

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION



MEMOIRE DE FIN D'ÉTUDES

EN VUE DE L'OBTENTION DU DIPLÔME DE MASTER EN SCIENCES DE GESTION

OPTION : AUDIT ET CONTRÔLE DE GESTION

Thème

**Tableau de bord du capital intellectuel et le
contrôle de gestion
Cas : Laiterie de DBK**

Réalisé par :

M^{elle} DJELIL Karima

M^{elle} MERABET Sarah

Dirigé par :

Mr. SADAoui Farid



3^{ème} Promotion

Année universitaire 2016/2017

Remerciements

*Le plus grand merci à dieu, le tout puissant qui nous
illumine notre chemin.*

*Nous tenons à présenter nos sincèrement à notre encadreur,
Mr SADAOUI Farid pour son précieux soutien et tout ce
qu'il a pu faire pour nous malgré les difficultés.*

*Nous tenons également à remercier l'ensemble de personnel
de la laiterie de Draa Ben Khedda pour leur accueil et
conseils durent notre stage, en particulier le personnel de la
direction ressource humaine.*

*Nous remercions également tous ceux qui ont contribué de
prés ou de loin à l'élaboration de notre travail.*

*Enfin nous désirons manifester notre profonde
reconnaissance à l'ensemble des enseignants du département
science de gestion de l'université Mouloud Mammeri de Tizi-
Ouzou.*

Dédicaces

Je dédie mon modeste travail à toutes les personnes que j'aime :

A mes très chers parents Djamila et Ali qui, grâce a leur amour, leur soutien ainsi que leur encouragement, m'ont été un guide toute au long de mon cursus d'études.

A ma chère sœur Cylia. Et cher frère Aghiles.

A mes chères grandes mères Kheddoudja et Fatma.

A mon grand père Mohammed.

A la mémoire de mon chér grand père Ahmed qui nous a quittés en Janvier 2001.

A ma chère cousine Tindhiane.

A mes cousines Kamélia, Imen, Sabrina, Ryma et Dyhia.

A mes cousins Amazigh, Ilyes, Ghiles et Ali.

A ma chère tante Zohra et son marie Saïd.

A ma chère tante Hayat et sa fille Asma.

A mes tantes et mes chers oncles et leurs femmes.

A mes chères copines Imane, Celia, Samia, Karima, Mounira et Lynda.

Et à tous les membres de ma famille.

A mon binôme Karima et toute sa famille.

A toutes les personnes qui m'ont donné de l'aide.

Merabet Sarah.

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à toutes les personnes que j'aime :

A mes très chers parents Ahmed et Ouiza qui, grâce a leur amour, leur soutien ainsi que leur encouragement, m'ont été un guide toute au long de mon cursus d'études.

A ma chère sœur Akila

A mes chers frères jugurtha et Mayas

A mes deux chères grandes mères Dahbia et Yamina

A mes chères cousines que j'aime très fort Nabila, Nadia, Naïma, Kahina, Tinhinane, Massylia, litissia

A ma chère copine Kahina

Et à tous les membres de ma famille

A mon binôme Sarah et toute sa famille

A toutes les personnes qui m'ont donné de l'aide.

Djelil Karima.

Liste des abréviations

ABC : **A** Base d'Activité

ANEM : Agence National d'Emploi

CDD : Contrat à **D**urée **D**éterminé

CDI : Contrat à **D**urée **I**ndéterminé

CI : Capital Intellectuel

CSP : Catégories Socioprofessionnelles

DBK : Draa **B**en **K**hedda

DA : Dinar Algérien

DRH : Direction des **R**essources **H**umaines

GIPLAIT : Groupe Industriel de **P**roduction **L**aitière

GPEC : Gestion **P**rovisionnelle des **E**mplois et **C**ompétences

MRC : **M**ouvement des **R**essources et **C**ompétences

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Humain

ONALAIT : Office National Algérien et des produit **L**aitiers

ORELAIT : Office **R**égional de l'**E**st

ORLAC : Office **R**égional de **C**entre

OROLAIT : Office **R**égional de l'**O**uest

RH : Ressource **H**umaine

SPA : Société **P**ar **A**ction

TB : Tableau de **B**ord

TBS : Tableau de **B**ord **S**tratégique

TBCI : Tableau de **B**ord du **C**apital Intellectuel

TBP : Tableau de **B**ord **P**rospectif

Listes des tableaux, figures et graphes

- **Liste des tableaux :**

N°	Désignation	Page
01	Comparaison entre le contrôle de gestion classique et le contrôle de gestion renouvelé	18
02	La valeur globale d'une entreprise	57
03	Chronologie d'émergence des TBCI dans les pays scandinaves	67
04	Les indicateurs stratégiques des TBCI	70
05	Le moniteur des actifs stratégiques de Celemi	79
06	Les partenaires de la laiterie DBK	86
07	L'évolution de l'effectif de la laiterie DBK	91
08	Répartition de l'effectif par catégories socioprofessionnelles	92
09	Répartition de l'effectif pour l'année 2016	93
10	La répartition de l'effectif par ancienneté	94
11	Part des actifs intangibles dans l'actif total	105
12	Illustration de quelques indicateurs du Navigateur Skandia	107
13	Les indicateurs du Navigateur Skandia appliqué à la laiterie DBK	109
14	Résumé des ressources incorporelles	110

- **Liste des figures :**

N°	Désignation	Page
01	Le processus de contrôle de gestion	27
02	L'arbre de valeur du Skandia	55
03	Le tableau de bord prospectif du Kaplan et Norton	59
04	Le Navigateur Skandia	73
05	L'organigramme de la laiterie DBK	90
06	Réseau étoile de la laiterie DBK	99
07	Le processus de formation au sein de la laiterie DBK	102

- **Liste des graphes :**

N°	désignation	Page
01	La répartition de l'effectif par catégories socioprofessionnelles	92
02	Pyramide des âges de l'effectif	93
03	Pyramide de l'ancienneté de l'effectif	95

Sommaire

Introduction générale.....	12
-----------------------------------	-----------

Chapitre I : Approche conceptuelle du contrôle de gestion

Section1 : Concepts clés du contrôle de gestion.....	16
Section 2 : Le contrôle de gestion dans l'organisation	25
Section 3 : Les outils de contrôle de gestion	31

Chapitre II : le tableau de bord du capital intellectuel

Section 1 : notion de base sur le capital intellectuel	49
Section 2 : présentation des tableaux de bord du capital intellectuel.....	61
Section 3 : Navigateur Skandia et analyse critique	71

Chapitre III : la valorisation du capital humain au sein de la laiterie DBK à travers la mise en place du Navigateur Skandia.

Section1 : présentation de la laiterie de DBK	82
Section2 : gestion de ressources humaines au sein de la laiterie DBK	91
Section 3 : essai de mise en œuvre du Navigateur Skandia au sein de la laiterie.....	105

Conclusion générale	116
----------------------------------	------------

Bibliographie

Annexes

Table des matières

Résumé

Depuis quelques années, la richesse ne se mesure plus en terme matériel ou les indicateurs physiques étaient les principaux éléments de preuve de la performance d'une organisation. La richesse réside également dans le savoir, le savoir-faire, les compétences et la capacité des hommes à innover, à créer des concepts et à produire des idées qui permettent l'amélioration des processus de production et de management. Le capital intellectuel occupe une place centrale dans le processus de développement et de création de valeur pour l'entreprise.

Le capital intellectuel est un terme qui a été conçu par les experts en ressources humaines afin de mettre de l'avant l'importance de facteur humain dans la valeur de l'entreprise. Il est composé de l'ensemble de connaissances et de toutes les ressources intellectuelles acquises par l'expérience. La gestion de capital intellectuel est un domaine qui fait appel à la créativité et à l'intelligence des personnes, à de nouvelles méthodes de gestion, à de nouvelles technologies de l'information et à de nouvelles façons de concevoir l'organisation dans une économie de savoir.

La performance de l'entreprise devient de plus en plus basée sur des éléments immatériels tels que la recherche et développement, la formation, les brevets, les compétences des employés qui représentent le nouveau capital de l'entreprise, les valeurs portées par l'entreprise ne se limitent plus aux seuls actifs matériels et financiers, dans l'économie actuel l'investissement dans le capital intellectuel considère de plus en plus un élément stratégique pour la croissance, la rentabilité et la compétitivité d'une entreprise.

Le contrôle de gestion s'efforce par ses mécanismes de répondre aux besoins des gestionnaires dans les activités de prise de décision, de pilotage d'évaluation de performance ; En effet pour maîtriser des situations de plus en plus complexes il fallait créer une fonction de contrôle de gestion dont les principaux instruments peuvent être constitués par la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

L'efficacité des systèmes de mesure de la performance ont été largement étudiés en contrôle de gestion. Les études constatant l'insuffisance des indicateurs financiers pour gérer efficacement l'entreprise à long terme ; suggèrent aux organisations de piloter des indicateurs de performance aux niveaux opérationnels le plus en amont possible, dans ce contexte est né le tableau de bord du capital intellectuel

Le tableau de bord du capital intellectuel ou « navigateur Skandia » est modélisé sur la base d'une chaîne de valeur centrée sur le capital intellectuel. L'objectif de navigateur Skandia est de dépasser la vision financière et de définir des indicateurs de suivi de capital immatériel de l'entreprise, il part de l'hypothèse que le capital humain est le principal générateur de profit pour une entreprise, et la perspective financière n'est qu'un des cinq facteurs de performance parmi les autres.

Le navigateur Skandia privilège la valorisation du capital intellectuel et particulièrement le capital humain, et postule que ce capital humain est le premier et le principal moteur de la performance de l'entreprise.

Dans l'économie actuelle la compétitivité de l'entreprise dépend de niveau d'éducation des salariés, de compétences individuelles et collectives développées par les entreprises. Actuellement un haut niveau de formation et un stock important de connaissances formelles et la capacité d'acquérir des savoirs supplémentaires sont des conditions primordiales pour la survie de l'entreprise.

Dans ce climat la laiterie de DBK ouvre à sa taille une part de marché significative. Elle ne contente plus se définir par sa production mais par le reflet de son image et les compétences de ses employés qu'elle arrive à conquière et quel doit satisfaire quelles que soit ses exigences. Elle cherche comme toute entreprise à se différencier par rapport à ses concurrents à travers le développement des compétences individuelles et collectifs à long terme.

1) Problématique

Dans ce cadre d'analyse nous avons évoqué la problématique suivante :

La mise en place du navigateur Skandia (tableau de bord du capital intellectuel) peut –il être un facteur de croissance de la performance d'une entreprise laitière ?

Cette question se subdivise en trois sous questions :

- Que signifie-t-il le capital intellectuel et quelles sont ses composantes ?
- Quelle est la place du capital intellectuel (humain) au sien de La laiterie de Draa Ben Khedda ?
- En quoi le Navigateur Skandia peut être un outil permettant la création de la valeur ?

2) Les hypothèses de recherche

Hypothèse 1 : Les outils classiques de contrôle de gestion utilisés par l'entreprise se basent sur des indicateurs financiers et marginalisent les indicateurs non financiers.

Hypothèse 2 : Le navigateur Skandia est l'outil de pilotage de performance et de mesure des actifs immatériels le plus efficace.

3) Méthodologie de recherche :

Pour répondre à notre problématique, et confirmer ou infirmer nos hypothèses nous avons opté pour un stage pratique dans la laiterie de DBK qui est une société par action (SPA) spécialisée dans la production de lait et des produits laitiers. Nous avons choisi une méthode descriptive analytique comme une démarche méthodologique. Dans le premier temps nous avons utilisés la méthode descriptive en faisant appel à l'étude documentaire à travers les ouvrages, les thèses ainsi que les sites internet pour cerner la partie théorique. En suite la méthode analytique nous avons fait une étude sur le terrain afin de collecter des données nécessaires et des réponses à nos questions.

4) les objectifs de recherches :

Pour mener bien notre étude, renseigner de manière exhaustive sur le thème et cerner tous les contours de notre problématique, nous nous sommes fixées un certain nombre d'objectifs qui sont les suivants :

Attirer l'attention des dirigeants de l'entreprise sur l'importance du capital intellectuel et impact présumé sur la création de valeur pour les entreprises de productions ou les entreprises de services ;

Démontrer l'intérêt de mettre en œuvre un tableau de bord du capital intellectuel à travers lequel l'entreprise va estimer la progression de son capital intellectuel (capital humain).

5) les raisons de choix du thème de recherche :

Notre choix a été motivé par :

- C'est un thème d'actualité ;
- L'importance de ce sujet, ce qui nous permettra d'élargir notre champ de réflexion et d'approfondir l'étude sur l'immatériel et plus précisément le capital intellectuel dans l'entreprise.

6. limites de recherche

Nous avons rencontré plusieurs difficultés pendant la réalisation de notre étude tels que :

- La rareté de références bibliographiques sur le capital intellectuel et tableau de bord du capital intellectuel ;
- La difficulté d'accès à certaines informations au sein de la laiterie de DBK qui sont nécessaires pour le déroulement de notre recherche ;
- La nouveauté de sujet qui a posé problème de compréhension des questions destinées aux dirigeants de la laiterie DBK pendant la collecte des informations durant notre stage pratique.

7. structure de recherche

Pour présenter notre travail nous avons subdivisé ce dernier en trois chapitres :

Dans le premier chapitre qui est composé de trois sections nous allons présenter le contrôle de gestion : dans la première nous avons étudié les concepts clés de contrôle de gestion ; la deuxième est consacrée au contrôle de gestion dans l'organisation ; et dans la troisième on étudiera les différents outils de contrôle de gestion.

Dans le deuxième chapitre on parlera sur le tableau de bord du capital intellectuel. Ce chapitre est composé de trois sections : dans la première nous présentera les notions de base sur le capital intellectuel ; la deuxième portera sur le tableau de bord du capital intellectuel, ses

origines et ses fondements ; et enfin dans la troisième section on étudiera le navigateur Skandia, son apparition et ses principes.

Le troisième chapitre constitue le cœur de notre recherche qu'on a nommé la valorisation du capital humain au sein de la laiterie de DBK à travers la mise en place du navigateur Skandia. Ce chapitre est composé de trois sections : dans la première on fera une présentation de La laiterie, la deuxième consacré à l'étude du capital humain de l'entreprise. Enfin, dans la troisième on essayera de mettre en œuvre le navigateur Skandia à travers l'illustration de quelques indicateurs propres au Navigateur.

En enfin dans la conclusion, nous donnons un point de vue synthétique sur le travail présenté.

Introduction:

Le contrôle de gestion est une discipline récente par rapport à d'autres fonctions au sein de l'entreprise, ses origines ont été ramenées au début du 20^é siècle avec l'implantation du système comptable qui est caractérisé par le développement du commerce international.

L'évolution de l'économie et de la concurrence a poussé les dirigeants des entreprises de tourner de plus à l'importance du contrôle de gestion car ce dernier porte son attention sur les performances de production, comme il constitue pour les responsables un moyen qui permet de combiner toutes les composantes de l'entreprise de façon à optimiser leur haut niveau, leurs efficacités, et leurs efficencies.

Le contrôle de gestion ne se résume pas seulement à contrôler dans le sens de vérifier mais sa mission est plus étendue qui consiste à fournir aux dirigeants les moyens de piloter et prendre des décisions propre à assurer le devoir de l'entreprise en ayant à leur disposition la connaissance la plus exacte et plus rapide de leur situation actuelle, d'où ce premier chapitre qui sera deviser en trois sections, la première traitera les concepts clés du contrôle de gestion, la seconde portera sur le contrôle de gestion dans l'organisation et au final la troisième qui présente les outils du contrôle de gestion.

Section 1 : concepts clés du contrôle de gestion

Pour cerner la notion de contrôle de gestion, on va commencer cette section par l'évolution de contrôle de gestion en fil de temps, les déférentes définitions de contrôle de gestion présentées par les grands auteurs, en suite ses objectifs et en effet ses différentes missions.

1.1.Evolution et définition du contrôle de gestion :

Avant de définir le contrôle de gestion il faut d'abord mettre l'accent sur son évolution et son développement à travers l'histoire.

1.1.1. Evolution du contrôle de gestion :

A l'origine, le contrôle de gestion s'est développé dans les grandes entreprises industrielles au début du XX siècle en même temps que l'organisation scientifique de travail et que les fondamentaux de l'administration des entreprises (Fayol1916) ¹.

Apparu dans les années 1920 au sein de quelques entreprises industrielles américaines avec l'accroissement de la taille des unités de production de celles-ci et leurs diversifications, il devient nécessaire de déléguer des tâches de responsabilité tout en exerçant un contrôle sur les exécutants.

Le contrôle de gestion a été pleinement développé dans les entreprises françaises au début des années 1970. Au début, le contrôle de gestion a un caractère quantitatif qui est basé sur la gestion budgétaire, comptabilité analytique et le reporting. Avec une approche dite classique.

Pour certains auteurs, cette approche est un instrument comportant des décalages inadéquats aux réalités évolutives des entreprises modernes. D'où la nécessité d'une nouvelle approche de contrôle de gestion qui voit le jour au milieu de la décennie 80, c'est l'approche du « contrôle de gestion renouvelé » qui tente de modérer aux limites de l'approche traditionnelles.

Au milieu de la décennie 80, une nouvelle approche systématique du contrôle de gestion (avec l'association des sciences informatiques et de télécommunication) vient d'apparaître qu'Hugues BOISVERT qualifié de « contrôle de gestion renouvelé »². elle tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelles. elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval et de cout de revient classique au cout de revient par activité.

¹ ALCOUFFE S. et alii. *Contrôle de gestion sur mesure*. Paris : édition Dunod, 2013, P.3.

² BOISVERT H. *Le renouvellement de la comptabilité de gestion*, édition Gestion Op, 1989, P.155.

Tableau n° 01 : Comparaison entre le contrôle de gestion classique et le contrôle de gestion renouvelé

Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion renouvelé
-Surveiller	-Motiver
-programmer	-Orienter
-A posteriori	-Apriori
-Passif	-Actif
-Méfiance	-Confiance
-Exécutants	-Décideurs
-Subalternes	-Collègues
-Directif	-Participatif
-Flux descendant	-Flux ascendant
-Indicateurs financiers	-Indicateurs physiques
-Norme interne	-Cible externe
-Système fermé	-Système ouvert
-Plus opérationnel	-Plus stratégique
-Activité de transformation	-Activité de cycle de vie

Source : BOSVERT H : Op.cit, p.258.

1.1.2. Définition de contrôle de gestion :

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion. Chacune développe un aspect particulier de cette discipline. On constate évolution longtemps considéré comme un contrôle de l'utilisation des ressources allouées aux différentes divisions d'une organisation, le contrôle de gestion est actuellement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance. Dans ce qui suit nous allons présenter quelques définitions. Mais avant tout il est nécessaire de définir ses composantes contrôle/ gestion

1.1.2.1. Définition de contrôle :

Contrôle « le mot contrôle est ambiguë il signifie la capacité à se diriger soi-même et à diriger son travail .Il peut aussi signifie la domination d'une personne par une autre » ³

Contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence⁴.

Pour une entreprise, le contrôle est d'abord compris et analysé comme le respect d'une norme ; c'est un contrôle de régularité. Il participe alors au « processus de la gestion ».

Information —————> Décision —————> Action —————> Contrôle.

1.1.2.2. Définition de la gestion :

Parmi les définitions de gestion nous trouvons celle-ci :

La Gestion « est un ensemble de procédures, de pratiques, et de politiques mises en œuvre dans les entreprises et qui visent à assurer un fonctionnement satisfaisant ».⁵

La Gestion « est une science de l'action qui s'applique à toute organisation pour la conduire vers ses objectifs stratégiques, donc à l'efficacité. Elle doit lui assurer l'efficacité en optimisant la recherche et l'affectation de ses ressources ».⁶

³ GIRUD F et alii. Contrôle de gestion et pilotage de la performance. Paris : édition Giuliano, 2004, P.21.

⁴ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine. Contrôle de gestion : manuel et application. Paris : édition Donud 2^{eme} édition, 2010, P.8.

⁵ DUMAS Guy et LARUED Daniel. Contrôle de gestion. Paris : édition Litec, 2005, P.21.

1.1.2.3. Définition de contrôle de gestion :

Définition de RN ANTHONY (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 moyens employés pour réaliser les objectifs de l'organisation »⁷.

Le contrôle de gestion est présenté sous l'angle des processus ou activités qui garantissent aux managers l'efficacité et l'efficience à la fois dans l'acquisition et la gestion des ressources (financiers, technologies, humaines, etc.) Deux mots clés sont importants à ce niveau :

La notion d'efficacité : c'est la capacité d'atteindre un résultat conforme à l'objectif fixé, elle s'apprécie par rapport aux objectifs de l'organisation.

La notion d'efficience : c'est d'obtenir à des résultats avec une mise minimale des ressources c'est –à-dire l'entreprise est efficiente lorsqu'elle maximise le résultat en utilisant le maximum des moyens.

Cette définition présente le contrôle de gestion comme une fonction d'accompagnement du déploiement de la stratégie, il permet de concrétiser les objectifs stratégiques au niveau de la gestion quotidienne et de formaliser les aptitudes ou le savoir faire du quotidien au niveau stratégique.

En 1988 il ajoute une autre définition « le contrôle de gestion est le processus par le quel les managers influencent d'autre membre de l'organisation pour appliquer les stratégies »⁸.

Ici l'accent est mis bien d'avantage sur une dimension managerielle essentielle du contrôle de gestion : il s'agit alors d'orienter le comportement des membres de l'organisation vers l'accomplissement des buts stratégiques.

Définition d'A.KHEMAKHEM « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité »⁹.

⁶ BAZUREA F et alii. *Dictionnaire d'Économie, et de science Sociales*. Paris : éditions Berti, 2007, P.465.

⁷ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine. *Op.cit.* p.9.

⁸ ARNAUD Hervé. *le contrôle de gestion en action*. Édition Liaisons, 2001, P.8.

⁹ ARNAUD Hervé. *Op.cit.*P.9.

A.KHAMAKHAM insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte de spécificités de chaque entreprise et de chaque situation, il insiste aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus de l'entité.

Définition de A .BURLAUD et C.SIMON « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation »¹⁰.

Cette définition souligne le rôle du contrôle de gestion dans la coordination des comportements .Une organisation est constituée d'êtres humains poursuivant leurs objectifs propres qui sont généralement différents de ceux de l'organisation, le contrôle de gestion met en place des dispositifs qui conduisent à une convergence des intérêts individuels vers l'objectif de l'organisation.

Définition de BOUQUIN « On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ». ¹¹

Selon BOUQUIN les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie, donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.

1.2. Les objectifs et missions du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion lors de son exercice, a de multiples objectifs et assure plusieurs missions dans ce qui suit nous allons présenter quelques unes.

1.2.1. Les objectifs :

Le contrôle de gestion constitue un système d'information et de communication animé pour le contrôleur de gestion qui est destiné aux responsables opérationnels et fonctionnels et dans toutes les fonctions pour plusieurs buts :¹²

¹⁰ BONNIER Carole, BRINGER Michel, LANGLOIS Georges. Contrôle de gestion. Edition Foucher. Vanves, 2004, P.13.

¹¹ BOUQUIN. Henri (1994), *les fondements du contrôle de gestion*. Presse universitaire de France « que sais-je ? » N°2882, Paris [http : //w w w . crefige . dauphine . fr /pedagogie/poly/syl10607.pdf](http://www.crefige.dauphine.fr/pedagogie/poly/syl10607.pdf).

- Contribuer à la définition de la stratégie : dans ce domaine, le rôle du contrôleur de gestion est primordial pour assurer le support financier en veillant à la crédibilité des projections et à la cohérence des hypothèses chiffrées internes et externes ;
- Suivre la mise en œuvre de la stratégie en suivant dans les tableaux de bord, non seulement des éléments financiers, mais également des indicateurs montrant que les inflexions stratégiques s'opèrent (suivie des facteurs clefs de succès) ;
 - Piloter l'activité en faisant en permanence, et prendre des actions correctives ;
 - Faire respecter certaines règles et procédures de bonne gestion d'origine centrale (imposées par le groupe) ou déterminées localement ;
 - Permettre à chaque responsable de piloter son unité de gestion c'est-à-dire prévenir, programmer des moyens et des étapes, contrôler, mesurer les performances et réagir ;
 - Permettre de vérifier si tout est conforme aux ordres et aux principes ;
 - Préparer l'allocation des ressources en conformité avec les objectifs à court terme et les objectifs stratégiques ;
 - Permettre de surveiller d'une façon personnelle les déroulements des opérations ;
 - Evaluer les écarts de réalisations par rapports aux objectifs ;
 - Choisir des indicateurs de performance, analyser des écarts, piloter l'activité et prendre des actions correctives ;
 - Inciter à penser au futur ;
 - Organiser son environnement.

1.2.2. Les missions :

La mission principale de contrôle de gestion est de permettre aux responsables de maîtriser la gestion de leurs activités pour atteindre les buts fixés.¹³

- **Elaboration des procédures et outils de gestion**

- Elaborer et mettre en place les outils de reporting destinés à la direction générale ;

¹² GUEDJ., Norbert et alii. *Le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise*. Paris : édition 'organisation, 1995.P.509.

¹³ <https://www.manpower.fr/contrôleur-de-gestion>. Consulté le 23 mai 2017.

- Définir les principales orientations des contrôles et indicateurs à mettre en place, et le cadre du reporting destiné à la direction générale ;
- Concevoir les tableaux de bord de l'activité hebdomadaires, mensuels ou trimestriels ;
- Mettre en place et améliorer les procédures de gestion et d'optimisations des flux financière ;
- Veiller au respect des procédures.

- **Prévisions**

- Participer à la définition des objectifs ;
- Réaliser des études économiques et financières ;
- Elaborer le plan à moyen terme ;
- Etablir des prévisions de fin d'année sur la base des budgets corrigés et des événements de la période en cours ;
- Construire les principaux états financiers sur trois (03) ou cinq (05) ans en projetant les résultats actuels de l'entreprise, les estimations de l'année en cours et les objectifs stratégiques définis par la direction générale.

- **Analyse et reporting**

- Obtenir et collecter toute information susceptible d'agir sur le résultat de l'entreprise, la traduire en éléments financiers ;
- Analyser mensuellement les performances de l'entreprise par l'étude des écarts de résultats par rapport aux budgets et objectifs ;
 - Rédiger les synthèses de commentaires de l'activité.

- **Elaboration et pilotage du processus budgétaire**

- Définir les procédures de construction budgétaire et les faire appliquer par les opérationnels non financiers ;

-Collecter, analyser et synthétiser les données budgétaires venant des départements et des centres de profit ;

-Produire les documents de synthèse budgétaire, formaliser et éditer le document complet qui servira de guide tout au long de l'année.

- **Supervision, contrôle des clôtures comptables**

-Effectuer les rapprochements entre les états de la comptabilité et les résultats provenant des reporting et tableaux de bord ;

-Contrôler les opérations d'inventaires des marchandises et produits finis ;

-Fournir à la comptabilité les éléments extracomptables à intégrer dans les résultats pour une meilleure conformité à la réalité économique de l'activité.

- **Amélioration de la performance de l'entreprise**

-Anticiper des dérives, mener des actions correctrices ;

-Contrôles que ces actions correctrices aient bien les effets escomptés ;

-Déterminer les zones d'optimisations et aider les responsables opérationnels à réaliser des économies.

- **Mise en place ou optimisation du système d'information**

-Participation à la mise en place de certains modules de PGI (progiciel de gestion intégré) dans la définition des flux d'information, le paramétrage de certaines applications, l'animation de réunions projets concernant les tableaux de bord et l'information financière.

Parmi ses missions on trouve aussi :

- **Analyser la performance des activités afin d'optimiser leur pilotage**

-Dans cette optique, le contrôle de gestion doit essentiellement apporter les outils de connaissance des coûts, des activités et des résultats permettant d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et l'activité ou les résultats obtenus ;

-Et enfin nourrir le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité (responsables de programme, responsables d'unité opérationnels opérateurs).

A la fin on peut dire que le métier du contrôle de gestion n'est pas simplement de « contrôler » mais de participer à la bonne marche de l'entreprise et l'exploitation d'outils performants afin d'atteindre les objectifs et les missions qui ont été soulignées.

Section 2 : le contrôle de gestion dans l'organisation

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent sur les ressources qui sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation. Cette section est consacrée au processus du contrôle de gestion et au rôle et qualités du contrôleur de gestion.

2.1.Le processus du contrôle de gestion :

Comprend toutes les étapes qui préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions d'une organisation. ¹⁴

2.1.1. La planification : le point du départ du processus est une planification au cours de laquelle on définit les objectifs à long terme puis on les traduit en actes opérationnels à travers les politiques de commercialisations, d'investissements, de gestion des ressources humaines et de la gestion financière, dans cette phase il faut définir opérationnellement une stratégie :

- Choix des couples produits \ marchés
- Investissement et désinvestissement
- Organisation et gestion de ressources humaines

2.1.2. La budgétisation :

La phase budgétaire commence à partir de cette politique à moyen terme par la fixation des objectifs induits à court terme , qui découlent des programmes d'action à moyen terme ,mais tiennent aussi compte des contraintes et des plans d'actions décidés pour l'année à venir,

¹⁴ FACHI Fatiha et FEKID Nadia .*Tableau de bord : outil du contrôle de gestion* .Master en sciences commerciales, Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, 2015, P.11 12.

l'essentielle de cette phase est dans la définition , la coordination et l'approbation des plans d'actions de l'entreprise

2.1.3. Action et suivi des réalisations :

La phase primordiale qui suit la budgétisation est celle de l'action ou l'exécution des plans d'actions, leur traduction pour atteindre l'objectif fixé, il s'agit d'atteindre les objectifs :

- En traduisant les faits en plans d'actions ;
- En évaluant les résultats futurs ;
- En vérifiant l'utilisation des moyens par rapport au plan de résultat ;
- En modifiant les exécutions et les plans d'actions.

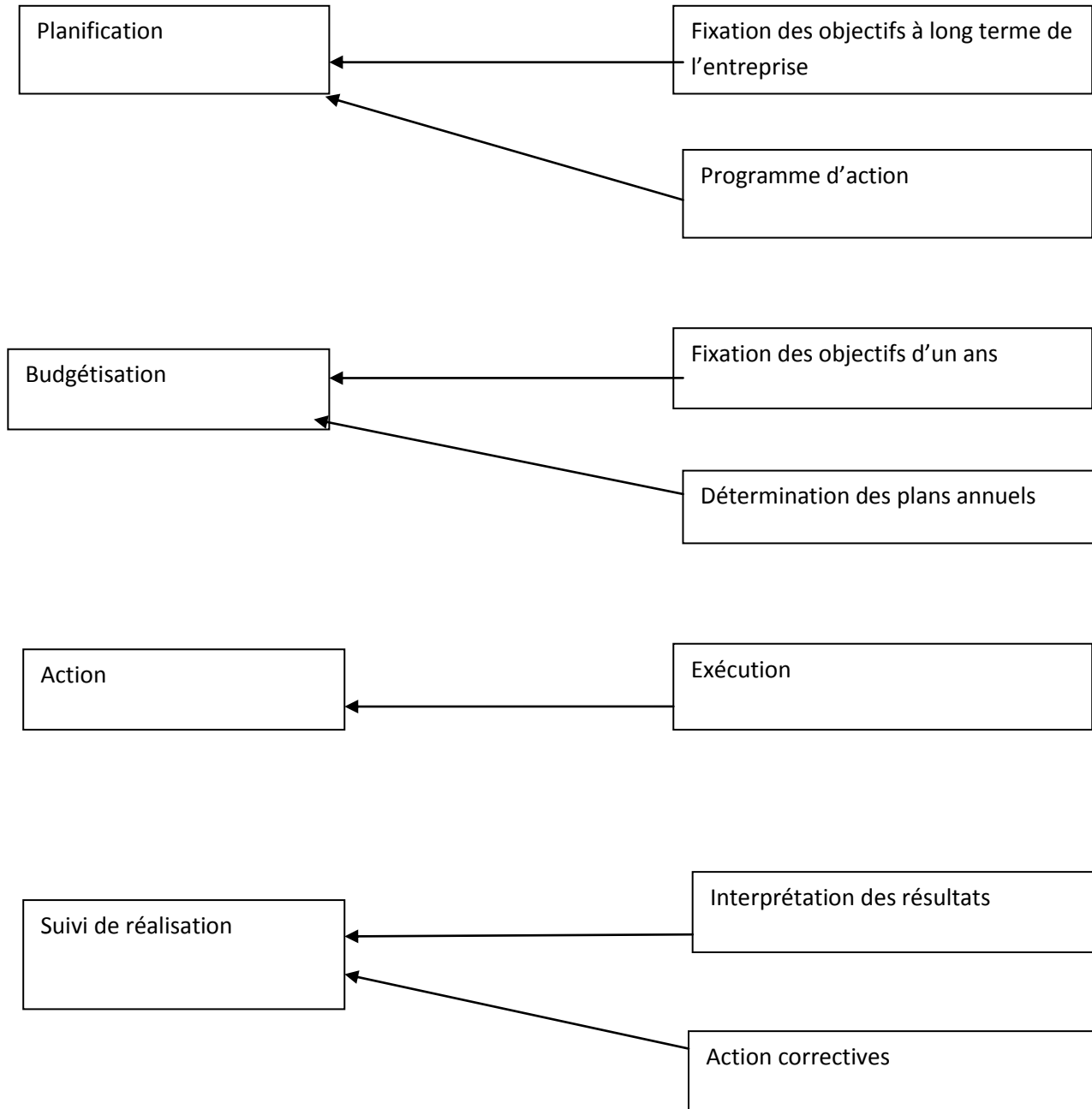
Le processus est donc indissociable de la gestion de l'entreprise, il aide à la formalisation des phases d'activités en insistant sur l'aménagement des moments de réflexion, prévision qui permettent de choisir les meilleurs plans d'actions.

Cependant, il faut souligner que le processus de contrôle est mis en œuvre dans le cadre d'un système de contrôle.

La construction d'un système d'orientation de l'action et de la prise de décision se fait grâce à l'utilisation de divers outils tels que :

- Les plans à long et moyen terme ;
- La comptabilité générale et la comptabilité analytique ;
- Les tableaux de bord ;
- Les systèmes budgétaires.

Le système budgétaire occupe la place prépondérante entre tous ces éléments, mais on se gardera d'identifier un système de contrôle au système budgétaire, le système de contrôle correspond à toute la logistique technique et à l'organisation administrative qui permet au processus de se dérouler dans les meilleures conditions possibles d'information et de rapidité

FIGURE N° 01 : processus de contrôle de gestion

Source : LONING, *contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre*, 2^{ème} Edition, Dunod, P02.

Le processus du contrôle de gestion est donc le cœur et la finalité du contrôle de gestion, il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise, en effet selon les orientations de la direction générale, les responsables décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveau, agissent encore.

2.2. Rôle et qualité de contrôleur de gestion :

Le métier du contrôleur de gestion consiste à définir et analyser les données quantitatives et qualitatives relatives à la gestion de l'entreprise, c'est pourquoi il doit être doté d'une qualité spécifique pour mener son métier.

2.2.1. Le rôle du contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion est le garant de la bonne santé financière d'une entreprise, il a pour objectifs d'améliorer la rentabilité d'une société, le contrôleur de gestion a pour rôle de ¹⁵:

- Contrôler la gestion globale de l'entreprise ;
- Analyser les chiffres ;
- Proposer des solutions budgétaires à sa direction générale lorsqu'il détecte des écarts entre la réalité financière de l'entreprise et ses prévisions ;
- Mettre en place des outils de gestion ;
- Etablir des stratégies financières à court et long terme ;
- Recueillir les informations auprès des différents services de l'entreprise ;
- Etablir des prévisions ;
- Evaluer les objectifs commerciaux ;
- Evaluer le chiffre d'affaire ;
- Analyser les écarts entre les prévisions et les bénéfices réalisés ;
- Assurer la retransmission commentée des informations auprès de la direction générale ;
- Elaborer et adapter les outils d'analyse, les indicateurs et procédures du contrôle de gestion à l'aide de traitements informatiques ;

¹⁵ LONING Hélène et alii. *Le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre*. Paris : Dunod, 2^e édition, 2003, P.242.

- Rédiger des rapports sur l'activité de son entreprise ;
- Conseiller et aider à la décision auprès de la direction générale ;
- Conseiller et aider à la décision auprès des opérationnels ;
- Aider à l'évaluation des performances individuelles ;
- Améliorer la fiabilité des données ;
- Diagnostiquer des besoins, créer d'outil.

2.2.2. Les qualités et compétences du contrôleur de gestion :

Compte tenu de sa fonction particulière, le contrôleur de gestion doit posséder certains nombre de qualités.

2.2.2.1. Les qualités :

Dans sa mission, le contrôleur de gestion travaille avec des données financières à la fois complexes et nombreuses, il doit savoir manier les chiffres et faire preuve de méthode et de rigueur pour les analyser ;

Le contrôleur de gestion est en contact permanent avec tous les services de son entreprise. Il doit avoir le goût du contact et d'excellentes qualités humaines pour mieux collaborer avec eux ;

Il doit parfois discuter avec diplomatie et fermeté pour obtenir les réponses ou les chiffres indispensables à la réalisation de sa mission ;

Parce qu'il a accès à l'ensemble des données confidentielles de son entreprise, un contrôleur de gestion doit être fiable et fidèle, en aucun cas les données qu'il a recueillies ne doivent tomber dans les mains d'une société concurrente ;

Les horaires d'un contrôleur de gestion sont parfois très lourds, c'est notamment le cas lorsque l'entreprise entre dans sa période de bilan comptable, il doit être résistant et savoir gérer le stress imposé par les surcharges de travail ponctuel.

2.2.2.2. Les compétences requises :

➤ Les compétences techniques

- Maîtrise de l'utilisation de système d'information : tableurs, bases de données, ERP ;

- Bonne culture comptable : qui peut s'acquérir dans l'entreprise ;
- Compétence en analyse de données ;
- Bonne connaissance du métier et du fonctionnement de l'entreprise.

➤ **Traits de personnalité**

- Aisance relationnelle pour dialoguer avec différents types d'interlocuteurs, les comptables mais aussi les opérationnels non financiers pour collecter l'information ;
- Disponibilité et forte capacité de travail ;
- Capacité d'organisation et de planification ;
- Capacité d'anticipation et réactivité face aux évolutions économiques pouvant avoir un impact sur l'entreprise ;
- Adaptabilité face à l'évolution régulière des technologies et des normes ;
- Esprit de synthèse pour conceptualiser rapidement des problèmes et leurs solutions ;
- Curiosité et esprit critique pour l'analyse des chiffres ;
- Etre persuasif, savoir faire entendre son point de vue face aux responsables fonctionnels et opérationnels.

D'une manière générale, le but principal du contrôleur de gestion est de faire amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation, son rôle consiste à assurer que les éléments qui constituent cette organisation apportent le meilleur concours à la réalisation de son objectif, et d'aider les opérationnels à atteindre ensemble le but visé par l'entreprise. Dans la prochaine section nous allons présenter les différents outils du contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise.

Section 3 : les outils de contrôle de gestion

Pour piloter et prendre des décisions à court et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils ; donc pour bâtir un système de contrôle de gestion il est possible d'utiliser différents outils d'information susceptibles d'orienter l'action et la prise de décision. Dans cette section premièrement nous allons présenter le concept de la performance, ses critères et ses types ; ensuite nous allons aborder les différents outils du contrôle de gestion qui permettant l'évaluation et le pilotage de la performance tel que la comptabilité analytique, la gestion budgétaire et le tableau de bord.

3.1. Le concept de la performance :

Le concept de la performance fait référence à un jugement sur un résultat et la façon dont ce résultat est atteint compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation, donc la mesure de la performance elle a pour objectif la prise de décision pour l'améliorer.

3.1.1. Définition de la performance :

La performance est une notion très vague, qu'il convient de cerner, comprendre et définir.

Pour Philippe LORINO « est performance dans l'entreprise tout ce qui, seulement, contribue à améliorer le couple valeur- coût »¹⁶

Elle est également « tout ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques »¹⁷

Donc d'une manière générale la performance est le fait d'atteindre d'une façon pertinente les objectifs fixés par l'entreprise. C'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience.

3.1.2. Les critères de la performance :

La performance possède plusieurs critères, on citera les trois suivants : efficacité, efficience et pertinence.

¹⁶ LORINO Philippe. *Méthode et Pratique de la Performance*, 3^{ème} édition, édition d'Organisation, 2003, P.9.

¹⁷ Idem

- **La notion d'efficacité :**

C'est la relation qui existe entre les objectifs et les résultats, elle consiste à mener une action déterminée à son terme pour obtenir des résultats conformément à des objectifs fixés. L'efficacité mesure la capacité de l'organisation à atteindre ses buts. Une activité est efficace si les résultats obtenus sont identiques ou supérieurs aux objectifs définis.

- **La notion d'efficience :**

C'est la relation qui existe entre moyens et résultats, l'efficience est l'optimisation des moyens utilisés pour atteindre les résultats souhaités.

- **La notion de pertinence :**

C'est la relation qui existe entre objectif et moyen. Elle consiste à mettre en œuvre des moyens de production conformément aux objectifs fixés. Autrement dit, être pertinente c'est atteindre efficacement et d'une manière efficiente les objectifs fixés.

3.2. Les typologies de la performance :

La performance de l'entreprise est appréciée, selon les différents acteurs de l'organisation les clients, les actionnaires et les salariés. On peut distinguer les types suivants :

3.2.1. La performance organisationnelle :

La performance organisationnelle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre les résultats souhaités par rapport aux objectifs fixés. Kalika a défini la performance organisationnelle comme étant « les mesures portant directement sur la structure organisationnelle et non pas ses conséquences éventuelles de nature sociale ou économique »¹⁸ dans ce cadre, Kalika propose quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :

- Le respect de la structure formelle ;
- Les relations entre les composantes de l'organisation ;

¹⁸ Kalika. M. *Structure d'entreprise, réalité, Déterminants et performance*. Paris : Edition Economica, P.340.

- La qualité de la circulation de l'information ;
- La flexibilité de la structure.

3.2.2. La performance financière :

La performance financière désigne la capacité de l'entreprise à maîtriser ses modes de fonctionnement ; c'est-à-dire la manière avec laquelle l'entreprise transforme les intrants en extrants de la façon la plus optimale possible. La performance se présente comme étant la manière avec laquelle l'entreprise formule une stratégie, la communique et à fixer des objectifs tout en respectant les moyens financiers, matériels et humains disponibles.

3.2.3. La performance commerciale :

La performance commerciale est la capacité d'une entreprise à satisfaire les besoins de sa clientèle, en offrant des produits et des services conforme à leurs attentes. Pour mesurer ce type de performance il existe plusieurs indicateurs tels que : la fidélisation de la clientèle, satisfaction des clients, et la part de marché.

3.2.4. La performance sociale :

La performance sociale est la capacité de l'entreprise à mobiliser ses ressources humaines. Pour cela elle s'assure de leur bien-être ; elle vise à apprécier le comportement social des salariés. L'entreprise va mettre en œuvre des actions visant à améliorer les conditions de travail ou la rémunération afin de donner envie aux salariés de s'investir. La performance sociale est également stratégique afin de soigner l'image que l'organisation renvoie à son environnement. La performance sociale sert à évaluer le bien-être dans l'entreprise et s'inscrire dans une optique de développement durable. Parmi les indicateurs de mesure de la performance sociale on peut citer : taux d'absentéisme, le turnover, taux de salariés formés etc.

3.3. Les outils de contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion propose plusieurs outils et méthodes qui permettent le suivie de la performance, dans ce qui suit nous allons présenter quelques-uns :

3.3. 1. La comptabilité analytique :

3.3.1.1. Définition :

Selon **Dupuis Jérôme** « La comptabilité analytique est un système de saisie et de traitement des informations comptables, qui a pour but de connaître et contrôler les coûts, selon une démarche s'appuyant sur l'analyse des composantes directes. Elle permet de déterminer la valeur de certains éléments, de fixer les prix des produits , d'expliquer les résultats, de référencier la rentabilité partielles et globales ,d'établir des prévisions et d'analyser les écarts entre résultats et prévisions .La comptabilité de gestion est l'outil de gestion indispensable ,une aide à la décision »¹⁹.

Donc, la comptabilité analytique est nécessaire et utile pour le contrôle, elle n'a plus seulement pour mission de calculer des coûts mais d'aider à la prise de décision, elle analyse les résultats et fait apparaître les éléments rentables de rendement et de contrôle, elle a pour objectif de déterminer les coûts des biens et services et l'analyse des conditions internes de l'entreprise.

3. 3.1.2. Les objectifs de la comptabilité analytique :

Ses objectifs se résument comme suit :

- La connaissance des coûts de différentes fonctions assurées par l'entreprise ;
- La détermination de la valeur des stocks grâce aux méthodes d'inventaire appropriés ;
- L'explication des résultats en calculant les coûts et les prix de revient des produits de l'entreprise ;
- Etablir des prévisions des charges et des produits courants (coûts préétablis et budget d'exploitation) ;
- Analyser les performances de l'entreprise ;
- Déterminer les responsabilités par centre de profits et évaluer les rendements par activité, voir même par produit et par région géographique.

¹⁹ DUPUIS Jérôme. *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*. Edition Gestion puf, 1991, P.121.

3.3.1.3. Les méthodes de comptabilité analytique :

La comptabilité analytique fait appel à plusieurs méthodes dont les principales sont les suivantes : la méthode des coûts complets, des coûts variables, des coûts directs, des coûts standards et l'ABC ; nous avons développés quelques-unes :

➤ **la méthode des coûts complets :**

La méthode des coûts complets consiste à effectuer et imputer toutes les charges au coût de produit .C'est la démarche la plus ancienne, mais qui reste encore la plus utilisée dans les entreprises.

La méthode des coûts complets repose sur la décomposition du coût de revient aux différentes étapes du processus de production et de commercialisation. Elle repose sur la distinction entre les charges directes et les charges indirectes et l'affectation de la totalité de ces charges incorporables et supplétives dans les couts. Les charges directes sont imputées directement aux coûts que ça soit matière première ou main d'œuvre directe et autre, ainsi que les charges indirectes transitent dans les centres d'analyse préalablement à leur imputation dans les coûts.

- **Le traitement des charges indirectes :**

Cette méthode est fondée sur la décomposition d'activité en centre d'analyse, il existe deux types : centres principaux et centres auxiliaires.

- **Centres principaux :** ils correspondent aux fonctions opérationnelles principales : production ; approvisionnement, distribution. On peut définir une relation entre leurs activités et les produits obtenus.
- **Centres auxiliaires :** ils correspondent en fonctions secondaires : entretien, transport. Parfois appelés de gestion car ils n'ont que peu de liens immédiats avec les produits fabriqués. Ils contribuent à l'organisation interne de la firme en fournissant leurs prestations aux autres centres. Ils ont pour objectif de répartir les charges entre les centres.

➤ **La méthode de coût variable (direct costing) :**

• **Définition :**

Elle consiste à mesurer l'importance de l'activité de l'entreprise et surtout la capacité du chiffre d'affaire à couvrir les charges variables dans un premier temps puis les charges fixes .elle permet d'éclairer notamment les décisions de lancement et l'abandon de produits .

La méthode du direct costing fait la distinction fondamentale entre les charges fixes et les charges variables, puis généralement au niveau des charges variable entre les charges directes et les charges indirectes.

• **Principe de la méthode :**

La méthode de coût variable (direct costing) à ne retenir pour le calcul de coût d'un produit ou d'une activité que les charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise (charges variables) qu'elles que soient directes ou indirectes. Le coût variable permet de séparer les charges variables des charges fixes sachant que les charges variables sont celles qui varient avec le volume de production ou le taux d'activité ; et les charges fixes sont constantes quel que soit leurs activités ;

✓ **Les charges variables :** ce sont des charges qui varient avec l'activité ou le chiffre d'affaire .Les charges qui sont considérées comme étant variable sont : les consommations de matières premières et les salaires directs.

✓ **Les charges fixes :** Ce sont des charges indépendantes de l'activité de l'entreprise mais plutôt à la structure de celle-ci .Ce sont des charges irréversibles à court terme puisqu'on ne peut pas modifier le montant une fois qu'il été engagé, ces couts fixes sont souvent associés aux immobilisations et aux personnes et services incompressibles ; parmi les charges considérées comme fixes sont : le loyer, l'amortissement, l'assurance, les salaires des cadres.

• **Intérêt de la méthode :**

L'intérêt de la méthode réside dans la présentation dynamique des coûts et elle permet de procéder à une analyse des résultats de l'entreprise grâce à de différents indicateurs de gestion qui constituent des supports essentiels pour la prise de décision stratégique (lancer un nouveau

produit ,abandonner un produit ...) parmi ses indicateurs : le seuil de rentabilité ,la marge de sécurité et l'indice de sécurité.

➤ **la méthode ABC :**

La méthode ABC est une démarche de calcul de coût de revient d'un produit ou d'un service à base d'activité.

L'activité « est une mission spécifique, ou un ensemble de tâches de même nature accomplies en vue de permettre un ajout de valeur à l'élaboration d'un produit »²⁰.

- **Principe de la méthode :**

Les activités consomment les ressources, les produits consomment les activités.

- **Les différentes étapes de mise en œuvre d'un modèle ABC :**

Le processus de mise en œuvre d'une démarche de calcul de coûts par activité peut être résumé de façon systématique en six étapes²¹ :

Etape 1 : détermination des objets des coûts :

La première étape consiste à déterminer les objets dont on cherche à calculer le coût .Il peut s'agir de produits, de gamme de produits, de clients, de canaux de distribution, de zones géographiques, etc. Si plusieurs types d'objets sont retenus, il convient de les hiérarchiser pour déterminer de quel type d'objet on calculera d'abord le coût.

Etape 2 : identification des activités et de leurs inducteurs :

La deuxième étape est sans doute la plus importante et la plus difficile à mettre en œuvre .En effet, l'identification des activités passe à la fois par une étude approfondie du travail des uns et des autres et par une nécessaire simplification de la représentation de celui-ci afin d'obtenir un modèle manipulable et compréhensible de chacun. Ces activités sont exprimées par un verbe, elles ont toutes une unité de mesure de leur production, elles regroupent l'ensemble des missions de l'entreprise, de la personne ou de service.

²⁰ GERVAIS. Michel. *Contrôle de gestion*. Paris 9^{ème} édition, Ed Economica, 2005, P.173.

²¹ ALCCOUFFE et alii. Op.cit.P.49.50.51.

Etape 3 : identification des ressources et de leurs inducteurs :

La troisième étape consiste à identifier les ressources qui sont intégrées dans le périmètre d'analyse et de calcul des coûts .Il s'agit de passer d'une présentation des coûts sous la forme de charges classées par nature comptables à une présentation et un langage plus opérationnels et plus facilement compréhensible.

Etape 4 : répartition des coûts des ressources sur les activités :

Une fois les catégories de ressources déterminées, il convient de répartir les coûts sur les activités qui les consomment. Cette répartition s'effectue en utilisant des inducteurs de ressources. Etant donné que chaque ressource se voit dotée d'un seul et unique inducteur, il est nécessaire de regrouper en son sein que des charges qui ont un inducteur commun.

Etape 5 : calcul du coût des activités et de leurs inducteurs :

La cinquième étape consiste à établir le coût total de chaque activité et à calculer le coût unitaire de chaque inducteur d'activité .En effet à l'issue de la quatrième étape , le coût des ressources a été entièrement affecté aux différentes activités ,ce qui permet d'obtenir le coût total de chaque activité par simple addition des différentes ressources consommées. Une fois ce coût total obtenu pour chaque activité, il convient de le diviser par le volume de l'inducteur d'activité correspondant, à fin d'obtenir le coût unitaire de l'inducteur.

Etape 6 : répartition de coût d'activité sur les objets de coût :

Enfin, la sixième étape revient à calculer le coût des objets de coûts en leur attribuant des coûts d'activité sur la base de leurs consommations en inducteurs d'activité. Pour chaque objet de coût, les volumes d'inducteurs d'activités consommés sont multipliés par les coûts unitaire de chaque inducteur afin d'obtenir le cout des différentes activités consommées .Afin de déterminer le coût total de chaque objet de coût, il convient d'ajouter aux couts de consommation des activités les coûts directs qui n'auraient pas été inclus dans l'analyse de celles-ci. Au final il est possible de diviser le coût total d'un objet de cout par le volume fabriqué de celui-ci afin d'obtenir un coût complet unitaire.

Intérêt et limite de la méthode :

- **Intérêt** ²²

- La technique des coûts par activité est un retour aux sources de l'inspiration comptable : elle met l'accent sur la nécessité de se calquer sur le processus de fabrication-vente et d'adopter un mode d'évaluation qui autorise le suivi des coûts « la trace ».
- La notion de répartition des charges est abandonnée. Elle est remplacée par l'affectation des ressources consommées à des activités et une utilisation variable des activités par les produits ;
- Dans sa phase initiale de découpage en activités fines, la démarche ABC peut constituer une bonne radioscopie du fonctionnement détaillé de l'entreprise .Elle facilite la compréhension des méthodes de travail, de la cause des coûts et de leur emboîtement jusqu'à la vente de produit ;
- Au plan stratégique, le système permet de mesurer l'incidence sur les activités de l'entreprise de telle ou telle décision relative à un produit (recours à la sous-traitance, commandes personnalisées).

- **Les limites**

- Connaitre le volume des différents inducteurs suppose de disposer de données physiques ,ce que demande de mettre en place des systèmes de comptage dans des activités qui n'ont pas forcément l'habitude de faire l'objet de mesure ;
- Repartir le temps de travail d'une personne entre les différentes activités qu'elles réalisent n'est pas toujours aisé, surtout s'il s'agit de tâches administratives (taches non stabilisées) ;
- La mise en œuvre d'un système de coûts par activités coute cher. Il faut sonder le personnel, dépouiller des masses de documents, tester de nombreuses hypothèses.

3.3. 2. La gestion budgétaire :

Le système budgétaire occupe une position prédominante parmi les outils de contrôle de gestion car souvent les données issues de la comptabilité, les tableaux de bord, les informations extracomptables s'établissent et se jugent par rapport à lui.

²² GERVAIS Michel. *Op.cit.*, p .191 .192.194.

3.3.2.1. Définition :

- **La gestion budgétaire**

Selon Alazard Claude « la gestion budgétaire est un mode de gestion à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'entreprise dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées « les budgets ». Périodiquement, les réalisations sont confrontées aux prévisions et permettent la mise en évidence des écarts qui doivent entraîner les actions correctives».

- **Définition de budget :**

M. GERVAIS définit le budget comme « une simple prévision valorisée si l'optique est de faire de la simulation, mais plan à court terme chiffré comportant affectation des ressources et assignation des responsabilités si l'optique est de contrôler les responsabilités déléguées »²³.

3.3.2.2 .Typologie des budgets :

Le budget de l'entreprise est subdivisé au plusieurs budgets particuliers correspondant aux principales fonctions de l'entreprise, on distingue d'une manière générale :

- **Budget des ventes :** c'est le point de départ du processus provisionnel, il s'agit de prévoir mensuellement la quantité et les prix unitaires de ventes. L'élaboration de budget des ventes exige de rassembler des informations sur l'évolution prévisible de la demande et de traiter ensuite des données par les techniques de prévisions de ventes à court terme ; ils s'appuient sur plusieurs techniques :

Analyse des ventes passées ;

L'étude de part de marché de l'entreprise, le cycle de vie de produits et de la concurrence, estimation des tendances globales ;

Etude des comportements des consommateurs ;

Etude économique sectorielles ou macro-économique.

²³ GERVAIS Michal. *Op.cit.* P.20.

- **Budget de production** : en connaissant le volume des ventes prévues, il est nécessaire de déduire les quantités à produire en fonction de capacité disponible et des stocks de produit finis souhaités, le programme d'activité se fonde :

Sur l'estimation des capacités disponibles mensuellement et des éventuels de secteur de production dont l'insuffisance est une entrave pour l'ensemble du développement économique qui ne s'élimine pas à court terme.

- **Budget d'investissement** :

Le budget des investissements va traduire en termes financiers la partie du programme que le plan d'investissement a prévu de mettre en œuvre pour l'année future²⁴.il s'inscrit dans une perspective à moyen ou long terme. Il dépend donc essentiellement du plan stratégique de l'entreprise.

Le budget reprend les informations du plan d'investissement en les détaillant par responsable opérationnel afin de permettre un suivi administratif de l'engagement des dépenses.

3.3.2.3. Rôle de la gestion budgétaire

Les rôles de la gestion budgétaire peuvent être résumés comme suit ²⁵ :

- Etablir des objectifs et obtenir un accord sur les plans d'action ;
- Communication de la stratégie ;
- Délégation d'autorité pour prise de décision ;
- Allocation de ressources et approbation des investissements ;
- Coordination inter service ;
- Gestion des couts et des services centraux ;
- Prévision des résultats ;
- Mesure et contrôle de la performance.

²⁴ BURLAUD Alain et Alii. Contrôle de gestion. Librairie Vuibert, 2004, P.112.

²⁵ GRANDE (J-P) : cours : *processus d'élaboration des budgets*, ESCP EUROPE : contrôle de gestion, 2014, p.13.

3.3.2.4. Les limites de la gestion budgétaire :

Parmi les principaux critiques adressés au budget et la gestion budgétaire on peut citer :

- La construction budgétaire se fonde en grande partie sur les modèles passés, elle risque de pérenniser des postes budgétaire non efficaces, c'est en particulier vrai pour l'ensemble des budgets fonctionnels ;
- Une certaine lenteur et une certaine complexité, notamment du fait que le calcul et l'analyse des écarts ne peuvent être effectués qu'une fois les résultats digérés sont ressortis par le système de reporting de l'organisation ;
- Le risque que les prévisions deviennent rapidement obsolètes ;
- La difficulté d'attribuer clairement les écarts et leurs causes à des responsables en particulier ;
- Les évolutions de l'environnement peuvent rendre la construction budgétaire obsolète.

3.3.3. Le tableau de bord :

3.3.3.1. Le tableau de bord de gestion :

- **Définition :**

Alazard Claude et Separi définissent le tableau de bord de gestion comme « un document rassemblant de manière claire et synthétique un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner et à contrôler les actions d'un service, d'une fonction et d'une équipe »²⁶

- **Le rôle de tableau de bord**

Les rôles de tableau de bord sont résumés dans trois points essentiels ²⁷ :

- ❖ **Le tableau de bord instrument de mesure et de comparaison :**

Le tableau de bord permet de :

-Contrôler en permanence la réalisation par rapport aux objectifs fixés ;

²⁶ ALAZARD Claude et SEPARI Sabine. *Op.cit.* P.552.

²⁷ Ibid.

-Il attire l'attention sur les points clés de la gestion ;

-Détecter les points faibles et les anomalies qui ont une conséquence sur les résultats de l'entreprise.

❖ **Le tableau de bord instrument d'aide à la décision :**

Le tableau de bord permet de :

- Donner les informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages mais il doit être à la mesure de l'action ;
- La connaissance des points faibles doit être obligatoirement compléter afin de pouvoir opérer à temps les actions correctives au niveau de sa structure et de son fonctionnement ;
- Faciliter la prise de décision et d'élaborer des plans d'action ;
- Identifier des situations, ou des procédures sans risque d'erreur.

❖ **Le tableau de bord instrument de dialogue et de communication :**

Le tableau de bord :

- Doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques ;
 - Permet aux subordonnés de commenter les résultats, les faiblesses et les points forts ;
 - Joue un rôle intégrateur en donnant à un niveau hiérarchique donné un langage commun ;
 - Il permet d'identifier correctement les opportunités d'amélioration et opérer les actions correctives ;
 - Il fournit aux différents utilisateurs les informations qui doivent être communiqué aux différents centres de responsabilités.
- **.Les objectifs de tableau de bord :**

Le tableau de bord permet d'obtenir un constat d'ensemble de l'entreprise, il synthétise des points clés de l'activité réalisé et poursuit les objectifs suivants :

Il permet le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;

C'est un support de communication entre les responsables ;

Il favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise œuvre les actions correctives ;

Il peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

- **Les limites de tableau de bord :**

Les tableaux de bord s'inscrivent dans une vision analytique de l'entreprise c'est-à-dire sur une analyse cloisonnée des centres ; or la dépendance de ces dernières est difficilement neutralisée, il convient donc de tendre vers une perception systématique en raisonnant par processus transversal inter centre, en identifiant les responsables de processus.

Il n'y a pas de tableau de bord adapté à chaque service au niveau hiérarchique mais un tableau de bord unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de l'activité ;

Le tableau de bord est souvent figé pendant des années sans ce souci d'adaptation au niveau des besoins, nouveaux objectifs ou nouveaux moyens ;

Les indicateurs utilisés sont parfois déconnectés de la stratégie globale, ne permettent pas d'orienter l'action au bon moment.

.3.3.3.2. Le tableau de bord prospectif :

Le tableau de bord prospectif, encore appelé *Blanced Scorecard* (B S), est issu des travaux des consultants américains R.Kaplan et D.Norton. Né au début des années 90 aux Etats-Unis, le tableau de bord prospectif est un outil d'évaluation de la stratégie et de mesure de la performance, le T B P est une combinaison de mesures financières et opérationnelles classées selon quatre dimensions : les résultats financiers, la satisfaction des clients, le processus interne et l'apprentissage organisationnel.

- **Définition :**

« Le TBP est un nouveau cadre qui permet d'intégrer des indicateurs stratégiques : en plus des indicateurs financiers de la performance passé, il propose des déterminants de la performance future, ces déterminants, relatifs aux clients, aux processus internes, et à l'apprentissage

organisationnel s'appuient sur une traduction claire et rigoureuse de la stratégie en objectifs et en indicateurs concrets ».²⁸

- **Les quatre axes de tableau de bord prospectif ²⁹:**

- **L'Axe financier :**

Les objectifs financiers représentent l'objectif à long terme de l'entreprise, c'est-à-dire assuré des rendements élevés, fondés sur le capital investis. De là, la création d'un TBP doit être l'occasion pour les unités opérationnelles d'harmoniser leurs objectifs financiers et la stratégie de l'entreprise. Ainsi, le TBP doit raconter la stratégie en exposant d'abord les objectifs financiers à long terme puis en les reliant à la série d'initiatives à déployer en relation avec les résultats financiers, les clients, les processus internes, les salariés et les systèmes afin de parvenir à la performance économique visé à long terme.

- **L'axe client :**

L'axe client du TBP se propose d'identifier les segments de marché sur lesquels l'entreprise souhaite se positionner et qui génèrent le chiffre d'affaire nécessaire à la réalisation des objectifs financiers. Les indicateurs de cet axe sont déclinés en deux catégories fondamentales. La première comporte des indicateurs clés permettant aux entreprises d'établir des mesures-clés de la performance concernant les clients : satisfaction, fidélisation, conservation, acquisition de nouveaux clients et rentabilité. La deuxième catégorie comporte des indicateurs qualifiés en tant que déterminants de la performance mesurée par des indicateurs de la première catégorie. Ces indicateurs permettent aux entreprises d'évaluer les caractéristiques des prestations offertes.

- **L'axe processus interne :**

Les entreprises dont la stratégie est établie sur la base de l'approche de M. Porter, le troisième axe processus interne vient après la définition des objectifs et des indicateurs pour les axes financiers et client. Il s'agit pour cela, d'identifier les processus internes essentiels à la réalisation des objectifs concernant les actionnaires et les segments de marchés ciblés. Les systèmes de

²⁸ KAPLAN R et NORTON D. *le tableau de bord prospectif, pilotage stratégique : les 4 axes du succès*. Les éditions d'Organisation, P.31.

²⁹ MAHMOUDIA Mehenna. *L'applicabilité d'un système de contrôle de gestion fondé sur le tableau de bord prospectif dans l'entreprise publique algérienne*, diplôme de magister en sciences économique, option : Management des entreprises, Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, 2012, p.90.92.

mesure de performance se concentrent sur le suivi et l'amélioration exclusive des indicateurs du cout, de la qualité et des délais des processus de production existant.

- **L'axe apprentissage organisationnel :**

La réalisation des objectifs retenus sur les axes financiers, clients et processus internes, du TBP est subordonnée à la performance de l'entreprise dans le domaine d'apprentissage organisationnel. C'est-à-dire la capacité de l'entreprise à innover et à développer des supports comme les compétences des ressources humaines et la performance des systèmes d'information. L'axe apprentissage organisationnel constitue les moyens et les facteurs qui permettent d'atteindre les objectifs des trois autres axes.

- **Intérêt de tableau de bord prospectif ³⁰ :**

- **Une représentation unifiée de la performance**

Le caractère synthétique des indicateurs permet d'éviter une dispersion d'instrument élaboré par différentes direction de l'entreprise. Cet outil fait connaître la stratégie à tous les membres de l'organisation en l'exprimant sous la forme d'un ensemble cohérent d'objectifs opérationnels coordonnés, compréhensibles et mesurables.

- **Une aide à la mise en œuvre de la stratégie**

Le TBP permet une meilleure communication de la stratégie aux unités ; le tableau de bord équilibré traduit la stratégie en objectifs concrets et précise les liens de cause à effet de ceux-ci.

Le tableau de bord équilibré fournit régulièrement des données sur la progression dans l'exécution du projet, il informe donc mieux le personnel sur les résultats de ses efforts, ce que devrait le mobiliser d'avantage.

- **Une aide pour valider la pertinence des choix stratégiques :**

Le TBP regroupe les indicateurs sur tous les aspects critiques de la réalisation de la stratégie, en examinant les indicateurs qui s'écartent plus des objectifs, le domaine défaillant devient facile à identifier.

³⁰ GERVAIS Michal. *Op.cit.*, P.653.654.

- **Les limites :**

- Le tableau de bord équilibré permet de mieux piloter la stratégie, mais il ne dispense pas d'un système de veille pour le faire évaluer ; les indicateurs employés ne renseignent pas sur les facteurs de changement de l'environnement³¹

- En s'intéressant aux processus qui mènent au client et au développement des compétences, le tableau de bord équilibré utilise une prospective transversale. Mais celle-ci peut entrer en contradiction avec la logique verticale d'outils, issu par exemple du système budgétaire.

3.3.3.3 Le tableau de bord du capital intellectuel :

Le tableau de bord du capital intellectuel TBCI ou navigateur Skandia repose sur le concept du capital immatériel de l'entreprise.

Le tableau de bord du capital intellectuel appelé « Navigateur Skandia » qui a été exprimé par L.Edvinsson dans la société suédoise Skandia en 1997. Le navigateur reprend les quatre dimensions du tableau de bord équilibré auxquelles il adjoint un bloc supplémentaire qui est la dimension humaine.

L'objectif de TBCI est la valorisation du capital immatériel et intellectuel de l'entreprise, tel que les marques, les brevets, les activités de recherche et développement et les compétences des employés. Le navigateur Skandia s'inscrit dans une logique scandinave et privilégie la valorisation des ressources humaines pour créer de la valeur pour l'entreprise, c'est pourquoi le navigateur privilégie des indicateurs destinés à mesurer la capacité à manager les variations des capitaux humains et structurels au fil de temps.

Conclusion

Enfin pour conclure, on peut dire que le contrôle de gestion permet de décrire les objectifs à atteindre et les outils nécessaires pour les réaliser et de vérifier que ces objectifs ont été bien atteint à fin d'apprécier le bon fonctionnement de l'organisation et prendre les décisions qui s'imposent.

³¹ Idem

Donc le contrôle de gestion est la clé de succès pour le mouvement des activités d'une entreprise. Il permet aux décideurs de prendre des décisions, d'évaluer les performances réelles de leurs entreprises, de juger de leur rentabilité, de leur productivité et de leur profitabilité.

Pour atteindre les objectifs de l'entreprise, le contrôle de gestion utilise des différents outils tels que ; le tableau de bord, la comptabilité...etc. Les outils qu'utilise le contrôleur de gestion bien qu'ils sont pour des fins différentes servent tous à la collecte et traitement de l'information qu'à la prise de décision, donc, l'étude de ses outils fait apparaître la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance des actions engagées par l'entreprise en assurant son développement.

Dans le prochain chapitre, nous nous intéressons à un outil en particulier qui est le tableau de bord du capital intellectuel « Navigateur Skandia ».

Introduction

Les tableaux de bord tendent de plus en plus à laisser de côté les données purement comptables qui ne reflètent pas tout le temps la réalité économique de l'entreprise. A l'instar du tableau de bord traditionnel, le contrôle de gestion a vu l'émergence de nouveaux tableaux de bord tentent de mesurer et de communiquer la stratégie de l'entreprise en arborant des indicateurs extracomptables comme la satisfaction client ou la qualité de collaborateurs de l'entreprise. L'objectif de ce chapitre est de présenter le tableau de bord du capital intellectuel « navigateur Skandia ».

Nous avons décomposé ce chapitre en trois sections, dans la première section nous allons présenter quelques notions de base liées au capital intellectuel et dans la deuxième nous allons présenter les origines et les fondements du tableau de bord du capital intellectuel et enfin la dernière section est consacrée pour la présentation du navigateur Skandia.

Section 1 : notion de base sur le capital intellectuel

Le capital intellectuel gagne une importance dans l'économie de savoir d'aujourd'hui, il joue un rôle important dans l'innovation, la croissance et l'amélioration de la performance globale de l'entreprise. Le capital intellectuel est un terme qui a été conçu par les experts en ressources humaines afin de mettre de l'avant l'impact de facteur humain dans la valeur de l'entreprise.

1.1. Définition des concepts liés au capital intellectuel :

1.1.1. Immatériel :

Considérons les termes « immatériel » « incorporel » « intellectuel » « intangible ». L'utilisation de terme immatériel est une manière de s'opposer le terme matériel ; tandis que l'utilisation du terme intellectuel semble accordé une place prépondérante au capital humain à la connaissance et au savoir-faire¹.

1.1.2. Les actifs intangibles ou incorporels :

Les actifs intangibles et incorporels sont définis par la norme comptable internationale IAS38 comme étant «un actif non monétaire identifiable sans substance physique détenu en

¹ BRAHMI, Samira. *Mesure du capital intellectuel d'un système de production*, diplôme de magister en Génie Industriel, option génie des systèmes industriels, Université Batna 2, 2016, P.15. disponible sur <http://eprints.univ-batena2.dz/88/1/Mémoire%20BRAHIMI%20Samira.pdf> Consulté le (20/08/2017)

vue de son utilisation pour la production ou la fourniture des biens et services... un actif incorporel est une ressource contrôlée par une entreprise du fait d'événements passés et dont des avantages économiques futures sont attendus ».²

1.1.3. Le concept de capital immatériel :

La notion de capital immatériel est née du besoin de conceptualiser la valeur cachée de l'entreprise qui n'apparaît pas dans son bilan. Le capital immatériel est un facteur qui influence la valeur et l'avantage compétitif d'une entreprise moderne tire son pouvoir économique et sa puissance davantage de ses capacités intellectuelles et de ses services que de ses actifs corporels, (Edvinsson et Malone, 1999) présentent l'aspect qualitatif et immatériel comme source vitale de valeur, d'amélioration des performances et de compétitivité des entreprises. L'émergence du capital immatériel s'est traduit dans l'entreprise par³ :

✓ Une croissance des activités de veille. En effet, l'entreprise doit être à l'écoute de l'extérieur et en préparation pour le futur en détectant au mieux et en plus vite les attentes de ses clients. Elle doit chercher à les satisfaire avant et mieux que la concurrence, et même d'avancer leur souhaits grâce à l'innovation ;

✓ Un développement de circuits courts d'information : pour pouvoir décider et agir plus rapidement ;

✓ Un développement des compétences du personnel : l'entreprise doit avoir une bonne formation et motivation de son personnel pour mieux servir le client.

1.2. La définition de capital immatériel :

Le capital immatériel peut être expliqué par une phrase simple .Il s'agit de toute la richesse de l'entreprise qui ne se lit pas dans les états financiers⁴.

Selon **Christian pierrat**, un actif immatériel ou incorporel est un élément du patrimoine de l'entreprise qui présente simultanément plusieurs caractéristiques ⁵:

- Absence de substance physique ;

² JALLOULI Issam : relation entre le capital immatériel des PME Manufacturières et leurs performances : une étude exploratoire, Université de Québec à trios Rivières, 2008 p .13 dépôt-e uqtr-ca/1914/1/030077308pdf. Consulté le 23/09/2017.

³ GERMON,R :Sécuriser le capital immatériel des petites et moyens entreprises vers un outil d'aide à la décision thèse de Doctorat, option développement durable, Université Technologie de Troyes, 2013,p .33 disponible sur www.theses.fr/2013TROY0019pdf consulté le 23/09/2017.

⁴ FUSTEC, A et MAROIS, B. *Valoriser le capital immatériel de l'entreprise* .Edition d'Organisation, 2006, P.13.

⁵ FUSTEC, A et MAROIS, B: Op.cit., p.16

- Durée de vie indéterminée ;
- Unicité ou, moins forte spécificité ;
- Grande incertitude sur ses revenus futurs ;
- Difficilement séparable des autres actifs.

Cet auteur propose, par ailleurs, une liste ouverte d'actifs immatériels classés par degré d'immatérialité croissante.

- Les droits et les quasi-droits, actifs incorporables possédant toutes les caractéristiques d'un actif identifiable, protégeable juridiquement, échangeables, et valorisable pour eux-mêmes (brevets, marque, droit, quotas, contrats, procédés) ;
- Les actifs incorporels matérialisables pouvant être protégés et cessibles (logiciel, base de données) ;
- Les structures non identifiées, générant des revenus et dont la faculté d'exploitation peut être transmise à des tiers (fichiers clients, réseaux de distribution, ...) ;
- Les révélateurs d'actif incorporels symbolisant une source de valeur, comme les parts de marché, qui résultent de la mise en œuvre de toutes les compétences de l'entreprise.

1.3. Définition du Capital intellectuel :

Selon **EDVINSON et MALONONE(1997)** le capital intellectuel « est la possession de la connaissance, l'expérience appliquée, la technologie organisationnelle, les relations clients et les compétences professionnelles qui offrent à l'entreprise un avantage concurrentiel sur le marché ».⁶

Selon **ROOS.J 1998** « le capital intellectuel contient tous les processus et les actifs qui ne sont pas normalement vus dans la balance de l'entreprise et tous les actifs intangibles concernant les métiers, les brevets ou les marques. Cela englobe aussi la somme des connaissances des membres de l'organisation ainsi que la translation de ces connaissances. »⁷

Selon **ANDRIENSSSEN (2004)** : le capital intellectuel « est un sous ensemble des ressources intangibles qui comprend tous les ressources qui sont basées sur les capacités et les activités intellectuelles »⁸

⁶ BRAHMI. Samira: *Op. cit.* P.16.

⁷ GERMON R. *Op. Cit* P.41.

⁸ Ibid.

1.4. Classification du capital intellectuel :

1.4.1. Classification d'Edvinsson et Malone :

Selon Edvinsson et Malone le capital intellectuel comprend deux types de capitaux le capital humain et capital structurel ce dernier étant lui-même composé de capital organisationnel et capital client.

1.4.1.1. Le capital humain

- **Définition**

Edvinsson et Malone définissent Le capital humain comme étant « toutes les capacités individuelles, les connaissances, le savoir-faire, les talents et l'expérience des employés ». ⁹

L'OCDE donne au capital humain la définition suivante « ensemble des connaissances, des qualifications, compétences et caractéristiques individuelles qui facilitent la création du bien-être personnel, social et économique ». ¹⁰

Selon elle le capital humain constitue un bien immatériel qui peut faire progresser ou soutenir la productivité, l'innovation et l'employabilité. Subissant différentes influences, il peut croître, se réduire ou dans certains cas, devenir inutile. Il résulte de différentes origines et notamment, mais pas seulement d'un apprentissage organisé sous la forme de l'éducation et de la formation.

Les quatre éléments (connaissance, qualification, compétence et autres qualités personnelles) peuvent se combiner de différentes manières suivant les individus et suivant le contexte dans lequel ils sont utilisés.

Le capital humain est constitué d'un ensemble de connaissances, les aptitudes des personnes, les compétences liées au travail.

- **Les connaissances (capital savoir)**

Dans une économie fondée sur le savoir, la qualité de la connaissance est essentielle pour l'entreprise. Jouit-elle de secret de fabrication, de brevet, de programme recherche et

⁹ JALLOULI Issam. Op.cit .P.16.

¹⁰ CHAMAK, Alain et FROMAGE, Céline. *le capital humain*, Edition Liaisons, 2006, P.17.

développement, et d'une politique d'innovation. La connaissance possédée par chaque salarié est un élément de capital humain. On distingue deux types de connaissances : connaissances explicites et connaissances tacites (ou implicites).

➤ **Connaissances explicites :**

Elles sont formalisées, capitalisées et surtout transmissibles. Les savoirs explicites sont disponibles généralement sous la forme de règles, de procédures et processus.

➤ **Connaissance tacites :**

Regroupent les compétences acquises et l'expérience de personnel. Elles sont généralement difficiles à formaliser et à mesurer par opposition aux connaissances explicites.

La connaissance tacite est une connaissance personnelle difficile à traduire, elle s'accumule notamment par un apprentissage, un entraînement perpétuel¹¹.

- **Les aptitudes des personnes :**

Capacités qui permettent d'exercer une activité. Sont des facteurs qui font partie de la personnalité sans les exprimer toute entière. Les habilités se traduisent et s'extériorisent dans une activité donnée¹².

- **Les compétences :**

La valeur de capital humain d'un individu ou d'un groupe d'individus au sein d'une entreprise s'apprécie d'abord à travers de la compétence.

La Compétence naît de la combinaison de ressources : connaissances théoriques, savoir-faire, qualités comportementales¹³.

Philippe Zarifian définit la compétence comme « une prise d'initiative de responsabilité d'un individu sur des situations professionnelles auxquelles il est confronté ».¹⁴

Une entreprise qui décide de gérer ses compétences fait de l'homme le moteur de sa performance ; Elle reconnaît que la compétence est génératrice de valeur et que le capital humain est la clé de la réussite.

¹¹ FUSTEC, A et MAROI, B : Op.cit.p19.

¹² PERTI, J-M. *Dictionnaire des ressources humaines*, Vuibert : édition Librairie, 1999, P.17.

¹³ CHAMAK, Alain et FORMAGE Céline : Op.cit. p.81.

¹⁴ ZARIFIAN, Philipe : *Objectif compétence*, éd Liaison, Paris, 2001, p.65.

1.4.1.2. Le capital structurel

Le capital structurel comprend tous les entrepôts non humains de la connaissance dans l'organisation ; il constitue la structure interne d'une organisation, il comprend les brevets, les marques déposés, les logiciels, le système d'information, la culture de l'entreprise, relations financiers. Edvinsson et Malone considère le capital structurel comme l'emballage qui enveloppe le capital humain et lui permet d'être utilisé pour crée de la valeur ou de la richesse pour une organisation.

Le capital structurel se compose de capital client et capital organisationnel :

1.4.1.2.1. Capital client :

Comprend les relations avec les clients et les fournisseurs, il est l'ensemble des actifs qui développent et aide à gérer les relations de l'entreprise avec son environnement. Il englobe les connaissances intégrées à la chaîne de valeur c'est-à-dire qu'en plus des relations avec les clients et les fournisseurs, on trouve les partenaires stratégiques ou les collaborateurs externes comme des sous-traitants, des chercheurs, des conseillers. Le capital client influence la position et la compétitivité d'une entreprise sur le marché.¹⁵

1.4.1.2.2. Capital organisationnel :

Le capital organisationnel c'est l'ensemble des compétences organisationnelles systématisées, stockées et codifiées mais aussi tous les systèmes conçus pour développer cette capacité. Il se décompose au capital processus et capital innovation.

➤ . Capital processus :

Le capital processus représente la capacité de l'entreprise à formaliser ses processus, ses activités, ses rôles, les responsabilités de chaque acteur et les flux d'information .il est défini aussi comme étant « l'ensemble des systèmes existants et des structures permettant d'améliorer les flux de croissance... il comprend par exemple les bases de données, les fichiers, les manuels et les systèmes de gestion.¹⁶ ».

¹⁵ JALLOULI, Issam: Op.cit. : p.20, 21.

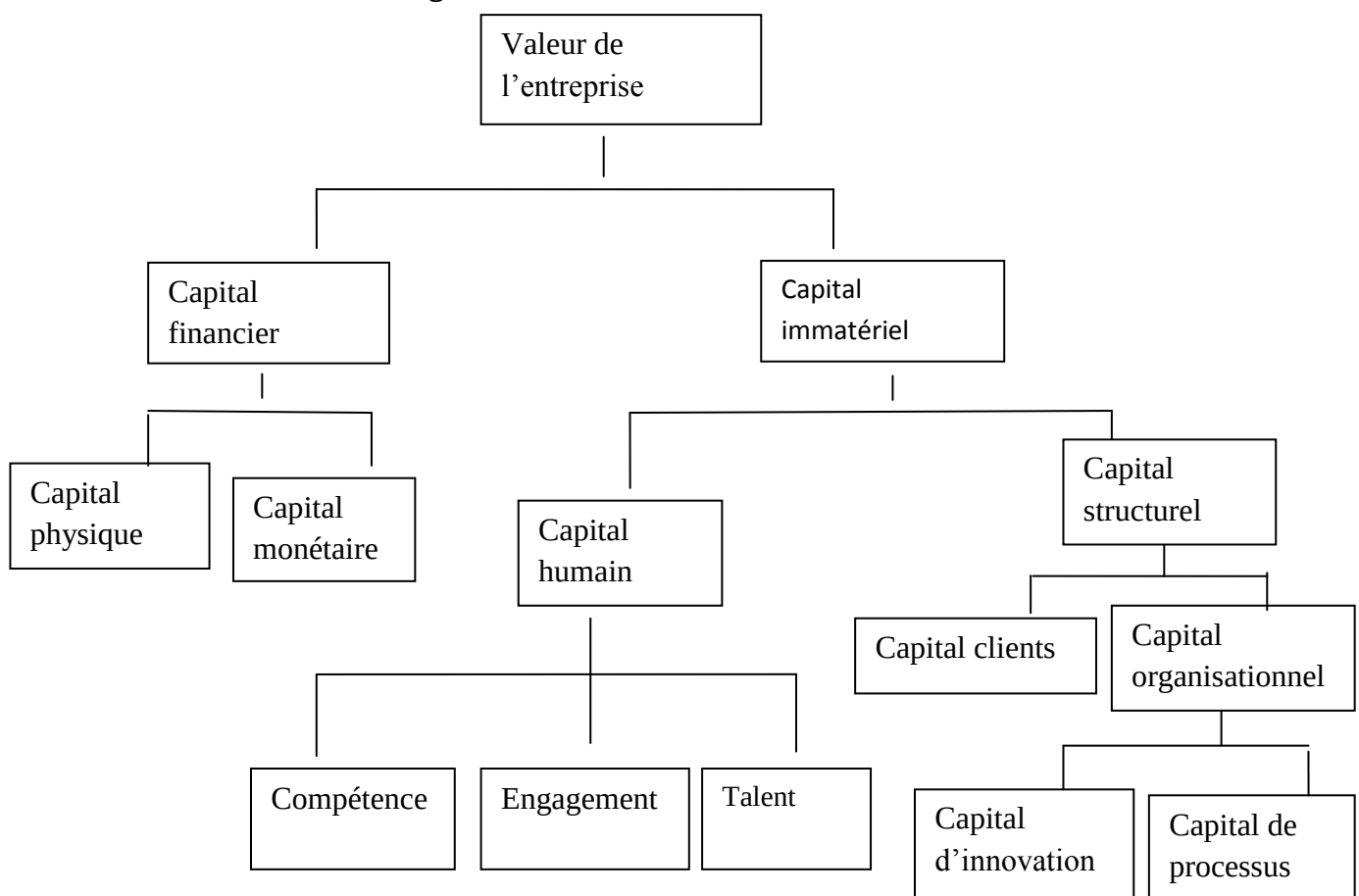
¹⁶ Ibid.

➤ **Capital innovation :**

Le capital innovation représente le portefeuille de technologie, de procédés et de méthode innovante que possède une entreprise. Se sont aussi les éléments immatériels qui permettront à l'entreprise d'innover comme les brevets, les droits d'exploitation...Edvinsson et Malone l'appellent la capacité de renouvellement ; Cette composante de l'actif immatériel permet de prévoir l'avenir, car elle évalue ce que une l'entreprise fait aujourd'hui pour mieux se préparer à saisir les opportunités future, elle aide non seulement à fabriquer des nouveaux produits et à instaurer de nouveaux actifs immatériels.

Il existe une différence fondamentale entre le capital humain et le capital structurel peut être la propriété de l'entreprise contrairement au capital humain qui ne peut pas l'être. Les individus peuvent quitter l'entreprise, tomber malade, décéder ou être attirés par un concurrent, ils ne sont jamais la propriété de l'entreprise ; mais ils peuvent y être étroitement attachés, notamment par des modes de rémunérations appropriés.

Figure°2 : L'arbre de valeur de Skandia



Source : CHAMAK.A et RROMAGE.C : Op.cit. , p .178.

1.4.2. Classification du capital intellectuel selon Sveiby:

Sveiby a décomposé le capital intellectuel en compétence des collaborateurs, composante interne et composante externe¹⁷.

1.4.2.1. Compétence des collaborateurs :

La compétence des collaborateurs mesure leur capacité à agir dans une grande variété de situation pour créer aussi bien des actifs corporels qu'incorporels. Pour certains observateurs, la compétence des collaborateurs n'est pas un actif incorporel de l'entreprise. Il est vrai que la compétence de chaque individu ne saurait à quelconque ou à quoi que ce soit d'autre que lui-même ; en fin de compte, ce sont les employés qui choisissent l'entreprise pour laquelle il souhaite travailler ; de plus les gens ont tendance à être fidèles à leur entreprise s'ils sont correctement traités et s'ils éprouvent le sentiment de partager une responsabilité.

1.4.2.2. Composante interne :

La composante interne comprend les brevets, les concepts, les modes de fonctionnement ainsi que l'organisation administrative et informatique de l'entreprise. Ces éléments sont créés par les employés et habituellement détenus par l'entreprise. Ils peuvent également être acquis de l'extérieur. La décision de mettre au point ou d'investir dans ces actifs peut être prise avec un certain degré de confiance car le travail que cela nécessitera sera réalisé en interne, même si le concept a été développé à l'extérieur.

Par ailleurs, la culture d'entreprise, l'ambiance qui y règne, font également partie de la composante interne. Celle-ci et les collaborateurs constituent ensemble ce que l'on appelle l'organisation.

1.4.2.3. Composante externe :

La composante externe comprend les relations avec clients et les fournisseurs. Elle recouvre également les noms de produit, les marques déposées et la réputation ou l'image de l'entreprise. Certains éléments de cette liste peuvent être considérés comme appartenant juridiquement à l'entreprise, mais les investissements dans la composante externe ne peuvent cependant pas être réalisés avec le même degré de confiance que dans la composante interne.

¹⁷ SVEIBY, E.S. *Knowledge Management: La nouvelle richesse des entreprises*, Paris : édition Maxima 2000, P.34-35.

La valeur des actifs de la composante dépend en effet principalement de la façon dont la société gère ses relations avec ses clients, et cela fait donc toujours intervenir un facteur d'incertitude dans la mesure où la réputation d'une entreprise et la nature des relations qu'elle entretient avec ses clients peuvent se modifier avec le temps.

Tableau°2 : la valeur globale d'une entreprise

Capital visible	Actifs immatériels		
	(valorisation du prix des actions par le marché)		
(valeur comptable) Actifs corporels moins dette visible	Composante externe marque, relation avec les clients et les fournisseurs	Composante interne organisation Encadrement, statut juridique, procédés, politique commerciale, recherche et développement, logiciels	Compétence individuelle éducation, expérience

Source : SVEIBY : Op.cit. p37

La valeur marchande globale d'une entreprise peut être considérée comme la somme de son capital visible (actifs corporels) et des trois catégories de capital intellectuel (composante externe, composante interne et compétence individuelle).

1.5. La mesure de capital intellectuel :

Le concept du capital intellectuel est aussi difficile à quantifier et à mesurer car il comprend des éléments de la productivité humaine dont la créativité, l'éducation, les compétences spécialisées et la formation.

Plusieurs auteurs ont développés des indicateurs qui peuvent identifier et mesurer la performance des actifs immatériels

1.5.1. Le tableau de bord prospectif

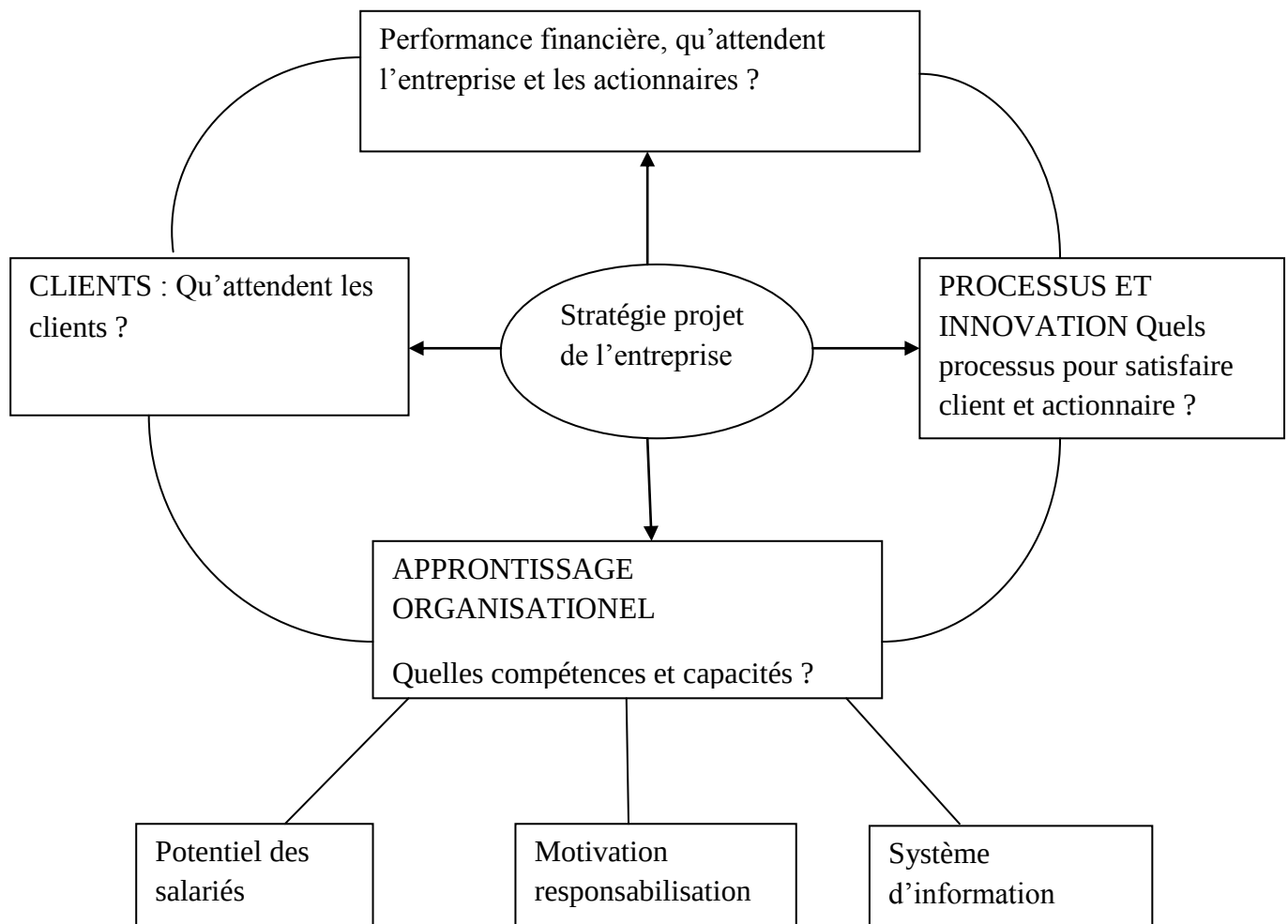
Les publications en 1992 de Kaplan et Norton sur le tableau de bord prospectif ont véritablement entraîné une redéfinition des systèmes de mesure de la performance.

Le tableau de bord prospectif permet de prendre en compte les actions dans leur articulation avec la stratégie de l'entreprise ; Elle permet également de cartographier les liens de cause à effet entre actions et résultats financiers.

Le tableau de bord prospectif élaboré par Robert Kaplan et David Norton propose un système de mesure de la performance de l'entreprise à partir d'indicateurs répartis sur quatre axes¹⁸ :

- Financier ;
- Clients ;
- Processus interne ;
- Apprentissage organisationnel.

¹⁸ CHAMAK Alain et FROMAGE Céline : Op.cit. P.175.

Figure N°3 : le tableau de bord prospectif de Kaplan et Norton :

Source : CHAMAK Alain et FROMAGE Céline : *OP.cit* P.175.

Le tableau de bord prospectif attribue un rôle au capital humain et impose une nécessaire cohérence de la gestion de celui-ci avec la stratégie globale de l'entreprise et sa recherche de performance : dans le tableau de bord prospectif le capital humain est principalement pris en compte au niveau de l'axe apprentissage organisationnel aux indicateurs liés aux compétences et à la motivation du personnel. Il apparaît ainsi exclusivement comme un support actif à la satisfaction du client et de l'actionnaire.

Le modèle de Kaplan et Norton permet de mesurer indirectement la performance du capital client, le capital processus et le capital innovation à travers quelques indicateurs. Ces mesures sont insuffisantes car la composante humaine mérite d'avoir une plus grande importance

1.5.2. L'apport de l'école Scandinave : les tableaux de bord du capital intellectuel :

La compagnie d'assurances suédoise a joué un rôle de vérification précurseur en matière de tableau de bord du capital intellectuel. Comme leur nom générique l'indique, ces tableaux de bord sont sur la base d'une chaîne de valeur centrée sur le capital intellectuel.¹⁹

Le navigateur d'Edvinsson reprend les quatre axes du tableau de bord prospectif en mettant définitivement les ressources humaines au centre du dispositif de création de valeur : dans l'axe humain, les compétences des salariés et les efforts de capitalisation et pérennisation représentent clairement l'essentiel de la notion de performance social/sociétale de l'entreprise.

Avec l'objectif d'intégrer la variable humaine dans le modèle du tableau de bord prospectif et baser sa stratégie sur le facteur humain, une société d'assurance suédoise a créé le navigateur Skandia pour ses propres besoins. L'objectif est de dépasser la vision financière et de définir des indicateurs de suivi de capital immatériel de l'entreprise.

L. Edvinsson, le principal concepteur, a voulu faire du navigateur Skandia une alternative de pilotage social d'une entreprise par différence avec les autres approches essentiellement centrées sur le domaine financier. Le navigateur reprend les quatre dimensions du tableau de bord prospectif et ajoute la dimension humaine. Il part de l'hypothèse que le capital humain est le principal générateur de profit pour une entreprise, et la prospective financière n'est qu'un des cinq facteurs de performance parmi les autres.

Le capital intellectuel joue un rôle fondamental dans la construction d'un avantage concurrentiel ; Pour cette raison l'entreprise doit le gérer et lui offrir un contexte favorable à son développement.

Le tableau de bord prospectif et les travaux d'Edvinsson et Malone sur le capital intellectuel ont élargi la question de l'évaluation de capital humain et toutes les ressources intangibles rares et de qualité qui peuvent apporter à l'entreprise un avantage concurrentiel.

¹⁹ CHAMAK Alain et FROMAGE Céline : Op.cit P.176.

Section 02 : présentation des tableaux de bord du capital intellectuel :

Cette section a pour objectif de présenter les tableaux de bord du capital intellectuel qui constituent un modèle alternatif au tableau de bord prospectif. Dans une première partie nous retraçons les origines et les fondements des TBCI, puis dans une seconde partie nous décrivons les différentes façons d'appréhender le capital intellectuel pour dans une troisième partie donner un guide de mise en place d'un tableau de bord stratégique version scandinave.

2.1. Les origines et les fondements des tableaux de bord du capital intellectuel :**2.1.1. Les origines des tableaux de bord du capital intellectuel :**

L'émergence de modèles de tableau de bord fondés sur le capital intellectuel principalement dans les pays scandinaves s'explique par les spécificités de leur modèle économique et social. Ce modèle se caractérise par une importance toute particulière accordée à la protection sociale et économique des populations de ces pays. Cette sensibilité pour les questions sociales explique l'émergence dans le domaine de la recherche en management des travaux pionniers d'Hermanson au milieu des années 1960. C'est à l'occasion de ces travaux que fut utilisée pour la première fois l'expression « comptabilité des actifs humains ». A la suite de ces travaux, apparurent des développements à partir des années 1970 sur la mise en place d'une comptabilité des ressources humaines (Flamholtz, 1985).

La comptabilité des ressources humaines n'a cependant pas connu un succès massif dans les entreprises scandinaves. La plupart du temps, les expériences se limitaient à un compte de résultat identique au compte de résultat traditionnel, avec en plus une décomposition analytique plus poussée des coûts de personnel, ainsi qu'un rapport des ressources humaines contenant des informations qualitatives. D'autres projets ont émergés dans la lignée des développements sur la comptabilité des ressources humaines comme le « Bilan des intangibles » ou encore la matrice des ressources, ces projets ont intégrés les limites tant théoriques que pratiques de la comptabilité des ressources humaines en proposant des indicateurs non financiers. Pour mesurer la satisfaction des clients, la poste de suède élabora en 1989 un baromètre de satisfaction des clients suédois. Cette mesure est l'ancêtre de l'indice de satisfaction des clients regroupant 190 entreprises américaines et publié par la revue Fortune.

L'avènement des TBCI est ainsi le fruit combiné d'une histoire spécifique aux pays scandinaves, mais aussi de l'influence des évolutions managériales anglo-saxonnes (et en particulier du Balanced Scorecard).²⁰

2.1.2 .Les fondements des tableaux de bord de bord du capital intellectuel :

Les promoteurs des TBCI s'appuient sur une augmentation à trois niveaux pour justifier la

Pertinence de leur modèle :

- un niveau économique avec notamment les développements relatifs aux théories du capital humain et de la croissance endogène,
- un niveau organisationnel avec le thème de la chaîne de valeur virtuelle,
- et un niveau stratégique avec la théorie des ressources.

Le poids croissant des actifs intangibles (brevets, recherche et développement, clientèle,...) dans les entreprises des pays les plus avancés indique que le capital humain et organisationnel (intangible) devient un facteur de plus en plus prépondérant de la croissance d'une économie.

D'où le rôle majeur de l'investissement en éducation et en formation sur la compétitivité d'une nation (théorie du capital humain). De même, des économistes comme Ronner, Lucas, ou Barro ont proposé d'endogénéiser le progrès technique qui dépend des efforts de recherche et d'éducation de la collectivité et d'accorder un rôle majeur au capital intellectuel susceptible de générer une croissance auto-entretenu (théorie de la croissance endogène). Ces TB sont mobilisés sur la base d'une chaîne de valeur virtuelle, prenant conscience du rôle croissant des ressources immatérielles, des stocks, des flux de connaissances et des compétences comme éléments principaux de ces ressources, des auteurs comme Bernard Martory et Christian Pierrat (1996) nous expliquent que la chaîne de valeur virtuelle a pour objet le management du capital intellectuel, ce dernier ayant pour origine le capital humain et pour finalité la production des produits et services, en passant par la gestion du capital structurel de l'entreprise, un des objectifs de ce management consiste alors à valoriser le capital humain et à le « structurer ». Ainsi il expliquent que « ces différentes

²⁰ Grégory Wegmann. LES TABLEAUX DE BORD DU CAPITAL INTELLECTUEL .Bouton O. Et Chernet D. Indicateurs et tableaux de bord, Afnor Editions, 13 P., 2009. < hal-00584777 >, P.1.2.disponible sur : <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00584777>, consulté le 05 septembre 2017.

formes de CI correspondent aux différentes phases de la concrétisation du savoir des employés, en structures au service de l'entreprise et source de valeur pour elle, puis en actifs définitivement acquis à l'entreprise et porteurs de valeur par eux-mêmes.

Ces approches ont pour fondements les théories de la croissance Endogène en économique qui envisagent des facteurs autres que le capital et le travail, avec par exemple l'innovation ou la formation comme source fondamentale de la croissance. Elles ont également pour fondement la théorie du facteur résiduel de croissance, avec en particulier les travaux de Gary Becker, qui analysent l'apport de la formation à la croissance, ou en encore ceux de Gerard Ballot et Fathi Fakhfakh qui analysent si les compétences développées au sein des entreprises favorisent leur croissance.

Prenant conscience de l'incertitude croissante de l'environnement et donc d'une perte de pertinence des démarches stratégiques classiques fondées notamment sur l'adaptation, les TBCI reposent aussi sur une approche par les ressources (Wernfelt 1984), et les compétences de la stratégie (Hamel et Parahalad, 1995), la RBV ou MRC (mouvements des ressources et compétences) approche fondée sur les ressources et les compétences trouve son origine économique dans les travaux de Ricardo, l'occasion des quels ont été développées les notions de Rente et de quasi- rente, la Rente ricardienne consiste en la possession et l'utilisation d'un actif stratégique rare dont l'offre est limitée, échangé, substitué ou crée sur un marché. La Quasi rente est la spécificité d'un actif qui pourra être d'une valeur supérieure pour une entreprise que pour un concurrent (différence d'efficacité). Ces actifs sont difficilement imitables, difficilement substituables et difficilement échangeables sur un marché. La MRC s'inscrit dans le cadre plus large des théories évolutionnistes qui postulent que la dimension structurante de la performance des entreprises n'est pas leur position concurrentielle, mais la question de l'évolution de leurs procédés techniques et de leurs processus organisationnels.

Le MRC renvoie au mode interactionniste de la démarche stratégique tel que décrit par Gérard Koenig (1996), qui consiste en une identification des ressources et des compétences et les conditions de l'environnement.

Elle aboutit donc à recentrer la réflexion stratégique au cœur de l'entreprise en tentant d'identifier ses ressources rares et plus spécifiquement ses compétences humaines et organisationnelles, c'est-à-dire son capital intellectuel, les éléments du CI sont alors perçus comme des ressources stratégiques de premier ordre, susceptibles de procurer aux entreprises un avantages concurrentiel déterminant.

La démarche la plus intéressante a été développée par Richard Hall (1999), sa typologie consiste à distinguer la catégorie des ressources intangibles qui dépendent des employés de l'entreprise, de celles qui sont indépendante de ces individus. Ensuite, Hall associe à chacune de ces catégories des capacités fondées sur les compétences et des capacités fondées sur des actifs. Cette typologie a des similitudes avec celle à la base de navigateur Skandia et plus généralement de la plupart des versions de TBCI.²¹

2.2. Différentes approches pour appréhender le capital intellectuel :

S'interroger sur la nature et l'importance des actifs intangibles dans une entreprise revient à remettre en question les typologies traditionnelles de la performance. En effet, si l'on considère que les actifs intangibles constituent une part non négligeable de l'ensemble des actifs d'une entreprise, Alors la performance de cette entreprise est en étroite relation avec la qualité de la gestion de ces actifs intangibles.

S'intéresser aux actifs intangibles nécessite donc de s'interroger sur leur nature et sur l'origine de cette conceptualisation. On observera alors que les spécialistes s'accordent aujourd'hui pour estimer que l'essentiel de ces actifs est composé du capital intellectuel. Cela se conçoit bien puisque parmi les différentes charges enregistrées en comptabilité, Celles concernant les ressources humaines sont les moins susceptibles d'être « activités » (c'est-à-dire d'être considérées comme des actifs), à la différence d'autres charges comme celles relatives à l'innovation et à la recherche et ceci, quels que soient les pays.

De nombreux chercheurs et praticiens proposent des typologies sur les actifs immatériels ou intangibles. Bounfour (1997) a développé une synthèse des différentes approches possibles pour appréhender ces actifs. Parmi ces différentes contributions, plusieurs sont issues d'un programme de recherche intitulé MERITUM (Mesurer les intangibles pour comprendre et perfectionner l'innovation en management), ce programme de recherche consistait en un réseau de 30 chercheurs répartis dans 9 universités ou écoles, ses travaux sont abouti à distinguer des investissements physiques des investissements intangibles en technologie (recherche et développement, licences, brevets....), des investissements intangibles relatifs au marché (exploration, organisation...).

En synthèse, la plupart des travaux relatifs à une classification des actifs intangibles et du capital intellectuel aboutissent à des propositions sous la forme de dichotomies, actifs ou

²¹ <http://www.Gregoriae.Com/dm documents/1999-11.pdf>. Consulté le 10 Septembre 2017.

éléments appartenant ou n'appartenant pas de manière légale à l'entreprise, actifs acquis à l'extérieur ou actifs produit par l'entreprise et enfin actifs dépendant des hommes ou ne dépendant pas des acteurs de l'organisation. C'est cette dernière dichotomie qui s'est avérée la plus pertinente.

Mais ce n'est que depuis peu, que des auteurs anglo-saxons et surtout suédois inscrivent ce travail dans le cadre d'une réflexion instrumentale en contrôle de gestion. De ces derniers travaux émergent trois approches de classification des actifs intangibles.

- **Une typologie quaternaire :**

Annie Brooking (1996), propose une typologie quaternaire en distinguant les actifs de marché, des actifs centrés sur l'humain, des actifs de la propriété intellectuelle et des actifs d'infrastructure.

L'approche d'Annie Brooking peut sembler non pertinente dans le cadre du MRC dans le sens où elle rassemble des actifs intangibles qui se situent à des niveaux d'importance et d'agrégation différents. Par exemple, il n'est pas pertinent de situer la catégorie centrée sur l'humain au même niveau que les trois autres catégories, connaissant le poids prépondérant de celle-ci.

Les deux typologies qui suivent nous semblent donc plus pertinentes dans le cadre du MRC dans le sens où elles suggèrent que les actifs intangibles liés aux caractéristiques des employés (et plus particulièrement ceux ayant trait à leurs compétences) jouent un rôle de premier plan.

- **Une typologie ternaire :**

Un groupe de praticiens et de chercheurs en gestion, Hubert Saint-Onge de la banque Impériale de commerce du Canada, Leif Edvinsson de Skandia AFS entre autres, proposent trois catégories d'actifs intangibles : le capital client et relationnel, le capital organisationnel et le capital humain.²²

²² [http://www.strategie-aims.com/events/conference/14-ixeme-conference-de-l-aims/com \(aims 2000-2461\).pdf](http://www.strategie-aims.com/events/conference/14-ixeme-conference-de-l-aims/com%20(aims%202000-2461).pdf), consulté le 20 septembre 2017.

- **Une typologie binaire :**

Cette typologie proposée par Roos (1997) est associée à l'instrument le plus connu, le navigateur Skandia. Cette typologie est dite binaire ou dichotomique puisqu'elle distingue le capital intellectuel « pensant », du capital intellectuel « non pensant », c'est-à-dire le capital humain du capital structurel. La nuance par rapport à la typologie présentée juste avant est que le capital structurel regroupe le capital organisationnel et le capital client et relationnel.

Edvinsson, ancien « manager du capital intellectuel à Skandia explique en substance que le capital structurel est ce qu'il reste dans l'entreprise une fois que les employés sont rentrés chez eux le soir. Aussi, cette typologie a tendance à accorder un peu plus d'importance à la dimension humaine qui consiste l'un des deux piliers du capital intellectuel de l'entreprise.

Edvinsson décompose le capital intellectuel en trois critères génériques de performance qui se décomposent à leur tour en indicateurs stratégiques, ces trois critères génériques sont les suivants :

La compétence des employés dont les indicateurs stratégiques sont les savoir et les savoir-faire. De façon plus précise la notion de compétence. Peut également être analysée en terme de compétence commerciale (capacité à collaborer avec les clients et les partenaires internes) de compétence professionnelle (habilité à exploiter le capital structurel) et de compétence sociale (habilité à travailler ensemble).

L'attitude des employés dont les indicateurs stratégiques sont la motivation, le comportement et la conduite.

Et leur agilité intellectuelle dont les indicateurs stratégiques sont l'innovation, l'imitation, l'adaptation et la mise en forme.

Il en est de même du capital structurel qui se décompose également en trois critères génériques de performance. Ces trois critères génériques sont les suivants :

Les relations avec les parties prenantes de l'entreprise dont les indicateurs stratégiques sont la gestion des relations avec les clients, les fournisseurs, les actionnaires, les alliés et toutes les autres parties prenantes.

L'organisation dont les indicateurs stratégiques sont l'infrastructure, les processus et la culture.

Le renouvellement et le développement dont les indicateurs sont les nouveaux produits, la formation, les dépenses de recherche et développement et les nouveaux brevets et nouvelles licences. En synthèse, le tableau ci-dessous reprenant des éléments développés dans la première partie, propose une chronologie de l'émergence des TBCI dans les pays scandinaves.

Tableau n°3 : chronologie de l'émergence des TBCI dans les pays scandinaves.

1960	Les spécificités économiques et sociales des pays scandinaves : sociale démocratie avant l'heure (le rôle de l'état providence), philosophie de la coopération
1965-1970	Premiers développements scandinaves autour de la comptabilité sociale
1977	Les développements en comptabilité des ressources humaines se poursuivent (1977, bilan social en France), -des applications limitées
1981-1989 ; 1986-1987	Groupes de travail autour du concept du capital intellectuel, Konard group en Suède dirigé par Sveiby
1989	Proposition Konard group : <i>The Invisible Balance Sheet</i> , autre proposition : <i>The Resource Matrix</i>
1990	Profit and Loss account model utilisé, -poursuite des travaux du Konard Group et d'autres sur une approche plus qualitative
1992-1994	-influence conjointe du BSC et du Konard group expliquant l'apparition d'un modèle comme le navigateur, - premières publications et autres modèles comme <i>The Intangible Assets Monitor</i>

Source : Grégory wegamnn. LES TABLEAUX DE BORD DU CAPITAL INTELLECTUEL. Bouton O. Et Cgernet D. Indicateurs et tableaux de bord, Afnor Editions, 13 p., 2009. < hal-00584777 >, P.6.P7. <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00584777>, consulté le 05 septembre 2017.

2.3. Guide de mise en place d'un tableau de bord stratégique version scandinave :

Cette partie a pour objet de présenter les différentes étapes de mise en place des tableaux de bord stratégiques version scandinave.

2.3.1. Les différentes étapes :**1. La volonté de bâtir un tableau de bord stratégique doit émaner clairement de la direction générale (0-4^e mois)**

Un comité exécutif définit la stratégie générale de l'entreprise en sachant que les ressources et les compétences de l'entreprise sont considérées comme un élément fondamental de cette stratégie. Ce comité établit une première liste d'objectifs stratégiques comme base de discussion pour les groupes de travail qui sont constitués. Ce comité propose également un certain nombre d'axes stratégiques sans proposer de classement de ceux-ci.

2a- Composer des premiers groupes de travail réunissant des membres de comité exécutifs et des membres de la hiérarchie intermédiaire (4^e –5^e mois).

Il s'agit d'abord de communiquer la stratégie, de l'expliquer et de faire accepter les raisons qui justifient la construction d'un TBS version scandinave. Il s'agira également pour ces groupes de travail d'examiner les objectifs stratégiques ainsi que les axes stratégiques formulés par le comité exécutif. Ces groupes peuvent émettre des critiques motivées sur ces formulations ainsi qu'élaborer des propositions. Enfin, ces groupes de travail proposent une liste de mesure correspondant aux objectifs qu'ils ont formulés.

2b. Des groupes de travail sont constitués dans chaque unité stratégique (6-9 mois).

Ces groupes sont constitués de managers originaires de différentes fonctions, mais aussi d'employés. Ces groupes ont pour fonction de développer les TBS ont également l'occasion de formuler des remarques sur des problèmes de cohérence entre le TBS générique et le TBS qu'ils sont en train de bâtir.

3. a - Eliminer les investissements non génériques (6^e mois).**3. b- Lancer les programmes de changement (6^e mois).**

L'équipe chargée de déployer le TBS évalue les changements organisationnels nécessaires pendant que les unités construisent leur TBS respectif.

4. Remonter les travaux des unités stratégiques (9^e mois).

A nouveau, une démarche de retour d'expérience est organisée de telle façon que les travaux de ces groupes de travail influencent les choix des groupes de travail regroupant des managers, ainsi que les orientations du comité exécutif.

5. Affiner le projet (12^e mois).

Le TBS générique est affiné à l'examen de TBS des unités et vice-versa. Il convient d'appliquer une procédure de reprévision à l'ensemble des indicateurs. La pertinence de ces indicateurs, leur définition et leurs mesures doivent être examinées simultanément par les différents groupes situés à des niveaux hiérarchiques différents.

6. a-Communiquer le tableau de bord stratégique générique à toute l'entreprise (>12^e mois).

A cette occasion, une brochure présentant les intentions et le contenu du TBS est diffusée dans l'ensemble de l'entreprise. Le TBS générique est en outre accessible sur le réseau intranet pour tous les employés de l'entreprise.

6. b- Fixer des objectifs de performance (13^e- 14^e mois).

Il s'agit d'objectifs individuels pour les managers des trois premiers niveaux et d'objectifs individuels et collectifs pour le reste du personnel.

7- Substituer le TBS au plan générique à long terme ainsi qu'au budget (15^e- 17^e mois).

Sur la base des critères génériques du TBS, des objectifs à 5 ans sont établis.

8- Etablir les bilans mensuels et trimestriels (>18^e mois).

Durant cette phase, les TBS des unités sont réexaminés par les groupes de travail managériaux et le comité exécutif.

9- Actualiser la stratégie par le comité exécutif

La stratégie est actualisée au fur et à mesure de la construction du TBS générique et des TBS des unités.

10. Relier les performances individuelles et collectives au TBS générique (25^e-26^e mois).

S'agissant des systèmes de récompense, il convient de privilégier des modes d'attribution subjectifs basés une évaluation de contributions individuelles et collectives plutôt que sur des résultats.

Une équipe projet avec à sa tête un « manager des tableaux de bord stratégiques » (ou manager du capital intellectuel) est constitué. Les membres de cette équipe ont pour mission d'aider à la réflexion les différentes équipes de travail, ce groupe de travail a aussi pour mission d'initier des projets qui permettent d'aboutir à un mode de construction et de fonctionnement interactif des TBS. Il s'agit :

- De pratiques de simulation et d'analyse de scénarios, exercices qui concernent tous les groupes de travail
- De rédactions de bilans d'initiatives au niveau des unités stratégiques ;
- Et de pratiques de résolution de problèmes en équipes²³.

2. 3.2. Les indicateurs génériques des tableaux de bord stratégiques version scandinave (TBCI) :

Le tableau propose une liste des 12 indicateurs stratégiques génériques les plus utilisés

Tableau n°4 : les indicateurs stratégiques de tableau de bord du capital intellectuel :

Tableau de bord stratégique version scandinave (Tableau de bord du capital intellectuel)	
Dimension capital humain	
1-influence des compétences sur la performance (valeur compétences),	
2-savoirs et savoir-faire,	
3-formations stratégiques,	
4-comportement,	
5-capacités d'innovation	
Dimension clients et relations avec les autres partie prenantes :	
6-image de marque,	
7-investissements commerciaux	

²³ www.strategie-aims.com / ... les- tableaux-de-bord-stratégiques-analyse-typologique.pro... , consulté le 15 septembre2017.

Dimension organisationnelle : 8-adaptabilité des processus, 9-adaptabilité des infrastructures, 10-maitrise des flux d'informations
Dimension financière : 11-valeur future pour les parties prenantes, 12-valeur dégagée pour les parties prenantes

Source : www.strategie-aims.com/...les-tableaux-de-bord-strategiques-analyse-typologique.pro...

Après avoir présenté les origines et les fondements du tableau de bord du capital intellectuel, nous exposerons des modèles du TBCI (du navigateur Skandia aux autres TBCI) dans la prochaine section.

Section 03 : Le Navigateur Skandia et analyse critique

Les tableaux de bord à orientation stratégique sont des systèmes d'indicateurs qui cherchent à mesurer la performance globale et son évolution dans ses différentes dimensions constitutives. Ils permettent de clarifier les objectifs stratégiques et les traduire en valeurs cibles et concrètes. Ils permettent aussi un déploiement de la politique générale à l'intérieur de l'organisation et un retour d'expérience sur la stratégie pour l'affiner progressivement. Plusieurs cadres d'analyse sont possibles, le tableau de bord équilibré de Kaplan et Norton, la démarche GIMSI d'Alain Fernandez, et le Navigateur Skandia d'Edvinsson et Malon que nous allons présenter tout au long de cette section.

3.1. Le Navigateur Skandia :

L'expérience à Skandia AFS, de leif Edvinsson qui s'est prolongée pour l'ensemble du groupe d'assurances suédois Skandia constitue l'exemple le plus abouti de mise en place d'un tableau de bord stratégique centré sur le capital intellectuel et d'un management de celui-ci. Cet aboutissement s'incarne dans le Navigateur Skandia, tableau de bord du capital intellectuel pour la direction et ses partenaires.

3.1.1 .apparition du Navigateur Skandia:

Le Navigateur Skandia, conçu par Lei Edvinsson et Micheal Malone en 1997, à été mis au point chez Skandia justement une société multinationale d'assurance et de services financiers basée en Suède. Cette approche originale place l'humain au centre de la démarche, elle privilégie le pilotage de l'immatériel et plus précisément du capital intellectuel, véritable moteur de la création de valeur.

3.1.2. La responsabilité sociétale de l'entreprise au cœur des mesures :

La raison d'être de ce nouveau tableau de bord est qu'il se fonde sur une dimension sociétale. Cela signifié que les réflexions des entreprises permet en compte l'impact de leurs activités sur l'environnement social et environnemental.

Les indicateurs propre à ce TB reprennent une partie des indicateurs du BSC, mais en intègre de nouveaux comme par exemple, la valeur des individus (client et collaborateur) est clairement prioritaire.

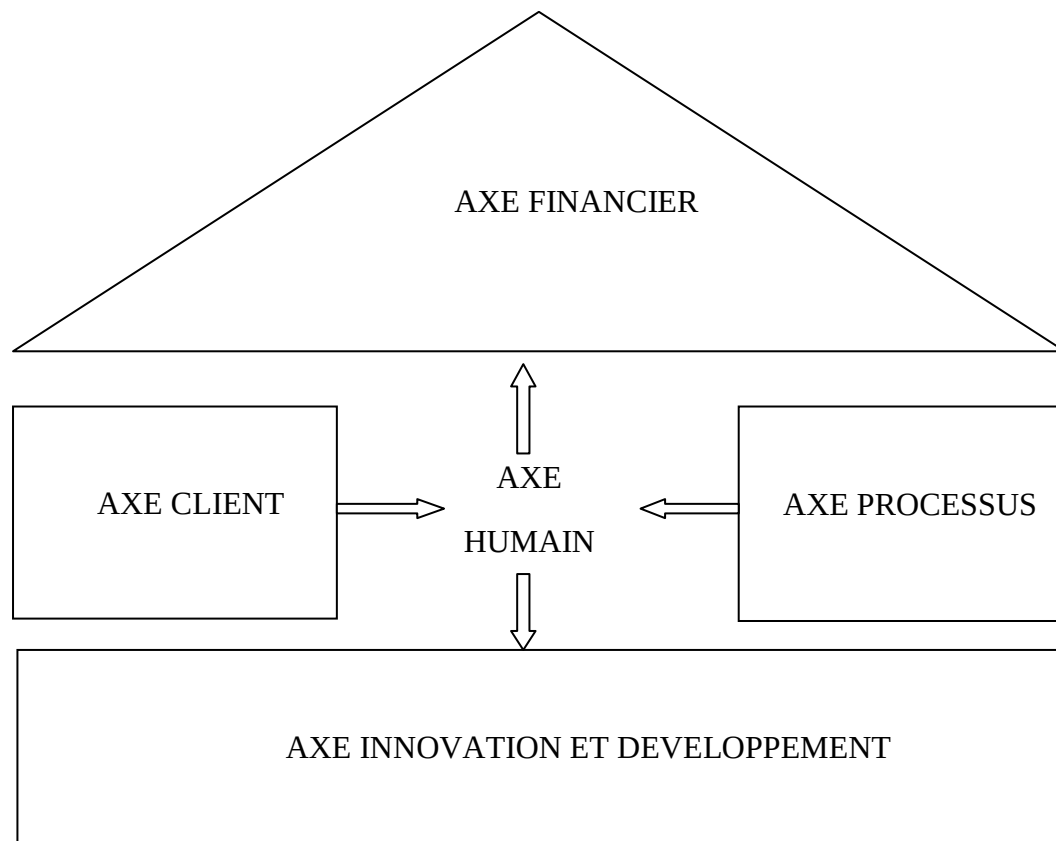
3.1.3. Principe du Navigateur Skandia :

Le navigateur Skandia propose un tableau de bord composé de 05 axes regroupés dans une dimension temporelle :

- Axe financier : le long terme : qu'a-t-on fait hier ?
- Axe client : le présent
- Axe humain : au centre de la démarche
- Axe processus : le présent
- Axe innovation et développent : que prépare-t-on pour demain ?

Le Navigateur Skandia est un tableau de bord composé de 05 axes comme le montre le schéma suivant :

Figure n°4 : le navigateur Skandia



Source : Edvinsson et Malone 1997

Pour comprendre comment le navigateur intègre ces éléments, l'analyse des cinq axes du navigateur est indispensable :²⁴

- **L'axe humain :**

Il occupe une place centrale, cela marque une volonté de placer les relations, les compétences et les ressources humaines au centre des préoccupations de l'entreprise. Il prend en compte le capital humain et le capital structurel.

Le capital humain concerne principalement des résultats d'enquêtes internes comme la motivation des salariés, la fierté d'appartenance à son entreprise, etc.

Le capital structurel, lui mesure la capacité relationnelle de l'entreprise en calculant trois facteurs :

- les relations avec les tiers de l'entreprise (actionnaires, banques, fournisseurs, clients, salariés etc.).

²⁴ <https://www.piloter.org/mesurer/methode/navigateur-skandia.htm>, consulté le 24 AOUT 2017.

- la capacité de l'entreprise à motiver ses collaborateurs.
- Le dynamisme de l'entreprise : ici des indicateurs basiques comme le taux de croissance du chiffre d'affaire, la mesure de la recherche et développement, mais aussi des indicateurs axés autour de l'humain comme le taux d'embauche et de départ, le taux de participations des salariés aux événements de l'entreprise etc. Le domaine ressources humaines qui permet d'évaluer les performances des collaborateurs avec l'effectif, le nombre d'encadrements, le type de qualification.

- **L'axe financier :**

L'axe financier représente le passé de l'entreprise, il met en avant des indicateurs orientés sur la personne. Ce peut être par exemple le coût de la relation client ou le bénéfice par salariés

L'axe financier traite des résultats et des états financiers, il cherche l'ensemble des moyens permettant d'accroître la valeur de l'entreprise.

Le domaine financier mesure la capitalisation financière au travers par exemple du chiffre d'affaire, du bénéfice du total de l'actif, du retour sur actif net.

- **L'axe client :**

Ici l'axe client met en avant des notions de fidélité, de potentiel de l'entreprise à conquérir de nouveaux clients ou encore le taux de réclamations.

L'axe client est un élément clé dans la stratégie et dans le succès de l'entreprise, c'est pour cela que les clients ne peuvent pas être considérés comme variable exogène à l'entreprise, ils sont la source de création de la valeur ajoutée apportée. L'axe client du Navigateur recherche les caractéristiques des clients, les revenus les contacts des clients et les fréquences des achats...etc. Le domaine clients évalue les flux de relations avec les clients actuels et potentiels par les parts de marché, le nombre de client, les taux de clients réguliers.

- **L'axe processus :**

Le processus ici, signifie l'informatique, cela comprend donc des mesures de taux de renouvellement du parc informatique, le taux de maintenance, panne des serveurs. On peut

ainsi trouver le taux de formation à l'outil informatique ; mesure des compétences des salariés etc.

L'axe processus concerne principalement les facteurs technologiques ayant contribué à la création de valeur, ce processus est, lui-même lié au facteur humain tel que système d'information, base de données, ...etc. Le domaine processus porte sur la façon dont l'entreprise utilise les TIC avec les temps de traitement des dossiers, le niveau de connaissance en informatique, le nombre de personnes affectées au service des TIC.

- **L'axe innovation et développement :**

Comment l'entreprise appréhende son marché futur ? Les mesures de ce volet évaluent l'entreprise sur des ratios concernant les nouveaux besoins des clients, le nombre de nouveaux produits sortis, le taux de recherche et développement etc.

A travers cet axe, les managers doivent être capables d'identifier et prévoir les actions futures à entreprendre, rechercher les opportunités de développement de l'entreprise. Le domaine renouvellement et développement évalue les actions pour s'adapter à moyen terme, telles que les investissements en veille concurrentielle, le coût de formation, le coût de développement des compétences, l'actionnariat salarié.²⁵

3.1.4. La chaîne de valeur du capital intellectuel :

Au-delà de ce navigateur original, il est important de retenir le modèle de chaîne de valeurs du capital intellectuel proposé par Leif Edvinsson. Selon ce modèle, le capital intellectuel est essentiellement composé de deux éléments : le capital humain et le capital structurel.

Le capital humain englobe bien sûr la valeur des connaissances, expériences, compétences et autres tours de main, le capital structurel couvre lui justement les structures mises en place, indispensables au support et développement du capital humain. En fait comme écrivait Micheal Malone, le capital structurel correspond à tout ce que l'on n'emmène pas chez soi le soir après la journée de travail.

Ce modèle particulièrement innovant (il le reste aujourd'hui) place au premier plan l'importance des réseaux des relations, autant à l'intérieur même de l'entreprise qu'avec les

²⁵ Ngobo.Paul, Escaffre Lionel. *Capital immatériel et performance dans l'entreprise* : imprimé en France, presse de l'université d'Angers Bibliothèque universitaire, 2007, p.214.

partenaires et les clients (capital client). D'autres auteurs ont par la suite développé ces aspects notamment en définissant la notion de « capital social ».

Le navigateur Skandia est quelque part le précurseur d'une nouvelle génération de système de pilotage de la performance.

3.1.5. La méthode de mesure du capital intellectuel proposée par la société Skandia :

Pour compléter le tableau de bord et sa panoplie d'indicateurs, la société Skandia propos une mesure du capital intellectuel ; La méthode consiste à pondérer des indicateurs contenus dans le Navigateur (Edvinsson et Malone, 1997).

Ensuite, un indice synthétique de mesure du CI est élaboré en prenant appui sur la formule suivante :

Capital Intellectuel= $i \times C$ avec,

C : agrégation d'une vingtaine d'indicateurs exprimés en valeur absolue et orientés vers le développement à venir de la firme.

Voici les neuf critères génériques qui sous-tendent ces indicateurs.

- **Les revenus générés par de nouveaux produits :**
 - chiffre d'affaire généré par de nouvelles opérations commerciales (nouveaux programme/services).
- **L'investissement dans de nouveaux canaux :**
 - investissements pour le développement de nouveaux marchés (consommateurs, clients),
 - investissements pour le développement du secteur de l'activité,
 - investissements pour le développement de nouveaux circuits.
- **Le changement dans le stock de technologies de l'information :**
 - investissements informatiques consacrés aux ventes, au service et à l'assistance,
 - investissements informatiques consacrés à l'administration.
- **L'investissement dans les ventes, le service et le soutien :**
 - investissements consacrés à l'assistance au consommateur (client),

- investissements consacrés au service au consommateur,
- investissements consacrés à la formation du consommateur,
- frais par clients non liés au produit.
- **L'investissement dans le développement des ressources humaines :**
 - investissements consacrés par salarié au développement des compétences.
- **La formation de personnel :**
 - investissements consacrés par salarié à la formation et à l'assistance pour les nouveaux produits,
 - formation réservées aux salariés non basés dans l'entreprise,
 - investissements consacrés à la formation, à la communication et à l'assistance à destination des salariés permanents à plein temps.
- **L'investissement en coopération inter firmes :**
 - investissements consacrés au développement des partenariats,
 - mises à jour des systèmes informatisés d'échange de données (EDI) ou des réseaux.
- **L'investissement en marques :**
 - investissements consacrés à l'identification de la marque (logo/nom).
- **L'investissement en nouveaux brevets, nouveaux copyrights :**
 - investissements consacrés aux brevets et aux droits de licence.

Observons que cette liste privilégie des dépenses d'investissement et ne met l'accent que sur les capacités futures à dégager des profits. Or le capital immatériel recouvre également les capacités actuelles d'enrichissements. Un mauvais investissement ou un investissement mal géré est souvent pire qu'une absence d'investissement. C'est pourquoi l'indice **C** est pondéré par l'indice **i**.

- **i** : facteur compensatoire qui relativise la portée de ces investissements. Cet indice permet de tenir compte de la productivité réelle, de la création de valeur et de l'évaluation de l'utilisateur.

- **i** : est le coefficient d'efficience de l'organisation dans l'utilisation du capital intellectuel, calculé à partir de neuf indicateurs clés établis en pourcentage et renvoyant aux différentes composantes du navigateur. Les concepteurs proposent les indicateurs suivants :

- La part de marché (%),
- L'indice de satisfactions des clients (%),
- L'indice de leadership (%),
- L'indice de motivation (%),
- L'indice de ressources en recherche et développement (%),
- L'indice d'heures de formation (%),
- L'objectif de performance/qualité (%),
- Le taux de maintien des salariés (%),
- L'efficacité administrative/ chiffre d'affaires (inverse du ratio erreur administrative/ chiffre d'affaire) (%).

Ces concepteurs nous expliquent que cet indice est dynamique car il permet de décrire les évolutions du capital intellectuel dans le temps. Ils expliquent de plus qu'il permet de comparer les évolutions du capital intellectuel avec les évolutions de la valeur de marché de l'entreprise (et d'établir d'éventuelles corrélations). ²⁶

3.2. Aux autres tableaux de bord du capital intellectuel :

Si le Navigateur constitue le modèle du TBCI le plus connu, l'engouement pour ce type de TB fait que beaucoup d'autres entreprises l'ont adopté. La somme des expériences accumulées dans différents pays européens nous permet aussi d'estimer qu'il existe un courant managérial à dominante européenne centré sur le pilotage par la valorisation et le management des actifs intangibles, au même titre qu'il existe un courant managérial à dominante anglo-saxonne centré sur le pilotage par la valorisation des actionnaires et des clients.

²⁶ Grégory Wegmann. Comparaison Balanced Scorecard-Navigateur. Bouton. O. Et Chernet D. Indicateurs et tableaux de bord, Afnor Editions, p.1-11 Chapitre 10-13, 2008. < hal-00584780>, p.8.9. Disponible sur : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/hal-00584780/document>, consulté le 20 septembre 2017.

Les travaux pionniers de Karl-Erik Sveiby se sont concrétisés de façon directe par la mise en place d'un TBCI *The Intangible Assets Monitor* dans l'entreprise suédoise Celemi. Cette société joue de plus un rôle majeur dans la diffusion des TBCI puisque l'activité de conseil de Sveiby consiste à proposer des méthodes de management du capital intellectuel, et en particulier à promouvoir le modèle de Tableau de bord du capital intellectuel expérimenté à Celemi, fondé sur la typologie ternaire du CI.

Le TBCI de Celemi comprend donc trois axes stratégiques :

- l'axe client,
- l'axe humain,
- et l'axe organisation.

Mais, si l'on étudie plus en détail les indicateurs génériques figurant dans le TBCI de Celemi on se rend compte alors que l'accent est plus particulièrement mis sur les dimensions clients et humaines de la performance. Comme mesures déployées nous pouvons citer par exemple la proportion de personnel administratifs, les revenus procurés par les nouveaux produits et les revenus procurés par les relations avec les clients, le tableau juste après présente le modèle générique de *l'Intangible Assets Monitor* (le moniteur des actifs intangibles).

➤ **Le Moniteur des Actifs Intangibles de Celemi**

Tableau n°5 : le moniteur des actifs intangibles de Celemi :

Nos clients	Notre organisation	Nos employés
Croissance de chiffre d'affaire	Clients influençant le processus	Expérience professionnelle
Image de marque	Revenus des nouveaux produits	Compétences en rapport avec les clients
Revenus par client	Part de la Recherche et développement	Proportion d'experts

Satisfaction des clients	Part des investissements intangibles	VA par expert et par employé
fidélité des clients	Proportion de personnel administratif	Indice de satisfaction des employés
Part dans le chiffre d'affaire des clients importants	Revenus généré par le personnel administratif	Turnover des experts, expériences
	Turnover du personnel administratif	Age moyen des employés

Source : Grégory Wegmann, **LES TABLEAUX DE BORD DU CAPITAL INTELLECTUEL**. Bouton O. Et Chernet D. **Indicateurs et tableaux de bord**, Afnor Editions, 13p, 2009. <hal-00584777 >.

Celemi a aussi pour rôle de diffuser les méthodes de management du capital intellectuel et notamment dans les pays scandinaves.

Deux autres initiatives scandinaves ont également eu un impact important sur le développement des TBCI. Il s'agit premièrement d'un projet initié par (le conseil de développement industriel et commercial danois) réunissant 3 entreprises danoises et 7 entreprises suédoises. Deuxièmement, il s'agit d'un projet intitulé MERITUM (mesurer les intangibles pour comprendre et améliorer le management de l'innovation) supporté financièrement par la commission Européenne et auquel ont participé neuf universités et centres de recherche répartis dans six pays européennes. Les chercheurs du MERITUM insistent sur la nécessité de définir clairement la démarche d'élaboration d'un TBCI et c'est pourquoi ils proposent un modèle de définition des indicateurs du capital intellectuel en fonction d'objectifs stratégiques précis.

Conclusion :

La mesure de la performance ne peut pas être réduite à simple dimension financière pour assurer une gestion efficace ; il est important de mesurer toutes les formes de performances apportant une contribution significative à la compétitivité globale. Donc il important de rendre on considération le capital intellectuel ; le problème de la gestion de

l'immatériel dans les entreprise représente un enjeu majeur. Les travaux dans ce domaine sont encore modestes.

L'investissement dans le capital intellectuel ou capital humain assure une réussite pour l'entreprise et permettra d'atteindre les objectifs souhaité par l'entreprise et une meilleure performance. Le tableau de bord du capital intellectuel « navigateur Skandia » est un outil qui permet la valorisation de capital intellectuel et plus précisément le capital humain.

Introduction :

L'entreprise ORLAC de Draa Ben Khedda est une laiterie fromagerie réalisée dans le cadre du plan spécial de développement de la wilaya de Tizi-Ouzou. Le site Draa Ben Khedda a été choisi par rapport à la vocation agricole de la région afin de développer un élevage pour permettre la collecte de lait cru. Elle offre une gamme de produit varies. La laiterie DBK ces dernières années cherche à développer son capital humain afin d'avoir un avantage concurrentiel sur l marché algérien. Acquérir et développer un avantage concurrentiel signifie évaluer l'environnement de façon subjectif, c'est-à-dire à partir de la perception et l'évaluation des ressources et des compétences que possède l'entreprise. Il s'agit de concentrer les efforts de la laiterie sur les activités intégrant des compétences susceptible de fournir à la laiterie une performance supérieure. Les personnels de la laiterie ont des ressources telles que les connaissances, le savoir et l'expérience qui nécessitent une gestion efficace de la part de la laiterie.

Ce chapitre portera sur l'étude de l'organisation générale de l'unité et son capital humain. Il sera subdivisé en trois sections :

Dans la première section nous allons présenter la structure organisationnelle de la laiterie. Tout en commençant par l'exposition de différentes étapes concernant sa création à savoir son historique, ainsi que ses objectifs et ses missions.

Dans la deuxième section en va étudier la gestion des ressources humaines au sien de la laiterie et la troisième section est consacré au calcul de quelques indicateurs du navigateur Skandia à partir des donnée de la laiterie DBK.

Section 1 : présentation de la laiterie DBK :

La laiterie de DBK est une société par action qui a pour fonction la production et la distribution des produits laitiers, dans cette section on va essayer de présenter la laiterie, son historique ainsi que son organigramme pour mieux connaitre cette entreprise qui a prêté en considération sa situation géographique et sa structure pour faire face à ces enjeux.

1.1. Historique de la laiterie de DBK:

Créée en 1969 par ordonnance 69/93 du 20/11/1969, l'office national Algérien du lait et des produits laitiers (ONALAIT) s'est vu attribuer la mission de mettre en œuvre une

politique laitière et par laquelle il couvrira les besoins de la population en ce produit de première nécessité qui est le lait.

Par le décret n°81/335 du 19 octobre 1981, l'ONALAIT s'est éclaté en trois offices régionaux comme suit :

- L'office régional de l'Est (ORELAIT) ;
- L'office régional de Centre (ORLAC) ;
- L'office régional de l'Ouest (OROLAIT).

L'ORLAC couvre le territoire des wilayas du centre Alger, Blida, Tizi-Ouzou, Médéa, Bejaia et Djelfa. Il contribue de façon efficace au développement de l'élevage en collectant du lait cru (lait de vache) des éleveurs qui bénéficient de l'assistance vétérinaire et zootechnie des unités de l'office. Le traitement de cette matière combinée à d'autres matières premières doit aboutir à la satisfaction du besoin de la population du centre en lait et produits laitiers, telle est la finalité de l'office du centre.

L'unité de Draa ben khedda est créée en 1971 dont le coût d'investissement s'élève 28.000.000 DA. C'est une laiterie, fromagerie réalisée dans le cadre du plan spécial du développement de la wilaya de Tizi-Ouzou, le site de DBK a été choisi à la vocation rurale de la région afin de développer un élevage pour permettre la collecte du lait crus

La laiterie est située à Draa-Ben-Khedda sur l'axe routier Alger –Tizi-Ouzou distante environ de 11 km du chef-lieu de la wilaya. L'usine s'étale sur une superficie de 4000 m² couverte et 6000 m² consacré aux ateliers de production.

Le développement démographique accentué dans la région a induit une forte demande en lait et produits laitiers. Pour y remédier, il était nécessaire même indispensable d'accroître la production prenant conscience de réaménagement et d'extension en introduisant des changements sur le plan fonctionnel et structurel. Ces changements ont permis à l'usine d'augmenter sa production journalière à 70000 L/J par équipement en 1981 et par un travail continu 3x8 réalisée par 3 équipes pour la production de lait,

- Première équipe de 5^H à 13^H
- Deuxième équipe de 13^H à 21^H
- Troisième équipe de 21^H à 5^H

Pour la fabrication de fromage, la laiterie travaille avec 2 équipes ;

- Première équipe de 5^H à 13^H
- Deuxième équipe de 13^H à 21^H

En octobre 1997, un groupement de trois offices donne naissance à un groupe industriel de production laitière avec abréviation « GIPLAIT » qui a sous sa tutelle les 18filialles dont la laiterie de DBK.

A compter de juin 2008 la laiterie de DRAA-BEN-KHEDDA est cédée dans le cadre de la privatisation des entreprises publiques. Cette dernière est une SPA au capital social de 2.000.000 DA

Actuellement la laiterie fonctionne avec un effectif de 389 travailleurs répartis par CSP

- Cadre : 32 ;
- Maîtrise : 47 ;
- Exécution : 248
- Contractuel : 30
- DIAP :13
- Apprenti : 15

L'unité de DBK offre une gamme de produit varie constitué de lait pasteurisé, lait fermenté (l'ben), crème fraîche et surtout une variété de fromage à pâte molle de type camembert tel que Tassili, la Cigogne, le brie gallate a diverses forme ronds, carrés.

1 .2. Les missions et les objectifs de la laiterie DBK :

La laiterie de DBK accomplit des missions, aussi elle a des objectifs à atteindre. Ces derniers sont résumés comme suivants :

1.2.1. Les missions :

Les missions de la laiterie DBK peuvent se résumer dans les points suivants :

- La fabrication, développement et la commercialisation des produits laitiers ;
- Satisfaction des besoins de ses clients ;

- Assure la coordination entre ses différents directions et services ;
- Gère ses ressources dans les meilleures conditions en organisant ses taches et missions selon ses capacités financière ;
- Procède à l'écoute et à l'analyse de la demande client.

La laiterie DBK assure la commercialisation de ses produits avec sa propre flotte de camions et ses points de ventes ou par les biais de ses intermédiaires.

1.2.2. Les objectifs :

L'organisme a instauré des objectifs très ambitieux afin de satisfaire la demande des clients, et d'éteindre les nécessités de l'entreprise actuelle à savoir :

- Diversifier ses produits (large gamme de produits allant du lait pasteurisé, leben, pate molle, fromage frais ...) ;
- Satisfaire la demande de ses clients ;
- Augmenter la valeur de la production,
- Essayer de satisfaire la demande en produit laitiers en procurant cette matière essentielle ;
- Développer le nombre de ses client et d'accroître ses bénéfices ;
- Améliorer son image et gagner les parts de marché ;
- Gérer méthodiquement les relations avec les clients et comprendre leur besoins et leur attentes ;
- Former, motiver et responsabiliser l'ensemble de personnel ;
- Participer à la formation professionnelle des personnes chargées d'exploiter les installations de traite mécanique, les appareils de réfrigérations et de stockage de lait.
- La survie de l'entreprise.

1.3. Partenariats d la laiterie DBK :

La laiterie de DBK fabrique des produits laitiers destinés à la vente, ce qui donne naissance à des relations extérieur à savoir les clients, fournisseurs et les établissements bancaires. Le tableau suivant résume les principaux partenaires de la laiterie DBK.

Tableau n°6 : les partenaires de la laiterie DBK.

Fournisseurs	client		Etablissements bancaires
	A terme	Comptant	
- Office national interprofessionnel du lait (ONIL) - Les différents éleveurs	- Supermarché NUMIDIS - AIR-ALGERIE - Supermarché ARDIS - Supermarché ALFOU	- EURL BOSLI - Frigorifique	- Banque du développement local (BDL) - Banque national d'Alger (BNA)

Source : document de la laiterie.

1.4. Présentation de l'organisation générale de la laiterie DBK :

La laiterie de DBK est composée de quatre directions : la direction générale, la direction administrative et finance, la direction commerciale et la direction technique.

1.4.1. La direction générale :

Elle est responsable de la stratégie du développement et des structures de l'entreprise, son rôle est de prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler, elle joue un rôle intellectuel, il est rattaché à la direction générale les structures suivantes :

- **Le service d'hygiène et de sécurité**

Il est chargé de la sécurité interne de l'entreprise, il gère tous les entrées et les sorties de personnel de l'entreprise ainsi que le personnel étranger à l'unité.

- **Le bureau d'audit et de contrôle interne :**

Ce bureau est considéré comme une structure importante dans l'entreprise car il permet de contrôler les différentes opérations commerciales, comptables et financières à savoir :

- L'approvisionnement et achat divers ;
- La production ;
- Les ventes et la collection de lait cru ;

- Les opérations d'encaissement et de paiement ;

Ce bureau est chargé aussi d'évaluer les rapports mensuels de l'activité de l'entreprise aussi que les bilans annuels.

- **Département laboratoire :**

C'est la structure de contrôle de qualité, d'analyse de toutes les matières entrant dans la production ainsi que le suivi de la production durant tout le processus de fabrication.

- **le bureau d'ordre général (B.O.G)**

Il est chargé du standard téléphonique, ainsi que la transmission et la réception de tous les courriers de l'entreprise.

- **Secrétariat :**

Il est chargé de la préparation de tous les travaux de la direction ; notamment les réunions de travail.

1.4.2. La direction administrative et finance

Elle est composée de deux départements :

1.4.2.1. Le département administration générale

Ce département assure la gestion de personnels (absences, retard, maladies et les mouvements des travailleurs) en s'appuyant sur les quatre services

- **Service gestion de personnel**

Sa mission est le recrutement de nouveaux travailleurs et leur suivi, changement de poste et l'assiduité ainsi que la préparation des données concernant les salaires des travailleurs.

- **Service paie et prestation sociale :**

Ce service prend en charge l'établissement de la paie des travailleurs et le paiement de toutes les indemnités et prestations sociales dues aux maladies et arrêt de travail (primes, prestations sociales, assurances et accidents de travail).

- **Service de moyens généraux**

Il assure le transport, l'hygiène, l'entretien et l'achat des fournitures de bureau.

1.4.2. 2. Département finance et comptabilité :

Son rôle principal est de tenir la comptabilité générale quotidienne et établir le bilan financier de fin d'année

Ce département doit aussi faire le suivi fiscal en recouvrent les créances et en gérant la trésorerie de l'usine, ce département comporte deux service :

- **Service finance** : ses principales missions sont :

- La gestion de la trésorerie et la gestion de la fiscalité ;
- Contrôle de gestion et suivi du budget ;
- Etablissement des bilans, rapport de gestion et les rapports d'activités ;

- **Service comptabilité** :

Ce service est chargé d'enregistrer et de contrôler toutes les opérations effectués par l'entreprise, son travail consiste à :

- Vérifier la conformité des facture et les enregistrer ;
- Passé les écritures comptables sur les différents registres et sur les ordres de paiement ;
- Etablir les chèques de paiements ;
- Déterminer les résultats globaux d'exploitation de l'exercice et le résultat net final ;
- Animer le système de comptabilité analytique et de participer à la mise en place d'un système des couts de revient au sien de l'entreprise.

1.4.3. La direction technique :

Elle prend sous sa tutelle et la maintenance, cette direction comprend deux départements

1.4.3.1. Le département de production :

Il est composé de deux ateliers principaux

- **Le service laiterie :**

Assure la fabrication du lait et l'ben à partir d'un mélange de la poudre de lait et de matière grasse selon un processus bien défini pour donner les produits suivants :

- Lait pasteurisé conditionné en sachet d'un litre ;
- Lait fermenté en sachet de un litre
- La crème fraîche en vrac

Le service fromagerie :

Cet atelier fabrique deux sortes de fromages à savoir

Les fromages à pates moelleuse ;

Et les camemberts ;

1.4.3.2. Le département maintenance

Il s'occupe de tout la mécanique mobile ou immobile de l'entreprise y compris les centres et les sous centres de collecte répartis dans la wilaya Tizi-Ouzou ; Boumerdes ; Bouira

1. 4.4. La direction commerciale :

Elle est composée de deux départements :

1. 4.4.1. Le département approvisionnement :

Ce département s'occupe des achats locaux et étrangers et assure l'approvisionnement de la production en matière première et l'emballage ainsi que la pièce de rechange pour se faire il s'appuie sur les services suivants :

- **Service achat** : qui chargé de l'achat des produits sur indiqués
- **Service transit et enlèvement** : il est chargé d'effectuer toutes les formalités de dédouanement des marchandises importés ainsi que leur enlèvement depuis le port.

- **Service des stocks** : il assure les réceptions quantitatives et qualitatives des matières livrées et alimentées quotidiennement les ateliers de production et gère les stocks de matières et pièces de rechange.

1.4.4.2. Département vente :

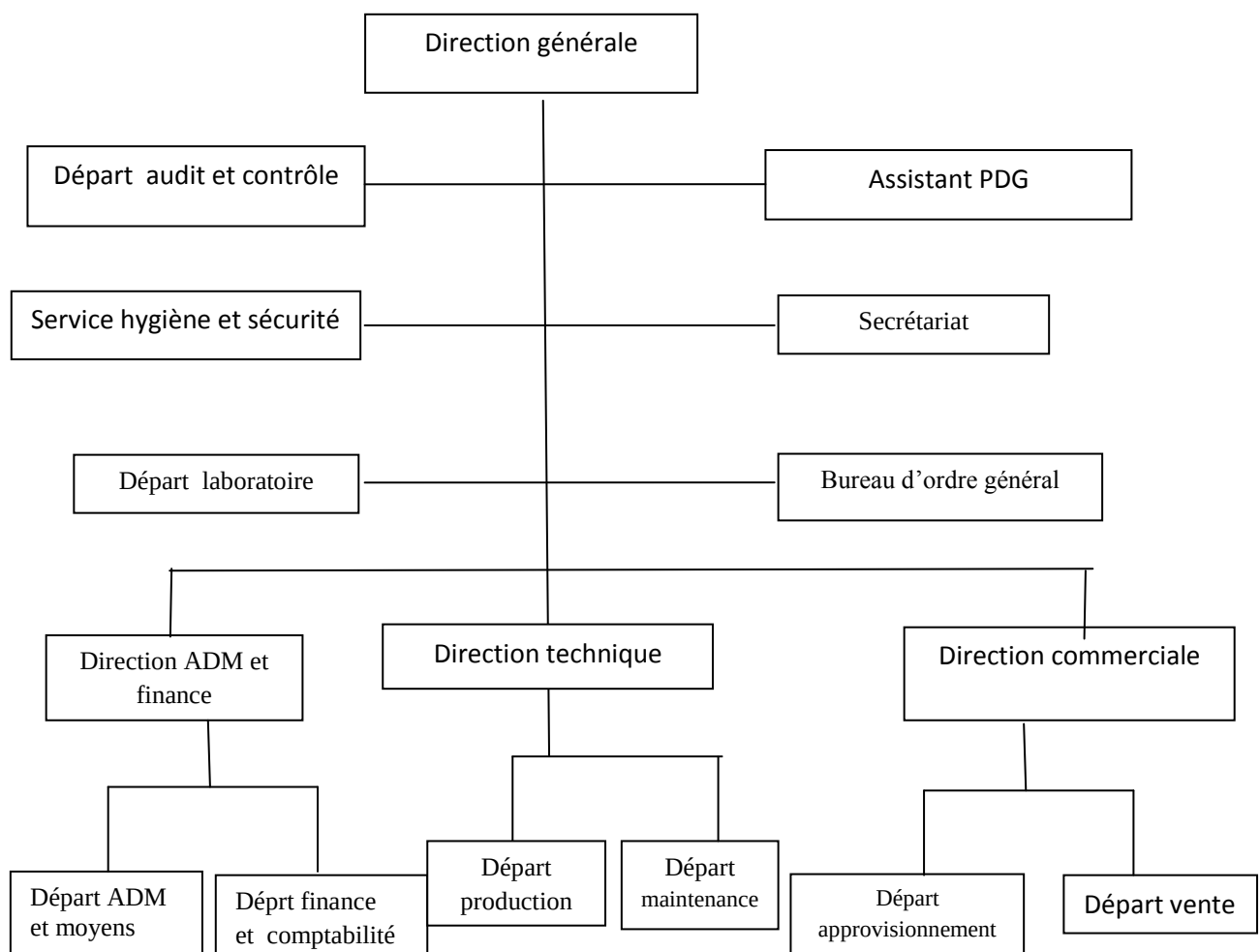
Sa mission consiste la commercialisation du lait et produits laitiers de l'entreprise ainsi que d'autre produits cédés par les autre filiales. Il est constitué des services suivantes :

Service vente de lait ;

Service vente produit laitiers ;

Service de réception, récupération.

Figure N°5 : L'organigramme de la laiterie D B K :



Source : document de la laiterie DBK

Section2 : gestion de ressources humaines au sien la laiterie DBK :

Après avoir présenté l'organisation générale de l'entreprise ORLAC de DBK dans la section précédente, la présente section est consacré aux ressources humaines de la laiterie, nous allons présenter l'évolution et l'enceintée de son effectif ; ainsi que les procédures de développement de capital humain tel que la formation et le recrutement.

2.1 .le personnel de la laiterie :

Le personnel de la laiterie représente son capital humain, il représente un potentiel de savoir et de savoir-faire que la laiterie peut l'exploité par l'apprentissage et la formation dans le but de le développer, pour faire face à son environnement.

2.1.1. L'évolution de l'effectif de l'entreprise :

Tableau N°7 :l'évolution de l'effectif total de la laiterie : (2014,2015, 2016, 2017)

année	Effectif total
2014	389
2015	387
2016	376
2017	389

Source : donnée de service gestion de personnel

La laiterie de DBK a connu une baisse de son effectif en 2016 à cause de la retraite anticipé et la fin des contrats des employés.

Pour l'année 2017, la laiterie a recruté onze (11) salariés afin de remplacer les départs de l'année 2015 et assurer le bon fonctionnement de ses taches, ce qui a induit à l'augmentation de son effectif.

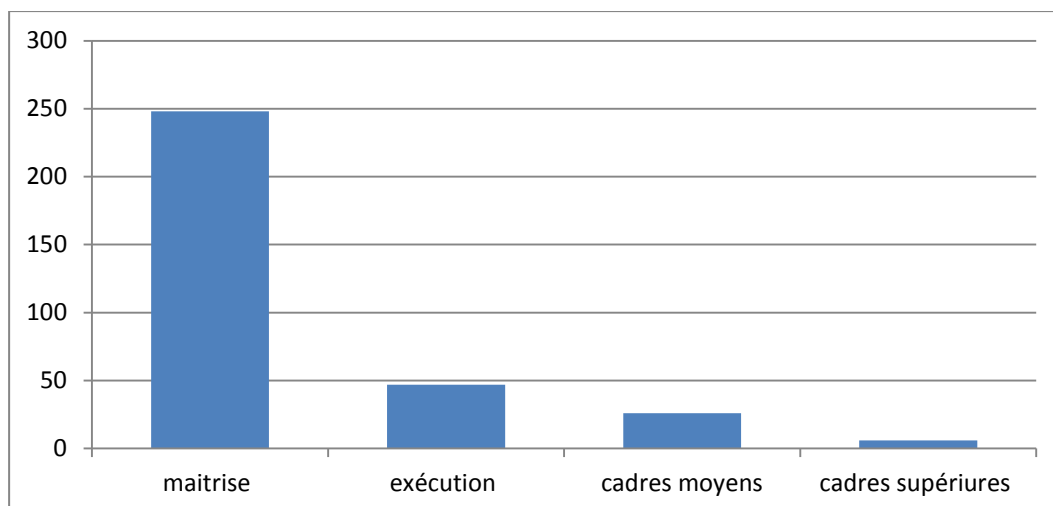
2.1.2. L'effectif selon Les catégories socioprofessionnelles :

Tableau N°8 : répartition de l'effectif par catégorie socioprofessionnelles :

Grade socioprofessionnel	Effectif total
Cadre supérieurs	6
Cadre moyens	26
Agent de maitrise	47
Personnels exécutants	284
Total	363

Source : Données de services gestion du personnel

Diagramme N° 01 : les catégories socioprofessionnelles



Source : Etabli à partir des donnée de la DRH

D'après le histogramme nous constatons que l'effectif de la laiterie se compose d'un nombre important de personnel d'exécution plus de 75% de l'effectif total cela est dû a la nature d'activité de l'entreprise qui nécessite un nombre important de personnel de maitrise pour la production de lait et des produits laitiers .nous remarquons que l'effectif cadres est très faible au sein de la laiterie, il ne représente que 9% de l'effectif total de la laiterie.

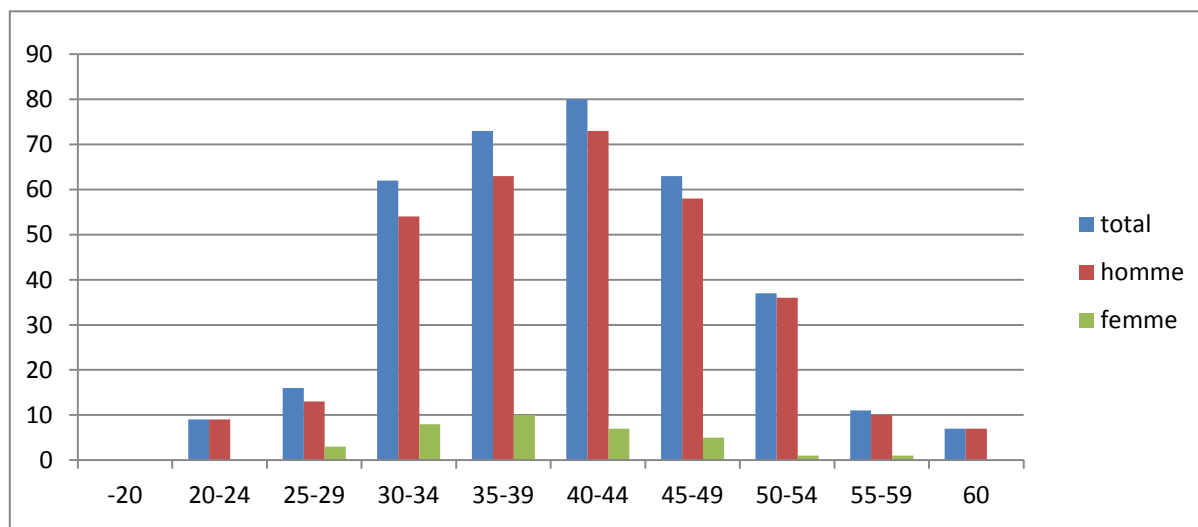
2.1.3. La répartition de l'effectif selon leur âge :

Tableau N°9: Répartition de l'effectif de la laiterie D.B.K pour l'année 2016 :

Tranche d'âge	Nombre total	Homme	Femme
20-24	9	9	0
25-29	16	13	3
30-34	62	54	8
35-39	73	63	10
40-44	80	73	7
45-49	63	58	5
50-54	37	36	1
55-59	11	10	1
+60	7	7	0
total	358	323	35

Source : données de service gestion de personnel

Diagramme N° 02 : La pyramide des âges



Source : établi à partir des données e service gestion de personnel

Analyse de la pyramide des âges :

A travers notre analyse de la pyramide des âges, nous avons constatés que la laiterie de DBK présente une situation presque idéal : la régularité des sorties permet de préparer les entrées. Nous remarquons que l'effectif de la laiterie n'est pas dominé par les jeunes, mais aussi n'est pas dominé par une population âgée donc cette laiterie a une pyramide des âges équilibré. Dans ce cas, elle doit mettre en place des systèmes qui vont lui permettre de bénéficier de l'expérience cumulé par les seniors pour former les nouveaux recrutant. Nous remarquons aussi la faiblesse de la présence des femmes qui ne dépasse pas 9,7%de l'effectif total

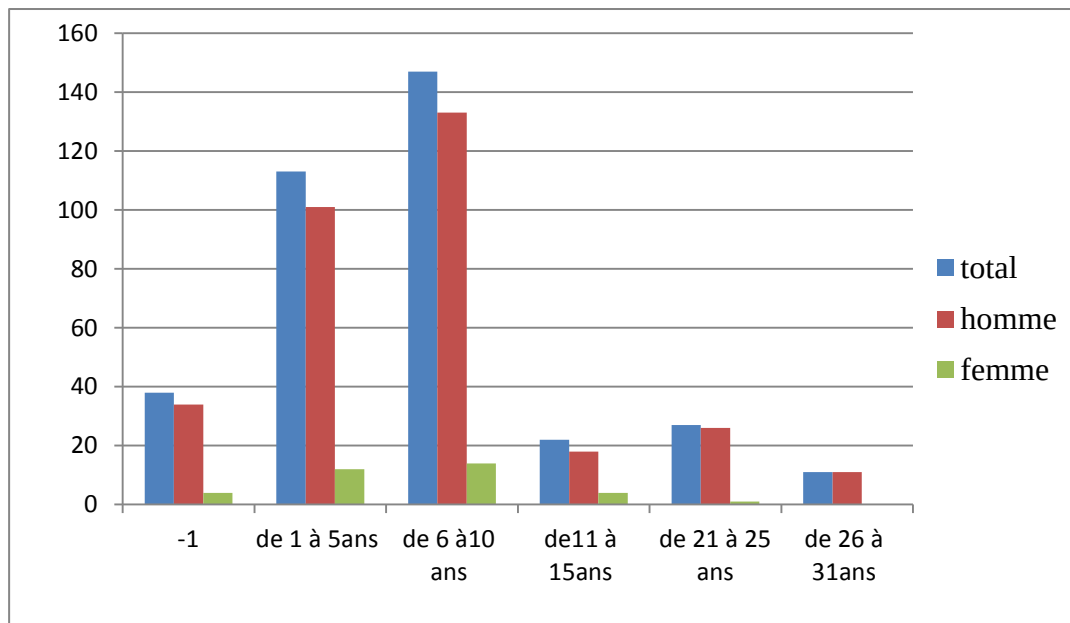
2.1.4. L'ancienneté de l'effectif :

Tableau N° 10: la répartition de l'effectif par ancienneté

Effectif	Total	Homme	Femme
-1	38	34	4
1-5	113	101	12
6-10	147	133	14
11-15	22	18	4
16-20	0	0	0
21-25	27	26	1
26-31	11	11	0
32+	0	0	0
TOTAL	358	323	35

Source : données du service de gestion du personnel

Diagramme n°3 : pyramide d'ancienneté de l'effectif :



Source : Etabli a partir des donnée de service gestion du personnel

Analyse de la pyramide du l'ancienneté de l'effectif :

La pyramide d'ancienneté est un outil précieux pour analyser le potentiel d'évaluation des compétences et pour capitaliser le savoir et le savoir-faire. Pour la laiterie ORLAC de DBK, nous remarquons que plus de 41% de l'effectif de la laiterie ont cumulé de 6 ans jusqu'à 10 ans d'expérience et 10,5% des salariés de la laiterie ont cumulé plus de 26ans d'expérience. D'autre part, le renouvellement des compétences nous remarquons que la laiterie a recruté un nombre important de jeune, plus de 44% de l'effectif total entre 20ans et 39ans. Ce nombre important de jeune constituent la nouvelle source de savoir et d'énergie pour la laiterie.

A partir de la pyramide des âges et la pyramide d'ancienneté nous constatons que la laiterie ORLAC de DBK a un personnel compétant capitalisant une longue expérience qui peut être un avantage concurrentiel pour la laiterie et elle possède aussi d'un personnel jeune motivé, diplômé qui est la nouvelle source de savoir ; pour cela la laiterie doit mettre en place des stratégies qui vont faciliter la transmission des compétences cumulé par les seniors aux jeunes recrutant.

2.2. Les ressources intellectuelles au sien de la laiterie :

2.2.1. Les logiciels :

La laiterie DBK possède plusieurs logiciels qui sont mis en place pour faciliter les tâches des salaries parmi ses logiciels : logiciel de gestion commercial qui s'occupe de la facturation de tous les opérations de vente et d'achat de la laiterie , logiciel de gestion des stocks , logiciel de comptabilité et les logiciels de service gestion de personnel que nous allons présenter d'une manière détaillé.

✓ Les logiciels de service gestion de personnel :

Il existe quatre logiciels au niveau de service gestion de personnel de la laiterie de DBK

➤ Logiciel gestion de personnel :

Dans ce logiciel on trouve toutes les informations qui concernent tous les employés de la laiterie, il sert à savoir le nombre d'effectif total, le nombre d'effectif par catégorie socioprofessionnel... etc. et cela pour faire les attestations de travaille, les contrats, les congés....etc.

Il comprend les informations suivantes :

-Identification : le nom de l'employé, le prénom, date et lieu de naissance Etc.

-Affectation : Date de recrutement, type de contrat (CDI, CDD, CTA, Apprentieetc.) :

Directions (commerciale, de finance et comptabilité, générale, technique...etc.),

Départements (Administration générale, approvisionnement, collecte, production, vente....etc.),

Services (Maintenance, marketing, matière première et emballage, gestion de personnel...etc.),

Ateliers (Préparation, traitement, conditionnement lait, préparation fromage, produits frais...etc.),

Postes (Adjoint de la sécurité, adjoint technique, agent d'entretien, agent suivi maintenance, cadre chargé marketing ...etc.)

-Complément : Adresse, numéro de sécurité sociale, téléphone, wilaya, daïra, commune, situation service national, N° de compte...etc.

-Récupération : l'employé a le droit de récupération quand il travaille le jour de son repos ou bien les jours fériés, il sera payé 100% plus une journée de récupération.

- **Congé** : tous les employés ont le droit chaque année à un congé de trente jours

Pour les congés spéciaux comme décès, mariage, naissance, circoncision la durée c'est deux(2) jours ou bien trois(3) jours

- **Catégorie** :-Exécution : catégorie (09,10 ,11) ;

-Maitrise : catégorie (12, 13,14) ;

-Cadres moyens : catégorie (15, 16,17) ;

-Cadres supérieurs : catégorie (18, 19,20)

-**Sanction** : absence, retard, départ avant l'heure, pas de pointage entrée, pas de pointage sortie, changement d'équipe.

➤ **Logiciel IP Time :**

En début de chaque journée, un responsable RH utilise ce logiciel et récupère les informations d'une pointeuse à empreinte digitale. Il existe des modèles avec cartes, reconnaissance facial, ou avec nom et mot de passe sur le marché, les membres du personnel passent par celle-ci.

Ce logiciel à une seule fonction, il importe et transfère les informations de la pointeuse aux ordinateurs donc il gère le pointage.

➤ **Logiciel Gestion du temps :**

Le recueil d'information continue avec la réception des « notes de services » qui sont rédigées par les adjoints techniques et chef de services, ayant un lien avec le personnel dont ils sont responsables.

Vient alors le traitement et saisie des données sur ce logiciel, les sorties, retards et absences, sont triées selon des rubriques :-Absence autorisé (AA)

-Bon de retard (BR)

-Maladie (MA)

-Récupération (RE)

-Absence justifié (AJ)

Après avoir fini cette étape ses informations sont enregistrées sur l'ordinateur.

Chaque début du mois le responsable RH positionne tous les employés à partir des tableaux de services, ce sont des tableaux d'horaire de travail des employés que le responsable RH doit parvenir aux services via des notes de services ou par affichages, celui-ci définit les jours de travail, les horaires ainsi que les jours de repos de chaque employé.

Ils sont réalisés après collecte d'information auprès des chefs de services (types d'activité, obligation, contraintes, disponibilité employés...).

Le responsable RH s'occupe alors de positionner les heures de travail de tous les employés sur ces dits « tableaux » le tout en veillant bien sûr au respect des obligations légales concernant le code de travail. Et à partir de là le responsable RH peut vérifier les absences, les retards, les départs avant l'heure, le pointage de tous les employés.

➤ **Logiciel Win Plus Pro (donnée de la paie) :**

A partir du logiciel de pointage, les tableaux des « états mensuels de pointage » sont récupérés et traités.

Ces données concernent les heures de travail effectuées par les employés de l'entreprise dans le mois « N ». Vient la saisie de ces informations sur des tableaux « Excel » regroupant l'ensemble des employés par service.

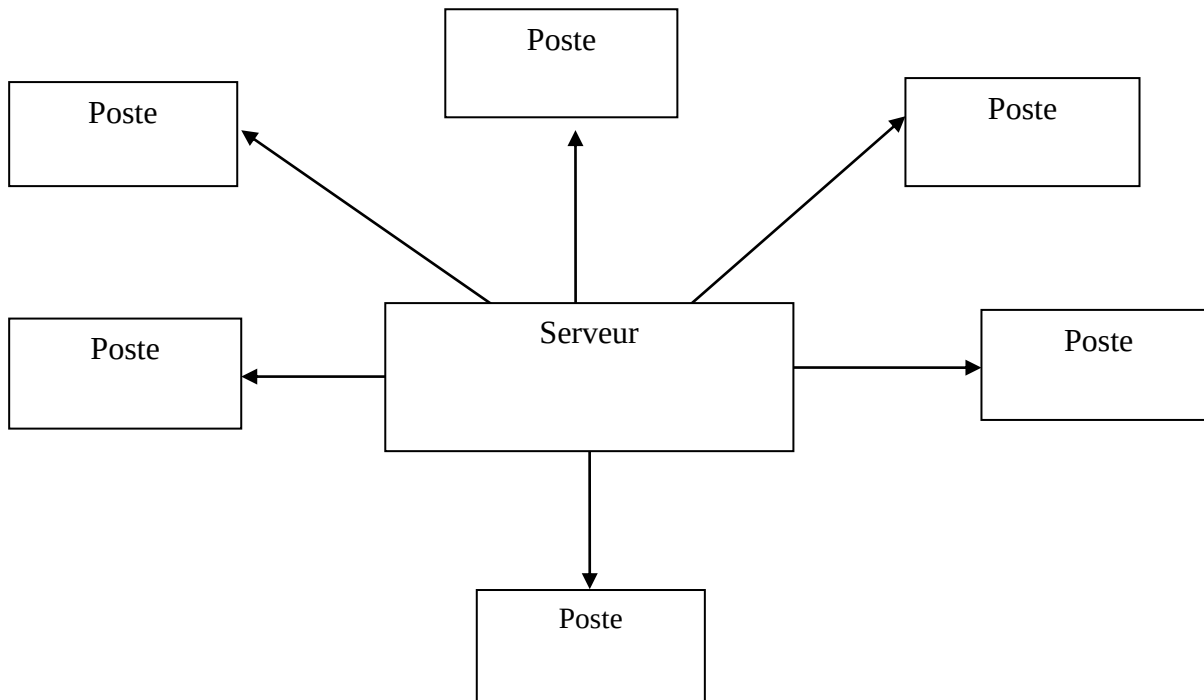
Après le transfert de toutes ces informations, le logiciel **Win Plus Pro** va calculer automatiquement la paie de chaque employé de la laiterie.

2.2.2. Système d'information au sein de la laiterie :

La laiterie a mis à sa disposition un système d'information que nous allons voir. Précisons que l'information se fait via : note inter services, messages, courriers électroniques etc.

En générale on dira que l'information en informatique circule en réseau connecté, à un réseau étoile (serveur + plusieurs postes) comme le montre le schéma suivant :

Figure N°6 : Réseau étoile de la laiterie de D.B.K :



Source : Conception personnelle

Aussi le système d'information mis au point par la laiterie peut se concevoir comme suit :

- Un site web afin de pouvoir s'informer sur elle ([www. Laiterie DBK .dz](http://www.LaiterieDBK.dz))
- Le bureau informatique comprend quatre(04) logiciels (logiciel de gestion commercial, logiciel de gestion des stocks, logiciel de gestion de paye, et logiciel de gestion de comptabilité) ;
- Un serveur dont un parc informatique connecté a environ cinquante (50) PC ;
- Logiciels installés sur serveur (postes utilisateurs) ;-Système internet afin de faciliter la communication ;
- Plusieurs boite e-mail servant à envoyer et recevoir des e –mails dont : [laiterie DBK@Yahoo .Fr](mailto:laiterieDBK@yahoo.fr) .

2.3. Les différentes procédures de développement du capital humain par la laiterie de DBK :

Le développement des compétences est parmi les enjeux stratégiques de la laiterie de DBK ; la formation et le recrutement sont des moyens qui permettant l'amélioration de capital humain de la laiterie.

2.3.1. La formation :

La formation constitue le levier primordial de développement de capital humain et les compétences des salariés.

La formation se fait selon le besoin la laiterie, elle paye une taxe de 2% au impôt pour la formation continue et la formation des apprentis chaque semestre. Les besoins en formation en découlant de trois sources principales :

- Les besoins induits par les objectifs tracés par la direction générale ;
- Les besoins exprimés par les structures ;
- Le résultat des fiches de compétence.

Selon **l'article cinquante-six (56)** de la convention collective de la laiterie stipule que :

« L'employeur est tenu d'organiser des actions de formation, de perfectionnement et de recyclage dans les domaines de ses activités professionnelles conformément à la réglementation en vigueur. A cet effet et en fonction des besoins et priorités recensés, l'employeur établit annuellement un plan et un budget qu'il soumet à l'avis du partenaire social.

Les actions de formation, de perfectionnement et de recyclage envisagé doivent impérativement préciser pour chaque discipline, le programme, les objectifs visés ainsi que le volume horaire alloué »

Selon **l'article 60** de la même convention de la laiterie stipule que :

« Les actions de formation suivies avec succès permettent aux travailleurs d'accéder à un niveau supérieur de qualification, de changer d'activité ou de profession. »

La formation professionnelle est une obligation légale pour la SPA et un droit pour les agents, aussi la formation est considérée comme un atout stratégique pour que la laiterie comble les écarts de compétences de ses agents. Elle est un facteur primordial de développement et d'acquisition des compétences,

La formation constitue un levier puissant de modernisation de l'outil de production et de développement des **RH** de la laiterie, elle permet de :

- Mettre à niveau le personnel et améliorer les performances de la **DRH** ;

- Dynamiser la vie générale de l'entreprise et son développement en élevant le niveau des connaissances de la composante humaine ;
- Gérer sainement avec équité et transparence, la carrière des employés et cadres ;
- Développer l'émulation et l'esprit de concurrence, maintenir et asseoir ses parts de marché ;
- Explorer de nouvelles opportunités et s'accaparer d'autres parts de marché ;
- Préserver la solvabilité de la laiterie ;
- Améliorer les potentialités humaines et préparer la relève ...

2.3.1.1. Les missions du chargé de la formation :

Avant toute formation, la **DRH** au sein de la laiterie détermine et identifie les clients et les acteurs et prévoit un budget en matière de formation afin de lui faciliter :

- Identification des besoins ;
- Elaboration du plan de formation ;
- Estimation des coûts ;
- Suivi budgétaire ;
- Elaboration des cahiers des charges ;
- Achat de la formation ;
- Conseil des collaborateurs ;
- Mise en œuvre du plan ;
- Evaluation de la formation (différentes étapes).

2.3.1.2 .Les objectifs de la formation au sein de la laiterie :

Après avoir assisté à une conférence au niveau d'Alger sur les nouvelles formes de cet outil par les personnels responsables des **RH** au sein de la laiterie, cette dernière adhère à la formation de ses agents afin d'atteindre les objectifs suivants :

- La satisfaction des besoins d l'entreprise en main d'œuvre qualifiée ; la participation à la satisfaction des besoins sectoriels et nationaux en main d'œuvre qualifiée ;
- L'adaptation permanente des travailleurs à leur postes de travail, compte tenu notamment des changements techniques, de l'évolution de la science et des technologies de l'information et de la communication ;

2.3.2.1. Identification des besoins :

Avant tout recrutement, il est important d'identifier les besoins en RH et définir les compétences ainsi que le profil recherché selon les besoins de la laiterie afin d'occuper les postes vacants. C'est la structure concernée (responsable) qui exprime le besoin en recrutement auprès de la direction, cela se suit par formulation de demande en matière Besoin.

2. 3.2.2. Descriptif du poste (fiche de poste) :

Après le besoin on réalise la fiche du poste ou le descriptif du poste de la laiterie qui est un outil de communication décrivant les éléments fondamentaux d'une situation professionnelle. En tenue compte de l'environnement de travail et des missions confiées aux salariés. Il contient entre autre :

- Relations hiérarchique (supérieur hiérarchique, par exemple : directeur comptable, subordonné).
- Relation fonctionnelle (toutes les directions) ;
- Missions et responsabilités ;
- Description des taches de travail ;
- Exigences professionnelles...etc.

2. 3.2.3 .Modes du recrutement :

On distingue deux (02) modes de recrutement au sien de la laiterie :

➤ . Recrutement interne :

Le recrutement interne se fait d'après les besoins de la laiterie .A son niveau le recrutement interne se fait ainsi :

Le responsable va désigner selon la structure une compétence requise (redéploiement) (voir plus loin) (par exemple : changé de fonction de la laiterie vers la fromagerie) ajoutant, que l'employé changeant de poste est soumis à une période d'essai.

Le changement de poste se fait par demande du salarié accordé par la direction générale.

Par promotion (avec augmentation du salaire de base) et un échelon est compté de chaque deux(02) ans.

Les mesures et modalités sont fixées par voie réglementaire.

➤ **Recrutement externe :**

La plupart du temps le recrutement se fait à l'extérieur de la laiterie, dans le cas où elle peut plus satisfaire le manque de compétences en interne pour cela elle fait appel au bureau de main d'œuvre (**ANEM**) de Tizi-Ouzou. Les mesures et modalités sont fixées par voie réglementaire.

✓ **Lancement d'avis d'appel et recueil des candidats :**

La laiterie déclare un appel d'emploi au niveau de l'**ANEM** (**exemple** : besoin de deux(02) éléments en électromécanique) ou elle exprime ses besoins en matière de recrutement avec les critères du profil recherché. Cette dernière envoie une liste des candidats potentiels à la laiterie qui va organiser des entretiens avec les candidats sélectionnées. Tout agent recruté au sein de la laiterie de DBK est astreint à une période d'essai dont la durée se diffère comme le stipule l'article 20 de la convention collective de la laiterie : « Tout travailleur recruté est soumis à une période d'essai d'une durée :

- Un (01) mois pour le personnel d'exécution ;
- Deux (02) mois pour le personnel de maîtrise ;
- Trois (03) mois pour les cadres ;
- Six (06) mois pour les cadres supérieurs ;

Cette période ne peut être renouvelée qu'une seule fois.

La période d'essai est prise en compte dans le décompte de l'ancienneté de la nouvelle recrue au sein de l'organisme employeur lorsqu'il est confirmé à l'issue de la période d'essai.

✓ **La confirmation :**

Après que la période d'essai soit écoulée une confirmation du candidat au poste se fait en suivant la réglementation en vigueur.

En conclusion de cette section portant sur la gestion des ressources humaines et des compétences de la laiterie DBK. Nous pouvons dire que la laiterie dispose d'un bon potentiel humain qualifiant et expérimentés. La laiterie DBK opte pour le développement de son

capital humain à travers la formation et le recrutement interne et externe afin d'atteindre et réaliser les meilleures performances internes et externes.

Section 03 : Essai de mise en œuvre du TBCI (Navigateur Skandia) :

L'objectif principal de cette étude est d'attirer l'attention des dirigeants de la laiterie DBK concernant l'importance du capital intellectuel et comment la laiterie doit valoriser son capital avec ses différents types à savoir humain, structurel et relationnel pour faire face à la concurrence nationale. En outre l'étude met l'accent sur la mesure de la performance globale de l'entreprise à travers la mise en place du Navigateur Skandia qui assure l'avantage compétitif d'un marché dans la nouvelle économie fondée sur la croissance.

3.1. La part des actifs incorporels dans l'actif total au sein de la laiterie DBK :

Le tableau suivant résume la part des actifs intangibles dans l'actif total de la laiterie DBK pour les trois dernières années (2014, 2015, 2016).

Tableau n° 11 : Part des actifs incorporels dans l'actif total.

	2014	%	2015	%	2016	%
Immobilisations incorporelles	105055745	10,71	104960035	12,81	104876842	9,03%
Immobilisations corporelles	411179202	41,93	465766113	56,84	48069352	41, 38%
Actifs total	980544304	100	819365001	100	1161537350	100

Source : Nos calculs à partir des données de la laiterie

Le fait marquant pour cette laiterie est la proportion faible des actifs incorporels comparativement à l'actif total, le capital immatériel se limite au fonds de commerce, la faible part des actifs incorporels de la laiterie DBK démontre à quel point le capital humain est sous-évalué.

Ces actifs immatériels ne représentent qu'une part relativement impuissante de l'actif total de la laiterie en 2014, 2015, 2016 respectivement (10,71%, 12,81%, 9,03%). Ce constat confirme l'idée que la reconnaissance de certains investissements immatériels comme actifs, notamment les frais de R&D est très faible.

3.2. Les indicateurs du Navigateur Skandia appliqué à la laiterie DBK :

Dans les deux (2) tableaux qui suivent nous allons présenter quelques indicateurs à partir des données de la laiterie DBK qui résume les cinq (5) dimensions du Navigateur Skandia.

La dimension humaine, dont les principaux indicateurs sont le taux de rotation de personnel, proportion des femmes, nombre des employés maîtrisent les nouvelles technologies etc.

La dimension financière : dont les indicateurs sont retour sur actif, chiffres d'affaires par employés, les investissements dans les nouvelles technologies etc.

La dimension client : parmi ses indicateurs part de marché, fidélité des clients, les ventes par jour.

La dimension innovation : ses indicateurs sont nombre d'employés moins de quarante ans, volume et heures en formation, nombre des contrats par employé

Et la **dimension processus** : les indicateurs sont les dépenses administratifs, les charges de personnels.

Tableau n°12 : Illustration de quelque indicateurs du Navigateur Skandia (adapté de Edvinsson et Malone 1997)

Dimension Humaine	Dimension financière	Dimension clients	Dimension innovation	Dimension processus
Nombre de salariés occupant une fonction d'encadrement 32	CA/employé = 6656820,01da VA/employé = 984307,018	Part de marché 60% (Tizi-Ouzou)	Opportunités d'innover Oto/ mesure + dizaines de produits	Charges du personnel 187461735da
Turnover Rotation du personnel 5,35% Sorties = 15 Recrutement = 20	Retour sur actif = 5,40%	Vente par jour = 307000L	Employés moins de 40 ans 160	Poids de TI 375000000da
Proportion de femmes =14,98%	Investissement en TI 50 micros	Clients liés Aux TI Internet/ Extranet 0%	Volume des heures de formation semestrielles 3931,12 h	Charges de personnels/ CA 8,23%
Employés maitrisant les TI 79	Volume horaire de travail semestriel d'un individu 1039,98h/ semestre	Fidélité des clients 87,96%	Part des dépenses de R&D	Nombre de contrats par employé 26

Sources : données obtenues à partir des bilans, TCR et nos calculs pour 2016.

La part de marché est élevée avec un taux de 60%. La laiterie de DBK est le leader dans la distribution du lait sur le territoire de la wilaya de Tizi-Ouzou, après on trouve deux autres laitiers à savoir Tifra-lait et pâturage d'Algérie. Sa part de marché en ce qui concerne le lait est de 90% suivie de Tifra-lait (6%) et pâturage d'Algérie (4%), et pour la pâte molle la laiterie de DBK occupe la deuxième place avec une part de marché de 20%.

L'indice rotation du personnel montre que 5,35% de l'effectif de la laiterie a été renouvelé en 2016 à cause des départs en retraite anticipée de l'année 2015.

L'indice proportion de femmes est très faible, d'après les responsables de la laiterie DBK la faiblesse de la présence de l'effectif féminin au sein de la laiterie est due à la nature des tâches de cette entreprise, car la plus grande partie de l'effectif de la laiterie se trouve dans la catégorie exécution qui s'occupe des tâches difficiles à être assurées par les femmes.

L'indice ROI est très faible (5,40%) cela implique que l'efficacité de l'entreprise à générer des bénéfices en mobilisant ses moyens matériels et immatériels est faible.

L'indice fidélité des clients est assez élevé 88% cela est dû à la bonne qualité des produits de la laiterie, le prix raisonnable des produits ainsi que le respect des délais de distribution par la laiterie.

Le temps consacré par les salariés aux clients est relativement bon. Cependant le nombre de salariés occupant une fonction d'encadrement est faible.

Les investissements en TI, le nombre d'employés maîtrisant les TI, les dépenses en R&D, et les investissements pour la formation sont relativement faibles.

Tableau n°13 : Les indicateurs du Navigateur Skandia Appliqués à la laiterie de DBK

Indicateurs	2014	2015	2016
Dimension financière			
• Résultat opérationnel	106458497	73437702	80101374
• Volume des actifs à gérer	980544304	819365001	1161537350
Dimension clients			
Nombre de contrats	10000	10000	10000
Taux de réalisation			
Dimension humaine			
• Nombre d'employé	389	387	376
• % d'employés avec un niveau d'éducation secondaire ou supérieur	57,07%	57,07%	59,95%
• % d'employés avec 3 années d'ancienneté et plus	70%	70%	71,01%
Dimension processus			
Charge de personnel	170406213da	178926524da	187461735da
Dimension innovation et développement			
Nombre de contrats par employé	25	25	26

D'après l'analyse de ces indicateurs nous remarquons que les efforts fournis par la laiterie en termes de formation et les investissements dans les nouvelles technologies sont insuffisant et parfois très faible. Pour le 2^{ème} semestre de 2016 le nombre d'agent formé ne dépasse pas dix-huit (18) personnes sur le total de l'effectif avec un taux de 5% .c'est un taux très faible

Nous remarquons que la laiterie de DBK n'a pas mis une politique réelle qu'elle lui permettra de valoriser et développer son capital humain

Les indicateurs de Navigateur Skandia montrent que la laiterie de DBK doit mettre en œuvre une stratégie marketing et commerciale lui permettant d'accroître sa part de marché au niveau nationale. La laiterie doit se concentré sur l'investissement en matière d'actifs

stratégiques par le développement de leadership et des compétences internes à tous les niveaux et de façon continue pour développer son capital humain.

Malgré les efforts fournis par la laiterie dans le but de valoriser son capital humain ; Il reste toujours des insuffisances dans ce processus de valorisation.

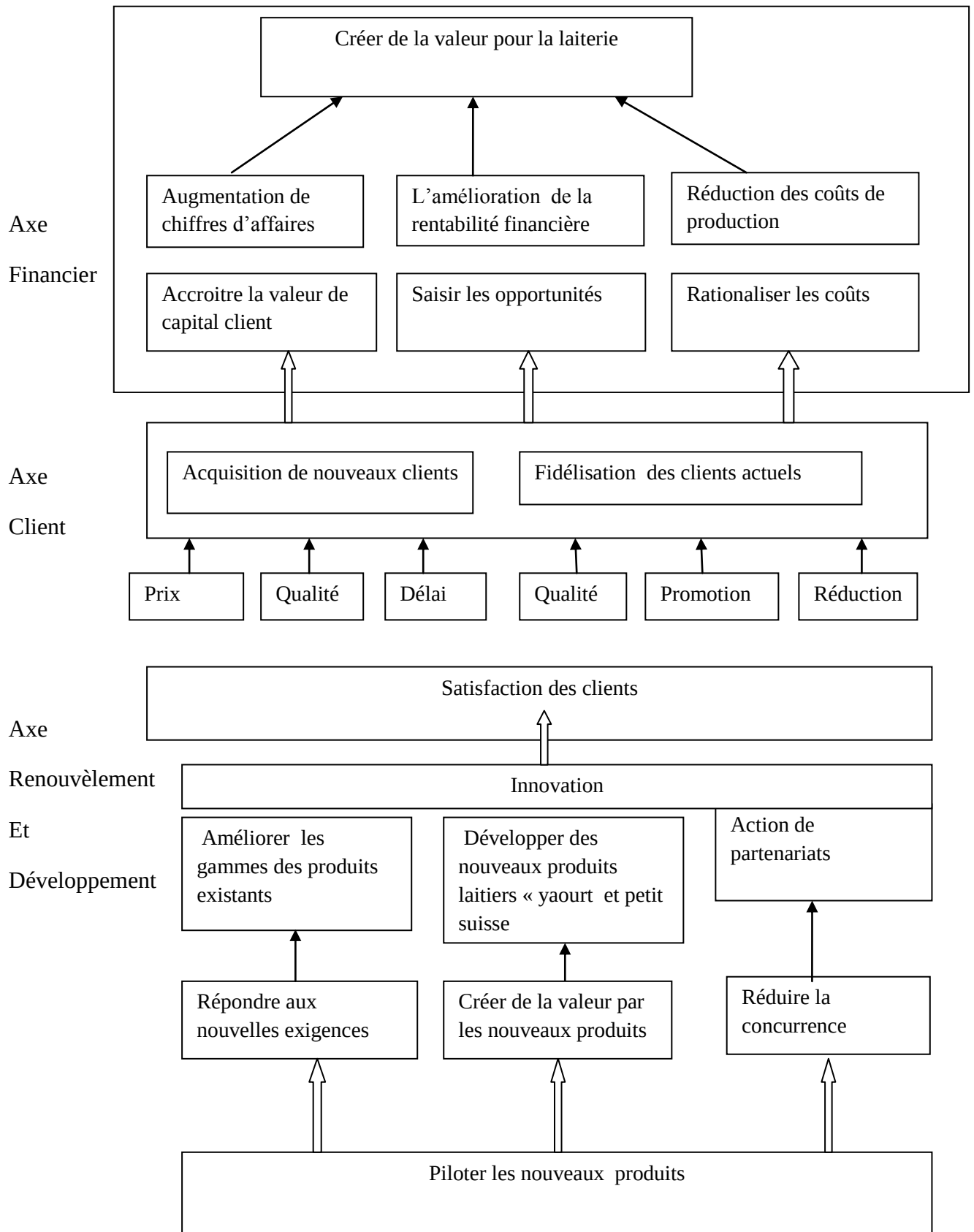
Dans le tableau suivant, nous avons défini les ressources incorporels que nous croyons sont essentielles au succès. Les interviews et l'analyse de documents produisent un aperçu des ressources intangibles qui étaient d'une importance stratégique pour la réussite future de la laiterie de DBK.

Tableau N° 14 : Résumé des ressources incorporelles ou intangibles

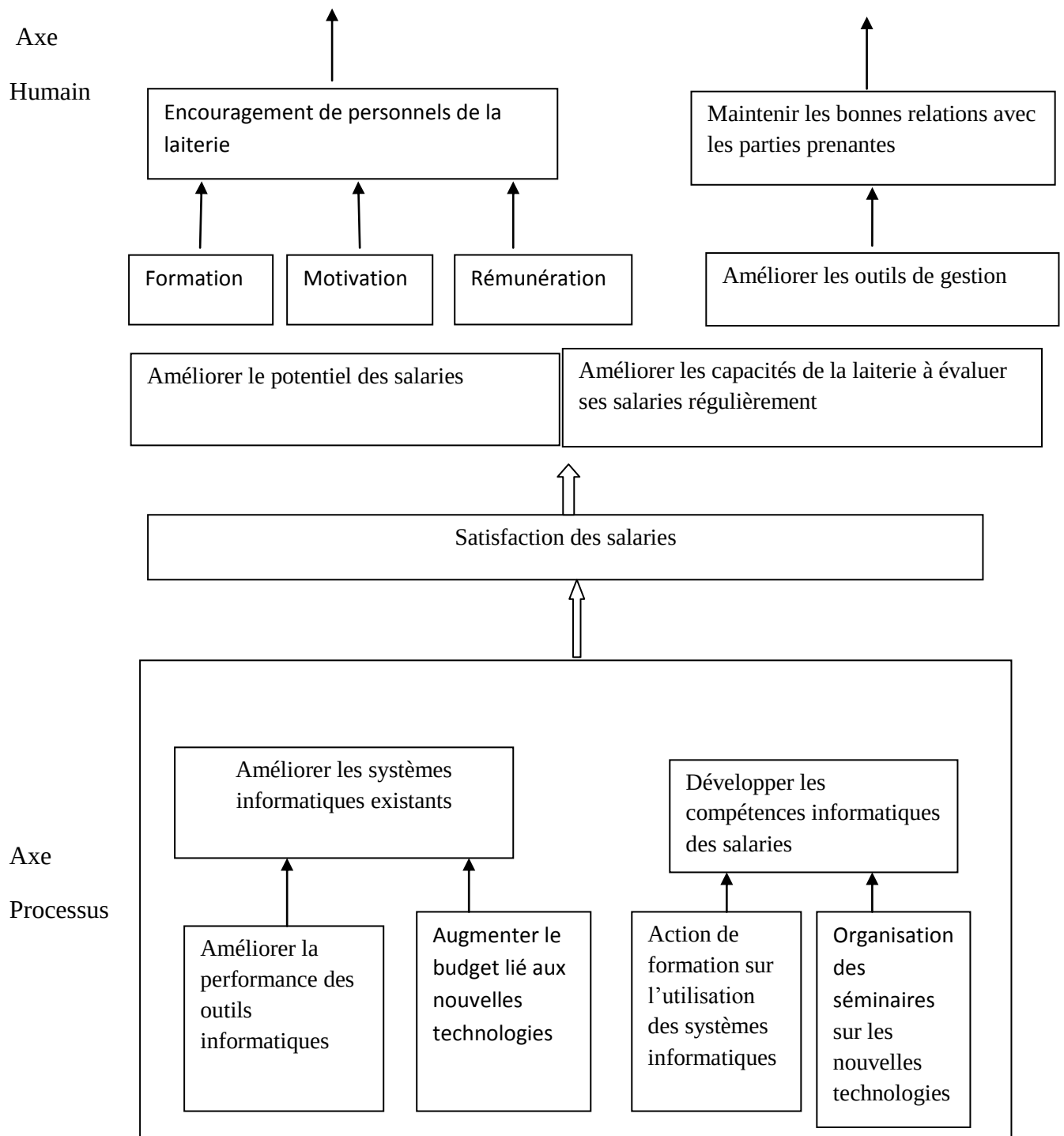
Compétences & connaissances tacites	Valeurs & normes collectives	Processus primaires	Dotations
-Satisfaction (prix-qualité) -Compétences techniques -Disponibilité -Connaissance sur les processus	-Encouragement -Confiance-client -Collaboration -Amélioration continue -Progression	-Processus de production -Processus de commercialement -Processus contrôle gestion -Processus de maintenance -Processus contrôle qualité	-Expérience -Réputation

Source : Conception personnel

3.3. La carte stratégique pour la laiterie DBK



Chapitre 3 : La valorisation du capital humain au sein de la laiterie DBK à travers la mise en place du Navigateur Skandia



Source : conception personnelle

A travers l'analyse de la carte stratégique élaborée, deux stratégies peuvent être développées :

La stratégie de croissance de chiffres d'affaires : pour cela la laiterie doit se focaliser sur la fidélisation de ses clients à travers l'offre de produits de qualité et les promotions ainsi que le développement d'une stratégie de marketing efficace et la recherche de nouvelles sources de création de valeur comme le partenariat.

La stratégie de la productivité en interne : elle s'articule autour de développement des compétences des salariés par la formation et l'investissement dans les nouvelles technologies de l'information et de communications telles que le développement des nouveaux logiciels, les bases de données. La laiterie est appelée à opérer des investissements en matières de recherche et développement.

Conclusion:

La laiterie de DBK occupe une position dominante sur le segment lait pasteurisé au niveau de la wilaya de Tizi-Ouzou. Cependant, les produits divers laitiers tendent fortement concurrentiel mais la laiterie avec un personnel capitalisant une longue expérience, la laiterie de Draa Ben Khedda mise davantage, dans ses objectifs, sur son capital confiance vis-à-vis de sa clientèle, qui s'étend à l'échelle nationale donc elle doit produire en quantité importante afin de combler l'insuffisance dans la satisfaction de la forte demande de ce produit. Tous ces notes présentent des points forts pour la laiterie, cependant cette dernière doit élargir ses activités de production par diversification des produits qu'elle ne produit pas comme le fromage fondu et d'autres dérivés (yaourt, petits suisses, etc.).

La laiterie possède une structure par fonction, et cela présente d'avantage de développer « l'excellence technique » : en mettant en commun le travail des membres d'une même spécialité, en renforçant leur savoir-faire, et leurs compétences dans la discipline ; ils se contactent facilement, se font part de leurs expériences.

L'évolution de l'économie a entraîné des changements dans l'activité des entreprises sur le marché mondial ; Aujourd'hui nous observons une croissance de l'importance des ressources intellectuelles comme un outil efficace pour accroître la compétitivité des entreprises. C'est pour cela que la laiterie de DBK doit donner plus d'importance à la formation pour mettre à niveau le personnel et améliorer la performance des ressources humaines.

Critiques et recommandations :

Nous sommes arrivés à déterminer les points faibles principaux :

- Sur le plan de gestion de personnel nous avons remarqué :

Non satisfaction des employés à l'égard des salaires et non stabilité.

L'or de l'observation des dossiers nous avons constatés que l'évaluation des employés ne se fait pas réellement.

Les employés bénéficient rarement de formation. Les actions de formations organisées au sein de la laiterie sont insuffisantes par rapport aux besoins exprimés par les employés.

La gestion provisionnelle des emplois et des compétences (GPEC) ne s'applique pas.

- Sur le plan de l'approvisionnement de la production, en remarque que :

La hausse des prix et le manque des matières premières utilisées surtout la poudre de lait entraîne une hausse des coûts des productions.

Le collecte de lait de vache ne touche pas tout la région mais quelque points seulement ce qui est insuffisant.

- Sur le plan de communication on constate que :

La transmission des données et des informations au sein de la laiterie n'est pas aussi rapide et fiable, cela est dû en raison de l'inexistence d'un réseau informatique qui relierait les différents départements de la laiterie. Notons également que la laiterie utilise des moyens traditionnels en ce qui concerne ses relations avec son environnement externe.

- Sur le plan de la distribution nous avons remarqué que :

La laiterie n'a pas encore un département de marketing mais seulement une cellule qui est liée au département commerce ainsi que l'insuffisance des points de vente implantés par la laiterie.

Une forte concurrence des produits laitiers (Somname, Tifra-lait etc.)

Recommandations :

Amélioration des salaires surtout pour les classes les plus diminués des employés (exécutant).

Permanisation des contractuels pour le maintien de son capital social.

L'évaluation des employés doit se faire régulièrement.

L'organisation des cycles de formation pour tous les employés, et 'une manière régulière.

La laiterie doit développer les aspects de management des ressources humaines par la mise en place d'une gestion prévisionnelle des emplois et des compétences(GPEC) pour anticiper les besoins en ressources humaines à court et moyen termes.

La mise en valeur des compétences en les faisant participer aux choix et aux décisions.

Partage d'un pourcentage de bénéfice par les employés pour avoir l'esprit d'appartenance à la laiterie.

La laiterie doit mettre en place un réseau informatique pour faciliter la communication entre les différents départements.

La nécessité de la publicité pour faire connaître ses produits sur le marché régional et national et pour faire face à la concurrence. La publicité doit se faire à travers

- Les médias
- Les affichages
- Les animations au niveau des supérettes et hypermarché

Développement des nouveaux produits laitiers de qualité, par exemple « yaourt » pour rester compétitif sur le marché.

Renouvellement des équipements pour s'aligner à la concurrence.

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), efficience (par rapport aux moyens employés), pertinence pour réaliser les objectifs de l'organisation. 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 Réalisations.

Pour mener à bien sa mission de pilotage stratégique le responsable du contrôle de gestion devra mettre en place ses outils internes comme la gestion budgétaire, la comptabilité, et les tableaux de bord qui sont destinés à lui donner une certaine visibilité de la situation mais aussi à l'aider à faire des prévisions pour une prise de décision.

Avec l'évolution de l'environnement, l'augmentation de la complexité des affaires et le passage d'une économie traditionnelle à une nouvelle économie basée sur le savoir, la performance de l'entreprise devient de plus en plus basée sur les éléments immatériels (recherche et développement, formation, publicité etc.) qui représentent actuellement la majeure source de création de valeur pour les entreprises.

Depuis les années 1980, les firmes engagent une intense réflexion sur l'information, la valorisation et la comptabilisation du capital intellectuel. Les entreprises se développent grâce à l'acquisition et la capitalisation des compétences. Ainsi, l'entreprise prend progressivement conscience que la compétence des hommes et l'organisation du travail sont des éléments souvent primordiaux pour créer de la valeur.

Le capital intellectuel est émergé comme un concept clé pour analyser et évaluer les dimensions de la connaissance des organisations, il est nécessaire d'améliorer la qualité de l'information sur la mesure du capital intellectuel pour contribuer au processus de prise de décision des dirigeants d'entreprises, les investisseurs et les décideurs politiques.

Il existe différents types de classification du capital intellectuel telle que : le capital humain, le capital structurel et le capital relationnel.

L'économie basée sur le capital immatériel « le capital intellectuel » semble être la solution. C'est à la fois un modèle de création de richesses, un nouveau type d'échanges, une nouvelle façon de réagir aux événements et une manière innovante d'élaborer les stratégies d'entreprises. Donner naissance à un modèle fondé sur une création de valeur plus durable et plus vertueuse.

Le TBCI se révèle comme un outil d'énorme valeur pour la direction stratégique des entreprises, la possible détermination d'un modèle de capital intellectuel va permettre aux entreprises, d'agir sur un ensemble d'éléments, de variables, et spécialement d'indicateurs qui, non seulement vont offrir des renseignements aux directeurs sur la situation de leurs intangibles, mais aussi, et ce qui est le plus important vont leur permettre d'effectuer une gestion adéquate afin d'atteindre leurs missions et leurs objectifs.

L'information concernant le capital intellectuel et donc la mise en place du TBCI « Navigateur Skandia » permet d'une part, de guider une organisation pour manager ses actifs

intellectuels (capacité et potentiel futur) ; d'autre part de communiquer vis-à-vis de l'extérieur.

Le Navigateur Skandia est apparu suite aux travaux sur le capital humain de Leif Edvinsson. C'est un outil de pilotage de la performance de l'entreprise basée sur la chaîne de valeur virtuelle dont le but est le management du capital immatériel et plus particulièrement le capital humain. Le Navigateur est composé de cinq axes : finances, clients, processus, innovation et développement et au centre l'axe humain.

Notre stage s'était déroulé au niveau de la laiterie DBK spécialisé dans la fabrication de lait et ses produits divers, nous avons mené notre étude sur le capital intellectuel et plus particulièrement sur le capital humain et son importance au sein de l'entreprise.

Etant donnée l'évolution très rapide et les changements sur le marché et de leur environnement après les années 80, la laiterie de DBK est dans l'obligation de concentrer ses efforts sur son capital humain pour l'améliorer afin d'atteindre ces missions et ces objectifs. Elle doit être consciente de la nécessité d'accorder une importance pour le développement de capital humain des salariés par la formation des compétences.

Dans le but de connaître la valeur des intangibles de la laiterie on a essayé de mettre en place un TBCI « Navigateur Skandia » à partir quelques indicateurs appliqués à la laiterie. D'après l'analyse de ses indicateurs que nous avons fait on constate que la laiterie de DBK ne fournit pas beaucoup d'efforts pour valoriser son capital intellectuel « humain », il ya des insuffisances dans ce processus de valorisation, l'exploration des formes alternatives de la formation et de développement des compétences sont toujours absent au niveau de cette entreprise.

La laiterie de DBK utilise des outils classiques du contrôle de gestion tels que la comptabilité analytique et les tableaux de bord classiques, la logique de pilotage au sein de cette laiterie est une logique financière qui se focalise sur des indicateurs purement financiers.

En fin on peut dire que le Navigateur Skandia est un tableau de bord encore jeune et innovant qui place les compétences et les ressources humaines au centre des préoccupations de l'entreprise. Ce tableau de bord à l'avantage de pousser de manière flagrante l'entreprise à se remettre en question et à sans cesse innover.

De plus, il prend en compte des valeurs immatérielles indispensables à la réussite et à la pérennité de l'entreprise et il s'intègre parfaitement dans le contexte économique et social et environnemental actuel en perpétuel mouvement et dans lequel la reconnaissance des salariés demeure plus que primordial.

Bibliographie

- **Les ouvrages :**

- **ALAZARD Claude et SEPARI S** : *contrôle de gestion*. Paris, édition Donud, 2^{ème} édition, 2010
- **ALCOUFFE S et alii** : *contrôle de gestion sur mesure*, édition Dunod, Paris, 2013
- **ARNOUD Hervé**, *le contrôle de gestion en action*, édition Liaisons, 2001
- **BAZUREA F et alii**. Dictionnaire d'Économie, et de science Sociales. Paris : éditions Berti, 2007
- **BONNIER Carole, BRINGER Michel, LANGLOIS Georges**. *Contrôle de gestion*. Edition Foucher. Vanves, 2004.
- **BOISVERT H**, *le renouvellement de la comptabilité de gestion*, édition Gestion Op, 1989.
- **BURLAUD Alain et Alii**. *Contrôle de gestion*. Librairie Vuibert, 2004.
- **CHAMAK, Alain et FROMAGE C** : *le capital humain*, Edition Liaisons, 2006,
- **DUMAS G et LARUE D**, *contrôle de gestion*, Paris : édition Litec, 2005 ;
- **DUPUIS J**, *le contrôle de gestion dans les organisations publiques*, gestion puf, 1991 ;
- **FUSTEC, A et MAROIS, B** : *valoriser le capital immatériel de l'entreprise*, Edition D'Organisation, 2006
- **GERVAIS. Michel**. *Contrôle de gestion* .Paris : édition Economica, 9^{ème} édition, 2005.
- **GUEDJ., Norbert et alii**. *Le contrôle de gestion : pour améliorer la performance l'entreprise*. Paris : édition d'organisation.
- **GRANDE J-P** : *cours : processus d'élaboration des budgets*, ESCP EUROPE : contrôle de gestion, 2014.
- **Kalika. M**. *Structure d'entreprise, réalité, Déterminants et performance*. Paris : Economica Edition

- **KAPLAN R et NORTON D**:le tableau de bord prospectif, pilotage stratégique : les 4 axes du succès .Les éditions d'Organisation, 1998.
- **LONING H et alii**, le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre. Paris, 2^{ème} édition, 2003.
- **LORINO Philipe**, méthode et pratique de la performance, 3^{ème} édition, édition d'Organisation, 2003.
- **Ngobo Paul, Escaffre Lionel**. *Capital immatériel et performance dans l'entreprise* : imprimé en France, presse de l'université d'Angers Bibliothèque universitaire, 2007,
- **PERTI, J-M** : Dictionnaire des ressources humaines, éd Librairie Vuibert, 1999
- **SVEIBY, E.S** : *Knowledge Management: La nouvelle richesse des entreprises*. Paris, édition Maxima, 2000.
- **ZARIFIAN Philipe**. *Objectif compétence* .Paris, édition Liaison, 2001.

• Thèses

- **BRAHMI S**, mesure du capital intellectuel d'un système de production, diplôme de magister en Génie Industriel, option : Génie des Systems Industriels, Université Batena2, 2015/2016
- **FACI Fet FEKID N**, Tableau de bord : outil du contrôle de gestion ; Master en sciences commerciales ; Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou ,2015
- **GERMON, R** : Sécuriser le capital immatériel de petites et moyennes entreprises vers un outil d'aide à la décision thèse de Doctorat, option développement durable, Université Technologie de Troyes, 2013
- **JALLOULI, I** : relation entre le capital immatériel des PME Manufacturières et leurs performances : une étude exploratoire, Université de Québec à Trois Rivières, 2008
- **MAHMOUDIA, M** : l'applicabilité d'un système de contrôle de gestion fondé sur le tableau de bord prospectif dans l'entreprise publique algérienne, diplôme de magister en sciences économique, option : Management des entreprises, Université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, 2012

• Site

. <https://w.w.w.Eprints.Univ-batena2.dz/88/1/Mémoire%20BRAHIMI%20Samira.pdf>.

[Http :// halshs.archives-ouvertes.fr/ hal-00584777/ document](http://halshs.archives-ouvertes.fr/hal-00584777/document)

[Http:// \[www.strategie-aims.com\]\(http://www.strategie-aims.com\)/events/ conference/ 14-ixeme-conference-de-l-aims/ com](http://www.strategie-aims.com/events/conference/14-ixeme-conference-de-l-aims/com(aims%2000-2461.pdf)
(aims 2000-2461.pdf.

[https :// hal.archives-ouvertes.fr/hal- 00584777,](https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00584777)

[http ://www. Gregoriae. Com/ dm documents/1999-11.pdf](http://www.Gregoriae.Com/dm/documents/1999-11.pdf)

[www.strategie-aims.com / ... les- tableaux-de-bord-stratégiques-analyse-typologique.pro](http://www.strategie-aims.com/...les-tableaux-de-bord-strategiques-analyse-typologique.pro)

[https :// \[www.piloter.org\]\(http://www.piloter.org\)/ mesurer/ méthode/ navigateur-skandia.htm](https://www.piloter.org/mesurer/methode/navigateur-skandia.htm)

[https :// halshs.archives-ouvertes.fr/ hal-00584780/ document](https://halshs.archives-ouvertes.fr/hal-00584780/document), consulté le 20 septembre 2017

•

Table des matières

Remerciements

Dédicaces

Liste des tableaux, figures et graphes

Liste des abréviations

Sommaire

Introduction générale.....12

Chapitre I : approche conceptuelle du contrôle de gestion

Introduction16

Section 1 : concepts clé du contrôle de gestion16

1.1. Evolution et définition du contrôle de gestion16

1.1.1. Evolution du contrôle de gestion.....17

1.1.2. Définition de contrôle de gestion20

1.2. Les objectifs et missions du contrôle de gestion21

1.2.1. Les objectifs21

1.2.2. Les missions22

Section 2 : le contrôle de gestion dans l'organisation25

2.1.Le processus du contrôle de gestion.....25

2.1.1. La planification25

2.1.2. La budgétisation25

2.1.3. Action et suivi des réalisations26

2.2. Rôle et qualité de contrôleur de gestion28

2.2.1. Le rôle du contrôleur de gestion28

2.2.2. Les qualités et compétences du contrôleur de gestion29

Section 3 : les outils de contrôle de gestion31

3.1. Le concept de la performance31

3.1.1. Définition de la performance	31
3.1.2. Les critères de la performance	31
3.2. Les typologies de la performance	32
3.3. Les outils de contrôle de gestion	33
3.3. 1. La comptabilité analytique	34
3.3.1.1. Définition	34
3. 3.1.2. Les objectifs de la comptabilité analytique	34
3.3.1.3. Les méthodes de comptabilité analytique	35
3.3.2. La gestion budgétaire	40
3.3.2.1. Définition de budget.....	40
3.3.2.2 .Typologie des budgets	40
3.3.2.3. Rôle de la gestion budgétaire	41
3.3.2.4. Les limites de la gestion budgétaire	42
3.3 3. Le tableau de bord	42
3.3.3.1. Le tableau de bord de gestion	42
3.3.3.2. Le tableau de bord prospectif	44
3.3.3.3 Le tableau de bord du capital intellectuel	47
Conclusion	47

Chapitre II: le tableau de bord du capital intellectuel

Introduction	49
Section 1 : notion de base sur le capital intellectuel	49
1.1. Définition des concepts liés au capital intellectuel	49
1.1.1. Immatériel	49
1.1.2. Les actifs intangibles ou incorporels	49
1.1.3. Le concept de capital immatériel	50
1.2. La définition de capital immatériel	50
1.3. Définition du Capital intellectuel	51
1.4. Classification du capital intellectuel	52

1.4.1. Classification d'Edvinsson et Malone	52
1.4.1.1. Le capital humain	52
1.4.1.2. Le capital structurel	54
1.4.2. Classification de capital intellectuel selon Sveiby	56
1.4.2.1. Compétence des collaborateurs	56
1.4.2.2. Composante interne	56
1.4.2.3. Composante externe	56
1.5. La mesure de capital intellectuel	58
1.5.1. Le tableau de bord prospectif	58
1.5.2. L'apport de l'école Scandinave : les tableaux de bord du capital intellectuel	60
Section 02 : présentation des tableaux de bord du capital intellectuel ...	61
2.1. Les origines et les fondements des tableaux de bord du capital intellectuel	61
2.1.1. Les origines des tableaux de bord du capital intellectuel	61
2.1.2. Les fondements des tableaux de bord de bord du capital intellectuel	62
2.2. Différentes approches pour appréhender le capital intellectuel	64
2.3. Guide de mise en place d'un tableau de bord stratégique version scandinave	68
2.3.1. Les différentes étapes	68
2.3.2. Les indicateurs génériques des tableaux de bord stratégiques version scandinave (TBCI)	70
Section 03 : Le Navigateur Skandia et analyse critique	71
3.1. Le Navigateur Skandia	71
3.1.1. Apparition du Navigateur Skandia	72
3.1.2. La responsabilité sociétale de l'entreprise au cœur des mesures	72
3.1.3. Principe du Navigateur Skandia	72
3.1.4. La chaîne de valeur du capital intellectuel	75
3.1.5. La méthode de mesure du capital intellectuel proposée par la société Skandia	76
3.2. Aux autres tableaux de bord du capital intellectuel	78
Conclusion	80

Chapitre III: la valorisation du capital humain au sein de la laiterie DBK à travers la mise en place du Navigateur Skandia

Introduction	82
Section 1 : présentation de la laiterie DBK.....	82
1.1. Historique de la laiterie de DBK	82
1.2. Les missions et les objectifs de la laiterie DBK.....	84
1.2.1. Les missions	84
1.2.2. Les objectifs	85
1.3. Partenariats de la laiterie DBK	85
1.4. Présentation de l'organisation générale de la laiterie DBK	86
Section2 : gestion des ressources humaines au sein de la laiterie DBK	91
2.1. Le personnel de la laiterie	91
2.1.1. L'évolution de l'effectif de l'entreprise	91
2.1.2. L'effectif selon les catégories socioprofessionnelles	92
2.1.3. La répartition de l'effectif selon leur âge	93
2.1.4. L'ancienneté de l'effectif	94
2.2. Les ressources intellectuelles au sein de la laiterie	96
2.2.1. Les logiciels.....	96
2.2.2. Système d'information au sein de la laiterie	98
2.3. Les différentes procédures de développement du capital humain par la laiterie de DBK	99
2.3.1. La formation	100
2.3.2. Recrutement	102
Section 03 : Essaie de mise en œuvre du TBCI (Navigateur Skandia)...	105
3.1. La part des actifs incorporels dans l'actif total au sein de la laiterie DBK	105
3.2. Les indicateurs du Navigateur Skandia appliqués à la laiterie DBK	106
3.3. La carte stratégique de la laiterie	111
Conclusion.....	113
Critiques et recommandations	113
Conclusion générale	116
Annexes	
Table des matières	
Résumé	

Résumé :

L'évolution de l'économie a entraîné des changements importants dans l'activité des entreprises sur le marché mondiale. Aujourd'hui, nous observons une croissance de l'importance des ressources intellectuelles comme un outil efficace pour accroître la compétitivité des entreprises. Le Navigateur Skandia est apparu principalement dans les pays scandinaves suite aux travaux sur le capital intellectuel de L. Edvinsson en 1997, ce tableau de bord version scandinave est modélisé en partie sur la base d'une chaîne de valeur immatériel pour objet le management du capital intellectuel. Le Navigateur Skandia propose un tableau de bord composé de cinq axes : finance, clients, processus, innovation et développement et au centre l'axe humain. La raison d'être de ce nouveau tableau de bord se fonde sur une dimension sociale, cela signifie que les réflexions des entreprises prennent en compte l'impact de leurs activités sur l'environnement social et environnemental. Ainsi l'approche financière est améliorée par l'apport des éléments incorporels, impliqués dans la chaîne de valeur virtuelle. C'est ainsi que nous avons émis une proposition de mise en œuvre du tableau de bord du capital intellectuel par la laiterie DBK, nous a confirmé, tout au long de notre démarche son importance comme un outil de mesure des actifs incorporels et un facteur de croissance de la performance globale de l'entreprise.

Mots clefs : capital intellectuel, Navigateur Skandia, actifs immatériels, capital humain, chaîne de valeur virtuelle, performance globale.

Abstract:

The evolution of the economy has led to significant changes in the business activity of the global market. Today, we are seeing a growth in the importance of intellectual resources as an effective tool for increasing the competitiveness of companies. The Skandia Navigator appeared mainly in the Scandinavian countries following the work on the intellectual capital (human capital) of L. Edvinsson in 1997, this scoreboard Scandinavian version is modeled in part on the basis of an intangible value chain object the management of intellectual capital and more specifically human capital, the Skandia Navigator offers a dashboard composed of five axes: finance, customers, processes, innovation and development and at the center the human axis. The reason for this new dashboard is based on a social dimension, which means that companies' reflections take into account the impact of their activities on the social and environmental environment. Thus the financial approach is improved by the contribution of the intangible elements involved in the virtual value chain. Thus, we issued a proposal for the implementation of the dashboard of intellectual capital by the dairy DBK, confirmed throughout our approach its importance as a tool for measuring intangible assets and a factor of growth in the overall performance of the company.

Key words: intellectual capital, Skandia Navigator, intangible assets, human capital, virtual value chain, overall performance.