



Université d'Oran 2  
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences  
de Gestion

**THESE**

Pour l'obtention du diplôme de Doctorat « L.M.D »  
En Sciences Financières et comptabilité

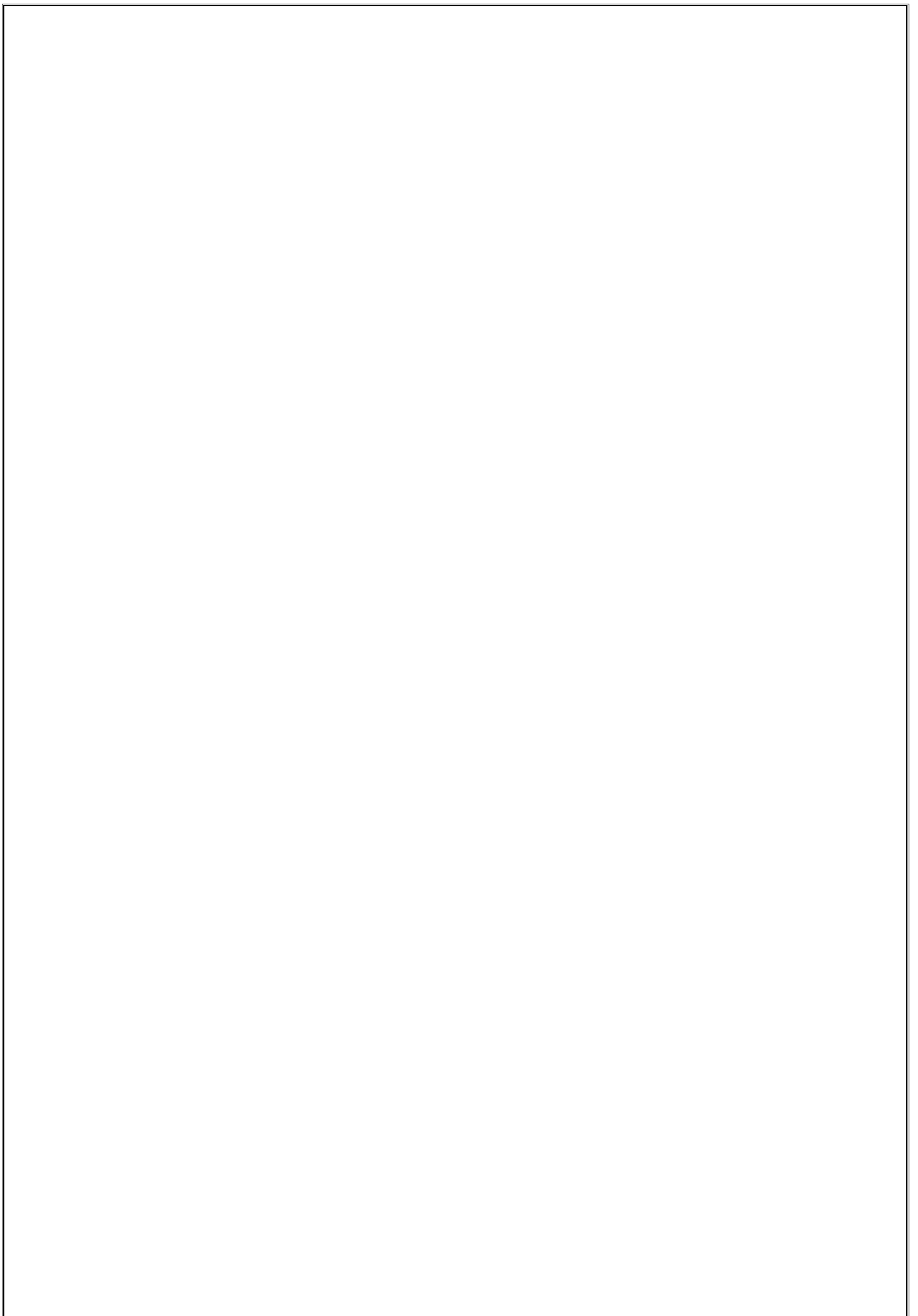
**Le tableau de bord comme outil de pilotage pro-actif de la  
performance : cas des entreprises algériennes**

Présentée et soutenue publiquement par :  
Mme : **ANSEUR Fatima Zohra**

Devant le jury composé de :

LAHLOU Cherif	Professeur	Université d'Oran 2	Président
BELOUTI Nabil	MCA	Université d'Oran 2	Directeur de thèse
FELA Ayachi	MCA	Université d'Oran 2	Examineur
TAFER Zohir	Professeur	Université de Tlemcen	Examineur
BAHIRI KADA	MCA	Université de Sidi Bel Abbas	Examineur

**Année : 2022-2023**



*À mon père qui n'a pas pu voir mon travail*

## ***Dédicace***

*Je dédie ce travail à :*

*Mon trésor perdu, mon père, décédé le 02/07/2022 et qui a laissé un vide terrible dans ma vie, et qui occupera toujours une place spéciale dans mon Cœur. Je sais que tu étais fier de moi et je promets que tu seras toujours fier de moi.*

*Mon trésor, ma mère, ma raison de vivre, la femme qui a souffert sans me laisser souffrir, qui n'a jamais dit non à mes exigences et qui n'a épargné aucun effort pour me rendre heureuse, pour son amour, ses encouragements et ses sacrifices et qui ma bénie par ces prières.*

*Mon cher mari, qui m'a toujours aidé, encouragé pour continuer mon parcours, depuis que je t'ai connu, tu n'as cessé de me soutenir et de m'épauler .tu me voulais toujours le meilleur, tu as partagé avec moi les meilleurs moments de ma vie, aux moments les plus difficiles de ma vie, tu étais toujours à mes côtés, je te remercie de ne m'avoir jamais déçu et je remercie Allah de nous croisé nos chemins.*

*Mes chers frères et sœurs Abdellah Islem, Mohammed El Amine et Rabia Asmaa et son mari pour leur soutien moral et leurs conseils précieux tout au long de mes études.*

*Mes neveux Mohammed Abdelilah, Abdelhadi Amine, Chourouk Nousaiba et Ahmed Yacine*

*Mes chères amies : BERKAL Khadîdja, DJERROUD Naima, SAIDI Aicha pour leurs aides et supports dans les moments difficiles.*

## **Remerciements**

*En préambule à cette thèse nous remerciant ALLAH d'avoir nous donner la patience, le courage, la volonté de mener à terme le présent travail.*

*Je tiens tout d'abord à remercier grandement mon directeur de thèse, Mr BELOUTI Nabil, maitre de conférences à l'université d'Oran 2 Mohammed ben Ahmed, d'avoir accepté de diriger ma thèse et de m'avoir aidé à choisir la voie scientifique que je suis actuellement.*

*Je lui exprime toute ma gratitude pour sa confiance, sa disponibilité et ses réponses à mes nombreuses sollicitations. C'est un privilège qu'il m'a accordé en étant le Directeur de cette Recherche.*

*Je remercie également monsieur LAHLOU Cherif, Monsieur FELA Layachi, Monsieur TAFER Zohir et monsieur BAHIRI Kada. Qui m'ont fait l'honneur d'être rapporteurs de ma thèse, ils ont pris le temps de m'écouter et de discuter avec moi. Leurs remarques m'ont permis d'envisager mon travail sous un autre angle. Pour tout cela je les remercie.*

*Je voudrais également remercier tous les membres du jury pour avoir accepté ce rôle et pour l'honneur qu'ils me font de juger mon travail.*

*Je souhaiterais adresser mes remerciements à tous les managers d'entreprises, gérants ainsi que tous les répondants qui ont accepté de consacrer de leurs temps pour mon questionnaire et qui ont gentiment accepté de répondre avec sincérité à mes questions.*

*Je souhaiterais aussi remercier tous ceux qui ont contribué à rendre possible cette étude et qui n'ont pas pu être cités ici.*

*Pour terminer ces longs remerciements, je te remercie ma mère, d'être présente à mes côtés et de m'avoir aidé et soutenu jusqu'au bout dans les bons et les mauvais moments. Sans toi je n'aurais pas pu continuer...*

# Sommaire

**Dédicace**

**Remerciements**

<b>Sommaire</b> .....	1
Liste des figures .....	3
Liste des schemas .....	3
Liste des tableaux .....	3
Liste des graphiques .....	7
Liste des annexes .....	7
Liste des abréviations .....	8
Resumé .....	10
Introduction générale .....	11
Chapitre 1 : Le contrôle de gestion .....	16
Introduction du premier chapitre .....	17
Section n°01: Un aperçu sur le Management et le contrôle .....	18
Section n°02: Le contrôle de gestion, historique, définitions, outils et objectifs .....	23
Section n°03: La profession du contrôle de gestion .....	45
Conclusion du premier chapitre .....	54
Chapitre 2 : Le nouveau contrôle de gestion .....	55
Introduction du deuxième chapitre .....	56
Section n°01: La performance, un concept polysémique .....	57
Section n°02: Les différentes approches du concept performance .....	66
Section n°03: Mesure et Pilotage de la performance .....	70
Conclusion du deuxième chapitre .....	77

Chapitre 3 : Le tableau de bord : un véritable outil d'orientation stratégique de l'entreprise .....	78
Introduction du troisième chapitre .....	79
Section n°01: Fondements théoriques du tableau de bord .....	80
Section n°02: La conception classique du tableau de bord .....	87
Section n°03: Les nouvelles conceptions des tableaux de bord .....	91
Conclusion du troisième chapitre .....	100
Chapitre 4 : La place du tableau de bord dans le management de la performance des entreprises-cas des entreprises algériennes-.....	101
Introduction du quatrième chapitre .....	102
Section n°01: État des lieux : Étendue d'utilisation des tableaux de bord dans la wilaya d'Oran	103
Section n°02: Présentation de la méthodologie de l'étude.....	110
Section n°03: Le degré d'application des tableaux de bord dans les entreprises algériennes	145
Conclusion du quatrième chapitre .....	154
Conclusion générale .....	155
Bibliographie.....	157



## Liste des figures

Figure 1 : La place du contrôle de gestion.....	20
Figure 2 : Les acteurs du contrôle de gestion .....	50
Figure 3 : les multiples visages de la performance dans divers domaines .....	58
Figure 4 : multiples visages de la performance en science de gestion (Hassene, 2018, p. 5).....	58
Figure 5 : Architecture du BSC.....	92
Figure 6 : Les axes du succès selon GIMSI.....	95

## Liste des schemas

Schéma 1: Les mesures possibles à travers le contrôle de gestion .....	33
Schéma 2: Le contrôle de gestion et les théories des organisations.....	37

## Liste des tableaux

Tableau 1 : les piliers du contrôle de gestion.....	27
Tableau 2 : Types de contrôle selon les conditions de déclenchement des démarches de contrôle .....	30
Tableau 3 : Types de contrôle selon la situation des intervenants chargés d'assurer le contrôle .....	30
Tableau 4 : Contrôle ou audit ???.....	30
Tableau 5: Les différentes disciplines du contrôle d'entreprise .....	31
Tableau 6:Recueil de définitions du contrôle de gestion.....	31
Tableau 7 : évolution du contrôle de gestion .....	34
Tableau 8 : évolution des caractéristiques des objectifs du contrôle de gestion au cours des années .....	38
Tableau 9 : Ressemblances et différences entre contrôle de gestion et d'autres fonctions .....	41
Tableau 10 : Définitions basées sur le niveau de productivité et d'efficacité .....	58

Tableau 11 : Définitions basées sur le niveau de réalisation des objectifs .....	60
Tableau 12 : Définitions de performance basée sur la création de valeur pour le client.	61
Tableau 13 : Définitions de performance basée sur la création de valeur pour l'actionnaire, le client et l'employé .....	61
Tableau 14 : Définitions de performance basées sur la vision globale de la performance .....	62
Tableau 15 : Perception du concept performance selon les théories des organisations	63
Tableau 16: Synthèse des travaux de recherche sur la performance .....	65
Tableau 17 : Evolution temporelle du concept de mesure de la performance .....	70
Tableau 18 : Classification des tableaux de bord selon la nature des indicateurs .....	83
Tableau 19 : exemple d'indicateur d'un tableau de bord prospectif (LAGODA, 2022, p. Fiche 13) .....	92
Tableau 20: description de l'échantillon .....	104
Tableau 21: L'étendue d'utilisation des tableaux de bord par critère de type .....	106
Tableau 22 : Étendue d'utilisation des tableaux de bord par critère d'origine .....	106
Tableau 23 : L'étendue d'utilisation des tableaux de bord par critère de taille .....	107
Tableau 24 : L'étendue d'utilisation des tableaux de bord par critère d'activité .....	107
Tableau 25 : Étendue d'utilisation des tableaux de bord par critère de forme juridique .....	108
Tableau 26: Caractéristiques des entreprises enquêtées .....	111
Tableau 27: Caractéristiques des répondants .....	112
Tableau 28: question sur la culture et organisation de l'entreprise .....	112
Tableau 29: questions sur le concept de performance .....	113
Tableau 30: Questions sur le tableau de bord .....	114
Tableau 31 : les taux des retours et d'exploitation des questionnaires (administrés) ...	115

Tableau 32 : les taux des retours et d'exploitation des questionnaires (auto-administrés)	115
.....	
Tableau 33: présentation de localisation des entreprises enquêtées.....	116
Tableau 34: présentation des entreprises enquêtées par secteur .....	117
Tableau 35: présentation des formes juridiques des entreprises enquêtées .....	118
Tableau 36: présentation de la taille des entreprises enquêtées .....	118
Tableau 37: classification des entreprises enquêtées par activité .....	119
Tableau 38: présentation d'origine des entreprises enquêtées .....	120
Tableau 39: certification ISO 9001 version 2015 .....	120
Tableau 40 : présentation des fonctions des répondants .....	121
Tableau 41 : présentation des tranches d'Âge des répondants .....	122
Tableau 42 : présentation du sexe des répondants .....	122
Tableau 43 : présentation du niveau d'instructions des répondants .....	123
Tableau 44 : Présentation des diplômes obtenus des répondants.....	123
Tableau 45 : présentation des années d'expérience des répondants.....	123
Tableau 46 : présentation des secteurs d'expérience antérieurs des répondants .....	124
Tableau 47: existence d'un organigramme formalisé .....	125
Tableau 48: mise à jour organigramme .....	125
Tableau 49: Outils de démarquage de la concurrence.....	126
Tableau 50: Existence d'un service de contrôle de gestion (première partie de la question N°04) .....	127
Tableau 51: Structure de rattachement service contrôle de gestion(Deuxième partie de la Question N°04).....	128
Tableau 52 :les services existants au sein des entreprises enquêtées .....	129
Tableau 53:l'existence de procédure contrôle de gestion pour pilotage de la performance .....	130

Tableau 54: outils renforçant la procédure contrôle de gestion (deuxième partie question N°01) .....	130
Tableau 55: type d'indicateurs utilisés.....	132
Tableau 56: Les indicateurs financiers fonction ressources humaines.....	132
Tableau 57: Les indicateurs financiers fonction comptabilité et finance .....	133
Tableau 58: Les indicateurs financiers fonction approvisionnement .....	134
Tableau 59: Indicateurs financiers fonction production .....	134
Tableau 60: indicateurs financiers fonction commerciale .....	135
Tableau 61 : autres réponses .....	135
Tableau 62: Les indicateurs non financiers fonction ressources humaines .....	136
Tableau 63: Les indicateurs non financiers fonction comptabilité et finance .....	137
Tableau 64: Les indicateurs non financiers fonction approvisionnement .....	137
Tableau 65: Indicateurs non financiers fonction production .....	137
Tableau 66: indicateurs non financiers fonction commerciale .....	138
Tableau 67 : autres réponses .....	138
Tableau 68: utilisation tableau de bord.....	139
Tableau 69: Utilisation tableaux de bord par types.....	140
Tableau 70: existence d'un système d'information.....	142
Tableau 71: type système d'information utilisé par les entreprises enquêtées.....	143
Tableau 72 : le degré d'application d'un système de tableau de bord par critères de secteur d'activité d'entreprises.....	145
Tableau 73 : le degré d'application d'un système de tableau de bord par critère de forme juridique des entreprises .....	146
Tableau 74 : le degré d'application d'un système de tableau de bord par critère de taille des entreprises .....	146

Tableau 75 : degrés d'application d'un système de tableau de bord par critère d'activité des entreprises .....	147
Tableau 76 : degrés d'application d'un système de tableau de bord par les entreprises certifiées ISO 9001 version 2015 .....	147
Tableau 77 : Degrés d'application d'un système de tableau de bord par rapport à la stratégie adoptée.....	148
Tableau 78 : les degrés d'application d'un système de tableau de bord par les entreprises qui disposent d'un service de contrôle de gestion.....	149
Tableau 79 : le degré d'application d'un système de tableau de bord par les entreprises qui intègrent un système d'information.....	150
Tableau 80 : le lien entre l'application d'un système de tableau de bord et la clôture comptable.....	151
Tableau 81 :le degré d'application d'un système de tableau de bord vs l'existence d'un manuel des procédures.....	152
<b>Liste des graphiques</b>	
Graphique 1 : le degré d'importance du tableau de bord .....	140
<b>Liste des annexes</b>	
Annexe 1 : Questionnaire .....	186

## Liste des abréviations

- ABC : Activity Based Costing.
- AFNOR : Association française de normalisation ISO.
- BSC : Balanced scorecard.
- CDG: Contrôle de Gestion
- CEGOS : Commission d'étude générale d'organisation scientifique.
- CFROI: Cash flow return on investment.
- CMPC : Cout moyen pondéré du capital.
- DFCG : Association des directeurs financiers et de contrôle de gestion.
- EBE: Excedant brut exploitation.
- EBITDA: Earnings before interest, taxes, depreciation, and amortization.
- EPIC : Établissement public à caractère industriel et commercial.
- EPS: Earnings per share.
- ETE : Excédent de trésorerie d'exploitation.
- EURL : Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée.
- EVA: Economic value added.
- GIMSI : Généralisation, information, méthode et mesure système et systémique, individualité et initiative.
- GIMSI : Généralisation, information, méthode et mesure, système et systémique, individualité et initiative.
- GOP: Gestion des operations.
- HEC: Hautes etudes commerciales.
- IFRS: International financial reporting standards.
- ISO: International Organization for Standardization.
- KPI: key performance indicator.
- OVAR : Objectifs-Variables d'Actions-Responsabilités.
- PDG : Président directeur général.
- PME : petites et moyennes entreprises.
- PP : Parties prenantes.
- RFC : Responsable finance et comptabilité.
- ROCE: Return on Capital Employed.
- ROE : Return on equity.

- ROI : Return on investment.
- RONA: Return on net assets.
- SARL : Société à responsabilité limitée.
- SNC : Société en nom collectif.
- SPA: Société par actions.
- TDB: Tableau de bord.

## Résumé

Les entreprises au niveau national ont l'air avoir négligé les outils de contrôle de gestion et ne les ont pas considérés comme un moyen d'amélioration de la prise des décisions stratégiques, mais plutôt comme un obstacle qui entrave le cours de gestion.

Parmi les outils de gestion de base que nous abordons dans notre thèse, vu son importance dans le pilotage de la performance, le tableau de bord. Nous passerons également par l'étude du degré de reconnaissance des managers algériens de la grande importance de ces derniers dans la gestion, en réalisant une enquête de terrain sur 74 entreprises implantées au niveau du territoire national.

Mots clé : performance-pilotage de la performance-contrôle de gestion-tableau de bord

## Abstract

Companies at the national level have always neglected management control tools and have not seen as a means of making strategic decisions beneficial to the institution, but rather as an obstacle, that hinders the course of management.

Among the basic management tools that wanted to address through our thesis, noting its importance in managing performance, is the dashboard, and thus evaluating the degree of accreditation and recognition of Algerian companies in the great importance of the latter in management, by carrying out a field study on 74 companies established at the level of the national territory.

Keywords: performance –performance management –management control-dashboard

## ملخص

لطالما اهملت الشركات على المستوى الوطني أدوات مراقبة التسيير وعدم اعتبارها كوسائل لأخذ قرارات استراتيجية نافعة للمؤسسة بل واعتبارها كعقبة تعيق مجرى التسيير.

من ضمن أدوات التسيير الأساسية التي أردنا من خلال اطروحتنا معالجتها مع ابراز اهميتها في توجيه الأداء هي لوحة القيادة وبالتالي تقييم درجة اعتماد واعتراف الشركات الجزائرية بالأهمية البالغة لهذه الأخيرة في التسيير وذلك بأجراء دراسة ميدانية على 74 شركة جزائرية.

الكلمات المفتاحية الأداء-توجيه الأداء-مراقبة التسيير-لوحة القيادة



## **Introduction générale**

De nos jours, quelle que soit la taille de l'activité ou du secteur, les entreprises ont toujours besoin de compétences en contrôle de gestion pour faire face aux contraintes liées aux exigences du marché, à la complexité et à l'incertitude. (BAABAJI, 2018, p. 254).

Elles sont confrontées à de nombreux défis tels que la concurrence intensive, la mondialisation des marchés, les turbulences de l'environnement économique, auxquels leur performance devient très sensible. Il paraît évident que, dans les années à venir, réussiront uniquement les entreprises qui seront plus aptes à tirer profit des opportunités et à réduire les menaces auxquelles elles seront confrontées. (ISSOR, 2017, p. 94).

Pour faire diminuer ces menaces, il faut bien piloter les performances des entreprises ; Lebas et Euske (2007, p.125) (ISSOR, 2017, p. 96) et pour cela, les managers ont besoin d'outils qui les aident à atteindre cet objectif tel que : le tableau de bord qui représente le sujet central de notre thèse. Ce dernier qui peut avoir un contenu différent d'un pays à l'autre, d'une entreprise à une autre, d'un manager à un autre et d'une décision à une autre « il doit être adapté aux conditions dans lesquelles il va être utilisé ». (BERLAND, Mesurer et piloter la performance, 2009, p. 113)

Parlant des entreprises algériennes, la première chose qui vient à l'esprit des managers au début de la mise en œuvre d'un système de gestion de la performance est le recours à un expert ou un consultant afin de trouver la voie et mettre en place les outils qui facilitent le contrôle. ce dernier est orienté dans la majorité des cas vers une minimisation accrue des coûts sans pour autant se soucier des autres paramètres du pilotage de la performance que pourrait offrir un système de tableaux de bord.

Par conséquent, nous visons, à travers cette étude, à montrer l'importance des tableaux de bord) travers une revue de la littérature et ensuite nous étudierons le degré d'acceptation des managers algériens pour l'application de cet outil, c'est-à-dire à quel point les entreprises algériennes dépendent de cet outil.

### **Choix du thème**

Le choix de ce sujet est basé sur ce que j'ai observé durant ma carrière professionnelle, aussi modeste qu'elle soit. J'ai remarqué que le tableau de bord était pratiquement absent dans le management des entreprises que j'ai côtoyées. Ce concept n'était pas assez ou très peu

développé dans leur vocabulaire. Ce qui m'a poussé à faire une étude sur l'existence et le degré de dépendance des managers des entreprises au niveau national au tableau de bord en souhaitant confirmer par la suite cette idée ou de l'infirmier.

Ce thème a été abordé par plusieurs d'autres auteurs au niveau national et international, mais on observe que la majorité de ces derniers ont effectué leurs études en se basant sur un des tableaux de bord fonctionnels (tableau de bord finance et comptabilité, tableau de bord RH, ...Etc.) ou, une seule conception (BSC, stratégique...Etc.) en travaillant sur des échantillons très restreints.

Je cite comme auteurs, Jean-Guy DEGOS & Houda ZIAN(2019) qui ont procédé par une enquête portant sur 107 PME marocaines. L'étude était effectuée autour d'un nombre défini de facteurs de contingence et les deux auteurs ont conclu que : « le tableau de bord n'est pas un outil principal utilisé par les dirigeants de PME marocaines. Cependant, les dirigeants Adoptant déjà ces outils jugent que le tableau de bord a une place importante dans le pilotage de la performance. Les résultats montrent aussi que le tableau de bord n'est pas un outil utilisable dans n'importe quelle situation contextuelle. Les caractéristiques du tableau de bord sont affectées par les conditions organisationnelle et comportementale existantes. Par ailleurs, le pilotage de la performance à l'aide de tableau de bord reste très attaché aux caractéristiques de ce dernier » (DEGOS & ZIAN, 2019, p. 17).

Par ailleurs, MELLAH Safia & MERHOUM Mohamed el Habib (2018) ont fait une étude sur les EPE et plus spécialement SONELGAZ (MOSTAGANEM) par laquelle ils ont constaté que : « le système de management des EPE algériennes, possède certaines caractéristiques, liées à leurs poids dans l'économie nationale. Par conséquent, le système de contrôle de la performance de ces entreprises doit être conforté par les nouveaux outils de contrôle de gestion tel que le système de reporting " tableau de bord", qui permet au manager de prendre rapidement et efficacement des décisions, et de mettre en place de nouvelles actions ou de corriger celles déjà entamées » (MELLAH & MERHOUM, 2018, p. 57).

MADOUCHE Yacine & TIFRANI Souad (2020), ont traité : est-ce que l'entreprise COJEK filiale du groupe CEVITAL s'appuie sur le tableau de bord social « en tant qu'outil de pilotage de la fonction RH. (MADOUCHE & TIFRANI , 2020, p. 540)Et ils ont conclu que cette entreprise «est consciente de l'importance du tableau de bord RH et lui accorde une place privilégiée lors de la définition de sa politique RH ». (MADOUCHE & TIFRANI , 2020,

p. 558)Et ils ont confirmé par la suite que cet outil devenu « un défis incontournable de toute entreprise y compris l'entreprise algérienne (MADOUCHE & TIFRANI , 2020, p. 559).

ABBES Meryem (2016-2017), dans sa thèse de doctorat a traité aussi le sujet des PME, elle a conclu que : « Les études effectuées dans ce cadre montrent en effet, que les petites et moyennes entreprises (PME) qui ne disposent pas de système de contrôle de gestion sont des entreprises à taux de risque élevé, car, les principales causes d'échec sont souvent expliquées par des erreurs de gestion au sens large du terme. La PME a, à cet égard, besoin d'un système de contrôle de gestion adapté à ses exigences spécifiques ainsi que d'un encadrement compétent, bien formé et suffisamment initié aux méthodes de contrôle de gestion notamment aux tableaux de bord » (ABBES , 2016-2017, p. 262).

### **Objectif de la recherche**

L'objectif principal de cette étude est de souligner la place du tableau de bord dans le pilotage de la performance et la manière dont les entreprises algériennes traitent cet outil, cela sera effectué à travers l'observation et des questionnaires destinés à une population précise.

On vise aussi à en toucher tous les aspects, malgré la difficulté des conditions dans lesquelles on a traité le sujet. D'autant plus que l'étude ou une grande partie de l'étude a été préparée pendant la période Corona, ce qui nous a rendu la tâche difficile, mais grâce à la technologie et aux connaissances antérieures, nous avons pu nous familiariser avec les secteurs privé et public, avec les petites et les institutions médiatisées d'une part, et les grandes institutions... Etc.

### **Question de la recherche**

Ce travail a pour finalité de répondre à la question principale suivante :

**Comment les entreprises algériennes pilotent-elles leur performance ? Et à quelle mesure s'appuient-elles sur des tableaux de bord pour y parvenir ?**

Et les questionnements suivants :

**Le premier groupe** concerne le contrôle de gestion. Deux sujets relatifs au domaine de contrôle de gestion sont traités : *c'est quoi l'histoire du contrôle de gestion ? Qu'entend-on par la fonction contrôle de gestion ? Quelles sont les professionnelles de cette fonction ?*

**Le deuxième groupe** est relatif à l'étymologie du mot performance et ses outils de pilotage. *Qu'entend-on par le terme performance ? Et quels sont les outils essentiels pour piloter cette dernière ?*

**Le troisième groupe** concerne le tableau de bord, comment le mettre en place et son importance pour les managers algériens. *Le tableau de bord, est-il considéré comme un outil essentiel du pilotage de la performance ? Quels sont les principaux indicateurs qui font du tableau de bord un outil efficace de pilotage de la performance ? Et est-ce que les managers algériens apprécient-ils la culture du tableau de bord ?*

**Le quatrième groupe** traite les types de tableaux de bord et leurs différences d'un département à l'autre : *quels sont les types de tableaux de bord ? Sont-ils différents d'un département à l'autre ? Sont-ils considérés comme l'un des outils garantissant un bon système de contrôle interne ?*

Pour répondre à cette problématique, nous nous appuyons sur les hypothèses suivantes :

**H 1 :** les tableaux de bord ne sont pas seulement un outil de contrôle, mais plutôt un instrument de pilotage des organisations ;

**H 2 :** les entreprises algériennes ne s'appuient pas beaucoup sur le tableau de bord comme outil de pilotage de leur performance.

### **Présentation du parcours de la recherche**

Afin de répondre à nos hypothèses, nous avons structuré notre thèse en quatre chapitres :

**CHAPITRE 1 :** Le contrôle de gestion

**CHAPITRE 2 :** Le nouveau contrôle de gestion

**CHAPITRE 3 :** Le tableau de bord : un véritable outil de pilotage de la performance.

**CHAPITRE 4 :** La place du tableau de bord dans le management de la performance des entreprises-cas des entreprises algériennes-.

Avant de se pencher au pilotage de la performance de l'entreprise (CHAPITRE N°02 : le nouveau contrôle de gestion), il nous est apparu important de s'intéresser au contrôle de gestion, leur historique, définition, théories, dimension ... Etc. (CHAPITRE N°01 : le contrôle de gestion). Ce sont deux chapitres qui représentent un état de l'art de la littérature et qui traitent

l'évolution des outils de contrôle de gestion, notamment le tableau de bord qui représente notre sujet de thèse.

Dans notre troisième chapitre (CHAPITRE N°03 : le tableau de bord : un véritable outil d'orientation stratégique de l'entreprise) porte sur les types de tableaux de bord et sa composition.

Enfin, le quatrième chapitre (CHAPITRE N°04 : La place du tableau de bord dans le management de la performance des entreprises-cas des entreprises algériennes-) se focalisera sur le cas des entreprises algériennes, en utilisant deux outils d'étude : l'observation et l'enquête de terrain à travers un questionnaire destiné à une population précise (managers des entreprises), cette étude de terrain nous permet de cibler le degré de dépendance des entreprises algériennes au tableau de bord pour piloter leur performance.

# **Chapitre 1 : Le contrôle de gestion**

## **Introduction du premier chapitre**

Depuis longtemps, la valeur du contrôle de gestion au sein des organisations ne discute pas, l'avis éclairé et motivé des contrôleurs de gestion devient nécessaire pour les directeurs généraux et les directeurs de pilotages des grandes entreprises pour leurs prises de décisions. Cependant, il existe des difficultés qui entravent la mise en œuvre de cette fonction, notamment la réalisation des objectifs souhaités. (Cappelletti, Baron, Desmaison, & Ribiollet, 2014, p. XIII). Et « ses outils ne se sont pas toujours appliqués ou sont généralement détournés de leurs vrais usages » (HACHIM & KORIB, p. 96)

Le contrôle de gestion représente la clé de la gouvernance d'entreprises, car il « médiatise les relations entre les dirigeants et d'autres parties prenantes, spécialement les managers auxquels la direction délègue ». (BOUQUIN H. , Les fondements du controle de gestion, 2011, p. 3)

Dans ce premier chapitre, on va traiter le contrôle de gestion, qui représente une fonction d'appui à la décision par ses dispositifs d'alerte (tableaux de bord) ce dernier qui représente le sujet de notre thèse. (BOUQUIN H. , Les fondements du controle de gestion, 2011, p. 4).

## **Section n°01: Un aperçu sur le Management et le contrôle**

Il est tout d'abord très important de souligner avec force le fait que tant que l'entreprise est demeurée relativement simple à appréhender dans sa structure et son fonctionnement, le contrôle a pu se contenter de répondre aux exigences définies par Henri Fayol et sa définition comme ses objectifs étaient relativement clairs. Selon cet auteur, « ...le contrôle consiste à vérifier si tout se passe conformément au programme adopté, aux ordres donnés et aux principes admis. Il a pour but de signaler les fautes et les erreurs dans le but de les réparer et en éviter le retour. Il s'applique à tout, aux choses, aux personnes, aux actes ... » (FAYOL, 1918). Mais la complexité croissante des organisations et les mutations du management liées à la compétition économique, la globalisation des marchés, l'évolution rapide des technologies... ont progressivement redimensionné la fonction de manière à la fois plus large et plus complexe. Cette évolution conduite à s'interroger sur la nature du contrôle de gestion dans un premier temps, puis sur les objectifs qu'il poursuit, dans un second temps (BERNARD & COLLI, 1996).

### **1. Le management**

Le management a été défini par plusieurs auteurs comme suit (DAS & MISHRA, 2019, p. 8):

Henri FAYOL (1916), a introduit que le management : « c'est de prévoyance, de l'organisation du commandement, de la coordination, du contrôle ».

Comme l'a dit George R Terry « Le management est un processus distinct consistant à planifier, organiser, actionner et contrôler exécuté pour déterminer et accomplir les objectifs par l'utilisation des personnes et des ressources »

Selon les mots de Koontz et O'Donnell - "Le management est défini comme la création et le maintien d'un environnement interne dans une entreprise où les individus travaillant ensemble dans des groupes peuvent d'atteindre efficacement les objectifs du groupe ».

Selon James L Lundy « Le management est principalement la tâche de planifier, coordonner, motiver et contrôler les efforts des autres vers un objectif spécifique »,

Pour reprendre les mots de J.N. Schulze « La gestion est la force qui conduit, guide et dirige une organisation dans l'accomplissement d'un objet prédéterminé ».



Aussi Peter Ferdinand DRUCKER (1989) a défini ce dernier comme étant : « Le management est quelque chose qui se rapporte à des êtres humains. Sa tâche, son devoir, c'est de rendre les hommes capables de produire un résultat commun, de donner de l'efficacité à leurs capacités, et de faire en sorte que leurs points faibles n'aient pas d'importance ».

Si les opinions des différentes autorités sont combinées, la gestion peut être définie comme "un processus continu distinct d'allocation des intrants d'une organisation (ressources humaines et économiques) par des fonctions de gestion typiques (planification, organisation, direction et contrôle) aux fins d'atteindre les objectifs énoncés.

## **2. Le contrôle**

Dans la première partie de cette section, la majorité des définitions ont confirmé que le contrôle est considéré comme l'un des piliers de management et pour cela dans cette partie, on va citer une brève définition du contrôle et ces niveaux.

Selon l'AFNOR : « le contrôle est la vérification de la conformité à des données préétablies suivie d'un jugement. On vérifie que les objectifs sont atteints et les budgets respectés, par exemple. Encore faut-il avoir fixé des objectifs pertinents, des budgets réalistes : vérifier, c'est un peu court. D'un autre côté, la finalité est de permettre aux managers de garder la maîtrise. Il y a de bons contrôleurs de gestion, qui assurent les deux missions ». (BOUQUIN H. , Hérméneutique du contrôle, p. 2)

Aussi, MOUNA Hilmi<sup>1</sup> a défini le contrôle comme étant : « la quatrième et la dernière phase du processus managériale(PODC)<sup>2</sup> et qui consiste à vérifier si les objectifs sont atteints ou pas » (HILMI, 2020)

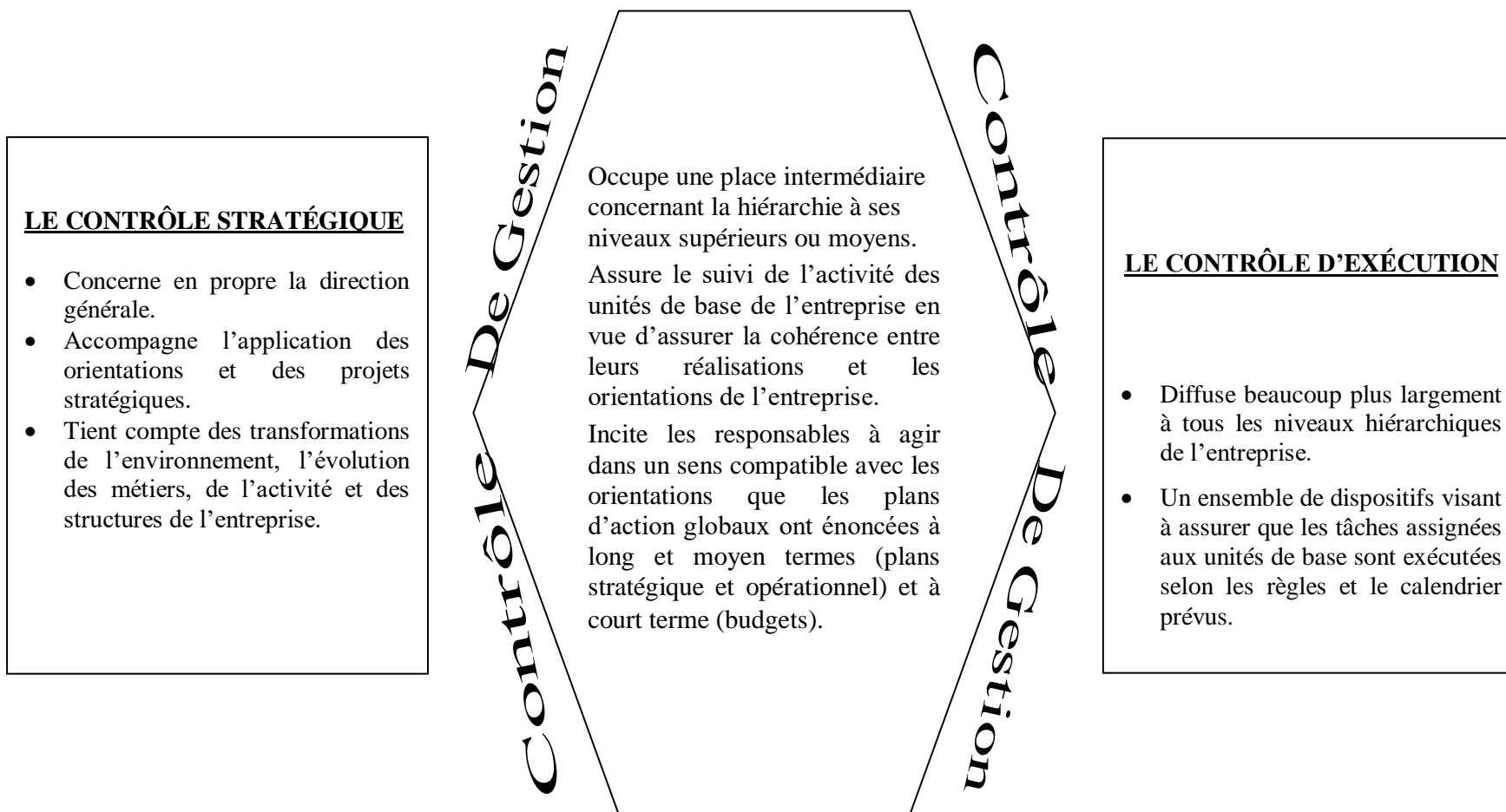
Parmi les dispositifs du contrôle interne, et selon la figure 1 ci-dessus, le contrôle de gestion doit être distingué du contrôle stratégique et du contrôle d'exécution (ANTHONY, 1965), (BERLAND, Le contrôle de gestion, 2014).

---

<sup>1</sup> Professeur universitaire chez faculté des sciences juridiques et sociales université de Mohamed (7) de Rabat

<sup>2</sup> Planifier, organiser, diriger et Controller.

**Figure 1 : La place du contrôle de gestion**



Source : **Élaboré par nos soins**

- ❖ **La planification stratégique** est le processus qui conduit l'organisation à définir ses buts et la stratégie permettant d'atteindre ces mêmes buts. À ce niveau de pilotage, l'organisation formalise ses missions et métiers, ses domaines d'activité stratégiques, ses marchés cibles et les produits ou services qu'elle entend offrir. La planification stratégique conduit également à l'identification des facteurs clés de succès de l'entreprise, sources de différenciation dans son environnement (coûts faibles, innovation technologique, différenciation par l'image de marque ...).
- ❖ **Le management opérationnel** correspond à l'exercice des différents métiers de l'organisation (logistique, achats, ventes, production, recherche et développement...), sur des zones de responsabilité prédéfinies. Les managers opérationnels sont autonomes quant à la manière d'atteindre leurs objectifs opérationnels avec les moyens accordés, mais ils doivent rendre des comptes périodiquement sur l'atteinte de ces objectifs. Par exemple, un directeur commercial régional organise la commercialisation sur sa zone. Il met en œuvre la politique commerciale, définie globalement au niveau du groupe le cas échéant, à travers un plan d'actions commerciales avec une relative autonomie, il anime ses équipes de vendeurs, ses agents ...

**Le contrôle de gestion** constitue un maillon intermédiaire entre la planification stratégique et sa mise en œuvre opérationnelle. Dans le cadre de la démarche prévisionnelle, il participe à la déclinaison des objectifs stratégiques en objectifs ciblés par fonction, et par niveau de responsabilité (AUBERT-KRIER & & ALL, 1961). Il contribue également au suivi de la performance a posteriori en évaluant l'atteinte des objectifs. Ce suivi de la performance est un processus qui peut être réalisé par un contrôleur de gestion ou par le manager opérationnel lui-même. Ainsi, le directeur commercial peut rendre des comptes sur la performance de sa zone à travers son reporting. Il explique l'atteinte de certains objectifs de chiffre d'affaires par ligne de produits, par segment de clientèle, et il justifie les moyens financiers, humains et matériels mis en œuvre.

Le contrôle de gestion, par ses différentes facettes, oriente l'action de managers, c'est-à-dire d'acteurs qui supervisent eux-mêmes l'activité d'autres personnes et doivent rendre des comptes sur le résultat de cette activité. Le contrôle de gestion ainsi défini par Anthony s'inscrit

donc dans un contrôle cybernétique<sup>3</sup> des actions et décisions. Il articule les différents horizons temporels de l'organisation selon un cycle de finalisation ou prévision, c'est-à-dire de définition des objectifs et des indicateurs de performance, puis de suivi régulier, d'évaluation périodique des réalisations. L'étape d'évaluation périodique des résultats génère des apprentissages à partir de l'analyse des écarts entre objectifs et réalisés, puis la proposition de mesures correctives pour une nouvelle projection vers l'avenir (CAPPELLETTI L. , 2014).

Cette représentation du contrôle de gestion et de l'organisation est cependant relativement mécaniste ; elle ignore l'importance des comportements organisationnels liés aux relations humaines, à l'asymétrie d'information, à l'incertitude et aux rapports de force. En outre, le contrôle est conçu comme un processus descendant au cours de la phase de finalisation, pendant laquelle le couple objectifs-moyens du niveau stratégique est décliné en objectifs-moyens adaptés aux différents niveaux opérationnels. Ce processus est ensuite ascendant lors de la phase de post-évaluation, au cours de laquelle le reporting permet de vérifier l'atteinte des objectifs et le cas échéant de proposer des mesures correctives. Cette représentation classique du contrôle de gestion suppose un environnement relativement stable. Elle considère l'organisation et son système de contrôle comme un système fermé, peu dépendant des influences de l'environnement et ne participant pas au renouvellement stratégique. Une représentation décloisonnée et dynamique des différents niveaux de contrôle émerge à partir de la fin des années 1980, notamment avec les travaux de Simons (1987, 1994, 1995).

---

<sup>3</sup> Ce qualificatif de « cybernétique » correspond à un mode de pilotage établissant une « boucle du contrôle » : des objectifs sont fixés, auxquels les réalisations et l'état atteint sont ensuite comparés, puis des mesures correctives sont proposées pour atteindre les objectifs.

## **Section n°02: Le contrôle de gestion, historique, définitions, outils et objectifs**

### **1. Histoires du contrôle de gestion**

Le contrôle vient du vieux français « contre-rôle », le rôle étant l'édit royal original qui était copié et diffusé en des provinces et donc le roi pour que s'assurer que la recopie avait été bien faite envoyer dans les provinces, des contre-rouleurs avaient donné des copies identiques du rôle et par transparence. Les contre-rouleurs mettaient la copie authentique du rôle original sur le rôle en province pour s'assurer qu'effectivement il n'y avait pas de déviation. (CAPPELLETTI L. , Conservatoire national des arts et métiers, 2019).

Claude ALAZARD et Sabine SEPARI introduit qu' « Il semble que l'écriture soit apparue à Sumer en Mésopotamie, vers 3300 avant-J.C. pour aider à la gestion des terres et des troupeaux. Pour contrôler des relations économiques, une comptabilité a été élaborée ; ainsi serait née la première représentation écrite des nombres. La gestion, la comptabilité et le contrôle apparaissent donc indissociables et essentiels dès lors qu'une activité économique doit être maîtrisée.

Si des prémices de comptabilité de coûts sont observables dans des manufactures textiles italiennes au XVe siècle et chez un imprimeur français au XVIe siècle, il est clair que les besoins de mesure et de contrôle des activités économiques augmentent et se diffusent véritablement à grande échelle à la fin du XIXe siècle, avec la constitution de grandes unités industrielles de production qui regroupent des machines et doivent organiser le travail » (ALAZARD & SEPARI, 2010, p. 03)

#### **1.1 Les théories du contrôle de gestion**

Les principales théories du contrôle de gestion sont (HANAFI & EL MARZOUKI, 2021, p. 378):

##### **1.1.1 La théorie de contingence**

Il s'agit d'une théorie introduite par P. R. Lawrence et J. W. Roche dans le prolongement des travaux de T. Barnes, en particulier J. Woodward. (HANAFI & EL MARZOUKI, 2021, p. 378)

Les théoriciens de la contingence rejettent l'idée de principes d'organisation universels ou de modèle classique. (ROBERT, 2007, p. 100)« Elle s'oppose à « One Best Way »<sup>4</sup> issue des théories classiques du management. (HANAFI & EL MARZOUKI, 2021, p. 378) Cette école a eu et a toujours une influence importante sur la théorie de l'organisation. Peu d'informations sont fournies sur le processus de construction de l'organisation. (ROBERT, 2007, p. 100).

### ***Quel objectif de l'application de cette théorie en contrôle de gestion ?***

La base de la théorie de la contingence appliquée au contrôle de gestion est que l'efficacité de l'organisation est améliorée par la mise en œuvre du système de contrôle de gestion.

#### **1.1.2 La théorie néo institutionnelle**

Il existe plusieurs approches néo-institutionnelles qui ne constituent pas un seul modèle. (DAMBRIN, LAMBERT, & SPONEM, 2010, p. 6)

La théorie néo-institutionnelle est ici mobilisée sous son angle de contrôle de gestion. Elle « remonte aux travaux de recherche de Meyer et Rowan(1977) puis de DiMaggio et Powell(1983) ». (HANAFI & EL MARZOUKI, 2021, p. 380).

Le rôle de contrôle de gestion implique dans l'intégration des « pratiques qui servent à confronter les pressions isomorphiques<sup>5</sup> DiMaggio et Powell (1983), ainsi qu'il permet les organisations de se légitimer dans l'environnement institutionnel. (Sponem, 2006) » (DAMBRIN, LAMBERT, & SPONEM, 2010, p. 8).

#### **1.1.3 Les théories contractuelles**

Il englobe deux théories :

---

<sup>4</sup> Un des premiers principes de taylorisme, c'est le fait de déterminer scientifiquement la meilleure façon de procéder pour produire.

<sup>5</sup> Selon Sponem, il existe trois processus isomorphique (HANAFI & EL MARZOUKI, 2021, p. 380) :

- Le processus coercitif qui représente les pressions provenant des institutions dépendantes de l'organisation telle que les actionnaires, l'Etat...,
- -Le processus normatif qui se trouve dans le cadre professionnel des acteurs et qui leur normalise les comportements par des formations et des pratiques,
- -Le processus mimétique qui apparait en situation d'incertitude, lorsque les organisations prennent des autres pratiques des autres organisations comme modèles.

a. ***La théorie des coûts de transaction (HANAFI & EL MARZOUKI, 2021, p. 380)***

Coase en 1937 où il a mis le point sur la nature de la firme, il a trouvé que cette dernière peut constituer un alternatif du marché qui effectue une coordination par les prix, cependant, la firme représente un mode de coordination administrative par la hiérarchie (Coriat & Weinstein, 2010) Autrement dit, les transactions entraînent par l'organisation des coûts inférieurs à ceux du marché appelés aussi des coûts de transaction, en adoptant l'internalisation d'une partie des (Boisselier et al., 2013) .

Williamson s'est basé sur la théorie de la rationalité limitée de Herbert Simon (1957) qui porte sur la rationalité limitée des acteurs qui leur empêchent de bien prévoir les conséquences de leurs actes dans un environnement complexe (Coriat & Weinstein, 2010).

Ici, la théorie des coûts de transaction intervient pour mettre l'accent sur les problèmes « post-contractuels », contrairement à la théorie de l'agence que nous traiterons plus tard, qui se concentre sur les questions « précontractuels » (Coriat & Weinstein, 2010).

L'organisation a donc intérêt à internaliser le coût de transaction, mais pour savoir jusqu'où cette internalisation, Williamson a introduit la notion d'actifs spécifiques. En outre, il a expliqué l'intérêt de travailler dans des configurations de réseaux. Ce qui inscrit dans le cadre de contrôle de gestion

b. ***La théorie de l'agence***

Les fondements de la théorie d'agence sont représentés dans l'article du Jensen et Meckling(1976).

JACQUES THEPOT a cité dans son article publié en 2007 et intitulé « Jensen et Mackeling trente ans après » que : « L'article de Jensen et Meckling de 1976 (J-M dans la suite) fait partie des articles les plus cités dans la littérature de management, il est aujourd'hui une référence classique dans tous les manuels des finances et même de management des organisations. Dans la mesure où il représente aujourd'hui la contribution fondatrice de la gouvernance des entreprises (Caby et Hirigoyen, 2000).il s'agit d'un long article (55 pages), non technique, qui explique la nature des coûts d'agence engendrés par la structure de capital de la firme. Cet article a donné naissance à toute la littérature fondée sur la théorie de l'agence, dont on trouvera un exposé systématique dans le dernier ouvrage de Jean Tirole, The Theory of

Corporate Finance (2006), sans cependant que le lien analytique de cette filiation ait été clairement établi ». (THEPOT, 2007, p. 15).

Jensen ET Meckling ont défini la théorie de l'agence comme suit: "We define an agency relationship as a contract under which one or more persons (the principal(s)) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision making authority to the agent". (JENSEN & MICKELING, 1976, p. 5).

Les auteurs étudient les relations dans lesquelles un « principal » engage une autre personne comme « agent » en lui accordant certains pouvoirs décisionnels pour effectuer des tâches en son nom, en tenant compte de divers intérêts et asymétries d'information<sup>6</sup>. Sur la base de ces deux derniers éléments, le théoricien prédit que chacun cherche à maximiser son utilité et qu'il est difficile d'assurer la convergence des intérêts, ce qui motive les mandants à délimiter les intérêts, éliminer les divergences en introduisant des systèmes de contrôle qui entraînent des coûts de transaction. (HANAFI & EL MARZOUKI, 2021, p. 381).

Donc cette relation d'agence pousse les entreprises à adopter un système de contrôle et plus précisément un système de contrôle de gestion. Ce dernier intervient pour contrôler les coûts de la théorie de l'agence : (1) il aide au suivi et à la définition des objectifs (2) il fournit également des outils aux agents Justifier les actions et les résultats.

Selon les théories contractuelles, le contrôle de gestion est :

- Un outil de régulation des comportements ;
- Il doit être élaboré et utilisé comme un outil de mesure des performances ;
- Un système d'information et de communication pour limiter les comportements opportunistes ;
- Il doit contribuer à la convergence des objectifs individuels et organisationnels.

---

<sup>6</sup> L'asymétrie d'information, également connue sous le nom de défaut de l'information, se produit lorsqu'une partie à une transaction économique a plus de connaissances matérielles que l'autre. Cela se manifeste souvent lorsque le vendeur d'un bien ou d'un service a plus de connaissances que l'acheteur ; cependant, la dynamique inverse est également possible. Presque toutes les transactions économiques impliquent des asymétries d'information. Dans les marchés financiers et boursiers, l'économie et la théorie des contrats, l'asymétrie de l'information est pertinente pour l'étude des décisions de négociation lorsqu'une partie est mieux informée et dispose de meilleures informations que l'autre. (Aquaportail, 2021).



### 1.1.4 La théorie des parties prenantes

La théorie des parties prenantes ou en anglais : "Stakeholder theory (SHT)" est issue des travaux de Berle et Means (1932). Elle apparaît notamment dans l'ouvrage de Freeman de 1984, qui propose d'analyser la relation existante entre une entreprise et son environnement. Il

La théorie PP défend l'idée qu'une entreprise doit satisfaire l'ensemble de ses parties prenantes (actionnaires, salariés, clients, fournisseurs, etc.) susceptibles d'être impactées ou affectées par ses activités. (OUMARI , 2022, p. 1007)

Quant à l'apport de la théorie au contrôle managérial, il lui permet de prendre en compte la dimension humaine, et pas seulement la dimension financière. Les travaux de R. Kaplan et D. Norton (1998) s'inscrit dans cette perspective, qui a proposé le Balanced Scorecard, qui est un moyen de communiquer la mission et la stratégie organisationnelle, composé de 4 axes pour trouver un équilibre entre les objectifs à long terme, la performance et les résultats. Ces axes sont : l'Axe Financier, l'Axe Client, l'Axe Interne, puis l'Axe Apprentissage et Développement. (HANAFI & EL MARZOUKI, 2021, p. 382)

**Tableau 1 : les piliers du contrôle de gestion**

Catégorie	Principaux Théoriciens
<b>Les pères fondateurs</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Frederick Winslow Taylor ;</li><li>• Henri Fayol ;</li><li>• Max Weber ;</li><li>• ...etc.</li></ul>
<b>Les anglo-saxons créatifs</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Herbert Simon ;</li><li>• Richard Anthony ;</li><li>• Chris Argyris ;</li><li>• James March ;</li><li>• Robert Kaplan ;</li><li>• Robert Simons ;</li></ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ...etc.</li> </ul>
<b>Les français défricheurs</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Henri Bouquin ;</li> <li>• Alain Burlaud ;</li> <li>• Yves Dupuy ;</li> <li>• Michel Gervais ;</li> <li>• Claude Riveline ;</li> <li>• ...etc.</li> </ul>
<b>Les scientifiques économistes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• François Perroux ;</li> <li>• Maurice Allais ;</li> <li>• Jacques Lesourne ;</li> <li>• Henri Savall ;</li> <li>• ...etc.</li> </ul>

**Source** : élaboré par nos soins et inspiré du CAPPELLETTI , L. (2019, 10 15). Conservatoire national des arts et métiers. *De qui le contrôle de gestion est il le nom.*

## 2. Définition des missions du contrôle en entreprise

Le contrôle de gestion peut se définir comme « l'ensemble des procédures et des techniques permettant à chaque responsable de contrôler son action par rapport aux objectifs préétablis » (DORIATH, Contrôle de gestion, 2008) (DORIATH & GOUJET, Comptabilité de gestion, 2011). Avant d'entamer l'exposé des principes du contrôle de gestion, il est à notre qu'il très important de définir tout d'abord le contrôle désigné dans l'expression de ce dernier.

Dans l'expression contrôle de gestion, le mot contrôle ne doit absolument pas être pris dans le sens d'une vérification dont le but est la sanction (contrôle fiscal, contrôle des douanes, etc...., voir l'acceptation française). Mais doit être compris dans le sens où il est employé dans des expressions telles que : « perdre le contrôle de son véhicule, ou de soi-même », c'est-à-dire de maîtrise de ses propres forces ou potentialités, qu'il s'agisse d'un individu ou d'un système socio-économique, en vue d'atteindre un objectif (DEMMESTERE, LORINO, & MOTTIS, 2017) (MALLET & MENDOZA, 2018) (Rouach & Naulleau, 2020) (Sponem & Pezet, 2021).

L'acceptation recherchée du contrôle fait, donc, référence aux dispositifs permettant aux responsables d'assurer la maîtrise du fonctionnement de l'entreprise, c'est-à-dire de déclencher des actions qui produisent des effets attendus, dans les délais prévus. La maîtrise, telle qu'elle est abordée, ne s'exerce pas seulement à un niveau spécifique, mais peut et doit s'étendre à l'organisation : il s'agit d'un acte de management. Ce dernier est un processus qui, avant l'action l'oriente, en cours d'action l'ajuste et une fois l'action réalisée, évalue ses résultats pour en tirer les enseignements.

La première phase est dédiée à la définition des fins et d'objectifs et consiste à :

- Définir des objectifs pertinents, c'est-à-dire accessibles et adaptés aux buts poursuivis.
- Déterminer les ressources en hommes, en matériel et en temps.
- Déterminer la manière dont ces ressources seront agencées de manière optimale
- Préciser les instruments de mesure de la performance.

La deuxième est une phase de pilotage qui consiste à :

- Observer le déroulement des opérations.
- Contrôler sa bonne exécution.
- Faire le point sur les actions restantes à mener.
- Prendre les mesures nécessaires en cas de dérives.

La troisième en est une phase d'évaluation menant la mesure des performances atteintes selon trois critères importants comme :

- L'efficacité des responsables : Ont-ils atteint leurs objectifs ?
- L'efficience des moyens mis en œuvre : quels résultats par rapport aux moyens engagés ?
- La pertinence : la cohérence entre les objectifs et les moyens.

L'acte de contrôle implique que soient mis en place des dispositifs permettant le pilotage des activités, fonctions ou actions au sein de l'organisation. Il s'agit là d'une mission essentielle du contrôle de gestion. Selon les cas, ces dispositifs prendront des formes et nécessiteront des outils adaptés. En première approche, il est possible de proposer une distinction fondée sur les différents niveaux de contrôle.

Parmi les démarches de contrôle en entreprise, une première distinction peut être établie à propos des conditions de leur déclenchement. Certaines de ces démarches résultent d'obligations légales ou réglementaires imposées à l'entreprise ; c'est le cas pour les vérifications comptables effectuées par les commissaires aux comptes, les contrôles effectués

par l'administration fiscale, l'inspection de travail ou la répression des fraudes, par exemple ; les contrôles de ce type restent marqués par un esprit inquisitorial et relèvent typiquement du contrôle-vérification. En revanche, la recherche d'une maîtrise de l'entreprise prime le plus souvent dans les contrôles volontaires, déclenchés à l'initiative des dirigeants.

**Tableau 2 : Types de contrôle selon les conditions de déclenchement des démarches de contrôle**

Conditions de déclenchement des démarches	Contrôle légal et obligatoire imposé à l'entreprise	Contrôle volontaire
Caractère du contrôle	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Esprit inquisitorial</li> <li>• Contrôle vérification</li> </ul>	À l'initiative des dirigeants

Source : Élaboré par nos soins

Une deuxième distinction a trait à la situation des intervenants chargés d'assurer le contrôle. Selon qu'ils appartiennent à l'entreprise ou qu'ils assurent une simple prestation externe, on parlera de contrôle interne ou de contrôle externe.

**Tableau 3 : Types de contrôle selon la situation des intervenants chargés d'assurer le contrôle**

Contrôle externe	Contrôle interne
Le contrôleur n'appartient pas à l'entreprise et il assure une simple prestation externe.	Le contrôleur appartient à l'entreprise.

Source : élaboré par nos soins

La distinction entre contrôle et audit s'impose également. Alors que le contrôle porte sur des activités ou sur des structures, l'audit apparaît comme « le contrôle des systèmes de contrôle, donc comme un contrôle au second degré.

**Tableau 4 : Contrôle ou audit ???**

Le <u>contrôle</u> porte sur des activités ou sur des structures	<u>L'audit</u> : le contrôle des systèmes de contrôle (un contrôle au second degré)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrôle des systèmes comptables et financiers</li> <li>• Contrôle des systèmes et fonctions de gestion</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Audit comptable et financier</li> <li>• Audit des systèmes et structures de gestion</li> </ul>

Source : élaboré par nos soins

Enfin, selon l'objet du contrôle, les différentes disciplines du contrôle en entreprise peuvent être exposées dans le tableau ci-dessous :

**Tableau 5: Les différentes disciplines du contrôle d'entreprise**

Objet du contrôle	Contrôle externe	Contrôle interne
<b>Contrôle des systèmes comptables et financiers</b>	Contrôle et certification des comptes (commissaires aux comptes)	Contrôle comptables et financiers (services comptables de l'entreprise)
<b>Contrôle des systèmes et fonctions de gestion</b>	Contrôles administratifs - contrôles fiscaux -contrôles sanitaires. -contrôles de la répression des fraudes. -contrôles d'hygiène et de sécurité du travail.	Contrôle interne -contrôle stratégique <b>-contrôle de gestion</b> -contrôle opérationnel -contrôle d'exécution par fonction (production, ressources humaines, approvisionnements et gestion des stocks, marketing...)
<b>Audit comptable et financier</b>	Audit comptable et financier, principal domaine d'application de l'audit légal	Audit interne des systèmes comptables et financiers
<b>Audit des systèmes et structures de gestion</b>	Audit opérationnel externe, domaine principal de l'audit contractuel appliqué aux grandes fonctions de gestion (production, ressources humaines, marketing...)	Audit opérationnel interne appliqué aux grandes fonctions de gestion (production, ressources humaines, marketing...)

Source : COHEN, E. (2001). *Dictionnaire de gestion*. Paris: LA découverte,p 84

La littérature regorge de définitions du contrôle de gestion qui changent de contenu en fonction de l'approche adoptée dans chacune d'elle. Dans ce qui suit une synthèse des définitions les plus connues et reconnues par les spécialistes du domaine.

**Tableau 6: Recueil de définitions du contrôle de gestion**

Auteurs	Définitions
ANTHONNY et JOHN DEARDEN	Dans leur ouvrage « Contrôle de Gestion et Planification de l'Entreprise », le Contrôle de Gestion est le processus par lequel, les responsables s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficacité, pour réaliser les objectifs de l'organisation.
JEAN MEUNIER	Le Contrôle de Gestion recouvre l'ensemble des techniques quantitatives susceptibles d'être utilisées, pour faciliter et améliorer la prise de décision à savoir, comptabilité générale, comptabilité industrielle, statistiques, ratios, tableaux de bord et bien entendu, gestion budgétaire.
JEAN ORSINI	Penser l'entreprise en termes systématiques, c'est employer tous les outils de contrôle de gestion, pour faire coïncider les résultats effectifs avec le futur désiré.

J. BOURDIN	Le Contrôle de Gestion est un système d'évaluation des responsabilités et des voies par lesquelles la rentabilité de l'entreprise peut être améliorée.
J.L. ARDOUIN	Le Contrôle de Gestion est un système qui permet d'aider les opérationnels à faire de la gestion prévisionnelle et de suivre les réalisations pour essayer d'atteindre leurs objectifs.
ELIEL SAARINEN	Le Contrôle de Gestion est un ensemble de moyens et de méthodes de toutes natures, permettant de garder la maîtrise de la marche de l'entreprise.
DAVID ANDERSON	Le Contrôle de Gestion doit veiller à garder efficiente et économique chaque partie de la structure, compliquée et grandissante de l'organisation. Mettre en évidence clairement la segmentation de l'entreprise dans ses différentes activités, dans le but d'une planification intelligente de la gestion.
JEAN LOUP ARDOIN - DANIEL MICHEL et JEAN SCHMIDT	Le Contrôle de Gestion constitue un ensemble d'actions, procédures et documents visant à aider la direction générale et les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion, pour atteindre les objectifs de l'entreprise.
PLAN COMPTABLE GÉNÉRALE FRANÇAIS <sup>7</sup>	Contrôler la gestion de l'entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive.

**Source :** élaboré par nos soins

À travers son évolution, nous pouvons distinguer entre deux familles de définitions :

- Les premières sont fondées sur une approche très technique du domaine et le réduisent quelque peu à sa dimension utilitaire.
- Tandis que les secondes s'inscrivent dans une vision élargie, plus attachée à la dimension comportementale du contrôle.

**Dans la première catégorie, on peut retenir la définition suivante :**

Selon ANTHONY R.N. 1965, « le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation » (ANTHONY R.N., 1965, page 17, In BOISSELIER P., 2001, page 9). D'après ce même auteur, le premier en 1965 à avoir théorisé la discipline, le contrôle est serait aussi un

---

<sup>7</sup> Le plan comptable algérien SCF reste muet quand la définition du contrôle de gestion

processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation.

Cette approche employée dans la définition du contrôle de gestion insiste sur trois caractéristiques ou composantes essentielles de la discipline en question, en tant que management de la performance ou maîtrise de la gestion par les opérationnels :

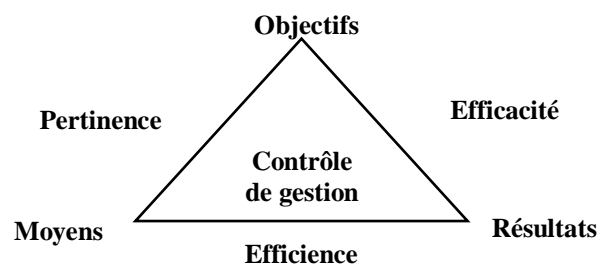
- le contrôle de gestion n'est pas une action isolée, il s'agit d'un processus ;
- cette définition rappelle le caractère finalisé de ce processus en mentionnant explicitement la notion d'objectifs ;
- enfin, elle met en valeur la dimension incitative du contrôle de gestion, sa relation étroite avec la motivation des responsables, abordant ainsi de façon implicite le thème majeur de la convergence des buts, développé dans des travaux ultérieurs (FIOL, 1991)

Dans la deuxième catégorie, on peut retenir la définition suivante :

« Le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisation. Il doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficacité et l'efficacité des actions et des moyens pour atteindre les objectifs » (GERNIER C., 1990 ; IN GUEDJ N. 1991).

Suite à cette définition, on peut admettre que la fonction contrôle de gestion se situe au centre d'un triangle mettant en relation objectifs, moyens et résultats :

### Schéma 1: Les mesures possibles à travers le contrôle de gestion



**Source :** SELMER, C. (2015). *Contrôleur de gestion ; Les outils pour communiquer mieux*. Paris: EYROLLES.

La relation entre les moyens, les objectifs et les résultats constitue la base du contrôle de gestion.

Cette représentation courante, insiste, au-delà de la notion d'objectif, sur l'importance de deux autres éléments pour le contrôle de gestion : les ressources et les résultats. En fait, dans cette approche, à laquelle nous adhérons dans ce manuel, un responsable se définit par un « champ d'action » dans lequel son activité consiste à mettre en relation trois éléments :

- les objectifs à atteindre ;
- les ressources mises à sa disposition ;
- les résultats obtenus ;

Et qui donnent naissance à trois critères d'évaluation pour le responsable :

- à pertinence (des moyens mis en œuvre par rapport aux objectifs) ;
- l'efficacité (la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif) ;
- l'efficience (la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu).

## 2.1 Développement de contrôle de gestion

À partir du vingt ème siècle le contrôle de gestion n'a cessé de se développer, ce qui est mentionné dans le tableau ci-dessous :

**Tableau 7 : évolution du contrôle de gestion**

Période	Etapas	Actions
<b>Début du 20<sup>eme</sup> siècle</b>	Naissance du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elle est issue de l'étude du contrôle managérial anglo-saxon avec l'avènement des structures divisionnaires des entreprises.</li> <li>• Apparition des premiers tableaux de bord en France dans les années 1930, dits français.</li> </ul>
<b>Années 50-60</b>	Les années instrumentales (faire ce qu'il faut « l'efficacité » et le faire bien « l'efficience »)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Implantation du contrôle de gestion dans les entreprises dans les années 1950, et le courant behavioriste était moins mécanique sur les organisations.</li> <li>• Evolution du CDG dans les années 1960 et depuis les travaux d'Anthony (1965), Sloan (1966) et Chandler (1967).</li> <li>• Du point de vue des outils et des techniques, elle est vue comme un ensemble d'actions réalisées par des managers, avec un objectif commun défini.</li> </ul>



<b>Les années 70-80</b>	Les années organisationnelles	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le CDG devient organisationnel</li> <li>• Bouquin a « justifié sa place entre le contrôle opérationnel et la planification stratégique au sein des entreprises » (PENDAREAS, 2017, p. 2)</li> </ul>
<b>Les années 90</b>	Le déploiement stratégique, contrôle vs pilotage	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un objectif organisationnel et stratégique et non pas seulement une finalité comptable et économique, d'après burlaud et Simon(1997) : « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme »</li> <li>• dans cette année l'importance d'améliorer la performance des organisations a été remarqué par plusieurs auteurs tel que lorino et johnson .aussi la distinction entre les systèmes de pilotage fondées sur le « paradigme de l'interprétation des indicateurs de performance et les systèmes de contrôle, basés sur leur mesure » (PENDAREAS, 2017, p. 3)</li> </ul>
<b>À partir des années 2000</b>	Modification de son image	<ul style="list-style-type: none"> <li>• effacer son image compulsive de début pour devenir plus compréhensif basé sur le modèle de Simon <sup>8</sup>;</li> <li>• il devient plus transactionnel et relationnel ;</li> </ul>
<b>Depuis les années 2010</b>	Des formes émergentes	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le contrôle de gestion environnemental ;</li> <li>• Il doit être analysé comme un processus d'innovation ;</li> <li>• Il s'intéresse à l'immatériel et au pilotage de de la performance du capital humain ;</li> <li>• Une dimension directrice de la valeur ;</li> </ul>
<b>À partir du 2017</b>	La gestion de la performance	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La gestion de la performance.</li> </ul>

**Source :** préparé par nos soins et inspiré du PENDAREAS, M. (2017). Le contrôle de gestion dans tous ses états. *Le contrôle de gestion : d'hier à demain*, pp. 1-5.

Aujourd'hui, les auteurs et les praticiens voient généralement dans le contrôle de gestion un système de régulation des comportements applicable dans les organisations exerçant une activité économique. Il dépasse donc largement le domaine de compétence du contrôleur de gestion et implique très fortement les directeurs des ressources humaines, dont la mission ayant la plus forte valeur ajoutée consiste précisément à mobiliser des hommes en vue de réaliser certains objectifs. Il voisine également avec la fonction organisation puisqu'il touche au découpage de l'entreprise et avec la fonction de direction générale et ses stratégies, car elle a des besoins spécifiques d'information à satisfaire. Mais il suppose également un engagement très fort de la direction générale et la collaboration de l'ensemble des autres services. À défaut,

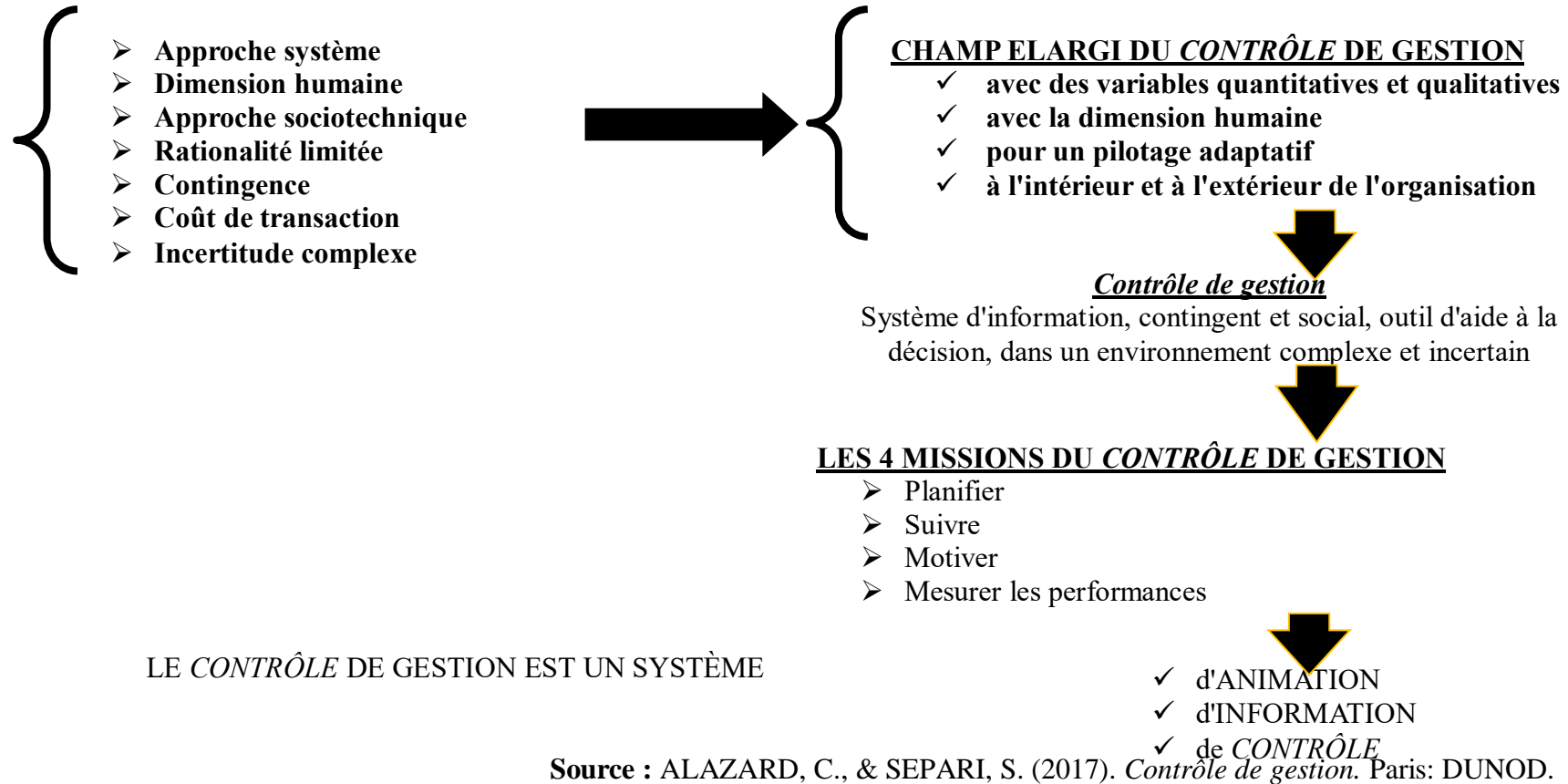
---

<sup>8</sup> Modèle de Simon : C'est le modèle IMC (Intelligence, modélisation et choix).

le système d'information risque d'être tellement «pollué » par différents effets pervers que son utilité sera remise en cause.

Le schéma suivant effectué par ALAZARD C. et SEPARI S. (2017) regroupe une synthèse de l'évolution de la définition du contrôle de gestion à travers les théories des organisations.

## Schéma 2: Le contrôle de gestion et les théories des organisations



FIOL M. (1991) présente dans sa thèse de doctorat intitulée « la convergence des buts » 4 méthodes historiques utilisées pour faire adhérer les membres de l'organisation aux objectifs de l'entreprise (LÖNING, 2013). L'auteur les cite selon leur apparition chronologique dans les organisations et/ou la littérature organisationnelle. Nous préférons les aborder selon leur contenu : économique ou social.

### 3. Les objectifs du contrôle de gestion

Selon Rommain APPERCEL, le principal objectif du contrôle de gestion est : « De mettre en évidence les faiblesses et les erreurs et de suggérer des mesures correctives pour éviter qu'elles ne se reproduisent afin d'accroître les performances d'une entreprise ». (APPERCEL, 2022)

Il vise à (CHARAF & BESCOS, 2018, p. 26) :

- Aider les opérationnels à améliorer leur performance ;
- Mesurer les états financiers et opérationnels ;

Et il permet aux dirigeants aussi de (CHARAF & BESCOS, 2018, p. 26):

- Fixer des objectifs ;
- Vérifier que les objectifs fixés sont réalisés.

Les objectifs du contrôle de gestion sont similaires dans toutes les entreprises à travers le monde (KORIB & KERZABI, 2015, p. 29) dans la même période, mais chaque période a des caractéristiques d'objectifs différents à l'autre. Dans le tableau ci-dessous, on va traiter ces divergences comme suit :

**Tableau 8 : évolution des caractéristiques des objectifs du contrôle de gestion au cours des années**

Années	Objectifs
Les années 60	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Efficience</li> <li>• Efficacité</li> </ul>
Les années 70-80	<ul style="list-style-type: none"> <li>• déploiement de la stratégie</li> <li>• la qualité du système décisionnel</li> <li>• la planification stratégique</li> </ul>
Les années 90	<ul style="list-style-type: none"> <li>• un objectif organisationnel</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• un objectif stratégique</li> </ul>
<b>À partir des années 2010</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• il devient plus exploratoire et non pas seulement d'exploitation</li> <li>• création de la valeur</li> </ul>

**Source :** préparé par le chercheur et inspiré du PENDAREAS, M. (2017). Le contrôle de gestion dans tous ses états. *Le contrôle de gestion : d'hier à demain*, pp. 1-5.

#### **4. Les principaux outils du contrôle de gestion**

D'après Berland, on peut regrouper les outils de contrôle de gestion par approche d'une part et par catégories d'autre part. (GILLES , MAGLOIRE , NOUHOU, & FOMEKONG, 2021, p. 107)

##### **4.1 Regroupement des outils de contrôle de gestion par approche**

Selon Berland, on peut regrouper les outils de contrôle de gestion en quatre approches essentiels :

###### **4.1.1 L'approche par les coûts**

Cette approche englobe trois outils essentiels du contrôle de gestion :

D'après Nicolas BERLAND : « L'outil traditionnel, sinon le plus ancien, du contrôle de gestion est le calcul des coûts<sup>9</sup> » (BERLAND, Mesurer et piloter la performance, 2009, p. 18) ce qui représente la base de la comptabilité de gestion.

Selon Henri bouquin : « 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 les finalités poursuivies » (BERLAND, Mesurer et piloter la performance, 2009, p. 18)

Il y'a trois méthodes de calcul des couts :

---

<sup>9</sup> Le calcul des coûts relève de la responsabilité de la comptabilité de gestion. Dans le passé, la discipline était connue sous le nom de comptabilité industrielle, et plus récemment, elle a même été appelée comptabilité analytique. L'évolution du terme reflète l'évolution des enjeux liés au chiffrage. La finalité du calcul des coûts aujourd'hui n'est plus simplement de calculer le coût des produits, mais de calculer le coût des services, des processus, des clients, des réseaux de distribution, des fonctions métiers... pour éclairer les décisions de gestion. On peut dire que les objets de chiffrage se sont multipliés et ne sont plus seulement des produits. Le but n'est pas de savoir décomposer analytiquement les coûts, mais de les décomposer pour aider Le gérant vient diriger l'entreprise. (NICOLAS, 2009, p. 18)

a. *La méthode des coûts complets*

Selon Nicolas BERLAND : « La méthode de calcul des coûts complets consiste à rattacher l'ensemble des coûts aux produits que ces coûts soient variables ou de capacité. Mais ce faisant une nouvelle difficulté apparaît quand il s'agit de rattacher les coûts indirects aux produits ». Cependant, le concept a fait l'objet d'importantes discussions sur sa pertinence dans les années 1980. De là est né le concept d'Activity Based Costing (ABC)<sup>10</sup>. (BERLAND, Mesurer et piloter la performance, 2009, p. 30).

b. *Le direct costing (méthode des coûts variables)*

Nicolas BERLAND a introduit que « La méthode consiste à distinguer les coûts variables des coûts fixes et à ne rattacher aux produits que les coûts variables qui les concernent. Les coûts variables sont ceux qui évoluent à court terme en fonction des quantités produites ». (BERLAND, Mesurer et piloter la performance, 2009, p. 23)

$$\text{Coûts totaux} = \text{Coût variable unitaire} \times \text{Quantité} + \text{Coûts fixes}$$

**4.1.2 L'approche par les budgets (BENDAOU, 2014, pp. 3-4)**

À première vue des organisations publiques, il semble qu'aux Etats-Unis, chez Général Motors dans les années 1920, sous les ordres de Sloan, le contrôle budgétaire ait d'abord été utilisé comme outil de gestion. On pense qu'il est utile dans la délégation des responsabilités de contrôle et dans la coordination en contrôlant les résultats souhaités dans les grandes organisations privées (Sloan, 1963, Chandler, 1962).

Ensuite, c'est la conférence internationale tenue à Genève en 1930 (Berland, 1999 ; 2002) qui établit les techniques budgétaires comme premier outil de contrôle de la performance des grandes entreprises industrielles (Johnson et Kaplan, 1987). Cependant, il a fallu quelques années pour que cela devienne vraiment ainsi. Le contrôle budgétaire n'a gagné en popularité qu'après la Seconde Guerre mondiale, devenant le principal outil de contrôle managérial dans les années 1960 et 1970 (Gervais, 1983).

---

<sup>10</sup> La méthode est souvent considérée comme nouvelle et révolutionnaire et pourrait retrouver une pertinence perdue par les méthodes traditionnelles. Le débat a principalement soulevé la question des conditions de validité des calculs de coûts. (BERLAND, Mesurer et piloter la performance, 2009, p. 30)

### 4.1.3 L'approche par le tableau de bord :

Ça concerne le tableau de bord de gestion et tableau de bord équilibré ou prospectif (abordé dans le troisième chapitre)

### 4.1.4 Autre formes d'approche (benchmarking<sup>11</sup>...etc.)

## 4.2 Catégories des outils de contrôle de gestion

Afin de faciliter la compréhension des approches du contrôle de gestion « le même auteur les regroupe en deux catégories » (GILLES , MAGLOIRE , NOUHOU, & FOMEKONG, 2021, p. 107) comme suit :

### 4.2.1 Première catégorie

Qui constituent des approches traditionnelles telles que : le calcul des couts ...Etc. (GILLES , MAGLOIRE , NOUHOU, & FOMEKONG, 2021, p. 107)

### 4.2.2 Deuxième catégorie

Qui constituent des approches modernes telles que : les tableaux de bord de gestion, le tableau de bord prospectif, benchmarking...etc. (GILLES , MAGLOIRE , NOUHOU, & FOMEKONG, 2021, p. 107)

## 5. Ce que n'est pas le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a essentiellement un rôle d'assistance et de support. Il peut être intéressant de l'opposer à d'autres rôles similaires afin d'éviter toute erreur de compréhension.

### Tableau 9 : Ressemblances et différences entre contrôle de gestion et d'autres fonctions

<b>Audit</b>	L'audit est également une fonction d'assistance qui peut utiliser des données chiffrées, mais il ne travaille pas sur le reporting d'activité : il analyse en profondeur pendant un temps limité une partie de l'organisation, alors que le contrôle de gestion « surveillance » l'ensemble de l'organisation, de manière récurrente.
--------------	---

---

<sup>11</sup> D'après Balm, « le benchmarking est une action continue de comparaison d'un processus, produit ou service avec une activité similaire réputée «la meilleure», afin de fixer des objectifs et des actions d'amélioration ambitieux mais réalistes, pour devenir et rester le meilleur en un temps raisonnable ». « Une définition formelle de cette pratique peut être présentée comme suit: « le benchmarking est un processus continu d'évaluation de nos produits, services et méthodes par rapport à ceux des concurrents les plus sérieux ou des entreprises reconnues comme leaders ; Cette comparaison ne s'exerce pas seulement avec des concurrents, mais surtout avec des entreprises de secteurs différents qui ont des performances remarquables dans telle ou telle tâche, ou fonction analogue » (CHABANI & BAKKAR, p. 22)

<b>Comptabilité générale</b>	Elle ne travaille que sur des données du réel, avec un objectif légal. Le contrôle de gestion travaille aussi sur des données prévisionnelles, sur autant de formats que de besoin, avec comme préoccupation essentielle les besoins des managers.
<b>Consolidation</b>	La consolidation fait partie des objectifs de comptabilité générale pour un groupe. Elle consiste à recueillir des données de reporting à visée essentiellement comptable et légale. Pour le contrôle de gestion, la consolidation n'est qu'une étape à l'analyse et non une fin en soi.
<b>Organisation et méthodes</b>	Elles ne concernent que les processus, ou le « comment ». Le contrôle de gestion, lui, travaille également sur le « combien » et le « pourquoi ».
<b>Conseil</b>	Lorsqu'il est extérieur à l'entreprise, sa mission n'intègre pas le suivi de la mise en œuvre du conseil, suivi intégré à la mission du contrôle de gestion.
<b>Les opérationnels</b>	Les opérationnels décident et font ce que le contrôle de gestion ne pourra jamais faire... à la place des opérationnels.

**Source :** NOELLE & al, (2013), LE GRAND LIVRE DE CONTROLE DE GESTION, Paris, EYROLLES, p62.

CAPPELLETTI L. (2014) insiste sur le fait qu'en termes d'intervention, « le contrôle de gestion concerne la direction, les managers et les activités de l'entreprise. Il vise ainsi à organiser l'environnement des managers. Il implique aussi les ressources humaines dans la mobilisation des hommes en vue de réaliser certains objectifs. Il voisine également avec la fonction organisation, puisqu'il touche au découpage de l'entreprise, et avec la fonction de direction générale et de ses stratégies, car elle a des besoins spécifiques d'information à satisfaire. Le contrôle de gestion procède par ajustements successifs selon une démarche en boucles, consistant à faire des prévisions, à comparer ces prévisions aux réalisations, puis à prendre des mesures correctrices pour ajuster l'action aux objectifs. Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme un processus répétitif et régulier, avec un pôle normatif – les contrôles hiérarchiques, les contrôles économiques – et un pôle constructif – la pédagogie, l'invention d'actions correctrices, l'apprentissage, le dialogue de gestion. Le contrôle de gestion renferme ainsi deux logiques antagonistes : une logique de régulation qui cherche à faire revenir l'organisation vers le fonctionnement souhaité et une logique d'autoapprentissage qui par l'accumulation d'expériences engendrées par les actions correctrices force à reconsidérer le fonctionnement souhaité.



## **6. Analyser et concevoir un système de contrôle de gestion**

Un système de contrôle de gestion (budgets, tableaux de bord, etc.) est un assemblage qui s'inscrit lui-même dans un ensemble plus large. L'ensemble repose sur les règles du jeu que la direction souhaite faire respecter et dont va dépendre pour une bonne part la qualité du contrôle de gestion. Les règles du jeu sont différentes d'une entreprise à l'autre. Le style de management en fait partie, et il peut évoluer dans le temps avec le passage d'équipes de direction différentes.

Les composantes des politiques de personnel (modes de recrutement, de rémunération, d'intéressement et de récompense) font également partie de cet assemblage, de même que la culture de l'entreprise (CAPPELLETTI L. , Le contrôle de gestion de l'immatériel, approche du capital humain, 2012).

Le point de départ de toute réflexion sur la conception d'un système de contrôle de gestion doit être la stratégie de l'organisation, qui est plus ou moins explicite. Un concept clé est que le système doit être cohérent avec la stratégie de l'entreprise, ce qui veut également dire que si la stratégie évolue dans le temps, il faudra probablement faire également évoluer le système de contrôle de gestion.

L'organisation est structurée d'une certaine façon, avec une répartition des responsabilités, un organigramme, etc. C'est ce qu'on nomme la structure, dont le lien avec la stratégie a été souligné par plusieurs auteurs notamment Alfred D. Chandler (in (BURLAUD & SIMON, 2013).

Après avoir vérifié que la structure est cohérente avec la stratégie, il faudra vérifier que les différentes composantes du système de contrôle de gestion sont correctement alignées avec la stratégie et la structure, et également entre elles.

Il faudra rechercher d'éventuels effets pervers que certaines règles du jeu pourraient susciter. Cet ouvrage cherche à permettre aux contrôleurs de gestion, aux dirigeants et aux consultants, de vérifier que le système de contrôle de gestion de l'organisation à laquelle ils s'intéressent est cohérent. Il vise à leur permettre d'en détecter les éventuelles faiblesses afin de l'améliorer.

Pour résumer, pour participer de manière pertinente au pilotage des organisations, les systèmes de contrôle de gestion doivent répondre aux besoins spécifiques de leurs dirigeants et

managers par des dispositifs et des outils adaptés à leur contexte économique et social et à leurs processus de décision.

Les éléments structurants du contrôle de gestion sont de nature très diverse (ALCOUFFE S. , BOITIER, RIVIÈRE, & VILLESÈQUE-DUBUS, 2013) :

- ❖ **tantôt stratégique** : les conditions de la concurrence dans un secteur, le positionnement stratégique choisi - différenciation par les prix ou par l'innovation notamment-, la technologie utilisée, orientent les choix d'organisation du contrôle et la manière dont les outils sont mis en œuvre ;
- ❖ **tantôt institutionnelle** : le contrôle de gestion environnemental est ainsi largement influencé par le contexte social et réglementaire ;
- ❖ **tantôt organisationnelle** : la taille, l'histoire et les valeurs de l'entreprise et de ses dirigeants influencent le système de délégation de responsabilité et de contrôle ;
- ❖ **tantôt encore fonctionnelle** : les missions et outils du contrôle de gestion industriel, commercial, logistique ou des ressources humaines sont organisés pour répondre aux besoins des fonctions opérationnelles et des fonctions supports.

## **Section n°03: La profession du contrôle de gestion**

On suppose qu'avant d'étudier un sujet, il faut rechercher ses origines, et le domaine auquel il appartient. À travers cette section, nous étudierons en premier lieu la fonction du contrôle de gestion et les professionnels de ce dernier en deuxième lieu. (RECHIDI & BENAZZOU, 2020, p. 894)

### **1. Définition de la fonction**

D'après Jean-François CARON : « Le contrôle managérial n'est pas tant une fonction de contrôle qu'un outil de pilotage au service du management pour prendre les bonnes décisions. Cela fait du contrôle de gestion une fonction essentielle d'une entreprise et du métier de contrôleur de gestion une carrière passionnante ». (CARON, 2018), Il est désormais une fonction stratégique et opérationnelle dans les entreprises et organisations. D'une part, dans la période continue de raréfaction des ressources que nous vivons, aucune organisation, même publique, même petite, ne peut se permettre de contrôler ses ressources, ce qui est le rôle premier de la fonction contrôle de gestion. D'autre part, la concurrence intense qui règne aujourd'hui dans tous les secteurs de l'économie oblige également les entreprises à utiliser le contrôle managérial comme vecteur d'innovation organisationnelle, ainsi que de propositions aux dirigeants et managers pour réduire les dysfonctionnements et améliorer continuellement les performances. (CAPPELLETTI, BARON , DESMAISON, & RIBIOLLET, 2014, pp. 1-3)

#### **1.1 Causes d'ambiguïté de la définition**

L'ambiguïté de la définition de la fonction contrôle de gestion due à l'existence de deux conceptions de ce dernier :

#### **1.2 La conception américaine (anglo-saxonne)**

Il est introduit que : « Chez les anglo-saxons, pionniers du domaine du management, la fonction contrôle de gestion, inspirée du modèle financier Sloan-Brown, est purement financière »

Si on parle du rôle du contrôleur de gestion selon cette conception, il est « perçu comme un membre de la direction financière »

### **1.3 La conception française (continentale)**

Au niveau continental, en France, la fonction contrôle de gestion « recouvre un périmètre de responsabilités plus large »

Alors, le contrôleur de gestion « peut avoir en charge : les services d'administration, l'informatique, les services budgétaires, les services comptables, l'audit interne, les études économiques et les statistiques, et le service du plan à long terme »

### **1.4 Prospérité de la profession**

L'essor de la profession de contrôle de gestion peut être attribué à deux facteurs :

#### **1.4.1 Le développement économique qui a suivi la seconde guerre mondiale**

Les systèmes de contrôle nécessitent des compétences très différentes de celles requises dans les autres métiers de la gestion. Ce premier facteur réside dans les années 1950 dans le succès de gigantesques entreprises américaines telles que DuPont de Nemours ou encore général Motors. Exprime encore aujourd'hui la voix de la direction par objectifs ou du contrôle par le marché. (BOLLECKER, Le contrôleur de gestion l'histoire et des conditions d'exercice de la profession, 2003, p. 5)

#### **1.4.2 La crise des années 1970**

Bollecker a introduit que : « le second facteur réside dans les crises économiques successives qu'ont traversées les pays occidentaux au début des années 1970. elles ont conduit les dirigeants à analyser minutieusement le fonctionnement interne des organisations afin de procéder à des rationalisations majeures .dans la mesure où ces analyses exigent une bonne connaissance du fonctionnement de l'entreprise, une formation particulière et une disponibilité permanente de ceux qui en ont la charge ,les contrôleurs de gestion dans leur rôle de conseillers internes se sont naturellement imposés au sein des directions administratives et financières ». (BOLLECKER, Le contrôleur de gestion l'histoire et des conditions d'exercice de la profession, 2003, p. 6)

## **2. Professionnel du contrôle de gestion (le contrôleur de gestion)**

### **2.1 Les qualités**

Comme toute fonction, selon Bouin et Simon le contrôleur de gestion fallait avoir des qualités qu'il le qualifie pour être un contrôleur de gestion efficace, ces derniers qui touchent

les deux cotés technique d'une part et humain d'une autre part (BELMABROUK, 2021, p. 384):

### **2.1.1 Les qualités techniques**

Le contrôleur de gestion, il faut qu'il soit :

- Rigoureux ;
- Méthodique ;
- Organisé ;
- Fiable ;
- Clair ;
- Cohérent ;
- Capable de synthèse ;
- Faisant circuler l'information sélectionnée ;
- Maitrisant les détails ;
- Connaissant les outils.

### **2.1.2 Les qualités humaines**

- Morales : honnêteté, humilité ;
- Communicantes : dialogue, animation, formation, diplomatie, persuasion ;
- Mentales : ouverture, critique, créativité ;
- Collectives : écoute, accompagnement, implication ;
- Sociales : gestion des conflits ;
- Entrepreneuriales : esprit d'entreprise.

## **2.2 Les Profils du contrôleur de gestion**

D'après ALAZARD et SEPARI, avec ces compétences, le contrôleur de gestion a pu avoir plusieurs profils comme suit : animateur, communicateur, pédagogue, un conseiller et un chef d'orchestre. (BELMABROUK, 2021, p. 383) :

Il peut aussi avoir seulement deux profils et cela comme introduit par Alin Burlaud et al (2010) : le contrôleur de gestion « le technicien » et le contrôleur de gestion « le conseiller <sup>12</sup>». (KORIB & KERZABI, 2015, p. 30).

François-Xavier Simon a fait une enquête sur neuf pays en collaboration avec CEGOS<sup>13</sup> et DFCG<sup>14</sup>, qui a conduit à l'émergence de trois autres profils :(1) technicien de l'information<sup>15</sup>, (2) gardien du temple<sup>16</sup> et (3) business Partner<sup>17</sup>. (MAKHROUTE & SIDQUI, 2021, p. 461)

## **2.3 Missions**

Selon Marc BELLOCKER, en reposant sur la littérature, il existe quatre missions du contrôleur de gestion :

### **2.3.1 Surveillance des activités au service de la direction**

Cela est justifié par (BOLLECKER, La recherche sur les controleurs de gestion:etat de l'art et perspective, 2007, p. 89):

La définition de l'institut français de gestion comme suit : « il s'agit d'une fonction d'aide à la direction chargée de collaborer à la fixation des objectifs, de les matérialiser par des données chiffrées et d'en surveiller les réalisations en coordination avec la politique de l'entreprise »

Et celle-ci de Anderson : « comprend l'enregistrement et l'utilisation de tous les faits pertinents concernant une entreprise afin : de protéger les actifs de l'entreprise ; de se conformer aux exigences légales de conservation des enregistrements et de publication des rapports financiers ; de communiquer à la direction des informations qui l'aideront dans la planification et le contrôle des opérations ».

---

<sup>12</sup> Comme le souligne Launois (1970), qui annonce clairement que la fonction de contrôleur peut être confondue avec celle de conseiller de gestion externe : « la similitude des tâches permet pratiquement de confondre le rôle des deux personnages ». (BOLLECKER, La recherche sur les controleurs de gestion:etat de l'art et perspective, 2007, p. 89)

<sup>13</sup> Commission d'étude générale d'organisation de travail

<sup>14</sup> Associations des directeurs financiers et de contrôle de gestion

<sup>15</sup> « Appelé aussi bean counter ou data cruncher, dont la mission est de produire et communiquer des chiffres fiables » (MAKHROUTE & SIDQUI, 2021, p. 461)

<sup>16</sup> Leur « mission est de faire respecter les règles, les procédures et les budgets » (MAKHROUTE & SIDQUI, 2021, p. 461)

<sup>17</sup> Ce « qui donne son point de vue comme membre de l'équipe-projet, et qui accompagne et conseille le responsable opérationnel ». (MAKHROUTE & SIDQUI, 2021, p. 461)

### **2.3.2 Aide au pilotage**

Ardoin et Jordan introduisent que : « le contrôleur de gestion aide les opérationnels à faire de la gestion prévisionnelle, c'est-à-dire à élaborer et coordonner les plans d'action qu'ils vont mettre en œuvre durant l'année à venir pour atteindre leurs objectifs. Il les aide aussi à suivre leurs réalisations par rapport à ce qui était prévu, là encore pour essayer d'atteindre leurs objectifs efficacement » (BOLLECKER, La recherche sur les contrôleurs de gestion:etat de l'art et perspective, 2007, p. 89)

### **2.3.3 Coordination verticale et coordination horizontale**

#### **a. *La coordination verticale***

Il s'agit notamment d'assurer l'intégration des différents centres de responsabilité. (BOLLECKER, La recherche sur les contrôleurs de gestion:etat de l'art et perspective, 2007, p. 90)

#### **b. *La coordination horizontale***

La mission de coordination horizontale est réalisée en reliant différents centres et membres organisationnels. (BOLLECKER, La recherche sur les contrôleurs de gestion:etat de l'art et perspective, 2007, p. 90)

### **2.3.4 Changement**

Le contrôleur de gestion joue un rôle actif dans le processus de planification et de contrôle, et sa position au carrefour de multiples flux d'information le prédispose à jouer un rôle actif de formateur et d'agent de changement dans l'organisation. (BOLLECKER, La recherche sur les contrôleurs de gestion:etat de l'art et perspective, 2007, p. 90)

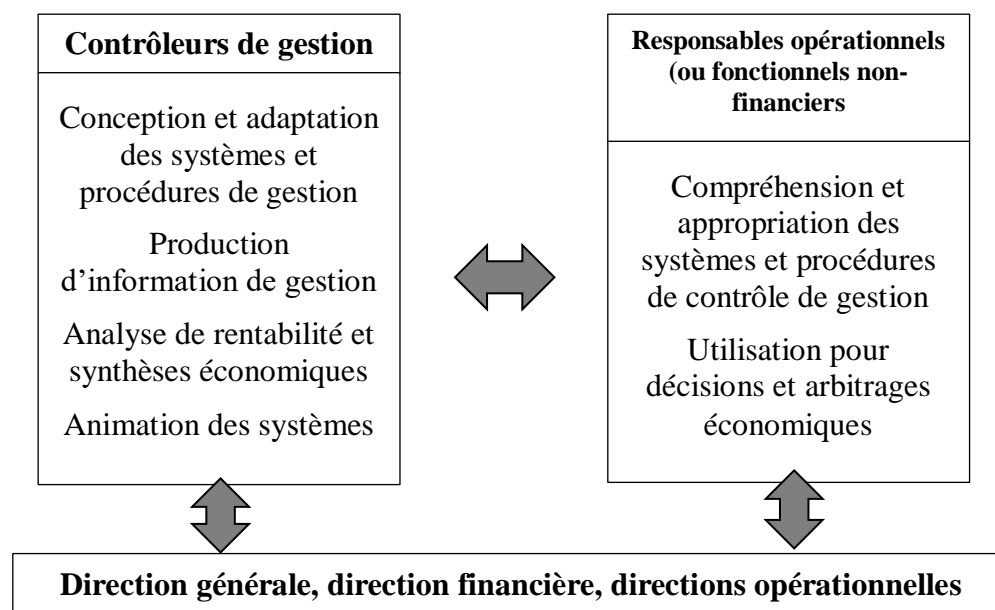
Pour Russel, Siegel et Kulesza (1999), ce rôle ne se limite pas à la conduite du changement, mais déclenche également celle-ci. (BOLLECKER, La recherche sur les contrôleurs de gestion:etat de l'art et perspective, 2007, p. 90)

## **2.4 Les contrôleurs de gestion et les autres acteurs**

Dès lors qu'ils disposent d'un certain niveau de responsabilité, rares sont désormais les managers qui ne font pas de contrôle de gestion, quel que soit le secteur dans lequel ils interviennent, y compris dans les secteurs publics ou non-marchands.

Selon ALCOUFFE, et al. (2013), trois groupes d'acteurs peuvent être distingués (figure) en raison de leurs rôles vis-à-vis du contrôle de gestion : les dirigeants, les contrôleurs de gestion et les managers opérationnels (responsable commercial, de production, achat ou logistique ...) ou fonctionnels (investis dans des fonctions supports non financières comme la gestion des systèmes d'information ou des ressources humaines).

**Figure 2 : Les acteurs du contrôle de gestion**



**Source :** GIRAUD, M., & al. (2002). *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*. Paris: Gualino Editeur.

Le contrôleur de gestion est bien évidemment le premier concerné par la pertinence, l'efficacité et l'efficience du contrôle de gestion. Il conçoit et anime les processus de contrôle, il joue un rôle d'intermédiaire entre les différents niveaux de pilotage à travers le déploiement de la stratégie et son renouvellement. Cependant, compte tenu de la place du contrôle de gestion et des différents leviers identifiés précédemment vis-à-vis de la stratégie, les dirigeants sont également des parties prenantes actives aux processus de contrôle, notamment à travers la mise en œuvre d'un contrôle interactif.

Enfin, la logique du contrôle de gestion s'est maintenant tellement diffusée au sein des organisations que rares sont les managers qui, au-delà de leurs responsabilités opérationnelles, ne font pas du contrôle de gestion, tant par l'autocontrôle qu'ils sont supposés réaliser que par



le reporting auquel ils participent. Cette tendance se manifeste clairement dans les offres d'emploi.

Nombreux sont les contrôleurs qui considèrent que leur mission principale est d'assister les managers dans le pilotage de leurs activités (FORNERINO & GODENER, 2006). Les contrôleurs de gestion sont supposés aider les managers à effectuer leurs choix en focalisant leur attention sur les zones d'incertitude auxquels ils sont confrontés. Ils les aident à comprendre le fonctionnement du système de pilotage, ce qui implique une coopération étroite entre ces acteurs et sous-entend l'adhésion des utilisateurs au contrôle de gestion ((Bollecker et Niglis, 2009) in (ALCOUFFE, BOITIER, RIVIERE, & VILLESQUE-DUBUS, 2013)). Les relations entre les contrôleurs de gestion et les responsables opérationnels ne sont cependant pas toujours faciles, les contrôleurs étant souvent perçus par les managers comme des organes de surveillance limitant leurs marges de manœuvre. Des tensions peuvent parfois remettre en cause la participation des managers opérationnels aux processus de contrôle. Les relations entre contrôleurs de gestion et responsables opérationnels sont en particulier influencées par la culture professionnelle de chacun (liée à sa formation, à son parcours professionnel, à ses valeurs ...). Elles peuvent aboutir à des pratiques différenciées de contrôle de gestion au sein d'un même groupe ((Oriot, 2004) in (LÖNING, 2013)), avec une appropriation des outils de reporting groupe et de pilotage de l'activité locale très variable.

La fonction contrôle de gestion joue donc des rôles différents parfois complémentaires et d'autres fois contradictoires. Ainsi, Caron et al. (2011) (In (Sponem & Pezet, 2021)) montrent que le rôle de «compteurs de haricots» (le contrôleur garant de la fiabilité de l'information et centré sur un contrôle budgétaire strict) et celui de « partenaires d'affaires» (le contrôleur conseiller ayant une influence organisationnelle) ne sont pas toujours incompatibles, si bien que certains contrôleurs auraient des profils hybrides. SPONEM et LAMBERT (2009) (In (Sponem & Pezet, 2021)), quant à eux, identifient des rôles très différents avec quatre idéaux-types : la fonction contrôle de gestion discrète, garde-fou, partenaire et omnipotente. Ces idéaux-types se distinguent non seulement par l'activité des contrôleurs (des tâches orientées conseil aux managers ou contrôle budgétaire notamment), leur identité et leur source de légitimité, la logique qui prédomine dans le pilotage (logique financière, marketing, financière de court terme ...) et enfin l'autorité du contrôleur et la relation avec ses clients internes (centraux ou locaux).

La littérature professionnelle et certaines recherches académiques mettent en avant la figure d'un contrôleur de gestion business Partner, mieux à même de comprendre les enjeux opérationnels et stratégiques, de communiquer et de peser sur les décisions. Cependant, d'autres auteurs soulignent que cette image particulièrement flatteuse et ambitieuse pour les contrôleurs de gestion, représente une représentation idéalisée, voire incantatoire, du métier, alors que certains contrôleurs de gestion témoignent d'une expérience plus modeste (LAMBERT & MORALES, 2009). Les contrôleurs de gestion cherchent à se rapprocher de cette image idéale de consultants internes, de cette valorisation du rôle d'aide à la décision opérationnelle, au détriment de l'activité « traditionnelle » de vérification et de fiabilisation de l'information de gestion.

Les contrôleurs de gestion sont les premiers auxiliaires de la fonction contrôle de gestion. L'avantage de cette définition, c'est qu'elle fait dépendre le rôle des contrôleurs de gestion de la définition que les dirigeants de l'organisation veulent bien donner à cette fonction.

Il n'est qu'à étudier les définitions de fonction des contrôleurs de gestion dans les offres d'emploi pour s'apercevoir qu'elles varient énormément d'une organisation à l'autre.

Le contrôle de gestion est une fonction de direction générale. Cela ne veut cependant pas dire qu'il faut que les contrôleurs de gestion dépendent hiérarchiquement de la direction générale. Il est à noter que les activités des contrôleurs de gestion se retrouvent le plus fréquemment autour des notions de budget, de tableaux de bord, d'analyses financières et économiques diverses, de comptabilité analytique, de travaux destinés à aider à la prise de décision.

Les contrôleurs de gestion sont amenés à apporter une assistance aux membres de la direction générale d'une part et aux différents responsables opérationnels d'autre part. Une des difficultés de leur position, c'est qu'ils doivent conserver de la crédibilité vis-à-vis de ces deux publics.

La démarche d'intervention d'un contrôleur de gestion dans une entreprise peut suivre les étapes suivantes :

➤ **Établir le diagnostic des besoins en contrôle de gestion.**

Le contrôleur de gestion recueille les attentes des dirigeants afin de comprendre les besoins de pilotage. Après avoir confronté ce recueil à une analyse critique de l'existant, il identifie les points forts, les axes d'amélioration, les procédures ou outils manquants.

➤ **Créer et superviser les outils qui répondent à ces besoins.**

Le contrôleur de gestion collecte, traite, sélectionne, commente, diffuse l'information de gestion. Il met en place les outils (comptabilité analytique, modélisation budgétaire, tableaux de bord...) qui créent de la valeur ajoutée, en améliorant la performance de l'entreprise.

➤ **Animer le processus de contrôle de gestion.**

Le contrôleur de gestion doit pousser les opérationnels à agir. Il anime le processus budgétaire, met au point les règles et procédures de gestion, explique les résultats obtenus et l'évolution des indicateurs, tout en restant impartial. Il s'assure de la mise en œuvre et du suivi des plans d'action, en faisant le lien avec les bonnes pratiques associées. Il rend compte à la direction générale.

➤ **Conseiller les dirigeants et les responsables opérationnels.**

Le contrôleur de gestion alerte la hiérarchie lorsque le cours des choses s'éloigne de la stratégie. Il guide les responsables opérationnels dans la traduction de la stratégie de l'entreprise en plans d'action cohérents. Il les conseille et les aide pour construire les prévisions, suivre les résultats, réaliser le chiffrage économique des projets, et formuler des recommandations.

## **Conclusion du premier chapitre**

Dans notre premier chapitre on a abordé en premier temps le cadre conceptuel du contrôle de gestion ensuite on a cité ces diverses approches. Ce dernier qui tend à disparaître et remplacé par des termes "performance" ou "pilotage de la performance", qui accompagnent le développement de nouvelles méthodologies (tableau de bord stratégique, balanced scorecard, indicateurs de création de valeur, ABC, ABM, benchmarking...).outre on a parlé sur la fonction contrôle de gestion : c'est quoi cette fonction ?, son développement ?, les qualités des professionnels du domaine ? Et leurs profils. Ces derniers qui sont pour rôle d'améliorer et de piloter la performance des organisations.

La performance représente l'objet principal du nouveau contrôle de gestion (BOURGUIGNON, Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure:la dimension idéologique du nouveau controle de gestion, 2003, p. 38), c'est Pour cette raison, nous avons consacré le deuxième chapitre de notre thèse à l'étude de la performance et le pilotage de cette dernière.

## **Chapitre 2 : Le nouveau contrôle de gestion**

## **Introduction du deuxième chapitre**

Au sens étymologique, « performance vient de l'ancien français performer qui signifiait accomplir, exécuter au XIII<sup>ème</sup> siècle [Petit robert] le verbe anglais to perform apparait au XV<sup>ème</sup> siècle avec une signification plus large » (ISSOR, 2017, p. 95)

« Malgré le caractère équivoque du mot performance » (Hassene, 2018, p. 5), ce terme a occupé la première place en termes de nombre d'écrits dans le domaine de gestion, sur la base des études qui ont été menées sur ce dernier dans la période allant du « 1979 'Date à laquelle le mot performance apparait pour la première fois dans un titre d'ouvrage en gestion' et 1998 ,100 titres contient le mot performance. Sur ces 100 titres ,47 appartient au domaine de l'économie et de gestion ». (Bessire, 1999, p. 128)

Nous trouvons dans la littérature plusieurs définitions de ce concept et nous citons dans ce qui suit quelques-unes : « Presqueux (2004,p7) souligne que : 'le mot est en quelque sorte 'attrape tout 'dans la mesure où il comprend à la fois l'idée d'action (performing)et d'état (performance comme étape franchie).aussi, MichelLebas(1991,p.58) souligne que : « la performance n'est pas seulement une destination, c'est aussi le voyage qui y mène ».En outre, bourguignon(1995) voit dans le terme de la performance« un évènement heureux, favorable ,positif ». (Hassene, 2018, pp. 6-8)

Les méthodes traditionnelles du contrôle de gestion et leur capacité, à accompagner les stratégies des firmes sont très largement mises en cause .ces dernières années, ce mouvement s'est accompagné d'un changement de vocabulaire : en ne parle plus de « contrôle de gestion », mais de « système de pilotage de la performance » (BOURGUIGNON, Sous les pavés la plage...ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable:l'exemple de la performance, 1997, p. 90)

## **Section n°01: La performance, un concept polysémique**

Il est à noter que le concept de performance est un concept qu'il faut emprunter, car il est étroitement lié à la gestion des entreprises et est largement utilisé par la quasi-totalité des évaluateurs d'entreprises. Par ailleurs, le concept de performance occupe une place importante dans toutes les théories organisationnelles, c'est pourquoi certains chercheurs s'y sont intéressés, notamment dans le domaine des sciences de gestion. (FRIKH, OUBAL, & OUHBI, 2022, p. 209). C'est un concept multidisciplinaire, il a été défini dans divers domaines, mais « il reste toujours ambigu, rarement défini explicitement dans le domaine de la gestion ». (ISSOR, 2017, p. 95)

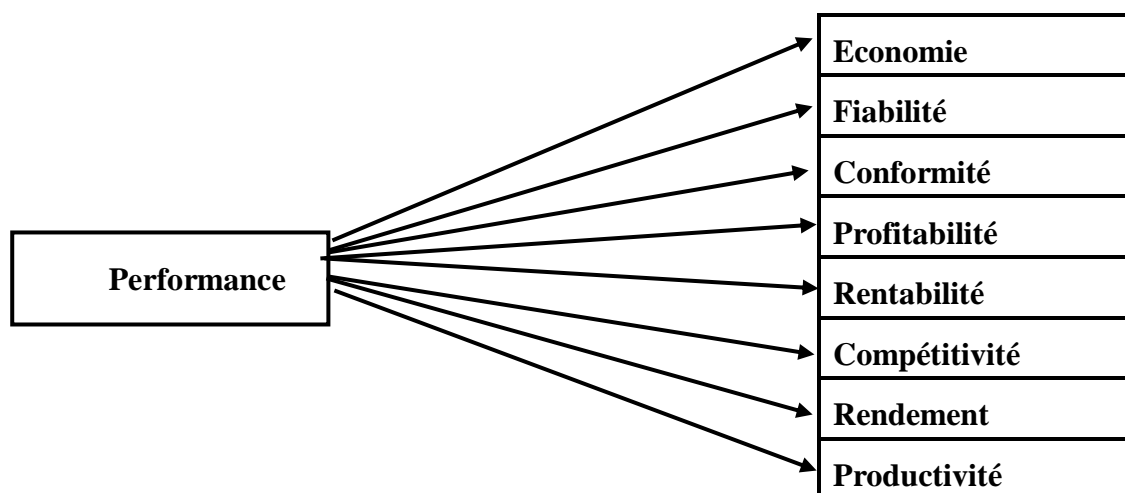
### **1. Les multiples visages de la performance**

Le concept de la performance est un concept de multiples facettes et il est parmi les notions les plus abstraites et floues de la littérature en science de gestion. (Hassene, 2018, p. 5)

Certains auteurs, on prend l'initiative de la définir tel que bourguignon. D'autres, on l'assimile à l'efficacité, l'effectivité, la capacité ou la compétitivité. Par contre d'autres auteurs on lui associe à l'efficience, à l'économie, au rendement, à la productivité, et d'autres. (Hassene, 2018, p. 5).

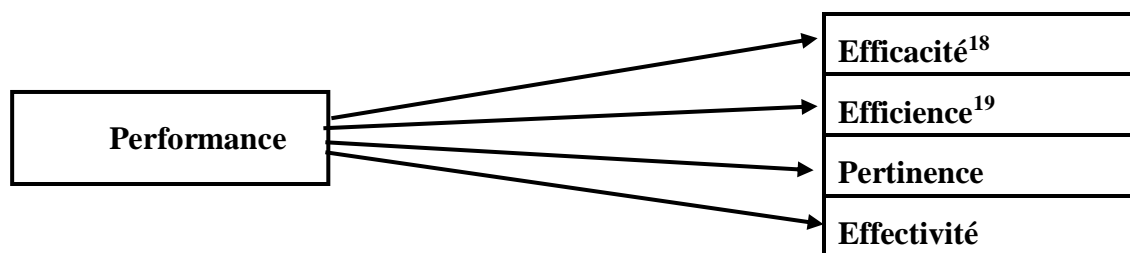
Enfin, lui agrège des notions telles que : la santé, la réussite, le succès, l'exploit ou l'excellence ce qui englobe la variété et les multi-facettes de notions 'performance'. (Hassene, 2018, p. 5).

**Figure 3 : les multiples visages de la performance dans divers domaines**



**Source :** élaboré par nos soins et inspiré d'AMAAZOUL, Hassene. «*Synthèse des principales approches définitoires du concept de performance en science de gestion* ».Revue de consolidation comptable et de management de la performance (RCMP).N°2, p6

**Figure 4 :** multiples visages de la performance en science de gestion (Hassene, 2018, p. 5).



**Source :** élaboré par nos soins et inspiré d'AMAAZOUL, Hassene. «*Synthèse des principales approches définitoires du concept de performance en science de gestion* ».Revue de consolidation comptable et de management de la performance (RCMP).N°2, p6

## 2. Définitions

**Tableau 10 : Définitions basées sur le niveau de productivité et d'efficacité**

<sup>18</sup> Selon Drucker : « l'efficacité consiste à faire les bonnes choses », elle « représente la conformité de l'atteinte de l'objectif résultat ». (JACQUET, p. 3)

<sup>19</sup> Selon Drucker : « l'efficience consiste à faire les choses de la bonne façon ».elle « implique le respect des contraintes des ressources ». (JACQUET, p. 3)



<b>Année</b>	<b>Auteurs</b>	<b>Définition</b>
1957	Georgopoulos et Tannenbaum	L'équivalent de l'efficacité, qui représente les degrés le quel une organisation atteint ses objectifs sans effort excessif de ses membres. Les critères utilisés pour évaluer la performance sont : la productivité, la flexibilité, les tensions inters organisationnelles.
1966	Katz et Kahn	Considèrent la performance organisationnelle comme la maximisation des revenus que l'organisation peut tirer de son fonctionnement par des moyens efficaces et efficients, économiques et techniques ,mais aussi par des moyens politiques et proposent ces critères pour évaluer la performance :croissance, stockage ,survie, environnement de contrôle.
1967	Yachtman et Seashore	Définissent la performance comme la capacité à exploiter l'environnement de l'entreprise et les ressources rares pour acheter sa fonction essentielle. Ils ont proposé des critères d'évaluation de la performance, couts de production de chiffre d'affaires, productivité, croissance gestion importante, pénétration du marché.
1968	Price	Assimile la performance a l'efficacité organisationnelle et retient comme critères d'appréciation de la performance : la productivité, la conformité l'éthique, la souplesse et l'institutionnalisation.
1969	Mahoney et Weitzel	Définissent la performance d'une action efficace et productive et établissent ces critères d'appréciation de la performance : productivité, planification, confiance, initiative, développement, coopération, qualité du personnel.
1971	Knemakhem	La mesure de la performance est une technique de contrôle de l'entreprise destinée à s'assurer que les réalisations dans les différents centres de responsabilités sont conformes aux règles établies ,à appliquer des sanctions si les réalisations positives ou négatives s'écartent significativement des règles.
1973	Neghandhi et reiman	Établissent cinq critères d'appréciation de la performance : <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'embauche de nouveaux employés</li> <li>• La satisfaction du personnel</li> <li>• La relation entre les services l'utilisation de la main d'œuvre</li> <li>• L'augmentation des ventes et le bénéfice net</li> </ul>
1974	Shashi et Goldschmidt	Les premiers à montrer le modèle de la performance financière d'une entreprise avec les critères : Marge bénéficiaire, rendement des actions, rendement du capital, taux de capital d'exploitation, taux d'activité, les deux premiers sont des indicateurs de rentabilité (ils reflètent la performance de l'entreprise) et les trois derniers sont des indicateurs financiers (ils reflètent le passé et le présent)
1976	Klein	La performance est une notion subjective basée sur six indicateurs : <ul style="list-style-type: none"> <li>• La valeur ajoutée ;</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• La rentabilité des capitaux employée ;</li> <li>• La croissance des actifs incorporels ;</li> <li>• La variation des actifs ;</li> <li>• La couverture du BFR ;</li> <li>• L'endettement/CAF.</li> </ul>
1979	Dubois	<p>La performance se base sur cinq dimensions économiques et financières :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Augmentation de la valeur ajoutée ;</li> <li>• Rentabilité : excédent brut d'exploitation/chiffre d'affaires ;</li> <li>• Productivité : valeur ajoutée/valeur brute des immobilisations ;</li> <li>• Endettement : dettes /CAF ;</li> <li>• Solvabilité : dettes/VNC des actifs immobilisés.</li> </ul>

**Source :** élaboré par nos soins et inspiré d'EL AMRAOUI Hanane, La performance de l'entreprise : Histoire d'un concept (1950 – 2020). Revue Française d'économie et de gestion, 3(5), pp. 344-345.

**Tableau 11 : Définitions basées sur le niveau de réalisation des objectifs**

Année	Auteurs	Définition
1994	Brown et Laverick	La performance est le reflet des prises de décisions par rapport aux objectifs stratégiques. L'évaluation des performances est un moyen pour les entreprises d'évaluer l'efficacité de leur processus décisionnel.
1995	Bourguignon	La performance est une fonction de niveau de réalisation des objectifs.
1997	Lorino	« est performance dans l'entreprise, tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques »
1999	Niculescu	La performance est « l'atteinte des objectifs organisationnels quelle que soit leur nature et leur variété ».
2000	Noyer	La performance consiste à « atteindre les objectifs fixés en convergence avec les orientations de l'entreprise » ; La performance ne se résume pas à la recherche, mais est plutôt le résultat d'une comparaison /résultat objectif.

**Source :** élaboré par nos soins et inspiré de l'EL AMRAOUI Hanane, La performance de l'entreprise : Histoire d'un concept (1950 – 2020). Revue Française d'économie et de gestion, 3(5), p 345.

**Tableau 12 : Définitions de performance basée sur la création de valeur pour le client**

Année	Auteurs	Définition
1986	Porter	La performance de l'entreprise dépend de sa capacité à créer de la valeur pour ses clients.
1999	Lebas et Mévellec	La véritable raison d'être de toute organisation est la création de valeur et affirment : « nous pensons qu'il existe une relation entre la comptabilité de gestion qui cherche à piloter la performance et la création de valeur et nous cherchons des moyens d'améliorer cette relation ».
1995 a ; 2001	Lorino	La performance est d'essence économique, la création net de richesse (création moins destruction), car l'entreprise consomme des ressources pour produire des prestations et la performance apparaît donc comme un ratio, pas toujours mesurable entre la valeur C des valeurs détruites et la valeur V des prestations obtenues.
2001	NcNair et Al	La compréhension de la relation entre les coûts de l'entreprise et la valeur que l'entreprise fournit à ses clients est la clé de la capacité de l'entreprise à atteindre sa performance .lorsque les performances d'une entreprise sont évaluées, la relation entre le pourcentage du cout de la valeur ajoutée définie par le client et les recettes est une question essentielle.
2004	Bouquin	L'enjeu est d'optimiser l'offre de l'entreprise, en adaptant les couts qu'elle engage à la valeur que son produit représente pour le client

**Source :** élaboré par nos soins et inspiré de l'EL AMRAOUI Hanane, La performance de l'entreprise : Histoire d'un concept (1950 – 2020). Revue Française d'économie et de gestion, 3(5), p 346.

**Tableau 13 : Définitions de performance basée sur la création de valeur pour l'actionnaire, le client et l'employé**

Année	Auteurs	Définition
1988	Kalika	La performance porte directement sur l'efficacité de la structure organisationnelle .les facteurs qui permettent d'apprécier cette efficacité est : le respect de la structure formelle, les relations entre les composantes de l'organisation, la qualité de la circulation de l'information et la flexibilité de la structure.
2001	Cumby et Conrod	La performance économique et financière, « soutenable » à long terme et attribuable à des facteurs non financiers comme la loyauté des clients, la satisfaction des employés, les processus internes et les degrés d'innovation de l'entreprise.

2001	Kaplan et Norton	La performance est obtenue par l'équilibre et l'interrelation d'au moins quatre forces : l'efficacité des processus de production ; la satisfaction des exigences des actionnaires la satisfaction des clients, et la capacité de développement du personnel.
2003	Barraud-Didier et Al	La compétitivité et la recherche de l'excellence passe par la création de structures et de systèmes de gestion favorisant l'initiative et la créativité des ressources humaines.
2005	Pesqueux	La performance peut être considérée comme un « attracteur étrange » dans sa capacité à absorber plusieurs traductions : économique (compétitivité), Financière (rentabilité), juridique (solvabilité), organisationnelle (efficience) ou encore sociale.

**Source** : élaboré par nos soins et inspiré d'EL AMRAOUI Hanane, La performance de l'entreprise : Histoire d'un concept (1950 – 2020). Revue Française d'économie et de gestion, 3(5), p 347.

**Tableau 14 : Définitions de performance basées sur la vision globale de la performance**

Année	Auteurs	Définition
1997	Elkington	L'évaluation de la performance se fait à travers le triple boutonm line cad une mesure globale comprenant une triple contribution à la prospérité économique, à la qualité de l'environnement et l'amélioration de la cohésion sociale.
2001	<b>Alazard et Sépari</b>	La performance nécessite une vision globale intégrant les paramètres internes et externes, quantitatifs et qualitatifs, humains, matériels et financiers.
2003	<b>Reynaud</b>	La performance globale est la réunion de la performance financière, de la performance sociale et la performance sociétale.
2006	<b>Baret</b>	La performance globale est l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales.
2010	<b>Werther et Chandler</b>	La RSE est un argument rationnel pour les entreprises qui cherchent à maximiser leurs performances, elle représente un moyen d'anticiper les préoccupations sociétales afin de minimiser les contraintes opérationnelles et financières .les entreprises ayant un actionnariat salarié important obtiennent de meilleurs

		résultats, en termes de productivité, de marges bénéficiaires et de rendement de capitaux propres.
2014	<b>Maurel et Tansaout</b>	Les théories des parties prenantes et des ressources nous permettent de considérer la performance globale comme un construit multidimensionnel conjuguant les aspects économiques, financiers, sociaux et sociétal-environnemental

**Source** : élaboré par nos soins et inspiré de l'EL AMRAOUI Hanane, La performance de l'entreprise : Histoire d'un concept (1950 – 2020). Revue Française d'économie et de gestion, 3(5), pp 344-348.

### 3. Perceptions du concept performance

#### 3.1 Théories des organisations

Chaque école de pensée des organisations a sa propre perception du concept performance (FRIKH, OUBAL, & OUHBI, 2022, p. 215) :

**Tableau 15 : Perception du concept performance selon les théories des organisations**

<b>ECOLE</b>	<b>PERCEPTION</b>
L'école classique (1900...)	Cette école considère que « L'organisation performante est celle qui arrive à surveiller la productivité des employés payés selon le système de salaires fixe pour un maximum de quantités produites. »
L'école des relations humaines (1930...)	Selon cette école pour atteindre la performance organisationnelle il faut valoriser l'homme qui constitue la ressource de base ainsi, « d'atteindre les objectifs assignés, et ce, en choisissant les premières solutions satisfaisantes trouvées et pas forcément optimales ».
L'école néo-classique (1945...)	Cette école considère que l'objectif principal de la performance organisationnelle est « de maximiser les profits, de réduire les coûts et les délais, de décentraliser les responsabilités, voire la démarche de la Qualité Totale ».
L'école sociotechnique (1950...)	À travers cette école « La performance est mesurée au niveau social et technique. Au sein de l'organisation, elle se mesure à travers l'atteinte des objectifs

	organisationnels et l'utilisation optimale des ressources ».
École systémique ou de la contingence (1960...)	Considère q' « il n'existe pas une et une seule bonne façon de faire les choses. Chaque structure est reliée à des facteurs dits contingents et la performance s'apprécie à la fois par sa réussite économique et par la qualité des processus internes de l'organisation ».
Ecole sociologique (1980...)	Considère que « L'individu est au cœur de l'organisation, c'est lui qui structure le champ dans lequel il évolue, c'est un « acteur social complexe ». La performance réside dans l'atteinte à la fois des objectifs individuels et organisationnels ».

**Source :** élaboré par nos soins et inspiré du FRIKH, K., OUBAL, K., & OUHBI, B. (2022, 02 16). De la performance unidimensionnelle à la performance globale : Une exploration théorique. *Revue internationale du Chercheur*, 3(1), p 215.

### 3.2 Une nouvelle perception du concept performance

Dans cette partie-là et suite à la situation actuelle, on met l'accent et répondre sur la question principale suivante : **comment la crise Covid-19 donnera une nouvelle perception du concept de la performance ?** ; faire l'analyse de cette question représente « une source de richesse qui permet de donner une nouvelle perception adapté à une crise covid-19 » (ER RAYES & AIT LEMQUEDDEM, 2021, p. 215). Cette nouvelle perception est « basée sur le management et sur l'adaptation rapide aux changements externes, le management de risque et renforcer l'idée de la performance durable et globale selon lesquelles les gestionnaires chercheront toujours à augmenter la production, à assurer la qualité et à garder l'engagement des employés tout en veillant à minimiser le cout de production », C'est en adoptant une nouvelle approche de management des risques dans son ensemble pour capitaliser sur les opportunités et réduire les menaces auxquelles ils seront confrontés en introduisant par défaut une unité de management des risques qui adapte la stratégie aux objectifs appropriés de chaque entreprise ou organisation qui vise : «a détection des anomalies ;l'exploration des options ;le choix d'une ou plusieurs options ;le recours à l'exécution d'un plan d'action et l'évaluation des résultats ». (ER RAYES & AIT LEMQUEDDEM, 2021, p. 228).

#### 4. Evolution concept performance d'entreprise (1950-2020)

Tableau 16: Synthèse des travaux de recherche sur la performance

CONCEPT	ANNEE	OBJECTIF	AUTEURS
<b>Performance économique et financière</b>	50-70	Basé sur la création de la valeur pour l'actionnaire	Georgopoulos et Tannenbaum (1957) ; Yachtman et Seashore (1967) ; Katz et Kahn (1966) ; Price (1968) ; Mahoney et Weitzel (1969) ; Negandhi et Reiman (1973) ; KnemaKhem (1971) Shashi et Goldschmidt (1974) ; Klein (1976) ; Dubois (1979).
<b>Performance commerciale</b>	80-90	Basée sur la création de la valeur pour l'actionnaire et pour le client	Porter, 1986; Marmuse, 1987; Lorino, 1995a; Lebas et Mévellec, 1999; McNair et al., 2001; Bouquin, 2004 ; Cardoso 2003, Bely et al., 2003 ; Lee et al., 2006; Barette et Bérard, 2000.
<b>Performance organisationnelle</b>	2000	Basée sur la création de la valeur pour l'actionnaire, le client et le salarié	Kalika, (1988) ; Kaplan et Norton (2001) Adam (1999) Pesqueux, (2005) Cumby et Conrod (2001) ; V. Barraud-Didier et al. (2003). Boru et Chen (2020)
<b>Performance globale</b>	2000-2020	Basée sur la création de la valeur pour toutes les parties prenantes	Elkington (1997) ; Reynaud (2003) ; Baret (2006) ; Werther et Chandler, (2010) ; Alazard et Sépari, (2001) ; Maurel et Tensaout, (2014).

**Source :** élaboré par nos soins et inspiré de 'EL AMRAOUI Hanane, La performance de l'entreprise : Histoire d'un concept (1950 – 2020). Revue Française d'économie et de gestion, 3(5), p 349.

## **Section n°02: Les différentes approches du concept performance**

### **1. L'approche unidimensionnelle (classique)**

La performance est connue comme un concept unidimensionnel. Cette logique est purement financière ce qui « fait l'objet de forte critique dans la littérature existante (Sebou-Renaud, 2007 ; Bouquin, 2004 ; Lebas, 1995) en raison de non-intégration « des différents acteurs qui participent au développement de l'entreprise (Dirigeants, salariés, clients,...Etc.). (Salgado, 2013, p. 2). « Plusieurs décideurs évaluent la performance de leur entreprise en se basant sur ses seuls résultats financiers historiques » (Hachimi Sanni Yaya, 2003, p. 9).

### **2. L'approche multidimensionnelle**

Vu la vision limitée de l'approche unidimensionnelle, l'abandon de cette dernière est devenu indispensable au profit d'une vision plus large avec différentes dimensions.

D'après BERTRAND SOGBOSSI BOCCO (Maitre-assistant des universités, CAMES a BENIN) : « La synthèse de littérature nous a conduits à trois dimensions essentielles : la performance stratégique, la performance concurrentielle, et la performance socio-économique ces trois dimensions J.Brillman(2003) ajoute l'approche moderne de la performance organisationnelle par la création de valeur partenariale ». (BOCCO, 2010, p. 118)

#### **2.1 La performance stratégique**

Comme indiqué dans le livre collectif « diagnostic de la performance de l'entreprise : concepts et méthodes » ; la performance stratégique d'une entreprise peut d'abord être évaluée à travers sa capacité à atteindre ses propres objectifs, qui peuvent être évalués en fonction de ses ressources et de ses compétences acquises. Ensuite, nous parlons d'évaluer son efficacité. Si l'expression française tend à distinguer l'efficacité (atteinte des objectifs) de l'efficience (minimisation de la consommation de ressources pour réaliser des activités spécifiques), alors on commence à susciter l'évaluation de la performance stratégique dans la perspective de « l'efficience » anglo-saxonne. Il intègre ces deux aspects à la fois, mais nous retiendrons le terme efficacité. (MARION, ASQUIN , EVERAERE, VINOT, & WISLER, 2012, pp. 13-45)



## **2.2 La performance concurrentielle**

Selon Michael Porter « la recherche de la performance ne dépend plus de la seule action de la firme, mais aussi de ses capacités à s'accommoder, voire s'approprier les règles du jeu concurrentiel de son secteur ». (KHARRAT , 2016, p. 24)

Et d'après Marmuse (1992), cette performance serait « une évaluation de l'adéquation des stratégies au contexte concurrentiel actuel et pourrait impliquer des critères quantitatifs (rentabilité désirée) ou qualitatifs (à titre d'exemple une meilleure image de marque) ». (KHARRAT , 2016, p. 24)

## **2.3 La performance socio-économique**

Thomas ROUVEURE et ISEOR Magellan dans leurs articles intitulés : percevoir l'impact économique des dysfonctionnements d'une très petite entreprise pour favoriser la modification du rôle entrepreneurial du dirigeant –analyse de 16 cas d'entreprise, a introduit que la performance globale peut être définie par sa performance économique d'une part et sa performance sociale d'autre part (ROUVEURE & ISEOR) :

### **2.3.1 La performance sociale**

Elle « se caractérise par l'interaction entre les structures et les comportements de l'entreprise qui se manifeste dans six domaines<sup>20</sup> internes à l'entreprise représentatifs de dysfonctionnement<sup>21</sup> et d'actions ». (ROUVEURE & ISEOR)

### **2.3.2 La performance économique**

Elle se « définit par les résultats immédiats de la période reflétant sa compétitivité court terme (productivité, rentabilité,...) et par la création de potentiel reflétant sa compétitivité à moyen et long terme (amélioration des compétence humaines des technologies mobilisées, nouveaux produits,...).la dimension économique est ainsi considérée à partir d'une dimension temporelle reconnaissant l'importance du développement de l'entreprise en moyen et long terme malgré l'exclusion d'impacts positifs dans les documents comptables de fin d'exercice ». (ROUVEURE & ISEOR)

---

<sup>20</sup> C'est six domaines sont : « condition de travail, organisation de travail, communication-coordination-concertation, (3C), gestion du temps, formation intégrée, mise en œuvre stratégique » (ROUVEURE & ISEOR)

<sup>21</sup> Dysfonctionnements : « Les écarts constatés par rapport au fonctionnement attendu » (ROUVEURE & ISEOR)

## 2.4 La performance organisationnelle

D'après Michel Kalika (Président du Business Science Institute, et Professeur émérite à IAE Lyon School of Management) : la performance organisationnelle renvoie 'à la manière avec laquelle l'entreprise exploite ses propres atouts et réduit ses insuffisances pour garantir l'atteinte de ses objectifs.' (KALIKA , 1988)

## 3. L'approche globale

Selon Angèle Renaud et Nicolas Berland : « la performance financière ne suffit plus pour apprécier la performance d'une entreprise. C'est au cours du 20<sup>ème</sup> siècle que la performance s'élargit pour prendre en compte la « responsabilité sociale » ou responsabilité sociétale de l'entreprise vis-à-vis de ces parties prenantes ». (Renaud & Berland, 2007, p. 6)

### 3.1 La responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE)

Le concept RSE a été défini par la Commission européenne comme étant : « l'intégration volontaire<sup>22</sup> par les entreprises des préoccupations sociales et environnementales<sup>23</sup> à leurs activités commerciales et leurs relations avec les parties prenantes » (Think thank européen pour la solidarité, 2010, p. 14) c'est-à-dire la « contribution aux objectifs du développement durable et la "performance globale" est, dans les discours et la littérature managériale » (QUAIREL, 2006, p. 3)

En Algérie, avec l'adoption de programmes de développement durable, les entreprises recherchent non seulement la performance financière, mais aussi la performance sociale et environnementale. L'entreprise a une responsabilité sociale envers ses actionnaires et l'environnement. Cet engagement se traduit par la poursuite de valeurs éthiques qui prennent en compte toutes les parties prenantes impliquées dans les activités de l'entreprise (salariés,

---

<sup>22</sup> **L'intégration volontaire** : la démarche volontaire signifie que les entreprises prennent librement des engagements afin d'améliorer leurs performances sociales et environnementales au-delà des obligations légales. (Think thank européen pour la solidarité, 2010, p. 14)

<sup>23</sup> **Intégration de Préoccupations sociales et environnementales** : la responsabilité sociétale des entreprises est basée sur le principe de la triple bottom line, c'est-à-dire la recherche de profits, le respect des normes sociales et environnementales. La performance d'une entreprise ne se calcule pas seulement en fonction de critère économique, mais doit également être évaluée au niveau social et environnemental.

Les expressions People, Planet, Profit ont été souvent employées pour traduire cette triple performance de l'entreprise. « Triple approche : conception selon laquelle les performances globales d'une entreprise doivent être mesurées en fonction de sa contribution combinée à la prospérité économique, à la qualité de l'environnement et au capital social. »

fournisseurs, clients, actionnaires, etc.), la société (consommateurs, ONG, etc.) et l'environnement. (KERZABI, 2009, p. 76)

## Section n°03: Mesure et Pilotage de la performance

### 1. Mesure de la performance

À force de marteler des slogans de type : « *On ne mesure que ce que l'on pilote.* »

Évidemment, si on ne teste pas, on ne pourra pas mesurer. Cette formule vous encouragerait à mieux définir ce que nous voulons tester avant de commencer à rechercher des indicateurs de performance. « En fait, le plus délicat n'est pas de définir ce que l'on souhaite piloter, mais bien comment on souhaite le piloter ». (FERNANDEZ A. , GIMSI le projet business intelligence clés en main, 2014, p. 2)

Sachant que la performance est mesurable, il s'agit également de poser la question principale suivante : *comment mesurer la performance ?*

#### 1.1 Développement du concept de mesure de la performance

Le concept de mesure de la performance a évolué selon quatre phases : 1920, 1970, 1980,1990 (JOSEE, BENOIT, & HELENE , 2005, p. 3)

**Tableau 17 : Evolution temporelle du concept de mesure de la performance**

Année	Concept de mesure	Objectif
1920	Modèle DuPont	Ce modèle analyse le ROE en reposant sur trois ratios (Marchand, 2019): Ratio de marge nette (mesure la rentabilité des ventes.) Ratio de rotation des actifs (mesure l'efficacité de la gestion des actifs.) Ratio de levier financier (mesure le risque d'insolvabilité.).
	Rendement de l'investissement (ROI)	Le retour sur investissement est un indicateur financier qui mesure la rentabilité des projets, des investissements, des actions et des activités marketing. Son objectif est de déterminer si l'activité est rentable, et d'étudier des améliorations pour obtenir de meilleurs résultats. À travers ces exemples, on voit bien les deux fonctions principales de l'indicateur : l'aide à la décision (basée sur la prédiction) et l'analyse de la performance. (GRANGER, 2021)
1970	Bénéfice par action(EPS)	
	Ratio cours bénéfice (CIB)	Ce ratio a pour objet d'évaluer la relation entre les bénéfices d'une entreprise et le cours (prix) de son action (CIB=le prix unitaire courant des actions de l'entreprise /bénéfice par action de l'entreprise). (CVMO, 2018)
1980	Ratio VM/VC	

	Rendement des fonds propres (ROE)	Il vise à mesurer la rentabilité du capital investi par les actionnaires d'une entreprise afin de déterminer l'efficacité économique de celle-ci. (ROE= le résultat net / les capitaux propres) (Décideurs magazine, 2018)
	Rendement de l'actif net (RONA)	
	Flux monétaire	
<b>1990</b>	Valeur économique ajoutée(EVA)	« Il permet sur un exercice comptable donné d'évaluer la rentabilité d'un investissement revenant aux actionnaires après rémunération du capital employé ou investi (EVA=actif économique*(ROCE-CMPC) ». (BIRAMANE, 2018)
	Valeur marchande ajoutée (VMA)	Selon Louis Tanguay : « la VMA reflète avec quel succès l'entreprise a investi dans le passé et le succès, selon les investisseurs, avec lequel elle investira dans le futur. (VMA=la valeur totale marchande de l'entreprise (les actions et les dettes)- la valeur économique du capital) » (TANGUAY, 2007, p. 2)
	Tableau de bord	
	Ratio du rendement en liquidités sur l'investissement (CFROI)	

**Source** : élaboré par nos soins

## 1.2 Etapes de mesure

Pour bien mesurer la performance d'entreprise, il faut passer par les étapes suivantes (FOCUS PERFORMANCE, 2018) :

### 1.2.1 Identification des indicateurs<sup>24</sup> de mesure pertinents

Pour pouvoir mesurer la performance, la première étape consiste à identifier les indicateurs qui seront utilisés. Ils peuvent être qualitatifs ou quantitatifs.

Il est important de commencer à construire un système de mesure basé sur l'analyse stratégique du management : basé sur le positionnement, définissant les objectifs globaux de l'entreprise (statut, image ou rentabilité). Ces objectifs globaux conduiront à des objectifs liés à

---

<sup>24</sup> Un indicateur est un élément ou un ensemble d'éléments d'information significative, un indice représentatif, une statistique ciblée et contextualisée selon une préoccupation de mesure, résultant de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation.

des processus, des projets et des actions opérationnelles spécifiques. Les moyens et ressources nécessaires sont alors alloués selon les besoins.

Les tâches qui définissent des normes permettent aux employés de réfléchir ensemble pour optimiser la performance de l'organisation. Des indicateurs métiers seront établis lors d'ateliers collectifs pour atteindre des objectifs précis et les moyens nécessaires pour les atteindre au niveau de chaque pôle.

### **1.2.2 Suivi et analyse des indicateurs de performance**

Une fois que les équipes de direction et d'exploitation ont confirmé le choix des indicateurs, elles doivent déterminer la fréquence de suivi appropriée. En fonction des indicateurs et des rôles des collaborateurs impliqués dans le coaching, celui-ci peut être hebdomadaire, mensuel, trimestriel ou annuel. Des mesures de suivi régulières peuvent garantir que les objectifs sont atteints comme prévu, et tout écart entre les résultats et les chiffres attendus peut être rapidement identifié, et les actions peuvent être reformulées si nécessaire.

Lorsque suffisamment de données historiques ont été accumulées, les domaines à améliorer peuvent être identifiés et des mesures peuvent être prises pour améliorer les performances. Cela enrichira l'analyse globale des performances et établira un plan cible pour l'année prochaine.

### **1.2.3 Établir un système de mesure de la performance**

Il est désormais reconnu que la performance d'une organisation ne réside pas seulement dans sa performance financière. Au fil des années, grâce à des systèmes de mesure spécifiques, de nombreuses théories ont été développées pour tenter de mieux comprendre et mesurer la performance de l'entreprise.

Le choix d'un système d'évaluation des performances dépend de plusieurs critères : la taille de l'organisation, la structure du comité de pilotage, l'importance de l'interaction avec les parties prenantes externes, la vision du PDG, la culture d'entreprise, etc.

Pour que le système d'évaluation des performances devienne un outil de pilotage efficace, il doit être flexible et adaptable aux changements. Ces indicateurs peuvent être statiques, les stratégies et les systèmes de mesure doivent donc être dynamiques et ajustables en permanence.

## 2. Pilotage de la performance

Selon la norme ISO 9001 V2015, tous les services de l'entreprise se sentent responsables de sa gestion. Cette norme a insisté sur la responsabilisation des pilotes de processus dans la gestion organisationnelle. (ISO 9001: Systeme de management de la qualité -exigences-, 2015)

Selon Wilfried NIESSEN ; directeur académique et professeur à HEC-Ulg comptable fiscaliste : « Le pilotage de la performance se fait par la décision de fixer une stratégie par l'entreprise pour atteindre des objectifs précis ensuite la décliner en actions de tous les jours. » (NIESSEN, 2013).

Pour A. Chandler (1962), la stratégie consiste en la détermination des objectifs à long terme d'une entreprise, l'adoption des moyens d'action et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs. (SEPARI, SOLLE, & LE COEUR, DSCG3 Management et controle de gestion :l'essentiel en fiches, 2014, p. 120)

Pour I. Ansoff (1965), la stratégie consiste à piloter les modifications des relations du système entrepris avec son environnement et de la frontière de ce système avec ce qui n'est pas lui. (SEPARI, SOLLE, & LE COEUR, DSCG3 Management et controle de gestion :l'essentiel en fiches, 2014, p. 120)

Ainsi, la stratégie est un choix d'orientation de longue durée pour l'ensemble de l'entreprise, ce qui nécessite de prévoir, d'avoir des informations pour réduire l'incertitude, donc de faire un diagnostic avant de prendre des décisions. (SEPARI, SOLLE, & LE COEUR, DSCG3 Management et controle de gestion :l'essentiel en fiches, 2014, p. 120).

La stratégie sera planifiée afin d'atteindre l'objectif fixé .Comme indiqué dans le glossaire des termes usuels en mesure de performance et en évaluation pour une gestion saine et performante : l'objectif est « un état souhaité et mesurable d'une situation après l'action ». Aussi, « une déclaration sur l'ampleur des changements désirés. Il témoigne de ses ambitions idéalement. Ces derniers sont spécifiques, mesurables, appropriés, réalistes et délimités dans le temps (SMART) ». (LEBLANC, CONSTENT , & BARD, 2013, p. 14)

Deux types d'objectifs sont généralement poursuivis : les objectifs opérationnels<sup>25</sup> et les objectifs d'intervention<sup>26</sup>. (LEBLANC, CONSTENT , & BARD, 2013, p. 15)

Après l'atteinte des objectifs, ces derniers devront être des actions quotidiennes pour l'entreprise.

Pour Manual lange & jean-michel moutot « la notion d'évaluation peut être définie comme l'élément déclencheur de la boucle du pilotage. L'évaluation consiste en la réalisation de mesures qui permettent de dire si un fonctionnement est performant ou pas, et quelles sont les actions de correction et d'amélioration à mener.» (LANGE & MOUTOT, 2008, p. 16)

### **3. Outils de pilotage de la performance**

On peut citer les outils de pilotage de la performance comme suit :

#### **3.1 Le tableur Excel**

Un peu comme les ancêtres des tableaux de bord tels que nous les connaissons aujourd'hui, les feuilles de calcul Excel sont un outil très efficace pour intégrer les données logistiques, commerciales et marketing de l'entreprise. Les tableurs sont encore largement utilisés par les petites et moyennes entreprises. Permettant le croisement de données et le suivi des KPI les plus pertinents. Cependant, ils nécessitent beaucoup de configuration manuelle et des rapports réguliers pour rester à jour. À petite échelle, c'est un bon outil pour gérer les performances de l'entreprise, car tous les employés peuvent facilement l'utiliser. (STERE, 2020)

#### **3.2 Les traditionnels outils comptables**

##### **3.2.1 La comptabilité générale**

Nous citons une proposition de définition citée dans le livre « comptabilité générale système français et normes IFRS » : la comptabilité est « un ensemble de systèmes d'information subjectifs ayant pour objet la mesure de la valeur des moyens et des résultats d'une entité. » (RICHARD & COLETTE , 2008, p. 3)

---

<sup>25</sup>Ils peuvent être « quantitatifs ou qualitatifs ».et ils sont « liées au processus de l'intervention et à sa mise en œuvre par l'organisation » (LEBLANC, CONSTENT , & BARD, 2013, pp. 14-15)

<sup>26</sup> « Liés directement aux effets attendus de l'intervention ». (LEBLANC, CONSTENT , & BARD, 2013, pp. 14-15)



### **3.2.2 La comptabilité analytique**

Selon Gérard MELYON : « la comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision » (MELYON & RAINBOURG, 2004, p. 8)

### **3.2.3 L'analyse financière**

Florent Deisting et Jean-Pierre Lahille définissent l'analyse financière comme « une démarche qui s'appuie sur l'examen critique de l'information comptable et financière fournies par une entreprise à destination des tiers (donc de tout le monde ,...) ayant pour but d'apprécier le plus objectivement possible sa performance financière et économique (rentabilité, pertinence des choix de gestion...),sa solvabilité (risque potentiel qu'elle présente pour les tiers ,capacité à faire face à ses engagements ...) ,et enfin son patrimoine » (DEISTING & LAHILLE, 2017, p. 1)

### **3.2.4 La gestion budgétaire**

Comme indiqué dans l'ouvrage GESTION BUDGÉTAIRE, prévoir et contrôler les activités de l'entreprise : la gestion budgétaire est un « Mode de gestion consistant à traduire en programmes d'actions chiffrées (budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables (définition du Plan comptable général).

La gestion budgétaire suppose la définition d'objectifs ex ante, une structure englobant l'ensemble des activités de l'entreprise, la participation et l'engagement des responsables des centres de responsabilité et la mise en place d'un contrôle budgétaire ». (FORGET, 2005, p. 21)

## **3.3 Les outils autonomes grâce à l'intelligence artificielle (AI)**

Nous savons que le pilotage de la performance est devenu l'une des priorités de l'entreprise, « l'intelligence artificielle est également en pleine expansion. Si le sujet est actuellement au premier plan, c'est parce que la quantité de données générées chaque jour est souvent appelée « big data ». Les informations peuvent désormais être collectées en temps réel, que ce soit via nos ordinateurs de bureau, ou via tous nos outils connectés, tels que les smartphones, les tablettes, les montres et les appareils les plus courants utilisés dans l'industrie. Pour traiter l'information, il est nécessaire de déployer les outils les plus avancés. Une technique actuellement populaire est appelée « apprentissage automatique » ou « machine Learning ».

C'est un ensemble de concepts utilisés pour créer des programmes qui peuvent apprendre et s'adapter à de nouvelles situations ». (PROCONSEIL, 2021)

### **3.4 Le tableau de bord**

Comme indiqué dans le livre « contrôle de gestion et pilotage de la performance » : Au niveau global de l'organisation, les limites des indicateurs financiers ont conduit au développement de tableaux de bord, c'est-à-dire d'ensembles d'indicateurs plus diversifiés pour piloter la performance de l'entreprise ». (FRANCOIS GERAUD, 2004, p. 163)

## **Conclusion du deuxième chapitre**

En guise de conclusion, on peut dire que la performance est « au cœur de toutes les démarches d'évaluation des entreprises et des organisations » (Salgado, 2013, p. 1) c'est pour cela, il est important d'étudier tout ce qui est en relation avec ce concept.

Dans notre chapitre, on a parlé en premier lieu de la performance comme mot-valise on mentionnant trois approches : approche unidimensionnelle, approche multidimensionnelle et l'approche globale. On a cité aussi les outils de mesure de cette dernière.

Par ailleurs, on a mis la lumière sur le sujet à savoir le pilotage de la performance- en citant les principaux concepts liés à ce dernier. Après cela, nous avons mené une lecture approfondie sur ses outils. Nous dénotons que le tableau de bord est d'une importance primordiale en tant qu'outil de pilotage de la performance par lequel un autre type d'indicateur sera exploité, c'est les indicateurs non financiers.

Par conséquent, nous avons consacré le deuxième chapitre de cette thèse à l'étude de cet outil, ses types, les raisons motivant leur utilisation et leurs conceptions.

# **Chapitre 3 : Le tableau de bord : un véritable outil d'orientation stratégique de l'entreprise**

*« Il est temps d'adopter un pilotage pro-actif »*

*Alain FERNANDEZ*

## **Introduction du troisième chapitre**

De nombreuses entreprises mettent en place des indicateurs à tous les échelons. Par exemple, si nous parlons d'indicateurs financiers. Nous verrons que ces derniers ont pour but d'analyser la santé réelle d'une entreprise et permettent de comparer deux entreprises appartenant à un même secteur d'activité.

Mais ces indicateurs ayant des limites telles que la non-réactivité en raison de l'impossibilité d'identification des problèmes à temps, ils donnent aussi une vision agrégée qui ne permet pas aux managers de faire l'analyse nécessaire qui garantit le pilotage approprié de la performance. Ces indicateurs orientent toujours les managers à une seule solution : la réduction des coûts. (FRANCOIS GERAUD, 2004, pp. 63-64)

Au milieu des années 1990, « le changement s'accélère et les entreprises adoptent un mode de pilotage réactif, proactif dans les meilleurs des cas » (FERNANDEZ A. , PILOTER.ORG, 2018). Des modèles plus globaux de mesure et de gestion de la performance sont apparus tels que : l'EVA (Stern, Stewart et Chew, 1998) et le tableau de bord équilibré (Kaplan et Norton) (ST-PIERRE, 2005, p. 7).

Dans ce prochain chapitre, nous commencerons par un survol de l'historique du tableau de bord et le contenu de ce dernier. Nous discuterons aussi leur mise en place au sein de l'entité, et nous nous concentrerons sur le tableau de bord comme moyen de pilotage de la performance.

## **Section n°01: Fondements théoriques du tableau de bord**

### **1. Ce qu'est un « tableau de bord » ?**

Les tableaux de bord sont utilisés depuis longtemps par les économistes et les financiers (BAISEZ & LAFFAILLE, 2005, p. 116).

Selon Jean-Louis MALO le tableau de bord : « est un instrument ou outil de gestion, participant à la vague de « management par les chiffres » qui a commencé à déferler dès la fin du XIXème siècle ». (MELLAH & MERHOUM, 2018, p. 93) Il représente : « l'Ensemble des renseignements, statistiques et graphiques, permettant, dans une entreprise, de vérifier la bonne marche des différents services» (LABELLE, 2012, p. 1).

Henri BOUQUIN a introduit qu'il : « est un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions» (MELLAH & MERHOUM, 2018, p. 93)

Selon Alain FERNANDEZ, « un tableau de bord est un instrument de mesure de la performance facilitant le pilotage "proactif" d'une ou plusieurs activités dans le cadre d'une démarche de progrès. Il contribue à réduire l'incertitude et faciliter la prise de risque inhérente à toute décision. C'est un instrument d'aide à la décision ». (MELLAH & MERHOUM, 2018, p. 94).

D'après ALAZARD et 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» (MELLAH & MERHOUM, 2018, p. 94)

### **2. Les acteurs des tableaux de bord (MAURIN, 2021)**

#### **2.1 Les utilisateurs des tableaux de bord**

Au sein d'une entreprise, il y a 4 acteurs qui utilisent les tableaux de bord sont :

- Les ménagers opérationnels ;
- Les dirigeants de l'entreprise ou de l'une de ces entités ;

- Les représentants des salariés ;
- Les éventuels investisseurs détenant tout ou partie du capital social de l'entreprise

## **2.2 Les responsables chargés de sa réalisation**

Il est nécessaire de confier la responsabilité de la mise en place des tableaux de bord à des personnes qui :

- connaissent bien l'activité de l'entreprise ;
- Ayant un esprit curieux ;
- Ayant une bonne dose de bon sens (ce qui manque parfois cruellement dans la pratique) ;
- soient réellement motivés par ce projet de tableau de bord.

## **3. Objet et objectif du tableau de bord**

Un tableau de bord a pour objet de (LAFON , 2019):

- Permettre de mieux piloter les entreprises ;
- Servir à fixer des objectifs chiffrés et réalistes notamment pour le chiffre d'affaires ;
- Servir à anticiper une montée en puissance de votre activité ou le lancement d'un nouveau business ou un recrutement ;
- Permettre d'anticiper les problèmes de trésorerie ou de négocier un découvert avec la banque ou une levée de fonds auprès d'investisseurs ;
- Projection sur l'avenir pour à la fois définir et atteindre vos objectifs.

## **4. Objectif tableau de bord**

L'objectif du tableau de bord contient deux volets essentiels l'un destiné au reporting et l'autre à l'action :

### **❖ Volet reporting**

Le côté reporting du tableau de bord :

- Peut rapporter les résultats obtenus et communiquer entre les différents niveaux de l'entreprise ;
- contient des indicateurs opérationnels et d'autres stratégiques ;
- peut évaluer les actions et les objectifs stratégiques.

### ❖ Volet action

Le tableau de bord contient des informations permettant de :

- Prendre des décisions de façon rapide et efficace ;
- Mettre en œuvre de nouvelles actions et de corriger celles déjà entreprises ».

À partir de ce que précède, nous concluons que le reporting représente l'un des volets du tableau de bord qui est pour objectif de fournir les informations nécessaires sur les quel prend des décisions et atteint l'objectif principal du pilotage.

## 5. Types de tableaux de bord

D'après LABELLE Bernard, on peut les classer dans les trois catégories suivantes (LABELLE, 2012, pp. 6-7) :

### 5.1 Les tableaux de bord stratégiques<sup>27</sup>

« Ils se caractérisent généralement par un nombre limité de KPI et un traitement de l'information le plus souvent dans une approche «spot» », qui compare la valeur actuelle de l'indicateur à la valeur de l'objectif. « Synthétiques par essence, ils ne comportent pas nécessairement une pleine mise en perspective de l'évolution des indicateurs ».

Ils sont diffusés mensuellement ou trimestriellement, selon le dispositif efficace utilisé au sein de l'entreprise pour suivre l'exécution de la stratégie.

Ce type de TDB comprend quatre axes essentiels (SADEG , p. 114):

- **Axe finance**, qui vise à répondre à la question suivante : que faut-il apporter aux actionnaires ?
- **Axe client**, dont l'objectif est de répondre au besoin des clients en répondant à la question suivante : que faut-il apporter aux clients ?
- **Axe processus interne**, qui est pour objectif de cerner le processus par lequel les clients et les actionnaires seront satisfaits, la question est la suivante : quels sont les processus essentiels à la satisfaction des actionnaires et des clients ?
- **Axe apprentissage organisationnel** ...Comment piloter le changement et l'amélioration ? Les tableaux de bord opérationnels

---

<sup>27</sup> Balanced scorecard ou tableau de bord prospectif



Ils se caractérisent par un nombre suffisant de KPI - idéalement jusqu'à 25 à 30 KPI - dans un état de récupération avec un cadre fixe, c'est-à-dire contenu dans un canevas visuel avec un modèle fixe. L'objectif est de permettre de comprendre régulièrement l'état de la situation et de faciliter la prise de décision sur les plans d'action à moyen ou court terme.

Quotidien, hebdomadaire, mais le plus courant est mensuel, ce sont les principaux outils de pilotage de la performance pour la direction générale et des divers départements de l'entreprise.

## 5.2 Les tableaux de bord d'analyse interactive (fonctionnel ou de gestion)

Avec l'essor des technologies tactiles comme les smartphones ou les tablettes, elles se démocratisent de plus en plus. Ils sont conçus pour permettre l'accès à un ensemble de données, permettant aux utilisateurs de choisir et d'être responsables de la navigation parmi tous les KPI disponibles.

Ce faisant, ils transfèrent une partie de la charge de travail à l'utilisateur qui doit non seulement définir la logique de navigation, mais aussi reconstruire progressivement l'état de la situation mentalement.

Contrairement aux deux autres types de tableaux de bord, à mon avis, ce dernier tableau de bord relève plus de la posture analytique actuelle, plutôt que de la véritable logique de l'outil de gestion. Il est vrai qu'il est plus interactif et offre donc une autre expérience utilisateur, mais il est facile pour les utilisateurs de dériver en ne proposant pas un cadre d'état de restauration défini et réfléchi.

**Tableau 18 : Classification des tableaux de bord selon la nature des indicateurs**

Nature	Indicateur
<b>Tableau de bord stratégique</b>	Indicateurs stratégiques ou indicateurs de résultat <sup>28</sup>
<b>Tableau de bord fonctionnel</b>	Indicateurs d'efficacité et indicateurs de satisfaction <sup>29</sup>

<sup>28</sup> On peut définir un indicateur de stratégie comme celui qui décrit des résultats, obtenus du point de vue qualitatif, par rapport aux objectifs fixés par la politique de l'entreprise. (BERTIN, et al., 1997, p. 8)

<sup>29</sup> Un indicateur fonctionnel décrit des résultats atteints en termes de qualité avec un double point de vue qui comporte à la fois la vision d'efficacité » du fournisseur du service et la vision de satisfaction du client ou utilisateur du service. (BERTIN, et al., 1997, p. 9)

<b>Tableau de bord opérationnel</b>	Les indicateurs de ce type de TBD .vont décrire une situation du point de vue quantitatif pour constater des résultats qualitatifs par rapport à des valeurs de référence établies
-------------------------------------	--

**Source :** BERTIN, M., BOSSTFOCHER , C., COURBIS, M.-h., DUPONT , A., GANDOIS, J.-C., LAUTIER , P., & VALENTIN , B. (1997, juin). Demarche de conception d'un tableau de bord qualité appliqué a la sécurité,pp8-9.

## 6. Contenu de tableau de bord

Le tableau de bord contient deux types d'indicateurs, ces derniers qui représentent, « une mesure chiffrée prenant la forme d'une formule de calcul. C'est une information choisie, associée à un critère (caractéristique majeure permettant de juger de la réussite ou de l'échec ),destinée à en observer les évolutions à intervalles réguliers .Aussi ,les indicateurs de performance constituent un important dispositif de contrôle des objectifs à atteindre ». (LAGODA, 2022, p. Fiche 2)

### 6.1 Indicateurs financiers

On peut citer les indicateurs financiers comme suit (BERLAND, Mesurer et piloter la performance, 2009, pp. 120-121):

- Résultat par actions ;
- Croissance du résultat par action ;
- ROE (taux de rentabilité financière) ;
- Free cash flows ;
- Croissance des cash flows ;
- ROA ;
- ROI ;
- EVA ;
- CFROI.

On peut résumer les problèmes de ce type d'indicateur dans :

- Ils ne tiennent pas compte du coût du capital ;
- Ils sont soumis aux règles comptables financières et sont soumis au calendrier annuel comptable ou budgétaire (problème de cut off) ;
- Ils sous-estiment les actifs incorporels ;

- Ils sont faiblement corrélés à la performance boursière de l'entreprise. Par conséquent, les ventes sont un mauvais indicateur de la création de valeur.

Ces limites sont (BERLAND, Mesurer et piloter la performance, 2009, p. 122): «

- ils sont trop historiques et induisent une gestion rétroviseur ;
- ils ne permettent pas d'appréhender correctement la performance future ;
- o ils récompensent des comportements court-termistes ou incorrects ;
- ils ne sont pas actionnables, car ils ne fournissent pas d'information sur les causes des phénomènes ;
- ils n'informent pas sur les changements clé ;
- ils sont trop agrégés pour aider les managers ;
- ils reflètent des fonctions plus que des processus ;
- ils ne permettent pas de valoriser l'immatériel ».

## 6.2 Indicateurs non financiers

Les réflexions sur le positionnement des indicateurs non-financières ont été relancées, notamment dans le Balanced Scorecard (BSC, le mécanisme de construction évoqué ci-dessous), mais la tendance va plus loin et est déjà amorcée par d'autres considérations. En passant de la performance financière à la performance non-financière, nous passons de la performance actionnariale mesurée à la performance mesurée (parties prenantes). Ainsi, trois groupes de raisons peuvent expliquer l'augmentation des indicateurs extra-financiers (Ittner et Larker, 1998a). (BERLAND, Mesurer et piloter la performance, 2009, p. 122)

## 7. L'utilisation des tableaux de bord

### 7.1 Raisons

Nous pouvons regrouper les raisons motivantes d'utilisation des tableaux de bord en quatre volets qui ont présenté dans le tableau ci-dessous comme suit :

Volets	Raisons
<b>Organisation</b>	selon Jean Paul Méreaux : « les tableaux de bord sont souvent jugés essentiels à la prise de décision dans une organisation, dans la palette des outils de gestion utilisés par les organisations, les tableaux de bord figurent en très bonne place. Ils contribuent fortement à augmenter la capacité cognitive des décideurs grâce à des indicateurs qui permettent d'anticiper, de suivre et d'évaluer toutes les actions réalisées au sein d'une entreprise, notamment pour gérer sa chaîne de valeur ». (Jean-peaul Méreaux, 2020)

<b>Gestion</b>	Le tableau de bord est un : « Outil stratégique utilisé par les managers et les dirigeants d'entreprises pour gagner en visibilité et faire un suivi précis de leur activité, le Tableau de bord de gestion regroupe les indicateurs-clés essentiels à la prise de décision et au pilotage de l'entreprise ». (COMPTABLE, 2019)
<b>Information</b>	Le gestionnaire et afin d'analyser la situation de l'organisation étudier il faut appuie sur un système d'information efficace ou « le besoin permanente information de gestion suffisamment ciblée pour pouvoir effectuer des suivis et rendre compte correctement » (VOYER, 2006, p. 21).
<b>Informatique</b>	La méthode OVAR a donné alors naissance à un outil appelé ATPIWare qui traduit les étapes et principes de la méthode OVAR en un système informatique basé sur une technologie WEB. Le système ainsi créé a d'abord eu un objectif pédagogique puis il a été adapté aux besoins opérationnels des entreprises. (SARI, 2008, p. 8)

**Source :** élaboré par nos soins

## 7.2 Perspectives

Il est d'usage que : les entreprises adoptent les tableaux de bord pour leur efficacité et pour mesurer la performance, d'autres perspectives peuvent être choisies à fin de justifié l'utilisation des tableaux de bord comme : le mimétisme, l'isomorphisme institutionnel et l'effet d'une rhétorique (CAUVIN & BESCOS, 2005, pp. 6-7)

## Section n°02: La conception classique du tableau de bord

### 1. Définition

D'après PIERRE VOYER dans son ouvrage intitulé le tableau de bord de gestion et indicateurs de performance « *Un tableau de bord de gestion est une façon de sélectionner, d'agencer et de présenter les indicateurs<sup>30</sup> essentiels et pertinents, de façon sommaire et ciblée, en général sous forme de « coup d'œil » accompagné de reportage ventilé ou synoptique, fournissant à la fois une vision globale et la possibilité de forer dans les niveaux de détail* ». (VOYER, 2006, p. 39)

Selon ALAIN FERNANDEZ : « La conception classique des systèmes de tableaux de bord est partie du postulat suivant – le décideur est par définition :

- **omniscient** : il est à même de comprendre et d'intégrer toutes les

Informations ;

- **omnipotent** : il peut prendre tout type de décision ;

• **rationnel** : son raisonnement est modélisable mathématiquement » (FERNANDEZ A. , 2008, p. 9)

### 2. Caractéristiques

Selon Alain FERNANDEZ, on peut les résumer en trois points essentiels (OUARDIA, pp. 499-500):

#### 2.1 Une seule préoccupation

Dans la conception classique du système de tableau de bord, en raison d'un environnement stable et d'une croissance continue, les gestionnaires ne se soucient que de réduire les coûts. Par conséquent, afin d'augmenter les profits, l'entreprise vise à réduire les

---

<sup>30</sup> Selon Bernard LABELLE : « la nomination de ces derniers se regroupe par critère en quatre groupes comme suit (LABELLE, 2012) :

- la position temporelle : indicateur retardé ou avancé ;
- la nature : indicateur quantitatif ou qualitatif ;
- La typologie : mesure de performance (KPI) ou de résultat (KRI) ;
- la finalité : mesure autonome ou mesure permettant une Comparaison (benchmark). »

coûts. L'environnement actuel devient de plus en plus turbulente, une telle stratégie doit donc être remise en question.

## 2.2 Mesure selon les normes préalablement établies

Les entreprises basées sur le modèle classique, notamment le taylorisme et le fordisme, définissent trois rôles principaux : l'opérateur qui exécute la tâche, le contremaître qui fournit le travail à l'opérateur et le contrôleur qui est chargé de mesurer la performance comme référence. Il y a des normes. En fait, les opérateurs seront sanctionnés/récompensés en fonction de leurs écarts par rapport aux références préétablies.

## 2.3 Méthode de calcul des coûts de revient

Le prix de revient est calculé par le système classique qui définit le facteur dominant (comme les coûts salariaux directs), et les coûts indirects sont affectés à ce facteur selon la distribution moyenne et standard. Cette technique est efficace lorsque le prix de revient est principalement déterminé manuellement et que l'impact des coûts indirects est négligeable. En fait, Stalk et Hout dans "Vaincre le temps" soulignent que le coût de production réel dépend en fait fortement de la complexité du processus de production.

## 3. Le rôle intégrateur

Selon VOYER, le tableau de bord a un rôle intégrateur, « *car il permet de présenter, s'il y a lieu, les Indicateurs de façon intégrée, en relation les uns avec les autres. Analyser ensemble des indicateurs interreliés plutôt que de les considérer individuellement peut souvent s'avérer plus efficace pour cerner une situation et permettre, à l'occasion, de découvrir des liens entre des indicateurs, liens qui ne seraient peut-être pas apparus si les indicateurs avaient été présentés séparément* ». <sup>31</sup> (VOYER, 2006, p. 55)

En résumé, le tableau de bord a pour but de (VOYER, 2006, p. 40):

- Mettre en évidence les résultats significatifs, les exceptions, les écarts et les tendances ;
- Il fournit à son utilisateur un modèle cohérent<sup>32</sup> ;

---

<sup>31</sup> Par exemple, mettre en perspective le délai de réponse au client ou le temps moyen de service avec le nombre de plaintes ou de réactions négatives de la part de la clientèle fournit une perspective plus complète de la qualité du service. Les hypothèses de relations causales ainsi mises en relief devront, cela va de soi, être testées à l'aide des méthodes de recherches statistiques habituelles. Le tableau de bord peut aussi faciliter l'analyse d'une décision, en complétant un système d'aide à la décision.

<sup>32</sup> Cela veut dire qu'il regroupe des indicateurs de façon à frapper son imagination.

- représente les indicateurs sous une forme compréhensible, évocatrice et attrayante, pour en faciliter la visualisation ;
- donner une vue d'ensemble selon le besoin.

#### **4. Les principaux critiques**

Dans un environnement turbulent tel aujourd'hui, quatre défauts majeurs de la conception classique des tableaux de bord ont été mentionnés par ALAIN FERNANDEZ dans son ouvrage « *les nouveaux tableaux de bord des managers : le projet décisionnel dans sa totalité* » qui empêche cette dernière de s'adapter à l'environnement actuel qui peut être résumé comme suit (FERNANDEZ A. , 2008, pp. 9-14) :

##### **a. *La perte de précision***

Les centres de décision dans une entreprise classique sont classés dans la partie supérieure. Ainsi, les décideurs obtiennent des informations liées à chaque département sous forme de rapports qui résument ou donnent des informations générales qui manquent de détails, mais le problème ne réside pas seulement là, à cause de la mondialisation l'information a perdu sa valeur « et ne porte pas toujours un sens significatif » Par conséquent, il n'est pas possible de s'appuyer sur elle pour la prise de décisions.

##### **b. *La mesure en temps différé***

Les décideurs sont trouvés dans un contexte terrible, cela veut dire qu'il rencontre le problème de décalage entre le fait et la décision prise, dans le cas contraire aucun problème n'est posé.

##### **c. *L'incomplétude de la mesure***

Beaucoup d'informations essentielles pour les pilotes n'ont pas été traitées par les systèmes comptables et financiers (les systèmes traditionnels).

La vision fournie par ces systèmes de tableau de bord peut également être déformée en ne présentant pas pleinement la valeur ajoutée Activités commerciales.

L'entreprise a des avantages tels que des capacités, Conception de nouveaux produits, climat social ou qualité du réseau Partenaires, ne peuvent pas passer l'évaluation comptable (analyse ou la loi) ou par l'analyse financière. En ignorant ces Avantages, l'image construite par les décideurs est déconnectée de la réalité.

Ces valeurs ne sont pas visibles dans le plan comptable, mais seront tout de même prises en compte. Pour les investisseurs boursiers et lors de la vente d'entreprises.

Le tableau de bord ne donne pas d'informations nécessaires pour prendre des décisions stratégiques en dehors de l'entreprise.

**d. *Le tableau de bord de l'entreprise n'est pas un instrument de mesure standard***

Le tableau de bord est un instrument personnel, cela veut dire « Chaque décideur a ses propres préoccupations, ses propres objectifs. Ceux-ci ne sont pas universels. Chaque décideur à sa manière personnelle d'aborder le pilotage. En fonction de son vécu, de son expérience et de sa sensibilité, il portera son attention sur telle ou telle information » alors le tableau de bord efficace nécessite leur adaptation avec « les objectifs poursuivis, à la personnalité et aux attentes du ou des décideurs concernés ».



## **Section n°03: Les nouvelles conceptions des tableaux de bord**

Il existe plusieurs méthodes de conception des tableaux de bord qui se diffèrent par rapport au type d'organisation et de la finalité visé :

### **1. La méthode des balanced scorecard (Tableau de bord prospectif ou tableau de bord équilibré) de Robert Kaplan et David Norton**

Pourquoi "Balanced" ? : La signification de ce terme est "équilibré" - en effet, le tableau s'équilibre entre les indicateurs financiers et les non-financiers. (MANAGER, 2020)

*Pourquoi "prospectif" ?* : Les outils classiques reposent grandement sur une vision financière de la stratégie, une vision construite avec les chiffres du passé. Kaplan et Norton livrent une tout autre vision, projetée sur l'avenir. (MANAGER, 2020)

#### **1.1 Définition**

Selon Jean-Marc LAGODA, « Le balanced scorecard ou, en français, « tableau de bord équilibré », est une méthode conçue en 1992 par Robert S. Kaplan et David Norton qui vise à mesurer la performance des activités d'une entreprise selon quatre axes : client, processus, apprentissage, finance.

Ces deux chercheurs américains, après avoir mené une étude sur les grandes entreprises cotées à New York, ont mis en évidence que peu d'entreprises parvenaient à mettre en œuvre leur stratégie.

Au-delà des contingences environnementales, deux raisons internes majeures émergeaient : la stratégie était peu compréhensible ou mal interprétée par les relais managériaux d'une part et d'autre part, les indicateurs présentés ne permettaient pas de tracer l'origine des résultats financiers ». (LAGODA, 2022, p. Fiche 13)

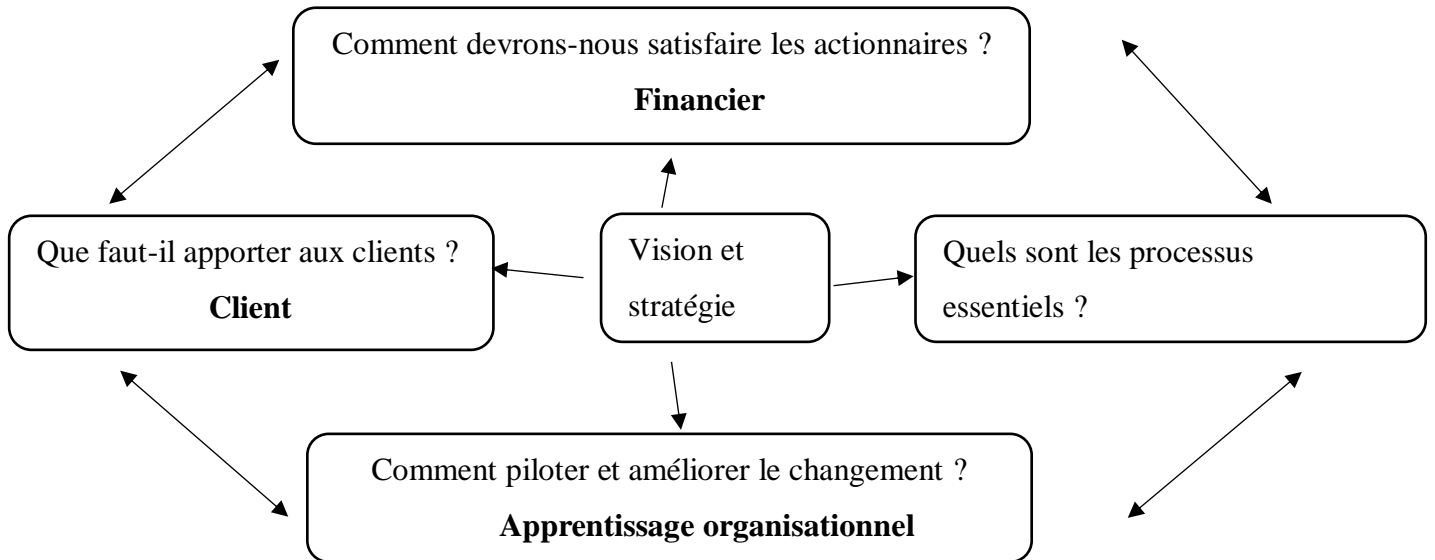
##### **1.1.1 Pourquoi le BSC ?**

Selon Christian Semé (20 ans expérience dans le conseil) la raison fondamentale pour cette méthode de conception du tableau de bord adoptée par Robert Kaplan, professeur à l'école de commerce d'Harvard accompagné par le consultant en management David Norton est : « *trop d'entreprises ne sont tirées que par des tableaux de bord uniquement comptables et financier. Or les indicateurs financiers ne peuvent traduire qu'une partie des préoccupations du dirigeant* ». (SEME, 2016)

D'après Jean Paul Méreaux : « la différence entre le tableau de bord de gestion et le BSC tient surtout à la variété des indicateurs retenus » qui sont réparties en quatre axes ». (MÉREAU, 2020, p. 106)

### 1.1.2 Axes principales du BSC

**Figure 5 : Architecture du BSC**



**Source :** élaboré par nos soins et inspiré du JAOUHARI , L., GOUMARI , S., & JAOUHARI, R. (2021, 03 27). Outils de controle de gestion et performance des collectivités territoriales :approche théorique. *Revue francaise d'économie et de gestion*, 2(4), p7.

On peut extraire du schéma ci-dessous que, Le BSC comprend quatre axes essentiels. Chaque axe comprend un ensemble des indicateurs qu'on peut les citer comme suit :

**Tableau 19 : exemple d'indicateur d'un tableau de bord prospectif (LAGODA, 2022, p. Fiche 13)**

Axes	Indicateurs
Apprentissage	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Indicateurs relatifs à la motivation du personnel (Taux d'absentéisme...Etc.) ;</li> <li>▪ Indicateurs reflétant le niveau de formation (Nombre d'heures de formation par salarié...Etc.) ;</li> <li>▪ Indicateurs relatifs au système d'information (Taux de déploiement d'un progiciel de gestion intégrée ...Etc.).</li> </ul>

<b>Processus</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Indicateurs utilisés pour bus de rechercher le « degré d'excellence des processus » (LAGODA, 2022, p. Fiche 13) tel que : Taux de rebuts, délais de réaction à une demande commerciale, Taux de développement d'un nouveau produit...Etc.</li> </ul>
<b>Client</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Indicateurs de satisfaction ;</li> <li>▪ Degrés de fidélisation ;</li> <li>▪ Le nombre de nouveaux clients acquis.</li> </ul>
<b>Finance</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Les indicateurs classiques d'analyse financière telle que : le bénéfice net par action, le taux de rendement des dividendes, le taux d'endettement et le niveau de free cash-flow.</li> </ul>

**Source :** élaboré par nos soins et inspirer du LAGODA, J.-M. (2022). *Fiches sur les tableaux de bord*. Ellipses, fiche 13.

## 1.2 Apports du BSC

Arveson introduit que « le BSC est incontestablement utile car (ARVESON, 2006, p. 24):

- Il construit des enquêtes et établit des liens entre les mesures ;
- Il traduit les objectifs et les stratégies de l'organisation en normes de performance spécifiques à différents niveaux ;
- Il met l'accent à la fois sur les performances actuelles et sur le développement des performances futures ;
- Il fournit des rapports de synthèse spécifiques sur les améliorations organisationnelles ;
- Il est nécessaire de vérifier régulièrement si la stratégie cible est progressivement atteinte. On peut également se renseigner sur l'opportunité ou la faisabilité ;
- BSC définit des accents précis, ce qui permet d'éviter la sous-optimisation ;
- Il cartographie la causalité au sein de l'organisation ;
- C'est un moyen de clarifier la responsabilité d'atteindre un objectif spécifique.
- Mieux interpréter et analyser les informations.
- Il représente des canaux de communication plus clairs.

## 1.3 Limites

Le BSC a été critiqué comme suit (ARVESON, 2006, pp. 23-24):

- Il est trop confus ;
- Il contient trop de données paralysent l'analyse ;

- Il est recommandé d'utiliser un nombre gérable d'indicateurs, liés directement à la stratégie ;
- l'introduction d'un BSC requiert la collecte d'informations relatives à plusieurs domaines. Si les systèmes d'information existants ne peuvent pas fournir les données supplémentaires, les données seront généralement recueillies manuellement, ce qui représente une charge supplémentaire de travail pour les collaborateurs. Des systèmes d'information déficients constituent une cause principale de retard dans l'implémentation d'un BSC ;
- la simplicité du BSC est trompeuse. Au départ, une formation solide et un apport expérimenté semblent superflus. Il n'est toutefois pas si simple de rechercher des KPI appropriés. De nombreux BSC doivent dès lors faire face à des insuffisances structurelles dues à des indicateurs moins pertinents ;
- une perte d'intérêt de la part du top émousse la motivation des collaborateurs pour suivre tous les KPI de manière cohérente ;
- le cadre de référence ne s'adapte pas à l'environnement changeant. Il n'est pas tenu compte des évolutions. Le caractère représentatif du BSC disparaît ;
- un rapportage plus transparent peut sembler menaçant pour certains collaborateurs. L'oubli de la composante humaine est l'une des erreurs les plus fréquentes.

## **2. La méthode GIMSI Alain Fernandez, une démarche orientée vers les décideurs en action**

### **2.1 Définition**

Elle est élaborée par le consultant Alain FERNANDEZ et elle vise à la « Généralisation de l'accès aux Informations décisionnelles en s'appuyant sur une Méthodologie d'inspiration Systémique facilitant l'expression des Individualités de l'entreprise » (HEGUY, 2018, p. 53). C'est une démarche orientée en action, c'est « une méthode coopérative de conception du système de pilotage, point central du business performance management ». (FERNANDEZ A., GIMSI le projet business intelligence clés en main, 2014, p. 7).

### **2.2 Axes de succès selon GIMSI**

Pour la méthode GIMSI, Alain Fernandez a « proposé de y'ajouter trois axes pour en compter jusqu'au sept au lieu des quatre proposés par KAPLAN ET NORTON qui concerne :

le développement durable, le système d'information et les partenaires de système » (RENAULD, 2008, p. 50)

### Figure 6 : Les axes du succès selon GIMSI

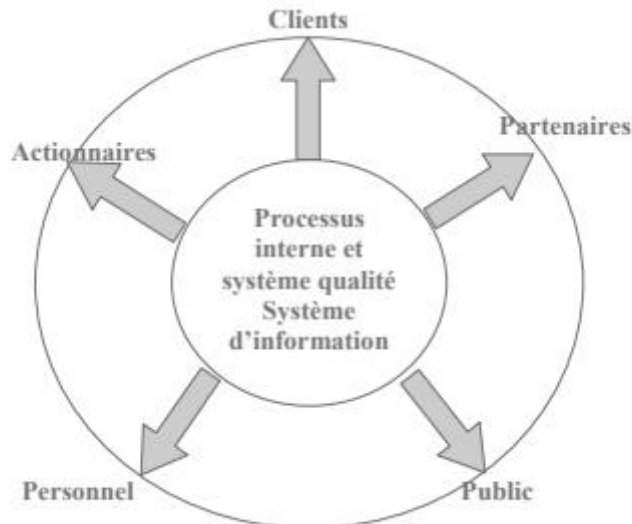


Figure 21 les axes du succès selon GIMSI (Fernandez, 07)

**Source :** RENAULD, R. (2008, 11 6). Contribution au pilotage des organismes de formation application aux établissements de l'enseignement supérieur. 1-202. METZ, Ecole doctorale : informatique, automatique, électronique-electrotechnique, mathématiques 50.

### 2.3 Étapes de la méthode

Selon Alain FERNANDEZ, « la méthode GIMSI repose sur dix étapes (FERNANDEZ A. , 2008, p. 130) regroupées en quatre phases principales » (FERNANDEZ A. , 2008, p. 131) :

#### Phase 1 : identification

Qui comprend les deux étapes suivantes :

- ❖ **Environnement de l'entreprise** : elle est pour but d « analyser l'environnement économique et de la stratégie de l'entreprise afin de définir le périmètre et la portée du projet » ;
- ❖ **Identification de l'entreprise** : elle est pour « analyser des structures de l'entreprise pour identifier les processus, activités et acteurs concernés ».

#### Phase 2 : conception

Qui contient les étapes suivantes :

- ❖ **Définition des objectifs** : avec la « sélection des objectifs tactiques de chaque équipe » ;
- ❖ **Construction du tableau de bord** : par « la définition du tableau de bord pour chaque équipe » ;
- ❖ **Choix des indicateurs** : sera avec le « choix des indicateurs en fonction des objectifs choisis » ;
- ❖ **Collecte des informations** : par l' « identification des conformations nécessaires à la construction des indicateurs » ;
- ❖ **Le système de tableau de bord** : avec la « construction du système de tableaux de bord, contrôle de la cohérence globale ».

### **Phase 3 : mise en œuvre**

Regroupe les deux étapes suivantes :

- ❖ **Le choix des progiciels** : l' « élaboration de la grille de sélection pour le choix des progiciels adéquats » ;
- ❖ **Intégration et déploiement** : par l' « implantation des progiciels, déploiement à l'entreprise ».

### **Phase 4 : suivi permanent**

- ❖ **Audit** : avec le « suivi permanent du système ».

## **2.4 Apports de la méthode**

On peut résumer les apports du tableau de bord selon la méthode GIMSI dans les points suivants (FERNANDEZ A. , 2000) :

- Une méthode qui cherche à satisfaire les clients et à contrôler la performance de l'entreprise ;
- Un TBD révolutionné par l'intelligence d'affaires ;
- Apportent désormais une aide précieuse pour évaluer les situations,
- identifier les options et faciliter l'amélioration continue ;
- Il ne se limite pas aux facteurs de cout, mais ils peuvent également mesurer de toutes autres formes de performance créatrice de valeur : clients, actionnaires,

personnels, partenaires, public, processus internes et systèmes qualité, système d'information.

### **3. La méthode OVAR de HEC (opérationnel)**

#### **3.1 Définition**

Fana RASOLOFO-DISTLER a introduit que : « La méthode OVAR (objectifs, Variables d'Action, Responsables) a pour objet de déployer la stratégie au sein de l'organisation en construisant l'articulation entre les objectifs stratégiques et les plans d'action aux différents niveaux de la hiérarchie de l'organisation. Elle rejoint ainsi le principe classique d'alignement stratégique de l'instrument de gestion dans le domaine du contrôle de gestion ». ( RASOLOFO-DISTLER , 2009, p. 33). Elle « est basée sur trois concepts : les objectifs, les variables d'action<sup>33</sup> et les responsabilités<sup>34</sup> ». ( RASOLOFO-DISTLER , 2009, p. 33).

#### **3.2 Étapes de la méthode**

La méthode OVAR de HEC repose sur quatre étapes (SARI, 2008, p. 6) :

**Étape 01 :** Cette étape englobe deux phases du processus décisionnel expliqué dans les phases de prise de décision de Simon :

- ❖ la phase d'intelligence
- ❖ la phase de la conception

Ces deux phases sont pour but d' : « Inclure une discussion de la vision et des objectifs globaux de l'entreprise afin de déterminer les objectifs globaux de l'entreprise au premier niveau

---

<sup>33</sup>Une variable d'action est une variable liée par une relation de causalité à l'objectif recherché. Selon Löning et Pesqueux (1998), « Le terme « variable » insiste à la fois sur le caractère causal de celle-ci par rapport à l'objectif et sur l'importance déterminante pour le succès, le complément « d'action » souligne le caractère concret et opérationnellement transposable de la variable, sur laquelle le responsable doit pouvoir agir ». Les variables d'action ne doivent pas être confondues avec les objectifs. Elles ne doivent pas être nombreuses afin que le responsable puisse concentrer ses actions sur les variables réellement en lien causal avec l'objectif recherché. Il est donc indispensable de bien cibler les variables d'action qui produisent l'effet le plus important. ( RASOLOFO-DISTLER , 2009, p. 33)

<sup>34</sup>La définition des objectifs et variables d'action par centre de responsabilité est fonction de la structure organisationnelle de l'entreprise. Les objectifs et variables d'action ne doivent pas être en dehors du champ d'action du responsable afin que celui-ci puisse exercer son action. Comme l'indiquent Mendoza et al. (2002), « la mise en place des tableaux de bord risque d'être rejetée si elle n'est pas cohérente avec les structures en place ». La méthode OVAR implique ainsi une réflexion, sur les objectifs poursuivis et les processus ou activités sur lesquels se concentrent les efforts à chaque niveau de processus ou activité sur lesquels se concentrent les efforts à chaque niveau de dites horizontale et verticale de l'organisation » (Löning et Pesqueux, 1998). ( RASOLOFO-DISTLER , 2009, p. 34)

(Niveau N). Par la suite, on passe à l'identification des variables d'action de l'entreprise toujours du premier niveau (Niveau N) et enfin choisir les indicateurs de l'entreprise (Niveau N). Déduire les objectifs quantitatifs et qualitatifs de l'organisation. À la fin de cette étape, on serait en mesure de revenir à la détermination des objectifs de l'organisation, il est impératif que la clarification des missions et des objectifs se fasse à travers une démarche interactive où la personne en charge de l'élaboration du tableau de bord doit rencontrer les différents niveaux opérationnels ».

**Étape 02 : Attribution des responsabilités**

- ❖ phase de conception et choix de solution et « à cette phase, on s'intéresse à l'analyse de la délégation, cette phase sert à déclencher une réflexion sur l'identification et la définition des relations de cause à effet entre les paramètres qui vont conditionner la performance de l'organisation ».

**Étape 03 : Conception des grilles "objectifs / variables d'action"**

- ❖ phase de conception du tableau de bord «où on les variables d'action de l'entreprise deviennent des objectifs des gestionnaires (Niveau N-1) et où on détermine les variables d'action des gestionnaires (Niveau N-1) pour pouvoir choisir les indicateurs de niveaux plus bas (Niveau N-1) ».

**Étape 04 : Mise en forme du tableau de bord**

- ❖ la phase de conception et implantation ; « elle se caractérise par le choix de la forme sous lesquelles les indicateurs seront présentés. La finalisation d'un tableau de bord est importante afin de mettre en place des avertisseurs et d'une présentation adéquate qui permettent de faciliter l'analyse des données ».

### **3.3 Apports**

La méthode OVAR consiste à :

- Répondre à la première préoccupation de créer davantage de cohérence dans l'entreprise ; (HAOUE, HASROURI, & DESCHAMPS, 2020, p. 75).
- Renforcer les capacités de l'équipe en atteignant un consensus au sein de l'équipe dirigeante et de tous les participants liés à l'action plus largement. Sois vraiment conciliés les objectifs personnels et collectifs (Manager go, 2021).
- Améliorer la convergence des buts des différents services/départements/entités ; (HAOUE, HASROURI, & DESCHAMPS, 2020, p. 75).



### **3.4 Limites**

D'après David Autissier Yvon Mougin et Jacques Ségot : « La limite de cette méthode est de considérer que l'on est toujours en mesure de déterminer les actions de manière très opérationnelle. Le concepteur de cette démarche ne peut être un expert de tous les métiers et fonctions de l'entreprise. La mise en relation d'un objectif avec des variables d'action mesurables limite les innovations qui permettent d'envisager la réalisation des objectifs selon des modes d'action que l'on ne connaît pas encore ». (Autissier, Mougin, & Ségot, 2010, p. 32)

## Conclusion du troisième chapitre

La gestion de la performance du système de contrôle de gestion semble reposer sur la dimension de gestion étroitement liée à la dimension outil, autrement dit une bonne connexion avec les managers qui s'adaptent au contexte et à la stratégie de l'entreprise. Organisation plutôt que le matériel déployé à cet effet.

Ainsi, « le nouveau contrôle de gestion est un contrôle évolue vers un contrôle proactif » (JAOUHARI , GOUMARI , & JAOUHARI, 2021, p. 3). La démarche proactive, l'évaluation des performances peut être un outil de gestion d'entreprise efficace. Cependant, le système de mesure doit être correctement planifié et organisé au niveau stratégique et opérationnel.

Selon la norme ISO<sup>35</sup>9004<sup>36</sup>, « il convient que l'organisme établisse une approche systémique pour collecter, analyser et procédera la revue des informations disponibles. Sur la base des résultats, il convient que l'organisme utilise les informations pour actualiser, si nécessaire, la compréhension de son contexte de ces politiques, de sa stratégie et de ses objectifs, tout en promouvant les activités d'amélioration, l'apprentissage et les activités d'innovation » il faut que ces informations collectées contiennent des données sur la performance d'entreprise. (ISO, 2018, p. 17, §10, ¶10.1).

Dans ce chapitre-là, on a met l'accent sur la nécessité et a place des tableaux de bord dans la gestion des entreprises et la diversité des conceptions de ces derniers.

Dans le chapitre suivant on va traiter et cerner la place des tableaux de bord dans le contexte algérien afin de déterminer le degré de dépendance des managers aussi le degré d'appui des entreprises algériennes sur cet outil.

---

<sup>35</sup>Selon la norme ISO 9001 :L'ISO « est une fédération mondiale d'organismes nationaux de normalisation (comités membres de l'ISO). L'élaboration des Normes internationales est en général confiée aux comités techniques de l'ISO. Chaque comité membre intéressé par une étude a le droit de faire partie du comité technique créé à cet effet. Les organisations internationales, gouvernementales et non gouvernementales, en liaison avec l'ISO participent également aux travaux. L'ISO collabore étroitement avec la Commission électrotechnique internationale (IEC) en ce qui concerne la normalisation électrotechnique ».

<sup>36</sup>Il est indiqué dans l'introduction de cette norme qu'elle est pour but de « fournir des lignes directrices permettant aux organismes d'obtenir des performances durables dans un environnement complexe, exigeant et en perpétuelle évolution, par référence aux principes de management de la qualité décrits dans l'ISO 9000:2015. Lorsqu'ils sont appliqués correctement, les principes de management de la qualité peuvent servir de based'harmonisation pour les valeurs et les stratégies de l'organisme ».

**Chapitre 4 : La place du tableau de bord  
dans le management de la performance des  
entreprises-cas des entreprises algériennes-**

## **Introduction du quatrième chapitre**

Nous étudierons dans le présent chapitre et à travers une enquête de terrain le degré de présence du tableau de bord dans les entreprises de notre échantillon.

L'étude de cas que nous allons présenter dans ce chapitre sera effectuée sur la base de deux sources de données et il sera divisé à trois sections

La première section sera établie sur le sujet d'utilisation des tableaux de bord par un échantillon choisi au niveau de la wilaya d'Oran. Cette étude est basée sur mon expérience professionnelle qui dure 10 ans du 2012 au 2021. donc les conclusions tirées de cette dernière représentent le fruit de mes observations sur la gestion des entreprises dont j'ai travaillé.

La deuxième section qui complète la partie précédente, par laquelle on a élargi l'échantillon de l'étude au territoire national. Une enquête complémentaire a été menée à travers les réseaux sociaux notamment LINKEDIN, cela est dû à la difficulté de se déplacer vers d'autres villes à cause des conditions restrictives aux déplacements lors de la crise sanitaire . Elle a pour objectif de confirmer ou d'infirmer l'idée précédente. il contient une représentation détaillée du questionnaire et de l'échantillon choisi ainsi les résultats collectés.

La troisième et dernière section a pour but de quantifier le degré d'application des tableaux de bord par les entreprises algériennes.

## **Section n°01: État des lieux : Étendue d'utilisation des tableaux de bord dans la wilaya d'Oran**

Afin de répondre à la question suivante : comment les entreprises algériennes gèrent-elles les tableaux de bord et les adoptent-elles comme outil de pilotage de la performance ? Nous allons mener une étude sur un échantillon d'entreprises algériennes implantées à la wilaya d'Oran.

### **1. Méthodologie**

#### **1.1 Échantillon**

Cette phase d'étude repose sur l'analyse de l'étendue d'utilisation des tableaux de bord de 17 entreprises au niveau de la wilaya d'Oran, on se basant sur mon expérience professionnelle qui s'étend de 2012 au 2021(années où elles sont observées).

L'échantillon sur lequel repose la présente recherche a donc les caractéristiques suivantes :

- a. Dépend des entreprises qui diffèrent de par leur type, origine, taille, d'activité et de forme juridique ;
- b. Différentes orientations logiques pour les managers autour du tableau de bord ;
- c. Différents points de vue des managers sur la manière de gérer et l'importance des tableaux de bord comme outil de pilotage de la performance.

##### **1.1.1 Description de l'échantillon**

Dans le tableau suivant, nous décrirons l'échantillon sur lequel nous nous sommes appuyés pour mener l'étude :

**Tableau 20: description de l'échantillon**

<b>Caractéristiques</b>		<b>Nombre</b>	<b>Total</b>
<b>Type</b>	<b>Publique</b>	1	17
	<b>privé</b>	16	
<b>Origine</b>	<b>Algerienne</b>	15	17
	<b>Multinationale</b>	1	
	<b>Etrangere</b>	1	
<b>Taille</b>	<b>Petite(moin 50)</b>	15	17
	<b>Moyenne(50-100)</b>	2	
<b>Activité</b>	<b>Commerciale</b>	6	17
	<b>Services</b>	6	
	<b>industrielle</b>	5	
<b>Forme juridique</b>	<b>EURL</b>	7	17
	<b>SARL</b>	8	
	<b>SPA</b>	2	

**Source** : élaboré par nos soins

## 1.2 Recueil des données

### ❖ Méthodologie d'observation

Selon Joëlle BERREWARETS : « Observer est un processus incluant l'ATTENTION VOLONTAIRE et l'INTELLIGENCE, orienté par un OBJECTIF terminal ou organisateur et dirigé sur un OBJET pour en recueillir des informations» (BERREWARETS)

Selon Jacques LEPLAT : « Le recueil des données (« collecting the evidence », Yin, 1994) est une phase essentielle De l'étude de cas. Les sources de ces données sont multiples : Yin (1994) en a distingué six dont il a marqué les avantages et les faiblesses : documentation, archives, entretiens, observations directes, observation participante, artefacts techniques et culturels » (LEPLAT, 2002, p. 8,¶35). Dans cette lancée on a adopté le moyen d'observation comme outil de collecte d'informations.

D'après Alin SCOUARNEC : « l'observation apparaît comme un concept central en sciences sociales. Utilisée seule ou en complément d'autres techniques de recueil d'informations, l'observation a pu trouver des terrains d'applications propices en sociologie, en ethnographie ou plus récemment en sciences de gestion. Qu'elle soit qualifiée de directe, directe diffuse, directe concentrée, directe déléguée, approfondie rapprochée (Savall, Zardet, 2004), de participante (Whyte, 1943,1951 ; Lewin, 1947 ; etc.), elle permet au chercheur, non pas d'accéder à la réalité elle-même, qui préexiste à la recherche, mais aux représentations des acteurs construites à partir de leurs propres perceptions (Wacheux, 1996). Elle doit donc être accompagnée d'un travail épistémique<sup>37</sup>. Pour Avenier (2004) » (SCOUARNEC, 2004, p. 30).

### **1.3 Variables de l'étude**

Cette section comprend 5 variables d'étude :

#### **1.3.1 Type d'entreprises**

Cette variable nous permet de cibler le type d'entreprise qui utilise les tableaux de bord et est-ce que ce dernier affecte l'exploitation du tableau de bord ?

#### **1.3.2 Origine d'entreprises**

Cette variable nous aide pour déterminer s'il existe une différence dans l'étendue d'utilisation du tableau de bord entre les entreprises algériennes étrangères implantées en Algérie et les entreprises multinationales.

#### **1.3.3 Taille d'entreprises**

Le but de la détermination de cette variable est de savoir s'il existe une différence dans le pourcentage d'utilisation du tableau de bord entre les petites et moyennes entreprises. D'autant plus que l'échantillon retenu dans l'étude appartient aux PME.

---

<sup>37</sup>Le travail épistémique consiste, entre autres, à s'assurer de ce que la problématique et la méthode de recherche choisies sont mutuellement pertinentes, et cohérentes entre elles ainsi qu'avec le terrain d'étude envisagé et la position épistémologique du chercheur. Nous rejoignons ainsi Thiétart (1999) qui note que "c'est de la qualité de l'aller-retour dialectique, dans la cohérence et la pertinence, entre objectif, méthode et analyse, qu'une bonne recherche peut émerger.

### 1.3.4 L'activité d'entreprises

Cette variable a pour but de Découvrir si la différence d'activité des entreprises affecte le taux d'utilisation du tableau de bord.

### 1.3.5 Forme juridique

On a choisi cette variable afin de découvrir si la différence de forme juridique des institutions affecte l'étendue de l'utilisation du tableau de bord.

## 2. Les résultats obtenus

On a subdivisé les résultats obtenus par critère de type, origine, taille, activité et forme juridique.

### 2.1 Analyse des résultats

#### 2.1.1 Par critère de type

**Tableau 21: L'étendue d'utilisation des tableaux de bord par critère de type**

Types	Oui	Non
Privé	1	15
Publique	0	1

Source : élaboré par nos soins

#### ➤ Analyse des résultats

À partir du tableau, on a conclu que :

- ❖ 6.25 % des sociétés privées utilisent les tableaux de bord ;
- ❖ 93.75 % des sociétés privées n'utilisent pas les tableaux de bord ;
- ❖ 100 % des sociétés publiques n'utilisent pas les tableaux de bord.

#### 2.1.2 Par critère d'origine

**Tableau 22 : Étendue d'utilisation des tableaux de bord par critère d'origine**

Origine	Oui	Non
Algérienne		15
Multinationale	1	
Etrangère		1

Source : élaboré par nos soins



- **Analyse des résultats**

- ❖ 100 % des entreprises algériennes n'utilisent pas les tableaux de bord ;
- ❖ 100 % des entreprises multinationales utilisent les tableaux de bord ;
- ❖ 100 % des entreprises étrangères installées à la wilaya d'Oran n'utilisent pas les tableaux de bord.

### 2.1.3 Par critère de la taille

**Tableau 23 : L'étendue d'utilisation des tableaux de bord par critère de taille**

Taille	Oui	Non
Petit	0	15
Moyen	1	1

**Source :** élaboré par nos soins

- **Analyse des résultats**

À partir du tableau ci-dessus :

- ❖ 100 % des petites entreprises n'utilisent pas les tableaux de bord ;
- ❖ 50 % des moyennes entreprises utilisent les tableaux par contre 50% n'utilisent pas ses derniers.

### 2.1.4 Par critère d'Activité

**Tableau 24 : L'étendue d'utilisation des tableaux de bord par critère d'activité**

Activité	Oui	Non
Commerciale	0	6
Service	1	5
Industrielle	0	5

**Source :** élaboré par nos soins

- **Analyse des données**

En se basant sur les résultats présentés dans le tableau ci-dessus :

- ❖ 100 % des entreprises commerciales n'utilisent pas les tableaux de bord ;
- ❖ 16.67 % des sociétés des services utilisent les tableaux de bord par contre 83.33 % n'utilisent pas les tableaux de bord ;
- ❖ 100 % des entreprises industrielles n'utilisent pas les tableaux de bord.

## 2.1.5 Formes juridiques

**Tableau 25 : Étendue d'utilisation des tableaux de bord par critère de forme juridique**

Forme juridique	Oui	Non
EURL	0	7
SARL	1	7
SPA	0	2

**Source :** élaboré par nos soins

### ▪ Analyse des résultats

Les résultats collectés sont les suivantes :

- ❖ 100 % des entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée n'utilisent pas les tableaux de bord ;
- ❖ 13 % des Sociétés à responsabilité limitée utilisent les tableaux de bord par contre 87 % de ses derniers ne les utilisent pas ;
- ❖ 100 % des sociétés par actions n'utilisent pas les tableaux de bord.

## 2.2 Discussion des résultats

De ce qui précède, nous concluons d'une part que la majorité des entreprises situées dans la wilaya d'Oran, quel que soit leur type, taille, origine, activité ou leur forme juridique, n'utilisent pas les tableaux de bord.

Ceci est dû au manque d'organisation, séparation des tâches<sup>38</sup> et à l'indisponibilité de service de contrôle de gestion au sein des entreprises.

Quant aux managers, nous constatons qu'ils ne connaissent pas l'importance des tableaux de bord dans la gestion de leur entreprise, mais plutôt dans le pilotage de leur performance, et considèrent cette dernière comme une charge qui perturbe le processus de gestion. Ceci est en accord étroit avec les résultats obtenus par le professeur Christophe GERMAIN dans son article intitulé « le pilotage de la performance dans les petites et moyennes entreprises : les résultats d'une recherche empirique » : « Il semble qu'il existe une incompatibilité entre le caractère

---

<sup>38</sup>Selon le groupe pluridisciplinaire SEFICO NEXIA, « La séparation des tâches est une mesure de contrôle interne fondamentale et essentielle : c'est l'une des plus difficiles à appliquer. Elle permet de veiller à ce que chacun, dans l'entreprise, évite les erreurs ou détecte les erreurs ou irrégularités, en temps opportun, dans le cadre de ses activités courantes. Elle facilite la détection des erreurs commises en toute innocence ; et rend la fraude intentionnelle difficile à réaliser parce que celle-ci nécessite une collusion entre deux personnes ou plus ». (Sefico nexia, 2016, p. 1)

quelque peu formalisateur des tableaux de bord et la propension reconnue des dirigeants de PME à se référer de préférence à leur intuition et leur expérience pour décider, et qu'à l'instar des autres outils de contrôle de gestion, ces instruments sont délaissés au profit de dispositifs de coordination et de pilotage plus informels ». (GERMAIN, 2011, p. 4). D'autre part, nous constatons qu'il y a certaines entreprises qui utilisent le tableau de bord, et cela est dû à la façon de penser des managers, qui est la vision stratégique. Ces gestionnaires placent l'organisation comme basent de la gestion de leurs institutions. et ils connaissent l'importance des tableaux de bord et leurs avantages. C'est ce que j'ai conclu auparavant dans mon article publié antérieurement intitulé « le pilotage de la performance d'une entreprise : quelle attention accordée au tableau de bord comme outil de pilotage de la performance.

## Section n°02: Présentation de la méthodologie de l'étude

Dans cette section, nous voulons élargir la taille de l'échantillon pour inclure plusieurs villes algériennes, afin d'obtenir des résultats plus précis et plus clairs, en traitant le degré de dépendance des entreprises algériennes au tableau de bord et le taux de contribution de ce dernier au pilotage de leur performance.

Il existe plusieurs méthodes pour faire une enquête de terrain, dans notre étude, nous avons choisi le questionnaire comme moyen de collecte d'informations. En reposant sur deux types de questionnaires : administré<sup>39</sup> et auto-administrés<sup>40</sup>.

### 1. Présentation du questionnaire

Le questionnaire représente l'outil le plus utilisé pour faire une enquête de terrain et qui menait à des informations fiables et significatives, ANGERS Maurice a défini ce dernier comme la « technique directe pour interroger les individus » (HAMEL, 2014, p. 144), JAVEAU Claude a donné une autre définition plus précise dans laquelle il a introduit que « le questionnaire est un document sur lequel sont notés les réponses sur les réactions d'un sujet déterminé » (HAMEL, 2014, p. 144). Il doit être : « (1) construit de manière à faciliter la tâche de l'interviewé et non seul de l'agent enquêteur, (2) être compris de la même manière par le plus grand nombre des personnes objet de l'enquête, (3) élaboré en tenant compte dans sa présentation d'une certaine logique dans le déroulement dans l'interview, les questions doivent être regroupées en rubrique au lieu d'une liste désordonnée » (DELENDIA, 2012, p. 172)

Nous avons divisé notre questionnaire en cinq parties principales qui contiennent des questions<sup>41</sup> simples qui ne prennent pas beaucoup de temps pour répondre ce qui nous facilite le processus de collecte des réponses et qui répondent aux exigences de notre recherche et nous guident pour atteindre des résultats plus réalistes.

Notre questionnaire contient les rubriques suivantes :

---

<sup>39</sup>Par l'enquêteur.

<sup>40</sup>Destiné à un nombre important des entreprises algériennes.

<sup>41</sup> Trois types de questions sont posés dans notre questionnaire :

- question simple
- question rhétorique
- question à choix multiple

## 1.1 Identification de l'entreprise

Cette partie du questionnaire concerne les caractéristiques des entreprises enquêtées d'un côté : localisation ; secteur ; forme juridique, taille, activité, origine et leur obtention d'une certification ISO 9001 version 2015 d'un autre côté. Cette partie vise à confirmer ou infirmer l'idée ou la conclusion de la première section.

Une enquête de terrain ou un questionnaire qui manque de cette partie perd son importance et efficacité.

**Tableau 26: Caractéristiques des entreprises enquêtées**

N°	Type de question	Contenu	Objectif
01	Simple	Localisation d'entreprise	
02	Choix multiples et réponse unique	Secteur de l'entreprise	Pour connaître les entreprises qui utilisent le tableau de bord, appartiennent-elles au secteur privé ou public et pourquoi ?
03	Choix multiples et réponse unique	Forme juridique	Pour savoir si la forme juridique des entreprises affecte leur utilisation et leur dépendance au tableau de bord.
04	Choix multiples et réponse unique	Taille	Cette question a pour objet de savoir si l'utilisation du tableau de bord dépend de la taille d'entreprise.
05	Choix multiples et réponses multiples	Activité	Existe-t-il une relation entre l'activité des entreprises et l'utilisation du tableau de bord ? ou, le degré d'utilisation du tableau de bord diffère-t-il selon l'activité des entreprises ?
06	Choix multiple et réponse unique	Origine	L'utilisation du tableau de bord diffère-t-elle selon l'origine des entreprises ?
07	Rhétorique	Certification ISO 9001 version 2015	Connaitre si l'entreprise est certifiée ISO (mise en place d'un système de management)

Source : élaboré par nos soins

## 1.2 Identification du propriétaire, directeur ou gérant

Cette partie est consacrée à la présentation des caractéristiques des répondants : poste, Âge, sexe, niveau d'instruction, diplôme, années d'expérience et expérience antérieure.

Et elle est pour objectif de valoriser les degrés de fiabilité de l'information collectée, car la réponse à ce questionnaire nécessite une expérience dans le domaine de gestion. À partir de ces informations, on peut procéder à l'élimination des réponses non-significatives afin de tirer des conclusions plus fiables et correctes.

**Tableau 27: Caractéristiques des répondants**

N°	Type de question	Contenu	Objectif
01	Choix multiple et réponses multiples	Poste du répondant	Ces questions concernent plus particulièrement le répondant, afin d'étudier si son expérience, son âge et son niveau le rendent favorable à l'idée d'utiliser le tableau de bord comme outil de pilotage de la performance d'entreprise.
02	Question simple	Age	
03	Choix multiple et réponse seule	Sexe	
04	Choix multiple et réponse seule	Niveau d'instruction	
05	Choix multiple et réponse seule	Diplôme	
06	Question simple	Année d'expérience du répondant	
07	Choix multiple et réponse seule	Expérience antérieure du répondant	

**Source :** élaboré par nos soins

### 1.3 La culture et organisation de l'entreprise

Cette partie a pour objectif de confirmer ou infirmer l'existence des outils de contrôle de gestion nécessaires, ceux qui représentent la base sur laquelle le système de tableau de bord sera mis en place.

**Tableau 28: question sur la culture et organisation de l'entreprise**

N°	Type de la question	Contenu	Objectif
01	Rhétorique	Possession d'un organigramme formalisé	
02	Rhétorique	Mise à jour organigramme	
03	Choix multiple et réponse seule	La manière dont les entreprises se démarquent de la concurrence	pour savoir est-ce que le tableau de bord est considéré comme un outil de pilotage de la performance qui rend les entreprises qui l'utilisent prêt à être compétitive.
04	Rhétorique /choix multiple et réponse seule	L'existence d'un service de contrôle de gestion	L'existence d'un service de contrôle de gestion

			favorise la production de l'information fiable prête à l'exploitation sous forme d'un tableau de bord.
<b>05</b>	Choix multiple et réponses multiples	L'existence du service comptabilité analytique, gestion budgétaire formelle et contrôle et audit interne	L'existence de ces services facilite et favorise l'utilisation des tableaux de bord.

**Source** : élaboré par nos soins

#### 1.4 Le concept de performance

Cette rubrique du questionnaire vise à assurer la disponibilité des outils qui aident à piloter la performance des entreprises. Elle comporte les questions suivantes :

**Tableau 29: questions sur le concept de performance**

N°	Type de la question	Contenu	Objectif
<b>01</b>	Rhétorique /choix multiple et réponses multiples	L'existence d'une procédure de contrôle de gestion pour piloter la performance et Par quelle moyen la procédure de contrôle de gestion a été renforcée	L'existence d'une procédure de contrôle de gestion aide à la mise en place du tableau de bord
<b>02</b>	Choix multiples et réponses multiples	Le type d'indicateur utilisé	
<b>03</b>	Simple	Citation des indicateurs financiers	
<b>04</b>	Simple	Citation des indicateurs non financiers	

**Source** : élaboré par nos soins

#### 1.5 Le tableau de bord

Cette dernière partie du questionnaire représente le sujet de notre recherche et vise à connaître si les entreprises enquêtées possèdent un système de tableau de bord, de quel type ? le degré d'importance de ce dernier? Et les outils qui assurent leur mise en place dans les bonnes conditions, comme définie dans le tableau suivant :

**Tableau 30: Questions sur le tableau de bord**

N°	Le type de question	Contenu	Objectif
01	Rhétorique /choix multiple et réponse seule	L'existence d'un système de tableau de bord au sein de l'entreprise et de quel type	Cette question est une question directe et une confirmation finale par le répondant s'il utilise un tableau de bord au sein de l'entreprise à laquelle il appartient
02	Échelle de Likert	L'importance d'un tableau de bord	Pour savoir si les répondants croient en l'importance du tableau de bord comme outil de pilotage de la performance
03	Rhétorique	L'existence d'un système de reporting	Car l'existence d'un système de reporting est indispensable pour créer un système de tableau de bord
04	Choix multiple et réponses multiples	La clôture comptable (mensuelle, bimestrielle, trimestrielle, semestrielle ou annuelle)	Le type de clôture adopté par l'entreprise Confirme leur utilisation ou non des tableaux de bord
05	Rhétorique/choix multiples et réponses multiples	L'intégration d'un système d'information et de quel type	Car l'intégration d'un système d'information assure la production des informations utiles, à temps et fiable ce qui rend le tableau de bord utiliser utile et atteindre l'objectif de pilotage
06	Rhétorique	L'existence d'un manuel des procédures de chaque service	
07	Rhétorique	La mise à jour du manuel	

**Source** : élaboré par nos soins

## 2. Présentation de l'échantillon

Dans notre enquête, et pour 19 questionnaires administrés distribués et 173 auto administrés, nous avons reçu 19 (questionnaires administrés) et 83 (questionnaires auto administrés), soit un taux de retour de 100 % (administré) et 47.98 %(non administré). Puis nous avons annulé 28 questionnaires ayant présenté des données manquantes qui sont en nombre où l'entreprise ne dispose pas d'un système de gestion qui permet aux répondants de répondre à notre questionnaire, ce qui nous a permis d'exploiter 74 réponses (administré et auto administré), soit un taux d'exploitation de 66.27 % des réponses collectées et 31.79 % de l'échantillon de départ.



**Tableau 31 : les taux des retours et d'exploitation des questionnaires (administrés)**

Nombre de questionnaires distribués	Nombre de questionnaires retournés	Taux de retour de questionnaires	Nombre de questionnaires exploitables	Taux de questionnaires exploitables
19	19	100%	19	100%

Source : élaboré par nos soins

**Tableau 32 : les taux des retours et d'exploitation des questionnaires (auto-administrés)**

Nombre de questionnaires distribués	Nombre de questionnaires retournés	Taux de retour de questionnaires	Nombre de questionnaires exploitables	Taux de questionnaires exploitables
173	83	47.98 %	55	66.27

Source : élaboré par nos soins

## 2.1 Collecte des données

Afin de mener à bien notre étude et d'obtenir les informations nécessaires à la réalisation de cette dernière. Nous avons préparé un questionnaire qui s'adressait en particulier aux propriétaires et aux dirigeants d'entreprises, mais en raison de leur indisponibilité et faible interaction, nous n'avons pas été en mesure d'obtenir le nombre de réponses nécessaires pour exécuter l'étude, nous avons donc élargi la population de recherche avec l'inclusion des comptables et des contrôleurs de gestion. Le processus de collecte d'informations s'est déroulé en deux étapes :

- ❖ **La première étape** : qui se présentait sous la forme d'un questionnaire administré, s'adressait aux entreprises auxquelles appartenait une de mes connaissances et aux entreprises dans lesquelles j'ai travaillé auparavant et avec lesquelles j'ai eu affaire tout au long de ma carrière.
- ❖ **La deuxième étape** : qui prenait la forme d'un questionnaire auto-administrée qui a été envoyé via Gmail et également via les réseaux sociaux, notamment LinkedIn, à travers lequel nous avons complété le processus de collecte des informations nécessaires à la conduite de notre étude.

Certains nombres des répondants qui sont des propriétaires d'entreprises se sont abstenus de répondre au questionnaire au motif que leurs entreprises sont de type "personnes physiques" et d'autres au motif que leurs entreprises n'a pas un niveau qui les qualifie pour répondre au

questionnaire, ce qui traduit leur non-utilisation du tableau de bord ou leur méconnaissance de l'importance de ce dernier comme outil de pilotage de la performance de leurs entreprises.

## 2.2 Les variables de recherche

Notre recherche est basée sur un ensemble de variables quantitatives .aussi qualitatives qui se présente comme suit :

- **Les caractéristiques d'entreprises**

Se compose de deux types de variables l'une quantitative /numérique (taille) Et l'autre quantitative /catégorielle (secteur d'entreprise, forme juridique, activité et origine)

Cette multitude de variables a pour objet de connaître si les caractéristiques d'entreprise affectent leurs degrés d'utilisation et application du tableau de bord.

- **Le type de stratégie adopté par les entreprises**
- **La Mise en place d'un service de contrôle de gestion et donc une procédure de contrôle de gestion**
- **L'utilisation d'un système d'information**
- **Le type de clôture comptable adopté**
- **La mise en place d'un manuel des procédures pour chaque service et leur mise à jour**

## 3. Présentation des résultats obtenus par question

### 3.1 Identification de l'entreprise

#### 3.1.1 Localisation d'entreprise (Question n°01)

**Tableau 33: présentation de localisation des entreprises enquêtées**

Question N°01	Réponses	Nombre d'entreprises	Pourcentage
<b>Localisation d'entreprise (WILAYA) ?</b>	Alger	29	39%
	Constantine	1	1%
	Souk ahras	1	1%
	Blida	1	1%
	Oran	24	32%
	Annaba	1	1%
	Batna	2	3%
	Bejaia	2	3%
	Bordj Bou Arreridj	2	3%

	Tizi ouzo	3	4%
	Sétif	3	4%
	Bouira	1	1%
	Tlemcen	2	3%
	Msila	1	1%
	Sidi belabes	1	1%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

Sur 100 % des entreprises enquêtées soient 74 entreprises réparties en 15 wilayas, ce qui représente 25.86 % du nombre global des wilayas algériennes (58 wilayas) :

- 29 entreprises localisées à Alger (39.19 %) ;
- 1 entreprise dans chaque wilaya des wilayas suivantes : sidi belabes, Msila, Bouira, Annaba, Blida, Souk-Ahras et Constantine (1.35 % dans chaque wilaya). 24 entreprises à Oran (32.43 %) ;
- deux entreprises dans la wilaya de Tlemcen, bordj Bou Arreridj, Bejaïa et Batna (2.70 % dans chaque wilaya) ;
- trois entreprises dans les wilayas de Tizi ouzo et Sétif (4.05 % dans chaque wilaya).

On note que cet échantillon comprend des wilayas touchant les quatre points cardinaux : l'est, l'ouest, le nord et le sud de l'Algérie, ce qui rend les résultats obtenus plus crédibles, et on peut ainsi les généraliser au niveau national.

### 3.1.2 Secteur de l'entreprise (Question N°02)

Tableau 34: présentation des entreprises enquêtées par secteur

Question N°02	Réponses	Nombre d'entreprises	Pourcentage
Secteur de l'entreprise ?	Public	9	12%
	Privé	65	88%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

De ce tableau, on constate que sur les 74 entreprises enquêtées, 9 soit 12 % sont publiques, et 65 soit 88 % sont du secteur privé.

Ce qui fait que les résultats obtenus reflètent la réalité de l'utilisation des tableaux de bord dans tous les secteurs, qu'ils soient privés ou publics, avec la diversité des spécificités des deux secteurs.

### 3.1.3 Forme juridique (Question N°03)

**Tableau 35: présentation des formes juridiques des entreprises enquêtées**

Question N°03	Forme juridique	Nombre d'entreprises	Pourcentage
Forme juridique ?	EURL	18	24%
	SARL	28	38%
	SNC	1	1%
	SPA	23	31%
	EPIC	1	1%
	ETS	2	3%
	Bureau d'expertise	1	1%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

Ce tableau montre que sur les 74 entreprises enquêtées, 18 soit 24,32 % sont des EURL, 28 sont des SARL qui représentent 37,84 % des entreprises enquêtées, 23 (31,08 %) SPA, et 5 entreprises de diverses natures (SNC, EPIC, bureau d'expertise ou autre) soit 6,76 %.

Cette diversité des types d'entreprises permet d'identifier et de cibler les types d'entreprises qui utilisent plus les tableaux de bord que les autres, et si la forme juridique affecte le degré d'utilisation de ce dernier.

### 3.1.4 Taille d'entreprise (Question N°04)

**Tableau 36: présentation de la taille des entreprises enquêtées**

Question N°04	Réponses	Nombre d'entreprises	Pourcentage
Taille ?	Petite (moins de 50 salariés)	31	42%
	Moyenne (50-250 salariés)	22	30%
	Grande (plus de 250 salariés)	21	28%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

### ❖ Interprétation des résultats

Sur 74 entreprises enquêtées, 53 relèvent des PME (31 petites entreprises, 22 moyennes entreprises) et 21 sont des grandes entreprises.

Ces résultats nous ont permis d'identifier si la taille d'entreprises affecte le degré d'utilisation des tableaux de bord.

#### 3.1.5 Activité d'entreprise (Question N°05)

**Tableau 37: classification des entreprises enquêtées par activité**

Question N°05	Réponses	Nombre d'entreprises	Pourcentage
Activité ?	Commerciale	13	18%
	Industrielle	22	30%
	Services	31	42%
	Commerciale et service	4	5%
	Commerciale et industrielle	3	4%
	Service et industrielle	1	1%
	<b>Total</b>		<b>74</b>

**Source :** élaboré par nos soins

### ❖ Interprétation des résultats

Sur 100 % des entreprises enquêtées, 17.57 % (13 entreprises) sont des entreprises commerciales, 29.73 % soit 22 Entreprises sont des entreprises industrielles, 39.19 % (29 entreprises) sont des entreprises des services, 9.46 % qui représentent 7 entreprises sont des entreprises qui ont une activité mixte (4.05 % (commerciale, service), 4.05 % (commerciale, industrielle) et 1.35 % (service et industrielle).

Cette diversité des activités nous permet de confirmer si ce critère (activité) influence le degré d'utilisation des tableaux de bord.

### 3.1.6 Origine d'entreprise (Question N°06)

Tableau 38: présentation d'origine des entreprises enquêtées

Question N°06	Réponses	Nombre d'entreprises	Pourcentage
Origine ?	Algérienne	55	74%
	Multinationale	10	14
	Etrangère	6	8%
	Mixte	3	4%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

Le tableau ci-dessus, représente la globalité des entreprises enquêtées, 74.32 % sont des entreprises algériennes, 13.51 % des entreprises multinationales ; 8.11 % sont des entreprises étrangères et 4.05 % sont d'origine mixte.

L'objectif principal est de connaître si l'origine des entreprises affecte le degré de leur application du tableau de bord.

### 3.1.7 La certification ISO (Question N°07)

Tableau 39: certification ISO 9001 version 2015

Question N°07	Réponses	Nombre répondants	Pourcentage
Est –elle certifiée ISO 9001 version 2015 ?	Oui	24	32%
	Non	50	68%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

Ce tableau a pour objet de confirmer le lien entre l'obtention des entreprises d'une certification ISO 9001 pour la mise en place d'un système de management et l'étendue d'application des tableaux de bord par les entreprises certifiées.

Dans la globalité des entreprises enquêtées, 24 entreprises soit 32 % sont certifiées ISO par contre 50 entreprises soit 68 % ne sont pas.

Certes, la norme ne contient pas de texte qui stipule, l'obligation d'utilisation des entreprises des tableaux de bord afin de piloter leur performance, mais elle précise, comme nous l'avons mentionné dans la partie théorique de notre thèse à ce sujet, « la nécessité de faire face et d'éliminer des conformités potentielles, on mettant des actions préventives. » (ISO 9001: Systeme de management de la qualité -exigences-, 2015, p. IX)

Comme nous l'avons traité dans le troisième chapitre de notre thèse, le tableau de bord représente un outil proactif de pilotage de la performance, donc il réalise une des exigences de la norme ISO 9001 version 2015.

### 3.2 Identification du propriétaire, directeur, gérant ou autres

Cette rubrique du questionnaire nous a permis d'identifier les caractéristiques des répondants : fonction, Âge, niveau d'instruction, diplôme obtenu, années d'expérience antérieures et secteur dans lequel a acquis cette expérience.

#### 3.2.1 Identification du répondant (Question N°01)

**Tableau 40 : présentation des fonctions des répondants**

Question	Réponses	Nombre	Pourcentage
Êtes-vous ?	Propriétaire	5	7%
	Directeur	13	18%
	Gérant	4	5%
	Autres	52	70%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

**Source :** élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

À partir de ce tableau, on constate que sur 74 enquêtées, 5 soit 7 % sont des propriétaires d'entreprises, 13 soit 18 % (directeurs), 4 soit 5 % sont des gérants et 52 répondants soit 70 % sont de diverses fonctions relevant du domaine de la comptabilité et de la finance : DFC, RFC, DAG, Comptables, aides comptable...etc.

Ces résultats nous incitent à prendre en compte et à étudier attentivement les réponses obtenues, car elles sont le fait des responsables institutionnels et des professionnels comptables.

### 3.2.2 Âge du répondant (Question N°02)

Tableau 41 : présentation des tranches d'Âge des répondants

Question N°02	Réponses	Nombre	Pourcentage
Âge ?	20-30 ans	14	18.92%
	31-40 ans	39	52.70%
	41-50 ans	12	16.22%
	51-60 ans	5	6.76%
	61-70 ans	2	2.70%
	71-80 ans	1	1.35%
	Aucune réponse	1	1.35%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

Du tableau ci-dessus, il a été constaté que l'intégralité des répondants sont des adultes (20 ans-50ans) d'où la fiabilité des données fournies par ces derniers.

### 3.2.3 Identité du répondant (Question N°3)

Tableau 42 : présentation du sexe des répondants

Question N°03	Réponses	Nombre	Pourcentage
Sexe ?	Masculin	50	67,57%
	Féminin	24	32,43%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

Sur 74 personnes enquêtées, 50 personnes soit 67,5 % sont de sexe masculin et 24 personnes soit 32.43 % sont de sexe féminin, le constat a été que les hommes sont plus majoritaire, ce n'est pas étonnant, car il reflète l'environnement d'affaires algérien souvent les postes de responsabilité sont davantage confiés aux hommes qu'aux femmes au niveau national.



### 3.2.4 Niveau d'instruction du répondant (Question N°04)

Tableau 43 : présentation du niveau d'instructions des répondants

Question N°04	Réponses	Nombre de répondants	Pourcentage
Niveau d'instruction ?	Primaire	0	0%
	Moyen	3	4%
	Secondaire	3	4%
	Universitaire	67	91%
	Autre	1	1%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

Sur 74 répondants ,3 répondants soit 4 % ayant un niveau d'étude moyen, également les répondants ayant un niveau secondaire, 91 % soit 67 répondants sont des universitaires et 1% pour les divers niveaux (UFC, BAC, certificat professionnel...ETC).

### 3.2.5 Diplôme obtenu (Question N°05)

Tableau 44 : Présentation des diplômes obtenus des répondants

Question N°05	Réponses	Nombre de répondants	Pourcentage
Diplôme ?	Licence	13	18%
	Master	47	64%
	Doctorat	3	4%
	Autre	11	15%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation

Sur 74 répondants, 13 sont des licenciés, 47 ayant un diplôme de master, 3 sont des doctorants et 11 ont d'autres diplômes

On observe que la totalité des répondants se compose de deux types : universitaires qui représentent le pourcentage le plus élevé des répondants (85.14 %), et autres (14.86 %).

### 3.2.6 Années d'expérience (Question N°06)

Tableau 45 : présentation des années d'expérience des répondants

Question N°06	Réponses	Nombre de répondants	Pourcentage
Années d'expérience ?	Moins 2 ans (jeunes diplômés)	5	20%
	2-4 ans (junior)	13	18%
	5-9 ans (conformé)	18	24%
	10 et plus (senior ou expérimenté)	38	51%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation

51 % des répondants au questionnaire ont une expérience de plus de 10 ans, ce qui nous rassure sur les réponses que nous avons recueillies, car elles sont le fait de personnes ayant une expérience dans le domaine de la gestion et de la comptabilité. De plus, 24 % ont une expérience allant de 5 à 9 ans. 18 % des répondants ont 2 à 4 ans d'expérience. Là où les répondants, qui représentent de jeunes diplômés et qui ont une expérience de moins de deux ans, ne représentent que 20 %, ce qui représente un cinquième de l'échantillon de l'étude.

#### 3.2.7 Secteur expérience antérieure (Question N°07)

Tableau 46 : présentation des secteurs d'expérience antérieurs des répondants

Question N°07	Réponses	Nombre de répondants	Pourcentage
Expérience antérieure	Dans le secteur public	9	12 %
	Dans le secteur privé	54	73 %
	Dans les deux secteurs	11	15 %
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100 %</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

Parmi les 74 répondants, 54 soit (73 %) ayant une expérience antérieure dans le secteur privé, 12 % dans le secteur public et 15 % des deux secteurs.

### 3.3 La culture et organisation d'entreprise

#### 3.3.1 L'existence d'un organigramme formalisé (Question N°01)

**Tableau 47: existence d'un organigramme formalisé**

Question N°01	Réponses	Nombre de répondants	Pourcentage
l'entreprise possède-t-elle un organigramme formalisé ?	Oui	53	72%
	Non	21	28%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

On constate que 72 % des répondants confirment que leur entreprise possède un organigramme formalisé, par contre 28 % ont nié l'existence de ce dernier.

L'existence d'un organigramme formalisé nous donne un signal que ces entreprises ayant la possibilité d'appliquer des tableaux de bord fonctionnels.

#### 3.3.2 Mise à jour organigramme (Question N°02)

**Tableau 48: mise à jour organigramme**

Question N°02	Réponses	Nombre de répondants	Pourcentage
Est-il mis à jour ?	Oui	44	83%
	Non	9	17%
	<b>Total</b>	<b>53</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

Sur les 53 entreprises représentant toutes les organisations ayant un organigramme formalisé, 83% soit 44 entreprises ont le mis à jour leur et 17% (9 organisations) n'ont pas mis à jour ce dernier.

### 3.3.3 Outil pour démarquer la concurrence (Question N°03)

Tableau 49: Outils de démarquage de la concurrence

Question N°03	Stratégie	Nombre d'entreprises	Pourcentage
Comment l'entreprise se démarque-t-elle de la concurrence ?	Diversification	25	33.78%
	Concentration	5	6.76%
	Domination par les couts	14	18.92%
	Différenciation	1	1.35%
	Domination par les couts, diversification	4	5.41%
	Domination par les couts, concentration	12	16.22%
	Diversification, concentration	1	1.35%
	Domination par les couts, force de vente	1	1.35%
	Diversification, qualité de produit	1	1.35%
	Qualité de produit	1	1.35%
	Domination par les couts, diversification et concentration	8	10.81%
	Aucune réponse	1	1.35%
<b>Total</b>		<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation

Cette question a pour objectif de confirmer la fiabilité des réponses précédentes, notamment celles du type des indicateurs utiliser par les entreprises enquêtées ce qui est traité par plusieurs chercheurs, Azzou ELHAMMA a introduit que : « Plusieurs recherches ont démontré, dans le cadre de la théorie de la contingence<sup>42</sup>, que le contenu des tableaux de bord

---

<sup>42</sup> La théorie de la contingence est une approche permettant l'étude de comportement organisationnel et qui permet de porter des explications sur la façon avec laquelle les facteurs de contingence tels que la technologie, la culture et l'environnement externe influencent la conception et le fonctionnement des organisations (Islam, 2012). Elle réfute l'hypothèse classique qu'il existe une structure idéale et démontre que l'efficacité organisationnelle dépend de l'adéquation entre les différents facteurs de contingence qui caractérisent l'entreprise. Cette théorie s'est développée entre les années 1950 et 1970 dans un contexte mondial en forte croissance économique et dans lequel les organisations cherchent à impulser leurs productivités. Cette approche constitue le fruit de l'émergence de nouvelles théories qui marquent une rupture avec la pensée classique de «one best Way», selon laquelle il existe des solutions universelles applicables à toutes les

dépend de plusieurs facteurs organisationnels comme la stratégie par exemple » (ELHAMMA, 2011, p. 58) .

Sur 100 % des répondants, 33.78 % confirmé que les entreprises auxquelles ils appartiennent mettent en œuvre une stratégie de diversification, tandis que 6.76 % appliquent une stratégie de concentration, 18,92 % appliquent une stratégie de domination par les coûts et 1.35 % applique une stratégie de différenciation aussi la Qualité de produit.

Certaines institutions ont combiné deux stratégies comme suit :

- 16,22% ont appliqué les stratégies de domination par les coûts et concentration ;
- 5.41% ont met en œuvre les stratégies de domination par les coûts, diversification ;
- 1.35 % (Diversification et concentration, Domination par les coûts et force de vente, Diversification et qualité de produit.

Il y a aussi une minorité, qui représentait 1/74 du total des entreprises applique trois stratégies à savoir la stratégie Domination par les couts, diversification et concentration.

Nous avons également noté l'absence de réponse pour l'un des répondants à cette question ce qui représente 1.35 %.

### 3.3.4 L'Existence d'un service de contrôle de gestion au sein des entreprises enquêtées et leur structure de rattachement (QuestionN°04)

**Tableau 50: Existence d'un service de contrôle de gestion (première partie de la question N°04)**

première partie de la question N°04	Réponses	Nombre de répondants	Pourcentage
Votre organisation dispose-t-elle d'un service de contrôle de gestion ?	Oui	49	66.22%
	Non	25	33.78%
	Total	74	100%

**Source :** élaboré par nos soins

---

organisations, et qui permettent de mettre en place des solutions personnalisées s'adaptant au contexte de l'entreprise et ses spécificités. (KESIR & DJELLOULI, 2022, p. 328)

### ❖ Interprétation

L'objectif principal de cette question et de connaître est ce que l'utilisation des tableaux de bord exige l'existence d'un service de contrôle de gestion au sein des organisations ?

Sur 74 entreprises, 49 soit 66.22% ayant un service de contrôle de gestion au sein de ces organisations. Par contre 25 soit 33.78% n'ayant pas

**Tableau 51: Structure de rattachement service contrôle de gestion(Deuxième partie de la Question N°04)**

Deuxième partie de la Question N°04	Réponses	Nombre de répondants	Pourcentage
Si oui, quelle est sa structure de rattachement ?	Direction générale	50	67.57%
	Finance et comptabilité	17	22.97%
	Aucun	7	9.46%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

**Source :** élaboré par nos soins

### ❖ Interprétation des résultats

À partir du tableau, on constate qu'il y a une contradiction, 48 répondants confirment l'existence d'un service de contrôle de gestion au sein de leurs organisations et en même temps 67 répondants ont annoncé ses structures de rattachement. Pour cela, on peut modifier le nombre des répondants qui ont dit oui en globalité de 67 répondants.

67.67 % soit 50 services de contrôle de gestion est rattaché à la direction générale, GIRAUD et AL introduit que « Le rattachement hiérarchique de la direction générale ou de la direction d'entités décentralisant le travail du contrôleur de gestion permet un accès direct aux besoins stratégiques et de gestion » (GODENER & FORNERINO, 2004, p. 5).Ce qui favorise l'élaboration d'un tableau de bord efficace.

22.77 % (17 services de contrôle de gestion) sont rattachés au service de comptabilité et finance, d'après GIRAUD et AL, ce rattachement «tient d'une part aux synergies qu'il est possible de développer avec les services comptables. D'autre part, ce rattachement favorise l'objectivité dont il est plus facile de faire preuve lorsqu'on ne dépend pas des décideurs concernés par les suivis et analyses réalisées » (GODENER & FORNERINO, 2004, p. 5).

9.46 % soit 7 répondants n'ont pas indiqué la structure de rattachement de leur service de contrôle de gestion.

### 3.3.5 Services existant au sein des entreprises enquêtées (Question N°05)

**Tableau 52 :les services existants au sein des entreprises enquêtées**

Question N°05	Services	Nombre d'entreprises	Pourcentage
<b>Existe-t-il des services suivants au sein de votre entreprise ?</b>	Comptabilité analytique	8	10.81%
	Gestion budgétaire formelle	2	2.70%
	Contrôle et audit interne	11	14.86%
	Comptabilité analytique, Gestion budgétaire formelle	11	14.86%
	Gestion budgétaire formelle, Contrôle et audit interne	5	6.76%
	Comptabilité analytique, Gestion budgétaire formelle, Contrôle et audit interne	9	12.16%
	Aucun service de ceux mentionnés	28	37.84%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

**Source :** élaboré par nos soins

#### ❖ **Interprétation des résultats**

Cette question représente un signal qui nous guide et nous permet de faire une prédiction sur le pourcentage d'entreprises qui s'appuient sur des tableaux de bord, car ces services nous fournissent les informations de base sur lesquelles les tableaux de bord sont préparés.

Dans le tableau ci-dessus et sur 100 % des répondants, 10.81 % contiennent un service de comptabilité analytique, 2.70 % ont un service de gestion budgétaire formelle,

14.86 % ayant un service de contrôle et audit interne, 12.16 % contiennent les trois services, 21.62 % ne contiennent que deux services des services mentionnés (14.86 % (comptabilité analytique, gestion budgétaire formelle), 6.76 % (gestion budgétaire formelle, contrôle et audit interne)), le reste qui représente 37.80 % ne dispose aucun service des services mentionnés.

### 3.4 Le Concept de performance

#### 3.4.1 Existence procédures de contrôle de gestion (Question N°01 : première partie)

**Tableau 53: l'existence de procédure contrôle de gestion pour pilotage de la performance**

Question N°01 (première partie)	Oui	Non
Existence procédure contrôle de gestion	30	44

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

Plus de 50% des entreprises enquêtées n'ayant pas une procédure de contrôle de gestion pour pilotage de la performance ce qui reflète l'indisponibilité d'un outil essentiel qui aide les entreprises à mettre en place des tableaux de bord.

#### 3.4.2 Outils de renforcement de la procédure contrôle de gestion

**Tableau 54: outils renforçant la procédure contrôle de gestion (deuxième partie question N°01)**

Question N°01 (Deuxième partie)	Réponses	Nombre d'entreprises	Pourcentage
Si oui, est-elle renforcée par ?	Un système d'information	24	32.43%
	Procédure de comptabilité analytique	3	4.05%
	Procédure de gestion budgétaire	4	5.41%
	Procédure de contrôle et audit interne	8	10.81%
	Procédure de contrôle et audit interne, SI	4	5.41%
	Procédure de gestion budgétaire, SI	1	1.35%



Procédure de gestion budgétaire, contrôle et audit interne et SI	3	4.05%
Procédure de comptabilité analytique, contrôle et audit interne et SI	2	2.70%
Procédure de comptabilité analytique, gestion budgétaire et SI	1	1.35%
Procédure comptabilité analytique, contrôle et audit interne	1	1.35%
Procédure de comptabilité analytique, gestion budgétaire, contrôle et audit interne et SI	13	17.57%
Aucune réponse	10	13.51%
<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

**Source :** élaboré par nos soins

#### ❖ **Interprétation des résultats**

À travers le tableau suivant, on remarque qu'il y a une incohérence dans les réponses, qui peut être due à un manque de concentration dans la lecture du questionnaire.

Ainsi, nous concluons que même si les entreprises enquêtées ne disposent pas d'un système de contrôle de gestion, elle dispose d'un système d'information, Procédure de comptabilité analytique, gestion budgétaire, contrôle ou audit interne. Cela indique que ces institutions ont un tableau de bord, puisqu'elles ont les bases pour établir ce dernier, et on peut aussi dire que même si elles n'en ont pas, elles contiennent une base solide pour l'adopter.

Quant au système d'information, celui-ci est considéré comme « un élément essentiel du processus de gestion et une composante fondamentale du contrôle de gestion ...et constitue une composante disponible à tous les membres de l'organisation pour l'atteinte des objectifs ...avec lesquelles contribue le contrôle de gestion à l'élaboration du système d'information de gestion en fournissant des référentiels d'évaluation de la performance qui aide à l'organisation du système comptable et à l'établissement des tableaux de bord » (TURKI, 2011, p. 3).

Chaque outil des outils mentionnés précédemment représente une base pour l'élaboration des tableaux de bord.

### 3.4.3 Types d'indicateurs utilisé par les entreprises enquêtées (Question N°02)

**Tableau 55: type d'indicateurs utilisés**

Question N°02	Type d'indicateurs	Nombres d'entreprises	Pourcentage
<b>Quels types d'indicateurs utilisez-vous ?</b>	Indicateurs financiers	41	55.41%
	Indicateur non financier	4	5.41%
	Indicateurs financier et non financier	8	10.81%
	Aucun type d'indicateur	20	27.03%
	Aucune réponse	1	1.35%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

Reposant sur les données collectées, on trouve que plus de ½ des entreprises enquêtées adoptent des indicateurs financiers. Proposant que la totalité de ces entreprises dispose des tableaux de bord, on peut exclure le tableau de bord prospectif BSC.

Environ un tiers des entreprises enquêtée n'adoptent pas les deux types d'indicateurs<sup>43</sup>. Alors, nous pouvons être certains que ces entreprises n'adoptent pas de tableaux de bord.

### 3.4.4 Identification des indicateurs financiers utilisés par les entreprises enquêtées (Question N°03)

Afin d'évaluer la performance d'une entreprise, il est indispensable de mettre en place des indicateurs pour chaque fonction

**Tableau 56: Les indicateurs financiers fonction ressources humaines**

Indicateur	Nombre d'entreprises
Frais personnel/CA	1
Frais personnel/VA	1
Masse salariale	1
Indicateur stabilité personnel	1

<sup>43</sup> Ils n'ont pas des tableaux de bord.

Le savoir-faire	1
Ca /employé	1
Cout de l'heure	1
<b>Total</b>	<b>7</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

Parmi 74 entreprises ,7 entreprises soit 9.46% adoptent des indicateurs de ressources humaines.

**Tableau 57:Les indicateurs financiers fonction comptabilité et finance**

Indicateur	Nombre d'entreprises
FRNG	2
BFR	5
FR	2
TN	1
BFRG	1
Seuil de rentabilité	6
Capacité d'autofinancement	1
Cout de revient	2
La trésorerie prévisionnelle	2
L'indice de profitabilité	1
Indice de solvabilité financière	3
Indice d'équilibre	1
Indépendance financière	2
EBITDA	2
ROPA	1
Cash-flow	1
ROE	1
Rotation rapide du capital	1
Coefficient d'exploitation bancaire	1
Coefficient emplois ressources	1
EBE	1
Résultat opérationnel (indicateur de rentabilité)	1
Résultat net <sup>44</sup>	1
Marge d'EBE (EBE/CA)	1
N/A	1
<b>Total</b>	<b>42</b>

Source : élaboré par nos soins

<sup>44</sup> Elle est utilisée aussi pour calculer la capacité d'autofinancement

### ❖ Interprétation

42 entreprises (56.76%) adoptent des indicateurs financiers pour la fonction finance et comptabilité.

**Tableau 58: Les indicateurs financiers fonction approvisionnement**

<b>Indicateur</b>	<b>Nombre d'entreprises</b>
Gestion des quantités de PDR et stocks	1
Taux rotation des stocks	2
<b>Total</b>	<b>3</b>

**Source :** élaboré par nos soins

### ❖ Interprétation des résultats

Du tableau si dessus ,3 entreprises (4.05%) adoptent des indicateurs financiers pour fonction approvisionnement.

**Tableau 59: Indicateurs financiers fonction production**

<b>Indicateur</b>	<b>Nombre d'entreprises</b>
Production de l'heure	1
La valeur ajoutée (VA/CA)	4
<b>Total</b>	<b>5</b>

**Source :** élaboré par nos soins

### ❖ Interprétation

6.76 % des entreprises enquêtées appliquent des indicateurs financiers pour fonction production.

**Tableau 60: indicateurs financiers fonction commerciale**

Indicateur	Nombre d'entreprises
CA	1
La marge de l'entreprise	3
Taux des impayés	1
<b>Total</b>	<b>5</b>

Source : élaboré par nos soins

❖ **Interprétation des résultats**

5% des entreprises enquêtées utilisent des indicateurs financiers pour la fonction commerciale.

**Tableau 61 : autres réponses**

Autres réponses	Nombre d'entreprises
<b>Finance comptabilité</b>	1
<b>Kpi</b>	1
<b>RH finance</b>	1
<b>Production et commerciale</b>	1
<b>Ms compta</b>	1
<b>Objectif</b>	1
<b>ETP</b>	1
<b>Bilan comptable-compte de résultat</b>	1
<b>Les tableaux de bord reporting besoin de fonds de roulement trésorerie les rapports hebdomadaires</b>	1
<b>Ressources humaines et approvisionnement</b>	1
<b>Les analyses financières</b>	1
<b>surveiller l'application du système interne de l'entreprise suivi du flux financier des créances clients et fournisseurs s'assurer que les commandes sont passées à temps utilisation du principe d'efficience et d'efficacité</b>	1
<b>Tous les processus de l'entreprise sont suivis à travers des indicateurs mesurés périodiquement, puis présentés en revue de direction pour des actions correctives.</b>	1
<b>Comptabilité</b>	2
<b>Finance</b>	1
<b>Calcul des performances</b>	1
<b>Approvisionnement et vente</b>	1

<b>Créance</b>	1
<b>Gestion budgétaire et analytique</b>	1
<b>Les tableaux de bord reporting besoin de fonds de roulement trésorerie les rapports hebdomadaires</b>	1
<b>Aucun indicateur</b>	2
<b>Aucune réponse</b>	6
<b>Total</b>	<b>29</b>

**Source** : élabore par nos soins

#### ❖ **Interprétation des résultats**

29 répondants ayant des réponses qui reflètent leur méconnaissance du concept « indicateur » et l'impossibilité de classifié les indicateurs qu'ils les connaissent dans ces fonctions.

#### **3.4.5 Identification des indicateurs non financiers utilisés par les entreprises enquêtées (Question N°04)**

**Tableau 62: Les indicateurs non financiers fonction ressources humaines**

<b>Indicateur</b>	<b>Nombre d'entreprises</b>
Indicateur de connaissance	1
Indicateur savoir-faire	1
Indicateur d'expériences salariées	1
Indicateur d'attitude et d'innovation du personnel	1
Turn over	2
Taux rotation du personnel	1
Indicateur stabilité personnel	1
Indicateur heure de formation	1
<b>Total</b>	<b>9</b>

**Source** : élabore par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

9 entreprises (12%) adoptent des indicateurs non financiers pour la fonction ressources humaines.

**Tableau 63: Les indicateurs non financiers fonction comptabilité et finance**

Indicateur	Nombre d'entreprises
Indicateur d'efficacité	1
Valeur acquise	1
<b>Total</b>	<b>2</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

3% des entreprises enquêtées appliquent des indicateurs non financiers pour la fonction comptabilité et finance.

**Tableau 64: Les indicateurs non financiers fonction approvisionnement**

Indicateur	Nombre d'entreprises
DIOH	1
<b>Total</b>	<b>1</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

1% des entreprises enquêtées adoptent des indicateurs non financiers pour la fonction approvisionnement.

**Tableau 65: Indicateurs non financiers fonction production**

Indicateur	Nombre d'entreprises
Indicateur de productivité	1
<b>Total</b>	<b>1</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation non financière

Une entreprise parmi 74 entreprises enquêtées applique des indicateurs non financiers pour la fonction production.

**Tableau 66: indicateurs non financiers fonction commerciale**

Indicateur	Nombre d'entreprises
Taux d'occupation	2
Taux de fréquentation	1
Ratios denrées et boissons	1
Indicateur de délai	1
Taux de recouvrement	1
Indicateur satisfaction client	2
OTIF	1
Indicateur de publicité	1
Indicateur satisfaction clients	1
<b>Total</b>	<b>11</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

11 entreprises appliquent des indicateurs non financiers pour la fonction commerciale.

**Tableau 67 : autres réponses**

Réponse	Nombre d'entreprises
FRNG - BFR – TN	1
Familiale	1
Finance et comptabilité	1
BFR - BFRG – FRNG	1
Production	1
Rotation des stocks Stock mort Stocks dormants Rotation des employés	1
Comptabilité	1
Marketing	1
Suivi terrain des personnes Écoutez l'avis des clients Écouter et encourager les travailleurs Contrôle des approvisionnements et des ventes	1
Approvisionnement	1
Gestion et priorisation des opérations d'urgence.	1
Aucun indicateur	2
Aucune réponse	6
<b>Total</b>	<b>19</b>

Source : élaboré par nos soins



### ❖ Interprétation des résultats

Ce tableau représente les réponses de 19 répondants, qui reflètent leur confusion entre indicateur financier et indicateur non financier et leur incapacité de mettre la différence entre les deux.

## 3.5 Le tableau de bord

### 3.5.1 L'étendue d'utilisation des tableaux de bord par les entreprises enquêtées (première partie de la Question N°01)

**Tableau 68: utilisation tableau de bord**

Première partie de la Question N°01	Réponses	Nombre de répondants	Pourcentage
Utilisez-vous un système de tableau de bord dans votre entreprise ?	Oui	47	64%
	Non	27	36%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

**Source :** élaboré par nos soins

### ❖ Interprétation des résultats

À partir du tableau ci-dessus :

- 64 % soient 47 répondants, on confirme l'utilisation d'un système de tableau de bord dans leurs entreprises ;
- 36 % ont nié leur utilisation ;

Cette question est considérée comme l'objet du questionnaire, car sur sa base nous analysons les raisons qui ont poussé 64 % des entreprises enquêtées d'une part à utiliser des tableaux de bord, et c'est ce que nous concluons en recoupant les réponses recueillies avec d'autres questions du questionnaire, et cela s'applique également aux 27 répondants qui se sont vus refuser l'utilisation des tableaux de bord.

### 3.5.2 Types tableau de bord utilisé par les entreprises enquêtées (deuxième partie de la question N°01)

**Tableau 69: Utilisation tableaux de bord par types**

Deuxième partie de la Question N°01	Réponses	Nombre d'entreprises	Pourcentage
Si oui, de quel type ?	Direction générale	21	45%
	Fonctionnel	7	15%
	BSC	2	4%
	Direction générale+ fonctionnelle	10	21%
	Fonctionnel+BSC	1	2%
	Type tableau de bord non mentionné	6	13%
	<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>100%</b>

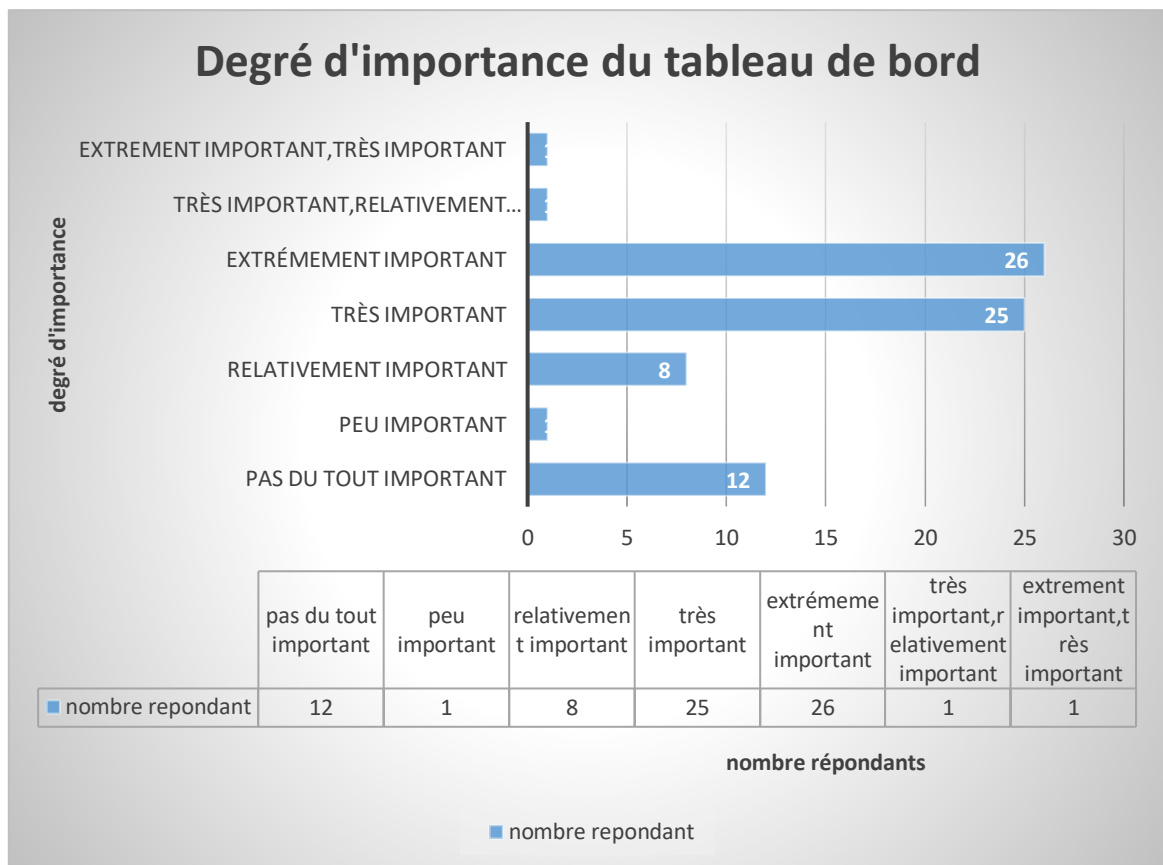
Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

Par les 47 répondants qui sont déclarés l'utilisation d'un système de tableau de bord au sein de leurs organisations, 21 soit 45 % (TDB direction générale) ;7(1 %)utilisent des tableaux de bord fonctionnels ;2 soit 4 % appliquant des tableaux de bord équilibrés (BSC) ;10(21 %)utilisent une multitude de types de TBD(Direction générale et fonctionnelle) ;1(2 %) utilisent TBD(fonctionnel et BSC) et 6 (13 %) ils n'ont pas indiqué le type de tableau de bord utilisé.

### 3.5.3 Les degrés d'importance du tableau de bord (Question N°02)

**Graphique 1 : le degré d'importance du tableau de bord**



**Source :** élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

La représentation graphique (barres groupées) nous donne une meilleure visualisation des résultats et nous pouvons ainsi constater que la majorité des répondants s'accordent sur la grande importance de cet outil.

#### 3.5.4 Utilisation d'un système de reporting (Question N°03)

Question N°03	Réponses	Nombre des répondants	Pourcentage
Utilisez-vous un système de reporting ?	Oui	42	57%
	Non	32	43%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

**Source :** élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

57 % des répondants qui appartient à 42 entreprises confirment leur utilisation d'un système de reporting ce qui nous confirme la fiabilité des réponses sur la première question de

la rubrique intitulée «le tableau de bord»: utiliser vous un système de tableaux de bord ? Sur laquelle 47 répondants confirment leur utilisation d'un système de tableau de bord. C'est parce que le reporting collecte les données, les traiter afin de les transformer en information, ces informations représentent la base sur laquelle est fondé le tableau de bord.

### 3.5.5 Clôture comptable (Question N°04)

Question N°04	Réponses	Nombre d'entreprises	Pourcentage
A quelle échéance est effectuée la clôture comptable	Mensuelle	20	27%
	Bimestrielle	1	1%
	Trimestrielle	6	8%
	Semestrielle	4	5%
	Annuelle	34	46%
	Mensuelle, annuelle	8	11%
	Mensuelle, trimestrielle, semestrielle et annuelle	1	1%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

À partir du tableau, on constate que presque 50 % des répondants affirment que leurs entreprises procèdent à la clôture comptable annuel cela s'oppose à l'objectif primordial des tableaux de bord c'est : « le pilotage proactif » ce qui nécessite l'obtention des informations en temps opportun (bimestrielle ou trimestrielle).

### 3.5.6 Existence d'un système d'information (la première question de la Question N°05)

Tableau 70:existence d'un système d'information

La première partie de la Question N°05	Réponses	Nombre de répondants	Pourcentage
L'entreprise intègre-t-elle un système d'information ?	Oui	64	86%
	Non	10	14%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation

L'existence d'un système d'information facilite la collecte d'information à temps, dans le tableau on constate que 86% des entreprises enquêtées intègrent un système d'information, ce dernier qui favorise la mise en place des tableaux de bord efficace.

### 3.5.7 Types système d'information utilisés (la deuxième partie de la question N°05)

Tableau 71: type système d'information utilisé par les entreprises enquêtées

La deuxième partie de la question N°05	Réponses	Nombre d'entreprises	
Si oui, lequel ?	ERP OU PGI (SAP, SAGE, EBP, INTellix,...)	15	23%
	Logiciel conçu en interne	8	13%
	Excel	14	22%
	ERP OU PGI (SAP, SAGE, EBP, INTellix,...), Logiciel conçu en interne	2	3%
	ERP OU PGI (SAP, SAGE, EBP, INTellix,...), Excel	17	27%
	Logiciel conçu en interne, Excel	10	16%
	ERP OU PGI (SAP, SAGE, EBP, INTellix,...), Logiciel conçu en interne et Excel	7	11%
	Aucune réponse	1	2%
	<b>Total</b>	<b>64</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation des résultats

Les entreprises diffèrent en termes de système d'information qu'elles appliquent, car « toutes les entreprises n'ont pas les mêmes besoins en matière de gestion d'informations, certaines auront besoin d'informations plus fiables et plus pertinentes, que d'autres pour pouvoir prendre des décisions efficaces » (DEHBI, 2017, p. 109).

### 3.5.8 Existence d'un manuel des procédures (Question N°06)

Question N°06	Réponses	Nombre des répondants	Pourcentage
Existe-t-il un manuel définissant les procédures de chaque service ?	Oui	42	57%
	Non	30	41%
	Aucune réponse	2	3%
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

#### ❖ Interprétation

42 entreprises soient 57 % des entreprises enquêtées disposent d'un manuel des procédures pour chaque service.

Comme indiqué dans la conclusion extraite sur la base des réponses collectées sur la question n° 05 et qui concerne l'intégration d'un système d'information. L'intégration d'un système d'information aide à l'élaboration d'un tableau de bord efficace qui aide à prendre les bonnes décisions, Sachant que le manuel des procédures représente un outil essentiel du système d'information qui aide à garantir la fiabilité des informations.

d. *Mise à jour manuelle des procédures (Question N°07)*

Question N°07	Réponse	Nombre des répondants	Pourcentage
Ce manuel est-il régulièrement mis à jour ?	Oui	33	79%
	Non	9	21%
	<b>Total</b>	<b>42</b>	<b>100%</b>

Source : élaboré par nos soins

❖ **Interprétation**

Parmi les 42 entreprises qui confirment leur utilisation de manuels des procédures ,79%(33 entreprises) ont mis à jour leurs manuels, ce qui renforce l'efficacité des tableaux de bord établis. Cette efficacité est due à des améliorations appliquées sur ces derniers (manuels des procédures)

## **Section n°03: Le degré d'application des tableaux de bord dans les entreprises algériennes**

Dans cette section nous allons traiter deux points essentiels :

Le premier concerne la vérification de la véracité de la conclusion tirée sur la les résultats du traitement des réponses collectées au niveau de la population de la wilaya d'Oran (dans la première section) et la possibilité de les généraliser au niveau national ;

Le deuxième est fait sous forme de tableaux de contingence dans lesquels nous allons traiter les points qui influencent la mise en place d'un système de tableau de bord.

### **1. Classification des résultats par caractéristique d'entreprises**

#### **1.1 Résultats obtenus**

##### **1.1.1 Classification des résultats par secteur**

**Tableau 72 : le degré d'application d'un système de tableau de bord par critères de secteur d'activité d'entreprises**

		<b>NON</b>
<b>Privé</b>	39	26
<b>Public</b>	8	1
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>27</b>

**Source :** élaboré par nos soins

#### **❖ Interprétation des résultats**

64% des entreprises privées et publiques enquêtées appliquent un système de tableau de bord ce qui représente la majorité.

Parmi les 100 % des entreprises privées, 60 % l'appliquent et 40% ne l'appliquent pas. Outre 89 % des entreprises publiques l'appliquent et 11% n'adoptent pas un système de tableau de bord.

D'après les résultats collectés, nous avons conclu que la majorité des entreprises algériennes des divers secteurs adoptent un système de tableau de bord ce qui reflète une reconnaissance indirecte et une confirmation de l'importance d'appliquer des tableaux de bord en tant qu'outil important de gestion.

### 1.1.2 Classification des résultats par forme juridique

**Tableau 73 : le degré d'application d'un système de tableau de bord par critère de forme juridique des entreprises**

	OUI	NON
<b>EURL</b>	8	10
<b>SARL</b>	17	11
<b>SNC</b>	0	1
<b>SPA</b>	20	3
<b>EPIC</b>	1	0
<b>ETS</b>	1	1
<b>BUREAU D'EXPERTISE</b>	0	1

**Source :** élaboré par nos soins

#### ❖ **Interprétation des résultats**

Sur la base de l'observation du tableau, nous concluons que les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions sont les sociétés qui appliquent le plus le système de tableau de bord.

### 1.1.3 Classification des résultats par taille

**Tableau 74 : le degré d'application d'un système de tableau de bord par critère de taille des entreprises**

	OUI	NON
<b>Petite (moins 50 salariés)</b>	14	17
<b>Moyenne (50-250 salariés)</b>	17	5
<b>Grande (plus de 250 salariés)</b>	16	5
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>27</b>

**Source :** élaboré par nos soins

#### ❖ **interprétation des résultats**

À partir du tableau, on a conclu que les moyennes et grandes entreprises représentent la majorité qui met en œuvre un système de tableau de bord.



#### 1.1.4 Classification des résultats par activités d'entreprises

**Tableau 75 : degrés d'application d'un système de tableau de bord par critère d'activité des entreprises**

	OUI	NON
<b>Commerciale</b>	5	8
<b>Industrielle</b>	11	11
<b>Services</b>	25	6
<b>Commerciale et service</b>	4	0
<b>Commerciale et industrielle</b>	1	2
<b>Service et industrielle</b>	1	0
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>27</b>

Source : élaboré par nos soins

##### ▪ Interprétation des résultats

Du tableau, on observe qu'environ  $\frac{1}{2}$  des entreprises enquêtées sont des entreprises industrielles et de service. Ces dernières représentent les entreprises qui appliquent le plus un système de tableau de bord

#### 1.1.5 Certification iso 9001 version 2015

**Tableau 76 : degrés d'application d'un système de tableau de bord par les entreprises certifiées ISO 9001 version 2015**

	OUI	NON
<b>Certifiées</b>	15	9
<b>Non certifiées</b>	35	15
<b>Total</b>	<b>50</b>	<b>24</b>

Source : élaboré par nos soins

##### ▪ interprétation des résultats

À partir du tableau, nous dénotons que la possession d'un certificat ISO n'influe pas sur le degré d'application d'un système tableau de bord, car on a observé que la majorité des entreprises enquêtées sont des entreprises non certifiées ISO, cependant, ces dernières possèdent un système de tableau de bord.

#### 1.2 Discussion des résultats

Nous pouvons confirmer l'idée ou la conclusion à laquelle nous sommes parvenus par l'observation dans la première section, et par conséquent, on peut la généraliser.

Le fait de ce résultat concerne seulement la wilaya d'Oran et spécifiquement les petites et moyennes entreprises, mais à travers le questionnaire inclus, même les grandes entreprises appartenant à la Direction des Grandes Entreprises et aussi le secteur public.

Cela appuie l'idée que le secteur public et les grandes entreprises représentent la majorité des entreprises qui ont un système de tableau de bord. Environ 89 % des entreprises du secteur public et 76 % des grandes entreprises disposent d'un tableau de bord.

En ce qui concerne la certification ISO, il est à mentionner qu'elle n'est pas obligatoire pour établir des comités de suivi. De ce fait, sa détention n'a aucune incidence directe sur l'application ou la mise en œuvre du système de tableau de bord.

## 2. Classification des résultats par facteurs de contingence

### 2.1 Résultats obtenus

#### 2.1.1 Le degré d'application d'un système de tableau de bord vs Stratégie d'entreprise adoptée

**Tableau 77 : Degrés d'application d'un système de tableau de bord par rapport à la stratégie adoptée**

	OUI	NON
<b>Diversification</b>	20	5
<b>Concentration</b>	3	2
<b>Domination par les couts</b>	8	6
<b>Différenciation</b>	1	0
<b>Domination par les couts, diversification</b>	3	1
<b>Domination par les couts, concentration</b>	1	11
<b>Diversification, concentration</b>	1	0
<b>Domination par les couts, force de vente</b>	0	1
<b>Diversification, qualité de produit</b>	1	0
<b>Qualité de produit</b>	1	0
<b>Domination par les couts, diversification et concentration</b>	1	7
<b>Aucune réponse</b>	1	

**Source :** élaboré par nos soins

### ▪ **interprétation des résultats**

Le tableau ci-dessus présente les résultats par lesquels on a quantifié le degré d'application d'un système de tableau de bord par rapport aux stratégies adoptées.

Parmi les 74 entreprises enquêtées :

- Il y a 25 entreprises, soit 34 % de l'échantillon, qui adopte une stratégie de diversification. Parmi les 100 % de ces dernières, 80 % adoptent un système de tableau de bord par contre 20 % ne le font pas ;
- 5 entreprises, soit 7 % de l'échantillon, qui adoptent une stratégie de concentration, 60 % adoptent un système de tableau de bord et 40 % ne l'adoptent pas ;
- 14 entreprises (19 % de l'échantillon) adoptent une stratégie de domination par les coûts. Parmi ces dernières, 57 % disposent d'un système de tableau de bord par contre 43 % ne l'ont pas ;
- 1 entreprise (1 % de l'échantillon) adopte une stratégie de différenciation. Également elle dispose d'un système de tableau de bord.

Le reste des entreprises adoptent plusieurs stratégies. Et la majorité de ces dernières n'adoptent pas d'un système de tableau de bord.

### **2.1.2 Le degré d'application d'un système tableau de bord vs existence d'un service de contrôle de gestion**

**Tableau 78 : les degrés d'application d'un système de tableau de bord par les entreprises qui disposent d'un service de contrôle de gestion**

	<b>OUI</b>	<b>NON</b>
<b>Dispose d'un service de contrôle de gestion</b>	33	16
<b>Ne dispose pas d'un service de contrôle de gestion</b>	7	18

**Source :** élaboré par nos soins

### ▪ **Interprétation des résultats**

Parmi les 74 entreprises enquêtées :

- 49 entreprises (soit 66 % de l'échantillon) disposent d'un service de contrôle de gestion. De la globalité de ces dernières 33 entreprises (soit 67 %) disposent d'un système de tableau de bord et 33 % (16 entreprises) ne l'adoptent pas ;
- 25 entreprises (soit 34 % de l'échantillon) ne disposent pas d'un service de contrôle de gestion, parmi lesquelles 28 % disposent d'un système de tableau de bord et 78 % ne le possèdent pas.

On remarque qu'il y a une forte influence de l'existence d'un service de contrôle de gestion sur l'application d'un système de tableau de bord. Cependant, on ne peut pas nier l'existence d'un système de tableau de bord au sein des entreprises qui ne disposent pas d'un service de contrôle de gestion.

### **2.1.3 Le degré d'application d'un système de tableau de bord vs intégration d'un système d'information**

**Tableau 79 : le degré d'application d'un système de tableau de bord par les entreprises qui intègrent un système d'information**

	<b>OUI</b>	<b>NON</b>
<b>Entreprises qui intègrent un système d'information</b>	43	21
<b>Entreprises qui n'intègrent pas un système d'information</b>	6	4

**Source :** élaboré par nos soins

### ▪ **interprétation des résultats**

Parmi les 74 entreprises enquêtées, on constate que :

- 64 entreprises (86 % de l'échantillon) intègrent un système d'information, parmi ses dernières 43 (67 %) disposent d'un système de tableau de bord et 33% d'entre elles (21 entreprises) ne le possèdent pas ;
- 10 entreprises (14 % de l'échantillon) n'intègrent pas un système d'information ,60 % de ces dernières disposent d'un système de tableau de bord et 40 % ne l'ont pas.

On constate que la mise en place des tableaux de bord ou d'un système de tableau de bord est fortement influencée par l'existence d'un système d'information.

#### 2.1.4 Le degré d'application d'un système de tableau de bord vs La clôture comptable

**Tableau 80 : le lien entre l'application d'un système de tableau de bord et la clôture comptable**

	OUI	NON
Mensuelle	18	2
Bimestrielle	1	0
Trimestrielle	4	2
Semestrielle	3	1
Annuelle	12	22
Mensuelle, annuelle	2	6
Mensuelle, trimestrielle, semestrielle et annuelle	0	1
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>34</b>

Source : élaboré par nos soins

##### ▪ Interprétation des résultats

À partir du tableau, nous concluons que :

- 20 entreprises (27 % de l'échantillon) font une clôture comptable mensuelle, parmi ces dernières, 90 % disposent d'un système de tableau de bord et 10 % ne le disposent pas ;
- 1 entreprise seulement (1 % de l'échantillon) procède par une clôture comptable bimestrielle et elle dispose également d'un système de tableau de bord ;
- 6 entreprises (soit 8 % de l'échantillon) procèdent par une clôture comptable trimestrielle, dont 67 % disposent d'un système de tableau de bord par contre 33 qui ne le disposent pas d'un;
- 34 entreprises (soit 46 % de l'échantillon) procèdent par une clôture comptable annuelle, dont 35 % de ces dernières disposent d'un système de tableau de bord et 65 % ne l'ont pas ;

Le reste des entreprises procèdent par un nombre non défini de clôtures comptables et la majorité de ces dernières ne disposent pas d'un système de tableau de bord.

On constate que l'entreprise qui procède à une clôture mensuelle ou bimestrielle représente la majorité dans le groupe d'entreprises qui possèdent un système de tableau de bord.

### 2.1.5 Le degré d'application d'un système de tableau de bord vs Manuel des procédures

**Tableau 81 :le degré d'application d'un système de tableau de bord vs l'existence d'un manuel des procédures**

	OUI	NON
Utilisation d'un manuel des procédures de chaque service	37	5
Non-utilisations d'un manuel des procédures de chaque service	9	23

Source : élaboré par nos soins

#### ▪ Interprétation des résultats

Du tableau précédent, nous constatons que :

- 42 entreprises (soit 57 % de l'échantillon) utilisent un manuel des procédures pour chaque service, parmi lesquelles 88 % disposent d'un système de tableau de bord et 12 % ne le disposent pas ;
- 32 entreprises (soit 43 % de l'échantillon) n'utilisent pas, dont 28 % disposent d'un système de tableau de bord et 72 ne le disposent pas.

L'existence d'un manuel des procédures pour chaque service représente la base sur laquelle est fondé le système du tableau de bord. Ce qui est montré à travers les résultats collectés.

## 2.2 Discussion des résultats

De ce qui précède, nous dénotons que, quelles que soient les caractéristiques des entreprises, il y'a des facteurs fondamentaux qui conditionnent la mise en place d'un système de tableau de bord au sein des entreprises à savoir :

- La stratégie adoptée par les entreprises ;
- L'existence d'un service de contrôle de gestion ;
- L'intégration d'un système d'information ;
- La clôture comptable ;

- L'existence d'un manuel des procédures pour chaque service et leur mise à jour.

### **2.3 Recommandations :**

À la lumière des résultats obtenus, nous proposons les recommandations suivantes portant sur les conditions de mise en place d'un système de tableau de bord en intégrant les caractéristiques des entreprises algériennes :

- Faire du contrôle de gestion une matière fondamentale à enseigner par des professionnelles du domaine et des consultants experts dans les disciplines de gestion. Ces enseignements et formations peuvent être effectués au niveau des universités et instituts en prévoyant des ateliers d'apprentissage dans le domaine ;
- Renforcer le statut de la profession du contrôleur de gestion (par l'octroi d'un agrément ...ou autres par un conseil qui pourra être créé et nommé « conseils des contrôleurs de gestion !») notamment pour le secteur public : entreprises et institutions.
- Organisation des formations sur les outils de contrôle de gestion et plus spécialement de la conception et la mise en place des tableaux de bord ;
- Sensibilisation des managers d'entreprises au niveau national de l'importance des tableaux de bord dans la bonne gestion de leurs organisations ;
- Élaborer des lois qui imposent l'application d'un système de tableau de bord au moins dans le secteur public avec la mise à disposition des outils nécessaires à sa mise en œuvre ;

## **Conclusion du quatrième chapitre**

Le tableau de bord est un instrument sur lequel peut s'appuyer l'entreprise pour piloter sa performance en poursuivant des objectifs pertinents adaptés et connectés à sa stratégie.

Cette stratégie qui repose sur une étude de marché et un diagnostic analysant les données qui concernent les changements des éléments de l'environnement ayant un impact sur son l'activité de l'entreprise.

La garantie d'une information fiable nécessite une mise en place d'un système d'information et de contrôle de gestion. Ce dernier exige des clôtures comptables très rapprochées (mensuelles ou à la limite bimestrielles) permettant une prise de décision efficace. Nous profitons dans cette lancée pour rappeler l'importance des procédures de gestion à mettre en place au niveau des services. Ces procédures sont importantes, voire indispensables, pour le bon fonctionnement d'abord du contrôle et de l'audit internes et ensuite du contrôle de gestion.

La littérature portant sur le tableau de bord présente un autre outil qui a une importance primordiale dans la collecte des informations en temps réel et réaliser le vrai objectif du tableau de bord, c'est le pilotage proactif de la performance.

Par ailleurs, nous revenons rapidement sur les conditions de réussite d'un système de contrôle de gestion et de tableau de bord décelées à travers notre enquête, à savoir : le type de clôture comptable exécuté, l'existence d'un système d'information et la mise en place d'un manuel des procédures pour chaque service.



## Conclusion générale

Chaque entreprise fait son choix en termes de procédures de contrôle interne et de contrôle de gestion. Certaines préfèrent rester sur l'utilisation des outils et méthodes traditionnelles. D'autres ont compris l'importance du pilotage proactif de leur performance. En effet, la proactivité devient une exigence tant que l'environnement est connu de par son instabilité et sa turbulence. L'intégration de l'approche par les risques dans le contrôle en entreprise est la solution idoine afin de les maîtriser.

Sur le plan théorique de notre étude, on a conclu que le tableau de bord est un outil essentiel pour tous les managers ou responsables d'un processus ou d'une activité et un instrument de Projection sur l'avenir ce qui mène la validation de la première hypothèse.

Dans la partie pratique, la démarche était de faire une étude basée sur deux types de moyens de collecte d'information : l'observation et le questionnaire. En se basant sur l'observation, on a constaté que la majorité des PME privées de la wilaya d'Oran qui se diffère en termes de : taille, activité, forme juridique...etc... Ne disposent pas d'un système de tableau de bord. En effet, on ne trouve pas facilement, aujourd'hui, des entreprises privées nationales ayant une structure et des moyens suffisants. Ce qui a été confirmé par la deuxième partie de l'étude, qui a été faite sur la base du questionnaire (section 2(1)).

Dans cette même partie de la deuxième section, nous avons intégré dans notre analyse les grandes entreprises y compris les entreprises qui appartiennent au secteur public. Ceci nous a menés à ne pas prendre en considération la deuxième hypothèse, car au niveau national, certaines PME et la majorité des grandes entreprises et des entreprises publiques disposent d'un tableau de bord. Dans la même lancée, la possession d'un certificat ISO n'influence pas le degré de mise en place d'un tableau de bord. Le tableau n°76 dénote effectivement que 68% des entreprises de l'enquête sont des entreprises non certifiées, parmi elles 70% appliquent un système de tableau de bord.

Dans la troisième section de ce même chapitre, nous avons mis en relief cinq facteurs de contingence qui influencent la mise en place d'un système de tableau, à savoir : la stratégie, un système de contrôle de gestion, une clôture comptable au cours de l'année, la possession d'un système d'information et de procédures de gestion pour chaque processus de gestion. La

disposition de ces derniers augmente, en effet, le taux de mise en place d'un système de tableau de bord, car ils représentent les exigences pré-requises d'un système tableau de bord efficace.

À la lumière de ces conclusions, nous pouvons dire que la majorité des entreprises privées algériennes ne s'appuient pas sur le tableau de bord d'une part, car ils ne disposent pas dans leur majorité d'un service de contrôle de gestion qui met en place cet instrument de gestion en laissant la place à un contrôle superficiel qui rend les outils de gestion inefficace. Par contre, la majorité des entreprises publiques et des grandes entreprises appliquent ce dernier, car leur management exige une stratégie définie, un service de contrôle de gestion capable de piloter leur performance.

Cependant, nos affirmations n'impliquent que le degré de confiance que nous pouvons accorder à l'échantillon étudié, car notre étude comporte des limites quant au nombre d'entreprises ayant accepté de répondre à notre questionnaire. Sans oublier de citer les conditions difficiles de travail de terrain pendant la période de confinement causé par la crise sanitaire. L'élargissement de l'échantillon d'étude aurait donné plus de valeur ajoutée à notre étude de terrain.

L'une des limites des questionnaires est également présente dans les réponses hâtives des répondants, car ils n'en consacrent pas assez de temps. L'utilisation d'autres moyens d'enquête tels que des entretiens dirigés aurait aidé à renforcer le degré de fiabilité des données recueillies.

## Bibliographie

### ➤ Ouvrages

- ❑ ALAZARD, C., & SEPARI, S. (2010). *DCG11 Contrôle de gestion manuel et applications*(éd. 02). Paris: Dunod. Consulté le 11 15, 2022
- ❑ ALAZARD, C., & SEPARI, S. (2017). *Contrôle de gestion*. Paris: DUNOD.
- ❑ ALCOUFFE, BOITIER, RIVIERE, & VILLESQUE-DUBUS. (2013). *Contrôle de gestion sur mesure*. Paris: DUNOD.
- ❑ ALCOUFFE, S., BOITIER, M., RIVIÈRE, A., & VILLESÈQUE-DUBUS, F. (2013). *Contrôle de gestion interactif*. Paris: DUNOD.
- ❑ ANTHONY, R. (1965). *Planning and control systems*. Boston: Harvard University Press.
- ❑ APPERCEL, R. (2022). *Contrôle de gestion*. Ellipses. Consulté le 11 26, 2022, sur [https://books.google.dz/books?id=DpxrEAAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=la+fonction+contrôle+de+gestion&hl=fr&sa=X&redir\\_esc=y#v=onepage&q=la%20fonction%20contrôle%20de%20gestion&f=false](https://books.google.dz/books?id=DpxrEAAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=la+fonction+contrôle+de+gestion&hl=fr&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=la%20fonction%20contrôle%20de%20gestion&f=false)
- ❑ ARVESON, P. (2006). *Balanced Scorecard instrument de la modernisation de l'administration fédérale*. (G. Monard, Éd.) Consulté le 12 01, 2021, sur [https://fedweb.belgium.be/sites/default/files/downloads/broch\\_bsc\\_fr.pdf](https://fedweb.belgium.be/sites/default/files/downloads/broch_bsc_fr.pdf)
- ❑ AUBERT-KRIER, J., & & ALL. (1961). *La prévision et le contrôle de gestion*. Paris: DUNOD.
- ❑ Autissier, D., Mougin, Y., & Ségot, J. (2010). *Mesurer la performance de la fonction qualité*. Paris, EYROLLES.
- ❑ BERLAND , N., & DE RONGE, Y. (2013). *Contrôle de gestion perspectives stratégiques et managériales* (éd. 2). Pearson france. Consulté le 03 05, 2022, sur [https://books.google.dz/books?id=T4hhWTNo85gC&pg=PA432&dq=tableau+de+bord&hl=fr&sa=X&ved=2ahUKEwjI7\\_\\_N3K\\_2AhUwzYUKHfbDCg84MhC7BXoEACQCA#v=onepage&q=tableau%20de%20bord&f=false](https://books.google.dz/books?id=T4hhWTNo85gC&pg=PA432&dq=tableau+de+bord&hl=fr&sa=X&ved=2ahUKEwjI7__N3K_2AhUwzYUKHfbDCg84MhC7BXoEACQCA#v=onepage&q=tableau%20de%20bord&f=false)

- ❑ BERLAND, N. (2009). *Mesurer et piloter la performance*. (E-Book, Éd.) Consulté le Octobre 24, 2020, sur <http://www.crefige.dauphine.fr/publish/berland/performance.pdf>
- ❑ BERLAND, N. (2014). *Le contrôle de gestion*. Paris: Que sais-je ?
- ❑ BERNARD, Y., & COLLI, J.-C. (1996). *Dictionnaire économique et financier*. Paris: Seuil.
- ❑ BOLLECKER, M. (2003). *Le contrôleur de gestion l'histoire et des conditions d'exercice de la profession*. L'harmattan. Consulté le 11 23, 2022, sur [https://books.google.dz/books?id=MO02je6ysgYC&printsec=frontcover&dq=d%C3%A9finition+du+contrôleur+de+gestion&hl=fr&sa=X&redir\\_esc=y#v=onepage&q=d%C3%A9finition%20du%20contrôleur%20de%20gestion&f=false](https://books.google.dz/books?id=MO02je6ysgYC&printsec=frontcover&dq=d%C3%A9finition+du+contrôleur+de+gestion&hl=fr&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=d%C3%A9finition%20du%20contrôleur%20de%20gestion&f=false)
- ❑ BOUQUIN , H. (2011). *Les fondements du contrôle de gestion* (éd. 04). Paris: Presse universitaires de france. Consulté le 11 15, 2022, sur [https://www.cairn.info/feuilleter.php?ID\\_ARTICLE=PUF\\_BOUQU\\_2011\\_02\\_0001](https://www.cairn.info/feuilleter.php?ID_ARTICLE=PUF_BOUQU_2011_02_0001)
- ❑ BURLAUD, A., & SIMON, C. (2013). *Le contrôle de gestion*. Paris: Que sais-je ?
- ❑ Cappelletti, L., Baron, P., Desmaison, G., & Ribiollet, F.-X. (2014). *Toute la fonction Contrôle de gestion*. Paris: Dunod. Consulté le 11 14, 2022, sur <https://www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/9782100715749/Feuilleter.pdf>
- ❑ CAPPELLETTI, L. (2012). *Le contrôle de gestion de l'immatériel, approche du capital humain*. Paris: DUNOD.
- ❑ CAPPELLETTI, L. (2014). *Toute la fonction contrôle de gestion*. Paris: DUNOD.
- ❑ CAPPELLETTI, L., BARON , P., DESMAISON, G., & RIBIOLLET, F.-X. (2014). *Toute la fonction contrôle de gestion*. Dunod. Consulté le 11 27, 2022, sur <https://www.cairn.info/toute-la-fonction-contrôle-de-gestion--9782100715749.htm>
- ❑ CHARAF, K., & BESCOS, P.-I. (2018). *Initiation de contrôle de gestion cours et exercices corrigés*. Paris: Ellipses. Consulté le 11 25, 2022, sur [https://books.google.dz/books?id=V0p9EAAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=1%27%20approche+par+les+tableau+de+bord+du+contrôle+de+gestion+pdf&hl=fr&sa=X&ved=2ahUKEwiP\\_b-Bw8n7AhX5TaQEHR8MAUUQ6AF6BAgDEAI#v=onepage&q&f=false](https://books.google.dz/books?id=V0p9EAAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=1%27%20approche+par+les+tableau+de+bord+du+contrôle+de+gestion+pdf&hl=fr&sa=X&ved=2ahUKEwiP_b-Bw8n7AhX5TaQEHR8MAUUQ6AF6BAgDEAI#v=onepage&q&f=false)

- ❑ COHEN, E. (2001). *Dictionnaire de gestion*. Paris: LA découverte.
- ❑ DAS, U., & MISHRA, A. (2019). *Management concepts and practices*. Odisha, India: Excel books private limited. Consulté le 11 21, 2022, sur <https://ddceutkal.ac.in/Syllabus/Management-Concepts-Practices.pdf>
- ❑ DELENDIA, A. (2012). *Sondage et pratique de l'enquête en sciences sociales manuel pédagogique*. ORAN, ALGERIE : Laboratoire de recherche en stratégies de population et développement durable. Consulté le 02 25, 2022, sur <https://www.univ-oran2.dz/faculte/labos/lsp2d/PDF/publication/sondage%20en%20C5.pdf>
- ❑ DEISTING, F., & LAHILLE, J.-P. (2017). *ANALYSE FINANCIERE* (éd. 5). MALAKOFF: DUNOD. Consulté le 11 8, 2021, sur <https://www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/9782100759316/Feuilletage.pdf>
- ❑ DEMMESTERE, LORINO, & MOTTIS. (2017). *Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion*. Paris: DUNOD.
- ❑ Marie-Noelle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc Polossat, « LE GRAND LIVRE DU CONTRÔLE DE GESTION », Ed Groupe Eyrolles, Paris, 2013.
- ❑ DORIATH, B. (2008). *Contrôle de gestion*. Paris: DUNOD.
- ❑ DORIATH, B., & GOUJET, C. (2011). *Comptabilité de gestion*. Paris: DUNOD.
- ❑ FAYOL, H. (1918). *Administration industrielle et générale*. Paris: DUNOD.
- ❑ FERNANDEZ, A. (2000, 07 04). Consulté le 03 05, 2022, sur EDITIONS EYROLLES: <https://www.editions-eyrolles.com/Archive/9782708124608/les-nouveaux-tableaux-de-bord-des-decideurs>
- ❑ FERNANDEZ, A. (2008). *Les nouveaux tableau de bord des managers:le projet decisiennel dans sa totalité* (éd. 4). Paris: EYROLLES. doi:ISBN:978-2-212-54124-3
- ❑ FERNANDEZ, A. (2014). GIMSI le projet business intelligence clés en main. Dans A. FERNANDEZ, *Les nouveaux tableaux de bord des managers* (éd. 06, pp. 1-42). EYROLLES. Consulté le 11 26, 2021, sur <https://www.piloter.org/livres-blancs-pdf/methode-business-intelligence.pdf>

- ❑ FORGET, J. (2005). *GESTION BUDGETAIRE prévoir et contrôler les activités de l'entreprise* (éd. Editions d'organisation). Consulté le 11 28, 2021, sur [http://bibliotheque.pssfp.net/livres/GESTION BUDGETAIRE PREVOIR ET CONTROLER LES ACTIVITES DE L'ENTREPRISES.pdf](http://bibliotheque.pssfp.net/livres/GESTION_BUDGETAIRE_PREVOIR_ET_CONTROLER_LES_ACTIVITES_DE_L'ENTREPRISES.pdf)
- ❑ FRANCOIS GERAUD, O. S.-H.-L. (2004). *CONTROLE DE GESTION ET PILOTAGE DE LA PERFORMANCE* (éd. 2eme ). GUALINO. Consulté le Novembre 09, 2020
- ❑ GIRAUD, M., & al. (2002). *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*. Paris: Gualino Editeur.
- ❑ HEMICI , F., HENOT, C., & RAIMBOURG, P. (2007). *Controle de gestion*. BREAL. Consulté le 11 23, 2020
- ❑ IMBERT, J. (2007). *LES TABLEAUX DE BORD RH*. EYROLLES. Consulté le 10 23, 2022, sur <http://livre21.com/LIVREF/F9/F009101.pdf>
- ❑ KALIKA , M. (1988). *Structures d'entreprises: réalités, déterminants, performances* (Vol. 33). Economica.
- ❑ LABELLE, B. (2012). *Constriure un tableau de bord pertinent sous excel*. Paris: EYROLLES. Consulté le 07 05, 2021, sur [http://www.st1.eyrolles.com/9782212556704/9782212556704\\_fichiers.zip](http://www.st1.eyrolles.com/9782212556704/9782212556704_fichiers.zip)
- ❑ LAGODA, J.-M. (2022). *Fiches sur les tableaux de bord*. Ellipses. Consulté le 11 29, 2022, sur <https://books.google.dz/books?id=1XIZEAAAQBAJ&pg=PT85&dq=definition+tableau+de+bord+bsc&hl=fr&sa=X&ved=2ahUKEwjLt7qAtNT7AhWwSKQEhXfVDMIQuwV6BAgKEAc#v=onepage&q=definition%20tableau%20de%20bord%20bsc&f=false>
- ❑ LANGE, M., & MOUTOT, J.-M. (2008). *Mesurer la performance de la fonction commerciale*. PARIS: EYROLLES. Consulté le 05 1, 2022, sur <http://livre21.com/LIVREF/F1/F001049.pdf>
- ❑ LEBLANC, M., CONSTENT , & BARD, C. (2013). *Glossaire des termes usuels en mesure de performance et en évaluation pour une gestion saine et performante*. Quebec. Consulté le 11 09, 2021, sur

[https://www.tresor.gouv.qc.ca/fileadmin/PDF/publications/glossaire\\_termes\\_usuels.pdf](https://www.tresor.gouv.qc.ca/fileadmin/PDF/publications/glossaire_termes_usuels.pdf)

- ❑ LÖNING, H. (2013). *Contrôle de gestion outils gestion pratiques organisationnelles*. Paris: DUNOD.
- ❑ MALLET, & MENDOZA. (2018). *Coûts et management*. Paris: DUNOD.
- ❑ MARION, A., ASQUIN, A., EVERAERE, C., VINOT, D., & WISLER, M. (2012). *Diagnostic de la performance de l'entreprise: concepts et methodes*. Dunod. Consulté le 01 17, 2021, sur <https://www.cairn.info/diagnostic-de-la-performance-de-l-entreprise--9782100576197-page-13.htm?contenu=resume>
- ❑ MAURIN, P. (2021). *Le tableau de bord* (éd. 02). Paris: Ellipses. Consulté le 11 09, 2022, sur [https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=KCFEEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA3&dq=le+degr%C3%A9+d%27application+du+tableau+de+bord+selon+le+secteur+d%27activit%C3%A9&ots=u8G1LguJSp&sig=ztUfl-u9rzS7oGzjx8RAMrtDP3c&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.dz/books?hl=fr&lr=&id=KCFEEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA3&dq=le+degr%C3%A9+d%27application+du+tableau+de+bord+selon+le+secteur+d%27activit%C3%A9&ots=u8G1LguJSp&sig=ztUfl-u9rzS7oGzjx8RAMrtDP3c&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false)
- ❑ MELYON, G., & RAINBOURG, P. (2004). *COMPTABILITE ANALYTIQUE Principes couts réels constatés couts préétablis analyse des écarts* (éd. 3). PARIS, FRANCE: BREAL. Consulté le 11 08, 2021, sur <http://livre21.com/LIVREF/F9/F009023.pdf>
- ❑ NICOLAS, B. (2009). *Mesurer et piloter la performance*. (E-Book, Éd.) Consulté le Octobre 24, 2020, sur <http://www.management.free.fr/>
- ❑ RENARD, J. (2017). *THEORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE*. EYROLLES.
- ❑ RICHARD, J., & COLETTE, C. (2008). *Comptabilité générale système français et normes IFRS* (éd. 8). PARIS, FRANCE: DUNOD. Consulté le 11 08, 2021, sur [http://bibliotheque.pssfp.net/livres/COMPTABILITE\\_GENERALE.pdf](http://bibliotheque.pssfp.net/livres/COMPTABILITE_GENERALE.pdf)
- ❑ ROBERT, J. (2007). *Organisations et changements en entreprises*. Liège: Les éditions de l'université de liège. Consulté le 11 21, 2022, sur [https://books.google.dz/books?id=CwYzAEXTyC0C&pg=PA100&dq=la+theorie+de+contingence&hl=fr&sa=X&ved=2ahUKewj3ILn167\\_7AhUnXaQEHQ1PAK4QuwV6BAGIEAc#v=onepage&q=la%20theorie%20de%20contingence&f=false](https://books.google.dz/books?id=CwYzAEXTyC0C&pg=PA100&dq=la+theorie+de+contingence&hl=fr&sa=X&ved=2ahUKewj3ILn167_7AhUnXaQEHQ1PAK4QuwV6BAGIEAc#v=onepage&q=la%20theorie%20de%20contingence&f=false)

- ❑ Rouach, M., & Naulleau, G. (2020). *Le contrôle de gestion bancaire*. Paris: EYROLLES.
- ❑ SADI, N.-e. (2009). *Contrôle de gestion stratégique outil de pilotage et de maîtrise de la performance*. Paris: L'Harmattan. Consulté le 11 16, 2022, sur [https://books.google.dz/books?id=c8PZDwAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=definition+du+contrôleur+de+gestion&hl=fr&sa=X&redir\\_esc=y#v=onepage&q=definition%20du%20contrôleur%20de%20gestion&f=false](https://books.google.dz/books?id=c8PZDwAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=definition+du+contrôleur+de+gestion&hl=fr&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q=definition%20du%20contrôleur%20de%20gestion&f=false)
- ❑ SELMER, C. (2015). *Contrôleur de gestion ; Les outils pour communiquer mieux*. Paris: EYROLLES.
- ❑ SEPARI, S., & ALAZARD, C. (2018). *DCG11: Contrôle de gestion manuel et applications* (éd. 5). Paris: Dunod. Consulté le 06 02, 2021, sur [https://www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/Feuillette\\_225.pdf](https://www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/Feuillette_225.pdf)
- ❑ SEPARI, S., SOLLE, G., & LE COEUR, L. (2014). *DSCG3 Management et contrôle de gestion : l'essentiel en fiches* (éd. 2). PARIS: FRANCIS LEFEBVRE -DUNOD. Consulté le 06 12, 2021
- ❑ Sponem, S., & Pezet, A. (2021). *Les grands auteurs en contrôle de gestion*. Paris: EMS.
- ❑ VERDALLE, B., & GRAND, B. (1999). *AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER* (éd. 2). ECONOMICA.
- ❑ VOYER, P. (2006). *Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance* (éd. 2). QUEBEC: Presse de l'université de Quebec. Consulté le 04 03, 2021, sur [http://data.over-blog-kiwi.com/0/44/69/48/201302/ob\\_12f68e\\_tableaux-de-bord-de-gestion-et-indicateurs-de-per.pdf](http://data.over-blog-kiwi.com/0/44/69/48/201302/ob_12f68e_tableaux-de-bord-de-gestion-et-indicateurs-de-per.pdf)
- **Articles de revue**
- ❑ BAABAJI, A. (2018, 06). Modélisation des processus de la performance au niveau de la fonction contrôle de gestion. *Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit*(5), pp. 252-265. Consulté le 11 28, 2022, sur <file:///C:/Users/hp/Downloads/168-Article%20Text-605-1-10-20200814.pdf>
- ❑ BAISEZ, A., & LAFFAILLE, P. (2005, mai 27). Un outil d'aide à la gestion de l'anguille: le tableau de bord anguille du bassin loire. *Bull.fr.peche piscic*, pp. 115-130.



Consulté le 07 05, 2021, sur <http://www.kmae-journal.org> or <http://dx.doi.org/10.1051/kmae:2005007>

- ❑ BELMABROUK, I. (2021, 12 17). Contribution de la fonction controle de gestion a la préparation d'un management de qualité. *Revue des réformes économiques et intégration en économie mondiale*, 15(02), pp. 382-395. Consulté le 11 15, 2022, sur <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/211/15/2/173416>
- ❑ Bessire, D. (1999). Définir la performance. (R. comptabilité-control-audit, Éd.) Paris, France. Consulté le 10 19, 2020, sur [https://www.cairn.info/article.php?ID\\_ARTICLE=CCA\\_052\\_0127](https://www.cairn.info/article.php?ID_ARTICLE=CCA_052_0127)
- ❑ BIRAMANE, H. (2018, 09 24). Récupéré sur COMPTA ONLINE: <https://www.compta-online.com/les-indicateurs-de-creation-de-valeur-ao3426>
- ❑ BLOUIN, S. (2000). l'évaluation de programmes de formation et l'efficacité organisationnelle. *interactions*, 4(2). Consulté le 04 20, 2022, sur [https://www.usherbrooke.ca/psychologie/fileadmin/sites/psychologie/espace-etudiant/Revue\\_Interactions/Volume\\_4\\_no\\_2/V4N2\\_BLOUIN\\_Steve\\_p205-232.pdf](https://www.usherbrooke.ca/psychologie/fileadmin/sites/psychologie/espace-etudiant/Revue_Interactions/Volume_4_no_2/V4N2_BLOUIN_Steve_p205-232.pdf)
- ❑ BOCCO, B. S. (2010). Perception de la notion de performance par les dirigeants de petites entreprises en afrique. (R. d. gestion, Éd.) Cotonou, BENIN. Consulté le Octobre 23, 2020, sur <https://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2010-1-page-117.htm>
- ❑ BOLLECKER, M. (2007, 06). La recherche sur les controleurs de gestion:etat de l'art et perspective. *Comptabilité-control-audit*, 1, pp. 87-106. Consulté le 11 25, 2022, sur [file:///C:/Users/hp/Downloads/CCA\\_131\\_0087.pdf](file:///C:/Users/hp/Downloads/CCA_131_0087.pdf)
- ❑ BOUQUIN, H. (1992). *Lamaitrise des budgets dans l'entreprise*. VANVES CEDEX: EDICEF. Consulté le 11 15, 2022
- ❑ BOUQUIN, H. (s.d.). Hérméneutique du controle. pp. 1-16. Consulté le 11 27, 2022, sur <https://core.ac.uk/download/pdf/6465188.pdf>
- ❑ BOURGUIGNON, A. (1997). Sous les pavés la plage...ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable:l'exemple de la performance. *Comptabilité Controle Audit*,

I(03), pp. 89-101. Consulté le 01 07, 2021, sur <http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-1997-1-page-89.htm>

- ❑ BOURGUIGNON, A. (2003, 05). Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure:la dimenion idéologique du nouveau controle de gestion. *Comptabilité-Contrôle-Audit*(Spéciale), pp. 27-53. Consulté le 11 15, 2022, sur [https://www.researchgate.net/profile/Annick-Bourguignon/publication/280996145\\_Il\\_faut\\_bien\\_que\\_quelque\\_chose\\_change\\_pour\\_que\\_l\\_essentiel\\_demeure\\_la\\_dimension\\_ideologique\\_du\\_nouveau\\_controle\\_de\\_gestion/links/5ae9a52d0f7e9b837d3bb4f4/Il-faut-bien-que-quelqu](https://www.researchgate.net/profile/Annick-Bourguignon/publication/280996145_Il_faut_bien_que_quelque_chose_change_pour_que_l_essentiel_demeure_la_dimension_ideologique_du_nouveau_controle_de_gestion/links/5ae9a52d0f7e9b837d3bb4f4/Il-faut-bien-que-quelqu)
- ❑ CAUVIN, E., & BESCOS, P.-L. (2005, Mars). Les déterminants de choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises francaises :une étude empirique. *finance controle stratégie*, 8(1), pp. 5-25. Consulté le 05 22, 2022, sur [https://www.researchgate.net/publication/4875074\\_Les\\_determinants\\_du\\_choix\\_des\\_indicateurs\\_dans\\_les\\_tableaux\\_de\\_bord\\_des\\_entreprises\\_francaisesune\\_etude\\_empirique](https://www.researchgate.net/publication/4875074_Les_determinants_du_choix_des_indicateurs_dans_les_tableaux_de_bord_des_entreprises_francaisesune_etude_empirique)
- ❑ CHABANI, S., & BAKKAR, M. (s.d.). Le benchmarking une nouvelle méthode d'analyse et de management. *La revue des sciences commerciales*, pp. 19-34. Consulté le 11 25, 2022, sur <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/360/8/1/49873>
- ❑ DAMBRIN, C., LAMBERT, C., & SPONEM, S. (2010, 03 22). Contrôle et changement:une perspective néo-institutionnelle. pp. 1-27. Consulté le 11 21, 2022, sur <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00170342/document>
- ❑ DEGOS, J.-G., & ZIAN, H. (2019). Le tableau de bord:outil de pilotage de la performance dans les petites et moyennes entreprises. *La revue marocaine de controle de gestion*(08). Consulté le 11 28, 2022, sur [file:///C:/Users/hp/Downloads/16556-42229-1-PB%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/hp/Downloads/16556-42229-1-PB%20(3).pdf)
- ❑ DEHBI, S. (2017, Decembre). Le système d'information et le positionnement du module contrôle de gestion cas :systeme d'information SAP. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*(3), pp. 1-119. Consulté le 10 23, 2022, sur <file:///C:/Users/hp/Downloads/33-Article%20Text-101-1-10-20200807.pdf>

- ❑ EL AMRAOUI , H. (2022, 05 01). La performance de l'entreprise : Histoire d'un concept (1950 – 2020). *Revue Francaise d'economie et de gestion*, 3(5), pp. 341-354. Consulté le 05 04, 2022, sur <https://www.revuefreg.fr/index.php/home/article/view/667/494>
- ❑ ELHAMMA, A. (2011). L'IMPACT DE LA STRATEGIE SUR LE CONTENU DES TABLEAUX DE BORD : CAS DES ENTREPRISES AU MAROC. *Revue congolaise de gestion*(14), pp. 57-77. doi:0.3917/rcg.014.0057
- ❑ ER RAYES, Y., & AIT LEMQUEDDEM, H. (2021, 08 02). Concept de la performance et la crise covid-19 :quelle ambiguïté? *Revue du controle de la comptabilité et de l'audit*, 5(3), pp. 212-232. Consulté le 03 13, 2022, sur <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/765>
- ❑ EZZIADI, A. (s.d.). Le systeme de pilotage de la performance:vers une adaptation du controle de gestion aux specificités des PME. *Revue de consolidation comptable de management de la performance*, pp. 1-14. Consulté le 06 16, 2021, sur <https://revues.imist.ma/index.php/RCMP/article/download/14514/9892>
- ❑ FORNERINO, M., & GODENER, A. (2006, Mars). Être contrôleur de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils ... et surveiller. *Finance Contrôle Stratégie*, 9(1), pp. 187-208.
- ❑ FRIKH, K., OUBAL, K., & OUHBI, B. (2022, 02 16). De la performance uni-dimensionnelle à la performance globale:Une exploration théorique. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(1), pp. 207-232. Consulté le 03 12, 2022, sur <https://revuechercheur.com/index.php/home/article/view/304/228>
- ❑ GERMAIN, C. (2011, 04 09). Le pilotage de la performance dans les petites et moyennes entreprises:les resultats d'une recherche empirique. *HAL archives ouvertes*, pp. 1-29. doi:HAL Id: halshs-00584629
- ❑ GILLES , A., MAGLOIRE , N., NOUHOU, D.-c., & FOMEKONG, A. (2021). Role des outils de controle de gestion dans l'amélioration de la performance organisationnelle des entreprises au cameroun. *Journal of academic finance*, 12(2), pp. 103-123. Consulté le 11 23, 2022, sur <file:///C:/Users/hp/Downloads/1803.pdf>

- ❑ GODENER, A., & FORNERINO, M. (2004, 02). Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs-manageurs: une étude exploratoire. *HAL OPEN SCIENCE*, pp. 1-20. Consulté le 05 10, 2022, sur <http://hal.grenoble-em.com/hal-00451665/document>
- ❑ HACHIM, M., & KORIB, N. (s.d.). contrôle de gestion et culture islamique en algérie. *لادارة*(43), pp. 96-105. Consulté le 11 14, 2022, sur [https://kantakji.com/files/Vol\\_43EnzZL.pdf](https://kantakji.com/files/Vol_43EnzZL.pdf)
- ❑ Hachimi Sanni Yaya, M. (2003). LA PROBLÉMATIQUE DE LA PERFORMANCE. (A. Guimont, Éd.) Consulté le 11 16, 2020, sur <http://www.fsa.ulaval.ca/rd>
- ❑ HAMEL, N. (2014, 01-06). Le confection d'un questionnaire d'enquête et la formulation de ses questions. *مجلة كلية الاداب و اللغات*, pp. 143-160. Consulté le 11 30, 2022, sur [https://univ-biskra.dz/sites/fll/images/pdf\\_revue/revue14\\_15/hamel\\_nawel.pdf](https://univ-biskra.dz/sites/fll/images/pdf_revue/revue14_15/hamel_nawel.pdf)
- ❑ HANAFI, A., & EL MARZOUKI, S. (2021, 03). Les approches théoriques et leur portée explicative des pratiques de contrôle de gestion dans le secteur public. *IJAFAME*, 2(2), pp. 368-393. Consulté le 11 21, 2022, sur [file:///C:/Users/hp/Downloads/211-Article%20Text-717-1-10-20210330%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/hp/Downloads/211-Article%20Text-717-1-10-20210330%20(1).pdf)
- ❑ HAOUET, C., HASROURI, L., & DESCHAMPS, D. (2020). le pilotage de la performance éducative: expérience innovante et acte manqué. *Association francophone de comptabilité ACCRA*(8), pp. 67-87. doi:DOI 10.3917/accra.008.0067
- ❑ ISSOR, Z. (2017). La performance de l'entreprise: un concept complexe aux multiples dimensions. kenitra, laboratoire de recherche en sciences de gestion, MAROC.
- ❑ JAOUHARI, L., GOUMARI, S., & JAOUHARI, R. (2021, 03 27). Outils de contrôle de gestion et performance des collectivités territoriales : approche théorique. *Revue française d'économie et de gestion*, 2(4), pp. 1-26. Consulté le 11 22, 2022, sur <https://www.revuefreg.fr/index.php/home/article/view/242/149>
- ❑ JENSEN, M., & MICKELING, W. (1976, 10). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), pp. 305-360. Consulté le 11 22, 2022, sur <https://deliverypdf.ssrn.com/delivery.php?ID=44510102111308812711807012412408906803708605201103808612407108612007801401006408907303512606012205401>

201911208709602711806512206007100301502209505508105107502707411807409  
7084081086127112125100080015126106121074

- ❑ JOSEE, S.-p., BENOIT, L., & HELENE , B. (2005, MAI). LES INDICATEURS DE PERFORMANCE FINANCIERE ET NON FINANCIERE:COMPLEMENTARITE OU SUBSTITUTION?ETUDE EXPLORATOIRE SUR DES PME MANUFACTURIERES. *Comptabilité et connaissances*, pp. 1-17. doi:HAL Id: halshs-00581289
- ❑ KERZABI, A. (2009). Entreprises,developpement et developpemnt durable:le cas de l'algerie. *Revue marché et organisations*, 1(8), pp. 61-77. doi:DOI 10.3917/maorg.008.0061
- ❑ KESIR , Y., & DJELLOULI, T. (2022, 04 07). Mise en place d'un Balanced Scorecard et facteurs de contingence quels liens?:Une exploration théorique. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 5(2), p. 325.340. Consulté le 05 10, 2022, sur <https://www.revue-isg.com/index.php/home/article/view/921/783>
- ❑ KORIB, N., & KERZABI, A. (2015, 09). Controle de gestion:analyse comparative entre une entreprise publique et une entreprise privé. *Revue maghrébine d'économie et management*(02), pp. 27-42. Consulté le 11 15, 2022, sur <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/138/2/2/87140>
- ❑ LAMBERT, c., & MORALES, J. (2009). Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion : une étude ethnographique du "sale boulot". *Finance, Contrôle, Stratégie*, 12(2), pp. 5-34.
- ❑ LAMBERT, C., & SPONEM, S. (2009, 12). La fonction controle de gestion:proposition d'une typologie. *Comptabilité-contrôle-audit*, 02, pp. 113-144. Consulté le 11 15, 2022, sur [https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2009-2-page-113.htm#:~:text=En%20effet%2C%20le%20contr%C3%B4le%20de,17\)](https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2009-2-page-113.htm#:~:text=En%20effet%2C%20le%20contr%C3%B4le%20de,17)).
- ❑ LEPLAT, J. (2002, 11 01). De l'etude de cas a l'analyse de l'activité. (L. a. PISTES, Éd.) *PISTES:Perspectives interdisciplinaires sur le travail*. doi:10.4000/pistes.3658
- ❑ MADOUCHE, Y., & TIFRANI , S. (2020, 08 28). Le tableau de bord social comme outil de pilotage de la fonction ressources humaines de l'entreprise. *Revue du controle*

*de la comptabilité et de l'audit*(12), pp. 539-559. Consulté le 11 28, 2022, sur <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/494/450>

- ❑ MAKHROUTE , M., & SIDQUI, A. (2021, 10 03). L'impact des outils du controle de gestion sur la performance de l'entreprise. *Revue du controle de la comptabilité et de l'audit*, 5(3), pp. 456-476. Consulté le 11 16, 2022, sur <file:///C:/Users/hp/Downloads/748-Article%20Text-2812-1-10-20211008.pdf>
- ❑ MELLAH, S., & MERHOUM, m. (2018, 01 17). Tableaux de bord ,Outils de pilotage cas de SONELGAZ. *Revue finance et marchés*, 5(10), pp. 1-59. Consulté le 11 28, 2022, sur <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/329/6/1/97629>
- ❑ MEREAX, J. (2020). Les tableaux de bord de gestion,des outils indisponables. *HEC MONTREAL*, 45(3), pp. 104-107. doi:10.3917/RIGES.453.0104
- ❑ Obiefuna, O. (2014, 07). The role of top management in business organizations. *Reviw of public administration and management*, 3(5), pp. 1-105. Consulté le 11 17, 2022, sur [https://www.arabianjbm.com/pdfs/RPAM\\_VOL\\_3\\_5/10.pdf](https://www.arabianjbm.com/pdfs/RPAM_VOL_3_5/10.pdf)
- ❑ OUARDIA, T. (s.d.). Du tableau de bord classique au tableau de bord prospectif. *Revue du controle de la comptabilité et de l'audit*(ISSN:2550-469X), pp. 491-510. Consulté le 02 05, 2021, sur <https://revuecca.com/index.php/home/article/view/496/452>
- ❑ OUMARI , L. (2022, 05 08). La théorie des parties prenantes et ses limites. *Revue internationale des sciences de gestion*, 5(2), pp. 994-1009. Consulté le 11 22, 2022, sur <file:///C:/Users/hp/Downloads/954-Article%20Text-3415-1-10-20220515.pdf>
- ❑ QUAIREL, F. (2006). Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise (RSE). *Association francophone de comptabilité*, pp. 1-22. Consulté le 11 29, 2022, sur <https://shs.hal.science/halshs-00548050/document>
- ❑ RECHIDI, N., & BENZAOU, L. (2020, 08 05). Laspect contingent du métier du controleur de gestion:roles préscits vs roles réels. *Revue internationale des sciences de gestion*, 3(3), pp. 891-912. Consulté le 11 17, 2022, sur <file:///C:/Users/hp/Downloads/364-Article%20Text-1363-1-10-20200830.pdf>

- ❑ Renauld, A., & Berland, N. (2007, Mai). Mesure de la performance globale des entreprises. *Comptabilité et environnement*, pp. 1-22. Consulté le 10 01, 2022, sur <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00544875>
- ❑ RHERIB , N., EL AMILI , O., & ELLIOUA , H. (2021, 04 17). Utilisations des tableaux de bord de gestion:analyse descriptive. *Revue internationale des sciences de gestion*, 4(2), p. 433.445. Consulté le 03 13, 2022, sur <https://www.revue-isg.com/index.php/home/article/download/587/523/2116>
- ❑ SADEG , M. (s.d.). Le tableau de bord stratégique:Méthodes et pratiques de mesure de la performance. pp. 111-133. Consulté le 07 25, 2021, sur <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/156424>
- ❑ Salgado, M. (2013, 07 10). La performance:une dimension fondamentale pour l'evaluation des entreprises et des organisations. Consulté le 11 16, 2020, sur <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00842219> a 22:02 h
- ❑ SARI, A. (2008, MAI). Comparaison de deux méthodes de conception du BSC. pp. 1-18. Récupéré sur [https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance\\_publicue/files/files/documents/performance/controle\\_gestion/performance\\_et\\_CG/evaluation\\_de\\_la\\_performance/9\\_comparaison\\_deux\\_methodes\\_de\\_conception\\_tdb.pdf](https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publicue/files/files/documents/performance/controle_gestion/performance_et_CG/evaluation_de_la_performance/9_comparaison_deux_methodes_de_conception_tdb.pdf)
- ❑ SCOUARNEC, A. (2004). L'observation des metiers:definition,methodologie et "actionabilité "en GRH. *Mmanagement et avenir*, 1(1), pp. 23-42. Consulté le 06 28, 2021, sur <https://www.cairn.info/revue-management-et-avenir-2004-1-page-23.htm>
- ❑ ST-PIERRE, J. (2005, mai). Len indicateurs de performance financière et non financière:complementarité ou substitution?etude exploratoire sur des PME manufacturières. *manuscrit auteur, publié dans "comptabilité et connaissances"*. Consulté le 11 14, 2020, sur [https://www.researchgate.net/publication/229052660\\_Les\\_Indicateurs\\_De\\_Performance\\_Financiere\\_Et\\_Non\\_Financiere\\_Complementarite\\_Ou\\_Substitution\\_Etude\\_Exploratoire\\_Sur\\_Des\\_Pme\\_Manufacturieres?enrichId=rgreq-6ae2fdd6aae69a34bd430274316cb6a0-XXX&enrichSource=](https://www.researchgate.net/publication/229052660_Les_Indicateurs_De_Performance_Financiere_Et_Non_Financiere_Complementarite_Ou_Substitution_Etude_Exploratoire_Sur_Des_Pme_Manufacturieres?enrichId=rgreq-6ae2fdd6aae69a34bd430274316cb6a0-XXX&enrichSource=)

- ❑ THEPOT, J. (2007). Jensen et Mackeling trente ans après. *Revue française de gestion*, 6(175), pp. 15-22. doi:DOI 10.3166/rfg.175.15-22
- ❑ TURKI, O. (2011, mars 30). Les pratiques du contrôle de gestion face au changement. *COMPTABILITE ,CONTROLE ,AUDIT ET INSTITUTION(S)*, pp. 1-28. Consulté le 10 15, 2022, sur <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581076>

➤ **Normes**

- ❑ ISO. (2018). ISO 9004:Management de la qualité-Qualité d'un organisme-lignes directrices pour obtenir des performances durable. 4, 17. ISO. Consulté le 04 20, 2021, sur <https://pdfcoffee.com/iso9004-2018ffull-permissionpdf-pdf-free.html>
- ❑ ISO 9001:Systeme de management de la qualité -exigences-. (2015, 09 15). ISO. Consulté le 05 06, 2022

➤ **Thèses**

- ❑ ABBES , M. (2016-2017). Les tableaux de bord prospectif ,outils de management de la performance:essai de conception et d'application pour l'entreprise algerienne. 1-269. Sidi Belabes, Algerie. Consulté le 11 28, 2022, sur [http://rdoc.univ-sba.dz/bitstream/123456789/2112/1/D\\_Seco\\_ABBES\\_Meryem.pdf](http://rdoc.univ-sba.dz/bitstream/123456789/2112/1/D_Seco_ABBES_Meryem.pdf)
- ❑ FIOL, M. (1991). La convergence des buts. *Thèse de doctorat d'Etat, Université Paris Dauphine*.
- ❑ RASOLOFO-DISTLER , F. (2009, 07 06). conception et mise en oeuvre d'un systeme de pilotage intégrant la responsabilité sociale de l'entreprise:une méthode combinatoire. 1-286. METZ. Consulté le 11 23, 2021, sur <http://docnum.univ-lorraine.fr/public/UPV-M/Theses/2009/Rasolofo-Distler.Fana.DMZ0901.pdf>
- ❑ RENAULD, R. (2008, 11 6). Contribution au pilotage des organismes de formation applicatoon aux etablissements de l'enseignement superieur. 1-202. METZ, Ecole doctorale :informatique,automatique,electronique-electrotechnique,mathématiques. Consulté le 11 28, 2021, sur <http://docnum.univ-lorraine.fr/public/UPV-M/Theses/2008/Renauld.Remi.SMZ0819.pdf>

➤ **Conférences**



- ❑ CAPPELLETTI , L. (2019, 10 15). Conservatoire national des arts et métiers. *De qui le controle de gestion est il le nom*. Consulté le 11 18, 2022, sur <https://www.google.com/search?q=definition+du+controle+cappelletti+en+français&q=definition+du+controle+cepelletti&aqs=chrome.3.69i57j33i10i16013.24058j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#fpstate=ive&vld=cid:944093ff,vid:dv5f5Quj0TY>
- ❑ Leclair, A., Moïse, A., & Bodain, Y. (2017). Une démarche de conception de tableau de bord de gestion pour soutenir les trois niveaux de la conscience de la situation. *IFIHM*, (pp. 34-42). POITIERS. Consulté le 10 08, 2022, sur <https://doi.org/10.1145/3132129.3132130>
- ❑ PENDAREAS, M. (2017). Le controle de gestion dans tous ses états. *Le cotrole de gestion :d'hier à demain*, (pp. 1-11). Fés. Consulté le 11 15, 2022, sur [https://www.researchgate.net/publication/319292013\\_Le\\_Controlde\\_de\\_gestion\\_d'hier\\_a\\_demain](https://www.researchgate.net/publication/319292013_Le_Controlde_de_gestion_d'hier_a_demain)

➤ **Interview**

- ❑ LAFON , N. (2019, 02 27). *Mettre en place un tableau de bord pour mieux piloter son entreprise*. LDPM COMMUNICATION. Consulté le 03 11, 2022, sur [https://www.youtube.com/watch?v=Sgz\\_uQynQU4](https://www.youtube.com/watch?v=Sgz_uQynQU4)
- ❑ TANGUAY, L. (2007, 08 28). La performance expliquée. 1-3. (S.-P. JACQUES, Intervieweur) Quebec: CYBERPRESS. Consulté le 10 2, 2021, sur <http://www.fsa.ulaval.ca/labval/Le%20Soleil%2028%20ao%C3%BBt%202007%20La%20performance%20expliqu%C3%A9e.pdf>

➤ **Vidéos**

- ❑ HILMI, M. (2020). Management 2:processus de management . *Controle*. Maroc. Consulté le 11 17, 2022, sur <https://www.youtube.com/watch?v=vIfnkj3IO8g>

➤ **Documents d'un site WEB**

- ❑ (2016). *Le poin sur...la séparation des taches ...un incontrouable de bonne gestion*, 1-2. ATH. Consulté le 11 30, 2022, sur [https://www.sefico-nexia.com/wp-content/uploads/2016/02/S--paration\\_des\\_t--ches\\_Sefico.pdf](https://www.sefico-nexia.com/wp-content/uploads/2016/02/S--paration_des_t--ches_Sefico.pdf)

- ❑ (2018, 04 04). Consulté le 10 2, 2021, sur CVMO: <https://www.gerezmieuxvotreargent.ca/investir/produits-dinvestissement/actions/six-indicateurs-utilises-pour-evaluer-les-actions/>
- ❑ (2018, 09 03). Récupéré sur Décideurs magazine: <https://www.magazine-decideurs.com/news/qu-est-ce-que-le-return-on-equity-roe>
- ❑ (2020, 11 26). Consulté le 11 27, 2020, sur MANAGER: <https://www.manager-go.com/finance/balanced-scorecard.htm> a 13:40
- ❑ (2020, 11 27). Récupéré sur [http://ressources.auneg.fr/nuxeo/site/esupversions/45783543-1303-4e10-a805-5ae24df95a49/res/l3\\_3.pdf](http://ressources.auneg.fr/nuxeo/site/esupversions/45783543-1303-4e10-a805-5ae24df95a49/res/l3_3.pdf) a 13:51
- ❑ (2021, 02 22). Consulté le 07 07, 2021, sur PROCONSEIL: <https://proconseil.fr/accompagnement/comment-les-entreprises-sont-elles-accompagnees-autour-de-lutilisation-de-lia/>
- ❑ (2021, 03 09). Consulté le 07 07, 2021, sur PROCONSEIL: <https://proconseil.fr/conseil/la-priorite-2021-des-entreprises-sera-t-elle-le-pilotage-de-leur-performance/>
- ❑ (2021, 05 29). Consulté le 11 22, 2022, sur Aquaportail: <https://www.aquaportail.com/definition-13213-asymetrie-d-information.html>
- ❑ (2021, 10 26). Consulté le 12 07, 2021, sur Manager go: <https://www.manager-go.com/finance/ovar.htm>
- ❑ ALIOUNE, N., & CHEIKH TIDIANE , G. (2007). NOTION DE GESTION DES OPERATION ET DE PRODUCTION. Consulté le 11 24, 2021, sur [http://www.bameinfopol.info/IMG/pdf/COURS\\_GOP\\_2007.pdf](http://www.bameinfopol.info/IMG/pdf/COURS_GOP_2007.pdf)
- ❑ BENDAOU, H. (2014, 05 18). Consulté le 11 24, 2022, sur ACADEMIE DE VERSAILLES Centre des ressources en Economie-Gestion : <https://creg.ac-versailles.fr/Budget-et-contrôle-budgetaire-doit-on-s-en-passer>
- ❑ BERREWARETS, J. (s.d.). EDUS1101 Méthodologie de l'observation. Consulté le 06 30, 2021, sur <https://docplayer.fr/18876390-Edus-1101-methodologie-de-l-observation-mme-joelle-berrewaerts.html>

- ❑ BERTIN, M., BOSSTFOCHER , C., COURBIS, M.-h., DUPONT , A., GANDOIS, J.-C., LAUTIER , P., & VALENTIN , B. (1997, juin). Demarche de conception d'un tableau de bord qualité appliqué a la sécurité. (CLUSIF, Éd.) Paris. Consulté le 10 24, 2022, sur <https://clusif.fr/wp-content/uploads/2015/10/tdb.pdf>
- ❑ CARON, J.-f. (2018, 01 27). Consulté le 11 27, 2022, sur PLATFORMEXPERT RESSOURCES ET FORMATIONS : <https://www.formation-audit-ecofi.com/contr%C3%B4le-gestion-m%C3%A9tier-fonction/>
- ❑ COMPTABLE, E. (2019, 03 07). *SBA COMPTA*. Consulté le 11 14, 2021, sur <https://www.smallbusinessact.com/blog/tableau-de-bord-gestion-entreprise/>
- ❑ CRUTZEN , N., & VAN CAILLIE Didier. (s.d.). la mauvaise gestion de l'entreprise : trois profils -types de petites entreprises en difficulté. liège, Belgique. Consulté le 11 24, 2021, sur <https://orbi.uliege.be/bitstream/2268/35970/1/2010%20-%20RFG%20-%20Proposal.pdf>
- ❑ FERNANDEZ, A. (2018, 04 03). Consulté le 10 4, 2021, sur PILOTER.ORG : [https://www.piloter.org/mesurer/tableau\\_de\\_bord/mesurer\\_la\\_performance.htm](https://www.piloter.org/mesurer/tableau_de_bord/mesurer_la_performance.htm)
- ❑ FOCUS PERFORMANCE. (2018, 11 23). *Performance de l'organisation : comment mettre en place un système de mesure efficace ?* Consulté le 01 06, 2021, sur <https://www.pyx4.com/blog/performance-organisation-systeme-mesure-efficace/> a 20:35
- ❑ FRYDLENDER, J.-C. (2005, 12 02). *Outils de controle de gestion, information imparfaite et irgonomie cognitive: Une mise en oeuvre de la logique floue pour la représentation des projets*, 1-286. Consulté le 11 23, 2022, sur <file:///C:/Users/hp/Desktop/outils%20de%20controles%20de%20gestion.pdf>
- ❑ GRANGER, L. (2021, 10 26). Récupéré sur Manager go: <https://www.manager-go.com/finance/ROI-retour-sur-investissement.htm>
- ❑ Hassene, A. (2018, Decembre). Synthèse des principales approches définitoires du concept de performance en science de gestion. (2 eme edition). (R. d. performance(RCMP), Éd.) Agadir, Maroc. Consulté le Octobre 22/10/2020, 2020, sur <file:///C:/Users/hp/Downloads/14775-37681-2-PB.pdf>

- ❑ HEGUY, X. (2018, 12 13). *Extensions de BPMN 2.0 et methode de gestion de la qualité pour l'interopérabilité des données*, 1-137. Consulté le 11 30, 2022, sur [file:///C:/Users/hp/Downloads/HEGUY\\_XABIER\\_2018.pdf](file:///C:/Users/hp/Downloads/HEGUY_XABIER_2018.pdf)
- ❑ JACQUET, S. (s.d.). Management de la performance :des concepts aux outils. Consulté le 11 29, 2022, sur [https://creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/Management\\_de\\_la\\_performance\\_-\\_des\\_concepts\\_aux\\_outils.pdf](https://creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/Management_de_la_performance_-_des_concepts_aux_outils.pdf)
- ❑ KHARRAT , S. (2016, 12 01). L'innovation organisationnelle et technologique comme enjeux de la performance et de la pérennité des entreprises dans le secteur des télécoms: Le cas des opérateurs de télécommunications mobiles en Tunisie.
- ❑ les 10 meilleurs definition du concept gestion des processus. (s.d.). Consulté le 01 27, 2021, sur <https://www.heflo.com/fr/blog/processus/gestion-des-processus-definition/>
- ❑ Les tableaux de bord des outils pour décliner la stratégie de l'entreprise le tableau de bord prospectif. (s.d.). Consulté le 11 28, 2021, sur [http://ressources.aunege.fr/nuxeo/site/esupversions/45783543-1303-4e10-a805-5ae24df95a49/res/l3\\_3.pdf](http://ressources.aunege.fr/nuxeo/site/esupversions/45783543-1303-4e10-a805-5ae24df95a49/res/l3_3.pdf)
- ❑ Marchand, S. (2019, mars 04). *LE CFO MASQUE*. Consulté le 11 18, 2021, sur <https://www.lecfomasque.com/analyse-dupont/>
- ❑ NIESSSEN, W. (2013, 12 5). Les tableaux de bord. Bruxelles.
- ❑ ROUVEURE, T., & ISEOR, M. (s.d.). Percevoir l'impact économique des dysfonctionnements d'une très petite entreprise pour favoriser la modification du rôle entrepreneurial du dirigeant -analyse de 16 cas d'entreprise. LYON, IAE LYON, Université jean moulin, FRANCE. Consulté le 11 08, 2021, sur <https://intercostos.org/wp-content/uploads/2018/01/ROUVEURE.pdf>
- ❑ SEME, C. (2016, 09 12). *ISLEAN*. Consulté le 11 27, 2020, sur ISLEAN: <https://islean-consulting.fr/fr/strategie-de-rupture/le-tableau-de-bord-prospectif-ou-balanced-scorecard-retour-sur-un-best-seller/# a 11:48>
- ❑ *STERE*. (2020, 05 18). Consulté le 01 03, 2021, sur <https://stere-informatique.fr/top-3-des-outils-de-pilotage-de-la-performance-en-entreprise>

- Think thank européen pour la solidarité. (2010, Mai). *La responsabilité sociale : origine et définition*, 1-19. Bruxelles, Belgique. Consulté le 10 11, 2022, sur [https://www.pourlasolidarite.eu/sites/default/files/publications/files/diversiterse\\_rseoriginedefinition.pdf](https://www.pourlasolidarite.eu/sites/default/files/publications/files/diversiterse_rseoriginedefinition.pdf)

# Table des matières

## Remerciements

## Dédicace

<b>Sommaire</b> .....	1
Liste des figures .....	3
Liste des schemas .....	3
Liste des tableaux .....	3
Liste des graphiques .....	7
Liste des annexes.....	7
Liste des abréviations .....	8
Résumé .....	10
Introduction générale.....	11
Chapitre 1 : Le contrôle de gestion .....	16
Introduction du premier chapitre.....	17
Section n°01: Un aperçu sur le Management et le contrôle .....	18
1. Le management.....	18
2. Le contrôle.....	19
Section n°02: Le contrôle de gestion, historique, définitions, outils et objectifs .....	23
1. Histoires du contrôle de gestion .....	23
1.1 Les théories du contrôle de gestion .....	23
1.1.1 La théorie de contingence .....	23
1.1.2 La théorie néo institutionnelle .....	24
1.1.3 Les théories contractuelles.....	24
1.1.4 La théorie des parties prenantes .....	27
2. Définition des missions du contrôle en entreprise .....	28

2.1	Développement de contrôle de gestion .....	34
3.	Les objectifs du contrôle de gestion .....	38
4.	Les principaux outils du contrôle de gestion.....	39
4.1	Regroupement des outils de contrôle de gestion par approche .....	39
4.1.1	L'approche par les coûts.....	39
4.1.2	L'approche par les budgets (BENDAOU, 2014, pp. 3-4) .....	40
4.1.3	L'approche par le tableau de bord :.....	41
4.1.4	Autre formes d'approche (benchmarking...etc.) .....	41
4.2	Catégories des outils de contrôle de gestion .....	41
4.2.1	Première catégorie.....	41
4.2.2	Deuxième catégorie .....	41
5.	Ce que n'est pas le contrôle de gestion.....	41
6.	Analyser et concevoir un système de contrôle de gestion.....	43
	Section n°03: La profession du contrôle de gestion .....	45
1.	Définition de la fonction .....	45
1.1	Causes d'ambiguïté de la définition .....	45
1.2	La conception américaine (anglo-saxonne) .....	45
1.3	La conception française (continentale) .....	46
1.4	Prospérité de la profession .....	46
1.4.1	Le développement économique qui a suivi la seconde guerre mondiale 46	
1.4.2	La crise des années 1970 .....	46
2.	Professionnel du contrôle de gestion (le contrôleur de gestion).....	46
2.1	Les qualités.....	46
2.1.1	Les qualités techniques .....	47

2.1.2	Les qualités humaines.....	47
2.2	Les Profils du contrôleur de gestion .....	47
2.3	Missions .....	48
2.3.1	Surveillance des activités au service de la direction .....	48
2.3.2	Aide au pilotage .....	49
2.3.3	Coordination verticale et coordination horizontale.....	49
2.3.4	Changement .....	49
2.4	Les contrôleurs de gestion et les autres acteurs.....	49
	Conclusion du premier chapitre .....	54
	Chapitre 2 : Le nouveau contrôle de gestion .....	55
	Introduction du deuxième chapitre.....	56
	Section n°01: La performance, un concept polysémique.....	57
1.	Les multiples visages de la performance .....	57
2.	Définitions.....	58
3.	Perceptions du concept performance .....	63
3.1	Théories des organisations .....	63
3.2	Une nouvelle perception du concept performance .....	64
4.	Evolution concept performance d'entreprise (1950-2020) .....	65
	Section n°02: Les différentes approches du concept performance.....	66
1.	L'approche unidimensionnelle (classique).....	66
2.	L'approche multidimensionnelle.....	66
2.1	La performance stratégique.....	66
2.2	La performance concurrentielle.....	67
2.3	La performance socio-économique.....	67
2.3.1	La performance sociale.....	67



2.3.2	La performance économique .....	67
2.4	La performance organisationnelle .....	68
3.	L'approche globale .....	68
3.1	La responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE).....	68
Section n°03: Mesure et Pilotage de la performance .....		70
1.	Mesure de la performance .....	70
1.1	Développement du concept de mesure de la performance .....	70
1.2	Etapas de mesure .....	71
1.2.1	Identification des indicateurs de mesure pertinents .....	71
1.2.2	Suivi et analyse des indicateurs de performance .....	72
1.2.3	Établir un système de mesure de la performance.....	72
2.	Pilotage de la performance .....	73
3.	Outils de pilotage de la performance .....	74
3.1	Le tableur Excel.....	74
3.2	Les traditionnels outils comptables .....	74
3.2.1	La comptabilité générale .....	74
3.2.2	La comptabilité analytique .....	75
3.2.3	L'analyse financière .....	75
3.2.4	La gestion budgétaire .....	75
3.3	Les outils autonomes grâce à l'intelligence artificielle (AI) .....	75
3.4	Le tableau de bord .....	76
Conclusion du deuxième chapitre .....		77
Chapitre 3 : Le tableau de bord : un véritable outil d'orientation stratégique de l'entreprise .....		78
<b>Introduction du troisième chapitre .....</b>		<b>79</b>

Section n°01: Fondements théoriques du tableau de bord .....	80
1. Ce qu'est un « tableau de bord » ?.....	80
2. Les acteurs des tableaux de bord (MAURIN, 2021) .....	80
2.1 Les utilisateurs des tableaux de bord .....	80
2.2 Les responsables chargés de sa réalisation.....	81
3. Objet et objectif du tableau de bord.....	81
4. Objectif tableau de bord .....	81
5. Types de tableaux de bord.....	82
5.1 Les tableaux de bord stratégiques.....	82
5.2 Les tableaux de bord d'analyse interactive (fonctionnel ou de gestion) .....	83
6. Contenu de tableau de bord.....	84
6.1 Indicateurs financiers .....	84
6.2 Indicateurs non financiers .....	85
7. L'utilisation des tableaux de bord.....	85
7.1 Raisons .....	85
7.2 Perspectives.....	86
Section n°02: La conception classique du tableau de bord.....	87
1. Définition .....	87
2. Caractéristiques .....	87
2.1 Une seule préoccupation .....	87
2.2 Mesure selon les normes préalablement établies.....	88
2.3 Méthode de calcul des coûts de revient .....	88
3. Le rôle intégrateur.....	88
4. Les principaux critiques .....	89
Section n°03: Les nouvelles conceptions des tableaux de bord .....	91

1.	La méthode des balanced scorecard (Tableau de bord prospectif ou tableau de bord équilibré) de <i>Robert Kaplan et David Norton</i> .....	91
1.1	Définition .....	91
1.1.1	Pourquoi le BSC ?.....	91
1.1.2	Axes principales du BSC.....	92
1.2	Apports du BSC.....	93
1.3	Limites .....	93
2.	La méthode GIMSI Alain Fernandez, une démarche orientée vers les décideurs en action	94
2.1	Définition .....	94
2.2	Axes de succès selon GIMSI.....	94
2.3	Étapes de la méthode .....	95
2.4	Apports de la méthode .....	96
3.	La méthode OVAR de HEC (opérationnel) .....	97
3.1	Définition .....	97
3.2	Étapes de la méthode .....	97
3.3	Apports.....	98
3.4	Limites .....	99
	Conclusion du troisième chapitre.....	100
	Chapitre 4 : La place du tableau de bord dans le management de la performance des entreprises-cas des entreprises algériennes-.....	101
	Introduction du quatrième chapitre .....	102
	Section n°01: État des lieux : Étendue d'utilisation des tableaux de bord dans la willaya d'Oran	103
1.	Méthodologie.....	103
1.1	Échantillon .....	103

1.1.1	Description de l'échantillon.....	103
1.2	Recueil des données.....	104
1.3	Variables de l'étude.....	105
1.3.1	Type d'entreprises.....	105
1.3.2	Origine d'entreprises.....	105
1.3.3	Taille d'entreprises.....	105
1.3.4	L'activité d'entreprises.....	106
1.3.5	Forme juridique.....	106
2.	Les résultats obtenus.....	106
2.1	Analyse des résultats.....	106
2.1.1	Par critère de type.....	106
2.1.2	Par critère d'origine.....	106
2.1.3	Par critère de la taille.....	107
2.1.4	Par critère d'Activité.....	107
2.1.5	Formes juridiques.....	108
2.2	Discussion des résultats.....	108
	Section n°02: Présentation de la méthodologie de l'étude.....	110
1.	Présentation du questionnaire.....	110
1.1	Identification de l'entreprise.....	111
1.2	Identification du propriétaire, directeur ou gérant.....	111
1.3	La culture et organisation de l'entreprise.....	112
1.4	Le concept de performance.....	113
1.5	Le tableau de bord.....	113
2.	Présentation de l'échantillon.....	114
2.1	Collecte des données.....	115

2.2	Les variables de recherche .....	116
3.	Présentation des résultats obtenus par question.....	116
3.1	Identification de l'entreprise .....	116
3.1.1	Localisation d'entreprise (Question n°01).....	116
3.1.2	Secteur de l'entreprise (Question N°02).....	117
3.1.3	Forme juridique (Question N°03) .....	118
3.1.4	Taille d'entreprise (Question N°04).....	118
3.1.5	Activité d'entreprise (Question N°05) .....	119
3.1.6	Origine d'entreprise (Question N°06) .....	120
3.1.7	La certification ISO (Question N°07) .....	120
3.2	Identification du propriétaire, directeur, gérant ou autres.....	121
3.2.1	Identification du répondant (Question N°01) .....	121
3.2.2	Âge du répondant (Question N°02).....	122
3.2.3	Identité du répondant (Question N°3) .....	122
3.2.4	Niveau d'instruction du répondant (Question N°04) .....	123
3.2.5	Diplôme obtenu (Question N°05) .....	123
3.2.6	Années d'expérience (Question N°06).....	123
3.2.7	Secteur expérience antérieure (Question N°07).....	124
3.3	La culture et organisation d'entreprise .....	125
3.3.1	L'existence d'un organigramme formalisé (Question N°01) .....	125
3.3.2	Mise à jour organigramme (Question N°02) .....	125
3.3.3	Outil pour démarquer la concurrence (Question N°03) .....	126
3.3.4	L'Existence d'un service de contrôle de gestion au sein des entreprises enquêtées et leur structure de rattachement (QuestionN°04).....	127
3.3.5	Services existant au sein des entreprises enquêtées (Question N°05)..	129

3.4	Le Concept de performance .....	130
3.4.1	Existence procédures de contrôle de gestion (Question N°01 : première partie) .....	130
3.4.2	Outils de renforcement de la procédure contrôle de gestion .....	130
3.4.3	Types d'indicateurs utilisé par les entreprises enquêtées (Question N°02) .....	132
3.4.4	Identification des indicateurs financiers utilisés par les entreprises enquêtées (Question N°03) .....	132
3.4.5	Identification des indicateurs non financiers utilisés par les entreprises enquêtées (Question N°04) .....	136
3.5	Le tableau de bord .....	139
3.5.1	L'étendue d'utilisation des tableaux de bord par les entreprises enquêtées (première partie de la Question N°01).....	139
3.5.2	Types tableau de bord utilisé par les entreprises enquêtées (deuxième partie de la question N°01).....	140
3.5.3	Les degrés d'importance du tableau de bord (Question N°02).....	140
3.5.4	Utilisation d'un système de reporting (Question N°03) .....	141
3.5.5	Clôture comptable (Question N°04).....	142
3.5.6	Existence d'un système d'information (la première question de la Question N°05).....	142
3.5.7	Types système d'information utilisés (la deuxième partie de la question N°05) .....	143
3.5.8	Existence d'un manuel des procédures (Question N°06) .....	143
Section n°03: Le degré d'application des tableaux de bord dans les entreprises algériennes .....		145
1.	Classification des résultats par caractéristique d'entreprises .....	145
1.1	Résultats obtenus .....	145

1.1.1	Classification des résultats par secteur .....	145
1.1.2	Classification des résultats par forme juridique .....	146
1.1.3	Classification des résultats par taille .....	146
1.1.4	Classification des résultats par activités d'entreprises .....	147
1.1.5	Certification iso 9001 version 2015 .....	147
1.2	Discussion des résultats .....	147
2.	Classification des résultats par facteurs de contingence .....	148
2.1	Résultats obtenus .....	148
2.1.1	Le degré d'application d'un système de tableau de bord vs Stratégie d'entreprise adoptée.....	148
2.1.2	Le degré d'application d'un système tableau de bord vs existence d'un service de contrôle de gestion .....	149
2.1.3	Le degré d'application d'un système de tableau de bord vs intégration d'un système d'information .....	150
2.1.4	Le degré d'application d'un système de tableau de bord vs La clôture comptable	151
2.1.5	Le degré d'application d'un système de tableau de bord vs Manuel des procédures	152
2.2	Discussion des résultats .....	152
2.3	Recommandations :.....	153
	Conclusion du quatrième chapitre.....	154
	Conclusion générale .....	155
	Bibliographie.....	157

## **Annexe 1 : Questionnaire**

**Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique**

**Université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed**

**Faculté de sciences commerciales, économiques et sciences de gestion**

**Département science financière et comptabilité**

**Laboratoire de recherche en économie et gestion des entreprises LAREGE**

Questionnaire en vue de la rédaction d'une étude sur :

**« Le degré de dépendance des entreprises algériennes au tableau de bord et le taux de contribution de ce dernier au pilotage de leur performance ».**

Ce questionnaire est destiné l'ensemble des entreprises au niveau national

Mesdames, messieurs ;

L'objet de ce questionnaire s'inscrit dans le cadre de la préparation de ma thèse de doctorat à l'université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed, et vise à étudier *l'étendue de l'utilisation des tableaux de bord par les entreprises et leur place dans le pilotage de la performance.*

Nous attirons votre attention que ce questionnaire représente l'un des aspects importants de l'étude, et les informations recueillies vont être traités en toute discrétion et utilisés qu'à des fins scientifiques,

Nous vous demandons de prendre votre temps dans la réponse aux questions et nous vous remercions pour votre précieuse contribution.

Doctorante : ANSEUR Fatima Zohra

Mobile : 07 76 02 66 12/Email : anseur.fatima@univ-oran2.dz

Si vous souhaitez obtenir les résultats d'étude, Veuillez noter votre email ci –après

Email : .....



## I. Identification de l'entreprise :

1. Localisation d'entreprise (WILAYA) :

2. Secteur de l'entreprise

- Public  
 Prive

3. Forme juridique

- EURL  
 SARL  
 SPA  
 Autre

4. Taille :

- Petite (moins 50 salariés)  
 Moyenne (50-250 salariés)  
 Grande (plus de 250 salariés)

5. Activité :

- Commerciale  
 Industrielle  
 Services

6. Origine

- Algérienne  
 Multinationale  
 Etrangère

Mixte

7. Est-elle certifiée ISO 9001 version 2015 ?

Oui

Non

## II. Identification du propriétaire, directeur ou gérant

1. Etes-vous ?

Propriétaire

Directeur

Gérant

Autre

2. Age :.....

3. Sexe

Masculin

Féminin

4. Niveau d'instruction

Primaire

Moyen

Secondaire

Universitaire

Autre

5. Diplôme

Licence

Master

- Doctorat
- Autre :.....

6. Années d'expérience :.....

7. Expérience antérieure

- Dans le secteur public
- Dans le secteur privé

### III. La culture et organisation de l'entreprise

1. L'entreprise possède-t-elle un organigramme formalisé

- Oui
- Non

2. Est-il mis à jour

- Oui
- Non

3. Comment l'entreprise se démarque-t-elle de la concurrence ?

- Stratégie de Domination par les coûts
- Stratégie de diversification<sup>45</sup>
- Stratégie de concentration<sup>46</sup>
- Autre : .....

4. Votre organisation dispose-t-elle d'un service de contrôle de gestion ?

- Oui
- Non

Si oui, quelle est sa structure de rattachement ?

---

<sup>45</sup>Choisir plusieurs cibles dans plusieurs segments du marché en même temps

<sup>46</sup>Choisir un segment et lui appliquer soit une domination par les coûts ou bien une diversification

- Direction générale (DG)
- Direction finance et comptabilité (DFC)
- Autre :.....

5. Existe-t-il des services suivants au sein de votre entreprise :

- Comptabilité analytique
- Gestion budgétaire formelle
- Contrôle et audit interne

#### IV. Le concept de performance

1. Disposez-vous d'une procédure de contrôle de gestion pour piloter la performance de votre entreprise ?

- Oui
- Non

Si oui, est-elle renforcée par ?

- Procédure comptabilité analytique
- Procédure de gestion budgétaire
- Procédure de contrôle et audit interne
- Un système d'information

2. Quels types d'indicateurs utilisez-vous ?

- Indicateurs financiers
- Indicateurs non financiers

3. Citez les indicateurs financiers que vous utilisez pour la maîtrise de la performance des fonctions suivantes :

Ressources humaines (RH)	Finance et comptabilité	Approvisionnement	Production	Commerciale
-----------------------------	----------------------------	-------------------	------------	-------------


4. Citez les indicateurs non-financiers que vous utilisez pour la maitrise de la performance des fonctions suivantes :

Ressources humaines (RH)	Finance et comptabilité	Approvisionnement	Production	Commerciale


## V. Le tableau de bord

1. Utilisez-vous un système de tableau de bord dans votre entreprise ?

- Oui  
 Non

Si oui, de quel type ?

- Fonctionnel (par fonction)  
 Direction générale  
 BSC (Balanced scorecard, tableau de bord prospectif ou tableau de bord équilibré)

2. Pour vous, le tableau de bord est un outil :

Extrêmement important	Très important	Relativement important	Peu important	Pas du tout important

3. Utilisez-vous un système de reporting ?

- Oui  
 Non

4. A quelle échéance est effectuée la clôture comptable ?

- Mensuelle  
 Bimestrielle  
 Trimestrielle  
 Semestrielle  
 Annuelle

5. L'entreprise intègre-t-elle un système d'information ?

- Oui  
 Non

Si oui, lequel ?

- ERP OU PGI (SAP, SAGE, EBP, INtellig,...)  
 Logiciel conçu en interne  
 Excel

6. Existe-t-il un manuel définissant les procédures de chaque service ?

- Oui  
 Non

7. Ce manuel, est-il régulièrement mis à jour ?

<input type="checkbox"/>	Oui
<input type="checkbox"/>	Non