

Du tableau de bord classique au tableau de bord prospectif

From the classic scorecard to the balanced scorecard

TOUCHER OUARDIA

Doctorante

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales Marrakech

Université Cadi Ayyad

Groupe de Recherche en Management et ingénierie de Développement (GREMID)

Maroc

Touicherouardia@gmail.com

LOULID Mohamed

Enseignant chercheur

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales Marrakech

Université Cadi Ayyad

Groupe de Recherche en Management et ingénierie de Développement

Maroc

Mloulid_fr@yahoo.fr

Résumé

L'importance du contrôle de gestion comme outil de pilotage des entreprises et des organisations publiques est indiscutable. En effet le contrôle de gestion devient un levier de la performance des organisations. Pour assurer ses missions le contrôleur de gestion a mis à sa disposition une panoplie d'outils, dont le tableau de bord qui constitue le pivot de la gestion prévisionnelle et de contrôle puisqu'il compare en permanence les réalisations aux prévisions afin de susciter la réaction des managers. L'objectif de notre travail est de décrire l'évolution qu'a connue le tableau de bord en tant qu'outil du contrôle de gestion : Du tableau de bord classique au tableau de bord prospectif.

Mots clés : Tableau de bord classique, Contrôle de gestion, Tableau de bord prospectif.

Abstract

The importance of management control as a tool for managing companies and public organizations is indisputable. Indeed, management control becomes a lever for the performance of organizations. To carry out his tasks, the management controller has provided him with a range of tools, including the scorecard, which is the cornerstone of forward planning and control management, since he constantly compares achievements against forecasts in order to elicit the reaction of managers. The objective of our work is to describe the evolution of the dashboard as a tool for management control: from the classic scorecard to the balanced scorecard.

Key words: classic scorecard, Control management, balanced scorecard.

INTRODUCTION

L'importance du contrôle de gestion comme outil de pilotage stratégique et managérial des entreprises et des organisations publiques est indiscutable. En effet, le contrôle de gestion reste parmi les thématiques d'actualité de la recherche aussi bien dans le secteur public que dans le secteur privé. Il devient un levier de la performance des organisations. En effet la première approche du contrôle de gestion s'appuie sur la comptabilité analytique ou de gestion et la gestion budgétaire adaptée au contexte de l'organisation scientifique de travail (L'OST).

La nécessaire évolution du contrôle de gestion a largement été évoquée ces vingt dernières années, suite aux mutations de l'environnement économique international et national, la libération des échanges commerciaux et l'internationalisation des marchés. D'où la nécessité de remettre en cause le contrôle de gestion « traditionnel » et la logique de pilotage financière. La nouvelle conception diffère de la conception traditionnelle au niveau des objectifs et des outils utilisés.

À cette nouvelle conception du contrôle de gestion, Lorino (1997) semble associer une logique de pilotage également différente de la logique financière associée au contrôle de gestion « traditionnel ». Dans cette logique, « il ne s'agit plus de partir d'un objectif financier global pour aboutir à des objectifs financiers analytiques, par désagrégation, mais de partir d'objectifs stratégiques pour aboutir à des objectifs opérationnels par l'analyse causes-effets » (Lorino, 1997).¹

Pour assurer ses missions le contrôleur de gestion a mis à sa disposition une panoplie d'outils, dont le tableau de bord qui constitue le pivot de la gestion prévisionnelle et de contrôle puisqu'il compare en permanence les réalisations aux prévisions afin de susciter la réaction des managers. L'objectif de notre travail est de décrire l'évolution qu'a connue le tableau de bord en tant qu'outil du contrôle de gestion : Du tableau de bord classique au tableau de bord prospectif.

¹ Cité par Houda ZIAN « Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances ».2013, thèse pour l'obtention de doctorat en sciences de gestion.

1. Les outils classiques du contrôle de gestion

1.1. Aperçu sur le contrôle de gestion

C'est à Robert N. Anthony que l'on attribue la conceptualisation de processus du contrôle de gestion. Pour lui une entreprise est un regroupement de personnes qui travaillent à un ou quelques buts, lucratifs ou non lucratifs. Lorsque les ressources matérielles, financières et énergiques sont combinées au travail humain, l'entreprise est une « entreprise économique » et le contrôle de gestion constitue un système de coordination, de gouvernance et de surveillance visant à assurer l'intégration harmonieuse de l'ensemble des ressources de l'entreprise : « la gouverne, la coordination et la surveillance sont trois dimensions cruciales de l'entreprise, créatrice d'ordre ».

Le contrôle de gestion est « processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation »²

En 1988, R N Anthony a proposé une nouvelle définition de contrôle de gestion : « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de cette organisation ». Cette nouvelle définition de contrôle de gestion proposée par Anthony, a mis en évidence l'importance de la synergie entre le contrôle de gestion et la stratégie, en effet le contrôle de gestion est une fonction d'accompagnement de la stratégie, vu qu'il permet de concrétiser les objectifs stratégiques et les orientations managériales au niveau de la gestion quotidienne.

1.2. Les outils prévisionnels

1.2.1. Le plan

« C'est le processus permettant d'identifier les changements visant à renouveler l'offre commerciale, adapter les modes d'organisation et les systèmes d'information ainsi que les processus de production et de management de l'entreprise »³

² R.N. Anthony planning and control systems 1965

³ SBOISSELIER.P, Contrôle de gestion, Cours & Applications, Ed. Vuibert, Paris, 1999, P.25

1.2.2. Le budget

Le budget se définit comme étant « l'expression quantitative comptable et financière d'un programme d'action envisagé pour une période donnée. Le budget est établi en vue de planifier l'exploitation future et de contrôler a posteriori les résultats obtenus »⁴

Selon LAUZEL P « Un budget est un ensemble coordonné de prévisions qui, compte tenu des conditions internes et externes pouvant influencer l'activité de l'entreprise, tend à adapter les moyens à des fins poursuivies. Il est donc l'instrument par excellence de la direction par objectif. Il implique l'établissement de programme d'actions en termes de quantité et valeur et détails ».

1.3. Les outils de suivi et de réalisation

1.3.1. La comptabilité générale

La comptabilité générale ou la comptabilité financière est une représentation de la situation et de la santé de l'entreprise à un moment donnée, c'est un outil qui permet de produire des informations adaptées aux partenaires. La comptabilité générale est outil classique de contrôle de gestion, qui est très lourd et souvent peu compréhensibles pour les opérationnels.

1.3.2. La comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion où la comptabilité analytique est définie comme « un outil permanent d'information permettant la mesure des performances et l'aide à la prise de décision au sein de l'entreprise ». L'objectif de la comptabilité analytique est de calculer les coûts grâce à une analyse appropriée des charges sur la base des informations de la comptabilité générale ; en faisant bien évidemment un passage des charges de la comptabilité générale aux charges de la comptabilité analytique ;

1.3.3. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire a longtemps été considéré comme l'outil principal du contrôle de gestion au point d'être parfois confondu avec la fonction. Cette confusion contre laquelle H. Bouquin met en garde dans l'introduction de son ouvrage « La maîtrise des budgets dans L'entreprise » (Bouquin, 1992). Selon BERLAND et al. « Le contrôle budgétaire est un

⁴ Ménard 1994 DICTIONNAIRE DE LA COMPDE LA GESTION FIN PARIS

processus de comparaison et d'interprétation des résultats réalisés par rapport aux prévisions chiffrées du budget à différents niveaux de l'organisation ».

1.3.4. Le Reporting

Le reporting est défini par J.GRAY et JOHNSTON comme « Un système de comptabilité managériale adapté à la structure de l'organisation de façon que chaque manager ne visualise le résultat que des aspects dont il est responsable, c'est -à- dire qu'il est censé gérer ».

Le reporting : est un ensemble de documents informatifs, afin de présenter une information synthétique à la hiérarchie et les autres services ; reprenant les indicateurs nécessaires au suivi de budget d'un projet d'une action au regard des objectifs préétablis.

1.3.5. Le tableau de bord

Selon Claude ALAZARD et Sabine SEPARI « Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis 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. »⁵

1.4. Les outils d'appui

En plus des outils de suivi et d'exécution les responsables utilisent des outils support nécessaires dans l'éclairage de la situation de la gestion :

1.4.1. Le benchmark

Le benchmark Il se traduit en français par "étalonnage concurrentiel", « Le benchmark concrétise l'ouverture et la volonté d'accélérer le changement dans l'entreprise. « Le benchmarking est un processus continu et systématique d'évaluation des produits, des services et des méthodes par rapport à ceux des concurrents les plus sérieux et des entreprises reconnues comme leader ou chef de file ». ⁶

⁵ Claude ALAZARD, Sabine SEPAR, DECF Contrôle de gestion, Ed.Dunod, 5ème éditions, Paris, P.591.

⁶ Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI : DCG 11 Contrôle de gestion manuel et applications, Ed DUNOD, 2ème édition, Paris 2010, P.688

Kearn définit le benchmarking comme « un processus continu d'évaluation des produits, des services et méthodes d'une entreprise par rapport aux entreprises connues leaders d'un secteur donné ». Donc le benchmarking est processus d'évaluation et d'amélioration de la performance.

1.4.2. Le réengineering

Selon Kahane « Le réengineering conduit à un changement rapide et radical de la stratégie de l'organisation et des processus dans le l'objectif est d'optimiser les flux de matière et d'information et par conséquent d'augmenter la production de l'organisation ».

Le réengineering suppose que le fonctionnement actuel de l'organisation est inadapté et qu'il faut proposer une nouvelle approche de la gestion, qui va prendre en compte la réalité actuelle et les futures évolutions. Dans l'espoir d'améliorer la performance de l'organisation, dans ce sens les éléments de base constituant le réengineering sont :

- L'utilisation de toutes les possibilités offertes par la technologie pour améliorer le processus.
- L'analyse des processus et non pas les fonctions.
- L'amélioration de la performance.
- L'élimination des surcoûts.
- La simplification des structures et des processus.

1.5. Le tableau de bord et les autres outils du contrôle de gestion

On oppose les tableaux de bord aux autres outils de contrôle de gestion. Ces oppositions peuvent être classées en quatre familles : la nature des données, la réactivité recherchée, la modélisation de l'activité sous-jacente et l'adaptabilité de l'outil. ⁷

⁷ Houda ZIAN « Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances ».2013, thèse pour l'obtention de doctorat en sciences de gestion.

Figure N°1 : Les éléments qui opposent le tableau de bord aux autres outils de contrôle de gestion

Tableau de bord	Autres outils de contrôle de gestion
La nature des données est différente	
<ul style="list-style-type: none"> - Toutes sortes de données (y compris quantités physiques, indicateurs de délais, de qualité...); - Possibilité d'information sur l'environnement et d'informations produites à l'extérieur; - Possibilité d'information latérale sur des secteurs non contrôlés par le responsable. 	<ul style="list-style-type: none"> - Exclusivement financières; - Uniquement informations sur l'intérieur et produites à l'intérieur; - Principe de responsabilité, information uniquement sur les éléments contrôlés par le responsable.
La réactivité recherchée est différente	
<ul style="list-style-type: none"> - Parution J + 3; - Peu de données, synthétique; - Porte uniquement sur les éléments les plus importants; - Présentations parlantes, tous procédés possibles 	<ul style="list-style-type: none"> - Parution J + 5; - Grand degré de détail, exhaustif; - Couvre toute l'activité du centre de responsabilité; - Des tableaux de chiffres uniquement.
La modalisation sous-jacente est différente	
<ul style="list-style-type: none"> - Modélisation tirée par l'action - Souvent fondée sur une analyse stratégique (objectifs et variables clés). 	<ul style="list-style-type: none"> - Modélisation financière tirée par la mesure de l'enrichissement.
Le degré d'adaptabilité de l'outil est différent	
<ul style="list-style-type: none"> - Contenu adapté en fonction des moyens physiques maîtrisés par le responsable, en fonction des variables mettre sous contrôle...; - Fréquence en fonction des besoins pour la prise de décision, en fonction des temps externes à l'organisation; - Évolutions rapides, dans l'idéal en temps réel sur les besoins. 	<ul style="list-style-type: none"> - La même maquette de base pour tous; - La même périodicité de parution des résultats pour tous; - Grande stabilité de contenu et de présentation, péremption peu rapide.

Source : (Chiapello E. et Delmond M. H., 1994)

2. Le tableau de bord classique

2.1. Définition

Selon Gervais « un tableau de bord peut être défini comme « système d'information qui focalise l'attention des responsables sur les points clés à surveiller pour garder la maîtrise de l'action »⁸ En effet le tableau de bord est un outil qui permet aux responsables de comparer les performances réelles et les objectifs prévus et par la suite déterminer les mesures correctives en cas de besoins. Comme le souligne M. Leroy.⁹

Le tableau de bord constitue le pivot de la gestion prévisionnelle et de contrôle puisqu'il compare en permanence les réalisations aux prévisions afin de susciter la réaction des managers. De plus un tableau de bord n'a pas pour objectif de fournir une information exhaustive sur l'état de fonctionnement d'une organisation. Mais il doit se concentrer sur les objectifs clés de fonctionnement de l'organisation concernée. Sinon il risque de fournir aux managers une masse d'information difficilement exploitables et non structurées ;

Le tableau de bord permet alors aux managers de sélectionner les informations clés pour la prise de décision. Cependant pour analyser le problème et améliorer la performance il sera important d'utiliser les informations autres que financières raison pour laquelle plusieurs critiques sont adressées au tableau de bord classique.

2.2. Caractéristiques du tableau de bord classique

2.2.1. Une seule préoccupation c'est la réduction des coûts

Dans la conception classique des systèmes de tableau de bord, les responsables sont exclusivement préoccupés par la réduction des coûts se ci s'explique par la stabilité de l'environnement et la continuité de la croissance. Donc pour augmenter les bénéfices les entreprises visaient la stratégie de réduction des coûts, aujourd'hui ce n'était pas le cas l'environnement devient de plus en plus turbulent donc une telle stratégie doit être remise en cause.

⁸ Gervais M (2005) CG, Economica, Paris P 70

⁹ Leroy M. (1991) TB, Ed, org, Paris, P45

2.2.2. La mesure en référence aux standards

Les entreprises fondées sur les modèles classique en particulièrement Taylorisme et Fordisme définissaient trois rôles principaux : l'opérateur qui exécute la tâche, le contremaître qui fournit les travaux à l'opérateur et le contrôleur qui s'est chargé de la mesure de la performance en référence à des standards. En effet l'opérateur est sanctionné/gratifié en fonction de ses écarts par rapport à un référentiel préétabli.

2.2.3. La méthode du calcul de coût de revient

Le coût de revient est calculé par le système classique en définissant un facteur dominant, tels les coûts directs de main-d'œuvre, auquel on affecte, selon une répartition moyenne et standard, les coûts indirects. Cette technique était efficace à une époque où le coût de revient est déterminé principalement par la main-d'œuvre et l'influence des coûts indirects était négligeable. En effet Stalk et Hout dans « Vaincre le temps » précisent que les coûts réels de revient sont en réalité fortement dépendant de la complexité du processus de production.

2.3. Limites du tableau de bord classique

La conception classique des systèmes de tableau de bord présente quatre défauts majeurs ¹⁰ :

2.3.1. La perte de précision

Dans l'entreprise classique à structure pyramidale, les centres de décision sont placés dans le haut de la pyramide, avant d'atteindre le centre de décision l'information de terrain subit une série d'agrégations successives effectuées par chaque niveau. Le décideur est loin du terrain il dispose donc d'une information globale. Bien entendu, qui dit information globale dit perte de détail et de précision.

¹⁰ Alain Fernandez « les nouveaux tableaux de bord des managers ». 3^{ème} édition d'organisation 2005

2.3.2. La mesure en temps différé

Les tableaux de bord sont traditionnellement connectés aux systèmes comptables de l'entreprise et aux contrôles d'activités de type reporting. Le rythme de publication est imposé, en effet la publication s'effectue périodiquement, à échéance fixe et le décideur se trouve en décalage avec le rythme d'évolution naturelle du système.

2.3.3. L'incomplétude de la mesure

Le tableau de bord classique se construit à partir des systèmes comptables et financiers, il ne peut produire qu'une vision partielle de la réalité de l'entreprise. De nombreuses informations essentielles pour le pilotage ne sont pas prises en compte. Par exemple l'importance de la satisfaction client pour la pérennité et la réussite de l'entreprise. Cet indice de satisfaction n'est pris en considération dans les systèmes classiques comptables. Ainsi cette vision classique ne fournit pas de l'information extérieure à l'entreprise et dont son rôle est indispensable dans la prise de décision stratégique.

2.3.4. La recherche d'une présentation standardisée et universelle de l'information

Chaque décideur a ses propres objectifs. Il portera son attention sur telle ou telle information. Ainsi le fait de partir d'une présentation standard de l'information, telle qu'elle pratiquée le plus généralement, ne conduit pas à une perception universelle. En effet chaque information sera perçue de manière différente par chaque responsable, alors le tableau de bord devra être adapté aux objectifs des décideurs concernés.

En bref les outils classiques de contrôle de gestion à l'instar du tableau de bord sont plutôt focalisés sur la gestion des coûts alors qu'il faut aujourd'hui gérer la valeur. Ainsi la fiabilité des prévisions est devenue de moins en moins assurée, en effet le caractère de l'environnement qui devient de plus en plus complexe et instable, d'où la nécessité de privilégier la flexibilité et la réactivité ; en mettant les nouveaux outils. A l'instar du tableau de bord prospectif.

3. Le tableau de bord prospectif

3.1. Historique et évolution du tableau de bord prospectif

Le tableau de bord prospectif est né d'une remise en cause, dans un contexte anglo-saxon, des systèmes d'évaluation de la performance évaluée sur la base financier et comptable (le taux de rentabilité, le taux de rendement interne les délais client et fournisseur...). Au début des années 1990, Kaplan et Norton écrivirent un article qui évoquait la perte de pertinence du contrôle de gestion due à la concentration sur des aspects seulement financiers pour mesurer la performance. Ils développèrent alors leurs constatations en utilisant des études empiriques menées entre 1984 et 1992 (Kaplan, 1994), un outil qui intégrait non seulement des dimensions financières, mais également des dimensions non financières et dans lequel aucune de ces deux dimensions n'était privilégiée par rapport à l'autre.

Depuis sa création, le tableau de bord prospectif semble avoir connu trois stades d'évolution (Cobbold et Lawrie, 2003).

3.1.1. Premier stade

La conception originale du tableau de bord prospectif se présentait comme un outil de gestion synthétique pour les décideurs regroupant ces quatre perspectives (finance, marchés, processus, savoirs), censées à mieux mesurer la performance actuelle et future de l'entreprise. En effet les premiers travaux des fondateurs du tableau de bord (Kaplan et Norton) portaient plus spécifiquement sur le choix d'un nombre limité d'indicateurs dans chacune des quatre perspectives (Kaplan et Norton, 1992).

3.1.2. Deuxième stade

Le changement le plus marquant de ce stade fut l'introduction du concept de « strategic objectives » (Kaplan et Norton, 1993), ainsi que le développement de la notion de causalité. En effet le premier modèle de 1992 avait déjà présenté la causalité entre les perspectives, mais sans entrer dans le détail. Ainsi il s'intéressait surtout aux mesures elles-mêmes, au lieu de mettre en évidence les liaisons causales entre les diverses perspectives, ce qui engendrait des problèmes conceptuels (Brewer, 2002). A partir du milieu des années 1990, la documentation sur le tableau de bord prospectif a commencé à expliciter les interactions entre les objectifs stratégiques, ainsi que les liens de causalité entre les diverses perspectives. En effet le point

central dans cette conception améliorée fait du tableau de bord prospectif un dispositif de gestion global plutôt qu'un simple outil de représentation d'une performance multidimensionnelle pour les décideurs,

3.1.3. Troisième stade

Consiste en un raffinement des caractéristiques de conception du stade précédent afin de lui donner de meilleures fonctionnalités et d'améliorer la pertinence des liens de causalité. Cela se traduit par un éclaircissement des idées, par une identification plus précise des liens de cause à effet, et par la recherche par l'organisation des objectifs stratégiques traduits en indicateurs afin de favoriser les initiatives (Kaplan et Norton, 2001). Cette évocation de l'évolution historique du tableau de bord prospectif permet de comprendre le cheminement des écrits académiques qui, au départ, étaient principalement normatifs et descriptifs, puis qui sont devenus plus analytiques et précis et font maintenant appel à de nombreuses études quantitatives (surtout aux États-Unis) (Ittner et al., 1998, 2003 ; Youngblood et Collins, 2003 ; etc.) et qualitatives (Atkinson et al., 2000 ; Norreklit, 2000 ; Lorino, 2001 ; Bourguignon et al., 2002 ; Mouritsen et al., 2002 ; etc.).

3.2. Caractéristiques du tableau de bord prospectif

Kaplan et Norton présentent le tableau de bord prospectif comme un outil servant à formuler la stratégie, et à mettre en cohérence les initiatives des acteurs pour atteindre un objectif commun. Le modèle général, qui permet d'apprécier la performance dans quatre domaines, est présenté au Schéma suivant :

Figure 2 : Le tableau de bord prospectif



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

La carte stratégique est le point central du système. Elle est l'expression des orientations stratégiques et définit les relations de causalité entre les mesures de résultats retenues et les déterminants de la performance. Pour les fondateurs du tableau de bord prospectif (Kaplan et Norton) « Chaque mesure sélectionnée doit être un élément d'une chaîne de relation de cause à effet exprimant la stratégie de l'entreprise ».

3.2.1. Axe financier

Il représente les objectifs à longs termes de l'entreprise. Kaplan et Norton proposent trois phases stratégiques financières de l'entreprise (croissance, maintien, maturité / récolte). Cet axe reprend les grands indicateurs financiers classiques ; la nouveauté est dans la volonté de rattacher ces indicateurs financiers à la réalité client (nouveaux clients, clients ciblés...) ainsi qu'au processus de production (recherche et développement, nouveaux produits et services). De plus, les fondateurs du tableau de bord prospectif suggèrent d'adapter les indicateurs financiers à la phase du cycle de vie du secteur d'activité de l'entreprise (croissance, maintien, maturité). En général, les objectifs financiers sont au nombre de trois :

- La croissance et la diversification du chiffre d'affaire
- La réduction des coûts : amélioration de la productivité
- La stratégie d'utilisation de l'actif et d'investissement

3.2.2. Axe client

Axe client permet à l'entreprise de définir les clients à cibler. C'est sur les clients (cibles) que vont se concentrer les indicateurs du tableau de bord prospectif. En effet l'axe client choisi est relié par sa partie supérieure à l'axe financier et par sa partie inférieure à l'axe des processus internes de la carte stratégique. Kaplan et Norton proposent trois stratégies pour se différencier du marché ¹¹ :

- La supériorité produit : l'entreprise pousse ses produits dans le domaine de l'inexpérimenté, de l'inconnu.
- L'intimité client : l'entreprise connaît les clients à qui elle vend et les produits et les services dont elle a besoin.
- L'excellence opérationnelle : l'entreprise cherche à atteindre une meilleure combinaison de qualité, prix et facilité d'achat.

Selon Kaplan et Norton les entreprises qui réussissent sont excellentes dans un des trois aspects et ont un niveau standard dans les deux autres.

3.2.3. Axe processus internes

L'objectif de cet axe est de prendre en considération l'ensemble des processus internes, et en particulier l'innovation, la production et le service après vente. Concernant le processus d'innovation, une première étape consiste à cerner le marché en identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients. Se pose ensuite la question d'apprécier la performance de la recherche et développement, le processus service après vente peut avoir un impact très important sur la valeur ajoutée perçue par le client et peut être suivi à l'aide d'indicateur de coût, de qualité et de délai.

Pour le pilotage du processus de production, on retrouve les indicateurs classiques de qualité, coût et réactivité, auxquels on adjoint selon l'activité des indicateurs spécifiques sur la

¹¹ Cité par Houda ZIAN « Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances ».2013, thèse pour l'obtention de doctorat en sciences de gestion.

stratégie d'approvisionnement (critères de choix des fournisseurs, pilotage des opérations de réception et de traitement des commandes), l'efficacité du cycle de production (ratio, temps utile de transformation sur temps total de production) ou encore le coût des activités calculé selon l'approche ABC.

3.2.4. Axe apprentissage organisationnel

D'après les auteurs le point de départ de tout changement durable c'est les stratégies d'apprentissage et de développement En pratique on distingue trois types d'objectifs.

- Les compétences stratégiques : les capacités et la connaissance nécessaires pour que le personnel soutienne la stratégie.
- Les technologies stratégiques : les systèmes d'information, les bases de données, les outils et le réseau nécessaires pour promouvoir la stratégie.
- L'ambiance favorable à l'action : les modifications culturelles nécessaires pour motiver, responsabiliser le personnel.

3.3. Fonctions du tableau de bord prospectif

Le tableau de bord prospectif en tant qu'instrument de mise en œuvre de la stratégie a pour objectif de remplir trois fonctions :

3.3.1. Communiquer la stratégie

Dans un marché turbulent et concurrentiel, la survie de l'entreprise dépend de la rapidité du processus d'alignement de la structure sur la stratégie, et donc de la communication de la stratégie à tous les niveaux. Ainsi, le tableau de bord prospectif permet de mettre l'accent sur les facteurs clés de succès d'une organisation, ainsi d'orienter rapidement les actions d'une entreprise afin de rendre l'organisation davantage proactive que réactive.

3.3.2. Aligner les actions aux buts stratégiques

Communiquer la stratégie ne suffit pas à son déploiement. Pour changer les comportements et faire en sorte que l'ensemble de l'organisation mette en œuvre les options stratégiques définies. En effet le tableau de bord prospectif (TBP) est un outil qui permet la responsabilisation des acteurs. Avec cet outil les unités de gestion et les collaborateurs savent

désormais ce que l'on attend d'eux et dans quelle mesure ils contribuent au processus de création de valeur. Grâce à une meilleure communication.

3.3.3. Mesurer la performance

Le tableau de bord prospectif (balanced scorecard) est un nouvel outil de pilotage et de suivi des performances. Il se présente comme un ensemble d'indicateurs, directement relié à la stratégie développée par l'entreprise en offrant à son utilisateur l'opportunité de piloter tous les déterminants de la performance. Ces derniers représentent les facteurs clés de succès et sont déclinés à l'aide de variables d'action et de résultat, de nature financière et non financière, quantitative et non quantitative, avec une orientation à court terme et à long terme. Les systèmes d'évaluation de la performance ont mis davantage l'accent sur des décisions relatives aux trois dimensions de l'entreprise : le quoi, le qui et le comment.¹²

- La dimension du "quoi" porte sur le portefeuille de produits/services : quel produit/service faut-il commercialiser ?
- La dimension du "qui" tente de mesurer la performance des différents marchés de l'entreprise, de ses différents segments de clientèle
- La dimension du "comment" cherche à disséquer la performance des processus internes de création de valeur dans le but également d'opérer des choix : déterminer les processus à améliorer, à sous-traiter, à abandonner, à reconcevoir,

¹² Cité par Houda ZIAN « Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances ».2013, thèse pour l'obtention de doctorat en sciences de gestion.

CONCLUSION

En bref les outils classiques du contrôle de gestion à l'instar du tableau de bord sont plutôt focalisés sur la gestion des coûts alors qu'il faut aujourd'hui gérer la valeur. En effet le l'instabilité de l'environnement rend plus urgent la mise en place des outils modernes du contrôle de gestion dont il faut privilégier la flexibilité et la réactivité. A l'instar de tableau de bord prospectif ; c'est un outil au service du management stratégique. Sa vocation à favoriser le pilotage de la performance implique que sa conception découle d'un processus de planification participative ; il propose une analyse multidimensionnelle de la performance fondée sur l'équilibre entre les ambitions stratégiques à long terme et les contraintes opérationnelles à court terme ;

Les quatre axes du tableau de bord prospectif (TBP) ne constituent pas un modèle statique et universel. Ils forment plutôt un cadre général d'analyse qui permet d'appréhender le système d'indicateurs de performance de l'entreprise dans un contexte de plus en plus concurrentiel où la performance ne se traduit plus seulement sur les bases financières. Il fournit également une articulation autour de la stratégie, essentielle à l'efficacité du système de mesure. D'ou la nécessité de mettre en place d'autres systèmes d'évaluation de la performance dans sa globalité avec la prise en considération des autres axes à l'instar de la responsabilité sociétale de l'entreprise.

BIBLIOGRAPHIE

Abdenbi LOUITRI, « *ERP et contrôle de gestion dans les PME marocaines en croissance : cas de MENARA PREFA* ».

Alain FERNDEZ, (2005). « *Les nouveaux tableaux de bord des managers* ». 3^{ème} édition d'organisation.

Anthony. R. N (1965). « *planning and control system.* ».

Asmaa SAID EL MESSAOUDI, Abdelghani BELAKOUIRI, Sidi Mohamed RIGAR « *La contingence du contrôle de gestion Cas des offices marocains à caractère industriel et commercial* ».

BOUQUIN. Henri. (2000). « *Du contrôle de gestion au pilotage* », l'explication Management Review, N°98.

BOUQUIN. Henri (1997). « *Les fondements de contrôle de gestion* ». PUF.

Bourguignon, A. (2009). « *Performance et Contrôle de Gestion* ». In Colasse, B. (éd) Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Paris. Economica, pp. 1121–1132.

Boualem ALIOUAT, Rafia FRIJ et Abdeslam CHRAIBI. (2017). « *Evaluation prospective de la performance et enjeu de développement : cas du balanced scorecard appliqué à la filière textile-habillement au Maroc* », pages 25 à 61.

Chiapello E. et M.H. Delmond (1994). « *Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement* », Revue Française de Gestion, Janvier-Février, p. 49-58.

Chiapello, EVE Marie-Hélène Delmond, (2014). « *Tableau de bord de gestion : quand le rêve se confronte à la réalité* »

Evraert. S. Et P. Mévellec (1990) « *Calcul des coûts : il faut dépasser les méthodes traditionnelles* », Revue Française de Gestion, Janvier-Février, p. 20-29.

ERRAMI Y. (2004), « *Les apports du Balanced Scorecard à la recherche de la performance, Actes de la journée de recherche la performance : de la mesure à l'action* », CERMAT, Tours, 10 p.

Fabienne ORIOT et Evelyne MISIASZEK, (2012). « *le balanced scorecard au filtre d'une pme française ou pourquoi les PME préfèrent le (sur-mesure)* » ; pages 27 à 43.

FERNANDE.A. (1999). « *Les nouveaux tableaux de bord pour piloter l'entreprise : systèmes d'information, nouvelles technologies et mesure de la performance, Éditions d'Organisation* ».

Frédéric JUGLARET, (2013). « *Indicateurs et tableaux de bord pour la prévention des risques en santé-sécurité au travail* ».

GHIZLANE ZERBANE, (2014). Thèse professionnelle « *Conception de la mise en place d'un système budgétaire par activité Cas Office National des Chemins de Fer (ONCF)* ».

Houda ZIAN. (2013). « *Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances* », thèse pour l'obtention de doctorat en sciences de gestion.

Jean-FRANÇOIS . (2015). « *Contrôle et pilotage de la performance globale des universités. Une approche par les parties prenantes : l'exemple du développement durable* », thèse pour l'obtention de doctorat en science de gestion.

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

Maria CRIVEANU et Constanta IACOB. (2011). « *role of Management control in Small and Medium enterprises performance assurance* ».

Mohamed ACHRAF NAFZOU, (2010). « *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques : Fondements, pratiques et déterminants : Essai sur le cas des entreprises et des établissements publics au Maroc* ». Thèse pour l'obtention de doctorat en sciences de gestion.

Moez ESSID, (2009). « *Les mécanismes de contrôle de la performance Globale : le cas des indicateurs non financiers de la RSE* », thèse pour l'obtention de doctorat en sciences de gestion.

Savall. H. Et V. Zardet (1992). « *Le nouveau contrôle de gestion : méthode des coûts, performances cachées* », Editions comptables Malesherbes.

Thierry NOBRE, (2001) « *Management hospitalier : du contrôle externe au pilotage, apport et adaptabilité du tableau de bord prospectif* ».