

Balanced scorecard et pilotage de la performance : État de l'art

Balanced scorecard and piloting performance: state of the art

MEGZARI Lamiae

Doctorante à l'Université Sidi Moahmed ben Abdellah Fès, Maroc

Laboratoire de recherche :

« Entrepreneuriat et Dynamique Economique des Territoires et des Organisations

(EDETO)»

Lamiae.megzari@usmba.ac.ma

EL YANBOIY Najia

Doctorante à l'Université Sidi Moahmed ben Abdellah Fès, Maroc

Laboratoire de recherche :

« Entrepreneuriat et Dynamique Economique des Territoires et des Organisations

(EDETO)»

najiaelyanboiy@gmail.com

Pr. HEMMI Mohamed

Enseignant chercheur à l'Université Sidi Moahmed ben Abdellah Fès, Maroc

Laboratoire de recherche :

« Entrepreneuriat et Dynamique Economique des Territoires et des Organisations

(EDETO)»

Résumé :

Les outils traditionnels de contrôle de gestion ont été conçus pour aider les gestionnaires à prendre des décisions dans un contexte caractérisé par un degré élevé de certitude. Aujourd'hui, l'environnement est plus incertain, intégrant de nouvelles composantes telles que: les besoins des clients, la satisfaction des employés et la création de valeur pour les différentes parties prenantes. Par conséquent, cela a conduit les chercheurs à détecter les faiblesses et l'incapacité des outils traditionnels de contrôle de gestion à fournir des informations utiles aux entreprises. Dans ce sens, Kaplan et Norton ont exprimé la nécessité de faire face à une telle situation et de concevoir de nouveaux outils. Après quelques années, les mêmes auteurs ont donné naissance au Balanced Scorecard. L'objectif de cette étude est de souligner l'importance du tableau de bord prospectif dans un nouveau contexte économique caractérisé par la prédominance des actifs immatériels. À cette fin, une revue critique de la littérature a été effectuée par l'analyse des publications scientifiques consacrées dans ce domaine de recherche.

Mots clefs : Contrôle de gestion – Performance - Mesure – Pilotage – Balanced Scorecard.

Abstract :

Traditional management control tools has been designed to help managers in decision making within a context characterized by high degree of certainty. Nowadays, the environment is more uncertain, integrating new components, such as: customers' needs, employees' satisfaction and stakeholder value creation. Consequently, these leads the researchers to deny the ability of traditional management control tools to provide useful information for companies. In this sense , Kaplan and Norton expressed the necessity to deal with the situation and conceive new tools. After a couple years, the same authors giving birth to the Balanced Scorecard. The aim of this study is to highlight the importance of Balanced Scorecard in new economical context distinguished by the prevalence of intangible assets. In this purpose, a critical literature review was conducted through the analysis of scientific publications dedicated to this research area.

Keywords: Management control - Performance - Measurement - Piloting - Balanced Scorecard.

Introduction

Depuis longtemps, le contrôle de gestion est considéré comme une valeur stratégique en raison de son importance et est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès et d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de maîtriser des situations de plus en plus complexes, de répondre à un certain nombre de problèmes (l'augmentation des coûts, et la désorganisation des services au sein de l'entreprise), de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation. C'est une fonction qui touche l'ensemble de l'organisation, qui intervient à tout niveau pour maintenir la conduite et le pilotage de l'organisation et qui constitue un outil d'une grande utilité à condition de le concevoir comme un levier aidant à repenser les missions et les rôles des organisations et un prélude pour instaurer une gestion transparente.

En effet, le contrôle de gestion ne se résume pas à contrôler (dans le sens de vérifier), mais il a une mission à la fois plus étendue et plus complexe. Il contribue de manière active au pilotage global de l'organisation dans une perspective d'amélioration de sa performance et contribue également à la prise de décision.

La conception du contrôle de gestion a connu une certaine évolution au cours du temps. Elle s'explique partiellement par le changement des conditions générales de la gestion et par les modifications importantes de l'environnement politique, économique et social. C'est dans ce contexte que les organisations sont appelées à faire évoluer leurs modes de gestion et donc à remettre en cause leur pratiques de contrôle de gestion classiques, afin d'intégrer les différentes dimensions de la performance et d'être de plus en plus compétitives.

En effet, la relation contrôle de gestion – performance a connu, depuis longtemps, un seul sens qui considère le contrôle de gestion comme un moyen de mesure et de maîtrise de la performance économique. Mais, actuellement la performance est passé d'une approche unidimensionnelle (la performance économique) qui vise seulement les actionnaires vers une approche multidimensionnelle (la performance financière et non financière) qui touche et vise également toutes les autres parties prenantes. Et, c'est là qu'apparaît la nécessité d'évoluer et renouveler les outils du contrôle de gestion pour assurer le pilotage de la performance multidimensionnelle des organisations.

Donc, la relation entre le contrôle de gestion et la performance s'est enrichie. Et, le contrôle de gestion est passé d'une logique de mesure vers une logique du pilotage de la performance.

En effet, les systèmes traditionnels de la performance s'appuyaient sur des indicateurs et outils purement financiers. Mais, plusieurs auteurs ont souligné l'insuffisance de ces indicateurs parce qu'ils ne permettent pas d'établir de liens entre les opérations et la stratégie. Ces indicateurs n'expliquent aucunement les problèmes d'amélioration des activités liés à la qualité, à l'innovation, au service de la clientèle, à la satisfaction du client, etc. En fait, ils ne reflètent pas la stratégie, mais plutôt les résultats finaux visés par celle-ci. Ils n'indiquent pas quand et où intervenir pour améliorer une situation donnée. Selon M.GUINDON : « Pour que la performance organisationnelle puisse être améliorée, le système doit fournir des renseignements sur les éléments qui conditionnent le succès de l'organisation. Ces éléments peuvent être propres à un secteur d'activité. Pour être véritablement utiles, ils doivent toucher l'ensemble des dimensions de l'organisation ». L'insuffisance de ces indicateurs a fait émerger une nouvelle perspective à la performance, où on ne parle plus seulement de la mesure de la performance (cela fait référence à l'approche financière de la performance), mais plutôt du pilotage de la performance qui intègre en son sein le volet de mesure.

C'est dans ce sens que, le passage vers le pilotage de la performance nécessite l'instauration et l'utilisation d'un outil précieux, nécessaire au sein de toute organisation qui est bel et bien le Balanced Scorecard.

L'objet de ce papier de recherche consiste à démontrer la relation étroite existante entre le contrôle de gestion et la performance des entreprises, ainsi, à étudier et éclaircir l'évolution des pratiques du contrôle de gestion qui sont passées de la mesure au pilotage de la performance tout en dévoilant et mettant en valeur le rôle crucial que joue le Balanced Scorecard dans l'amélioration de la performance, qui et sans aucun doute, considéré comme l'une des innovations majeures connues par le contrôle de gestion durant ces deux dernières décennies.

I. Performance : Définition et approches

La performance constitue une préoccupation majeure des individus, des groupes et des entreprises. Selon DEMEESTERE (2002), toute organisation vise à être performante. Cela signifie qu'elle s'attache à remplir sa mission, et qu'elle le fait en

gérant au mieux ses ressources. Nous pouvons dire que la performance est au cœur de toutes les démarches d'évaluation des entreprises et des organisations.¹ La littérature développée autour de ce concept de performance fait un état d'une divergence des auteurs quant à son contenu. Le concept n'a apparemment pas retenu l'unanimité des auteurs l'ayant traité.

En effet, si la majorité des auteurs s'accordent sur l'importance du concept de performance dans l'étude des entreprises, il existe une multitude de perception de ce concept.²

I.1 . Définition de la performance

La performance est un concept englobant et intégrateur, qui est difficile à définir de façon précise. Selon la majorité des écrits consultés, il existe plusieurs définitions conceptuellement acceptables mais distinctives de la performance selon le domaine touché et le contexte d'utilisation. Comme le souligne Saucier : « La notion de performance doit donc, elle aussi, être précisée à chaque fois que l'on veut l'utiliser. »³

Emmanuel MAIRE et Matthieu DUBOST dans leur ouvrage « Les clés de la performance » ont défini cette dernière comme «L'exigence de parvenir à ses fins propres. Une fois l'objectif fixé, il s'agit de donner le meilleur de soi pour l'atteindre. Être performant, c'est réaliser un projet de manière telle que vous dépassez le niveau où vous vous situiez précédemment. Dans tous les cas, il s'agit donc de poser un objectif valable et de tout faire pour l'atteindre.»⁴

En effet, pour certains auteurs, la performance d'une entreprise serait liée directement à la nature des objectifs fixés aux salariés et non au style managérial. Les objectifs doivent être réalisables, clairs et précis et doivent faire l'objet d'un suivi et d'un contrôle régulier.

Une équation fondamentale de la performance a d'ailleurs été proposée par Emmanuel MAIRE et Matthieu DUBOST qui considère cette notion comme combinaison de différents facteurs :

$$\text{Performance} = \text{compétence} \times \text{motivation} \times \text{détermination des objectifs}$$

¹Hemmi Mohamed et Margich Abdellatif, (2016), Contrôle de gestion , p.397.

²BOUAMAMA.M ,(2015), Nouveaux défis du système de mesure de la performance: cas des tableaux de bord ,

³VOYER.P,(2000), Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance , Presses de l'Université du Québec,2ème édition,p.84.

⁴ Emmanuel MAIRE, Matthieu DUBOST, (2004), Les clés de la performance, Edition DEMOS.

Une analyse sémantique générale du mot performance montre que, dans le champ de la gestion, le mot performance prend des sens variables, mais que l'on peut toujours rattacher à l'un ou/et l'autre des trois sens primaires ci-dessous⁵ :

1) *la performance est succès*. La performance n'existe pas en soi ; elle est fonction des représentations de la réussite, variable selon les entreprises, selon les acteurs;

2) *la performance est résultat de l'action*. À l'opposé du précédent, ce sens ne contient pas de jugement de valeur. La mesure des performances est « entendue comme l'évaluation ex post des résultats obtenus » (Bouquin, 1986, p. 114) ;

3) *la performance est action*. Dans ce sens, plus rare en français qu'en anglais, la performance est un processus et « non un résultat qui apparaît à un moment dans le temps » (Baird, 1986). Elle est la mise en actes d'une compétence qui n'est qu'une potentialité.

Enfin, quelle que soit la grille de lecture retenue pour définir la performance, cette dernière est associée à quatre principes fondamentaux (Marion et al., 2012):

- **l'efficacité** qui traduit l'aptitude de l'entreprise à atteindre ses objectifs, en apportant les résultats aux objectifs ;
- **l'efficience** qui met en relation les résultats et les moyens, en rapportant un indicateur de résultat à indicateur de mesure des capitaux employés ;
- **la cohérence** qui traduit l'harmonie des composants de base de l'organisation pour mesurer la performance organisationnelle en rapportant les objectifs aux moyens (Ecosip, Cohendet et al., 1995) ;
- **la pertinence** qui met en relation les objectifs ou les moyens avec les contraintes de l'environnement.⁶

I.2 . Approches de la performance

La performance a longtemps été réduite à sa dimension financière. Cette performance consistait à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservaient la pérennité de l'entreprise. Mais depuis quelques années, on est schématiquement passé d'une représentation financière de la performance à des approches

⁵ BOURGUIGNON.A, (1995)« Peut-on définir la performance ? », Revue française de comptabilité, n°269, p :62.

⁶ SALGADO.M, (2013), La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations .

plus globales incluant des dimensions sociale et environnementale. D'autres acteurs (appelés parties prenantes) ont fait leur apparition et la notion de performance a connu un regain d'usage. A présent, la pérennité des entreprises ne dépend plus uniquement de l'aspect financier de leurs activités, mais également de la manière dont elles se conduisent. Dès lors, la responsabilité des entreprises s'élargit, elle ne se limite plus aux seuls actionnaires, mais intègre d'autres parties prenantes (associations, ONG, syndicats, clients, fournisseurs, ...). Ces nouveaux acteurs exigent d'être entendus et cette écoute devient une cible vitale pour la performance et la pérennité des entreprises. C'est dans ce contexte qu'apparaît le concept de performance globale.

I.2.1. Approche financière de la performance

Dans le domaine de la gestion, la performance a toujours été une notion ambiguë, rarement définie explicitement. Afin d'expliquer cette notion, nous retiendrons la définition de Bourguignon : « En matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels. »⁷ D'après cette définition, la performance serait une réalité de la réalisation des objectifs d'une organisation. En fait, cette définition ne tient compte que de la réalisation des objectifs organisationnels et ne prend pas en considération les moyens mis en œuvre pour les accomplir. Le raisonnement financier offre une solution mais qui est depuis longtemps problématique. Bouquin (2004, p.63) représente la problématique générale de la performance de la manière suivante :

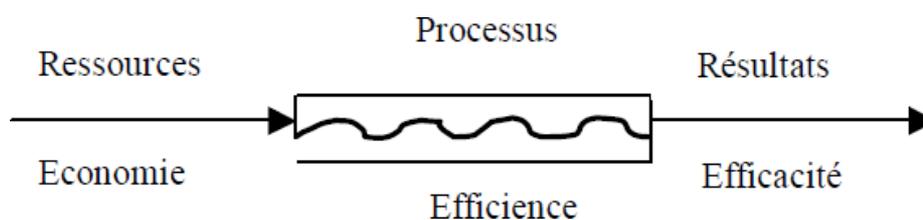


Figure 1: La performance, (Bouquin, 2004)

Selon cet auteur, l'économie consiste à se procurer les ressources au moindre coût ; l'efficience est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources : la rentabilité (rapport d'un bénéfice à des capitaux investis) et la productivité (rapport d'un volume obtenu à un volume

⁷BOURGUIGNON.A, (2000), Performance et contrôle de gestion , Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Edition ECONOMICA.

consommé) sont deux exemples d'efficience. Enfin, l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités poursuivis. Mesurer la performance revient à mesurer les trois dimensions qui la composent.

Mais, il existe un certain nombre de difficultés associées à ces mesures. Comment mesurer l'efficacité ? Cette mesure fait face à deux obstacles : l'identification des buts ou des objectifs et l'obtention d'un consensus relatif à la multiplicité de ces buts. Identifier les buts d'une organisation n'est pas aussi simple qu'il y paraît. Dans certains cas, on constate une pluralité d'objectifs, parfois contradictoires, ambigus et non explicites.

L'autre dimension de la performance n'est pas exempte de difficultés. En général, l'efficience se mesure par le ratio résultats-moyens. Que se passe-t-il si la relation résultats- moyens est mal connue ou mal maîtrisée ? C'est notamment le cas dans les activités de service où les activités discrétionnaires (activités dans lesquelles le lien entre moyens et résultats est peu ou mal connu) sont fréquentes. Les méthodes d'évaluation de l'efficience qui s'efforcent d'établir un lien entre moyens et résultats (productivité : pourcentage de chiffre d'affaires dédié à la recherche) ne conviennent qu'à des activités faiblement discrétionnaires. Pour les autres, les entreprises sont amenées à mettre en œuvre des solutions leur permettant de contourner le problème de la mesure des résultats à posteriori.⁸

La définition de la performance par les deux seules notions d'efficacité et d'efficience pourrait être réductrice. C'est la raison pour laquelle, la logique financière de la performance a été remise en cause, et que le débat sur la performance a invité les entreprises à compléter les critères de gestion exclusivement financiers et économiques par des mesures décrivant d'autres aspects de leur fonctionnement. Et c'est dans ce contexte, que le débat sur la performance s'enrichit, notamment, avec l'apparition des notions telles que la responsabilité sociétale, les parties prenantes

I.2.2. Approche globale de la performance

La contribution de l'entreprise au développement durable passe par une responsabilité pluridisciplinaire qui touche la sphère économique, environnementale et sociale. En ce sens, l'entreprise cherche à décliner à son niveau la prospérité économique, La justice sociale et la

⁸LONING.H, et al. , (2003), Le contrôle de gestion :Organisation et mise en œuvre, DUNOD, 2ème édition, Paris.

qualité environnementale ; Ce qui suppose de concilier les intérêts souvent opposés et par conséquent de trouver des arbitrages et des compromis susceptibles de satisfaire les différentes catégories des parties concernées⁹.

La performance financière ne suffit plus pour apprécier la performance d'une entreprise. C'est au cours du 20ème siècle que la performance s'élargie pour prendre en compte la « Responsabilité sociale » ou responsabilité sociétale de l'entreprise vis-à-vis de ses parties prenantes. Le concept de la performance globale émerge en Europe avec l'apparition du développement durable, mais ses prémices se trouvent dans des concepts plus anciens tel que la responsabilité sociétale.

En effet, le concept de responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE), traduit de l'anglais « Corporate Social Responsibility », trouve son origine dans les années 1950 aux États-Unis tandis que son émergence en Europe est plutôt récente. Il existe des différences fondamentales entre la conception américaine et la conception européenne de la RSE. Dans le premier cas, elle est étroitement associée à la performance financière et dans le deuxième cas, elle est reliée à la performance globale.

Pour le « modèle managérial » américain, la responsabilité sociétale correspond à une responsabilité fiduciaire vis-à-vis de ses actionnaires. Alors que pour le modèle européen, la responsabilité sociétale correspond à une responsabilité globale intégrant simultanément des paramètres sociaux et économiques. L'entreprise a des devoirs envers ses employés puisqu'elle doit offrir une rémunération équitable par rapport à la richesse créée et les exigences contenues dans cette redistribution se retrouvent au niveau de la performance de l'entreprise qui prend en considération des aspects économiques mais aussi sociaux liés aux activités qu'elle exerce.

Le concept de performance évolue quant à lui, vers une nouvelle signification, plus riche, complexe, élaborée, humaine grâce à la dynamique du projet de développement durable.

La notion de développement « multiforme et hybride » (ZACCAI, 2002,p.87)¹⁰ vient tout d'abord enrichir et complexifier le concept de performance. Ce dernier ne s'apprécie plus uniquement sous l'angle purement économique mais intègre également des critères environnementaux, sociaux, culturels ou encore éthiques. La question de la performance ne se pose donc plus comme une pure maximisation de la valeur économique mais comme une

⁹ CAPRON.M et QUAIREL.F, (2015), Mythes et réalités de l'entreprise responsable, La Découverte.

¹⁰ ZACCAI.E, (2002), Le développement durable : Dynamique et constitution d'un projet, Collection Eco Polis, Bruxelles, Presses.

maximisation de cette dernière tout en y intégrant également des exigences écologiques, sociales, culturelles, humaines. Le concept de performance s'élargit alors considérablement que ce soit dans l'espace, en multipliant le nombre de dimensions gérées simultanément, mais aussi dans le temps, en cherchant à mesurer les effets des actions initiées sur un horizon temporel beaucoup plus lointain.

C'est dans ce contexte qu'émerge la notion de performance globale. Les travaux précurseurs dans ce domaine remontent, en 1997, au groupe de travail du Commissariat Général du Plan (CAPRON et QUAIREL), dans lesquels MARCEL LEPETIT (1997) définit la performance globale : « *Comme visée (ou un but) multidimensionnelle, économique, sociale et sociétale, financière et environnementale, qui concerne aussi bien les entreprises que les sociétés humaines, autant les salariés que les citoyens* ». Cette performance se définit par des indicateurs multicritères et multi-acteurs et non plus par une mesure en quelque sorte unique. Désormais, les rapports que les entreprises entretiennent, non seulement avec leur environnement naturel, mais aussi avec leur environnement sociétal, doivent être pris en compte et évalués.

La performance globale des entreprises se définit ainsi comme « *l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales* » (Baret, 2006 ; Reynaud, 2003) où se forme « *par la réunion de la performance financière, de la performance sociale et de la performance sociétale.* » (GERMAIN, TREBUCQ, 2004).

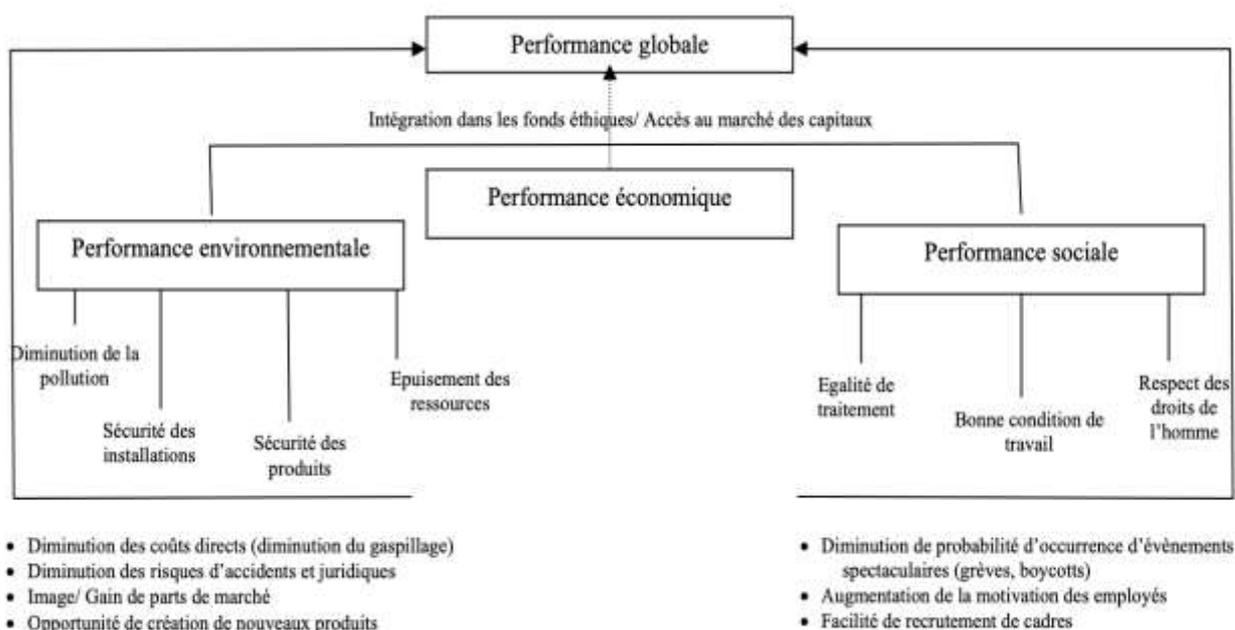


Figure 2 : La performance globale, (Reynaud, 2003)

II. Contrôle de gestion : de la logique de mesure à la logique du pilotage de la performance

II.1. Mesure de la performance

La mesure de la performance est l'un des seuls terrains possibles d'évaluation, de comparaison et de choix qui puissent à la fois réduire l'arbitraire et ultimement informer sur la pertinence des organisations et de leurs programmes.

Selon R.S.KAPLAN et D.P.NORTON : « Vous obtenez ce que vous mesurez (...). Les cadres supérieurs comprennent que le système de mesure de leur organisation influence fortement le comportement des gestionnaires et des employés. »¹¹ .

En effet, la mesure de la performance dépasse le simple constat, elle a pour objectif la prise des décisions permettant d'améliorer les conditions de la performance. Le contrôle de gestion, système de gestion de la performance, doit donc mettre en place les indicateurs de mesure nécessaires.

Ainsi, formuler, chiffrer des objectifs puis mesurer les performances réalisées dans l'accomplissement de ces objectifs constituent la raison d'être de tout un outil de gestion. De ce fait, la gestion peut se définir comme étant la mesure et l'analyse des faits, la vision et la compréhension pour l'action, c'est-à-dire que les outils de mesure et d'analyse n'ont de sens que s'ils permettent de déboucher sur l'action.¹²

II.1.1. Contrôle de gestion et la mesure de la performance

La comptabilité de gestion est l'un des outils les plus anciens du contrôle de gestion. Appelée traditionnellement la comptabilité analytique, la comptabilité de gestion a vu le jour au début du siècle précédent afin de permettre un calcul des coûts complets des différents produits fabriqués à l'époque par les différents usines et sociétés. Aujourd'hui, elle se dote d'une importance remarquable, son objectif principal revient à assister les managers dans la prise de décisions. En résumé, « la comptabilité de gestion est un système d'information comptable qui vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et finalités poursuivies¹³ .

L'outil de gestion se subdivise en trois grandes méthodes de calcul du coût, dont chaque méthode a ses spécificités par rapport à la gestion et à la prise de décision :

¹¹ KAPLAN.R.S et NORTON.D.P, (1992), The balanced scorecard- Measures That Drive Performance, Harvard Business Reviews, p.71.

¹² JBILOU Abdeslam, (2002), Les indicateurs de la performance industrielle : définition, construction et mise en place , Thèse de doctorat.

¹³ BERLAND.N,(2009), Mesurer et piloter la performance », e-book, p.18.

- **Les méthodes du coût complet** permettent de calculer le coût de production dans son ensemble engendré par le produit ou par l'activité. Son objectif est d'apprécier la rentabilité de chaque produit ou activité ; Cependant, du fait des multiples critiques, cette méthode a connu une tentation de perfectionnement par l'intermédiaire de la méthode de l'imputation rationnelle.
- **Les méthodes du coût partiel** où l'analyse comptable de l'ensemble des charges n'est menée en détail qu'au niveau jugé utile. Son objectif porte généralement sur la tenue ou l'abondance d'un produit ou d'une activité.
- Enfin, **les méthodes du coût préétabli** qui se préoccupe de calculer les coûts à engendrer par un produit donné.

En matière des moyens de mesure des performances réalisées, nous nous limitons aux méthodes traditionnelles qui sont les méthodes du coût complet, c'est à dire la méthode des centres d'analyse et la méthode de l'imputation rationnelle.

II.1.2 . Contrôle budgétaire

Avant d'entrer dans le contrôle budgétaire, il est préférable d'éclaircir la notion de « Budget ». Le budget est un plan ou état prévisionnel à court et moyen terme des recettes et des dépenses. Il sert comme étalon de mesure lors de l'évaluation des performances de l'entreprise et permet de mettre en lumière les problèmes, discordances ou dysfonctionnements, et ce à tous les niveaux. Il existe différents types de budget : les budgets d'exploitation, appelés aussi budgets annuels, les budgets financiers (plan financier), budgets des investissements (planification et développement des actifs). Leurs buts sont, encore une fois, d'établir des objectifs et d'aider à l'évaluation des performances.¹⁴

Passant maintenant au contrôle budgétaire qui, selon M.GERVAIS¹⁵, est défini comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de rechercher la ou les causes des écarts, d'informer les différents niveaux hiérarchiques, de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires. »

En ce sens, le contrôle budgétaire est une fonction partielle du contrôle de gestion dont dépend la qualité de ses interventions. Et, pour un contrôle budgétaire efficace, le contrôle de gestion se doit de :

¹⁴ LANGLOIS.G, (2009), Contrôle de gestion et gestion budgétaire , Nouveaux Horizons, 4ème édition,p.195.

¹⁵ GERVAIS.M, (2009), Le contrôle de gestion », Economica, Paris, 5ème édition.

- Définir les centres de responsabilité tout en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchiques ;
- Servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilité en particulier, tout en définissant clairement les modalités de cessions entre les centres ;
- Décider du degré d'autonomie délégué aux centres et de faire respecter les orientations de politique générale de l'entreprise ;
- Mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables.

Pour résumer, le suivi ou le contrôle budgétaire a pour objectif de comparer le niveau des réalisations aux prévisions préétablies. Il permet de constater les écarts et d'analyser leurs causes et origines pour prendre les mesures correctives nécessaires¹⁶.

Le pilotage des organisations exige au préalable la mesure des performances réalisées. De ce fait, la fiabilité des systèmes de mesure est une condition nécessaire au bon pilotage de l'organisation. Ainsi, l'existence d'une multitude d'indicateurs et d'outils de mesure permet aux managers de choisir ce qui va leur satisfaire au mieux pour mesurer les performances réalisées. De ce fait, le contrôle de gestion avec ses différents outils et méthodes constitue l'outil le plus important qui contribue à la mesure de la performance de l'entreprise. La comptabilité de gestion, particulièrement les méthodes de calcul du coût complet, permet de se rendre compte de l'efficacité et de l'efficacité de l'organisation. Elle joue un rôle capital dans la mesure de la performance financière des organisations, ce qui constitue une étape primordiale au pilotage de la performance, qui fait l'objet du point suivant, puisqu'on ne peut pas piloter une organisation vers les objectifs prédéfinis qu'en mesurant les performances réalisées. Autrement dit, avant de piloter, il est nécessaire de mesurer.

II.2. Contrôle de gestion : outil de pilotage de la performance

Historiquement, le contrôle de gestion a vu le jour pour répondre à la nécessité de la décentralisation des grandes entreprises américaines. Mais, de nouveaux besoins de mesure et de pilotage de la performance de l'organisation sont apparus et qui ne sont pas correctement pris en compte par le contrôle de gestion classique, centré sur le calcul des coûts et sur la mesure des écarts. Il s'agit par exemple de la qualité des produits, des délais de production, de la satisfaction des clients, etc. Ces besoins trouvent leur origine dans les changements

¹⁶ LAUZEL.P et TELLER.R, (1997), Contrôle de gestion et budgets , Editions SIREY, p.207.

touchant l'environnement économique et les systèmes industriels¹⁷, où on assiste au passage d'un environnement stable vers un environnement caractérisé par l'incertitude et par l'émergence de nouvelles formes de compétitivité ainsi que la complexité croissante de la conception, de la production et de la distribution des produits.

Ces changements ont amené par ailleurs le contrôle de gestion à se préoccuper de ses interfaces avec d'autres fonctions ou domaines de l'entreprise, et notamment la stratégie, l'organisation, les systèmes d'information ou même la gestion des ressources humaines. Et par conséquent, le contrôle de gestion a connu trois évolutions majeures :

- Une définition plus large et plus riche de la performance
- Une vision du contrôle tournée vers l'action et l'anticipation : **le pilotage**
- Enfin, l'apparition d'outils plus adaptés aux nouveaux objectifs du contrôle de gestion : tableau de bord stratégique, coût cible, etc.

En gros, le fait que la performance est devenue multidimensionnelle et nécessite un pilotage a entraîné des évolutions majeures au contrôle de gestion, à sa définition et à ses outils.

II.2.1. Concept du Pilotage de la performance

Le pilotage est défini comme étant un ensemble de procédures représentant tout le fonctionnement d'une organisation. D'après DEMEESTERE¹⁸, le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion, qui constitue le contrôle de gestion. Il vise l'exécution d'un certain nombre d'actions en vue d'atteindre les objectifs fixés dans l'entreprise. Le pilotage de la performance exige d'avoir les capacités d'anticipation, d'innovation, de réaction et de communication.

II.2.2. Processus du pilotage de la performance

Le contrôle de gestion est outil essentiel de pilotage. Il permet de préparer l'action en amont, (élaboration de budgets, fixation des objectifs et à l'allocation des moyens), en cours d'action (vérifier que le gestionnaire tient le « bon cap » par rapport à ses objectifs et prendre des mesures correctives si nécessaire) et en fin d'action (mesure de l'atteinte des

¹⁷ BURLAUD.A, JOUGLEUX.M, LIVIAN.F, (2007), Management et contrôle de gestion, Editions FOUCHER, 1ère édition, VANVES, p.113.

¹⁸ DEMEESTERE.R, LORINO.P et MOTTIS.N, (2002), Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, Nathan.

objectifs). Cette possibilité de corriger la trajectoire en cours d'action est un apport essentiel du contrôle de gestion.

En effet, le système de pilotage de l'entreprise est composé de différents supports d'informations, nous distinguons en pratique trois catégories d'outils de pilotage :

- **Les outils prévisionnels** : Ils ont pour objectif d'orienter le choix des axes stratégiques de l'entreprise et ses objectifs généraux. Il existe trois grandes catégories de systèmes prévisionnels :

- *Le plan stratégique* : Il a pour objectif de définir à long terme (5 à 10 ans) l'objectif global de la société, ses métiers, les stratégies adoptées vis-à-vis des concurrents (acquisition, fusion, partenariat, ...).

- *Le plan opérationnel* : Ce document a une vision à moyen terme et comprend :
 - Une valorisation d'une façon détaillée du programme des investissements techniques et financiers.
 - Les modes de financement retenus pour compléter l'autofinancement.
 - Des comptes de résultats prévisionnels.

- *Le budget* : Il constitue la liste des objectifs, à court terme, retenus pour l'exercice suivant en matière d'investissements et d'exploitation.

- **Les outils de suivi de réalisation** : Ils permettent de comparer les résultats aux objectifs, d'interpréter les écarts et de prendre des mesures correctives. Plusieurs instruments peuvent être utilisés :

- *La comptabilité générale* : Elle rend compte globalement du résultat d'une période grâce au compte de résultat et de la situation du patrimoine en fin de période par l'intermédiaire du Bilan. D'un point de vue du pilotage de la performance, nous reprochons à cet outil sa lourdeur, son manque de réactivité et de plus, il est peu compréhensible pour les opérationnels.

- *La comptabilité analytique* : Chaque responsable suit ainsi ses coûts de revient, ses charges, son chiffre d'affaires, sa marge et sa rentabilité.

- *Les méthodes de calcul des coûts* :

Outils	Méthodes	Définitions
Amélioration du coût complet	Activity Based Costing (ABC)	La méthode ABC, analyse par activité, « consiste à placer entre les centres de responsabilité et les produits une catégorie intermédiaire : l'activité, à calculer le coût des activités fournies par les différents centres, et à regarder dans quelle proportion tel produit utilise telle activité, de manière à obtenir une évaluation des coûts des produits plus fiables. La logique du système se résume ainsi : <ul style="list-style-type: none"> - Les activités consomment des ressources au niveau des processus ; - Les produits consomment des activités. »¹⁹
	Activity Based Management (ABM)	L'ABM peut être définie comme une méthode de management de l'entreprise qui permet un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu. Elle repose sur une vision transversale de l'organisation qui fait abstraction de la logique structurelle des centres de responsabilité et fondée sur les notions d'activité, de processus et de chaîne de valeur ²⁰ .
	Unités de Valeur Ajoutée	La méthode UVA consiste à analyser tous les coûts de l'entreprise en se focalisant sur la rentabilité des ventes. L'UVA est une unité de mesure qui permet de valoriser les activités propres à chaque entreprise. Son utilisation présente l'avantage d'être indépendante de la variation monétaire et de plus, elle rend la gestion des entreprises diversifiées plus simple. Autrement dit, elle modélise les entreprises multi-produits sous la forme d'entreprises mono-produit. ²¹
Coût partiel		Compte tenu de leur relative exactitude, de la lourdeur de leur mise en place, les méthodes de coûts complets ne peuvent pas apporter des réponses à toutes les questions que se posent les managers. Elles ne permettent pas forcément de juger la pertinence de l'arrêt de la production d'un des produits qui présenterait des résultats déficitaires sans tenir compte de l'impact sur les charges fixes globaux. Les coûts partiels n'incorporent qu'une partie des charges dans les coûts. Elles facilitent les prévisions de coûts et de résultats en fonction de l'activité prévue, servent au pilotage opérationnel des centres de responsabilité et permettent une aide à la décision à très court terme ²² . Trois catégories sont habituellement distinguées ²³ : la méthode des coûts variables, des coûts directs et des coûts marginaux.
	Coûts variables	Cette méthode intègre aux coûts de production que les charges variables, qu'elles soient directes ou indirectes. Les charges fixes sont exclues des coûts de production.
	Coûts directs	Cette méthode consiste à calculer et à analyser une marge sur coût direct par produit ou par activité, pour en mesurer la performance.

¹⁹ Gervais.M,(1990), Contrôle de gestion et planification stratégique , Editions Economica.

²⁰ ALAZARD.C et SEPARI.S, (2001), Contrôle de gestion : Manuel et applications , Edition Dunod, Paris, 7ème édition.

²¹ Hemmi Mohamed et Margich abdellatif,(2016), Contrôle de gestion ,page 126.

²² ALAZARD.C et SEPARI.S, (1997), Contrôle de gestion, Edition DUNOD.

²³ Hemmi Mohamed et Margich abdellatif,(2016), Contrôle de gestion .

		Elle est particulièrement appropriée lorsque les coûts indirects sont faibles. En principe, le coût direct est obtenu en incorporant à un produit « seulement les charges qui peuvent l'être immédiatement, que celles-ci soient variables ou fixes ²⁴ ».
	Coût marginal	Le coût marginal est le coût encouru pour produire et/ou vendre une unité d'activité supplémentaire par rapport au plan d'action ²⁵ . C'est donc le coût de la dernière unité produite.
Coût cible		La méthode des coûts cible n'est pas une nouvelle comptabilisation des coûts mais une démarche globale d'optimisation du processus de développement d'un produit, tout au long de son cycle de vie. Pour Sakurai (1989), « le coût cible est un outil de gestion des coûts permettant de réduire le coût total d'un produit sur l'intégralité de son cycle de vie, grâce aux départements de la production, de la recherche et développement, du marketing et de la comptabilité ».

○ *Le contrôle budgétaire* : Il permet, pour une unité de gestion, de suivre ses frais de fonctionnement (charges de personnel, frais de production, frais commerciaux, frais généraux,...) afin de les comparer au budget, d'analyser les écarts et de prendre les mesures qui s'imposent. C'est un outil qui permet le pilotage de la performance de l'entreprise, à travers une gestion anticipée (par l'anticipation des écarts constatés et la recherche de leurs causes), un éclaircissement de la manière dont les résultats sont générés, et une présentation des informations au service des responsables pour qu'ils puissent prendre les décisions pertinentes (ainsi à évaluer les décisions déjà prises.)

○ *Le reporting* : Le reporting est un outil de contrôle, à posteriori, il permet de rendre compte des activités déléguées et de faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie. Il focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués à leurs subordonnés, ce qui leur permet de vérifier le degré de leur réalisation et d'évaluer la performance des responsables.

○ *Le tableau de bord* : Les tableaux de bord sont les instruments à court terme dirigés vers l'action, ils comportent un nombre limité d'indicateurs clairs et pertinents. Ces derniers peuvent être financiers, physiques et/ou qualitatifs.

²⁴ HABETY.B,(1978), Comptabilité analytique de gestion : méthodes et pratiques , p.194.

²⁵ LEBAS.M, (1988), Comptabilité analytique de gestion , Edition Nathan.

- **Les outils d'appui :** Ils constatent les performances et tendent à fournir des explications. Ce sont les outils et les méthodes d'analyse, ayant pour objectif d'aider le manager lors de la mise œuvre d'action corrective. On cite parmi ces outils :
 - **Le Benchmarking :** c'est est une technique de marketing ou de gestion de la qualité qui consiste à étudier et analyser les techniques de gestion, les modes d'organisation des autres entreprises afin de s'en inspirer et d'en retirer le meilleur. C'est un processus continu de recherche, d'analyse comparative, d'adaptation et d'implantation des meilleures pratiques pour améliorer la performance des processus dans une organisation.
 - **Le reengineering :** Il permet aux managers de reconfigurer une fonction ou des processus afin d'améliorer la qualité du service rendu au client.

III. Balanced Scorecard : outil de pilotage de la performance

Afin de piloter l'organisation, les dirigeants et responsables ont besoin de l'information fiable et pertinente leur permettant d'évaluer les résultats de leurs décisions passées et de suivre l'avancement des actions en cours. Le contrôle budgétaire fournit avec retard des informations exhaustives limitées aux données comptables et financières et négligeant les aspects non financiers. C'est ainsi que, le contrôle budgétaire doit être complété par des outils rapides, sélectifs, ouverts à tous types de données: les tableaux de bord.²⁶

III.1. Balanced scorecard : définitions et rôles

« Le TB est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble de l'entreprise, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il doit aussi donner un langage commun aux différents membres de l'entreprise »²⁷

Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI : « un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisé en système suivi par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le Tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer ». ²⁸ Le tableau

²⁶ Hemmi Mohamed et Margich abdellatif,(2016), Contrôle de gestion

²⁷ GUEDJ N. & AI, (2004), Le CG pour améliorer la performance de l'entreprise », 3ème Edition, EDITIONS d' Organisation.

²⁸ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, (2007), Contrôle de Gestion DCG 11 ,DUNOD , 7^{ème} Edition .

de bord a plusieurs rôles :

- Outil essentiel de management
- Outil d'amélioration des compétences
- Mesure de performance et d'anticipation
- Outil d'information et de communication
- Signaler les dysfonctionnements

La littérature fait essentiellement état de deux grandes catégories de tableaux de bord, les *tableaux de bord opérationnels* et le *tableau de bord stratégique*. Deux approches sous-tendent leur construction : la méthode OVAR développée en France et le Balanced Scorecard ou tableau de bord prospectif développé aux Etats-Unis.

Notre article portera, bien évidemment, sur le Balanced scorecard qui regroupe les données essentielles au contrôle de la mise en œuvre de la stratégie et est utilisé par la direction générale, son horizon est à relativement long terme.

Le Balanced scorecard est un modèle de tableau de bord multidimensionnel développé aux Etats-Unis par KAPLAN et NORTON en 1992. C'est un modèle qui répond aux critiques faites aux tableaux de bord traditionnels qui sont considérés comme des outils fortement orientés sur l'évaluation des performances de l'entreprise sur la base d'indicateurs essentiellement financiers et privilégient de ce fait le court terme.

Leurs travaux montrent que la performance doit être liée à la notion de pilotage stratégique. Le pilotage stratégique est la mise à la disposition de la direction de l'entreprise d'un nombre d'indicateurs variées (financiers et non financiers, à court terme et à long terme), regroupés sous la forme d'un tableau de bord, de façon à aider les dirigeants dans leurs prises de décisions stratégiques.

III.2. Fondements de base du balanced scorecard

Dans ce point, nous allons tout d'abord présenter les fondements du balanced scorecard puis nous détaillerons les liens de causalité qui existent entre les quatre perspectives. Le tableau de bord prospectif n'essaie pas d'estimer la valeur des biens immatériels, il fournit un nouveau cadre pour décrire la stratégie d'une organisation en reliant les actifs immatériels et matériels dans les activités créatrices de valeur. Voyons le concept de cadre (ou carte) stratégique qui est une structure logique qui définit la stratégie en précisant

les relations entre les actionnaires, les clients, les processus et les compétences des salariés. Ce cadre se fonde sur de nombreux exemples d'organisations.

➤ **Les fondements du balanced scorecard : l'élaboration d'un cadre stratégique selon les quatre perspectives**

L'élaboration de la carte stratégique se fait de haut en bas, c'est-à-dire, dans l'approche américaine, de l'axe financier à l'axe d'apprentissage. La création de la valeur pour l'actionnaire est un résultat que toute entreprise cherche à accomplir. D'autre part, nous allons passer en revue les quatre axes et le cadre que fournissent les auteurs ou toute entreprise peut reconnaître sa stratégie. Une entreprise choisira qu'un seul objectif supérieur ou « primordial » pour mesurer son succès à long terme. L'élaboration de la carte stratégique est la première étape de la définition d'un balanced scorecard.

 **L'axe financier :**

Les mesures de la performance financière indiquent si la stratégie de l'entreprise, sa mise en place et sa réalisation apportent un plus au bas de bilan. Cet axe demeure l'axe principal du tableau de bord prospectif. Deux raisons expliquent l'importance de cet axe. D'une part, l'objectif principal de l'entreprise marchande est la maximisation de la valeur pour l'actionnaire. D'autre part, les autres dimensions ont été intégrées dans le tableau de bord parce qu'elles évaluent la performance pour les autres parties prenantes de l'entreprise mais, aussi et surtout, parce qu'elles représentent les inducteurs de la performance financière future de celle-ci. Il définit les indicateurs de rentabilité, de marge, de chiffre d'affaires et d'utilisation des actifs en fonction des phases du cycle de vie des produits (développement, croissance, maturité, déclin).

 **L'axe processus internes :**

Il est vrai qu'une bonne performance au regard des clients découle effectivement des processus, des décisions et des actions dans toute l'entreprise, et les managers doivent focaliser leur attention sur les opérations qui vont dans ce sens. L'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes, et en particulier l'innovation, la production et le service après-vente. C'est-à-dire :

- Construire le développement de l'entreprise grâce à l'innovation ;
- Améliorer les relations avec les clients ;
- Améliorer l'excellence opérationnelle en gérant mieux la *supply chain*, les processus internes, l'utilisation des actifs, l'utilisation des ressources... .

Il mesure la performance de tous les processus contributifs (support, production, commercialisation, recherche et développement, etc.).

L'axe apprentissage organisationnel

Il existe une relation directe entre la valeur d'une entreprise et son aptitude à innover, à améliorer et à apprendre. Cet axe concerne les compétences humaines dans l'entreprise ainsi que les systèmes et les procédures organisationnelles. Il s'intéresse principalement au potentiel d'implication des salariés et des conditions de travail en traitant:

- Le potentiel des salariés (satisfaction, fidélité, productivité) qui font partie de l'organisation ;
- Le climat, c'est-à-dire la motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et de ses salariés.
- La qualité du management et de l'organisation ;
- La capacité du système d'information à fournir les bonnes informations au bon moment.

L'axe clients :

Aujourd'hui, les entreprises ont pris comme horizon la satisfaction du client : « être le numéro un pour la valeur clients » est un contrat d'objectif des plus typiques .

Les besoins des clients se classent grosso modo en quatre catégories : le temps, la qualité, la performance et le service. Le délai de production est le temps que met l'entreprise à répondre à une demande. La qualité rend compte du niveau des défauts perçus par le client. La combinaison performance -service est fonction de la création de valeur pour le client.

Cet axe évalue l'appréciation des prestations par le client et la capacité des processus commerciaux à satisfaire les attentes et besoins du client. Cet axe mesure également l'évolution de la demande des clients et le comportement d'achat de ces derniers.

L'enjeu est, d'une part de définir des indicateurs sur les quatre dimensions de la performance et, d'autre part, de mettre à jour les liens de causalité qu'ils entretiennent.

Ce modèle représente de façon schématique les quatre axes du tableau de bord prospectif :

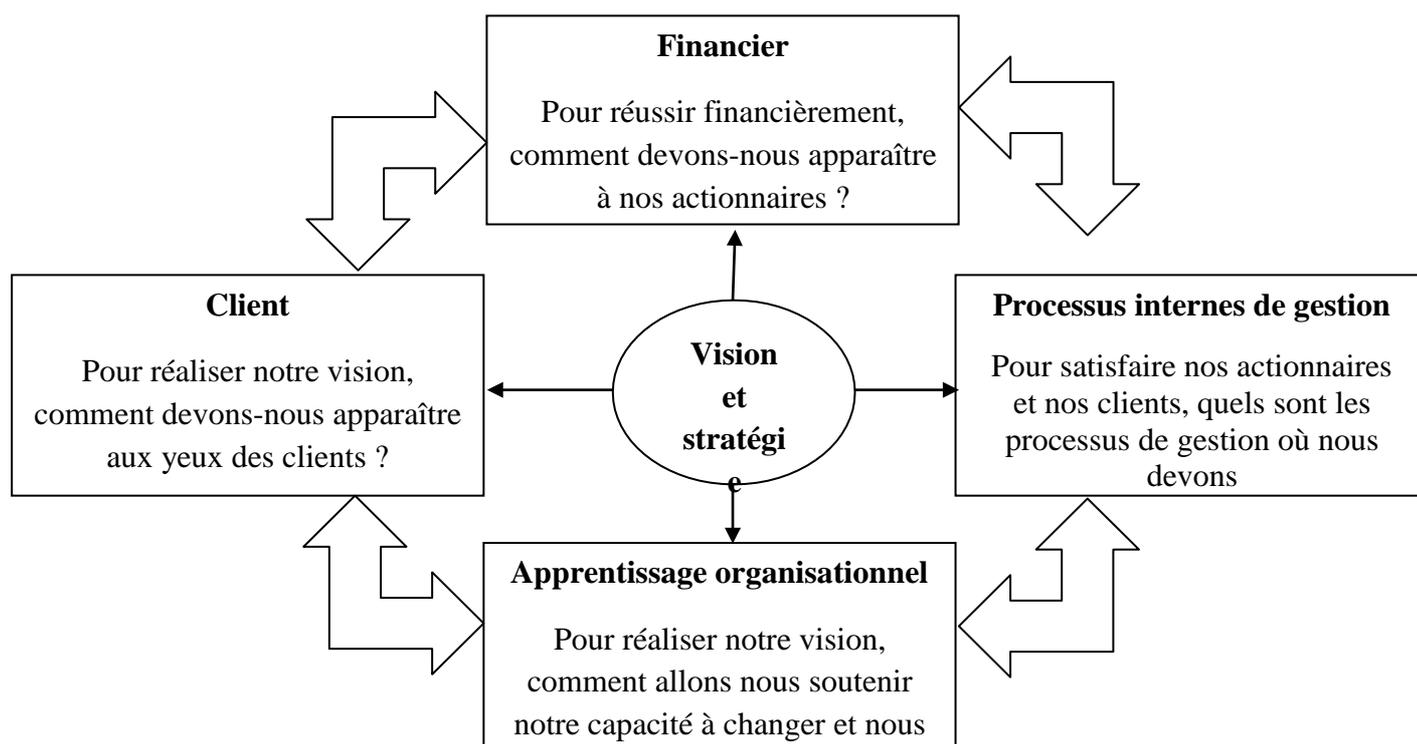


Figure 3 : *Balanced scorecard*, (Kaplan et Norton ,1998)

➤ **Des catégories reliées entre elles**

Les quatre catégories d'indicateurs sont liées par une chaîne de causalité : la performance financière est considérée comme le but final, conditionné par la satisfaction des clients, elle-même dépendant de la bonne organisation des processus internes, qui reposent quant à eux sur une motivation suffisante des acteurs et des systèmes d'information performants.



Figure 4 : *La chaîne de causalité au sein du Balanced Scorecard*, (Giraud, Saulpic et Bonnier, 2008)

Les quatre perspectives ne sont donc pas en conflit, elles se conditionnent mutuellement. Le lien de causalité établi entre les catégories montre clairement la dominance finale des indicateurs financiers, et donc la perspective Shareholder value adoptée par les auteurs du BSC. Les quatre catégories d'indicateurs traduisent moins une volonté de multiplier les points de vue qu'un souci d'appréhender la performance à la fois à court et long

termes, en mesurant non seulement les résultats financiers d'aujourd'hui, mais également les déterminants des résultats financiers de demain.²⁹

➤ **Des indicateurs de résultat et de leviers d'action**

La méthodologie BSC favorise une modélisation de la performance en premier lieu par le lien de causalité établi entre les catégories d'indicateurs. Mais elle prévoit de poursuivre l'analyse des relations de cause à effet au sein de chacune des quatre catégories d'indicateurs, par une combinaison d'indicateurs de constat du résultat (lagging indicators) et d'indicateurs de déterminants du résultat (leading indicators). Contrairement au tableau de bord, qui apparaît souvent comme une liste d'indicateurs dont on a perdu les liens, le BSC aboutit à un modèle très complet dans lequel les différents indicateurs et les liens qui les unissent sont clairement explicités, comme l'illustre la figure suivante.³⁰

²⁹ GIRAUD, SAULPIC et BONNIER, (2008), Contrôle de gestion et pilotage de la performance, GUALINO, 3ème Edition.

³⁰ Op.cit.

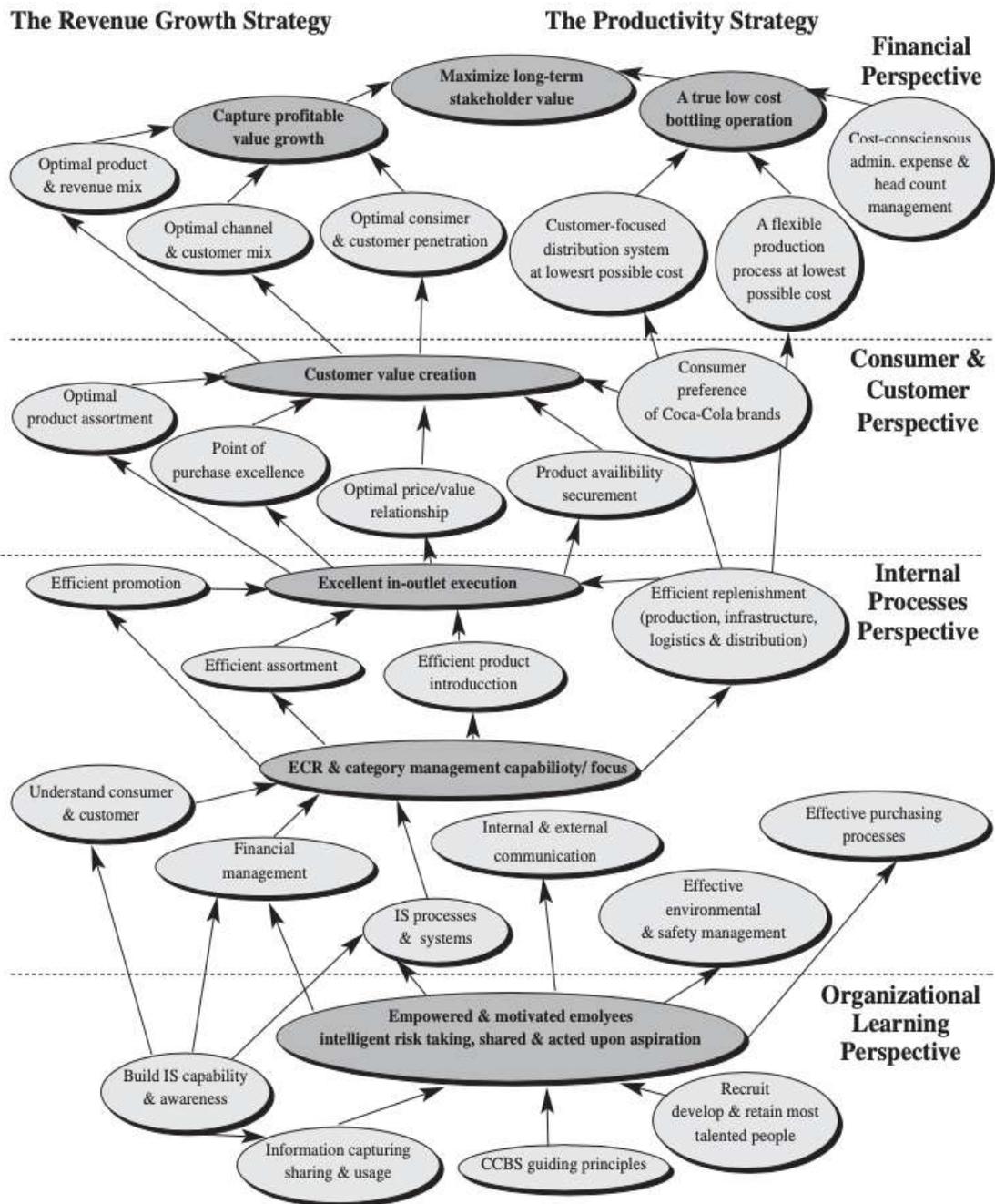


Figure 4: Exemple de modèle de performance, (Wetter, Roy et Olve , 1999)

Conclusion

En guise de conclusion, le pilotage de la performance consiste en une démarche de management qui relie la stratégie aux actions opérationnelles, tout en s'appuyant sur un ensemble de système d'information, principalement, la comptabilité de gestion, la gestion budgétaire et le tableau de bord prospectif. A travers ces différents outils, le contrôle de gestion permet aux responsables de diriger l'entreprise vers les objectifs préfixés.

En général, le tableau de bord prospectif a un objectif plus ambitieux ; celui d'aider au pilotage de l'entreprise et du service concerné. Il est formé d'une liste d'indicateurs établis par et pour le responsable dans le but de contrôler les variables dont il a la maîtrise. Il ne s'agit plus de rendre compte à une antenne de supervision (information ascendante), comme le cas du Reporting, mais d'éclairer la prise de décision et l'étendue du contrôle (orientation de l'éclairage vers l'aval).³¹

Cet outil représente un ensemble de mesures qui apporte aux managers un panorama rapide mais complet de leur affaire. Ce tableau de bord prospectif intègre des mesures d'ordre financier, qui témoignent des actions déjà entreprises, et d'autres d'ordre immatériel portant sur la satisfaction de la clientèle, les processus internes, les innovations et l'apprentissage. Ces mesures financières et immatérielles sont des indicateurs de la performance à venir.

On peut comparer même le tableau de bord prospectif aux voyants et compteurs d'un cockpit dans un avion : ils permettent au manager de visualiser un ensemble complexe d'informations d'un seul coup d'œil. Ceci permet de cristalliser l'attention des décideurs sur une liste d'indicateurs critiques, liste brève mais portant sur la performance présente et future.

Bibliographie

- ♦ AHSINA Khalifa, (2011), Système de contrôle de gestion et performance : Essai de modélisation, Revue du chercheur, N° 9.
- ♦ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine, (2007), Contrôle de Gestion DCG 11, DUNOD, 7^{ème} Edition.
- ♦ ALAZARD.C et SEPARI.S, (1997), Contrôle de gestion, Edition DUNOD.
- ♦ ALAZARD.C et SEPARI.S, (2001), Contrôle de gestion : Manuel et applications, Edition Dunod, Paris, 7^{ème} édition.
- ♦ Anthony R. N., (1965), Planning and Control Systems, A Framework for Analysis, Division of research, Boston, Harvard University.
- ♦ Arnaud Helluy et Xavier Durand, (2009), Les fondamentaux du contrôle de gestion : pour une entreprise performante et durable, Editions d'Organisation EYROLLES.

³¹ Hemmi Mohamed et Margich abdellatif,(2016), Contrôle de gestion, p.406.

- ♦ BAROUCH Gilles, (2010), Elaborer des objectifs et un tableau de bord de suivi, Editions AFNOR.
- ♦ BARRAUX J., (1997), Entreprise et performance globale : Outils, évaluation, pilotage, Editions ECONOMICA, Paris.
- ♦ BENNIA MESBAH Yakout,(2015), Les changements des systèmes de contrôle de gestion : cas d'un échantillon des entreprises algériennes , Université abou bekr belkaid-tlemecen, faculté des sciences économiques commerciales et de getsion, thèse de doctorat.
- ♦ Berland, Nicolas.(2009), Mesurer et piloter la performance , p188.
- ♦ BERLAND.N et François-Xavier Simon,(2010), Le contrôle de gestion en mouvement État de l'art et meilleures pratiques , Editions d'Organisation, Eyrolles.
- ♦ BERLAND.N,(2009), Mesurer et piloter la performance », e-book, p.18.
- ♦ BOUAMAMA Mohamed,(2015), Nouveaux défis du système de mesure de la performance:cas des tableaux de bord , Thèse à BORDEAUX.
- ♦ BOUAMAMA.M ,(2015), Nouveaux défis du système de mesure de la performance: cas des tableaux de bord ,
- ♦ Bouin, Xavier, et François-Xavier Simon.(2015), Les nouveaux visages du contrôle de gestion: outils et comportements.
- ♦ Bouquin, H. (2008). Quelles perspectives pour la recherche en contrôle de gestion?. Revue Finance Contrôle Stratégie, 11(Special), 177-191.
- ♦ BOUQUIN.H, (2004), le contrôle de gestion , Presse universitaire de France- PUF, 6ème édition, Paris.
- ♦ BOURGUIGNON.A, (1995)« Peut-on définir la performance ? », Revue française de comptabilité, n°269, p :62.
- ♦ BOURGUIGNON.A, (2000), Performance et contrôle de gestion , Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Edition ECONOMICA.
- ♦ CAPRON.M et QUAIREL.F, (2015), Mythes et réalités de l'entreprise responsable, La Découverte.
- ♦ Constanța Iacob et Delia Taus, « Internationallly Evolution of Managerial Accounting », MPRA Paper No. 60262, posted 30. November 2014.
- ♦ CRUTZEN Nathalie, « Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise », Revue Humanisme et Entreprise, N°297 , 2010.
- ♦ DEMEESTERE.R & AL,(2002), Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, Editions DUNOD, Paris.
- ♦ DOCHE Frédéric,(2013), Les évolutions plurielles du contrôle de gestion , Dossier sur les évolutions du contrôle de gestion, Finance et gestion, N°314.
- ♦ Ecosip,Cohendet P., Jacot J.H. et Louriot Ph, (1995), Cohérence, pertinence et évaluaiton, Economica.
- ♦ FADILI Hachem, « Pilotage de la performance globale de l'entreprise : cas des entreprises marocaines de la region Tanger-Tetouan », Thèse pour l'obtention du Doctorat en Sciences économiques, Université Mohamed V, Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Rabat Agdal, 2012.
- ♦ Germain, C., & Trebucq, S. (2004). La performance globale de l'entreprise et son pilotage: quelques réflexions. Semaine sociale Lamy, 1186, 35-41.
- ♦ GERVAIS.M, (2009), Le contrôle de gestion », Economica, Paris, 5ème édition.
- ♦ Gervais.M, (1990), Contrôle de gestion et planification stratégique , Editions Economica.
- ♦ GIRAUD,SAULPIC et BONNIER ,(2008), Contrôle de gestion et pilotage de la performance, GUALINO, 3ème Edition.
- ♦ GUEDJ N. & Al, (2004), Le CG pour améliorer la performance de l'entreprise , 3ème Edition, EDITIONS d' Organisation.
- ♦ HABETY.B,(1978), Comptabilité analytique de gestion : méthodes et pratiques , p.194.

- ♦ Hamed Armesh, Habibollah Salarzahi, et Baqer Kord.(2010), Management Control System . INTERDISCIPLINARY JOURNAL OF CONTEMPORARY RESEARCH IN BUSINESS 2, n° 6 .
- ♦ Hemmi Mohamed et Margich abdellatif,(2016), Contrôle de gestion .
- ♦ JBILOU Abdeslam, (2002), Les indicateurs de la performance industrielle : définition, construction et mise en place , Thèse de doctorat.
- ♦ JELLOULI Tarik,(2012),Contrôle de gestion et pilotage dans le secteur public : cas des établissements publics marocains ,Thèse pour l'obtention du Doctorat en Sciences de gestion , Univeristé Mohamed V-AGDAL, Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Rabat.
- ♦ KAPLAN.R.S et NORTON.D.P, (1992), The balanced scorecard- Measures That Drive Performance, Harvard Business Reviews, p.71.
- ♦ KAPLAN.R.S et NORTON.D.P, (1998), Le tableau de bord prospectif , Éditions d'organisation.
- ♦ LANGLOIS.G, (2009), Contrôle de gestion et gestion budgétaire , Nouveaux Horizons, 4ème édition,p.195.
- ♦ LAUZEL.P et TELLER.R, (1997), Contrôle de gestion et budgets , Editions SIREY, p.207.
- ♦ LEBAS.M, (1988), Comptabilité analytique de gestion , Edition Nathan.
- ♦ LONING.H, et al. , (2003), Le contrôle de gestion :Organisation et mise en œuvre, DUNOD, 2ème édition, Paris.
- ♦ Lorino, Philippe.(2010),Méthodes et pratiques de la performance: le pilotage par les processus et les compétences. Paris: Ed. d'Organisation.
- ♦ Marion, A., Asquin, A., & Everaere, C. (2012). Diagnostic de la performance de l'entreprise: Concepts et méthodes. Dunod.
- ♦ Nelson Maina Waweru,(2010), The Origin and Evolution of Management Accounting: A Review of the Theoretical Framework , Problems and Perspectives in Management 8, n° 3.
- ♦ PENDARIES, Michel.(2017), le contrôle de gestion d'hier à demain, ResearchGate.
- ♦ René Demeestère, Lorino Philippe, et Mottis Nicolas.(2006), Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, Dunod. 3ème édition.
- ♦ Reynaud E. (2003), « Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique », Journée AIMS, Atelier développement durable, ESSCA Angers, pp. 1-15.
- ♦ Sakurai, M. (1989). Target costing and how to use it. Journal of cost management, 3(2), 39-50.
- ♦ SALGADO.M, (2013), La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations .
- ♦ VOYER Pierre , (2006), Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance , Presse de l'université de Québec , 2006.
- ♦ ZACCALE, (2002), Le développement durable : Dynamique et constitution d'un projet, Collection Eco Polis, Bruxelles, Presses.