

La performance globale : Mesure et Pilotage : Une revue de littérature

Overall performance: Measurement and Steering: A literature review

Mounia Cherkaoui Benslimane

Enseignant chercheur

La Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales-Kenitra

Université Ibn Tofaïl- Maroc

Laboratoire de recherche : « Economie, Management et Développement des organisations »

M'hammed EL ANSARI

Doctorant

La Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales-Kenitra

Université Ibn Tofaïl- Maroc

Laboratoire de recherche : « Economie, Management et Développement des organisations »

mhammed.elansari@uit.ac.ma

Date de soumission : 05 /06/2020

Date d'acceptation : 15/07/2020

Pour citer cet article :

CHERKAOUI BENSLIMANE M. (2020) & EL ANSARI M. « La performance globale : Mesure et Pilotage », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit. «Volume 4 : numéro 2 ». pp : 940 - 961

Résumé :

Le contexte général de cet article est que le monde vit depuis d'une dizaine d'années au rythme de profonds mutations économiques, sociales et environnementales, de plus la RSE s'est imposée progressivement comme un thème essentiel de la globalisation des marchés. Dans ce contexte le concept de la performance évolue d'une performance strictement financière à une performance plus globale intégrant les dimensions sociale et environnementale. Cette évolution a conduit les chercheurs à détecter les failles et les incapacités des outils traditionnels du contrôle de gestion et à fournir des outils de mesure et de pilotage de la performance globale. En ce sens, (Kaplan R. et Norton D.,1998) ont pu présenter un modèle de tableau de bord prospectif intégrant trois axes plus que l'axe financier. L'objectif de cet article est de clarifier l'importance du tableau de bord prospectif dans la mesure et le pilotage de la performance globale de l'entreprise. À cette fin, une revue critique a été effectuée par l'analyse des publications scientifiques consacrées dans ce domaine de recherche.

Mots-clés : Performance globale ; RSE ; mesure ; pilotage ; Balanced Scorecard.

Abstrat :

The general context of this article is that the world has been living for ten years at the rate of profound economic, social and environmental changes, moreover, CSR has gradually emerged as an essential theme of market globalization. In this context, the concept of performance has evolved from a strictly financial performance to a more global performance integrating social and environmental dimensions. This development has led researchers to detect the flaws and incapacities of traditional management control tools and to provide tools for measuring and monitoring overall performance. In this sense, Kaplan and Notron were able to present a forward-looking dashboard model integrating three axes more than the financial axis. The objective of this article is to clarify the importance of the balanced scorecard in measuring and monitoring the company's overall performance. To this end, a critical review was carried out through the analysis of scientific publications in this area of research.

Keywords: Global performance; CSR; measurement; management; Balanced Scorecard.

Introduction :

À l'heure où nous rédigeons cette introduction, le monde est entrain de connaître une évolution progressive de la conscience des consommateurs et des entreprises aux enjeux environnementaux et sociaux, le rôle de l'entreprise dans la société s'est progressivement élargi, c'est-à-dire que le rôle et la mission ne se limitent plus à l'atteinte des objectifs financiers à court terme ou à moyen terme pour satisfaire ses actionnaires mais il doit inclure également d'autres dimensions non financières qui visent à promouvoir la durabilité et la pérennité de l'entreprise.

Pareillement à cette évolution du rôle de l'entreprise, le concept de la performance s'est aussi modifié et évolué; la vision traditionnelle de la performance qui se limite à une vision financière à court terme de l'entreprise est progressivement remplacée par une vision plus large, plus globale et tridimensionnelle de la performance c'est-à-dire vise à l'atteinte non plus uniquement des objectifs économiques de l'entreprise mais des objectifs de performance plus globale des trois dimensions économique, sociale et environnementale, donc la performance s'élargie pour prendre en compte « la responsabilité sociale » ou la responsabilité sociétale de l'entreprise vis-à-vis des parties prenantes .

En effet l'engagement des entreprises dans une démarche RSE est devenu une priorité. Une démarche RSE qui consiste aux entreprises à appliquer des principes de développement durable. Elle les invite à prendre en considération au-delà des aspects économiques et financiers, les dimensions sociales et environnementales de leurs activités. La RSE reflète l'obligation des entreprises envers toutes les parties prenantes et les mène à redéfinir le contenu et les contours de sa performance. Cette dernière est non seulement économique et financière mais aussi sociale et écologique. En (Reynaud, 2003) propose le concept de performance globale, formé par la réunion de la performance financière sociale et sociétale (CHERKAOUI .A, 2017).

L'objectif de cet article est de présenter la pertinence et les raisons de mesure de la performance de l'entreprise afin de piloter cette performance dans ses trois dimensions économique, sociale et environnementale. De même, on traitera du rôle crucial que joue le Balanced Scorecard dans le pilotage de la performance globale de l'entreprise qui est sans aucun doute, considéré comme l'une des innovations majeures connues par le contrôle de gestion durant ces derniers décennies.

A ce stade notre article a pour objectif de répondre à la problématique suivante :

Dans quelle mesure le contrôle de gestion contribue-il à la mesure et au pilotage de la performance globale ?

On peut décomposer cette problématique selon les questions suivantes :

- Dans quel contexte le concept de la performance évolue-il ?
- Quelle est la pertinence et les raisons logiques de mesure de la performance ?
- Quels sont les indicateurs de mesure de la performance ?
- Quel modèle de contrôle de gestion pour le pilotage de la performance globale de l'entreprise ?

Le présent travail s'étalera sur trois axes, le premier axe présente une synthèse de l'évolution du concept de la performance globale et le développement de ce concept d'une dimension financière à un concept global comprenant les trois dimensions de la performance (RSE).

Nous aborderons dans le deuxième axe un passage « de la mesure de performance au pilotage de la performance » dans laquelle nous présenterons les indicateurs de mesure de la performance et la relation contrôle de gestion et pilotage de performance.

Pour le troisième axe nous présenterons Balanced Scorecard comme un modèle de pilotage de la performance globale de l'entreprise.

1. Evolution du concept de la performance : de la performance financière à la performance globale

1.1. La notion de performance

Le concept de performance a fait l'objet de plusieurs recherches dans le domaine des sciences de gestion. La finalité de ces recherches est d'améliorer la performance des entreprises et des organisations, toutes ces recherches n'ont pas abouti à une définition universelle et unanime du concept.

1.1.1. La performance : un concept aux divers sens

Parler du concept de performance nous amène tout d'abord aux sources historiques du mot. Selon (Pesqueux, 2004) le mot performance provient de l'ancien français *parformer* qui signifiait « accomplir, exécuter », au XIII^{ème} siècle. Le verbe anglais *to perform* apparaît au XV^{ème} siècle avec une signification plus large. C'est à la fois l'accomplissement d'un processus, d'une tâche, mais aussi les résultats obtenus ainsi que le succès dont on peut se prévaloir.

Par ailleurs, selon (Bourguignon, 1997) le terme « performance », avant d'être adopté par les entreprises, était essentiellement utilisé dans deux champs spécifiques : le sport pour préciser les résultats d'une compétition ou d'une course, et la mécanique pour préciser les potentialités et les capacités techniques d'une machine.

Donc le mot de performance n'est pas nouveau dans la vie humaine, c'est un mot qui trouve son originalité dans le passé. Cependant, l'apparition initiale de ce terme n'était pas pour le domaine de la gestion, mais pour d'autres domaines tels que le sport, la mécanique et la physique.

L'utilisation de ce concept dans plusieurs domaines produisait des sens différents à ce concept, d'où la difficulté d'entourer ce terme ou de le spécifier dans un seul domaine.

Dans le même sens, (Pesqueux, 2004) insiste sur toute la difficulté de cerner ce terme, due à son ambiguïté. Il présente ainsi certaines utilisations du terme dans des domaines différents :

- Dans le domaine de la physique, la performance est considérée comme un effet " utile " au regard de l'objet qui est le sien, d'où la référence possible à la définition donnée par Larousse : " Ensemble des qualités qui caractérisent les prestations (accélération, vitesse maximale, autonomie etc....) dont un véhicule automobile, un aéronef sont capables ".
- Dans le domaine du sport : la référence la plus courante est aujourd'hui relative au sport considéré comme un jeu conventionnel, les conventions venant fixer les références à la fois de la mesure et du jugement de la performance, les deux aspects venant constituer le processus d'évaluation de la performance.

La performance comprend donc, plusieurs sens, domaines (théâtre, sport, mécanique, société, physique etc.). Ainsi, c'est un mot « valise » qui a reçu et reçoit toujours de nombreuses acceptions.

1.1.2. Le concept de performance dans le domaine de la science de gestion.

Dans le domaine des sciences de gestion, la performance est définie plus ou moins comme la réalisation des objectifs de l'organisation, ou même, les dépasse. Selon (Schier et Saulquin, 2007), la performance est une notion polarisée sur le résultat annoncée, mais elle véhicule en plus un jugement de valeur sur le résultat finalement obtenu (positif ou négatif) et la démarche qui a permis de l'atteindre.

D'après, (Schier et Saulquin, 2007) : « le concept de performance possède ainsi autant de significations qu'il existe d'individus ou de groupes qui l'utilisent. Pour un dirigeant, la performance pourra être la rentabilité ou la compétitivité de son entreprise ; pour un employé, elle pourra être le climat de travail ; et pour un client, la qualité des services rendus .La multiplicité des approches possibles en fait un concept surdéterminé, et curieusement, il demeure indéterminé en raison de la diversité des groupes qui composent l'organisation ».

Toutefois, actuellement le mot performance est devenu un terme courant intégrant moult aspects de nos sociétés, créant ainsi une dévotion de la performance (Bessire D, 1999).

Ainsi (Bourguignon A, 1995) explique aussi dans ce sens que l'emploi du terme performance dans les domaines de la gestion indique divers sens qu'il a essayé de rassembler en trois classes qui se basent sur le sens initial du terme.

- *Performance “ résultat ”* qui doit être rapprochée d'un référentiel (l'objectif). La performance représente “ le niveau de réalisation des objectifs”.
- *Performance “ action ”* qui permet de distinguer la compétence (capacité d'agir, de réaliser une production) de la performance (production réelle). Il y aurait performance dès qu'il serait possible de constater le passage d'une potentialité à une réalisation. Cette acception de la performance relèverait ainsi du processus et non du seul résultat.
- *Performance “ succès ”*, le succès n'étant pas immédiatement l'attribut de la performance car il faut tenir compte du caractère plus ou moins ambitieux de l'objectif fixé et des conditions sociales d'appréciation d'un succès et donc introduire les catégories d'un jugement d'évaluation au regard d'un référentiel. “ Une performance n'est pas bonne ou mauvaise en soi. Un même résultat peut être considéré comme une bonne performance si l'objectif est ambitieux ou une mauvaise performance si l'objectif est modeste.

Nous pouvons conclure que, dans le domaine des sciences de gestion la notion de performance porte à la fois l'idée d'un processus, d'une action et celle d'un résultat. De manière simple la performance est le résultat d'une action. Autrement dit, c'est une évaluation postérieure des résultats obtenus.

1.2. De la performance financière à la RSE

La vision de la performance qui s'appuie seulement sur une seule dimension ne suffit pas pour les dirigeants qui envisagent la durabilité et la pérennité de leurs entreprises mais il existe

d'autres dimensions pour réaliser cet objectif. Les autres dimensions les plus connues aujourd'hui sont la dimension sociale et la dimension environnementale. Ces deux dimensions reflètent une performance non financière s'appuyant sur l'image de marque, la satisfaction des clientèles, la sauvegarde et la valorisation des compétences humaines etc.

1.2.1. La performance financière

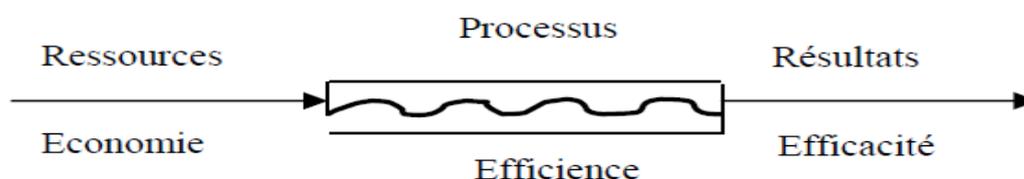
La performance de l'entreprise est une notion essentielle en sciences de gestion, depuis son apparition initiale, elle était un concept unidimensionnel réduit à sa dimension financière mesurée par le seul profit. Cette performance consistait à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec un chiffre d'affaire et une part de marché qui préservaient la pérennité et la durabilité de l'entreprise, ainsi nous pouvons expliquer ce raisonnement par le poids du propriétaire dans le processus de décision, c'est pourquoi la performance vise principalement la création de la valeur pour l'actionnaire.

La perspective de réduire la performance à une seule dimension apparaissait dans deux définitions ; en français et en anglais.

La performance dans sa définition française est le résultat d'une action, voir le succès ou l'exploit. Contrairement à son sens français, la performance en anglais « contient à la fois l'action, son résultat et éventuellement son exceptionnel succès » (Bourguignon A, 1995). Par conséquent, la finalité de ses deux définitions de performance est de réaliser des succès dans leurs sens financier.

Ainsi (Bouquin H, 2004) représente la problématique générale de la performance de la manière suivante :

Figure N°1 : Schéma de la performance



Source : Bouquin, 2004

D'après la figure N°1, l'auteur explique que l'économie consiste à acquérir les ressources de l'entreprise au moindre coût ; l'efficienc est le fait de maximiser la quantité obtenue des

produits ou des services à partir d'une quantité donnée des ressources : la rentabilité (rapport d'un bénéfice à des capitaux investis) et la productivité (rapport d'un volume obtenu à un volume consommé) sont deux exemples d'efficience. Enfin, l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités recherchées.

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

1.2.2. La performance non financière

La performance financière ne suffit plus pour apprécier la performance d'une entreprise. C'est au cours du XX^{ème} siècle que la performance s'élargie pour prendre en compte la performance non financière ou de manière plus spécifique la responsabilité sociale de l'entreprise.

Donc, la performance non financière est dérivée de la performance, qui est un concept polysémique et sujet à controverse. Il n'existe pas d'unanimité autour d'une définition unique. La plus utilisée est celle de (Pesqueux ,2004) : la performance représente un résultat chiffré apprécié par rapport à un référentiel. Par ailleurs, la performance est un concept multidimensionnel.

La performance non financière s'appuie sur le niveau de qualité des produits, le degré de satisfaction des clients, la motivation des employés et le degré d'innovation dont l'entreprise fait preuve et qui affecte directement sa rentabilité. Celle-ci va au de-là des intérêts des actionnaires- objectif de la performance financière - pour intégrer ceux des autres parties qui interagissent avec l'entreprise, notamment la clientèle et le personnel (Guennoun & Chtrourou ,2016).

Ainsi, avec les divergentes des objectifs des participants de l'organisation, autrement dit entre les parties prenantes de l'entreprise et leurs conflits d'intérêt, de réaliser leurs objectifs, ainsi la performance possède autant de significations qu'il existe d'individus ou de groupes.

Dans le même sens, (Schier & Saulquin, 2007) indiquent que la performance pour un dirigeant pourra être la rentabilité ou la compétitivité de son entreprise ; pour un employé, elle pourra être le climat de travail ; et pour un client, la qualité des services rendus.

La perception de la performance change si on se place du point de vue des dirigeants, des salariés, des clients ...etc.

Cependant, il serait toutefois faux de dire que la performance financière a cédé la place à la performance non financière ; la conception de la performance n'est pas transformée mais élargie afin de tenir d'une plus grande variété des pratiques (Giraud F et al., 2005).

Ceci dit, chaque dimension joue un rôle essentiel dans l'amélioration de la performance des entreprises, autrement dit les dimensions de la performance peuvent être compensées afin d'aboutir à l'objectif de la durabilité et la pérennité de l'entreprise.

1.3. De la RSE à la Performance globale

Une littérature riche et variée a abordé le concept de RSE, que ce soit au niveau de sa définition de ses composantes ou de sa mise en œuvre, et nous a permis de constater que la paternité de ce concept est de coutume attribuée à Howard Boveen en faisant référence à son ouvrage de 1953 intitulé «Social Responsibilities of the Businessman». L'auteur y définit la responsabilité sociétale des dirigeants comme «une série d'obligations entraînant une série de politiques, de décisions et de lignes de conduite compatibles avec les objectifs et valeurs de la société (Germain &Trébucq, 2004). Parmi les premiers travaux tenant à conceptualiser les pratiques de RSE : le modèle de (Carroll, A. B. 1979). Selon lui, les entreprises ont des obligations vis-à-vis de la société qui consistent à gérer l'entreprise de façon à ce qu'elle soit profitable, qu'elle respecte la loi et l'éthique. Cet auteur prévoit que les principes de la RSE se déclinent en quatre niveaux, soit respectivement le principe économique, légal, éthique et enfin discrétionnaire ou philanthropique et par là-même quatre dimensions constitutives d'une performance globale.

Rejoignant en cela (Friedman M,1970) qui défend une définition très limitative de ce qu'il appelle la responsabilité sociale de l'entreprise : « Il y a une, et une seule responsabilité sociale de l'entreprise : celle d'augmenter ses profits, tant qu'elle respecte les règles du jeu, c'est-à-dire qu'elle s'engage dans une concurrence ouverte et libre, sans tricherie, ni fraude ».D'ailleurs cette conception résume la responsabilité de l'entreprise envers la société relative au paiement des impôts et à la création d'emplois. Ainsi, (Carroll, A. B. 1979) estime que la

première responsabilité de l'entreprise est économique à savoir proposer aux consommateurs des produits et services dont ils ont besoin et dégager un bénéfice lui permettant tout à la fois d'assurer sa pérennité, d'investir et d'honorer ses dettes envers ses salariés et ses fournisseurs. Nous sommes ici dans une approche classique de performance économique et financière. Les autres responsabilités décrites par (Carroll, A. B. 1979) renvoient davantage aux dimensions environnementale et sociétale, même si ces qualificatifs ne sont pas utilisés par l'auteur lui-même. La deuxième responsabilité de l'entreprise est légale. Cela exige de l'entreprise de réaliser ses objectifs économiques dans un cadre légal tout en respectant les règles de jeu. La suivante est la responsabilité éthique, qui renvoie à des aspects qui ne sont pas formalisés dans les lois, et qui sont indispensables à la cohabitation des acteurs sociaux. La responsabilité éthique traduit ainsi ce qui est vu comme bon, juste et honnête sans qu'il y ait de contrainte légale. Cette responsabilité est celle attendue par la société. Enfin, la responsabilité discrétionnaire et c'est une responsabilité laissée au libre choix des entreprises sans obligations légales ou éthiques. Ce principe relève du volontariat où la décision de s'engager ou non dans les activités sociétales revient à l'entreprise (ex. Contributions philanthropiques, donations aux œuvres de charité etc.).

En 1991, (Carroll, A. B. 1991) a repris son modèle dont l'objectif est d'établir une nouvelle conceptualisation de la responsabilité sociale des entreprises sous la forme d'une pyramide dont la base est constituée de la responsabilité économique, suivie des responsabilités légales et éthiques, et au sommet figurant la responsabilité philanthropique. La symbolique de la pyramide laisse planer une certaine ambiguïté sur l'importance relative des différentes dimensions : le sommet de la pyramide constitue-t-il l'idéal vers lequel il faudrait tendre ou bien la responsabilité philanthropique n'est-elle finalement qu'une dimension subsidiaire qui ne peut être mise en place qu'une fois seulement les autres déployées à l'instar de la pyramide de Maslow? Par ailleurs, la prise en considération des enjeux sociaux et environnementaux ne devienne une préoccupation pour les managers qu'une fois la question des responsabilités économiques, à savoir la création de profits, résolue.

2. Mesure et pilotage de la performance

Mesurer, gérer, administrer, organiser, piloter, manager, guider etc., une organisation, sont autant de termes que de définitions données à une seule mission : celle de mener à bien les objectifs et les stratégies d'une entreprise. Mais le souci de tous ces termes se focalise sur l'amélioration de la performance de l'organisation.

2.1. La mesure de la performance

Dès que la performance est devenue un véritable enjeu essentiel pour le contrôle de gestion, les acteurs de cette fonction ont dû inventer des outils pour mesurer la performance de l'entreprise. Plus simplement, il fallait mesurer cette performance à travers la sélection et la collection des données relatives aux problèmes et aux objectifs de performance.

2.1.1. Synthèse des raisons de la mesure de la performance

❖ Pourquoi mesurer la performance

Durant quelques décennies, la plupart des entreprises n'avaient pas besoin de mesurer sa performance, car leurs managements et leurs opérations pouvaient se dérouler en eau calme dans l'ensemble, et presque tout le monde travaillait sur le pilotage automatique ou classique.

Tant et aussi longtemps que les états financiers et le niveau de vente ou de service demeuraient acceptables, il n'y avait pas lieu de s'en faire. De façon générale, les marges de manœuvre et de profit s'avéraient suffisantes pour ne pas s'inquiéter, outre mesure de leur condition. De leur côté, les budgets n'étaient que très rarement remis en cause. Dans ce contexte, on ne jugeait pas nécessaire de prendre en considération des facteurs tels que le gaspillage et les pertes de temps, pas plus que la qualité du produit ou du service. Une fois les bases posées, on fonctionnait selon le rythme de croisière amorcé (Tétreault S, 2015).

Mais le phénomène de la mondialisation et les changements majeurs du monde industriel ont modifié la vision.

Au fil des années, les dirigeants ont commencé à faire davantage attention à des facteurs jusque-là considérés comme mineurs : l'absentéisme, la fréquence des incidents, le coût des assurances collectives, l'impact économique des erreurs, des dommages et des oublis sur le plan des opérations, etc.

❖ La pertinence de mesurer la performance

Actuellement, la mesure de la performance devient l'un des seuls terrains possibles d'évaluation, de comparaison et de choix qui permettent à la fois de réduire les décisions arbitraires et finalement d'informer sur la pertinence des organisations et de leurs programmes

Plusieurs organisations ont, par exemple, décidé de relever le défi de l'imputabilité par la mesure des résultats. «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 (Voyer & Pierre, 1999).

Ceci dit, l'objectif de la mesure de la performance est de motiver le comportement qui mène à l'amélioration continue de la satisfaction du client, de la flexibilité et de la productivité de l'organisation, ainsi tous ce qui est mesuré sera amélioré, ce qui attire l'attention, principalement lorsque des récompenses sont attachées à ces mesures.

❖ **La performance a besoin d'être mesurée pour exister**

L'existence de la performance implique l'existence des règles d'évaluation qui permettent de contrôler à distance les comportements des parties prenantes. Autrement dit, le contrôle a besoin des résultats d'une explication des modalités d'évaluation puis, à posteriori de l'évaluation ou de la mesure de la performance.

Pour ce faire, le contrôle de gestion s'appuie sur un ensemble de techniques, critères, méthodes et indicateurs qui permettent de contribuer au contrôle à distance des comportements.

La mesure de la performance consiste à sélectionner et collecter systématiquement les données relatives aux problèmes et aux objectifs de performance. Elle constitue une forme d'interprétation et de traduction de la réalité de la performance en données statistiques chiffrées (Bennouna A, 2016).

2.1.2. Les indicateurs financiers pour mesurer la performance

❖ **Définition des indicateurs de performance**

D'une manière simple, nous pouvons dire que les indicateurs de performance peuvent être considérés comme toute donnée chiffrée, financière ou non, quantitative ou qualitative, qui permettent de mesurer et de suivre des résultats et/ou des objectifs préétablis.

(Voyer.P, 1999) considère un indicateur de performance comme tout élément d'information significative, un indice ou une statistique représentative dans le but de mesurer un état ou un phénomène lié au fonctionnement de l'organisation.

Ainsi, les indicateurs de performance sont des outils de contrôle et de pilotage, leur rôle est d'influencer le comportement des parties prenantes pour maintenir, améliorer, corriger ou anticiper la performance.

❖ **Les indicateurs financiers et comptables**

La mesure la plus facilement disponible est sans doute le résultat comptable de l'entreprise, tel qu'il apparaît dans les états financiers légaux.

Ainsi, la structuration du compte de résultat en soldes intermédiaires de gestion offre des possibilités d'analyse supplémentaires. Elle permet par exemple de neutraliser les éléments financiers et exceptionnels pour apprécier le résultat d'exploitation de l'entreprise, plus cohérent avec l'activité récurrente et le métier propre de l'entreprise que le résultat net.

Elle permet également de dégager des indicateurs d'activité (par exemple le chiffre d'affaires, la marge commerciale et la production de l'exercice) et des indicateurs de marge (par exemple les résultats d'exploitation, financier et exceptionnel, l'excédent brut d'exploitation, le résultat courant avant impôt).

Cependant, ces indicateurs sont des chiffres comptables qui sont exprimés en valeur absolue, ainsi, le fait de comparer le résultat d'exploitation de deux entreprises n'a pas de sens en soi, car les chiffres ne sont pas nécessairement comparables. C'est pour cette raison que des entreprises utilisent des indicateurs sous forme de ratio comme par exemple le taux de rentabilité qui se définit comme le rapport entre le résultat d'exploitation et le chiffre d'affaire dans le but de mesurer la rentabilité de l'entreprise ou encore le ratio frais financier/chiffre d'affaires, le ratio frais de personnel/chiffre d'affaires, etc (Giraud .F,2005).

2.1.3. Vers un renouveau des indicateurs financiers : Du ROI à l'EVA

❖ Le ROI¹ indicateur de mesure de la rentabilité du capital investi

Le ROI (Return On Investment) est un concept de performance dans toute forme d'investissement. Pour les actionnaires, l'objectif ultime de l'entreprise s'exprime en ROI. Le retour sur investissement est un indicateur qui montre dans quelle mesure une entreprise spécifique dégage un gain de l'utilisation du capital. Il montre dans quelle mesure le montant investi dans une action particulière revient en résultat (Zamfir .M, 2016). Ainsi, il permet d'évaluer l'efficacité d'un montant investi ou, en d'autres termes, le retour sur investissement permet de mesurer le résultat par rapport aux moyens utilisés pour l'obtenir.

❖ La méthode EVA comme réponse aux limites des ratios financiers

A l'instar des autres indicateurs de performances, l'Eva (« Economic Value Added », que l'on pourrait traduire en français valeur ajoutée économique (VAE) vise à apprécier la valeur créée pour les actionnaires tout en traduisant l'impact des actions des dirigeants.

¹ ROI : Retour on investment

L'Eva est un concept nouveau qui avait été introduit par Joël STER et Benett STEWART au début des années 90 pour mesurer le résultat économique (par opposition au résultat comptable) dégagé par l'entreprise sur ses activités d'exploitation. C'est une méthode qui permet de savoir si l'entreprise a créé de la valeur dans une période donnée ou non, et d'identifier les postes créateurs de richesse². Une Eva positive correspond à un enrichissement des actionnaires, tandis qu'une Eva négative montre que l'entreprise a détruit la richesse pendant la période considérée.

L'apparition de cette méthode de mesure reflète un retour renforcé des actionnaires et donc la prise en compte du coût capital. Bien que cette méthode soit préférable pour les analystes, elle n'est pas intrinsèquement meilleure que d'autres, mais ses avantages compensent ses inconvénients. Donc la mesure parfaite n'existe pas.

2.1.4. Les indicateurs non financiers comme innovation pour mesurer la performance

❖ Des indicateurs portant sur les leviers d'action

Pour satisfaire une partie des objectifs fixés par l'entreprise, l'idée est de déplacer la mesure de performance des mesures de résultat vers des mesures portant sur les *leviers* de la performance. Par exemple, le levier principal de la performance peut être la qualité des produits, le développement de services, etc.

En effet, construire la mesure de performance sur la base des leviers d'action (par exemple avec un indicateur de qualité) permet d'appréhender les conséquences des décisions plus en amont de la formation du résultat, donc plus tôt (Giraud F, 2005). Ainsi, grâce à la diversité des indicateurs, la mesure de performance sur la base des leviers d'action va permettre d'enrichir le diagnostic en cas de problème.

❖ Des indicateurs non exclusivement financiers

Les approches non financières se caractérisent par une multiplication du nombre d'indicateurs. En effet, les leviers d'action sont multiples et complémentaires, certains d'entre eux en appellent d'autres : par exemple, il est peu réaliste de vouloir développer de nouveaux produits sans mener de façon conjointe des actions adéquates de recherche et développement, de marketing ou de financement. Ensuite, l'intensité de la concurrence oblige souvent les

² BENDRIOUCH. Note de synthèse sur la méthode de valeur économique ajoutée(EVA).

entreprises à jouer sur plusieurs tableaux, à multiplier les axes de progrès, à définir leur performance sur plusieurs dimensions.

Si une entreprise qui a opté pour une stratégie de volume doit privilégier la baisse de ses coûts, pour autant elle ne peut pas « lâcher trop de lest » sur la qualité de ses produits si elle veut conserver ses clients. De même, une entreprise qui a choisi une stratégie de différenciation devra néanmoins se préoccuper de ses coûts pour réaliser sa marge, même si cette variable d'action n'est pas la plus importante (Giraud F, 2005).

Ainsi, il ne s'agit pas d'opter pour une stratégie qui choisit entre réduction des coûts et maximisation de la valeur créée pour le client, mais le plus souvent de gérer les deux dimensions à la fois.

❖ **Des indicateurs cohérents avec la stratégie**

Les nouvelles approches de la mesure de performance sont unanimes sur la nécessité de choisir des indicateurs plus en phase avec la stratégie de l'entreprise.

En effet, une stratégie d'entreprise consiste à choisir un schéma particulier de poursuite de la performance au sein d'un ensemble de schémas possibles. La stratégie amorce donc le processus de modélisation de la performance, en dégagant les performances intermédiaires qui conditionnent la performance finale (dynamisme commercial, minimisation des coûts et délais de mise à disposition, adaptabilité aux besoins des clients et qualité).

Par conséquent, cette orientation stratégique va fortement orienter la suite de la modélisation, c'est-à-dire la déclinaison jusqu'aux leviers d'action concrets (standardisation ou modularité du produit, actions commerciales auprès des clients, etc).

2.2. De la mesure au pilotage de la performance

Le pilotage de la performance s'appuie sur l'idée de maîtrise gagnée pendant à être précisé. Ainsi le contrôle de gestion s'apprécie fondamentalement par rapport aux effets des actions ou des événements, c'est-à-dire aux résultats obtenus.

2.2.1. Les origines du concept de pilotage

Depuis plusieurs années, les sciences de gestion et particulièrement le contrôle de gestion, s'est intéressé au pilotage de l'entreprise. Ce terme est utilisé par les managers à l'occasion de

diverses circonstances : pilotage stratégique, pilotage opérationnel, pilotage organisationnel, etc.

La littérature de langue française utilise les termes de management et de pilotage, le premier fait référence à l'art de diriger et de prendre des décisions. Le second met l'accent sur l'art d'agir et d'être dans l'action. Le pilotage intègre la capacité de représentation des individus.

2.2.2. Concept du pilotage de la performance

D'après DEMESSTRE le pilotage est une démarche de management qui relie la stratégie et l'action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de système d'information 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'action en vue d'atteindre les objectifs fixés par l'entreprise. Le pilotage exige d'avoir les capacités d'anticipation, d'innovation, de création et de communication.

1.1. Le contrôle de gestion au service du pilotage de la performance

Face à la montée de la complexité et de la turbulence de l'environnement des entreprises, un contrôle essentiellement axé sur la mesure des performances. Mais, de nouveaux besoins de mesure et de pilotage 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. Donc le contrôle de gestion consiste à piloter l'atteinte de tous ces objectifs. D'ailleurs, d'après (Giraud F et al, 2005), la fonction première du contrôle de gestion n'est pas d'exercer une surveillance coercitive sur les membres de l'entreprise, mais de piloter l'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation.

De ce fait, la vision principale du contrôle de gestion est d'assurer la déclinaison de la stratégie dans le processus de prise de décision des managers. Dans cette approche, le contrôle de gestion doit assurer la cohérence stratégie-action, mesurer la performance et rétribuer les managers.

2. Le Balanced ScoreCard comme modèle de pilotage de la performance globale de l'entreprise

2.1. Le tableau de bord prospectif (BSC) : Définition, ses principes et ses indicateurs

2.1.1. Définition et principes du BSC

La Balanced ScoreCard a été présentée aux Etats-Unis par Kaplan et Norton dans de nombreux articles (écrits essentiellement dans la Harvard Business Review) et dans plusieurs ouvrages. Ces auteurs ont présenté le BSC comme un modèle de tableau de bord multidimensionnel. C'est un modèle qui répond aux critiques faites aux tableaux de bord traditionnels qui sont considérés comme des outils d'évaluation des performances essentiellement financières et privilégient de ce fait le court terme (El yanboiy N et al, 2019).

La première version du BSC date de 1992. À cette date, ce modèle n'est qu'une combinaison des perspectives financière, clients, processus internes, innovation et apprentissage organisationnel, pour qu'il puisse aider les managers à comprendre, au moins implicitement, les nombreuses interrelations. Il n'y a pas de liens de causalité explicite entre les différents axes constituant le BSC.

C'est seulement en 1996, avec la sortie d'un second article (Kaplan et Norton, 1996a) et d'un livre (Kaplan et Norton, 1996b), que la communauté scientifique et le monde de l'entreprise se saisissent de l'outil. L'élément déclencheur est probablement le fait que l'outil se présente alors clairement comme un système de pilotage avec au cœur de son fonctionnement les chaînes de causalités entre les indicateurs des différents axes (Meyssonier F, Rasolofo-Distler F, 2011).

2.1.2. Les indicateurs de BSC

La Balanced ScoreCard est un outil de contrôle de gestion (outil de pilotage stratégique et de mesure de la performance) qui se présente comme la combinaison d'objectifs et d'indicateurs financiers et non financiers classés selon 4 axes d'analyse recouvrant les dimensions suivantes:

- **indicateurs financiers** afin d'apprécier la performance économique correspondant à des objectifs économiques à court terme, qui peuvent varier en fonction des secteurs d'activité ou de la stratégie ; par exemple, le chiffre d'affaires, le taux de croissance, EVA (valeur ajoutée économique), ROI (retour sur investissement) etc.

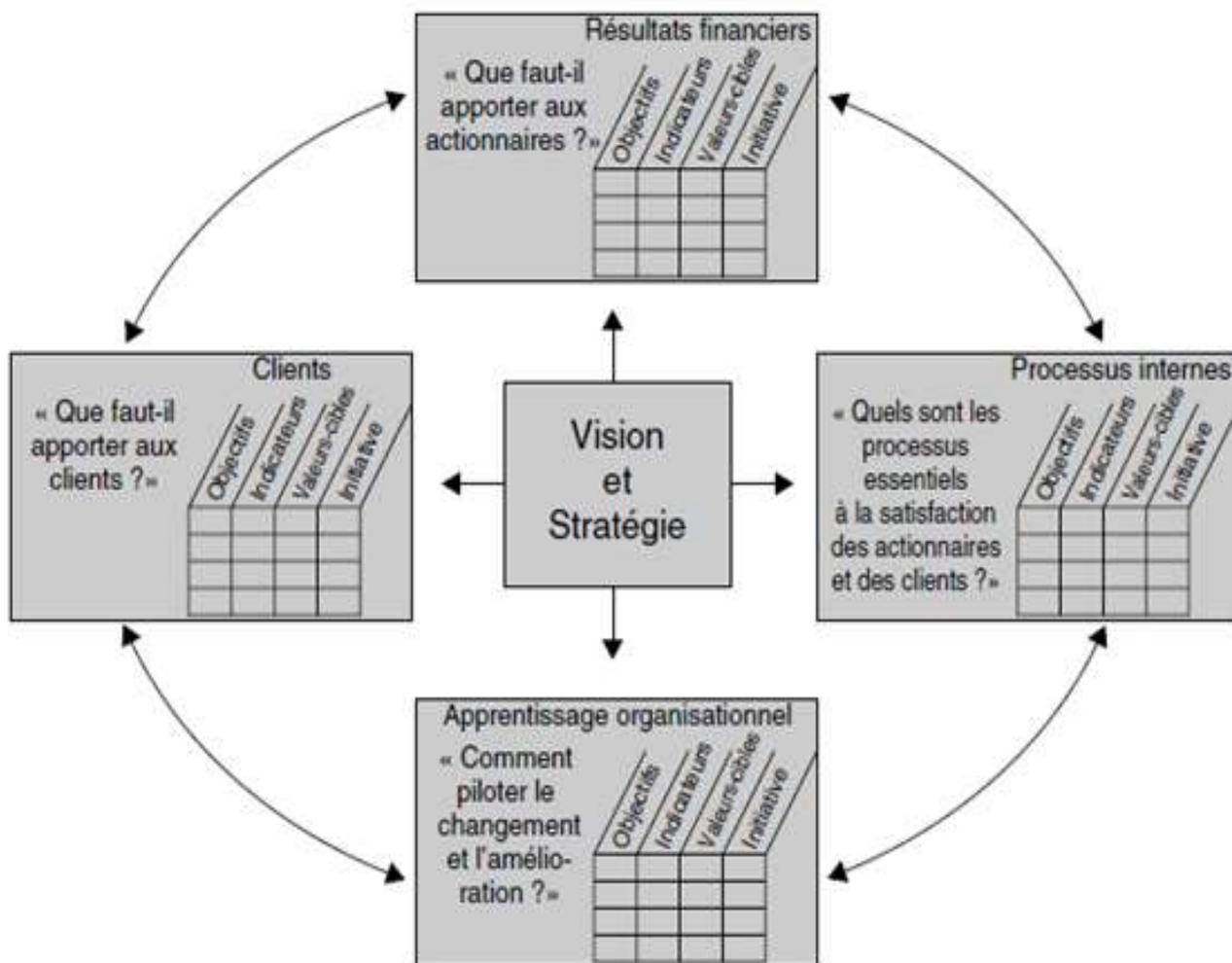
- **des indicateurs de satisfaction** des clients dans lesquels la performance économique est en fonction des réponses fournies aux attentes des consommateurs; au-delà des mesures traditionnelles de chiffre d'affaires, de marché, de rentabilité- clients, de satisfaction et fidélité clients, les concepteurs du *balanced scorecard* insistent sur les indicateurs « d'action » et les attributs fournis par l'entreprise pour maintenir la satisfaction des clients à un niveau élevé : attributs du produit/service, relation-client, image et réputation de l'entreprise ;

- **des indicateurs sur les processus** internes afin d'améliorer les processus d'innovation de production et de maintenance visant à améliorer la productivité et la qualité à un moindre coût. Aux méthodes classiques de réduction des coûts, de réingénierie des processus ou même de *kaizen costing* (amélioration progressive), (Kaplan R. et Norton D., 1998) ajoutent la focalisation sur les processus-clés stratégiques, afin de faire porter la mesure et l'effort sur ceux-ci en premier lieu ;

- **des indicateurs sur l'apprentissage organisationnel** qui concernent les compétences humaines dans l'entreprise ainsi que les systèmes et les procédures organisationnelles (Gervais M, 2005).

La figure N°2 présente un exemplaire de tableau de bord prospectif et ses indicateurs de mesure et pilotage de la performance globale de l'entreprise.

Figure 2 : Un support pour traduire la stratégie en objectifs opérationnels



Source : Le tableau de bord prospectif, R.S, Kaplan, 1998

La BSC est présenté par ses concepteurs comme un outil de pilotage et de contrôle de la performance équilibrée car il inclut à la fois des indicateurs de performance à long terme et à court terme, financiers et non financiers, internes et externes ainsi que des indicateurs de résultats (indicateurs qui permettent d'évaluer si les objectifs ont été atteints – indicateurs à posteriori) et des indicateurs de moyens (indicateurs qui mettent en évidence les mesures qui permettront d'atteindre les objectifs – indicateurs à priori).

2.2. Pourquoi le BSC est-elle appropriée pour piloter et mesurer la performance globale de l'entreprise et, plus particulièrement, son empreinte sociétale ?

La plupart des chercheurs et recherches ont montré que le BSC est approprié pour intégrer les deux dimensions ; quantitative et qualitative ou financiers et non financiers, (telles que les dimensions sociales et environnementales) dans le système de gestion principal.

En effet, cet outil est approprié pour répondre aux préoccupations sociales et environnementales des dirigeants de l'entreprise.

Ainsi, (Figge F. et al, 2002) synthétise les principales raisons pour lesquelles le BSC semble un outil propice à l'intégration des préoccupations sociales et environnementales dans le système de contrôle de gestion traditionnel de l'entreprise.

La logique du BSC est compatible avec l'intégration des préoccupations économique, sociale et environnementale. En effet, d'une part, cet outil est basé à la fois sur des aspects qualitatifs et sur des aspects non financiers (comme la plupart des éléments environnementaux et sociaux). D'autre part, il fait explicitement le lien entre le court terme (vision économique) et le long terme (performance globale). Finalement, dans la littérature, ce dispositif de contrôle de gestion est souvent considéré comme l'outil de référence en matière de pilotage et de contrôle de la performance de l'entreprise.

Conclusion :

Au terme de ce travail, le temps est venu pour présenter ses apports théoriques. L'ambition initiale de ce papier était de contribuer à la mesure et au pilotage de la performance dans la version globale.

Pour arriver à cette fin, nous avons essayé dans un premier temps de cerner la notion de performance, ensuite nous avons évoqué l'évolution de cette notion qui passe d'une performance financière à une performance non financière, puis à une performance sociale, ce qui nous a permis de faire ressortir le concept global de la performance qui comprend les dimensions de la performance.

Dans un monde où le rôle strictement économique de l'entreprise est peu à peu remis en cause pour intégrer des aspects non financiers, ce papier rappelle l'importance d'adapter les outils et les indicateurs de contrôle de gestion afin qu'ils prennent en compte la dimension non financière de la gestion de l'entreprise.

Plus concrètement, ces outils doivent donc être progressivement modifiés et adaptés à une nouvelle vision de la performance de l'entreprise, qui n'est plus uniquement économique mais globale.

En général, le BSC a des objectifs plus ambitieux pour les dirigeants des entreprises s'engageant dans une démarche RSE. Cet outil 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.

Bibliographie :

- BENNOUNA, A. (juin 2016). Impact du management stratégique de la RSE sur la performance globale de l'entreprise : cas des entreprises marocaines LABELLISES RSE « LABEL CGEM », Thèse de doctorat en sciences économiques et gestion, Université Sidi Mohammed Benabdellah, Fès.
- BESSIRE, D. (1999). Définir la performance. *Revue Comptabilité, Contrôle, Audit*, Vol .2, pp.127-150.
- Bourguignon, A. (1995). Peut-on définir la performance. *Revue Française de Comptabilité*, juillet- août, P14.
- Bourguignon, A. (1997). Sous les pavés, la plage ...ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : exemple la performance. *Revue Comptabilité Contrôle, Audit*, Vol.1, pp.89-101.
- Bouquin, H. (2004). *Le contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France, Collection Gestion, 6^{ème} édition, Paris, p63.
- Carroll, A. B. (1979). A Three dimensional conceptual model of corporate social performance. *Academy of Management Review*, Vol. 4.
- Carroll, A. B. (1991). 'The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Towards the Moral Management of Organizational Stakeholders'. *Business Horizons* (July/ August).
- CHERKAOUI, A(2017). *l'entreprise face à ses responsabilités : élément de réflexion à la lumière de l'expérience marocaine*. Mangement Prospective Editions.
- EL YANBOIY, N. et MEGZARI, L. et HEMMI, M. (2019). Balanced scorecard et pilotage de la performance : État de l'art. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, p799-825.
- Friedman, M. (1970). The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits. *The New York Times Magazine*, 13 septembre

- Figge F. et al. (2002). The Sustainability Balanced Scorecard – Linking Sustainability Management to Business Strategy, Business Strategy and the Environment, Vol.11.
- GIRAUD, F. et al. (2005). Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance. Galino Edition 2^{ème} édition.
- Gervais, M. (2005). Contrôle de Gestion. Economica, Paris
- Germain, C. et Trébucq, S. (2004). La performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions. Semaine sociale Lamy, pp 36.
- GUENNOUN, S. et CHTOUROU, W. (2016). Le rôle médiateur de l'échange réticulaire de connaissances dans la relation entre la confiance relationnelle et la performance non financière. Conférence Internationale de Management Stratégique.
- Kaplan R. et Norton D., (1996a). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, Harvard Business Review, January-February, p. 75-85.
- Kaplan R. et Norton D., (1996b). The Balanced Scorecard, Harvard Business Press.
- Kaplan R. et Norton D., (1998). Le tableau de bord prospectif, Les Éditions d'Organisation.
- Meyssonier, F. et Rasolof-Distler, F. (2011). BALANCED SCORECARD ET PILOTAGE DE LA RESPONSABILITÉ SOCIALE DE L'ENTREPRISE : Retour d'expérience. Revue française de gestion, p81-92.
- PESQUEUX, Y. (2004). La notion de performance globale. 5^{ème} forum international sur la performance Globale de l'entreprise. Université Tunis Carthage, 1-2 décembre.
- REYNAUD, E. (2003). Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique. Journée AIMS, Atelier Développement Durable, ESSCA Angers.
- SCHIER, J. et SOULQUIN, G. (2007). Responsabilité sociale des entreprises et performance, complémentarité ou substituabilité. La Revue des sciences de Gestion, N°223 p.57 à 65.
- TETREULT, S et al. (2015). Le dirigeant et son équipe de managers : **Managez mieux, stresssez moins**. Gereso p84.
- VOYER, P. (1999). Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance. 2^{ème} édition presse de l'université du Québec, p83.
- ZAMFIR, M. et al. (2016) Return On Investment – Indicator for Measuring the Profitability of Invested Capital. Valahian Journal of Economic Studies.