir sur un plan global en faveur de l'environnement naturel.
- Améliorer la gestion de l'entreprise et l'inscrire dans la logique du développement durable.

3.2 Le Reporting sociétal

À l'instar de CAPRON et QUAIREL (2003), le Reporting sociétal peut se définir comme la « diffusion d'informations environnementales et sociales produites par les entreprises à destination des tiers simultanément ou indépendamment de la reddition financière ». Ce Reporting prend généralement la forme d'un rapport le plus souvent qualifié de « sociétal » résumant les dimensions économiques, sociales et environnementales de la RSE¹⁶⁶. Ces rapports « sociétaux » sont des instruments de reddition, de diagnostic, de dialogue et servent à la prise de décision.

Le GRI propose des lignes directrices pour l'élaboration de ces rapports mettant l'accent sur la crédibilité et la transparence de ces rapports et leur comparabilité.

3.3 Le bilan sociétal

Le bilan sociétal est une innovation managériale qui a pour but l'évaluation du comportement socialement responsables des organisations, et aussi d'instaurer un dialogue entre leurs principaux acteurs de manière à faire évoluer leur comportement dans une perspective d'amélioration continue. Cette amélioration concerne l'ensemble des dimensions

¹⁶⁵ LAFONTAINE J. P., « les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales », Comptabilité-Contrôle- Audit, 2003, p 113.

¹⁶⁶ GERALDINE R. G., « Comment crédibiliser le Reporting sociétal ? », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2007, p 132.

(économique, sociale, environnementale) dont une organisation est supposée tenir compte dans sa démarche stratégique à l'égard de ses parties prenantes¹⁶⁷.

Le bilan sociétal cherche à remplir plusieurs fonctions au sein des organisations qui l'adoptent. Il est à la fois¹⁶⁸ :

- Un outil de pilotage visant à mesurer les performances sociales, environnementales de l'entreprise.
- un support de dialogue entre les différentes parties prenantes, internes et externes à l'entreprise.
- Un outil de renforcement de la transparence de l'entreprise dans son ensemble (économique, social, environnementale).
- Un outil permettant d'engager des actions visant à améliorer l'efficacité sociale, environnementale de l'entreprise et d'accroître sa valeur ajoutée.
- Un outil de communication permettant de valoriser les pratiques de l'entreprise dans les domaines sociétaux.

3.4 Le navigateur de SKANDIA AFS

Puisant ses fondements conceptuels dans la notion de capital intellectuel, le navigateur, théorisé par EDVINSSON et MALONE (1997) et mis en œuvre chez SKANDIA AFS, tient compte de l'un des aspects de la performance sociétale, plus précisément de celui ayant trait aux salariés et aux clients. La réelle nouveauté contenue dans le navigateur réside dans l'attention particulière portée aux ressources humaines¹⁶⁹.

Le navigateur comporte les mêmes axes que la BSC mais il propose une approche stratégique centrée sur le capital humain. Ainsi cette approche a pour objet le management du capital intellectuel ayant pour finalité la production de biens et de services, en passant par le capital structurel de l'entreprise. Plus précisément, cette approche repose sur les théories de croissance endogène en économie qui envisagent des facteurs autres que le capital ou le travail comme, par exemple, l'innovation ou la formation comme des sources fondamentales de croissance. Dans le cas de cette approche, le capital intellectuel devient la ressource stratégique¹⁷⁰.

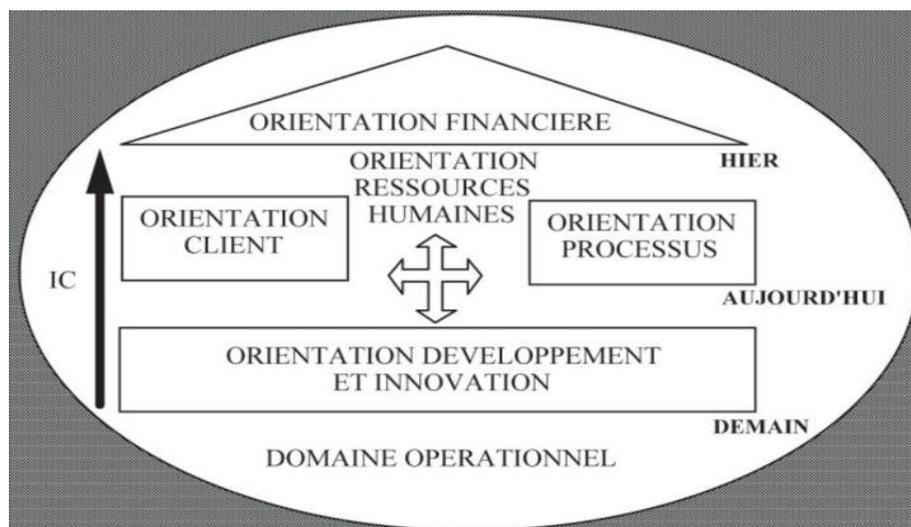
¹⁶⁷ CAPRON M., « un nouvel instrument d'auto-évaluation des organisations : le bilan sociétale », comptabilité-Contrôle -Audit, 2003, p 56.

¹⁶⁸ MOEZ E., « les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non financier de la RSE », thèse, Université Paris Sud-Paris, France, 2009, p 199 et p 200.

¹⁶⁹ GERMAIN C., TREBUCP S., « «La performance globale de l'entreprise et son pilotage: quelques réflexions », Semaine Sociale Lamy, 2004, p 39.

¹⁷⁰ MOEZ E., Op.cit., p 196.

Figure (2-6) : Le navigateur de SKANDIA AFS



Source : GERMAIN C., TREBUCP S., « «La performance globale de l'entreprise et son pilotage: quelques réflexions », Semaine Sociale Lamy, 2004, p 39.

3.5 Sustainability Balanced Scorecard (SBSC)

Plusieurs recherches ont montré que la BSC de KAPLAN et NORTON, par sa structure qui permet de intégrer les dimensions financières et extra-financières, est un outil approprié à la mesure et le pilotage de la performance globale de l'entreprise reflétant sa tridimensionnalité. Plusieurs auteurs ont proposé des adaptations du BSC de KAPLAN et NORTON afin qu'elle permette le pilotage de la performance globale de l'entreprise, pour cela deux possibilités sont envisagées soit un découplage, soit une intégration des aspects économiques et sociétaux¹⁷¹ :

1. Un découplage par l'élaboration d'un SBSC spécifique comme extension du BSC classique mais destiné à suivre le déploiement de la stratégie RSE, elle est destinée notamment au pilotage l'empreinte sociétale de l'entreprise d'une manière indépendante des préoccupations économiques.
2. L'intégration des aspects sociaux et environnementaux aux aspects économiques dans un seul SBSC. Fondamentalement, deux grandes manières d'intégrer ces aspects dans la BSC sont proposées¹⁷² :

➤ L'intégration des aspects sociétaux dans les 4 axes du BSC sans modifier son architecture. HOCKERTS (2001) propose un exemple de SBSC composé, pour une partie d'indicateurs mesurant la performance environnementale et sociale intégrés dans la chaîne de causalité, la performance finale mesurée est toujours économique. D'une autre part

¹⁷¹ CURTZEN N., VAN CAILLIE., Op.cit., p 24.

¹⁷² GERMAIN C., TREBUCP S., Op.cit., p 39.

KAPLAN et NORTON considèrent que la capacité de l'entreprise à devenir citoyenne fait partie intégrante de la mesure de la performance relevant de l'axe processus internes. Ils suggèrent également d'étendre l'axe clients à tous les prenantes de l'entreprise.

➤ BIEKER (2002) suggère d'ajouter une cinquième dimension « société » au tableau de bord prospectif cette dimension est destinée à la performance sociale et environnementale de l'entreprise. La performance finale mesurée reste économique mais la chaîne de causalité est élargie et les acteurs sont conduits à intégrer les variables sociétales dans le déploiement de la stratégie et à définir les objectifs.

Dans ces dernières lignes, la performance globale de l'entreprise est un concept omniprésent dans l'esprit des managers qui sont concernés par la contribution de la RSE, ils sont donc envisagés par des nouveaux défis organisationnels et contextuelles par rapport à la mesure et le pilotage de cette performance, toutefois ils sont inspirés par des travaux académiques et normatifs qui guident leur réflexion.

Conclusion du chapitre

Dans ce chapitre on a exposés les différents travaux sur le développement durable, la responsabilité sociétale des entreprises et performance globale de l'entreprise qui s'articulent autour de trois axes : économique, sociale et environnementale.

La RSE est caractérisée par une dimension éthique qui encourage un fonctionnement des entreprises véhiculé par des valeurs communes, accepté dans la communauté où elle opère, une considération de différentes parties prenantes et aussi une vision stratégique par la recherche d'un nouvel avantage concurrentiel et des nouveaux leviers de performance.

En intégrant le développement durable dans sa stratégie, l'entreprise se transforme peu à peu et de manière interactive avec les différents acteurs de la société, on constate l'émergence des nouvelles pratiques managériales dans l'entreprise, inspirer par des différentes références normatives qui donne un cadre de professionnalisation destinées à accompagner les entreprises dans ce projet.

Par l'intégration de la RSE, les systèmes de pilotage de l'entreprise évoluent pour intégrer les contraintes environnementales et sociales dans leur fonctionnement. Cela implique une nouvelle conception du système de contrôle de gestion et la mise en œuvre des nouveaux instruments de mesure et de pilotage de la performance.

***Chapitre 03 : La contribution du
contrôle de gestion dans la mise en
œuvre de la démarche RSE***

Introduction du chapitre

Aujourd'hui, les entreprises sont en pleine réforme radicale, la concurrence n'est plus industrielle mais désormais informationnelle et surtout liées aux engagements en matière de la Responsabilité Sociétale et le Développement Durable. Et toute entreprise ne prenant pas ces changements en considération, risque d'être écartée face aux bouleversements économiques et aux sollicitations de la société qui s'apparaitre de plus en plus exigeantes.

Afin de confronter le savoir académique traité dans l'état de l'art présenté dans les deux premiers chapitres de ce travail au savoir pratique qui fera l'objet de chapitre présent, ainsi confirmer ou infirmer nos hypothèses de départ formulées et résumés comme étant « Le contrôle de gestion contribue à la mise en place d'une démarche de responsabilité sociétale de l'entreprise ». Pour cela le choix a été orienté vers l'entreprise NCA Rouïba, un exemple à suivre dans ce domaine comme première entreprise algérienne au niveau national adoptant les lignes directrices de l'ISO 26000 dans son management.

Ce chapitre porte sur La contribution du contrôle de gestion dans la démarche RSE au sein de l'entreprise privée algérienne NCA-Rouïba.

La première section aborde la présentation de l'entreprise en évoquant : son historique, ses visions, ses missions et ses valeurs ainsi que ses engagements.

La deuxième section expose les pratiques de la RSE selon les lignes directrices de l'ISO 26000 et le projet de SR MENA.

La troisième section analyse le système de contrôle de gestion au niveau de NCA-Rouïba et l'impact de la RSE sur le tableau de bord stratégique.

Section 01 Présentation de l'entreprise d'accueil

A travers cette première section, on va présenter l'entreprise NCA-Rouiba, en évoquant les points suivants : son historique, ses visions, ses missions et ses valeurs ainsi que ses engagements.

1 Présentation de l'entreprise

L'histoire de la NCA-Rouiba débute depuis plus de cinquante ans, cette dernière porte en elle les rêves de grandeur d'une nation nouvelle et ainsi naquit : l'entreprise affirmant de ce fait tout son savoir-faire dans la transformation de fruits.

1.1 Aperçu sur l'entreprise

NCA-Rouiba (Nouvelle Conserverie Algérienne), est une société privée de droit algérien ;

Forme juridique : Société Par Actions (SPA)

Création : 1966

Fondateurs : Salah OTHMANI

Capital social : 849 195 000 DA

Effectif : 539 (en 2014)

Activité : Fabrication de conserves alimentaires dont l'activité principale est la transformation, le conditionnement et la commercialisation des boissons et jus de fruits

Siège social : Route Nationale N°5, Zone industrielle de Rouïba, Alger 16300.

Site web: <http://www.rouiba.com.dz>.

1.2 Points de repères sur l'historique de NCA-Rouiba

L'entreprise depuis son apparition, a connu plusieurs dates clés en termes de reconstruction et de commercialisation de ses produits.

Tableau (3-1): Les dates clés dans l'histoire de NCA-Rouiba

Année	Description
1966	<ul style="list-style-type: none">Création de l'entreprise sous forme d'une société à responsabilité limitée (SARL), spécialisée dans la production et la distribution de conserves alimentaires en boîtes métalliques (Harissa, Tomates, etc.)
1978	<ul style="list-style-type: none">Entrée de nouveaux associés héritiers et ayants droit de Feu Mohamed Saïd OTHMANI.
	<ul style="list-style-type: none">Démarrage de l'activité de boissons à base de fruits (jus, nectars et

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

1984	boissons).
1989	<ul style="list-style-type: none"> • Acquisition des équipements pour le traitement et le conditionnement aseptique en carton de boissons à base de fruits (la première fois en Algérie).
1999	<ul style="list-style-type: none"> • Changement au niveau de la gérance à travers la désignation de Monsieur Salah OTHMANI au poste de Gérant et de Monsieur Slim OTHMANI au poste de Directeur général de la société.
2000	<ul style="list-style-type: none"> • Certification ISO 9002 du système de management de qualité (première entreprise algérienne à être certifiée).
2003	<ul style="list-style-type: none"> • Changement de la forme juridique en Société par Actions. • Dégâts importants occasionnés par le « séisme de Boumerdès » ce qui a conduit à la délocalisation de la distribution vers un nouveau site situé à Oued-Smar.
2004	<ul style="list-style-type: none"> • Démarrage de l'activité production de lait UHT.
2005	<ul style="list-style-type: none"> • Entrée de la société de capital investissement non résidente <i>Africinvest</i> Ltd dans le capital de la société et mise en place du comité stratégique ayant adopté le programme de mise à niveau et de développement articulé autour des actions suivantes : <ul style="list-style-type: none"> ✓ Mise en place d'un ERP (MFG/Pro), logiciel intégré couvrant les différents volets opérationnels de la société ; ✓ Mise en place d'un programme de mise à niveau industrielle ; ✓ Arrêt de l'activité lait suite à la forte hausse des prix de poudre de lait et l'activité conserve alimentaire qui ne sont plus stratégiques pour l'entreprise ; ✓ Démarrage d'un plan de formation concernant l'ensemble des ressources humaines ; ✓ Construction d'une plateforme logistique aux normes internationales ;
2007	<ul style="list-style-type: none"> • Mise en place d'un plan de restructuration financière à travers notamment la mobilisation d'un financement accordé par la Banque Européenne d'Investissement (BEI). • Certification ISO 14001 du système de management environnementale. • Achèvement, avec succès, du 1er programme de mise à niveau

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

	industrielle initié en 2005 et adoption d'un plan d'action centré autour des produits et de la marque.
2008	<ul style="list-style-type: none"> • Obtention du Prix National de l'Environnement délivré par les autorités nationales.
2009	<ul style="list-style-type: none"> • Démarrage de la mise en œuvre du plan d'action marketing à travers notamment : <ul style="list-style-type: none"> ✓ La modernisation du Logo de la marque. ✓ L'adoption de nouveaux packagings. ✓ La dynamisation de la gamme de produits avec l'introduction des gammes Mon Energie, Fresh et Light ainsi que le lancement du projet Fruits Mixés en packaging PET (bouteilles en plastique).
2010	<ul style="list-style-type: none"> • Démarrage de la production et de la distribution de la gamme Fruits Mixés en packaging PET ; • Finalisation du plan d'action adopté en 2008 ayant permis de doubler le chiffre d'affaires entre 2007 et 2010 et adoption d'un programme de développement articulé autour des axes suivants : <ul style="list-style-type: none"> ✓ Renforcement de gouvernance de la société : <ul style="list-style-type: none"> – par la désignation de Monsieur Salah OTHMANI comme Président d'honneur de la société, Monsieur Slim OTHMANI en qualité de Président du Conseil d'Administration et Monsieur Mohamed Sahbi OTHMANI en tant que Directeur Général ; – l'Adoption d'un code de bonne gouvernance et mise en place d'un comité d'audit et d'un comité de rémunération ; ✓ Mise en place d'un second plan de mise à niveau industrielle et commerciale s'appuyant notamment sur la consolidation de l'outil de production et le renforcement de la plateforme de distribution ; ✓ Etude de la possibilité de développer l'exportation sur les pays du Maghreb et des modalités pour assurer l'introduction des produits Rouïba sur ces marchés ; • Décision d'Introduction de la société à la Bourse d'Alger.
	<ul style="list-style-type: none"> • Démarrage de la mise en œuvre du programme de développement adopté en 2010 à travers les actions suivantes :

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

2011	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Aménagement de nouveaux locaux administratifs, élargissement des voies de circulation et extension de plateforme logistique en vue d'optimiser les espaces de stockage. ✓ Installation de la nouvelle ligne de conditionnement Tetra Pak A3 Speed. ✓ Modernisation des packagings et du Logo de la marque Rouiba et optimisation des caractéristiques organoleptiques et nutritionnelles de la gamme « Mon Energie ». ✓ Démarrage de l'activation de l'ERP. ✓ Initiation du processus de certification du système de sécurité alimentaire selon le référentiel ISO 22000. • Initiation du processus de « Responsabilité sociétale des organisations et leur contribution au développement durable » selon le référentiel ISO 26000.
2013	<ul style="list-style-type: none"> • Les principales orientations stratégiques pour l'année 2013 se présentent comme suit : <ul style="list-style-type: none"> ✓ Renforcement des capacités de conditionnement en carton via l'installation d'une troisième ligne de conditionnement Tetra Pak A3 Speed ; ✓ Remplacement de l'ancienne ligne de conditionnement en PET par une nouvelle ligne Aseptique « Pulp » ; ✓ Optimisation des caractéristiques organoleptiques et nutritionnelles de la gamme PET ; ✓ Certification ISO 22000 ; ✓ Acquisition de nouveaux terrains pour abriter de nouvelles plateformes logistiques ; ✓ L'introduction de NCA-Rouiba dans la Bourse d'Alger ;
2014	<ul style="list-style-type: none"> • Une année réussie avec un total de production de plus de 260 millions d'unités. • NCA-Rouiba à doubler sa surface industrielle d'opération.
2015	<ul style="list-style-type: none"> • Après un premier semestre 2015 aux performances très satisfaisantes, le deuxième semestre s'annonce plus éprouvant, cela encourage à maximiser

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

	les efforts d'innovation et de compétitivité afin de conserver la position de leader Algérien des boissons aux jus de fruits, en phase de devenir un champion Maghrébin.
2017	<ul style="list-style-type: none">• l'entreprise a lancé des canettes et berlingot en plus de charte d'éthique.

Source : Site officiel de l'entreprise NCA Rouiba : <http://www.rouiba.com.dz>

2 Visions, missions et valeurs et engagement de l'entreprise NCA-Rouiba

L'entreprise NCA Rouiba inspire diverses visions, missions et valeurs dans sa politique managériale, elle les définit comme suit¹⁷³.

2.1 Les Visions

Ces dernières englobent :

- Etre dans le Top 10 des champions afro-méditerranéens de l'agroalimentaire, engagé activement dans le développement durable.
- Une contribution active au développement local.
- Des choix de technologies propres.
- La formation et l'épanouissement de leur ressource humaine.
- Une contribution à l'amélioration du climat des affaires.
- Etre conforme aux standards les plus élevés.

2.2 Les Missions

L'entreprise marque divers objectifs dont on distingue :

- Apporter du plaisir au consommateur, avec un produit de haute qualité, contribuant à la création de richesses durables.
- Qualité - Conformité - Sécurité de ses produits aux demandes du consommateur.
- Plaisir – Epanouissement.
- Création durable de richesses.

2.3 Les valeurs

L'entreprise vise à instaurer des bons comportements organisationnels qui joignent à ses objectifs à moyen et long terme, à savoir :

- Atteindre l'excellence en termes de production et d'innovation.

¹⁷³ Site officiel de l'entreprise NCA Rouiba : <http://www.rouiba.com.dz>, Consulté le 15/08/2020 à 20:31 h.

- L'engagement responsable au service des objectifs de la NCA Rouïba.
- Honnêteté des pratiques et raisonnement par conviction.
- Dignité, et le respect des droits des travailleurs.
- Bienveillance sur l'entreprise et l'ensemble de la hiérarchie.
- Appartenance au groupe et à l'entreprise elle-même.

2.4 Les engagements de la NCA-Rouïba

La NCA Rouïba vise dans le cadre du développement durable à atteindre une pluralité d'objectifs d'ici 2030 à savoir¹⁷⁴ :

2.4.1 Etre un employeur d'excellence, reconnu au niveau national et international

Par le biais :

- Développer un modèle de référence en matière de développement du capital humain.
- Offrir les conditions d'un véritable bien-être au travail.
- Promouvoir un dialogue social innovant et permanent.
- Développer et maintenir le meilleur système de rémunération, attractif, et basé sur les compétences et les performances.

2.4.2 Atteindre la neutralité écologique

L'entreprise visera dans le cadre de la protection de l'environnement à aboutir notamment :

- Neutralité en émissions de gaz à effets de serre : nous réduirons et nous compenserons toutes nos émissions de GES, sur toute la chaîne de valeur.
- Élimination de toutes les émissions ayant un impact sur la couche d'ozone sur notre chaîne de valeur.
- Neutralité en consommation d'eau : notre consommation ne doit pas être supérieure au taux de renouvellement de la ressource.
- La production consommera une énergie à 100% d'origine renouvelable.
- 80% des déchets seront recyclés.
- 100% de nos matières premières principales seront éco-labellisées.

¹⁷⁴ Site officiel de l'entreprise NCA Rouïba : <http://www.rouïba.com.dz>, Consulté le 18/08/2020 à 22:05 h.

2.4.3 Promouvoir une consommation responsable et durable

En effet :

- Les produits auront le plus haut niveau en matière de qualité sanitaire : zéros incidents de sécurité alimentaire due à nos produits.
- 100% des consommateurs de nos produits seront engagés dans un dialogue direct avec notre entreprise.
- 60% des emballages de nos produits seront recyclables.

2.4.4 Etre une entreprise citoyenne leader des bonnes pratiques de RSO

Pour :

- Encourager le développement des bonnes pratiques, de l'éthique professionnelle et de la normalisation dans le monde des affaires.
- Participer activement à l'amélioration du climat des affaires en Algérie.
- Offrir des perspectives à la jeunesse en soutenant l'entrepreneuriat innovant et vert.
- Soutenir le développement des compétences nationales, de la recherche universitaire et de la diffusion du savoir.
- Soutenir les couches sociales défavorisées, ainsi que les communautés locales, dans leurs initiatives économiques, culturelles, et sociales.

2.5 Position de NCA-Rouiba sur le marché

Les engagements de NCA-Rouiba sont traduits par des résultats appréciables en termes de fidélisation des clients et l'accaparement des nouveaux parts des marchés. NCA-Rouiba est leader du marché des jus (Juice, Nectars, Still Drinks) en Algérie. Forte d'une capacité de production de 120 millions de litres/an, la NCA considère aujourd'hui que l'export est une priorité stratégique, avec pour ambition d'être le principal acteur du Maghreb dans les prochaines années.

La création de la zone de libre-échange, la proximité géographique et culturelle, ainsi que les similitudes organoleptiques en termes de préférences consommateurs, fait du marché maghrébin un portail privilégié dans le processus de régionalisation de la marque Rouiba. D'ores et déjà, des signaux très encourageants ont été collectés sur le marché tunisien et libyen.

Par ailleurs, la société fonde beaucoup d'espoir sur le marché Ouest africain dans leur démarche de développement à l'international. Et ceci tout en distribuant leur produits sur le

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

marché européen (France, Belgique, Angleterre), et nord-américain (Canada) sur le segment des produits ethniques, en attendant de mettre en place un modèle de distribution vers le réseau de la grande distribution.

Tableau (3-2): Le chiffre d'affaire de NCA–Rouiba (en milliers de dinars)

Année	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Production de l'exercice	4 783 843	5 836 321	6 046 803	7 046 791	7 557 130	8 013 855
Chiffre d'affaire	4633431	5669817	6032294	7053727	7490167	7983651

Source : Site officiel de l'entreprise NCA Rouiba : <http://www.rouiba.com.dz>

En conclusion, NCA-Rouiba est une entreprise avec une vision et une stratégie qui s'articule autour des questions de développements durables. Elle est capable à la fois à prendre en charge les problématiques de la RSE tout en assurant sa pérennité et croissance. Après avoir présenté l'entreprise et ses engagements, nous allons accentuer les pratiques de RSE au niveau de l'entreprise.

Section 02 Les pratiques RSE au niveau de NCA-Rouiba

NCA-Rouiba a fait recourir à la démarche de certification, ce qu'il pousse donc à travailler selon les exigences des normes de management. NCA-Rouiba détient aujourd'hui trois certifications : ISO 9001 (Système de management qualité), ISO14001 (Système de management environnemental), ISO 22000 (Système de management sécurité des denrées alimentaires), de plus elle s'engage dans la RSE selon les lignes directrices de l'ISO 26000 et le projet de SR MENA.

1 Le projet SR-MENA

1.1 Description du projet

Ce projet vise à contribuer au développement d'une stratégie de développement durable en réalisant une intégration efficace des principes et pratiques de responsabilité sociale des

organisations conformément à la norme (ISO 26000) dans la région Moyen-Orient et Afrique du Nord, en coopération avec les organismes nationaux de normalisation des pays participants, où la participation de huit pays arabes, à savoir: l'Algérie, l'Irak, Jordanie, Liban, Maroc, Tunisie et Syrie, et le projet a été financé par l'agence Suédoise de coopération internationale au développement (Sida).

Le projet vise à encourager les institutions à adopter et à utiliser la norme ISO 26000 pour la responsabilité sociale dans la région Moyen-Orient et Afrique du Nord qui est symbolisée par (MENA) et ce projet s'étend de 2011 à 2014, mais il a été retardé après 2014, car ce projet vise à développer les capacités locales par rapport à la norme ISO 26000 de l'application et de l'intégration des principes et pratiques de responsabilité sociale dans ses activités¹⁷⁵.

1.2 Assistance fournie par l'ISO aux institutions participantes

- Identifier les institutions participantes, en coopération avec les organismes nationaux de normalisation et les experts nationaux impliqués dans le projet.
- La mise de l'accent sur la nécessité de l'engagement responsable des entreprises et de promouvoir et appliquer les principes de responsabilité sociale conformément à la norme ISO 26000.
- Nomination d'experts internationaux par l'organisation (ISO) pour soutenir les experts nationaux à travers des formations, des visites dans les pays participants, en plus du suivi et du mentorat à distance.
- Fournir une assistance d'experts nationaux et avec l'assistance d'experts internationaux aux institutions participantes en fournissant des conseils techniques et techniques à toutes les étapes de la mise en œuvre du projet, et ceci dans le cadre des initiatives suivantes:
 - Fournir les conditions requises dans le projet, à travers: l'analyse des lacunes, le plan d'action, l'identification des parties prenantes, la préparation des rapports d'avancement, etc. Par ailleurs,
 - Fournir des sessions de formation et de sensibilisation des collaborateurs sur les enjeux de responsabilité sociétale.

¹⁷⁵ Site officiel de l'Organisation internationale de normalisation : <https://www.iso.org/iso-sr-mena.html>, Consulté le 22/08/2020 à 23:11 h.

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

Parmi les résultats les plus importants obtenus après l'achèvement du projet figurent les suivants¹⁷⁶:

- Formation de 109 experts nationaux sur la norme ISO 26000 dans les pays participants.
- Plus de 4600 participants à des événements nationaux de sensibilisation à la responsabilité sociale.
- Application de la norme ISO 26000 dans les pays participants par 91 institutions
- Etablissement d'un mécanisme d'échange régional sur la RS

1.3 La participation de l'Algérie dans le projet SR MENA

L'institut national de normalisation Algérien (IANOR) est responsable du développement et de la diffusion des normes algériennes, il contribue également à l'application des accords et traités internationaux dans les domaines de la normalisation auxquels l'Algérie est partie, il est donc le principal responsable de la promotion et du développement de la norme ISO 26000 en Algérie. (Qui dure quatre ans (de 2011 à 2014), où elle se déroule en deux phases, la première en 2011 et la deuxième phase entre 2012 et 2014, où l'Institut national préside un comité de pilotage national, qui se réunit régulièrement pour examiner l'avancement des travaux et soumettre des rapports à l'Organisation internationale de normalisation (ISO).

Plusieurs institutions algériennes ont participé à ce projet, sachant que chaque année la porte est ouverte pour rejoindre le projet, parmi les institutions qui ont participé on peut citer¹⁷⁷ :

- NCA-Rouiba
- CETIM centre d'études et de services technologique de l'industrie des matériaux de construction
- CONDOR
- NAFTAL
- SASACE société algérienne des sacs enduits
- ENAC entreprise nationale de canalisation
- Groupe SAIDAL

¹⁷⁶ Site officiel de l'Organisation internationale de normalisation : <https://www.iso.org/iso-sr-mena.html>, Consulté le 23/08/2020 à 16:46 h.

¹⁷⁷ Site officiel de l'institut national de normalisation Algérien : <http://www.ianor.dz>, Consulté le 24/03/2020 à 17:08 h.

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

- SEAAL société de l'eau et l'assainissement national d'Alger
- Groupe COSIDER
- ENSM école national supérieur du management

A noter que NCA-Rouiba est une entreprise pionnière dans ce projet, elle été parmi les première entreprise à participer, en 2011. Elle attend notamment par son engagement dans la RSE les principaux avantages suivants¹⁷⁸ :

- Amélioration de l'engagement et de la motivation du personnel.
- Programme efficace de gestion des déchets grâce au tri, au recyclage et à la récupération.
- Réduction des émissions de gaz à effet de serre.
- Diminution de la consommation d'eau et de sa contamination.
- Amélioration de l'implication auprès de la communauté locale grâce aux dons, au mécénat et au parrainage d'œuvres de bienfaisance.

Le suivi des lignes directrices de la norme ISO 26000 permettre de réaliser ces bénéfices.

Dans ce cadre, NCA-Rouiba a établi un comité de projet consacré à la mise en œuvre de la norme et a défini un plan d'action. Plus de 50 parties prenantes clés ont été identifiées dans le cadre de ce processus qui a impliqué la révision et la mise à jour des contrats et des codes d'éthique conclus avec les sous-traitants et les fournisseurs, afin d'inclure des conditions relatives à la santé et la sécurité au travail ainsi qu'au management environnemental. Un nouveau cadre de relations avec les salariés a été élaboré en association avec les syndicats et les représentants des travailleurs, incorporant des mesures et des politiques visant à prévenir la discrimination et promouvoir le bien-être sur le lieu de travail. Une nouvelle politique de rémunération a également été instaurée. En outre, Rouïba a mis en place un « Observatoire Bien-être et motivation » pour surveiller le climat général régnant au sein de l'entreprise à un moment donné de son parcours. En soutien aux efforts engagés dans le pays, Rouïba a participé à un certain nombre d'initiatives de responsabilité sociétale aux niveaux national et international, notamment en parrainant l'Institut algérien de gouvernance d'entreprise qui vise à promouvoir des pratiques socialement responsables en Algérie, ou en contribuant à l'élaboration d'un code d'éthique pour les producteurs de boissons par le biais de l'Association des producteurs algériens de boissons (APAB). Enfin, des réunions, des

¹⁷⁸ Site officiel de l'Organisation internationale de normalisation : <https://www.iso.org/iso-sr-mena.html>, Consulté le 23/08/2020 à 17:47 h.

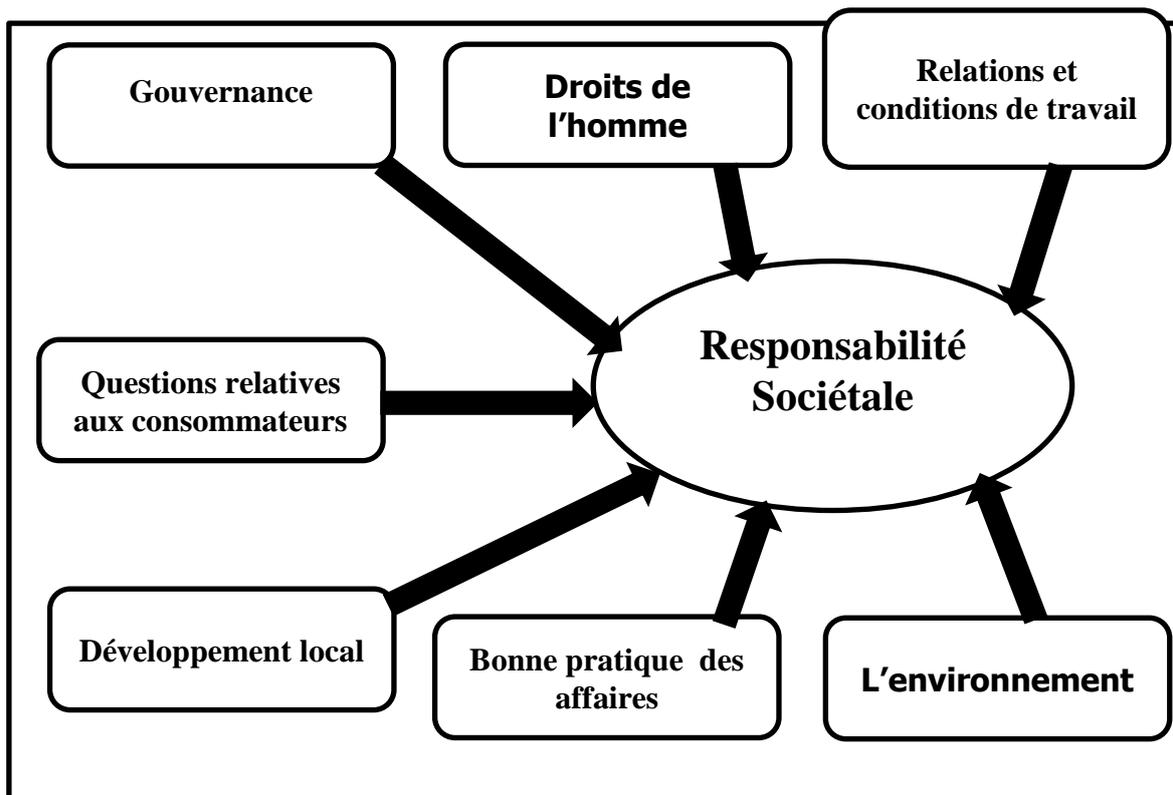
conférences et des journées portes ouvertes ont également été menées pour mieux faire connaître les initiatives de l'entreprise et les enjeux de responsabilité sociétale.

2 Les pratiques RSE en NCA-Rouiba par lignes directrices

La responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE) fait partie du quotidien de la NCA-Rouiba, plaçant cette dernière en tête des entreprises ayant intégrées la norme ISO 26000 dans la région MENA (Moyen-Orient Afrique du Nord).

Au travers de son engagement qualité et de ses diverses certifications, NCA-Rouiba a été choisie pour représenter l'Algérie comme entreprise pilote dans le cadre du projet SR-MENA avec l'ISO et l'IANOR pour l'implémentation et la promotion de la nouvelle norme ISO 26000 portant sur la Responsabilité Sociétale et le Développement Durable ; et ayant aussi comme finalité la lutte contre la corruption et l'amélioration des droits de l'homme.

Figure (3-1): Les sept questions relatives à l'ISO 26000



Source : Site officiel de l'Organisation internationale de normalisation : www.iso.org

2.1 Gouvernance de l'organisation

NCA-Rouiba est l'une des premières sociétés algériennes ayant adopté les fondements de la « Corporate Governance » dès que ces principes ont été introduits à l'échelle

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

internationale comme un ensemble de règles de conduite à respecter par les actionnaires et par les instances de prise de décisions et de management de l'entreprise. Le Président du Conseil d'Administration de la société a contribué activement à la rédaction du code algérien de bonne gouvernance et la société NCA-Rouiba a fait l'objet de « case study » par des institutions relevant du département Middle East and North Africa, Corporate Governance de l'International Finance Corporation, filiale du Groupe Banque Mondiale, les dirigeants de la Société NCA-Rouiba ont, depuis la création de la société en 1966, pris conscience de l'importance à accorder à la qualité, à l'environnement et à la sécurité alimentaire pour la pérennité de l'entreprise.¹⁷⁹, voici quelques Bonnes pratiques NCA-Rouiba :

- Entrée en bourse.
- Séparation des fonctions Directeur général et Président Conseil Administrative.
- Création des comités pour instaurer des pratiques en concordance avec les principes de gouvernance tels que le comité stratégique en 2005 et le comité d'audit en 2010 et aussi un comité de conseil.
- La présence d'administrateurs indépendants au sein du conseil d'administration.

2.2 Droit de l'homme

L'entreprise établie des actions relatives aux ressources humaines pour lever les écarts constatés et améliorer les acquis :

- Révision de la convention collective.
- Mise à jour des procédures de gestion.
- Hygiène & Sécurité : renforcement de l'équipe de sécurité.
- Assurer la santé des travailleurs.
- Œuvres sociales : en plus de la caisse provisionnée, la Direction a mis à la disposition des employés une enveloppe de 5 million de DA pour leur bien-être.

2.3 Relation et condition de travail

Ainsi, la NCA-Rouiba assure des agissements concernant sa ressource humaine à partir¹⁸⁰ :

- Mettre en place un cadre de dialogue sociale et de lutte contre la discrimination
- Création d'un comité SPI « Savoir, Performances et Innovation ».

¹⁷⁹ Notice d'information d'introduction en bourse : NCA-Rouiba SPA, 2013, p 86.

¹⁸⁰ Project on the uptake and use of ISO 26000 on social responsibility within the MENA region, étude de cas NCA Rouiba, p 25.

- Développement professionnel à savoir les promotions et le recrutement interne.
- Mise en place d'un observatoire bien être et motivation. L'Observatoire, conçu comme un outil utile à une communication efficace et structurée sur ces sujets, répond à des objectifs spécifiques à chacune des cibles visées : salariés, le management et les actionnaires et partenaires financiers.

2.4 Environnement

Concernant la ligne environnementale, NCA-Rouiba a mis des dispositifs de management environnemental (certification ISO 14001) afin de réduire les effets négatifs qu'engendre la pollution aussi en réalisant des actions de sensibilisations dans le territoire du pays (voir annexe 01).

Comme reconnaissance de ces pratiques, l'entreprise a décroché le premier prix national de l'environnement en juin 2008 cédé par le ministère de l'environnement algérien¹⁸¹.

a. Gestion des déchets

- Opérations de tri sélectif à la source de la production des déchets.
- Récupération par des récupérateurs et recycleurs de 100% des déchets triés (Cartons (hors TP), plastiques, déchets métalliques etc...).
- Projet en cours : collecte et recyclage du carton Tetra-Pak en post consommation test de faisabilité technologique satisfaisant au niveau de l'unité de Saida. Ce test a démontré la faisabilité technologique de la récupération et séparation des différentes couches et matières.

b. consommation de l'eau

- Le nettoyage des équipements de production doit s'effectuer systématiquement après chaque cycle de production.
- Acquisition d'une station de nettoyage en place NEP d'un montant de 6 520 000 DA pour la récupération des eaux de rinçage.
- Ces installations permettent d'une part la diminution de la consommation de l'eau et d'autre part éviter la pollution.
- Acquisition d'un tank stérile d'un montant de 21 500 000 DA pour le stockage des préparations lors de problèmes techniques : Eviter la fermentation des préparations.

c. Gestion des déchets solides

¹⁸¹ Site officiel de l'entreprise NCA Rouiba : <http://www.rouiba.com.dz>, Consulté le 25/08/2020 à 20:22 h.

- Recyclage de : Carton, Plastique, Futs, bois.
- Opérations de tri sélectif à la source de la production des déchets.
- Récupération par des récupérateurs et recycleurs de 100% des déchets triés (Cartons (hors TP), plastiques, déchets métalliques etc..).
- Valorisation des déchets recyclés : 80000 DA en 2017.
- Aménagement d'une nouvelle déchetterie pour la réduction de rotations vers les CET à hauteur de 70%

Figure (3-2): Les sacs durables de NCA-Rouiba



Source : Site officiel de l'entreprise NCA Rouiba : <http://www.rouiba.com.dz>

d. Sensibilisation

- Implication dans la communauté.
- Education et culture.
- INJAZ EL ARAB : Journée avec 77 collégiens dont l'objectif est de présenter aux jeunes étudiants le monde des affaires par l'intermédiaire d'une entreprise qui leur est familière telle que la NCA-Rouiba.
- La NCA-Rouiba est à l'affiche encore une fois pour sponsoriser le collectif DENIA BKHIR dans son programme NEQQI BLADEK environnement. Il s'agit de plusieurs journées et opérations de nettoyage qui visera tout aussi bien la capitale que le reste des villes sur le territoire nationale.
- Ba Youcef « Adrar », la NCA-Rouiba participe à la rénovation d'un monument historique dans la wilaya d'ADRAR.

2.5 Les bonnes pratiques des affaires

La NCA-ROUIBA joue un rôle actif dans le cadre de programme APAB (association des producteurs Algériens de boissons)¹⁸² sur les sujets suivants :

¹⁸² Project on the uptake and use of ISO 26000 on social responsibility within the MENA region, etude de cas NCA Rouiba, p 36.

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

- Développement d'un label qualité boissons : une marque collective associée, permettant de guider le consommateur dans son choix, lui garantissant un haut niveau de qualité et de sécurité alimentaire.
- Participation à l'élaboration d'un manuel de traçabilité alimentaire.
- Lutte contre les pratiques déloyales dans le secteur.

La NCA ROUIBA est impliquée aussi dans les projets CARE en effectuant les actions suivantes :

- Développement de HAWKAMA EL DJAZAIR: Institut Algérien de Gouvernance d'Entreprise.
- ORSE Bonnes pratiques.
- Plusieurs actions relatives à l'amélioration du climat des affaires en Algérie.

2.6 Questions relatives aux consommateurs

- Développement qualité de produit (Certification ISO 9001) (voir annexe 02).
- Protection de la santé et sécurité des consommateurs (Certification ISO 22000) (voir annexe 03).
- Consommation durable Faire l'emballage des produits à travers carton tetra-tack.
- Education et sensibilisation faire des sensibilisations et plaques et des publicités sur la consommation de l'énergie à la maison.
- Lancée sous label « buvez tranquille ». Cette initiative a pour but de rassurer le consommateur quant à la qualité de la boisson en 2016.

2.7 Le développement local

L'entreprise vise à diffuser les bonnes pratiques d'implication dans le développement local et dans la société, à travers¹⁸³ :

- Formaliser les objectifs liés au développement local.
- Instaurer une communication et suivi de ces actions.

Un exemple d'actions menées dans ce cadre, on a :

- Santa Cruz : Rénovation de la basilique de Santa Cruz à Oran (3 ans de travaux)
- FIKRA: Initiative citoyenne pour les jeunes - créateur d'initiative et de réflexion positive sur le développement de la société (Réalisé Février 2015)

¹⁸³ Project on the uptake and use of ISO 26000 on social responsibility within the MENA region, étude de cas NCA Rouiba, p 27.

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

- Association Handicapé Moteur : Nous aidons chaque année une association sportive handicapée de Basket
- Divers associations d'aide au démunies : Exemple l'association Cœur sur la main et l'association Emiral qui offrent des repas aux sans-abris (chaque année).
- FIBDA: Salon international de la BD - une initiative d'appui au développement par l'art et en particulier l'art de la BD. Nous sommes sponsor Gold de cet événement.
- INJAZ El ARAB : participation active au développement de l'entrepreneuriat des jeunes.

2.8 Les Conditions de la réussite de la démarche RSE

Pour garantir de la réussite de cette démarche RSE, NCA Rouïba a mis en place des dispositifs de communication internes et externes, elle s'est basée sur deux types de communication pour confier ses pratiques socialement responsables dont on distingue la communication interne et la communication externe :

A. La communication interne

La communication interne de l'entreprise apparaît évidente pour la valorisation de sa démarche RSE au niveau national. Cette communication s'expose à partir de :

- Journée porte ouverte autour du thème « ISO 26000 et l'entrepreneuriat durable » : organisée par le programme DEVED-GIZ (programme de Développement Economique Durable).
- Conférence Développement Durable et RSE : Leviers de Croissance pour les PME.
- Atelier sur l'ISO 26000 Organisé par l'APAB.
- Journée Algéro-suédoise sur la Responsabilité Sociétale des Entreprises organisée par l'Ambassade de Suède.
- Conférence sur la Responsabilité Sociétale des Entreprises : Ecole Nationale Polytechnique.
- Cinq journées de sensibilisation nationale Organisées par l'IANOR à : Alger (deux journées), Annaba, Oran (deux journées).
- La publication d'articles sur la presse nationale : (El Watan, Liberté).

B. Communication externe

Cette communication permet à l'entreprise de présenter sa politique RSE à l'extérieur du pays, aussi valoriser sa position et son image de marque :

- Le régional workshop de Marrakech - Maroc.

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

- Présentation de l'expérience Algérienne (NCA Rouiba) lors du « ISO 26000 Developing country workshop » à Genève- Suisse.
- Avec la publication d'article internationale : Maghreb Emergent, Jeune Afrique....
Ce projet (ISO 26000) a été mis en œuvre par une équipe constituée de :
 - La directrice des systèmes de management intégrée.
 - DRH.
 - Un responsable de l'environnement.
 - Un juriste.

De ce fait, l'entreprise a eu deux reconnaissances de la part de l'IANOR et de l'ISO concernant son succès dans l'implémentation de la norme ISO 26000 et mise en place de plusieurs actions dans le cadre des relations et conditions de travail, Dans la continuité rendre compte de ces pratiques socialement responsables.

Section 03 Analyse du système de contrôle de gestion au niveau de NCA-Rouiba

L'intégration de la RSE dans une entreprise implique la nécessité de l'implantation des systèmes de suivi, de contrôle et de communication pertinents, NCA-Rouiba va avoir donc un impact significatif sur son système de contrôle de gestion.

1 Eléments d'analyse de la performance financière de NCA-Rouiba

La totalité des les éléments communiqués par NCA-Rouiba (Reporting externe) sont d'ordre économique, comme toute autre entreprise elle veille à respecter ses responsabilités économique, principalement par un équilibré entre la rentabilité et la solvabilité.

À travers les états financière de cette entreprise publie entre (2009-2016) on peut tirer quelque éléments d'appréciation de sa performance financière :

Tableau (3-3) : L'actif du bilan de NCA-Rouiba (2009-2016)

Actif	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Actif non courant	1583741	1651974	2049308	2440688	3190938	4553849	5302558	5742538
Actif courant	1112743	1341195	2010589	2154112	2291645	2655825	3037647	3537851

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

Total général actif	2696486	2993170	4059897	4594800	5482583	7209674	8340205	9280392
----------------------------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------

Source : Site officiel de l'entreprise NCA Rouiba : <http://www.rouiba.com.dz>

Tableau (3-4) : Le du passif du bilan de NCA-Rouiba (2009-2016)

Passif	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Capitaux propres	1127391	1476869	1365025	1585472	1754898	1981115	2068197	2072066
Passifs non courants	522956	850916	520797	828821	1506577	2682150	3131159	2922690
Passifs courants	1046139	1732110	1107347	2180506	2221108	2546409	3140849	4285636
Total général passif	2696486	1107347	2993170	4594800	5482583	7209674	8340205	9280392

Source : Site officiel de l'entreprise NCA Rouiba : <http://www.rouiba.com.dz>.

1.1 Les mesures de l'équilibre financier

A partir du bilan on peut déterminer les indicateurs de l'équilibre financier de l'entreprise :

Tableau (3-5) : indicateur de l'équilibre financier :

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Indicateurs de solvabilité générale	1.72	1.16	2.49	1.53	1.47	1.38	1.33	1.29
Indicateurs de liquidité générale	1.06	0.77	1.82	0.99	1.03	1.04	0.97	0.83
Autonomie financière	2.16	1.74	2.62	1.91	1.16	0.74	0.66	0.71

Source : Préparer par nous-mêmes à partir des états financiers de l'entreprise NCA Rouiba.

- L'indicateur de solvabilité est supérieur à 1, l'actif couvre la totalité des dettes, l'entreprise est prudente dans son endettement.
- Le ratio de liquidité générale est dans les limites acceptables.
- L'autonomie financière indique que jusqu'à 2013 les capitaux propre couvre les dettes a moyens et long terme de l'entreprise avec une capacité d'endettement supplémentaire.

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

1.2 Les mesures des résultats et de profitabilité

A partir du compte du résultat on peut déterminer les soldes intermédiaires de gestion (SIG) et les indicateurs de profitabilité :

Tableau (3-6) : soldes intermédiaires de gestion et indicateurs de profitabilité

Tableau des comptes de résultats	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Chiffre d'affaire	2883993	3998475	4633431	5669817	6032294	7053727	7490167	7983651
Production de l'exercice	2820599	4025180	4783843	5836321	6046803	7046791	7557130	8013855
Valeur ajoutée d'exploitation	776750	1104261	1213488	1391406	1534272	1856881	1879445	1830733
Excédent brute d'exploitation EBITDA	372928	626828	674484	771658	778466	1024758	1034440	997789
Taux de marge brute d'exploitation	12.93%	15.68%	14.56%	13.61%	12.90%	14.53%	13.81%	12.50%
Résultat opérationnel EBIT	232541	405020	361991	336137	382619	454398	439791	317634
Taux de marge nette d'exploitation	8.06%	10.12%	7.81%	5.93%	6.34%	6.44%	5.87%	3.98%
Résultat ordinaire avant impôts	137738	346700	265984	238152	290514	368943	252021	151589
Taux de profitabilité financière	4.78%	8.67%	5.74%	4.20%	4.82%	5.23	3.36%	1.90%
Résultat net de l'exercice	112105	255635	188042	168603	228870	310854	188985	130675
Taux de marge nette	3.89%	6.39%	4.06%	2.97%	3.79%	4.41%	2.52%	1.64%

Source : Compte de résultat à partir de site officielle de l'entreprise, NCA Rouiba :

<http://www.rouiba.com.dz>

- L'entreprise est rentable, elle réalise des bénéfices sur le long de la période.
- A partir du chiffre d'affaire réaliser par l'entreprise, elle profite d'une marge positive sur le long de la période.

On peut évaluer la productivité du personnel de l'entreprise, principalement la contribution dans la création de la richesse.

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

1.3 La mesure de productivité

Tableau (3-7) : indicateur de productivité

Effectifs	319	401	421	481	510	539	536	536
Productivité du personnel	2434.95	2753.77	2882.39	2892.74	3008.38	3445.05	3506.43	3415.55
évolution de productivité	–	1.3 %	4.67 %	0.3 %	4 %	14.52 %	1.78 %	-2.6 %

Source : Préparer par nous-mêmes à partir des états financiers de NCA Rouiba.

- Le personnel contribue constamment à la création de la valeur ajoutée (une évolution positive jusqu'à 2015), cette entreprise avec sa politique de recrutement contribue dans la création de la richesse nationale.

1.4 Les mesures de rentabilité

A partir des bénéfices générés et des moyens engagés, on peut évaluer la rentabilité de l'entreprise :

Tableau (3-8) : Indicateurs de rentabilité (ROI)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ROE (rentabilité des capitaux propres)	9.94%	17.31%	13.78%	10.63%	13.04%	15.69%	9.14%	6.31%
ROCE (rentabilité économique)	14.09%	17.40%	19.20%	13.92%	11.73%	9.74%	8.46%	6.36%
Taux de marge nette d'exploitation	8.06%	10.12%	7.81%	5.93%	6.34%	6.44%	5.87%	3.98%
Taux de rotation du capital engagé	1.75	1.72	2.45	2.35	1.85	1.51	1.44	1.60

Source : Préparer par nous-mêmes à partir des états financiers de NCA Rouiba.

- L'entreprise réalise une rentabilité significative par rapport aux actionnaires et créanciers.
- cette rentabilité est réalisée à travers une forte rotation de l'actif économique (un taux supérieur à 1) et une faible marge (taux de marge inférieur à 1).

2 L'analyse de l'impact de la RSE sur le système de contrôle de gestion

Le système de contrôle de gestion classique (avant la prise en charge de la RSE) de NCA-Rouiba est caractérisé par la forte implication dans la démarche budgétaire, les tableaux

Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE

de bord implantés fournissent les indicateurs nécessaires pour le contrôle budgétaire, les mesures sont d'ordre comptable et financier.

Les mesures non financières sont menées par NCA-Rouiba avant la prise en charge de la RSE, cela est lié à l'engagement dans la démarche de qualité en premier lieu et l'interaction entre la structure de contrôle de gestion et la structure de management de qualité.

En termes de planification, la société procède depuis 2005, de manière formalisée, à l'approbation de son budget annuel par le Conseil d'Administration et les écarts par rapport aux réalisations sont également discutés et analysés de manière formelle. Par ailleurs, la politique générale de la société est modélisée dans le cadre d'un business plan quinquennal. Le premier business plan a été élaboré en 2005 à l'occasion de l'entrée de la société de capital investissement non résidente Africinvest Fund dans le capital et a couvert les années 2006 à 2010. Le deuxième business plan, couvrant la période 2012 à 2016¹⁸⁴.

L'intégration de la démarche de responsabilité sociétale dans NCA-Rouiba pousse l'organisation vers le découplage entre les structures de mesures de la performance globale selon les travaux fournis par QUAIREL en 2006, ce découplage vise en premier lieu à dépasser les incohérences et les incompatibilités entre les mesures sociétales et les mesures financières.

Le système de contrôle de gestion de NCA-Rouiba est constitué d'un ensemble de sous-systèmes de contrôle :

- Le contrôle budgétaire : destiné au pilotage de la performance économique par des mesures financières, il est pris en charge par le directeur de la fonction de contrôle de gestion apparue dans l'organigramme de l'entreprise et qui a le minimum de considérations sociétales.
- Le contrôle social : mené par la direction des ressources humaines et la fonction hygiène, sécurité et environnement qui contribue les deux à la constitution des indicateurs sociaux (absentéisme, accident de travail...).
- Le contrôle environnementale : mené par la fonction hygiène, sécurité et environnement et la fonction de production qui participent les deux à l'élaboration des indicateurs environnementaux (pollution, recyclage, eau...).

Ce découplage est donné à titre explicative et n'implique pas l'exclusivité à ces trois sous-systèmes (la direction Marketing peut avoir des rôles dans la composition des indicateurs liés

¹⁸⁴ Notice d'information d'introduction en bourse : NCA-Rouiba SPA, 2013, p 87.

aux clients et consommateurs par l'exploitation des informations qu'elle possède à cause de la proximité aux clients), il est nécessaire de connaître le contexte organisationnel au premier lieu afin de décrire le contrôle de la RSE dans cette entreprise.

Le problème avec cette composition est le risque de la dominance des objectifs économiques dans l'entreprise qui peut rendre les systèmes environnementaux et sociaux marginalisés, et le contrôle interactif risque à prendre en question que les questions financières, les incertitudes stratégiques liées au développement durable ne sont pas traitées et les thématiques de la RSE ne sont pas résolues.

3 L'analyse de l'impact de la RSE sur le tableau de bord stratégique

Selon la démarche d'intégration de la RSE en NCA-Rouïba le tableau de bord est le premier outil que les dirigeants ont considéré pour le pilotage de la performance globale.

Chaque sous-système de contrôle va contribuer à une remontée informationnelle dans la hiérarchie de l'organisation à travers des tableaux de bord locaux qui contiennent les différents indicateurs de la RSE, au niveau de la direction générale se fait la consolidation à travers un tableau de bord prospective incluant les dimensions sociétales comme suit¹⁸⁵ :

A. Perspective financier

Assurer un retour sur investissement acceptable par les actionnaires

- Améliorer les résultats
- Réduire les coûts
- Optimiser l'utilisation des équipements
- Augmenter la part des marchés

B. Perspective client

Veiller au respect des droits des clients et de consommateurs

- Réduire les réclamations clients
- Accroître la disponibilité des produits dans les marchés

Assurer et améliorer la sécurité sanitaire des produits fabriqués

- Améliorer la maîtrise de fabrication et sécurité des aliments

C. Perspective processus interne

Assurer et améliorer l'application des bonnes pratiques d'hygiène et sécurité

- Application des bonnes pratiques hygiènes

¹⁸⁵ Project on the uptake and use of ISO 26000 on social responsibility within the MENA region, étude de cas NCA Rouïba, p 14.

- Application d'un plan d'organisation interne

Atténuer l'impact environnemental de l'activité

- La maîtrise de consommation des fluides
- La maîtrise de gestion des déchets et rejets

D. Perspective apprentissage et de croissance

Assurer un cadre professionnel motivant pour le personnel

- L'amélioration des conditions et environnement du travail
- L'amélioration de la communication et le travail en équipe

Mettre en place un cadre de dialogue social et de lutte contre la discrimination

- Préserver du cadre de dialogue social
- Prise en charge des griefs et des réclamations

Formalisation des bonnes pratiques de gouvernance

- Evaluer le dialogue entre les parties prenantes
- Améliorer la performance des organes de gouvernance
- Améliorer le fonctionnement des systèmes

Formaliser les bonnes pratiques d'implication dans le développement local et dans la société

- Améliorer la participation dans les associations professionnelles
- Contribution éducative au profit des jeunes
- Sponsoring

Le tableau de bord durable élaboré par NCA-Rouiba intègre les éléments sociaux et environnementaux dans les quatre axes et principalement : apprentissage et croissance, processus interne et clients. Cette forme est celle préconisée par HOCKERTS en 2001, la performance financière reste à la fin dans la chaîne de causalité, il s'agit d'une mesure de la performance financière d'une façon plus large en introduisant des indicateurs environnementaux et sociaux dans la chaîne de causalité, des éléments de la RSE qui contribuent pas à cette performance économique peuvent ne pas être considérés.

L'introduction d'une SBSC dans l'entreprise pose des problèmes au-delà des problèmes posés par l'introduction d'une BSC, en effet le nombre des indicateurs additionnels peut être très nombreux qui dépasse le seuil optimal et qui impacte négativement la significativité de l'information, dans ce cadre on note dans ce tableau la dominance des objectifs associés avec des indicateurs sociaux sur les indicateurs environnementaux, il y a donc un risque de perturbation de l'équilibre entre les trois axes de la performance globale.

Conclusion du chapitre

On a présenté à travers ce chapitre, l'étude de cas de l'entreprise NCA-Rouiba, cette étude montre bien que certaines entreprises algériennes à l'égard de NCA-Rouiba qu'elle se qualifie « d'entreprise citoyenne » font preuve d'un engagement volontaire et sérieux dans un processus actif de développement durable et de responsabilité sociétale traduit par des politiques, des visions ce qui constitue pour ces derniers des axes stratégiques, qui se traduit par une performance globale sur trois axes (économique, sociale et environnementale).

L'implantation de la RSE par NCA-Rouiba par fait par un ordre normative, dans le cadre des lignes directrices de la norme ISO 26000, cette intégration est accompagnée par des efforts fournis par les normalisateur national (IANOR) et international (ISO) à travers le projet SR MENA qui a un impact considérable sur l'acceptation et le développement des engagements de la RSE en Algérie.

Les pratiques de la responsabilité sociétale adoptée par la NCA-Rouiba ont induit l'amélioration de sa performance globale, ce qui lui permet de protéger l'environnement écologique, d'améliorer les conditions de travail et d'attirer les compétences, aussi fidéliser les cadres, les employés et les clients.

L'instrumentalisation et le pilotage de la performance globale en NCA-Rouiba se fait au premier lieu par une ré-conception du système de contrôle de gestion classique, en intégrant des dimensions plus large. Le tableau de bord est au cœur de ce système, la démarche RSE à impacter significativement la structure du tableau de bord stratégique de NCA-Rouiba en intégrant des nouvelles mesure d'ordres social et environnementale.

Conclusion générale

Conclusion générale

Conclusion générale

Ce travail s'articule autour de deux thèmes fondamentaux dans la littérature managériale, le contrôle de gestion et la responsabilité sociétale des entreprises.

Les chercheurs en contrôle de gestion mettent l'accent sur l'idée qui leur semble majeure : celle de l'alignement stratégique, il s'agit pour eux d'un système qui permette de décliner la stratégie de l'entreprise dans les lignes opérationnelles par une démarche managérielle mettant la performance au cœur de ses réflexions.

Le contrôle de gestion aujourd'hui dépasse les conceptions classiques qui se base sur les mesures comptables et financières, il s'insère dans une nouvelle vision de performance plus large orienter à long terme, cela a contribué à l'introduction de nouveaux instruments plus pertinents avec les différentes dimensions complexes de la notion de la performance.

La RSE est l'une des thématiques qui mobilisent les communautés, tant politique, économique, sociale qu'universitaire. Elle est intrinsèquement liée au concept de développement durable. Cette interaction est l'une des clés de la capacité d'adaptation des entreprises aux enjeux du développement durable. L'hypothèse centrale est que le respect de certaines valeurs morales et éthiques est indispensable à un développement économique soutenable.

Intégrer progressivement la RSE dans la stratégie implique la prise en compte des différents enjeux de la responsabilité sociétale dans l'ensemble des activités de l'entreprise et de répondre aux attentes de ses parties prenantes concernées par ces enjeux. Aujourd'hui les questions de l'intégration de la RSE sont plus claires due à l'effort fourni par les organismes de normalisation produisant des référentiels d'organisation de cette démarche (ISO 26000, SD 21000 et autres), toutefois chaque entreprise doit mettre sa propre empreinte organisationnelle par l'innovation et le développement des compétences.

L'objectif de ce travail était d'étudier la réalité des interactions entre ces deux concepts, le contrôle de gestion et la responsabilité sociétale de l'entreprise, dans ce cadre, on est mobilisés par la problématique suivante : « Quel rôle joue le contrôle de gestion dans la mise en œuvre d'une démarche RSE ? ».

Conclusion générale

A travers une analyse de la démarche de la RSE en NCA Rouiba menée afin de cerner cette problématique, on note les résultats suivants :

Le contrôle de gestion en NCA Rouiba est l'interface entre la stratégie définie par cette entreprise et les activités opérationnelles, il assure l'alignement entre les deux par une dynamique de pilotage qui vise l'atteinte des objectifs prédéfinies sur les 03 axes de la RSE, donc la première hypothèse est **confirmée**, le contrôle de gestion joue un rôle centrale dans l'atteinte des objectifs de la RSE.

NCA Rouiba vise en permanence à améliorer la performance globale (sur les trois axes) qui découle de la RSE, dans ce cadre le système de contrôle de gestion dans cette entreprise à une conception plus large qui s'articule autour une performance économique, performance social et performance environnementale. La deuxième hypothèse est **confirmée**.

Le pilotage de la performance globale en NCA Rouiba repose sur des adaptations du tableau de bord prospectif, principalement une intégration des dimensions sociétales. La troisième hypothèse est **confirmée**.

Recommandations

Au regard de constats et résultats, notre analyse nous a permis de formuler quelques suggestion en guise de contribution à l'amélioration des conditions de suces d'une démarche RSE au sein de NCA Rouiba, dont essentiellement :

- Elargir la sphère d'influence de NCA Rouiba en termes de responsabilité sociétales par la prise en considérations continue des enjeux des patries prenantes.
- Influencer autres acteurs économique (partenaires en amont et en aval) à comporter plus responsables.
- Assurer la transparence par une communication périodique des résultats sociétaux aux parties prenantes externes et renforcer le dialogue social.
- Introduire des nouveaux outils, procédures, règles dans le cadre de contrôle de gestion sociétale.
- Déterminer un ensemble des arguments qui justifie l'impact positif des actions menées dans le cadre de la RSE et la performance financier (élaborer un business case).
- La participation dans toute initiative qui encourage l'implantation de la RSE sur l'échelle nationale.

Conclusion générale

- La formalisation et l'intégration de la RSE dans la chaîne de valeur et au niveau de système de management.

Difficultés de la recherche

Lors de notre travail, certaines difficultés ont été rencontrées, dont particulièrement :

- La difficulté de trouver une entreprise qui s'inscrit dans une démarche de responsabilité sociétale en générale, et précisément de trouver une entreprise avec une compréhension du contrôle de gestion sociétale.
- Le manque de communication externe en termes de développement durable par les entreprises algériennes, qui a posé une difficulté d'obtenir les informations dans les circonstances présentes.

Auto critique

Le travail n'est pas riche des données quantitatives liées à la démarche de la RSE, la confirmation ou le rejet des hypothèses proposées en se référant au cas de NCA Rouiba a une marge d'erreur élevée.

Le manque d'informations sur le contexte organisationnel de l'entreprise (procédures, règles...), la non interaction avec les acteurs de l'entreprise (responsables, employés...) ne permet pas d'avoir une vision claire sur le contrôle de gestion et la démarche de la RSE. De plus il ne permet pas d'analyser les relations de causalité entre les actions prises et les résultats obtenus (comme l'augmentation de la productivité du personnel).

L'entreprise communique à ses parties prenantes une information financière riche qui permet d'évaluer l'entreprise sur un seul axe de la RSE (l'axe économique), le manque de communication sociétale ne permet pas d'évaluer le degré d'engagement du contrôle de gestion dans le pilotage de performance globale.

Horizon de la recherche

Chaque travail de recherche présente des limites qui peuvent servir de base à d'autres travaux de recherche, pour enrichir ce travail, à partir de certaines difficultés ont été rencontrées on peut proposer les thèmes suivants :

- L'étude de la relation entre la performance sociétale et la performance financière.
- L'étude de l'impact de la RSE sur la performance de l'entreprise : public contre privée.
- Les enjeux de l'implantation du tableau de bord durable dans le cadre de pilotage de la performance globale de l'entreprise.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages

- AFGI, « indicateur de performance », Edition hermès Science Europe Ltd, Paris, 2001.
- AFNOR, « ISO 26000, responsabilité sociétale : comprendre, déployer, évaluer », France, 2010.
- ALAZARD C., SEPARI S., « Contrôle de gestion : Manuel et application », Éd Dunod, 2ème édition, Paris, 2010.
- ALAZARD C., SEPARI S., « Contrôle de gestion : Manuel », édition Dunod, 5ème édition, Paris, 2018.
- ALICE SANNA, « Le tableau de bord prospective, les 4 composante d'une stratégie à long terme », 50 minutes, France, 2015.
- ANNAICK GUYVARC'H, «Analyse financière », e-theque, France, 2004.
- ANTHONY R., « planning and control systems: A frame work for analysis », Boston, Harvard University press 1965.
- ARNOUD H., et al, « Le contrôle de gestion... en action », Éd Liaisons, 2ème édition, 2001.
- AUGÉ B., NARO G., « Mini manuel de contrôle de gestion », Éd Dunod, Paris, 2011.
- AURELIEN R., CAROLINET., « Mémentos LMD - Contrôle de gestion : Une approche approfondie des techniques et des outils du contrôle de gestion », 1ere édition, Ed Gualino, 2015.
- BARTOLI A., « L.e management dans les organisations publiques », Éd Dunod, Paris, 1997.
- BEATRICE, GRANDGUILLOT, «Analyse financière», Edition 16, Gualino, France, 2019.
- BERLAND N., SIMON F.X., « le contrôle de gestion en mouvement : État de l'art et meilleures pratiques », édition Eyrolles, Paris, 2010.
- BOIX D., « Le tableau de bord, un dispositif de management », Ed d'organisation, Paris, 2005.
- BOWEN H., R., « Social Responsibilities of the businessman », Edition Harper & Row, New York, 1953.
- CHANDLER. A. D, « Organisation et performance des entreprises, T1 », Éd d'organisation, France, 1992.

Bibliographie

- CHARREAUX G., JOFFRE P., KOENIG G., « Finance d'entreprise », Edition 3, Ems éditions, France, 2014.
- CHRISTOPHE G. et al, « Management et contrôle de gestion : Manuel et applications », Éd Vuibert, paris, 2017.
- CHRISTOPHE GERMAIN, « Tableaux de Bord », e-theque, France, 2003.
- CORBEL J.-C., « Management de projets fondamentaux, méthodes, outils », Éd d'Organisation, Paris, 2003.
- DELCHET K., « le développement durable, l'intégré pour réussir », Ed AFNOR, France, 2007.
- DELERS A., FEYS B., « Le benchmarking : S'inspirer des plus grands pour évoluer », 50 Minutes, France, 2015.
- DEMEESTERE R., LORINO P., MOTTIS N., « Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion », 6ème édition, Dunod, France, 2017.
- Deming W. E., « Qualité, la révolution du management », Ed Economica, 1988.
- DESIRE-LUCIANI et al, « Le grand livre en contrôle de gestion » Ed Eyrolles, 1ère édition, 2013.
- DJERBI Z. et al, « Contrôle de gestion », Éd Dunod, Paris, 2014.
- EMILIE B., « comprendre ISO 26000 », Ed AFNOR, France, 2011.
- FABIENNE G., « pilotage stratégique de l'entreprise : le rôle du tableau de bord prospectif », édition De Boeck, 2007.
- FERNANDEZ A., « les nouveaux tableaux de bord des managers », Edition Eyrolles, 6eme Edition, Paris, 2013.
- GERVAIS MICHEL, « le contrôle de gestion par le système budgétaire », édition Aubin imprimeur, France, 1989.
- GIRAUD F. et al, « Contrôle de gestion et pilotage de la performance », Gualiano éditeur, 3ème Edition, France, 2008.
- HENRY BOUQUIN, « Les grands auteurs en contrôle de gestion », EMS éditions, France, 2005.
- IRIBARNE P., « les tableaux de bord de la performance », édition Dunod, 2003.
- JOSIEN S., LANDREIUX-KARTOCHIAN S., « l'essentiel du management des entreprises », édition 7, Gualino, France, 2019.
- LAURENCE M., CHRISTELLE B., « Contrôle de gestion : Cours et applications corrigées », 8ème édition, Ed Gualino, 2019.

Bibliographie

- LOCHARD J., « La gestion budgétaire Outil de pilotage des managers », Ed d'Organisation: 1ère édition, Paris, 1998.
- LÖNING H. et al, « Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques », Ed Dunod, 3ème édition, Paris, 2008.
- LORINO P., « Méthodes et pratiques de la performance. Le pilotage par les processus et les compétences », 2ème édition, Éditions d'Organisation, 2001, Paris.
- MAHE DE BOISLANDELLEH, « Dictionnaire de gestion, vocabulaire, concepts et outils », Ed Economica,
- MARGOTTEAU E., BURLAUD A., « DCG11-Contrôle de gestion-Manuel et applications », Éd Foucher, 2019.
- MEGHRAOUI K., « Contrôle de gestion - UE 11 : 8 sujets inédits avec corrigés détaillés », Ed Gualino, 2014.
- MIONE A., « Les enjeux stratégiques de la norme », Ed AFNOR, France, 2009.
- MOTTIS N., « Contrôle de gestion », 2ème édition, EMS, France, 2007.
- OLIVIER MEIER, « dico du manager », DUNOD, paris 2009.
- ORSE, « développement durable et entreprises », Ed AFNOR, France, 2008.
- Paris, 1998.
- PIERRE VOYER, « Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance », Edition 2, PRESSES DE L'UNIVERSITÉ DU QUÉBEC, Canada, 2006.
- Prud'homme L., « performance des comités exécutifs : Jeu des affinités et du hasard », Éd d'Organisation, 2009
- RAGAIGNE A., TAHAR C., « Contrôle de gestion », édition Lextenso, 1ère édition, France, 2015.
- SAULPIC O. et al, « Les Fondamentaux du Contrôle de Gestion », Pearson Education, France, 2011.
- SEPARI S. et al, « DSCG 3 - Management et contrôle de gestion », 4^e édition, Ed Dunod, 2017.
- SOBCZAK A., MINVIELLE N., « manager le développement durable et la responsabilité sociale des entreprises », Édition Vuibert, France, 2011.
- TAHON C., « Evaluation des performances des systèmes de production ». Éd Hemès science publications, Paris, 2003.
- THIBODEAU J. C., LAMONTAGNE F., « le Québec a l'heure du développement durable », presse de l'université de Québec, 2011.

Bibliographie

- TORSET C., BENSIMHON L., et BURLAUD A., « Tout le DSCG 3 - Management et contrôle de gestion », Ed Foucher, 2017.

Reuves et articles

- ACQUIER A., AGGERI F., « Une généalogie de la pensée managériale sur la RSE », Revue française de gestion, 2008.
- ACQUIER A., GOND J.-P., « Aux sources de la responsabilité sociale de l'entreprise : à la redécouverte d'un ouvrage fondateur, Social Responsibilities of the Businessman d'Howard Bowen », Paris, 2007.
- ALCOUFFE S., MALLERET V., « Les Fondements Conceptuels De L'ABC « A La Française » », Comptabilité Contrôle – Audit, 2004.
- ANNIE C., « Reengineering : un défi pour les professionnels des ressources humaines ? », édition Gestion2000, Belgique, 1988.
- BANSAL P., « Evolving sustainability: A longitudinal study of corporate sustainable development », Strategic Management Journal, 2005.
- BARMAKI L., AITCHEICK D., « Développement durable et management : quel lien ? Pour quelle performance ? Cas de six entreprises industrielles Marocaines », Revue Congolaise de gestion, 2016.
- BOURGUIGNON A., « Performance et contrôle de gestion », édition Economica, France, 2000.
- BOURGUIGNON A., « Peut-on définir la performance ? », Revue Française de Comptabilité, 1995.
- BOURGUIGNON A., MALLERET V., NORREKLIT H., « Balanced scorecard versus French tableau de bord : beyond dispute, a cultural and ideological perspective », France, 2001.
- CAPRON M., « un nouvel instrument d'auto-évaluation des organisations : le bilan sociétale », comptabilité- Contrôle -Audit, 2003.
- CAPRON M., QUAIREL F., « le couplage responsabilité sociétale et développement durable : mise en perspective, enjeux et limites », Revue Française de socio-économie, 2013.
- CAPRON M., QUAIREL-LANOIZELEE F., « La responsabilité sociale d'entreprise », La Découverte, paris, 2010.

Bibliographie

- CARROLL A. B., « The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders », *Business Horizons*, 1991.
- CARROLL A., B., « A Three Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance », *Academy of Management Review*, 1979.
- CARROLL A., B., « Corporate social responsibility: evolution of a definitional construct », *Business & Society*, 1999.
- CHERKAOUI A., BENNIS BENNANI Y., « La Norme ISO 26000 de la Responsabilité Sociétale des Organisations intègre-t-elle la question de la Diversité des Genres ? », N°4 de la Revue des Etudes Multidisciplinaires en Sciences Economiques et Sociales- REMSES, 2017.
- CHIAPELLO ÈVE, « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence », *Comptabilité- Contrôle-Audit*, 1996.
- ERALDINE R. G., « Comment crédibiliser le Reporting sociétal ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2007.
- ESSID M., BERLAND N., « Les impacts de la RSE sur le système de contrôle », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 2011.
- GAUTIER A., BERGER-DOUCE S., BRODHAG C., « La RSE, une source de création de valeur partagée en PME ? », 2013.
- GENDRON C., « Le questionnement éthique et social de l'entreprise dans la littérature managériale », *Cahiers du CRISES*, 2000.
- GERMAIN C., TREBUCP S., « «La performance globale de l'entreprise et son pilotage: quelques réflexions », *Semaine Sociale Lamy*, 2004.
- GOND J. P., « construire une relation positif entre la performance sociétale et la performance financière sur le marché de l'ISR : de la performance a l'autoréalisation ? », *Revue de l'économie financière*, 2006.
- GREGORY WEGMANN, «Les tableaux de bord du capital intellectuel », *Afnor éditions, France*, 2009.
- GRIFIN J., MAHON J. F., «The Corporate Social Performance and Corporate Financial Performance Debate», *Business & Society*, 1997.
- HUAULT I., DI MAGGIO P., POWELL W., « Des organisations en quête de légitimité ». *Les Grands Auteurs en Management*, 2009.
- ISHAQ BAHTTI M., AWAN H. M., RAZAQ Z., « The key performance indicators (KPIs) and their impact on over all organizational performance », 2013.

Bibliographie

- LAFONTAINE J. P., « les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales », Comptabilité-Contrôle- Audit, 2003.
- LARDENOIJE E., VAN RAAIJ E., VAN WEELE A., « Performance management models and purchasing: Relevance still lost », Researches in purchasing and supply management, proceeding of the 14 IPSERA, Archamps, France, 2005.
- LAWRIE G., COBBOLD I., « Evolution of the Balanced Scorecard into an effective strategic performance management tool », 2GC active management, 2002.
- MOQUET A. C., « De l'intégration du développement durable dans la stratégie au pilotage et l'instrumentalisation de la performance globale de l'entreprise », Management et avenir, 2005.
- MORVAN B., « Le développement durable : une utopie politiquement correcte ». QUADERNI, 2000.
- MOUSLI M., « la mesure de la performance sociale par le système budgétaire : d'un contexte favorable à un contexte de crise, approche exploratoire de 2 sociétés cotés françaises ». Management et avenir, 2010.
- MULLENBACH A., « l'apport du théorie des parties prenantes à la modélisation de la responsabilité sociétale des entreprises », la revue des sciences de gestion, 2007.
- NATHALIE C., VAN CAILLIE D., « le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise, quelques pistes d'adaptation des outils existants », Humanisme et Entreprise, 2010.
- NEELY A., GREGORY M., PLATTS K., « performance measurement system design: a literature review and research agenda », IJOPM, 1995, London.
- NORTON D., KAPLAN R., « the balanced scorecard: measures that drives performance », Harvard business review, 1992.
- OUEGHLISSI R., « la RSE et les PME : analyse descriptive à partir de l'enquête COI 2006 », Revue Française de gestion, 2013.
- QUAIREL F., « Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) » comptabilité, contrôle, audit et institutions, France, 2006.
- RAMONJY D., « éthique et responsabilité sociale des organisations du commerce équitable », management et avenir, 2009.
- RENAUD A., BERLAND N., « Mesure de la performance globale des entreprises », Comptabilité et Environnement, France, 2007.

Bibliographie

- ROBERT S. KAPLAN, « Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard » Harvard Business School, Harvard University, 2010.
- SANDRINE B., D., « Rentabilité des pratiques de RSE en milieu PME : premiers résultats d'une étude française », management et avenir, 2008.
- ST-PIERRE J., LAVIGNE B., BERGERON H., « Les indicateurs de performance financière et non financière: complémentarité ou substitution? Etude exploratoire sur des PME manufacturières ». Congrès de l'Association francophone de comptabilité (AFC), France, 2005.
- TATICCHI P., TONELLI F., CAGNAZZO L., « performance measurement and management: a literature review and research agenda », Emerald group, 2010
- VIVIEN F. D., « Jalons pour une histoire de la notion de développement durable », Mondes en développement, 2003.
- WOOD J. D. « Measuring corporate social performance: A review », International Journal of Management Reviews, 2010.

Thèses

- BOUROKBA R., « Tableaux de Bord, Outils de Pilotage de Mesure et d'Evaluation de la Performance de l'Entreprise », Mémoire de Magistère, 2015.
- CHERKAOUI A., « La responsabilité sociétale des entreprises au Maroc », Le Harmattan, France, 2019.
- DELCHET K., « La prise en compte du développement durable par les entreprises, entre stratégies et normalisation », thèse, Ecole Nationale Supérieure des Mines de Saint Etienne, Université Jean Monnet - Saint-Etienne, France, 2006.
- MARIE MARCHAND, « l'utilisation des systèmes de mesure de performance dans les PME », Thèse, université du QUÉBEC à Trois-Rivières, octobre 2009.
- MOEZ E., « les mécanismes de contrôle de la performance globale : le cas des indicateurs non financier de la RSE », thèse, Université Paris Sud-Paris, France, 2009.
- MOHAMMED BOUAMAMA, « Nouveaux défis pour les systèmes de mesure de la performance: cas des tableaux de bord », thèse de doctorat, Université de Bordeaux, 2015.
- NICOLAS MARANZANA, « Amélioration de la performance en conception par l'apprentissage en réseau de la conception innovante », thèse de doctorat, Université de Strasbourg, 2009.

Bibliographie

- NIKITITIN M., « La Naissance de la comptabilité industrielle en France », Thèse de doctorat, Paris-Dauphine, 1992.

Documents et normes

- AFNOR, « NF ISO 26000, lignes directrices relatives à la RSE », France, 2010.
- AFNOR, « SD 21000, développement durable – RSE, guide pour la prise en compte du développement durable dans la stratégie et le management des entreprises », France, 2003.
- Notice d'information d'introduction en bourse : NCA-Rouïba SPA, 2013.
- Project on the uptake and use of ISO 26000 on social responsibility within the MENA region, étude de cas NCA Rouiba.

Sites internet

- <http://www.ianor.dz>
- <http://www.rouiba.com.dz>
- <https://tssperformance.com/difference-entre-tableau-de-bord-et-reporting-ou-rapport/>
- https://www.collectivites-locales.gouv.fr/files/files/3_instaurer_le_contrle_de_gestion.pdf
- <https://www.compta-facile.com/tableau-de-bord-de-gestion/>
- <https://www.iso.org/iso-sr-mena.html>
- <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr>
- <https://www.relyance.fr/formalisation-dune-demarche-rse/>
- <https://youmatter.world/fr/definition/rse-definition/>
- www.iso.org

Annexes

Annexes

Annexe 01 : la certification ISO 14001 de NCA-Rouiba

<h1>Certificat</h1>	
Référentiel	ISO 14001:2004
Enregistré sous le n°	01 104 079733
Titulaire du certificat:	NCA - Rouiba - SPA RN n° 5 Z I de Rouiba 16000 Alger Algérie 
Domaine de validité:	Conception, fabrication et commercialisation des boissons, nectars et jus de fruits Par l'audit, la conformité aux exigences de la norme ISO 14001:2004 a été démontrée. La date limite de réalisation pour les audits suivants est le 29-12 (dd.mm).
Validité:	Ce certificat est valable du 2015-03-01 jusqu'au 2018-02-28. Certification initiale 2008
	2015-02-23
	 TÜV Rheinland Cert GmbH Am Grauen Stein - 51105 Köln
	 Deutsche Akkreditierungsstelle D-226 09331-64-00
www.tuv.com	 TÜVRheinland® Precisely Right.

Annexes

Annexe 02 : la certification ISO 9001 de NCA-Rouiba

<h1>Certificat</h1>	
Référentiel	ISO 9001:2008
Enregistré sous le n°	01 100 072198
Titulaire du certificat:	NCA - Rouiba - SPA RN n° 5 Z I de Rouiba 16000 Alger Algérie 
Domaine de validité:	Conception, fabrication et commercialisation des boissons, nectars et jus de fruits Par l'audit, la conformité aux exigences de la norme ISO 9001:2008 a été démontrée. La date limite de réalisation pour les audits suivants est le 29-12 (dd.mm).
Validité:	Ce certificat est valable du 2015-03-01 jusqu'au 2018-02-28. Certification initiale 2008
	2015-02-23
	 TÜV Rheinland Cert GmbH Am Grauen Stein · 51105 Köln
	
www.tuv.com	 TÜVRheinland® Precisely Right.

Annexes

Annexe 03 : la certification ISO 22000 de NCA-Rouiba

Certificat

Référentiel **ISO 22000:2005**

Enregistré sous le n° 01 154 000399

TÜV Rheinland Cert GmbH certifie:

Titulaire du certificat: 

**NCA - Rouiba - SPA-
RN n°5 Z I de Rouiba
16000 Alger
Algérie**

Domaine de validité: Conception, fabrication et commercialisation
des boissons, nectars et jus de fruits.

Par l'audit consigné dans le rapport n° 000399, la conformité
aux exigences de la norme ISO 22000:2005 a été démontrée.

La date limite de réalisation pour les audits suivants
est le 22-01 (dd.mm).

Validité: Ce certificat est valable du 2013-03-28 jusqu'au 2016-03-27.

2013-04-02


TÜV Rheinland Cert GmbH
Am Grauen Stein · 51105 Köln


DAkkS
Deutscher
Akkreditierungsausschuss
D-24106 Kiel

www.tuv.com

 **TÜVRheinland®**
Precisely Right.

Annexes

Annexe 04 : organigramme de NCA-Rouiba

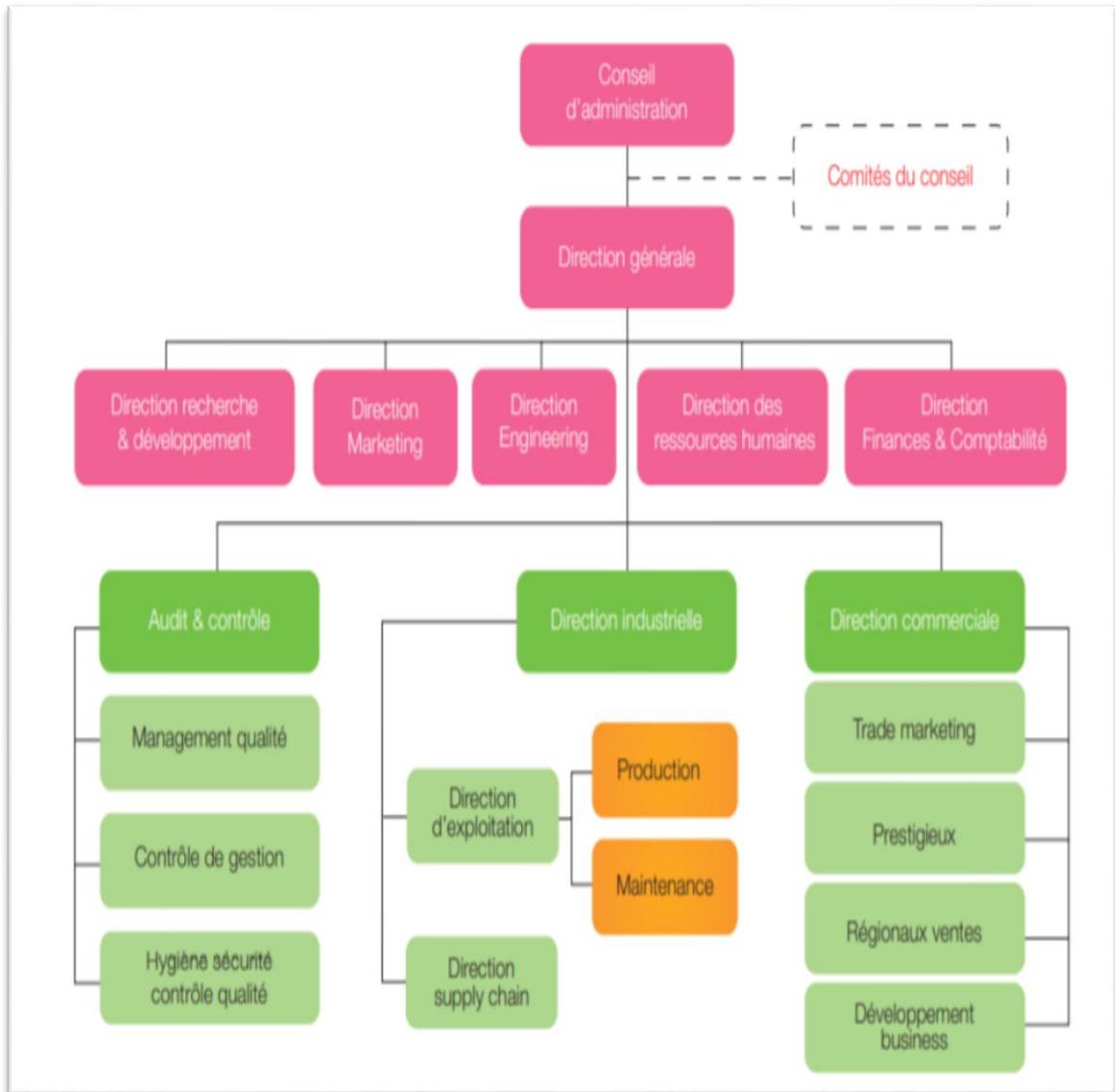


Table des matières

Résumé	
Dédicace	
Remerciements	
Liste des tableaux	I
Tableau des figures	II
Liste des abréviations	III
Sommaire	
Introduction général.....	A
Chapitre 01 : Introduction au contrôle de gestion	1
Introduction du chapitre.....	2
Section 01 : contrôle de gestion et pilotage de performance.....	3
1 Origine et définition de contrôle de gestion	3
1.1 Histoire du contrôle de gestion	3
1.2 Définitions du contrôle de gestion	4
1.2.1 La notion de contrôle	5
1.2.2 Les formes de contrôle	5
1.2.3 Définitions de contrôle de gestion	5
2 Mission et positionnement de contrôle de gestion	7
2.1 Les missions du contrôle de gestion	7
2.2 Le contrôleur de gestion	7
2.3 Positionnement du contrôleur de gestion dans l'organisation	9
3 Processus de contrôle de gestion et pilotage de la performance	10
3.1 Processus de contrôle de gestion	10
3.2 Pilotage de la performance (l'objet du processus).....	12
3.3 Les outils de pilotage de la performance	14
3.3.1 Les outils prévisionnels	14
3.3.2 Les outils de suivi de réalisation.....	14
3.3.3 Les outils d'appuis	14
Section 02 : Système de mesure de performance et indicateurs de performance.....	15
1 Le concept performance	15

1.1	Définition de la performance	16
1.2	Les concepts liés à la performance	17
1.3	Le rôle de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance	18
2	Systèmes de mesure de performance	19
2.1	Le concept Système de mesure de performance « SMP »	19
2.2	L'output informationnel des SMP	21
3	Les indicateurs de performance.....	22
3.1	Le concept indicateur	22
3.2	Les indicateurs financiers	23
3.2.1	EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization) ..	23
3.2.2	EBIT (Earnings Before Interest and Taxes)	24
3.2.3	ROE (return on equity)	24
3.2.4	ROCE (Return On Capital Employed)	24
3.3	Les limites des indicateurs financiers	24
3.4	Les indicateurs portant sur l'axe non financier.....	26
Section 03 : le tableau de bord outil de contrôle de gestion		27
1	Histoire et évolution de tableau de bord.....	27
1.1	L'évolution du concept de tableau de bord.....	27
1.2	Définition de tableau de bord.....	29
1.3	Différence entre reporting et tableau de bord	30
2	Tableau de bord de gestion.....	30
2.1	Définition du tableau de bord de gestion	30
2.2	L'utilité de tableau de bord de gestion.....	31
2.3	Les fonctions du tableau de bord de gestion	31
2.4	Les limites des tableaux de bord de gestion	33
3	Le tableau de bord prospectif (BSC).....	33
3.1	Définition du tableau de bord prospectif.....	34
3.2	Les perspectives de la mesure de la performance	36
3.3	Objectifs et finalités des BSC	37
Conclusion du chapitre		38
Chapitre 02 : La responsabilité sociétale des entreprises		39
Introduction du chapitre.....		40

Section 01 : Introduction à la RSE	41
1 Entreprise et environnement.....	41
1.1 L’histoire du développement durable	41
1.2 Définition du développement durable.....	43
1.3 Le développement durable et la RSE.....	44
2 Histoire de la responsabilité sociétale des entreprises	45
2.1 La phase normative de la RSE (Les années 1950-1970)	45
2.2 La phase pragmatique managériale (Les années 1970’s)	46
2.3 La phase de la performance sociétale et les approches stakeholder (Les années 1980-1999).....	46
2.4 La phase de l’intégration du développement durable et la création de la valeur partagée (Les années 2000’s jusqu’ aujourd’hui)	47
3 Définitions et typologie de la RSE.....	48
3.1 Définitions de la RSE	48
3.1.1 Définitions d’ordre académique	48
3.1.2 Définitions d’ordre institutionnel	48
3.2 La typologie de de la responsabilité sociétale des entreprises.....	49
Section 02 : la démarche de l’intégration de la RSE	51
1 Les enjeux de l’implantation d’une démarche RSE	51
1.1 RSE et environnement	51
1.2 RSE et enjeux sociaux	51
1.3 RSE, mécénat et culture.....	52
1.4 La RSE dans les PME.....	52
1.5 Les avantages de attendue d’une démarche RSE.....	53
2 Les approches d’intégration de la RSE	53
2.1 L’approche culturelle	54
2.2 L’approche contractuelle (conventionnelle)	55
2.3 L’approche normative.....	56
3 La démarche d’intégration de la RSE	58
Section 03 : la performance globale de l’entreprise et la RSE	62
1 De la performance financière vers une performance globale.....	62
1.1 Vers une performance globale (tridimensionnelle).....	62

1.2	Définition de la performance globale de l'entreprise	63
1.3	Relation entre la performance financière et la RSE.....	64
1.4	La RSE comme un système d'indicateurs	64
2	L'impact de la RSE sur le système de contrôle de gestion	66
2.1	Le système de contrôle de la RSE	66
2.2	Le contrôle de gestion dans une démarche RSE.....	67
3	Les outils de mesure et de pilotage de la performance globale.....	68
3.1	La comptabilité environnementale.....	69
3.2	Le Reporting sociétale	69
3.3	Le bilan sociétal	69
3.4	Le navigateur de SKANDIA AFS	70
3.5	Sustainability Balanced Scorecard (SBSC)	71
	Conclusion du chapitre	73
	Chapitre 03 : La contribution du contrôle de gestion dans la mise en œuvre de la démarche RSE.....	74
	Introduction du chapitre.....	75
	Section 01 : Présentation de l'entreprise d'accueil.....	76
1	Présentation de l'entreprise	76
1.1	Aperçu sur l'entreprise.....	76
1.2	Points de repères sur l'historique de NCA-Rouiba.....	76
2	Visions, missions et valeurs et engagement de l'entreprise NCA-Rouiba.....	80
2.1	Les Visions	80
2.2	Les Missions	80
2.3	Les valeurs	80
2.4	Les engagements de la NCA-Rouiba.....	81
2.4.1	Etre un employeur d'excellence, reconnu au niveau national et international...	81
2.4.2	Atteindre la neutralité écologique.....	81
2.4.3	Promouvoir une consommation responsable et durable	82
2.4.4	Etre une entreprise citoyenne leader des bonnes pratiques de RSO.....	82
2.5	Position de NCA-Rouiba sur le marché.....	82
	Section 02 : Les pratiques RSE au niveau de NCA-Rouiba.....	83
1	Le projet SR-MENA	83

1.1	Description du projet	83
1.2	Assistance fournie par l'ISO aux institutions participantes	84
1.3	La participation de l'Algérie dans le projet SR MENA.....	85
2	Les pratiques RSE en NCA-Rouiba par lignes directrices.....	87
2.1	Gouvernance de l'organisation	87
2.2	Droit de l'homme.....	88
2.3	Relation et condition de travail	88
2.4	Environnement.....	89
2.5	Les bonnes pratiques des affaires	90
2.6	Questions relatives aux consommateurs	91
2.7	Le développement local	91
2.8	Les Conditions de la réussite de la démarche RSE.....	92
Section 03 : Analyse du système de contrôle de gestion au niveau de NCA-Rouiba		93
1	Eléments d'analyse de la performance financière de NCA-Rouiba.....	93
1.1	Les mesures de l'équilibre financier.....	94
1.2	Les mesures des résultats et de profitabilité	95
1.3	La mesure de productivité.....	96
1.4	Les mesures de rentabilité.....	96
2	L'analyse de l'impact de la RSE sur le système de contrôle de gestion	96
3	L'analyse de l'impact de la RSE sur le tableau de bord stratégique	98
Conclusion du chapitre		100
Conclusion générale		102
Bibliographie		105
Annexes		
Table des matières		