



Université d'Oran 2

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

THESE

Pour l'obtention du diplôme de Doctorat en Sciences
Financières & Comptabilité

La Contribution du Contrôle De Gestion dans le pilotage
de la performance économique et financière
(Approche par les indicateurs non financiers)

Présentée et soutenue publiquement par :
M. Mohammed FAHAS

Devant le jury composé de :

M. FEKIR HAMZA	Professeur	Université d'Oran 2	Président
M. BELOUTI Nabil	MCA	Université d'Oran 2	Rapporteur
M. FELA Ayachi	MCA	Université d'Oran 2	Examineur
M. BACHOUNDA Rafik	Professeur	Université SBA	Examineur
M. MENDLI Salaheddine	MCA	Université Mostaganem	Examineur

Année 2022 /2023

« La Contribution du Contrôle De Gestion dans le pilotage de la performance économique et financière (Approche par les indicateurs non financiers) »

Résumé :

La présente thèse de doctorat a examiné l'apport du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance économique et financière par l'utilisation des indicateurs non financiers. Les résultats de la recherche ont montré que le contrôle de gestion peut jouer un rôle clé dans l'amélioration de la performance économique et financière des organisations en utilisant des indicateurs non financiers.

L'utilisation d'indicateurs non financiers permet aux organisations de mieux comprendre les facteurs clés de leur performance, tels que la satisfaction des clients, la qualité des produits ou des services, l'innovation et la productivité. En intégrant ces indicateurs dans leur système de contrôle de gestion, les organisations peuvent mieux aligner leurs objectifs stratégiques avec leur performance opérationnelle et financière.

Mots clés : contrôle de gestion, indicateurs non financier, management stratégique, pilotage de la performance.

« The Contribution of Management Control in the management of economic and financial performance (Approach by non-financial indicators) »

Abstract:

This doctoral thesis examined the contribution of management control in the management of economic and financial performance through the use of non-financial indicators. The research results showed that management control can play a key role in improving the economic and financial performance of organizations by using non-financial indicators.

The use of non-financial indicators allows organizations to better understand the key factors of their performance, such as customer satisfaction, product or service quality, innovation and productivity. By integrating these indicators into their management control system, organizations can better align their strategic objectives with their operational and financial performance.

Key words : management control, non-financial indicators, strategic management, performance management.

" مساهمة الرقابة الإدارية في إدارة الأداء الاقتصادي والمالي (دراسة باستخدام المؤشرات غير المالية) "

المخلص:

تشير المحددات التي تبرر استخدام المعايير غير المالية لتقييم أو إدارة الأداء إلى التفسيرات النظرية جنباً إلى جنب مع المناهج التعاقدية والمعرفية. الهدف من مقالتنا هو اقتراح تحليل نظري لهذين النهجين. بالنسبة للنهج التعاقدية ، نضع تصنيفاً للتفسيرات لاختيار المعايير غير المالية المطروحة في الأعمال الحالية. نظهر أيضاً أنه يمكن استخدام نظريات أخرى. بالنسبة للنهج المعرفي ، نحدد الأعمال التي تنشئ ارتباطاً صريحاً بين القراءة النظرية والمعايير غير المالية. أخيراً، نحدد الإطار النظري الذي يمكن إرفاق الأدوات التي تقدم العديد من المعايير غير المالية مثل بطاقة الأداء المتوازن أو رأس المال الفكري.

كلمات مفتاحية : الرقابة الإدارية، المؤشرات غير المالية، الإدارة الاستراتيجية، إدارة الأداء.

REMERCIEMENTS

Tout d'abord je remercie, mon Directeur de thèse M. BELOUTI Nabil pour avoir dirigé mon travail de recherche.

Particulièrement mes remerciements vont, au grand frère Ayachi FELA pour sa disponibilité, ses conseils, orientations, et encouragements qui sont d'un apport inestimable.

Un remerciement particulier à Kader pour son aide, soutien et contribution.

Je dis merci à KIM pour son soutien, encouragement et participation à ce travail.

Je tiens, également, à remercier Messieurs Yacine MELIANI, Youcef AKACEM, Abdelkrim BELHADIA, Adel BELKHERROUBI, Zoheir OGAL, merci de m'avoir soutenue.

Je dis à M. CHAIBI Rabia Azzedine Directeur de la Sonatrach Management Academy, merci pour votre confiance, soutien et encouragements.

Je m'excuse auprès de tous ceux qui m'ont aidé, de près ou de loin, et dont je n'ai pas cité les noms, pardon.

Pour terminer, Je tiens à remercier le président de jury le Professeur Hamza FEKIR ainsi que les membres le Professeur Rafik BACHOUNDA et M. Salaheddine MENDLI, pour avoir accepté de faire partie de ce jury et pour le temps qu'ils ont consacré à la lecture et à l'évaluation de ce travail, malgré leurs charges nombreuses.

DEDICACES

A mon cher papa et ma douce maman qui n'ont cessé de m'encourager

A toute ma famille (Ma femme, Mes enfants, Ma sœur, Mon frère)

A mes proches

Sommaire :

Introduction Générale :	10
Chapitre I : Cadre conceptuel de la gouvernance, du Contrôle De Gestion et notion de performance.....	16
Introduction.....	17
Section 1 : Gouvernance d'entreprise et comportement des dirigeants.....	19
Section 2 : Balayage théorique et explications motivant l'utilisation des indicateurs non financiers pour apprécier la performance	32
Section 3 : La performance économique et financière de l'entreprise	49
Section 4 : La production des informations de pilotage de la performance.....	73
Conclusion	87
Chapitre II : Nouvelle approche du Contrôle de Gestion et pilotage de la performance.....	89
Introduction :	90
Section 1 : Principe et enjeux du contrôle de gestion.....	93
Section 2 : Les tableaux de bord.....	112
Section 3 : Les nouveaux outils du pilotage et le Balanced Scorecard	133
Section 4 : L'importance des indicateurs non financier dans le pilotage de la performance des entreprises de droit Algérien.....	150
Conclusion :	155
Chapitre III : Etude empirique.....	157
Introduction :	158
Section 1 : Positionnement épistémologique	159
Le positionnement épistémologique : le paradigme interprétatif.....	159
Section 2 : Démarche méthodologique	161
Section 3 : Construction de l'enquête :	172
Section 4 : Analyse des résultats de l'enquête.....	176
Conclusion :	201
Conclusion générale	204
Les annexes :.....	215
Références	207

Liste des tableaux :

Tableau 1: Contrôle diagnostic / Contrôle interactif (Simons, p. 124, 1995)	44
Tableau 2: Courants théoriques et modes de contrôle (adapté de Langevin, 1999)	45
Tableau 3: Principaux points de divergence entre les approches contractuelles et cognitives	87
Tableau 4: Caractéristiques des types de décision.....	99
Tableau 5: Coûts complets	103
Tableau 6: Coûts variables	104
Tableau 7: Coût marginal.....	104
Tableau 8: Coût d'imputation rationnelle.....	105
Tableau 9: Coûts par activité (ABC)	105
Tableau 10: Coûts directs	106
Tableau 11: Coûts spécifiques	106
Tableau 12: Coûts cibles	107
Tableau 13: Coûts préétablis	107
Tableau 14: Caractéristiques des tableaux de bord de gestion par rapport aux outils comptables de suivi.....	121
Tableau 15: Différence entre indicateur et source d'information.....	125
Tableau 16: Les positions épistémologiques en recherches en gestion (Perret et Séville, 2003, pp.1415).....	160
Tableau 17: Typologies des études de cas (Ayerbe et Missonier , 2006).....	168
Tableau 18 : croisement entre le degré de fiabilité de l'information financière et la nature des indicateurs pratiqués	188
Tableau 19: Intégration et utilisation des indicateurs non financiers dans son système de contrôle ?.....	190
Tableau 20: Croisement entre l'intégration des indicateurs non financiers dans le système de contrôle des entreprises et la nature des indicateurs pratiqués dans le contrôle de gestion	190
Tableau 21: Les déterminants et les facteurs de contingence qui influencent le choix et la mise en place d'indicateurs non financiers	192
Tableau 22: Les axes qui permettent la mesure de la performance économique et financière, les indicateurs sont construits autour des axes :.....	194
Tableau 23: Les critères de choix des indicateurs utilisés.....	196
Tableau 24: L'importance des indicateurs non-financiers dans la prise de décision	198
Tableau 25: Etat de vérification des hypothèses	202

Liste des figures :

Figure 1: Notre champ de recherche	11
Figure 2: Processus de collecte des données empiriques	14
Figure 3: Les perspectives stratégiques du tableau de bord fondé sur le Capital Intellectuel de Skandia (adapté d'Edvinsson et Malone, 1999)	48
Figure 4: Les éléments représentatifs de la performance, H. Bouquin, 2004a, p.63	54
Figure 5: La boucle du pilotage de la performance (Lorino, 2003, p. 11)	55
Figure 6: Pyramide de Du Pont de Nemours	59
Figure 7: Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage	94
Figure 8: Le cercle de base de l'amélioration continue.....	95
Figure 9: Type de décision répartie sur les niveaux hiérarchique	99
Figure 10: L'indicateur, un instrument de mesure imparfait	122
Figure 11: Exemple de démarche « Ishikawa » en marketing.....	135
Figure 12: Un support pour traduire la stratégie en objectifs opérationnels.....	144
Figure 13: Carte stratégique du leader des services à haute valeur ajoutée dans les domaines de l'information et de la recherche sur les marques.....	146
Figure 14: Objectifs et indicateurs relatifs à la perspective de processus internes de Sodhexo Grands comptes.	147
Figure 15: Le processus de la recherche qualitative (Wacheux, 1996)	164

Liste des schémas :

Schéma 1: Relatif à la question de recherche.....	12
Schéma 2: Stratégie, allocation des droits décisionnels et indicateurs non financiers	34
Schéma 3: Synthèse sur les modalités de contrôle en situation d'incertitude	43
Schéma 4: Synthétisant la traduction de la stratégie en objectifs opérationnels.	141

Liste des abréviations :

ABC	Activity Based Costing
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
B/A	Benefice par action
B/CA	Benefice par chiffre d'affaire
Baan	Enterprise Resource Planning
BSC	balanced scorecards
CDG	Contrôle de gestion
CI	Capital Intellectuel
EDI	Echanges de données informatisés
EIS	Executive Information Systems
EIS	parfois appelés tableaux de bord pour dirigeants
ERP	Enterprise Resource Planning
EVA	Economic value
GM	General Motors
IF	Indicateurs financiers
INF	Indicateurs non financiers
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
MRC	Mouvement des Ressources et Compétences
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
Oracle	Enterprise Resource Planning
OVAR	Objectifs, Variables d'Action et Responsabilités
PC	Personal Computer
PDCA	To plan, To do, To Check, To act
PeopleSoft	Enterprise Resource Planning
PESTEL	Politique, Économique, Socioculturel, Technologique, Écologique, Légal
POPS	Indicateur de mesure de la population géographique
R&D	Recherche et Développement
ROE	Rendement des fonds propres
ROI	Return On Investment
RONA	Rendement de l'actif net
SAP	Enterprise Resource Planning
SWOT	Strengths, Weaknesses, Opportunities et Threats
TIC	Technologie d'Information et de Communication
TQM	Management de la Qualité Totale
TRG	Taux de rendement global

Introduction Générale :

Durant les dernières années, la plupart des entreprises ont connu une refonte de leurs structures, aussi tôt suite à des changements dans l'environnement politique, économique, technologique et/ou d'actionnariat (fusions, acquisitions, croissance externe), aussi dans le but de se doter d'une organisation plus efficace sur leurs marchés. Où la création de valeur est devenue un impératif à tous les niveaux de l'organisation.

Par ailleurs, le contexte de l'Algérie en pleine mutation, par l'effet des changements politico-économique, l'accélération de l'inflation et de la dégradation du taux de change, sans omettre l'effet de l'amplification de la concurrence, le tout combiné aux exigences des parties prenantes, ces phénomènes ont entraîné les entreprises dans une course vers l'innovation et la qualité à moindre coût. L'utilisation d'un système de contrôle de gestion traditionnel, limité à la mesure et à l'interprétation des indicateurs financiers, peut en effet conduire à l'impossibilité d'émerger sur des créneaux nécessitant des projections managériales plus avérées.

L'efficacité et l'efficience recherchées par les managers, en se basant sur des indicateurs de performance, représentent aujourd'hui une des pratiques managériales internes les plus répandues. Ces indicateurs offrent aux entreprises une manière simple et efficace pour mesurer et piloter leurs performances financières et économiques.

En plus des indicateurs financiers généralement admis, il y a plusieurs raisons pour lesquelles les entreprises peuvent recourir à des indicateurs non financiers pour mesurer leur performance ; allant de l'idée que les indicateurs financiers ne reflètent pas toujours la performance économique et financière d'une entreprise. Les indicateurs financiers, tels que le bénéfice net ou le chiffre d'affaires, ne tiennent pas compte de facteurs importants tels que la satisfaction des clients, la qualité des produits et l'efficacité opérationnelle.

Les indicateurs non financiers fournissent une perspective plus complète sur la performance d'une entreprise ; tels que la satisfaction des clients, le taux de rotation des employés, la qualité des produits, peuvent fournir des informations précieuses sur la santé globale d'une entreprise, en fournissant une perspective plus complète sur les aspects tels que la culture de l'entreprise, l'efficacité opérationnelle, la qualité des produits et services, comme ils peuvent aider à identifier les problèmes potentiels tels que les problèmes de qualité, les retours de clients, les problèmes d'efficacité opérationnelle avant qu'ils ne deviennent des problèmes financiers importants, comme ils peuvent aider à améliorer les performances financières à long terme en construisant une base solide pour leur succès futur.

En somme, notre recherche part du cloisonnement de deux thématiques assez larges en sciences de gestion qui sont : Gouvernance d'Entreprise et Pilotage de la Performance.

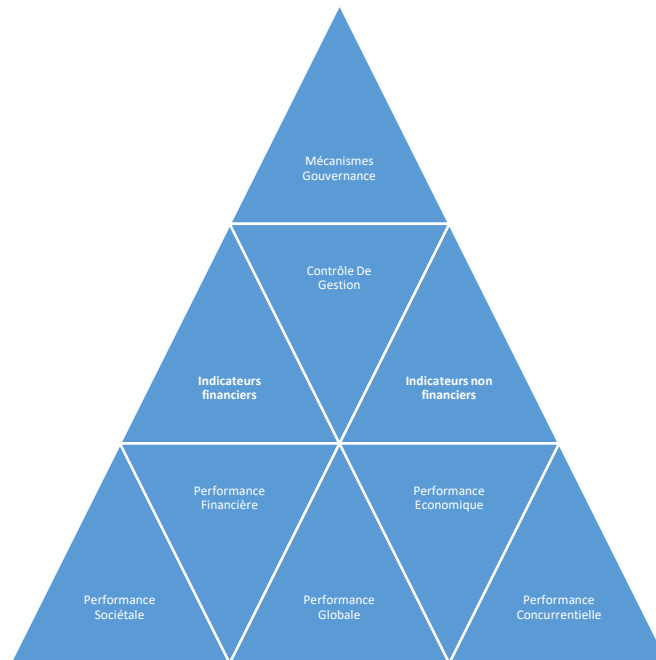


Figure 1: Notre champ de recherche

Dans notre travail, nous nous sommes intéressés particulièrement à deux dimensions : l'identification des indicateurs non financiers et la performance économique et financière. Piloter cette performance revient à faire appel à des mesures, des données, donc à des indicateurs particuliers. Or, ces indicateurs relèvent d'une problématique singulière en contrôle de gestion que sont les indicateurs non financiers. Non financiers, car mesurer la performance économique et financière va au-delà des domaines financiers et comptables de l'entreprise. À cet effet, nous voulons comprendre comment fonctionnent à l'intérieur des entreprises les outils de contrôle chargés de mesurer cette performance, c'est-à-dire, les indicateurs non financiers.

Le champ de la recherche dans cette thèse se concentre sur la mesure et le pilotage de la performance dans les entreprises de droit Algérien, au travers notamment d'indicateurs de performance. C'est cette problématique ancienne, mais si riche dans la littérature de contrôle de gestion, qui a été le point de départ de nos réflexions dans ce travail de thèse.

L'émergence de la problématique de notre recherche peut se résumer comme illustré dans le schéma ci-après :

L'apport du Contrôle de Gestion dans le pilotage de la performance économique et financière

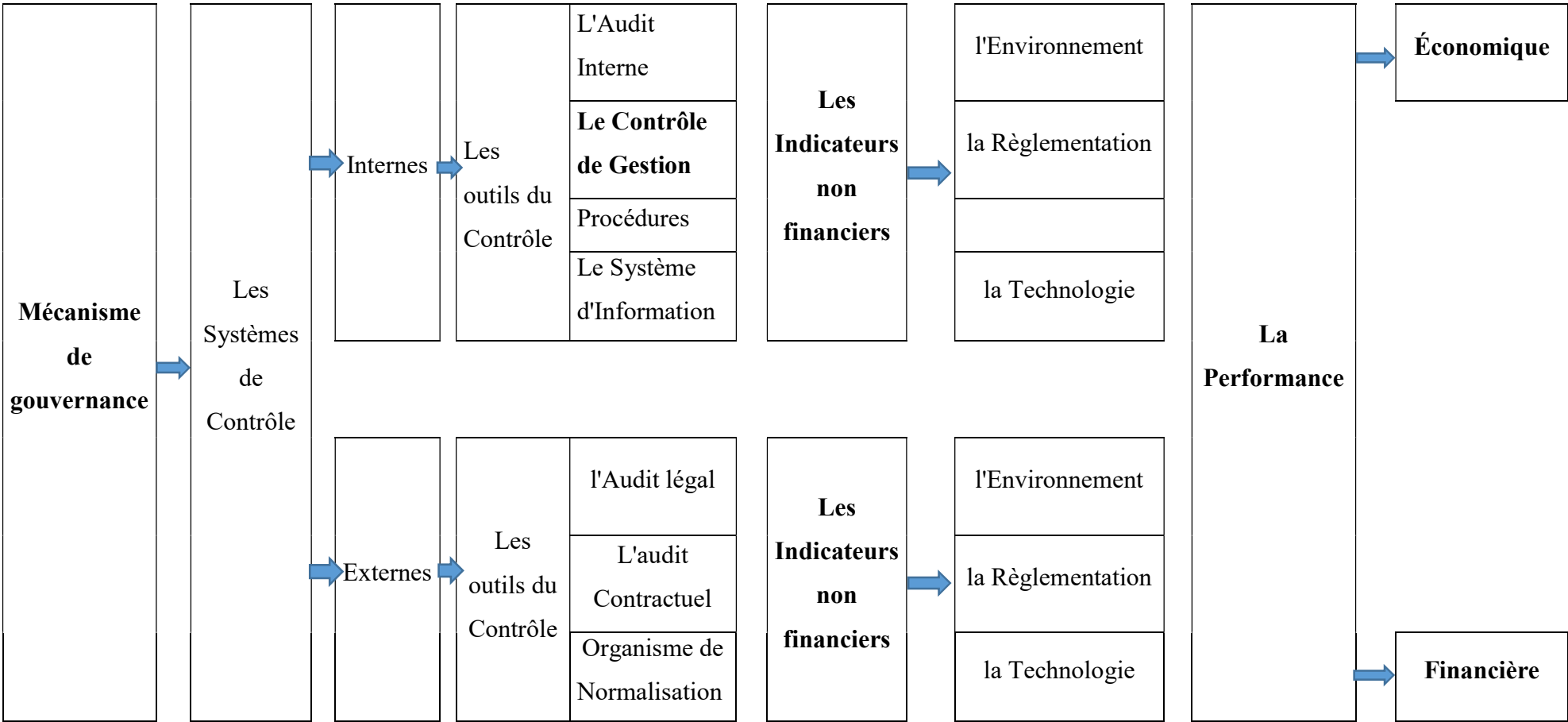


Schéma 1: Relatif à la question de recherche

Ainsi, la question de recherche qui va conduire notre étude est la suivante :

Pourquoi et Comment les entreprises de droit Algérien utilisent-elles les indicateurs non-financiers dans leurs systèmes de contrôle afin de piloter la performance économique et financière ?

Notre thèse se base ainsi sur trois approches dont la première est fondée sur le Contrôle de Gestion comme outil de contrôle interne.

La deuxième est fondée sur l'incapacité de dissociation du Contrôle de gestion des organes de gouvernance. Autrement dit, le contrôle de gestion ne peut s'opérer indépendamment d'une structure organisationnelle, qui conditionne l'évaluation de la performance économique et financière.

Quant à la troisième approche, elle est d'ordre managérial. Elle s'assimile par l'intervention des propriétaires à travers leurs organes de contrôle, afin de surveiller et de réguler le pilotage de l'entité, en vue d'aboutir à une meilleure performance économique et financière.

C'est à partir de ses trois approches que nous fondons les hypothèses suivantes :

- 1- La prise de décision ne peut être possible sans l'aide d'un système de contrôle de gestion intégrant des indicateurs pertinents.
- 2- Les limites du système d'information financière ont incité les Managers à exiger à leurs contrôleurs de gestion de recourir à des données extra financières pour une meilleure prise de décision.
- 3- Nous supposons que les indicateurs non financiers sont considérés comme vecteur de l'appréciation de la performance complétant les autres critères financiers.

De cette problématique, découle un certain nombre de questions sous-jacentes, que nous devons prendre en considération, afin de mieux interpréter nos réponses à savoir :

- Quelles sont les limites de l'information comptable et financière comme vecteur de communication de la performance ?
- Est-ce que les entreprises intègrent et utilisent les indicateurs non financiers dans leurs systèmes de contrôle ?
- Quels sont les déterminants et les facteurs de contingence qui influencent le choix et la mise en place d'indicateurs non financiers ?

- Comment ces indicateurs sont construits pour mesurer la performance économique et financière ?
- Comment sont choisis les indicateurs utilisés et selon quel critère ?
- Comment et à quels niveaux sont utilisés les indicateurs non financiers par les managers?

À travers notre thèse, nous cherchons à apporter des éléments de réponse à ces questions en nous focalisant sur les explications supposant que les indicateurs non financiers sont utilisés dans le but de créer de la valeur.

Pour répondre à notre problématique de recherche, nous avons opté dans la présente thèse pour une méthodologie quali-quantitative basée sur une approche abductive. Les raisons d'un tel choix résident essentiellement dans la faiblesse de la littérature consacrée au pilotage par les indicateurs non financiers et le contrôle d'une manière générale, mais également dans la capacité de la recherche qualitative exploratoire à mettre au jour des caractéristiques spécifiques d'utilisation des outils de contrôle, qu'une recherche quantitative positiviste aurait du mal à réaliser.

Par son côté abductif, la présente thèse s'est construite par des allers-retours entre la littérature et les données empiriques recueillies sur le terrain. Cette collecte de données relatives à notre question de recherche s'est faite en trois phases :

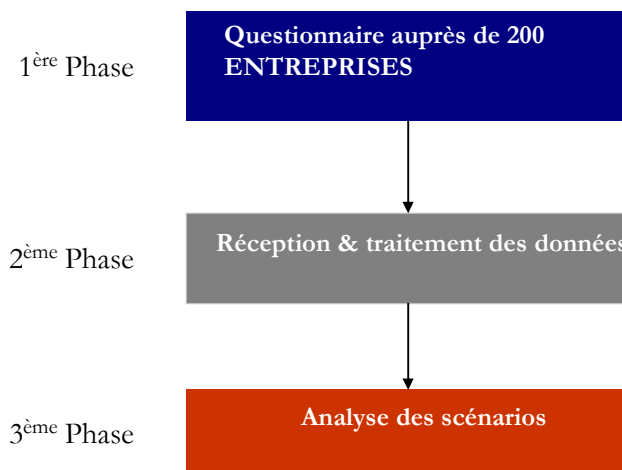


Figure 2: Processus de collecte des données empiriques

Au travers de cette démarche méthodologique, nous visons un double objectif. Élaborer une discussion théorique autour de notre question de recherche. Pour ce faire, nous analyserons la littérature existante d'une part, et nous tenterons de rapprocher la littérature concernant le rôle des indicateurs non financiers dans le pilotage de la performance avec la littérature en contrôle

de gestion d'autre part. Le second objectif est de décrire et d'interpréter des pratiques organisationnelles qui se basent sur des indicateurs non financiers pour piloter une performance économique et financière.

Compte tenu de ces objectifs, notre thèse se structure en deux parties.

Nous consacrerons la première partie à la présentation des concepts mobilisés dans notre recherche, et surtout à la discussion théorique de la question que nous nous posons dans le cadre de cette thèse. Comme nous avons subdivisé cette première partie en deux chapitres dont chaque chapitre enveloppe quatre sections qui répondent indépendamment à une partie précise du chapitre.

Le premier chapitre intitulé « Cadre théorique de la gouvernance, du contrôle de gestion et notion de la performance » est un chapitre dont on fait un balayage théorique autour de la place du contrôle de gestion dans le mécanisme de la gouvernance des entreprises, dans la première section, nous présentons l'ambiguïté et la polyvalence sémantique de la notion de gouvernance d'entreprise et comportement des dirigeants. Dans la seconde, nous aborderons les théories et les explications qui justifient l'utilisation des indicateurs non financiers pour apprécier la performance. Dans la troisième section, nous présenterons la performance économique et financière de l'entreprise. Quant à la quatrième section, elle est dédiée à la production des informations de pilotage de la performance.

Le second chapitre portera sur la nouvelle approche du contrôle de gestion et pilotage de la performance. Nous évoquerons, dans sa première section, les principes et enjeux du contrôle de gestion afin d'aborder dans sa deuxième section les tableaux de bord classiques et aboutir dans sa troisième aux nouveaux outils de pilotage. Nous clôturons ce deuxième chapitre théorique par une dernière section dans laquelle nous montrerons l'importance des indicateurs non financiers dans le pilotage de la performance économique et financière.

La deuxième partie de notre travail présentée ici sous forme d'un troisième chapitre sera consacrée à notre étude empirique qui analysera le degré d'intégration des indicateurs non financiers dans le système de contrôle de gestion et en particulier leurs rôles dans le pilotage de la performance économique et financière.

Chapitre I : Cadre conceptuel de la gouvernance, du Contrôle De Gestion et notion de performance

Introduction

Les défis de la gouvernance d'entreprise sont nés d'une impasse. La prise de conscience que les entreprises ne se contentent plus de la perspective d'une richesse sans fin et sont préoccupées par l'indifférence de la société aux questions non économiques. Une onde de choc semble avoir ébranlé la rigueur d'une époque révolue, et la logique du profit, principe prééminent des « 30 Glorieuses », est déjà concurrencée par d'autres variables qui obligent à s'ouvrir.

Les entreprises privées ont ébranlé la confiance du marché et du public, mais rétrospectivement elles auraient ouvert la voie à un vaste chantier visant à restaurer la légitimité de l'administration privée.

Aucun système économique n'est hors de ses fondements. Confiance, fiabilité, confiance, bref, croyance en d'autres choses. Tous ces mots ont une racine commune qui comprend le verbe credere et son nom credentia. Dans l'ensemble, c'est le grand point de basculement que le concept de gouvernance d'entreprise est censé mettre en pratique. Si l'angélisme de la démarche n'est pas trompeur, il n'en reste pas moins que le programme mérite réflexion. De plus, on l'a vu, diverses théories rivalisent d'ingéniosité pour souligner tel ou tel aspect. Bien que n'entrant pas dans le cadre de la discussion, trois axes peuvent être considérés pour caractériser la dimension. Aucun d'entre eux n'est suffisant en soi, mais tous nécessitent des exigences différentes. Encore une fois, la compétence en matière de gouvernance est impensable sans formation des cadres et formation continue. Dans l'ensemble, le défi ici est d'élargir notre compréhension du problème, comme si une vision du monde holistique était la clé pour restaurer la confiance.

La notion de gouvernance se révèle, à l'analyse, inséparable d'un glissement du centre de gravité de l'entreprise vers des compromis sociaux. Ainsi, l'appât du gain n'élimine pas le capital humain : il le valorise d'une certaine manière comme une ressource matérielle et surtout culturelle pour se définir une image de marque dans la société. Les publicités télévisuelles ne manquent pas pour valoriser l'employé performant qui, en se distinguant de la sorte, rehausse l'entreprise en devenant sa « vitrine sociale ». De manière moins anecdotique et plus fondamentale, un idéal englobant se forge où sont conciliées les dimensions humaines et économiques. Il déborde jusqu'à inclure le respect du milieu de l'homme, c'est-à-dire l'environnement et l'ensemble des grandes valeurs comme l'autonomie, l'égalité et la dignité. N'est-il pas temps de prendre au sérieux le point de vue du prix Nobel d'économie Amartya

Sen (Jacob, 2003) pour qui, s'agissant de l'économie, la modernité doit évoluer pour acquérir une portée plus substantielle: l'heure est venue, écrit-il, d'admettre qu'il n'y a pas de véritable développement sans une prise en compte des droits et des libertés des êtres humains et qu'une croissance sans le souci de parfaire l'égalité n'est qu'une parenthèse vainement ouverte dans la quête du progrès social. Peut-être le principal mérite de la notion de gouvernance d'entreprise n'est-il pas de nous convier pour répondre à l'exigence toujours renouvelée selon laquelle il n'est point de crédit sans une reconnaissance pleine et entière de la valeur de l'autre.

Section 1 : Gouvernance d'entreprise et comportement des dirigeants

La définition de la « gouvernance d'entreprise » se marque depuis quelques années comme réalité de la gestion. Le thème trouve son originalité dans l'analyse de (Berle & Means, 1932). Le terme gouvernance apparaît en 1937 dans un article de Ronald Coase intitulé « The nature of the firm ». Dans les années 1970, d'autres économistes ont commencé à définir la gouvernance comme étant la mise en œuvre de dispositifs visant à mener des coordinations internes en vue de réduire les coûts de transaction que génère le marché. Toutefois, ce n'est qu'en 1997 que le terme « bonne gouvernance d'entreprise » prend racine alors que la Banque mondiale reconnaît que le marché ne peut assurer une allocation optimale des ressources et réguler les effets pervers de la mondialisation des marchés alors que sévit une crise dans le Sud-Est asiatique. L'arrivée de l'épithète « bonne » est bien sûr connotée d'une référence normative dont le caractère idéologique deviendra manifeste. Cependant, le sujet de la gouvernance d'entreprise a récemment acquis une pertinence suffisante dans l'intérêt des politiques et des chercheurs dans divers domaines (droit, économie, gestion, sciences politiques, etc.). Cela peut être réfuté par des contre-exemples comme Enron, Worldcom, Vivendi Universal et Parmalat. Ces scandales de gouvernance d'entreprise en Occident ont contribué à placer la gouvernance d'entreprise au cœur de la gestion organisationnelle. Ils ont accéléré le rythme des initiatives nationales et internationales visant à renforcer les règles de gouvernance d'entreprise et leur application, notamment celles de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et de la Banque mondiale. Réalignez votre cadre de gouvernance opérationnelle. Mais qu'est-ce que la gouvernance d'entreprise ? (Charreaux, Le gouvernement des entreprises – Corporate Governance – Théories et Faits, 1997) le définit comme : La gouvernance d'entreprise régule donc le comportement des managers dans le cadre de l'efficacité, définit les « règles du jeu du manager » et donne le sens formulé par (Charreaux, Le gouvernement d'entreprise, 2003).

Différents courants théoriques fondent les modèles de gouvernance. Le premier s'appuie sur la théorie contractuelle de la firme et connaît plusieurs variantes, soit la vision financière soit la vision partenariale. Le deuxième prend sa source au niveau des « théories cognitives » qui postulent que la firme acquiert la faculté d'apprendre et de créer de la connaissance (Charreaux, Le gouvernement d'entreprise, 2003).

La gouvernance peut donc être analysée selon trois axes principaux ; Axe cognitif de gouvernance. Elle mobilise d'autres cadres théoriques tels que la théorie du comportement des entreprises, la théorie de l'apprentissage organisationnel et la théorie des ressources et des compétences. L'axe juridique s'ajoute aux deux premiers et se traduit par la création de normes juridiques dans le développement de mécanismes qui réglementent les relations entre les entreprises et les parties prenantes et assurent la rigueur des processus. La prise en compte de l'État de droit et la comparaison de différents modèles de gouvernance soulèvent inévitablement des questions sur l'efficacité respective des différents systèmes de gouvernance sur le plan éthique. En d'autres termes, un modèle est-il meilleur que l'autre à cet égard ? (Solomon & Hanson, 1985) dans *Business in Morality* (Solomon & Hanson, 1985) voit la clé du succès dans les affaires éthiques qui contribuent à la société, au-delà du respect des règles, ces questions sont donc les plus importantes. Le résultat de ses activités à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise. Son rôle en matière de gouvernance est important. En fait, l'éthique est le reflet axiomatique sous-jacent du comportement individuel. Vous pouvez déterminer si une action est bonne ou mauvaise et établir des critères pour évaluer les motivations et les conséquences de vos actions. En d'autres termes, l'éthique est le processus consistant à articuler les raisons qui motivent certaines décisions, à clarifier les valeurs et leurs hiérarchies qui sous-tendent ces décisions et à conduire le comportement. C'est la science des décisions et des actions (Bougon, 2003). Elle est donc au cœur des décisions et des actions de gouvernance. L'objectif de cette partie est d'abord d'examiner comment les trois axes représentent les moteurs d'impact et de développement des actions de gestion, et comment ils ont été adoptés par les organisations publiques ou privées et leurs partenaires. Il s'agit de décrire les informations qui façonnent les pratiques de gestion et apporte ainsi la contribution de l'entreprise à la société. Dans un deuxième temps, il est important de démontrer que la mise en place de ces trois axes repose sur une stratégie bien organisée au sein de l'organisation. Les managers, les fonctionnaires, les éducateurs eux-mêmes, les cadres et même le grand public.

La gouvernance d'entreprise devient alors un idéal global, mais son application concrète et son évaluation nécessitent l'initiation de projets d'éducation et d'évaluation appropriés au contexte et normes générales de conduite des administrateurs) sont inter-reliés.

1. L'ambiguïté et la polyvalence sémantique de la notion

La gestion d'entreprise est encore aujourd'hui un concept controversé. A la lecture de la littérature sur ce sujet (Charreaux & Schatt, La recherche française en gouvernance d'entreprise: un panorama, 2005), on s'aperçoit qu'au-delà des questions de vocabulaire, il faut aussi préciser la nature des questions abordées dans le domaine. Dans cette rubrique, il note que : "... la popularité croissante du terme management fait qu'il est de plus en plus détourné pour désigner le management, c'est-à-dire la gestion des affaires par les managers, alors que le management est une expression heureuse (Rolond, 2003) , signifie "gestion de la gestion". Il s'agit en fait d'un ensemble de règles, d'institutions et de processus qui affectent la gestion et le contrôle d'une entreprise. Par conséquent, il comprend des règles formelles et informelles, des pratiques acceptées et des mécanismes d'application et de sanction, tant privés que publics, qui ensemble régulent leur comportement, qui contrôlent effectivement l'entreprise (dirigeants) et la relation entre actionnaires ou dirigeants et parties prenantes selon le concept de management accepté (Charreaux, Le gouvernement d'entreprise, 2003). Dans le modèle de création de valeur adopté dans l'approche économique de l'actionnaire basée sur la théorie néoclassique, le terme « management » désigne un mode de gestion des entreprises basé sur l'articulation entre actionnaires et management. L'entreprise est vue comme une « boîte noire » et la relation actionnaire-dirigeant se caractérise par la convergence des intérêts et la symétrie de l'information (Dherment-Ferere & Bidan, 2007).

Un critère important de bonne gouvernance repose donc sur la protection des intérêts des actionnaires. Au niveau de cet axe traditionnel, deux autres approches se distinguent : l'une basée sur l'agence et la théorie latente continue de se focaliser sur le regard actionnarial, l'autre embrasse une proposition de valeur partenariale. Le concept de financement participatif continue de dominer la recherche en tant qu'élément clé de la création de valeur. Cette vision traditionnelle a été remise en cause d'abord par l'approche contractuelle de l'entreprise, qui met en exergue le conflit d'intérêts entre actionnaires et dirigeants, puis par l'approche pluraliste et interactive de l'action collective, qui rejette la conception actionnariale de la valeur (Dherment-Ferere & Bidan, 2007). Dans le second cas, avec des modèles de gestion basés sur d'autres cadres théoriques tels que l'apprentissage organisationnel ou les théories sur les ressources et les compétences, ces modèles sont principalement pilotés par des mécanismes internes tels que les codes d'éthique, les activités de responsabilité sociale et environnementale (RSE). etc. Ils tiennent compte des intérêts de toutes les parties prenantes lors de la décentralisation de la prise

de décision (Solle, 2007). Ils indiquent la mise en place de nouveaux modes de régulation plus souples. Quel que soit le modèle, l'enjeu de la gouvernance d'entreprise repose donc généralement sur les objectifs d'amélioration des structures politiques, économiques et sociales pour réunir les meilleures conditions possibles et pour améliorer la gestion des affaires publiques et favoriser une gestion harmonieuse du secteur privé. Bien qu'elle vise à réformer les compétences administratives dans un sens plus large, elle contient notamment moins de souci nouveau qu'il n'en a connu récemment pour s'assurer que l'intérêt public prime en toutes circonstances et que les valeurs soient susceptibles d'être protégées. Élever éthiquement le bien-être de toute la société. Il s'agit évidemment d'entreprises qui opèrent aussi bien dans les pays industriels développés que dans les économies émergentes, dont les modes de fonctionnement doivent s'adapter efficacement et rapidement aux mutations induites par la mondialisation. Ce type de management repose essentiellement sur trois mots-clés qui résument ses grands principes : rigueur, légitimité et compétence dans l'utilisation des ressources humaines et matérielles de l'entreprise. Et ses effets les plus tangibles doivent se faire sentir dans tous les secteurs, même du marché formel à l'économie souterraine. La discipline est absolument nécessaire lorsqu'un dirigeant doit prendre des décisions à court et moyen terme, des investissements et des activités, des innovations, des activités de recherche et développement, et tout cela basé sur de nombreux paramètres et avec une complexité croissante. Il doit non seulement maximiser, mais optimiser son jeu décisif. L'introduction de normes juridiques dans l'élaboration des mécanismes régulant les relations entre l'entreprise et les parties prenantes contribue à assurer la discipline du processus. Lors de la prise de décisions stratégiques, le dirigeant est invité à considérer que toute création de valeur perd une partie de sa légitimité si elle entraîne simultanément une perte de valeur significative tant pour l'environnement que pour les acteurs impliqués dans sa création. Et plus que jamais, une entreprise doit donc être socialement responsable si elle veut bénéficier d'une légitimité aux yeux de la société et exister (Champion & Gendron, 2005). Dès le départ, il convient donc de s'interroger sur les ressentiments éventuels à l'égard de la discipline et de la légitimité et de les articuler autour de la notion fédératrice de compétence, que nous analyserons plus loin. Mais d'abord, analysons les deux modèles de gestion pour voir lequel est le plus susceptible d'apporter cette discipline et cette légitimité dans les processus stratégiques.

2. L'axe de la création de valeur traditionnel issue de la théorie néoclassique

L'intuition boursière fait partie du concept commercial classique et de la théorie de la raison économique. L'entreprise devient un outil pour maximiser les profits des actionnaires. Sa mission est avant tout d'optimiser les combinaisons productives les plus efficaces (ressources humaines, ressources financières et techniques) pour augmenter sa productivité, ses parts de marché et réduire ses coûts, le tout basé sur la création de valeur actionnariale. Ceci (Friedman, *Capitalism and Freedom*, 1962) a défini les concepts de suprématie absolue des actionnaires et de maximisation du profit. Il est allé plus loin, affirmant la vision actionnariale de la valeur : "... peu de développements peuvent aussi profondément saper nos notions d'une société libre que l'acceptation par les dirigeants d'entreprise de la responsabilité sociale en plus de faire le plus d'argent pour leurs actionnaires." (Friedman, *Capitalisme et liberté*, 1971). Selon cette théorie, qui fait partie de l'objectif de l'éthique utilitariste, la maximisation du profit profite à la société dans son ensemble, conduisant au bien-être général car l'entreprise est alors capable de créer de la richesse. L'organisation économique est finalement considérée comme juste et efficace. Uniquement parce qu'il offre une rémunération basée sur l'apport de l'entreprise et qu'il est efficace car le marché oblige l'entreprise à optimiser sa production tout en rationalisant ses coûts. Cet objectif utilitaire de maximisation du bien-être et des résultats de la majorité a été développé par Bentham (Audard, 1999), pour qui la pensée économique peut éliminer la morale et s'appuyer uniquement sur le calcul des bénéfices et des dommages. L'éthique devient ainsi un objet de calcul. Selon (Charreaux, *Le gouvernement d'entreprise*, 2003), cette vision est sous influence anglo-saxonne, donnant aux marchés financiers un rôle déterminant. Le contrôle de ce système de gestion est assuré principalement par des mécanismes internes (tels que les actionnaires, les droits de vote des conseils d'administration, les systèmes de rémunération des dirigeants ou des audits) et des mécanismes externes tels que le marché des dirigeants et le marché des acquisitions d'entreprises, (Charreaux, *Le gouvernement d'entreprise*, 2003). Cependant, le mécanisme de contrôle dominant reste le marché du conducteur. Cela garantit que les gérants cherchent à maximiser la croissance de l'entreprise afin d'améliorer leur image et leur valeur dans un marché où l'évaluation de leur performance est fortement liée à celle des indices boursiers. En fait, le gouvernement intervient principalement comme incitatif, en s'appuyant sur des systèmes qui lient la rémunération des dirigeants à la performance des actionnaires via des primes de performance, des stock-options, etc., tout comme il peut rapidement punir un PDG pour une performance insatisfaisante en le destituant de ses fonctions.

Des processus décisionnels de l'organisation. Ce mécanisme est complété par des mécanismes internes tels que la supervision mutuelle des membres de la direction et du conseil d'administration.

Un autre mécanisme de contrôle consiste en la mise en place de standards internationaux pour la transmission des informations financières (ou reporting financier). Ce mécanisme garantit que l'information est diffusée à toutes les parties prenantes. Ainsi, les actionnaires, les autorités, les employés, les clients et les fournisseurs peuvent adopter ces normes comptables en accédant aux sources d'information nécessaires pour répondre à leurs besoins spécifiques. Parce que les actionnaires peuvent facilement sortir du marché boursier, ils exercent un contrôle passif (Pigé & Paper, 2006). Cependant, ce dispositif place la gestion de l'entreprise dans la sphère de l'éthique normative à travers le cadre législatif et réglementaire qui dicte les règles de l'information financière. Et comme expliqué dans (Dionne-Proulx & Jean, 2007), il n'y a aucune garantie que ces normes seront considérées et donc respectées. (Larcker, Richardson, & Tuna, 2005), dans une étude approfondie des effets de tous les mécanismes de gouvernement d'entreprise sur la performance des entreprises américaines, ont constaté que l'approche actionnariale n'explique qu'une très faible partie des résultats. Deux hypothèses principales ont été proposées pour expliquer cette réalité. Premièrement, parce que dans ce système de gestion moins d'attention est accordée aux réseaux et à la création de relations à long terme avec divers groupes d'intérêts, il est moins favorable pour l'entreprise de créer des compétences qui créent encore un avantage concurrentiel et peuvent influencer les opérations de l'entreprise. Et comme cela laisse beaucoup de marge de manœuvre aux dirigeants, il est réaliste de penser que le décideur agit en fonction d'un certain bénéfice et tente de le maximiser dans certaines situations conflictuelles.

Dès lors, le modèle actionnarial ne positionne pas le management sur le terrain des valeurs d'un point de vue éthique. Une telle vision met en péril les rapports sociaux qui unissent les acteurs pour les remplacer par du bien et du « chacun pour soi », ce qui est contraire à l'éthique.

En effet, la société suit des principes qui servent ses intérêts et ceux de ses actionnaires lorsqu'elle le juge nécessaire. Tout au plus, les mécanismes de contrôle qui sous-tendent ce modèle l'inscrivent-ils dans une logique d'hétéronomie. Et de plus, en raison de ses valeurs néolibérales, il exclut d'autres valeurs comme la compassion, l'entraide et la solidarité (Fortier, 2001). L'auteur souligne que la concurrence générale favorise l'esprit prédateur, ce qui l'oblige à se poser une question fondamentale : « La loi du plus fort peut-elle être éthiquement justifiée

? A cette question il donne aussi une réponse très forte : « La liberté de la presse ne peut être légitime ; Même pour des raisons économiques » (Fortier, 2001).

Puisque l'accent est mis principalement sur la valeur actionnariale, la question suivante se pose: Comment une entreprise avec cette approche peut-elle bénéficier d'une légitimité sociale, en utilisant (Champion & Gendron, 2005) ? Cette simple question souligne l'importance d'aller au-delà de la création de valeur actionnariale et d'un leadership basé sur l'utilitarisme.

3. L'axe cognitif de la gouvernance d'entreprise

Contrairement à la vision de la valeur actionnariale, l'axe cognitif du management s'inspire de la théorie comportementale de la firme, des théories de l'apprentissage organisationnel et des théories des ressources et des capacités, et valorise plutôt la création de valeur pour la firme. Les partenaires Ce système de gouvernance repose sur une vision radicalement différente des processus de création de richesses, dans la mesure où ils conduisent au développement des compétences entrepreneuriales et de la capacité d'innovation des entreprises, à la création de nouvelles opportunités d'investissement et au changement environnemental. Dans ce contexte, la gestion n'est plus jugée uniquement sur la base de la maximisation du profit de l'actionnaire, mais sur la base de processus décisionnels prenant en compte différentes parties prenantes, qu'elles soient salariées, consommateurs, fournisseurs, sous-traitants ou autorités. A cet égard, (Solle, 2007) affirme que ce sont ces partenaires et, dans certains cas, notamment les clients finaux ou intermédiaires, qui confirment ensuite la compétence de l'organisation et légitiment les processus opérationnels (toutes activités confondues). Sur lequel il se fonde. Ainsi, il mentionne que comprendre ces attentes et les traduire en mesures de gestion et mesures opérationnelles visant à y répondre sont des défis constants du point de vue de la direction. En effet, les attentes de ces parties prenantes influencent inévitablement les décisions des managers, et la clé du résultat, selon leurs théories, est la capacité du management à innover et à créer de nouvelles opportunités en accord avec les attentes de ses clients. Dans ce cas, l'entreprise est perçue comme un véritable intégrateur social, car la production nécessite une interaction dynamique entre différents niveaux (niveau stratégique et opérationnel) et différents rythmes (les processus stratégiques correspondent à des rythmes lents, tandis que les processus opérationnels correspondent généralement à des rythmes courts) (Solle, 2007). En ce sens, elle s'apparente à la sociologie des organisations en ce qu'elle pose l'importante question de la gestion de l'action collective au sein d'une organisation dans un environnement fédérant de

nombreux acteurs aux logiques et intérêts différents. (Chevalier, 1996) Précise que, compte tenu de la complexité des problèmes et de la diversité des acteurs en présence, la gestion d'entreprise à tous les niveaux de la vie sociale préconise de remplacer les anciens modes de gestion dépassés par des mécanismes de coordination et d'intégration plus souples. Un tel système de gestion conduirait probablement à trois changements majeurs dans la gestion, à savoir :

1. la rationalisation, dont l'objectif est de réduire la part d'incertitude et de menaces inhérentes aux activités conjointes (dont une approche stratégique plus complexe, un développement plus précis des options et une évaluation systématique des effets des activités réalisées) ;

2. Une meilleure prise en compte de la multiplicité de nombreux pôles de pouvoir, permettant de créer des procédures d'échange d'informations, de concertation et de négociation entre ces pôles d'influence.

3. La volonté de créer des stratégies participatives pour impliquer les acteurs dans la prise de décision, en les impliquant dans la construction des choix collectifs (Chevalier, 1996). Ce mode de gestion permet la création de valeur pour l'actionnaire ainsi que le développement des capacités de l'entreprise, y compris le capital humain (savoirs, compétences, innovations). La Commission des Communautés européennes (2001) explique que dans le paradigme de l'efficacité opérationnelle, qui met l'accent sur les compétences spécifiques à l'entreprise, cette nouvelle vision de la gestion conduit à la gestion du capital humain et des ressources en plaçant les personnes au centre de la gestion. Des soucis Il reconnaît que cela nécessite plus que le respect des obligations légales existantes, mais aussi des investissements dans le capital humain, l'environnement et les relations avec les parties prenantes.

D'un point de vue éthique, ce modèle place la gestion de l'entreprise dans le domaine des valeurs, du partenariat et du dialogue. De plus, (Lévesque, 2001) reconnaît que le partenariat devient une tendance importante de la nouvelle gouvernance à l'ère de la mondialisation. Du fait de la participation, de l'échange et de la concertation nécessaire, ce modèle de management est donc un terrain fertile pour l'émergence d'une véritable démarche éthique, qui place la question au cœur des choses. En ce sens, on comprend que ce modèle de management est beaucoup plus intéressant d'un point de vue éthique. De plus, selon (Charreaux, Le gouvernement d'entreprise, 2003), la principale faiblesse de ce modèle de gouvernance est que les théories sous-jacentes mettent d'abord l'accent sur la création de nouvelles possibilités de

production (création de valeur) et ne traitent pas de leur répartition effective entre les différentes parties prenantes. Ce qui pose ici aussi un problème éthique, car cela crée probablement des conflits entre groupes d'intérêts, que l'entreprise doit apprendre à résoudre. Bref, si les théories qui sous-tendent les systèmes de gouvernement d'entreprise mettent l'accent sur la prise en compte des seuls intérêts des actionnaires ou de l'ensemble des parties prenantes et sur la compétence de l'entreprise, un autre facteur décisif est le renforcement des lois. Il est possible de donner un sens plus clair au terme et surtout de montrer comment la gestion administrative peut devenir l'objet d'un programme de formation, qui peut être amélioré si nécessaire pour tous les acteurs.

4. L'instauration d'un cadre juridique, réglementaire et institutionnel approprié et efficace

Le droit continue d'être l'un des trois piliers de la "gouvernance d'entreprise". C'est un signe concret de la rationalisation de divers modes de fonctionnement économiques. En effet, un système juridique doté d'institutions accessibles et efficaces est essentiel pour protéger les investissements, les contrats et autres activités commerciales, protéger les droits des travailleurs et renforcer la société civile locale. La responsabilité qui en découle est de nature à s'assurer que l'échange s'harmonise en suivant les règles de bonnes manières entre eux et avec les autres. En outre, l'OCDE a confirmé dans ses principes directeurs recherchés à l'intention des entreprises multinationales que la mise en place d'un système de gouvernement d'entreprise efficace nécessite la mise en place d'un cadre réglementaire et institutionnel approprié et efficace sur lequel les parties prenantes peuvent compter ; lors de la conclusion de relations contractuelles privées. Par conséquent, un tel cadre se compose généralement d'éléments législatifs, de réglementations pertinentes, de mécanismes institutionnels et de pratiques différentes liées aux traditions spécifiques de chaque pays et même de chaque entreprise. Cela inclut également les réglementations légales affectant les investissements et leur mise en œuvre, le risque de corruption ou d'influence indue. Ces différents risques sont particulièrement élevés dans les pays où l'influence de puissantes coalitions se fait sentir et où la justice manque d'indépendance et de responsabilité. Comme le soulignent (Oman & Blume, 2005) ; à long terme, le système judiciaire veille également à ce que l'impunité ne soit pas un privilège, qu'il assure la protection des droits de propriété et un accès effectif à la justice en cas de violation. Autant d'institutions qui peuvent servir à accroître la discipline de la gouvernance. Ces auteurs mentionnent que sans la possibilité de recourir à une procédure d'arbitrage fiable en situation

de conflit, l'angoisse surgit et diverses formes de liberté (liberté d'expression, d'entreprendre, d'action, de participation) nuisent inévitablement à leur développement.

Dans les entreprises, cependant, le cadre légal, réglementaire et institutionnel est souvent considéré comme un outil et une entité indépendante. Cette position contribue à conforter les tenants d'une approche qui veut que l'éthique soit inutile dans les affaires, qu'elle ne puisse exister, que les règles économiques soient indépendantes. Cependant, la gouvernance d'entreprise ne peut se fonder uniquement sur le cadre légal. Comme l'explique (Chardel, 2008), la déterritorialisation est la nouvelle réalité économique qui conduit à la fragmentation d'entreprises qui opèrent dans plusieurs pays, avec des plans différents, produisant un produit spécifique, avec une certaine personnalité et immatérialité, où les conditions de coexistence n'existent plus. Si précisément défini qu'il est difficile de remplir la base juridique. L'auteur décrit le cas de la Horei Toy Company dans la zone franche de Cavite aux Philippines, où 200 travailleurs ont des contrats de quatre mois qui sont régulièrement prolongés pour éviter les avantages sociaux associés aux contrats à long terme. Cette situation de précarité existe aussi ici au Québec, et se manifeste même parfois au niveau de la fonction publique tant au Québec qu'au Canada. De tels faits encouragent la responsabilité éthique, qui doit nécessairement s'accompagner d'une responsabilité juridique. Et pour (Levinas, 1990), la responsabilité éthique vient d'une distance qui fait que les autres se soucient de moi et apparaissent dans une proximité unique.

5. Les questionnements à la base d'un chantier éducatif

Une fois le concept de gouvernance défini, il est important de traduire cette réalité plus théorique en questions pratiques pour guider l'initiation d'un projet de formation et d'évaluation adapté à chacun des trois axes du modèle et permettre de mieux comprendre comment ceux-ci sont les facteurs qui influencent et modifient le comportement des managers et la façon dont ils façonnent les pratiques managériales et les informations fournies par les organisations publiques ou privées à leurs partenaires. Les questions pratiques sont à plusieurs niveaux. Tout d'abord, avec l'objectif en tête, il convient de mentionner que la maximisation des profits des actionnaires demeure l'objectif ultime de l'approche actionnariale. Quant à l'approche cognitive, elle permet de reconnaître que la création de valeur renvoie à un ensemble d'éléments, dont l'identité et les capacités de l'entreprise, de sorte que l'ensemble forme un tout cohérent (Charreaux, Le gouvernement d'entreprise, 2003). Bien que l'on s'appuie sur ces éléments

spécifiques pour assurer la création de valeur, il n'est pas nécessaire de définir un nouveau management, mais une compréhension de l'entreprise comme une union d'individus et de groupes différents avec des attentes et des comportements différents, parfois aussi adversaires des rapports de force et mixtes. Des cultures faut-il apprendre à gouverner par le dialogue ? De même, le nouveau régime ne nie plus l'autonomie des acteurs, au contraire, il est favorisé et contrôlé car appréhendé comme une source potentielle de création de valeur (Thomas, 2003). Cependant, cela nécessite des modes de gestion renouvelés fondés sur la responsabilité et l'autonomie des acteurs organisationnels, qui sont des éléments clés des principes éthiques. (Solle, 2007) Explique qu'il ne s'agit plus d'atteindre un objectif unique (maximisation de la valeur actionnariale), mais de la coexistence d'objectifs multiples (parties prenantes différentes), ce qui forme probablement un système intrinsèquement contradictoire. Or, la résolution des conflits de valeurs est au cœur de l'éthique. Avec cette nouvelle approche de gestion, tous les risques, valeurs patrimoniales susceptibles d'affecter ces différentes parties prenantes peuvent être pris en compte dans les décisions tant stratégiques qu'opérationnelles. Par ailleurs, au niveau de l'idéal de justice, l'œuvre de John Rawls peut être vue comme le « noyau dur » de la réflexion éthique moderne. Elle repose sur le principe de base selon lequel la justice doit être réalisée dans le respect de l'égalité et de la liberté. Son concept de justice politique dans *Political Liberalism* (1993) montre que les individus peuvent avoir des opinions opposées, mais ce sont des différences qui sont aplanies par la médiation et le compromis. Le résultat de cette médiation est donc la régulation des structures de base de la société. Sa conception de la justice est basée sur la notion de consentement. Selon cette logique, les questions pourraient porter sur la meilleure manière de procéder, pour que la « gestion d'entreprise » favorise la liberté, une plus grande égalité dans la vie professionnelle, et donc une plus grande légitimité de l'activité des entreprises. Surtout, une réflexion s'impose pour que la nouvelle direction puisse, par exemple, impliquer encore plus les salariés dans le fonctionnement de l'entreprise à capital réel et dans les décisions importantes de la direction et de la gestion de l'entreprise. Consentement reconnaissant les droits et les protections de tous les travailleurs. Dans l'esprit d'une meilleure répartition des richesses, ne serait-il pas également souhaitable d'avoir un meilleur équilibre entre le capital et le travail, notamment en ce qui concerne les écarts salariaux entre les cadres supérieurs et les salariés ? Quelle place les syndicats doivent-ils conserver au niveau des instances représentatives des salariés dans la nouvelle administration ? En dehors de résumer les différents intérêts financiers, sociaux et économiques des salariés et d'assumer leur rôle de défenseur des intérêts économiques des

salariés (par la négociation collective), on ne peut pas croire qu'un autre syndicat plus coopératif apparaisse qui entamera la négociation, pourraient les syndicats sont-ils également acteurs de la définition de la stratégie de l'entreprise, de la mise en place des mécanismes internes de résolution des conflits et force de pilotage stratégique des nouveaux mécanismes ? Enfin, en matière de management, combien de règles de management, de codes d'éthique et de chartes suffisent pour que les trois clés qui résument les principes de base du management : la discipline, la légitimité et la compétence des ressources humaines et matérielles de l'entreprise, deviennent l'inévitable réalité de l'administration ?

Comment pallier ces inconvénients ? Quelle voie emprunter pour promouvoir plus de justice et d'égalité dans la vie professionnelle et assurer la légitimité des activités commerciales ? Une réflexion s'impose et l'effort passe principalement par l'évaluation du camp de formation, où l'on peut alternativement aborder les questions décrites précédemment, en lien avec diverses théories organisationnelles et la réforme des ressources humaines.

6. Vers une pédagogie intégrée pour enseigner la gouvernance

Cette explication du projet, connue et compréhensible, permet à chacun de trouver un sens à ses activités, à savoir la participation à un objectif commun. (Ricoeur, 1994) Insiste sur ce besoin de sens lorsqu'il mentionne : « Nous constatons que les gens manquent de justice avant tout, d'amour certes, mais encore plus de sens ». Dans une optique de création de valeur, il est important de mobiliser les ressources humaines, de fournir des repères précis pour qu'ils trouvent leur sens en s'engageant dans un projet commun. Outre le respect des seuls aspects légaux, la volonté politique de l'entreprise d'adopter une stratégie respectueuse des partenaires, de conserver les salariés et leurs représentants comme porteurs de changement et de régulation sont des facteurs importants qui doivent être pris en compte dans la gestion réformée à partir de 2018. En bref, la formation au leadership englobe toutes les activités visant à connaître, informer et former les personnes afin de les motiver, de les responsabiliser et de les soutenir. L'objectif final est d'initier les participants aux nouvelles règles et bonnes pratiques de management, et en même temps de montrer que le management évolue et ne se limite plus à une position de confiance, mais à la création de valeur pour l'entreprise. Basé sur les expériences des participants, un tel projet de formation leur donne l'opportunité d'approfondir leurs connaissances et d'acquérir les compétences de gestion nécessaires pour assurer une bonne gestion adaptée à l'environnement de l'organisation.

7. Les niveaux d'apprentissage

Les programmes éducatifs commencent par la maîtrise de concepts spécifiques. Premièrement, il est nécessaire de clarifier les concepts liés à l'éthique, à la gouvernance et à la stratégie d'entreprise, à savoir les approches théoriques derrière les concepts, leurs forces et leurs faiblesses, et les principes de gestion visant à renforcer la gouvernance. Enfin, il est nécessaire d'analyser la stratégie d'entreprise des principaux défis liés à la manière d'agir dans le contexte de la mondialisation des marchés, des cultures et des institutions pluralistes.

La deuxième partie peut être consacrée à la gouvernance et sa traduction en action, c'est-à-dire la formulation d'un plan stratégique, comprenant des éléments de planification (vision, mission, valeurs, objectifs, etc.), des types de stratégies et leur impact, des modèles d'affaires, leur développement et sa mise en œuvre dans l'entreprise, La place des travailleurs et de leurs instances représentatives dans la définition du plan stratégique et sa mise en œuvre, les valeurs partagées par les différentes parties prenantes devant conduire à une prise de décision juste et équitable à tous les niveaux de l'organisation, dans le respect des autres.

Le troisième volet devrait se concentrer sur la résolution des risques stratégiques, des situations de crise et des conflits de valeurs. Ce volet doit inclure des outils visant à identifier tous les risques pouvant avoir un impact lors de l'application de la stratégie et du modèle d'affaires, à savoir l'aléa moral, les risques de notoriété de l'entreprise. Ces risques peuvent se manifester par un manque de transparence ou de loyauté des dirigeants et administrateurs, des délits d'initiés, des abus de pouvoir, des conflits d'intérêts, etc. Les participants doivent également développer les compétences nécessaires pour identifier les situations de crise, valoriser les conflits et leur résolution, ainsi que tirer des leçons utiles pour l'avenir. Il s'agit pour le sujet d'acquérir des compétences qui lui permettent d'agir de manière responsable dans toutes les décisions et situations impliquant un aléa moral.

La quatrième composante devrait se concentrer sur le contexte juridique, les communications financières et les normes de conduite des dirigeants et des administrateurs. Cette partie dépend du cadre juridique prévalant dans l'environnement dans lequel l'entreprise opère (Europe, Asie, Amérique du Nord), y compris les caractéristiques des informations diffusées par l'entreprise pour maintenir la confiance des investisseurs et du public, la qualité des obligations, les moyens de détecter et de prévenir la fraude financière. Il doit également inclure une compréhension des normes de conduite attendues des administrateurs, à savoir le soin, la diligence, la loyauté, la

sincérité et l'action dans le meilleur intérêt de l'entreprise, ainsi que les moyens de se protéger contre les litiges impliquant la responsabilité personnelle.

Au final, le dernier volet concerne les conseils d'administration, la gouvernance et les comités d'audit. Les participants doivent connaître leur raison d'être, leur rôle, leur mode de fonctionnement et leurs liens avec d'autres organes dirigeants tels que le directeur général ou le directoire de l'entité.

Section 2 : Balayage théorique et explications motivant l'utilisation des indicateurs non financiers pour apprécier la performance

1. Approches contractuelles :

L'utilisation de indicateurs non financiers dans l'évaluation de la performance est la prise en compte d'initiatives qui ne sont pas liées aux résultats financiers de l'entreprise. Ces critères peuvent inclure, par exemple, la satisfaction des clients, l'engagement des employés, la qualité des produits, la responsabilité sociale, l'impact environnemental, la sécurité et la santé au travail, la diversité et l'inclusion, la créativité et l'innovation, etc. La prise en compte de ces critères extra-financiers dans l'évaluation de la performance est utile pour donner une vision plus complète et équilibrée de l'entreprise, qui ne se limite pas à la seule mesure des résultats financiers. Les entreprises ne peuvent vraiment pas se contenter de maximiser leurs profits à court terme, mais doivent également considérer les effets sur la société et l'environnement à long terme. De plus, les critères extra-financiers peuvent avoir un impact à long terme sur la performance financière de l'entreprise. Il est donc important que les entreprises prennent en compte des critères extra-financiers lors de l'évaluation de leurs activités, afin d'obtenir une vision plus complète et équilibrée de leurs activités et de prendre des décisions fondées sur le long terme. Réalisant une synthèse des approches contractuelles, nous constatons que les indicateurs non financiers réduisent les conflits d'intérêts entre managers et salariés ou actionnaires et managers en améliorant la connaissance des efforts fournis par les agents ou des résultats obtenus de leurs contrats.

La théorie des contrats renvoie à une interprétation des réseaux dérivée de la théorie économique néoclassique. Une caractéristique clé de ces théories est que les variables disciplinaires sont considérées comme des facteurs importants dans la création de valeur de l'entreprise. Ces théories du contrat incluent la théorie des acteurs et la structure organisationnelle. L'approche contractuelle a pour mission de coordonner la répartition du pouvoir de décision et des stratégies au sein de l'organisation et d'assurer la cohérence au sein

de l'organisation par la mise en place de différents systèmes de mesure de la performance, notamment des indicateurs extra-financiers. Éviter les rôles bénéfiques et ainsi détruire la valeur réduit les conflits d'intérêts.

1.1. Les indicateurs non financiers de mesure des performances facilitent l'ajustement entre la stratégie et l'appui des décisions

Différents systèmes de chiffres clés, notamment des mesures extra-financières, sont particulièrement utiles au management pour assurer la cohérence entre stratégie et répartition du pouvoir de décision.

De nombreuses grandes études stratégiques justifient l'utilisation de indicateurs non financiers sur cette base. (Berle & Means, 1932), à partir d'une interprétation stratégique, montrent la relation entre les variables de stratégie et la structure organisationnelle (définie par le pouvoir décisionnel, les systèmes d'incitation, les contrôles et les évaluations de performance)..

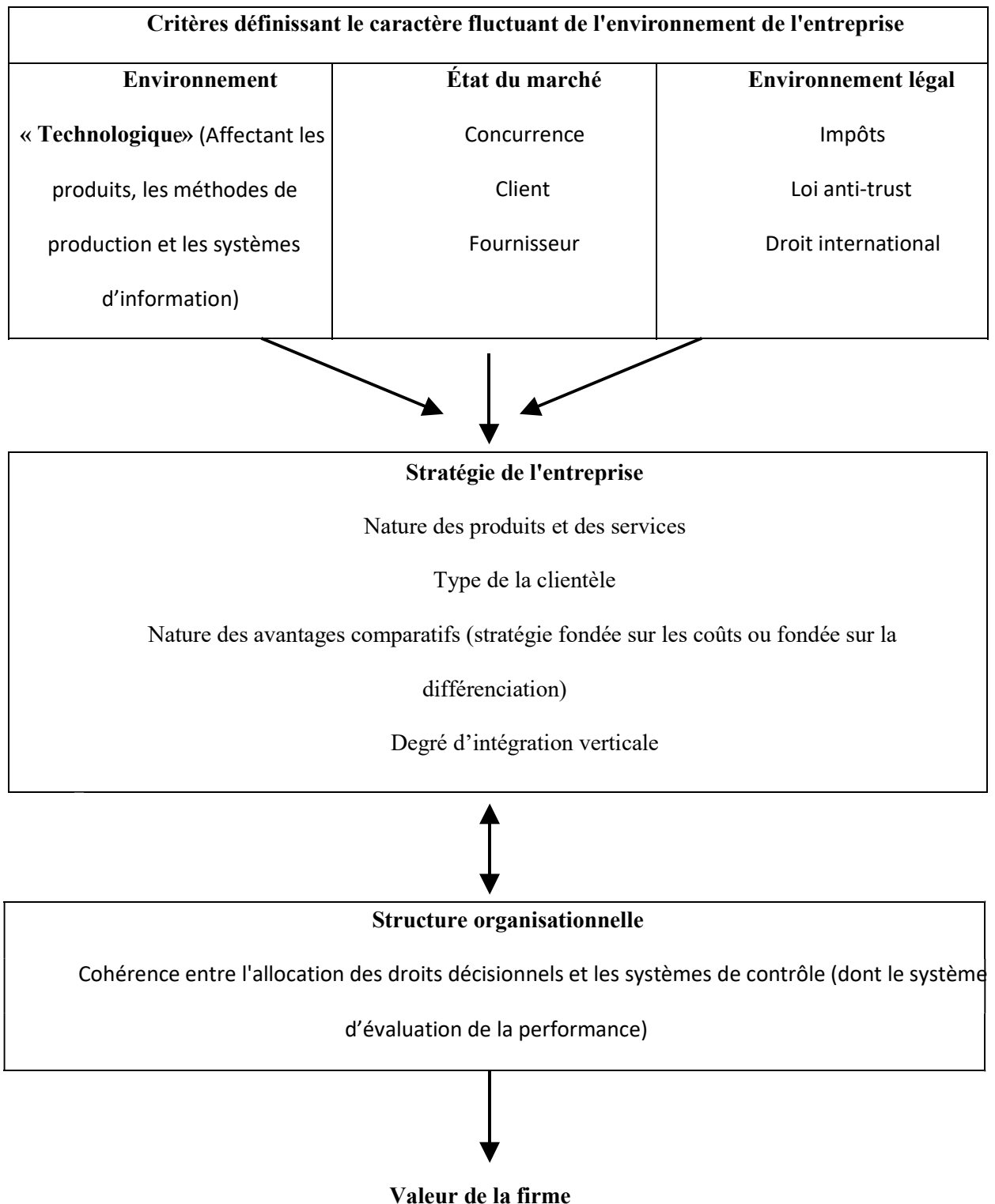


Schéma 2: Stratégie, allocation des droits décisionnels et indicateurs non financiers

Cette recherche de cohérence est un rôle traditionnellement attribué aux systèmes de contrôle de gestion (Anthony, 1965). Cependant, ces systèmes étaient principalement basés sur des critères de mesure financiers, qu'il s'agisse de systèmes comptables, de gestion des coûts ou de gestion budgétaire. L'idée que des indicateurs non financiers peuvent jouer un rôle important dans la recherche de cohérence est assez nouvelle. Johnson et Kaplan (*Performance Measurement Systems of the Future*, 1987), après une observation très sévère de la situation du contrôle de gestion, ont proposé l'idée que des critères extra-financiers peuvent faciliter la mise en œuvre et la validation de la stratégie organisationnelle. Ses choix stratégiques, c'est-à-dire. Assurer la continuité de la stratégie et des droits décisionnels entre les services.

De nombreuses études ont par la suite confirmé cette intuition. L'existence de indicateurs non financiers favorise cette cohérence en agissant soit comme mécanisme incitatif (Ittner et Larcker (2002) et Chenhall (1997)) soit comme partie intégrante d'un système de contrôle (Ittner et Larcker (1997)). Ou les deux à la fois (Fullerton et McWatters (2002)) ou enfin pour mieux évaluer la performance atteinte (Perera, Harrison et Poole (1997)). Ce dernier note (p. 561 et 569, 1997) la nécessité d'encourager les subordonnés à concentrer leurs efforts sur les priorités stratégiques de l'organisation. Si ces priorités visent la satisfaction client, des critères extra-financiers permettent une meilleure évaluation de la performance des subordonnés. Ittner et Larcker (1997), Govindarajan et Gupta (1985), Fullerton et McWatters (2002) étaient leurs démonstrations de l'adéquation entre stratégie et structure organisationnelle en examinant les entreprises qui développent respectivement des stratégies de qualité, de différenciation ou de juste-à-temps. La mise en service des critères extra-financiers seraient utilisés à différents niveaux de la hiérarchie (encadrement (Govindarajan et Gupta (1985)) ou managers (Ittner et Larcker (2002))).

Les différents travaux étudiés montrent que la décentralisation de la fonction décisionnelle est finalement régie par des indicateurs non financiers. Ils constituent donc un mécanisme d'incitation, de contrôle et d'évaluation des performances plus approprié que les critères financiers. En effet, selon Brikley et al. (1997, p. 178), le mouvement de décentralisation d'une organisation peut s'expliquer par une augmentation de l'incertitude environnementale, une stratégie de tarification, ou une orientation vers l'amélioration de la qualité ou de la satisfaction client. L'utilisation des indicateurs non financiers est liée à ce mouvement.

1.2. L'utilisation de indicateurs non financiers peut favoriser l'influence interne de la structure organisationnelle

Dans la logique contractuelle, la source de création de valeur pour l'organisation est une cohérence accrue entre la répartition des droits de décision et les systèmes de contrôle (évaluation des performances, systèmes de motivation et de sanction). Assurer un niveau optimal de délégation de décision pour minimiser les coûts du manque d'informations pertinentes, du comportement anormal des agents et du manque de coordination est la clé de l'efficacité (Jensen et Meckling, 1992, p. 115).

Selon la théorie de la structure organisationnelle, le choix de la structure et des critères de performance associés dépend du risque de comportement déviant des salariés lorsqu'ils ont un pouvoir décisionnel. Ainsi, la structure organisationnelle des centres de responsabilité dicte le choix des critères de performance et des règles du système de motivation et de contrôle (Jensen et Meckling, 1992, p. 121). Ces critères varient selon qu'il s'agit d'une structure d'entité de revenus, de dépenses ou à but lucratif. Cette structuration dépend naturellement de la nature des informations nécessaires à la prise de décision dans les différents centres et sièges. Prenons un exemple. Selon Jensen et Meckling (1998), ils évitent de transformer une unité de production en centre de coûts si les managers ont des difficultés à comprendre les informations de mesure de la qualité ou de la quantité optimale. En fait, l'objectif fixé au gestionnaire de centre de coûts de minimiser le coût total du produit se réduit en fait à l'objectif de minimiser le coût unitaire moyen lorsque le système d'incitation est basé sur la conformité. Le deuxième objectif, c'est-à-dire la quantité optimale. Les deux objectifs seraient équivalents si le responsable d'unité déterminait la quantité à produire qui maximise la valeur de l'entreprise (quantité optimale). Si le montant est différent et s'il a un pouvoir discrétionnaire, cela affectera les performances de l'entreprise. En d'autres termes, l'objectif de réduction du prix unitaire des produits peut se faire au détriment d'une quantité ou d'une qualité optimale. Si la qualité se voit facilement, nous maintenons un centre de coûts. Sinon, l'unité de profit est sélectionnée. Par conséquent, nous concluons que les indicateurs non financiers de la qualité des produits et de la satisfaction des clients sont plus faciles à trouver dans les centres de coûts, c'est-à-dire dans une organisation a priori centralisée, que dans une structure de centre de profit.

Au contraire, on peut apprécier qu'un niveau élevé de décentralisation nécessite la multiplication des variables de contrôle et de contrôle, ce qui favoriserait également l'utilisation de métriques polyvalentes, notamment non économiques. Cette dernière considération

contredit-elle l'analyse de Jensen et Meckling ? Oui, en supposant que le degré de décentralisation des décisions est systématiquement moins important pour un centre de coûts que pour une unité de profit, et d'autant plus que le degré de décentralisation est propre aux centres de responsabilité n'est pas toujours évident. Selon Horngern et al. (2003, p. 199), « les responsables d'une division organisée comme une unité à but lucratif peuvent avoir peu d'initiative. D'autres divisions peuvent être organisées en centres de coûts, tandis que leurs responsables ont une grande liberté dans le choix des fournisseurs ».

Des développements récents montrent que les relations entre la structure organisationnelle et les indicateurs non financiers ne sont pas clairement définies dans la littérature contractuelle.

1.3. La présence d'indicateurs non financiers dans les contrats incitatifs du dirigeant comme moyen d'optimisation des rivalités

Les indicateurs non monétaires peuvent dans certains cas être plus adaptés aux mécanismes d'incitation et de contrôle. Ittner, Larcker et Rajan (1997), particulièrement inspirés par les travaux de Feltham et Xie (1994), soutiennent que les contrats incitatifs pour les managers basés uniquement sur la performance financière ne sont pas le moyen le plus efficace pour motiver les managers à agir selon les directives et instructions dans l'intérêt des actionnaires. Ceux-ci doivent être complétés par des indicateurs extra-financiers qui informent plus rapidement les actionnaires sur les efforts des managers pour créer de la valeur. Ces critères sont particulièrement importants lorsque les dirigeants choisissent, par exemple, une stratégie de développement de nouveaux produits, d'augmentation de parts de marché, voire une stratégie axée sur la qualité, ou si l'entreprise est en difficulté financière. Disposer de ces indicateurs est donc un moyen de réduire les conflits entre dirigeants et actionnaires. Ittner, Larcker et Rajan (1997) constatent également que les indicateurs non financiers peuvent être plus sensibles à la manipulation de la direction, difficile à détecter, entraînant des effets négatifs. Ainsi, ils testent l'inclusion d'indicateurs non monétaires dans les contrats de bonus proposés aux managers et concluent qu'ils préféreraient avoir un rôle informationnel. Ce rôle demeure même lorsque le système d'incitation concerne les cadres (Ittner et Larcker (2002)).

D'autres théories peuvent également être utilisées pour expliquer l'existence d'indicateurs non économiques. La théorie des contrats implicites (Cornell et Shapiro, 1987) associe la création de valeur à la création de capital organisationnel (le surplus spécifique associé à la mise en place de contrats implicites avec les parties prenantes). Un contrat implicite signifie, par

exemple, que l'objectif de l'entreprise est de prolonger la durée de vie de ses produits avec une meilleure qualité, et une demande implicite serait un prix supplémentaire que les clients seraient prêts à payer. Dans ce cas, des indicateurs extra-financiers centrés sur la satisfaction client pourraient démontrer ces efforts. Dans une optique de partage de la valeur créée par l'organisation non seulement entre les actionnaires, mais aussi entre les parties prenantes (intéressées par les activités de l'organisation), il est dans l'intérêt des dirigeants de favoriser (ou indirectement) les parties prenantes qui contribuent à l'entreprise. Créer le plus (ou le moins) de valeur. La répartition des valeurs détermine la valeur à créer. Ce raisonnement peut conduire les dirigeants à payer des coûts supérieurs (ou inférieurs) à leurs coûts d'opportunité à certaines parties prenantes (Charreaux et Desbrières (1998)). D'Souza et Williams (2000, p. 234) suggèrent une corrélation entre la nature des indicateurs de performance, leur évolution et l'importance des acteurs clés dans le fonctionnement de l'entreprise, mais ne précisent pas la nature de ces indicateurs. Dans les relations avec les parties prenantes, il faut être attentif aux facteurs qui justifient plus ou moins leur importance dans le processus de création de valeur selon l'avis des groupes d'intérêt. Pour les travailleurs, quels sont les facteurs qui justifieraient une récompense autre que le coût d'opportunité ? Prenons l'exemple d'une entreprise qui utilise une stratégie qui conduit à définir le rôle des compétences clés dans la création de valeur. Dans une telle situation, on peut penser que les métriques extra-financières liées, par exemple, à la fidélité des employés ou à leur niveau de motivation jouent un rôle déterminant. De même, les indicateurs de performance liés au client (ex : indicateur de satisfaction) sont plus présents si l'entreprise a mis en place une stratégie de différenciation basée sur l'innovation.

1.4. Un dispositif fondé sur des indicateurs non financiers élaboré dans une perspective contractuelle : le *Balanced Scorecard*

Kaplan et Norton (1998, 2004), qui ont été à l'origine du *Balanced Scorecard*⁴, ne proposent pas d'interprétation théorique de leur système de management. Rappelons que le *Balanced Scorecard* est un tableau de bord où des indicateurs sont liés à plusieurs objectifs stratégiques prédéfinis. Bon nombre de ces indicateurs sont de nature non monétaire. Plusieurs éléments confirment que le *Balanced Scorecard* s'inscrit dans la perspective contractuelle.

Les perspectives et les objectifs stratégiques sont prédéterminés. Ainsi, les indicateurs ont pour but de rejeter la stratégie et de confirmer les hypothèses stratégiques formulées (2004, p.

32). Cette approche de l'alignement stratégique est basée sur ce que Kaplan et Norton appellent des cartes stratégiques.

Cette méthode repose sur un modèle stratégique de type concurrentiel (Porter, 1985) : les opportunités et les menaces de l'environnement, qui font face aux forces et aux faiblesses de l'entreprise, déterminent les stratégies d'action utilisées (différenciation, maîtrise des coûts ou niche de marché). Cet outil semble s'inscrire dans la logique du gestionnaire des frais de douane dans la relation d'agence qui le lie aux actionnaires. Selon Kaplan et Norton (1996), les consultants et les dirigeants d'entreprise sont les principaux acteurs de la mise en place du Balanced Scorecard. La participation du personnel opérationnel n'est pas nécessaire. Cet appareil est configuré pour être utilisé avec un câblage général. Ceci est souvent soutenu par des systèmes de rémunération individuelle au mérite (Bourguignon et al. (2002)). La nature et le but « prédéterminés » de l'évaluation du rendement (plutôt que de l'inspection) limitent le processus d'apprentissage et de création de connaissances.

Nous concluons cette première section en soulignant les points communs des approches contractuelles. Premièrement, les conséquences de l'introduction d'indicateurs non financiers seront identifiées et la valeur de leur mise en œuvre deviendra rapidement claire. Deuxièmement, une forte décentralisation de la fonction décisionnelle est un important facteur de motivation pour leur mise en œuvre. Ils sont donc destinés à ceux qui veulent être sûrs de l'exécution optimale des contrats. Enfin, il existe une dimension dominante de l'évaluation de la performance : les indicateurs extra-financiers seraient avant tout conçus comme un moyen de mesurer la valeur.

2. Approches cognitives :

D'après Charreaux (p. 25, 2002b), les approches qui remettent en question le paradigme du contrat peuvent être classées sous le terme générique de « théories cognitives de la firme ». Parmi ces théories, on retrouve les flux comportementaux (Simon, 1947 ; Cyert et March, 1963), la théorie du développement (Nelson et Winter, 1982) et la théorie de la capacité des ressources (Penrose, 1959).

Après avoir présenté succinctement l'approche cognitive, nous examinerons les études qui établiront un lien spécifique entre cette théorie et les indicateurs extra-financiers. Ces recherches se concentrent principalement sur le concept de capital intellectuel, qui représente une manifestation concrète de la bonne volonté. Par ailleurs, notre objectif est de légitimer l'utilisation de ces indicateurs à travers cette approche.

2.1. Présentation des théories cognitives et liens avec les indicateurs non financiers

Le dénominateur commun des théories cognitives est que la valeur est créée à partir de la connaissance. Les sources de valeur ajoutée sont liées à des éléments difficilement imitables, créant ainsi des avantages compétitifs importants et durables. Les déterminants de la création de valeur identifiés dans la théorie cognitive sont à la fois sociologiques et psychologiques. Granovetter (1994) insiste sur l'aspect sociologique de ces théories en affirmant que toute organisation s'inscrit dans un cadre social (notion d'encastrement).

La théorie comportementale (théorie behavioriste) met davantage l'accent sur les aspects psychologiques de la création de valeur. Pour atteindre la performance souhaitée, vous devez connaître le comportement des acteurs ou groupes d'acteurs au sein de votre organisation. Deux hypothèses sous-tendent cette théorie. La rationalité individuelle est limitée (Simon, 1947), et les organisations sont composées de fédérations d'acteurs aux objectifs uniques (March et Simon, 1958), sources de divergences et de conflits potentiels. . Ainsi, le principe de maximisation de la satisfaction remplace le principe traditionnel d'optimisation de la valeur actionnariale. Le processus décisionnel est interactif, urgent et offre un potentiel d'apprentissage organisationnel.

Les mécanismes de contrôle visent à assurer la pérennité de l'organisation. Pour ce faire, l'administrateur doit remplir une mission d'animation et de médiation pour aider les acteurs à se coordonner, informer sur les récompenses possibles et permettre de réduire le « slack organisationnel ». Pour atteindre ces objectifs, les contrôleurs doivent mesurer et transmettre des signaux internes et externes pour stabiliser les comportements et favoriser l'autorégulation (Langevin, 1999). Des indicateurs extra-financiers (taux d'absentéisme, indicateurs de productivité, etc.) qui renseignent sur les comportements de chacun peuvent renforcer le ciment de cette coalition.

Dans la théorie de l'apprentissage organisationnel, les compétences à valeur ajoutée sont dérivées de la connaissance des habitudes structurelles, en particulier dans la théorie de l'évolution (Nelson et Winter, 1982), de la connaissance de l'évolution organisationnelle. Les routines sont des modèles de comportement et d'interactions qu'un individu peut utiliser pour faire face à différentes situations qui se présentent. La structure de ces routines correspond à l'apprentissage organisationnel (collectif). Ils sont généralement implicites (et ne peuvent donc pas être modifiés ou transférés). Nonaka et Takeuchi (1997) décrivent la création de connaissances organisationnelles, décrivant l'apprentissage organisationnel comme

principalement comportemental (apprendre à le faire par l'observation, l'imitation et l'expérience) et principalement cognitif (« apprentissage Le résultat est un changement cognitif, qui est impliqué dans l'information traitement, conduisant à l'enrichissement des connaissances et à la modification des schémas interprétatifs » (p.7). Le processus d'apprentissage est lié à 'savoir quoi' et 'savoir pourquoi'. Des processus d'apprentissage organisationnel complets entraînent des changements comportementaux et cognitifs. Nonaka et Takeuchi (1997) considèrent les conditions organisationnelles qui facilitent cet apprentissage : les changements fréquents et la rotation des postes (p.13).

L'ensemble des facteurs qui contribuent au partage et à la création de connaissances, y compris les connaissances tacites entre individus, et in fine à la création de valeur. La diversité et la fréquence élevée des indicateurs extra-financiers, y compris ceux axés sur la formation, peuvent justifier le taux de roulement dans cette théorie de la promotion de l'apprentissage organisationnel.

La participation des autres parties prenantes à la connaissance des collaborateurs est également importante (avis clients sur les produits, services...). Notez également que la création de connaissances organisationnelles se produit d'abord par le transfert de connaissances tacites au sein du groupe par le partage d'informations. Le type d'information qui est communiqué n'est pas déterminé par la hiérarchie, mais découle de la communication entre les groupes (les connaissances tacites sont par nature difficiles à communiquer ; plutôt que par le biais de métriques).

A travers l'approche évolutionniste, l'évolution organisationnelle s'explique par l'utilisation appropriée des compétences dites secondaires. Langevin (1999, p. 211) fournit comme exemple une entreprise qui a commencé comme étant une unité industrielle et a pu construire un réseau de distribution. Ce réseau est devenu plus tard un « atout complémentaire » qui pourrait donner à d'autres activités un avantage concurrentiel. La théorie de l'évolution peut également être utilisée pour comprendre que des mesures non financières (comme d'autres techniques de gestion telles que la méthode ABC) peuvent être introduites et maintenues à travers l'étude des routines organisationnelles existantes, ou inversement, peuvent être rapidement écartées (Burns et Scapence, 2000).

Le Mouvement des ressources et des compétences (MRC ; Tywoniak, in Laroche et Nioche, 1998, p. 166) trouve son origine dans les travaux de Ricardo (Arrègle, 1996, p. 25), où les retraites et les quasi-retraites. La rente selon Ricardo consiste à posséder et à utiliser des actifs

stratégiques rares qui sont en quantité limitée et qui ne peuvent pas être facilement imités ou créés. La quasi-rente est la propriété d'un actif qui peut avoir une plus grande valeur pour une entreprise que ses concurrents. Ces actifs sont difficiles à imiter, à échanger et à négocier sur le marché. Le CRM s'inscrit dans un cadre plus large de théorie de l'évolution, postulant que l'aspect structurel de la performance de l'entreprise est la gestion de l'évolution des processus techniques et organisationnels plutôt que la position concurrentielle. Le CRM conduit donc à une réorientation de la réflexion stratégique au cœur de l'entreprise, cherchant à identifier les ressources rares, notamment les compétences humaines et organisationnelles, c'est-à-dire le capital intellectuel. Les éléments du capital intellectuel sont reconnus comme des ressources stratégiques de premier ordre susceptibles de fournir à une organisation un avantage concurrentiel important. Le CRM fait référence à un mode de stratégie d'interaction qui consiste à identifier des ressources et des compétences et à analyser les interactions et les conditions environnementales entre ces ressources et ces compétences.

2.2. Visions cognitives et théories en contrôle organisationnel

En général, les théories cognitives sont basées sur des modes de contrôle émergents. Ces modes de contrôle sont destinés à coordonner les routines. Il s'agit également de favoriser l'émergence de ces compétences secondaires en proposant des systèmes de détection et d'analyse adaptés (concepts d'indicateurs avancés) et de favoriser l'apprentissage organisationnel. En d'autres termes, il facilite les échanges, la communication et la formation. Au-delà de cette présentation générale, il est intéressant de montrer que des théories spécifiques du management des organisations, à savoir l'évaluation de la performance et le management des organisations, s'inscrivent dans la perspective cognitive. Ouchi (1979) montre que dans des situations incertaines, les entreprises doivent appliquer des modes de gestion autres que le management disciplinaire (les résultats correspondent aux objectifs fixés, les actions correspondent aux objectifs). Enfin, Ouchi préconise des mécanismes de contrôle informels comme complément aux pratiques de contrôle disciplinaire. Il peut s'agir de contrôles claniques ou de contrôles rituels, c'est-à-dire de modes de contrôle basés, par exemple, sur la culture d'entreprise ou le degré d'autonomie des groupes de travail et leur responsabilité et participation (concepts d'autocontrôle). Ces modalités représentent une intersection indissociable entre les aspects économiques et humains.

Dans le schéma ci-dessous, les modes de contrôle par les conséquences et les comportements sont liés au paradigme contractuel, tandis que les modes de contrôle informel par la culture et le contrôle de soi sont liés au paradigme cognitif.

Rationalité "procédurale"	Rationalité limitée
Contrôle d'exécution rapproché/Contrôle administratif des comportements	Contrôle des résultats comptables
Contrôle étendu des comportements et du personnel	Contrôle "ad-hoc"/ informel/des inputs
Problèmes analysables	Problèmes non analysables/ Connaissance incomplète
Connaissance complète des relations de cause à effet	Peu d'exceptions/ Standards de performance cristallisés Nombreuses exceptions/ standards ambigus

Schéma 3: Synthèse sur les modalités de contrôle en situation d'incertitude

Simons (1995, tableau 1), également en rupture avec les théories orthodoxes du contrôle, développe le concept de contrôle interactif. Il précise que ce mode de contrôle est pertinent dans des domaines d'activités sujets à des changements rapides où les managers sont confrontés à beaucoup d'incertitudes et à des prises de risques importantes.

Pour appuyer la réflexion de l'organisation sur l'incertitude stratégique, les managers choisissent des outils de contrôle spécifiques à utiliser de manière interactive. Inspirés par Langevin (1999), nous proposons l'intégration des modes de commande selon différentes approches théoriques (tableau 2).

Tableau 1: Contrôle diagnostic / Contrôle interactif (Simons, p. 124, 1995)

	Contrôle diagnostic	Contrôle interactif
Raison d'être	Donner une motivation et une direction pour atteindre les objectifs	Stimuler le dialogue et l'apprentissage organisationnel
Objectif	Maîtriser les incertitudes	Rechercher la créativité
Raisonnement	Déductif	Inductif et intuitif
Système	Complexe	Simple
Horizon	Passé et présent	Présent et future
Cibles	Fixes	Continuellement révisées
<i>Feedback</i>	Négatif	Positif
Ajustement	Simple boucle	Double boucle d'apprentissage
Communication	Dialogue non indispensable	Langage commun requis
Rôle du <i>staff</i>	Gardiens des clés	« Facilitateurs »

Tableau 2: Courants théoriques et modes de contrôle (adapté de Langevin, 1999)

	Approches contractuelles	Approches cognitives
Problème nécessitant l'existence d'un contrôle	Opportunisme des acteurs	Incertitude sur les comportements des acteurs
Finalités du contrôle	Incitations au respect des contrats	Coordination et aide à la décision
Apparition du contrôle	Imposé	Émergent
Exercice du contrôle	Hiérarchique	Autocontrôle
Rôle du contrôleur	Décliner la stratégie, assurer la cohérence interne, mesurer les performances et attribuer les rétributions	Formaliser et influencer les comportements, favoriser la communication, et l'apprentissage
Intervention du contrôle par rapport aux décisions des acteurs	<i>A posteriori</i>	<i>A priori</i>
Circulation de l'information	Verticale	Transversale

2.3. Un dispositif à base d'indicateurs non financiers élaboré dans une perspective cognitive : le Capital intellectuel

D'après Mourritsen (1998), les éléments extra-financières sont un moyen de mieux appréhender le potentiel de création de valeur à l'aide d'outils tels que le Capital Intellectuel (aujourd'hui CI). Pour Roos (1998), l'IC permet la création de valeurs "cachées" à identifier et à visualiser. Le terme CI est « polythème ». Mais pour tous les experts du domaine, l'IC fait référence à la capacité d'une organisation à créer de la valeur à partir de sa base de connaissances. Edvinsson et Sullivan (1996) soutiennent que le capital intellectuel se compose du capital humain (savoir, savoir-faire, expérience des employés, attitudes et aptitudes face à l'innovation et à l'apprentissage) et du capital structurel (compétences

commercialisables). Le capital structurel comprend les actifs corporels, mais surtout les partenaires commerciaux (c'est-à-dire le capital relationnel : listes de prospects, réseaux de distribution, partenariats avec les fournisseurs, etc.) ou les structures (coût du système, processus de fabrication et d'innovation, processus de décision - production, etc.).

Cette définition de l'IC met l'accent sur les moyens de création de valeur basés sur des aspects cognitifs. Il s'agit plutôt de promouvoir le développement du capital humain par le biais de nouvelles formes d'organisation, de nouveaux styles de gestion ou de systèmes d'incitation appropriés. Elle encourage également la création d'actifs commercialisables à partir du capital humain. En fin de compte, il s'agit d'améliorer la protection de la propriété intellectuelle. Pour Roos (1998, p. 151), la théorie cognitive est une théorie pour trouver des outils efficaces, alors que l'IC est une pratique pour trouver des fondements théoriques. La relation entre les outils et les approches théoriques est encore courante et souvent suggérée. CI met l'accent sur les concepts de connaissances et de compétences, démontre la capacité d'une organisation à s'adapter à un environnement changeant lorsqu'elle envisage des stratégies en fonction de sa base interne de compétences et reconnaît l'importance du rôle des employés dans la création de valeur en mettant l'accent sur leur vision cognitive (Mouritsen, 1998). Edvinsson et Sullivan (1996) insistent également sur l'aspect protection des connaissances⁸. Cette approche est cohérente avec les théories cognitives selon lesquelles la création de valeur est intrinsèquement liée à des facteurs difficilement imitables.

Les entreprises qui utilisent de tels systèmes constatent souvent des écarts entre les objectifs déclarés et les mesures non financières. Des indicateurs clés développés spécifiquement pour mesurer la satisfaction des clients et des collaborateurs semblent souvent justifiés par des grilles de lecture contractuelles. En outre, seuls quelques conseils sont donnés sur la manière de concevoir des chiffres clés non financiers et sur la manière d'apprendre et de développer des connaissances.

Cependant, certaines expériences semblent prometteuses. C'est notamment le cas de la compagnie d'assurance suédoise Skandia, qui a développé un tableau de bord basé sur des indicateurs IC (Edvinsson et Malone, 1999). Cette partie présente les éléments de ce système de cotation des IC. Les métriques liées aux ressources humaines, techniques et organisationnelles sont considérées comme des déterminants fondamentaux de la création de valeur, comme le montre le tableau ci-dessous listant les principales perspectives de ce tableau de bord. Cette méthode repose implicitement sur une théorie basée sur les ressources

et les compétences. Elle s'appuie notamment sur des stratégies basées sur les ressources clés et les compétences (Hamel et Prahalad, 1990) et s'inscrit dans une logique émergente. Le processus de mise en œuvre est donc participatif (Roy, 1999). C'est progressif et peu formel. Le personnel des opérations participe au processus de développement et la rétroaction est une étape essentielle de ce processus. Les considérations au niveau opérationnel (par indicateurs) ont un impact sur le profil du tableau de bord. De plus, les mesures non financières utilisées doivent indiquer de nouvelles orientations stratégiques. Le développement de progiciels de gestion interactifs, d'intranets, d'outils de simulation et d'échange d'informations (système Dolphin) a accompagné le développement d'indicateurs extra-financiers. C'est le collaborateur qui est responsable d'un certain nombre d'indicateurs, en fonction de ses compétences. Ainsi, cette expérience renvoie également à la théorie de l'apprentissage organisationnel.

Vaivio (1999) analyse l'émergence d'indicateurs extra-financiers, notamment dans les entreprises, à partir de la théorie de l'apprentissage organisationnel (Nonaka et Takeuchi, 1997). Il explique que les mesures non financières ne sont pas seulement un rôle de définition de la stratégie. Ils génèrent également de nouvelles stratégies. Cela montre que les activités non financières deviennent partie intégrante de la vie des organisations. Celles-ci émergent à travers une série de processus formels structurés (ce qu'il appelle « changement révolutionnaire ») et de processus informels et progressifs (« changement évolutif »).

Dans une étude récente (2004) menée dans la même entreprise, Vaivio constate que les indicateurs extra-financiers rapprochent les managers du terrain, stimulent l'interaction et la discussion entre les salariés de l'entreprise, génèrent des apprentissages et peuvent être controversés. En mettant davantage l'accent sur les interactions entre acteurs et sur le rôle important des phénomènes d'apprentissage à une échelle très locale, on met en évidence le caractère « provocateur » que peuvent avoir les indicateurs extra-financiers. Contrairement aux mesures financières, les mesures non financières semblent avoir la capacité de se nicher dans les structures les plus intimes d'une organisation. Pour cette raison, ces indicateurs combinent indissociablement les aspects rationnels et émotionnels.

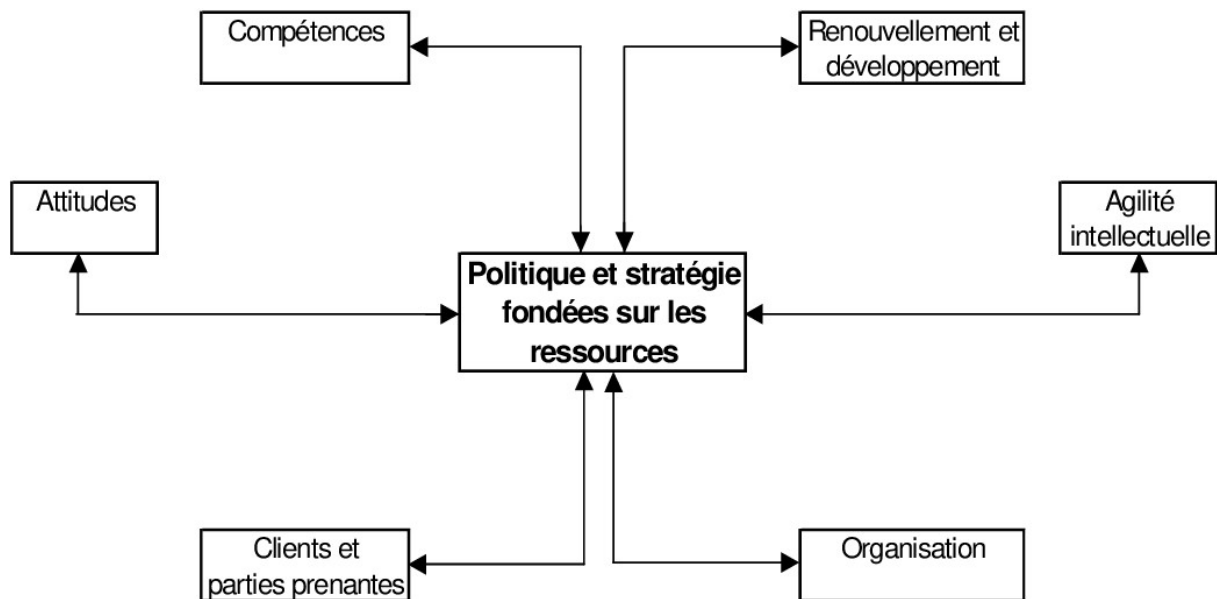


Figure 3: Les perspectives stratégiques du tableau de bord fondé sur le Capital intellectuel de Skandia (adapté d'Edvinsson et Malone, 1999)

En résumé nous rappelons que l'approche cognitive se concentre sur la justification des mesures non financières pendant la période d'utilisation (les conséquences liées à la mise en œuvre deviennent apparentes pendant la période d'utilisation). La valeur ajoutée est "construction". Le point commun à toutes ces déclarations est un échange de connaissances plus fort entre les acteurs (meilleure coordination, meilleure coordination mutuelle, meilleure capacité d'apprentissage, etc.). La connaissance induite est avant tout destinée à celui qui la produit. Enfin, ils préfèrent la dimension pilote.

Section 3 : La performance économique et financière de l'entreprise

1. *Un premier regard sur une notion ambiguë : la performance*

De nos jours, la performance est communément définie, dans sa première acception, comme étant un résultat chiffré dans une vision d'arrangement (par rapport à soi – améliorer ses performances et/ou par rapport aux autres). L'évaluation de la performance se construit donc au regard d'un référentiel, d'une échelle de mesure.

Sauf que cette définition, aussi consensuelle qu'elle puisse l'être, n'est pas universelle.

Le mot adopte en réalité plusieurs sens ou définitions possibles en fonction du domaine dans lequel il est utilisé. Il est le fruit d'une évolution historique de ses définitions particulièrement riche et multiple. Son application aux sciences de gestion en général et au contrôle de gestion en particulier, ne s'est retrouvée de fait, que plus difficile.

- **La performance, une notion polysémique**

Discuter de la notion de performance nous amène avant tout aux origines historiques du terme. Pesqueux (2004) rappelle qu'étymologiquement, le mot performance vient de l'ancien français *parformer* qui, au XIII^{ème} siècle, signifiait « *accomplir, exécuter* ». Au XV^{ème} siècle, il apparaît en anglais avec *to perform* dont vient le mot de performance. Il décrit à la fois la maîtrise du processus, les tâches qui en découlent et les succès qui en découlent.

Ainsi, le mot performance tire ses origines du français, auquel il revient après un détour « outre-manche ». Pour Guenoun (2009), ce détour confère deux acceptions possibles au concept : la première le définit comme le processus de formation de la perfection (Aubert, 2006), mot avec lequel il partage son préfixe « per », « formance » renvoyant à l'idée de « processus en cours de formation ». Une autre définition anglaise fait référence à l'idée d'accomplir une action et d'atteindre un objectif (Lorino, 2003). La différence entre ces deux définitions est de savoir si le concept est normatif ou non. Le premier sens associe l'accomplissement à la recherche de choses qui ne peuvent pas être améliorées, tandis que le second fait référence à la simple réalisation d'une action.

Historiquement, ce dernier sens a été utilisé le plus fréquemment. En effet, Bourguignon (1997) rappelle que le terme était à l'origine utilisé dans deux domaines spécifiques avant d'être appliqué à l'entreprise. Mécanique pour caractériser les possibilités techniques et les capacités d'une machine, pour caractériser les résultats des compétitions et des courses. Ainsi, pour cet

auteur, parler de performance pour une entreprise, revient presque à utiliser une métaphore sportive ou mécanique.

La même idée est développée par Pesqueux (2004) qui insiste sur toute la difficulté d'appréhension de ce terme, faute à sa très grande polysémie. Il cite pour cet effet quelques exemples d'utilisation du terme :

- Dans le domaine de la physique : la performance est considérée comme un effet « utile » au regard de l'objet qui est le sien, d'où la référence possible à la définition du Larousse : « Ensemble des qualités qui caractérisent les prestations (accélération, vitesse maximale, autonomie etc.) dont un véhicule automobile, un aéronef sont capables ».

- Dans le domaine du sport : pour Pesqueux (2004), la référence la plus courante du terme « performance » est aujourd'hui relative au sport considéré comme un jeu conventionnel, les conventions venant fixer les références à la fois de la mesure et du jugement de la performance, les deux aspects venant constituer le processus d'évaluation de la performance. La notion comprend également l'idée de la victoire acquise sur un adversaire mieux classé, donc également celle d'exploit ou de réussite remarquable, d'où le lien entre la performance (invisible car combinaison d'aspects divers et variés) et le succès (visible). La performance l'emporte sur le versant performatif du discours (effet obtenu), ce qui contribue à la construction du mythe de la performance et des héros qui l'incarnent.

- Art Field : Ce sens est apparu dans le vocabulaire de la critique d'art aux États-Unis au début des années 1970 et s'applique à toute expression artistique dans laquelle l'acte d'exécution ou le geste lui-même a une valeur et produit une appréciation esthétique distincte. L'émergence est la marque de fabrique de la performance, la construction de l'existence ici et maintenant (de ce qui se passe) plutôt que ses conséquences. La performance retrouve ici des références aux archétypes de la tradition orale. Elle influence différents domaines d'expression artistique (musique - John Cage et ses 4'33 de Silent Play, théâtre, danse - Merce Cunningham, peinture - art corporel, etc.). L'unicité est soulignée. La performance est donc aussi une présence et une célébration.

Pesqueux (2004) conclut enfin que « *le mot est en quelque sorte “ attrape tout ” dans la mesure où il comprend à la fois l'idée d'action (performing) et d'état (performance comme étape franchie)* » (p.7).

Les deux sens contribuent à l'ambiguïté véhiculées par le terme performance. Ainsi, pour les organisations, la performance est-elle simplement le résultat de l'action, ou implique-t-elle effectivement un résultat positif de performance dépassant les objectifs initialement fixés ?

Pour Aubert (2006), c'est plutôt ce second sens qui prend le pas sur le premier. Elle explique que le sens sociologique du terme a évolué. De l'idée initiale de perfection dans le processus de réalisation, le concept de réussite a évolué vers le concept de résultats exceptionnels, suggérant des exigences sociétales croissantes et une pression continue sur l'individu.

- La performance : un concept « flou » dans le champ des sciences de gestion

Traditionnellement, dans le domaine de la gestion des organisations, la performance s'assimile à la réalisation et à l'atteinte des objectifs de l'organisation, voire leur dépassement. C'est un terme qui se concentre sur les résultats annoncés, mais qui véhicule également des jugements de valeur sur les résultats finaux obtenus (qu'ils soient positifs ou négatifs) et sur l'approche qui les a rendus possibles. Les termes associés (efficacité, efficience) peuvent coexister et se chevaucher avec la performance des Écritures¹.

Néanmoins, un seul consensus semble émerger de la littérature : il n'y a pas de consensus sur le mot performance. Le terme est largement utilisé dans le domaine de la gestion, en particulier dans le contrôle.

En effet, force est de constater que la notion de performance comporte par définition une part de « subjectivité ». Saulquin et Schier (2005) indiquent pour cela que « *la performance a autant de facettes qu'il existe d'observateurs à l'intérieur et à l'extérieur de l'organisation. Elle est ainsi définie par ceux qui vont utiliser l'information. Elle n'a d'importance (de valeur) que par rapport à ce que l'utilisateur de cette information va en faire* » (p.7).

Les deux auteurs ajoutent que la performance reste « une affaire de perception » entre les individus, ce qui risque d'engendrer des conflits dans des périodes de crise en raison de la divergence de cette perception de la performance. Pour eux : « *le terme (performance) a autant de sens que l'individu ou le groupe qui l'utilise. Pour les managers, la performance peut être la rentabilité ou la compétitivité d'une entreprise. Pour les salariés, l'ambiance du*

¹ L'efficience c'est la maximisation des résultats et/ou la minimisation des moyens ; c'est en fait une productivité, une rentabilité.

lieu de travail, pour le client, la qualité du service rendu, la diversité des approches possibles en font un concept trop déterminé et, curieusement, l'indécis pour la diversité » (p. 6).

Néanmoins, le mot performance est désormais devenu un terme familier qui intègre de multiples aspects de notre société, amenant même à parler de culte de la performance (Bessire, 1999), la plupart des organisations, grandes et petites, étaient obsédées par une obsession de la performance. L'objectif est donc simple pour tous les administrateurs. Il doit être efficace.

Bourguignon (1997) indique également que dans ce contexte l'utilisation du mot performance dans le domaine du management indique que la performance désigne plusieurs sens variables. En outre, Bourguignon a tenté de regrouper ces différentes représentations en trois catégories qui se réfèrent au sens primaire du mot :

- 1) La performance est succès. La performance n'existe pas en soi ; elle est fonction des représentations de la réussite, variable selon les entreprises et/ou selon les acteurs ;
- 2) La performance est résultat de l'action. À l'opposé du précédent, ce sens ne contient pas de jugement de valeur. La mesure des performances est « entendue comme l'évaluation ex post des résultats obtenus » (Bouquin, 1986, p. 114) ;
- 3) La performance est action. Dans ce sens, plus rare en français qu'en anglais, la performance est un processus et « non un résultat qui apparaît à un moment dans le temps » (Baird, 1986). Comme en psychologie et en linguistique générative, elle est la mise en actes d'une compétence qui n'est qu'une potentialité. »

De plus, le terme réalisation fait souvent référence à l'ambiguïté ou à l'obscurité. Pour Bourguignon (1997, p. 932), "La plupart des usages administratifs du mot performance englobent simultanément deux de ces significations principales. L'association de résultat positif. Ainsi, une mauvaise performance implique des résultats médiocres et décevants. Le poids du résultat et du succès semble varier avec le nombre de mots Si le mot est décliné au singulier, le succès domine le résultat. A l'inverse, au pluriel, la réussite est moins présente et l'accent est mis sur les résultats quelle que soit leur valeur. » Bourguignon (1997) défend sa thèse en assurant que cette perception est cohérente avec les usages du mot :

- Au singulier, il est plutôt associé à des approches novatrices en gestion, réputées conduire la firme au succès plus efficacement que les méthodes traditionnelles. Par ailleurs, son imprécision répond bien à la multi-dimensionnalité des stratégies d'aujourd'hui, dans

lesquelles le succès dépasse souvent très largement la traditionnelle dimension economico-financière, à un moment où le contrôle de gestion réaffirme sa mission d'accompagnement de ces stratégies ;

- Au pluriel, le mot, plus neutre, est généralement associé à des instruments de gestion classiques (mesure ou appréciation des performances).

Cette reproduction familière et classique de la performance ne parvient pas à lever l'équivoque intrinsèque à ce terme. Et jusqu'aujourd'hui, aucun consensus sur une définition précise du terme de performance en gestion n'a été retenu.

Néanmoins, les champs académiques en comptabilité et en contrôle se sont vite empressés d'étudier ce concept. Cet engouement les a même poussés à proposer d'abandonner l'expression historique du « contrôle de gestion », jugée dépassée et induisant à la confusion, vers une expression, plus moderne, semblait-il, de « pilotage de la performance ».

Mais le problème restait le même : que recouvrait le terme performance en contrôle de gestion? Et surtout comment le mesurer d'une manière objective et précise ?

- Que recouvre le concept pour le contrôle de gestion ?

Le terme de « performance » a suscité de larges débats dans la littérature de contrôle. Cela est probablement dû à l'ambiguïté et à la diversité des sens qu'on peut donner à ce terme selon le contexte. Dans l'acception commune, la performance désigne un « exploit », un « succès ». Être performant c'est être compétitif, c'est atteindre des résultats supérieurs à d'autres personnes, d'autres individus ou par rapport à des objectifs préétablis.

Bouquin (2004) note également que le mot français performance désigne l'idée de performance exceptionnelle, alors qu'en gouvernance d'entreprise il n'est utilisé qu'en relation avec son sens anglais pour désigner des résultats atteints avec des attentes ou des prévisions.

Récemment, le terme « performance » a été rediscuté dans la définition de la gestion d'entreprise, et ce débat juxtapose deux visions différentes. Le premier critiquait l'usage du terme, qui ne se réfère qu'à des indicateurs de coûts et de rentabilité à court terme, et préconisait l'introduction d'autres instruments opérationnels. L'autre courant voulait « *mettre en avant une version plus actualisée de ce que l'on nommait l'excellence dans les années 1980* » (Bouquin, 2004a, p.62), revenant ainsi aux anciennes implications françaises de la performance.

Plus généralement, la direction perçoit la performance comme : « *l'impact qu'a une activité, un centre de responsabilité, un produit, etc., sur la performance globale de l'entreprise* » (Bouquin, 2004a, p. 62) propose de délimiter la performance comme un processus en trois parties. :

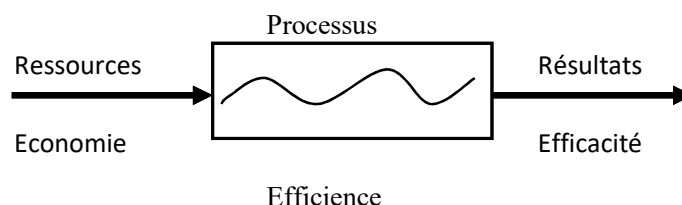


Figure 4: Les éléments représentatifs de la performance, H. Bouquin, 2004a, p.63

Bouquin définit les éléments de ce processus comme suit : L'efficacité consiste à maximiser la quantité de produits ou de services que vous obtenez à partir d'une quantité donnée de ressources. En définitive, l'efficacité est le fait que les buts et objectifs poursuivis sont atteints. La mesure de la performance consiste à mesurer les trois dimensions qui composent la performance.

Une autre définition du terme en gestion d'entreprise a émergé. Par exemple, Bourguignon (1997, p.934) propose « une définition de la performance maîtrisée, qu'elle considère comme l'atteinte d'objectifs organisationnels, quelle que soit la nature ou la diversité des objectifs organisationnels ». Ces réalisations peuvent être comprises au sens étroit comme (résultats, résultats) et au sens large comme le processus (comportement) menant aux résultats.

Par conséquent, le terme est également ambigu dans la gestion d'entreprise. Pourtant, il faut reconnaître que la performance résonne fondamentalement au sein d'une organisation, c'est-à-dire dans la gestion. Ces derniers ont été chargés de la tâche difficile et ardue de mesurer et de rendre compte de la performance à différents niveaux hiérarchiques de l'organisation. Plus les entreprises ont internalisé ces concepts de performance, plus l'importance de la gouvernance d'entreprise dans l'entreprise est grande.

Par ailleurs, Burlaud et Simon (2006, p. 14-15) montrent que la compréhension des performances par les administrateurs a changé au fil du temps. Ils distinguent quatre périodes :

- Des années 1920 aux années 1950, très grossièrement, un concept standard pouvant représenter à la fois des unités physiques et des coûts, un outil de gestion structuré pour le contrôle de la production.

- Depuis la fin des années 1950, le marketing est devenu une préoccupation majeure dans de nombreux domaines d'activité. Les concepts de coût partiel, de marge de contribution, de profit et de marge de contribution ont évolué. Ils sont une préoccupation de premier plan pour les entreprises et les consultants. - Les années 1980 sont marquées par la menace japonaise sur l'industrie américaine et européenne et la concurrence de qualité. Le Contrôle de Gestion est l'interprète de ces nouvelles priorités, intégrant des mesures de qualité dans des tableaux de bord et calculant le coût de la qualité grâce aux coûts cachés déplaçant la règle d'arbitrage entre coût et qualité. TQM).

- Les années 1990 sont marquées par l'accent mis sur l'importance des enjeux financiers et la notion de performance. Ce concept est plus large que la rentabilité. Cela inclut l'activation de services administratifs ou fonctionnels généraux qui doivent être impliqués dans la création de valeur. Par conséquent, la performance est aujourd'hui fortement absorbée par la gestion d'entreprise en sciences de l'organisation. Cela explique probablement pourquoi la plupart des recherches sur ce terme sont menées par des chercheurs dans ce domaine.

La performance est au cœur du processus de contrôle de gestion. La performance est implicitement liée aux hypothèses et aux principes de gestion d'entreprise, en particulier ceux qui évaluent la réalisation d'actions prédéterminées. Cette action est notée en fonction des objectifs qui lui sont assignés. Cette importance nous porte à croire que nous n'obtiendrons rien si nous ne définissons pas un objectif pré-quantifié et les ressources qui seront utilisées. Les ressources consommées représentent le « coût » d'une action, tandis que la « valeur » se rapporte à la satisfaction des besoins sociaux. Dans cette perspective, Lorino (2003, p.11) définit la performance comme « l'utilisation des couples valeur-coût dans les activités d'une organisation ».

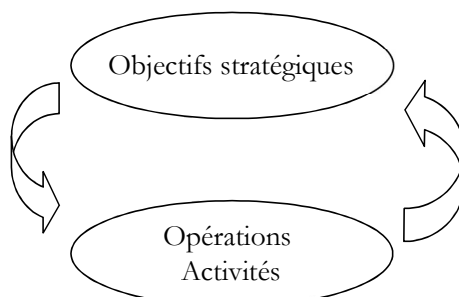


Figure 5: La boucle du pilotage de la performance (Lorino, 2003, p. 11)

Les développements précédents ont démontré que les débats autour du concept de performance restent encore largement ouverts, et qu'un consensus autour de ce mot reste encore difficilement

réalisable. Rajouter des adjectifs aussi flous, que « sociétal » ou « globale » ne pourrait de ce fait qu'accroître cette ambiguïté.

Pour conclure, et comme l'affirmait Bessire (1999), l'exploration du concept de performance conduit finalement à s'interroger de façon plus générale sur la méthodologie de l'évaluation. Car en partant du principe, qu'on ne maîtrise et qu'on ne gère que ce que l'on mesure, le débat le plus crucial qui a animé le concept de performance est probablement celui de sa mesure. Et par corollaire celui du rôle des indicateurs de performance.

2. Des indicateurs financiers comme outil pour la mesure de la performance

Dès que la performance est devenue un véritable enjeu organisationnel pour le contrôle de gestion, les acteurs de ces fonctions ont dû inventer des outils pour mesurer, calculer et surtout indiquer sur les performances réalisées au travers de différents niveaux de l'entreprise. Plus simplement, il fallait mesurer cette performance.

- La mesure de la performance comme point de départ

La performance en contrôle de gestion implique l'existence de règles d'évaluation permettant le contrôle à distance des comportements. Autrement dit, le contrôle a besoin de résultats à atteindre, d'une explicitation des modalités d'évaluation puis, *a posteriori*, de l'évaluation ou la mesure de la performance (ou post évaluation) (Guenoun, 2009). Pour ce faire, le contrôle de gestion s'appuie sur un ensemble de techniques qui ont en commun de concourir à un contrôle à distance des comportements, sur la base d'indicateurs quantifiés (en unités monétaires ou physiques), dans une optique contractuelle ou pseudo-contractuelle. La performance a besoin d'être mesurée pour exister.

La mesure de la performance consiste à sélectionner et collecter systématiquement les données relatives aux problèmes et aux objectifs de performance. Elle constitue une forme d'interprétation et de traduction de la réalité de la performance en données statistiques chiffrées. Cette action confère une légitimité aux actions et aux réalisations internes. En ce sens, Desrosières (2000) explique que les données statistiques sont un moyen indiscutable pour gouverner par les chiffres, ou encore, un moyen pour stabiliser des représentations communes tout en imposant des catégorisations et *préformatages* des débats qui sont souvent difficiles à mettre en discussion.

Pour certains auteurs, l'action de mesure de la performance, en apparence neutre, l'est beaucoup moins en réalité. Bouckaert et Halligan (2008, pp.26-27) soulignent que, « *performance, mesure de la performance et management de la performance renvoient à des niveaux de réalités distincts (...) La non-neutralité de la définition de la performance implique la non-neutralité de sa mesure : mesurer la performance n'est pas un exercice neutre* ». Pour ces auteurs, la mesure de la performance repose nécessairement sur les conventions qui ont conduit à définir la performance. En ce sens, la mesure de la performance constitue une réduction qui prend la forme d'un modèle mathématique et repose sur une théorie, qu'elle soit explicite ou non (Talbot, 2005 ; Trosa, 2007).

Outre ces débats théoriques, comment peut-on définir exactement le concept d'indicateurs de performance ?

La pluralité des définitions données au contrôle de gestion (Bouquin, 2004 ; Anthony, 1965 ; 1988 ; Simons, 1995, etc.) converge vers l'idée que les systèmes de contrôle de gestion, et les outils qu'ils contiennent, servent en premier lieu à décliner les stratégies en influençant les comportements des individus.

À ce titre, les indicateurs de performance constituent un des outils majeurs du système de contrôle de gestion pour permettre la déclinaison des stratégies, des objectifs et fournissent un moyen pour les mesurer et les suivre. Ils constituent l'outil pour mesurer la performance et contrôler à distance les allocations de ressources. Bergeron (2000) souligne à cet effet que les indicateurs de performance permettent aux gestionnaires de : « *déterminer si l'entreprise atteint la performance voulue et motive, donc influence les gens à travailler pour maintenir, améliorer, corriger ou anticiper la performance* » (p.8).

Les indicateurs de performance sont à ce titre des outils au service du contrôle dans le sens où ils informent les dirigeants des résultats et des performances atteintes par leurs managers. Pour Lorino (2001), un indicateur de performance se définit comme « *une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat* ». Un indicateur est avant tout une donnée instantanée et figée dans le temps et dans l'espace. Il représente une information, chiffrée historiquement ou descriptive, sur l'état d'une action, d'une réalisation, et plus globalement d'une forme de performance organisationnelle.

Les indicateurs constituent donc les moyens qu'ont trouvés les contrôleurs de gestion pour traduire la mesure de la performance, une performance parfois floue et contradictoire, en données lisibles et réduites. Pour Lorino (2003, p.142), « *les indicateurs de performance sont le point de rencontre entre des objectifs stratégiques et des activités opérationnelles et sont supposés conduire le cours de l'action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat* ».

Dans les développements qui suivent, nous reviendrons en premier lieu, sur l'historique de ces indicateurs, matérialisé probablement par le ROI (*Return On Investment*) chez la General Motors. En second lieu, nous chercherons à mieux définir ce qu'est un indicateur de performance, mais aussi ses rôles et ses principales caractéristiques.

- La généalogie des indicateurs financiers : Du ROI à l'EVA

Les recherches académiques en contrôle de gestion considèrent que le premier indicateur de performance² utilisé par une entreprise a été le ROI chez la firme américaine General Motors dans les années 1920³.

Le retour sur investissement a été inventé par l'un des dirigeants historiques de GM, Donaldson Brown, qui a construit la représentation financière de l'entreprise en la décomposant en mesures de base. En fait, le retour sur investissement a été utilisé comme une mesure de gestion clé cachée dans les modèles financiers qui incluent à la fois la finance et la gouvernance d'entreprise (Bouquin, 2005).

Brown, de formation mathématicien, « érige le retour sur investissement comme le produit de la mesure de la marge multipliée par le taux de rotation du capital, tel qu'il est calculé comme suit : $ROI = B/A = B/CA \times CA/A^4$ ».

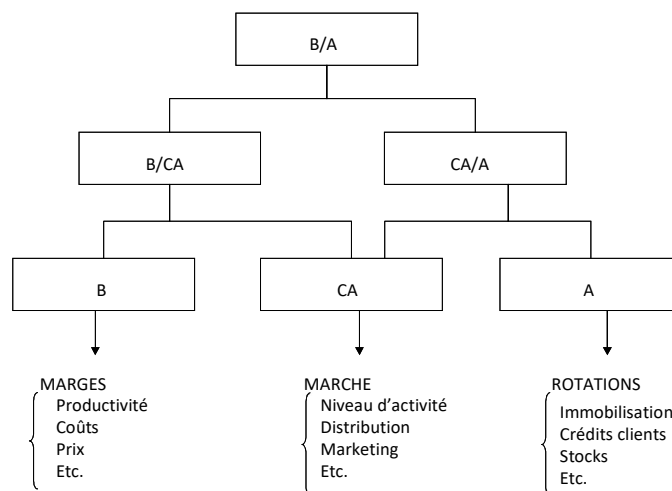
« Alfred P. Sloan, supérieur hiérarchique de Brown à la GM », a totalement adhéré au ROI en le désignant de « *mètre étalon de la performance* ». Les travaux assortis de Sloan et Brown

² Dans une acception d'outil de pilotage construit pour le contrôle des comportements des managers. Bien entendu, il existait auparavant d'autres indicateurs comptables utilisés pour le management interne tels que le bénéfice ou le CA.

³ En réalité, le ROI a été créé au sein de la firme Du Pont De Nemours, qui possédait à l'époque un nombre considérable d'entreprises, dont la General Motors et la General Electric.

⁴ La formule originale se présente dans l'ouvrage de Brown comme $R = T \times P$ avec R : ROI ; T : turnover et P : profit

à la GM - qualifiés parfois tous les deux de pères fondateurs du contrôle de gestion moderne-, ont abouti à la création de ce qui est appelé « la pyramide de Du Pont De Nemours ».



DECLIANISON PAR ENTITES, PRODUITS, ...

Figure 6: Pyramide de Du Pont de Nemours

Le retour sur investissement était si important pour GM que l'ensemble du système comptable de l'entreprise a été réorganisé pour se concentrer principalement sur la réalisation du retour sur investissement. Brown (1977) déclare à cet égard que le retour sur investissement est "la mesure ultime et fondamentale de la performance industrielle" ou "un test général de l'efficacité de la gestion dans toute entreprise". Cela est également dû à la structure organisationnelle de GM. D'une part, de même elle a été formé à partir de diverses fusions et acquisitions de plusieurs petites entreprises d'industrie automobile. Sa structure était donc très décentralisée et multisectorielle, avec une véritable division du travail et une délégation massive de pouvoir aux centres de profit. La stratégie de GM, quant à elle, reposait sur la diversification et l'innovation continues des modèles tout en tirant parti d'une plateforme de conception commune.

Le modèle Sloan-Brown était parfaitement adapté à ce type d'organisation car il nécessitait un système de délégation de pouvoir, assorti d'une planification à long terme, d'incitations à la performance et bien sûr d'un contrôle budgétaire total. Au cours de ces trois phases, le ROI a joué un rôle important dans l'évaluation de la performance financière des gestionnaires en charge du traitement des marchés. Ainsi, le retour sur investissement a créé une sorte de "marché financier" interne entre les centres de profit en concurrence pour les mêmes ressources financières détenues par la direction. Plus les centres de profit et les projets

sont rentables en termes de retour sur investissement, plus la direction alloue de ressources. Pour eux le contrôle de gestion « classique » ou « financier » est né.

Ainsi, Sloan et Brown ont jeté les bases d'un contrôle à distance basé sur des informations prédictives. C'est pourquoi nous avons créé le ROI comme premier indicateur de performance financière pour la gestion d'entreprise.

Dans les décennies qui ont suivi, plusieurs autres types de mesures de performance ont été développés, dont la plupart, je dois l'admettre, ont été inspirés par le retour sur investissement. Par exemple, dans les années 1960 et 1970, des indicateurs boursiers ont été développés et ont tenté d'être introduits dans les entreprises en tant que mesures de performance (bénéfice par action, ratio cours/bénéfice, etc.). Les années 1980 ont connu, quant à elles, la concentration sur les indicateurs de fonds propres⁵.

Enfin, cette notion d'indicateurs clés de performance, avant tout en tant qu'information financière interne, a connu son apogée dans les années 1990 avec les indicateurs de création de valeur et la nouvelle forme de management qu'elle a engendrée : le management par la valeur.

Il existe une myriade de mécanismes développés par les cabinets de conseil et les entreprises internes pour mesurer cette valeur.

Le plus connu et le plus utilisé de ces indicateurs est celui développé par la société Stern and Stewart EVA. Tous les autres systèmes suivent plus ou moins les mêmes principes.

À l'origine, les indicateurs de valeur ajoutée étaient utilisés comme méthode d'évaluation financière des entreprises. Principalement utilisé par les analystes financiers pour évaluer la contribution des grandes entreprises à la création de valeur pour leurs actionnaires, il est également utilisé par les revues professionnelles qui publient régulièrement des classements des entreprises ayant généré la plus grande valeur économique de la rizière.

Mais au fil du temps, les cabinets de conseil qui ont popularisé ces métriques ont voulu leur donner une nouvelle envergure : des outils devaient être mis en place pour piloter des

^{5 5} Tel que par exemple le ROE : Rendement des fonds propres, RONA : rendement de l'actif net, etc.

activités cohérentes avec l'objectif de création Cela permet ensuite d'ajuster les contrôles internes et externes sur la performance économique (Ponssard et Zarlowski, 1999).

Pour cette raison, les chefs d'entreprise ont traditionnellement considéré les mesures de performance principalement comme des mesures financières. Alors, comment pouvons-nous définir des mesures de performance aujourd'hui ?

- Une première définition des indicateurs de performance

En résumé, un indicateur de performance peut être considéré comme toute donnée chiffrée, quantitative ou qualitative, financière ou non, permettant de mesurer et de suivre des résultats et/ou des objectifs préétablis. Voyer (1999) considère les indicateurs de performance comme des informations importantes, des indicateurs ou des statistiques représentatives destinées à mesurer des conditions ou des phénomènes liés au fonctionnement d'une organisation.

Les principaux chiffres sont principalement les équipements de contrôle et de direction. Leur rôle est donc d'influencer le comportement des agents pour maintenir, améliorer, modifier ou prédire les performances (Bergeron, 2000).

Cependant, Pesqueux (2004) soutient que les indicateurs de performance ne sont pas nécessairement des mesures "objectives", qu'ils sont construits par des agents en relation avec le type d'action qu'ils effectuent, plutôt que des attributs de phénomènes mesurés indépendants des observateurs.

Le but qu'il suit dans ce cas, la métrique doit avoir une pertinence opérationnelle. Cela n'a de sens que par rapport aux actions pilotées (initiation, adaptation, évaluation). Elle est donc étroitement liée à des processus comportementaux concrets (processus de manutention, processus d'accueil des clients, etc.). Une métrique doit aussi avoir une pertinence stratégique, dont l'atteinte correspond à un objectif et mesure l'atteinte de cet objectif (outcome metric), ou la bonne progression d'une métrique visant à atteindre cet objectif, le statut doit être communiqué (index control). Enfin, la métrique doit indiquer l'efficacité cognitive. Il est destiné à être utilisé par des agents spécifiques, généralement collectifs (équipes, y compris les équipes de direction) dont les actions doivent guider et soutenir les moteurs du succès afin de les comprendre. Cette condition d'efficacité cognitive ou ergonomique de l'indicateur implique

qu'il doit être facilement lu, compris et interprété par l'agent auquel il est destiné (Pesqueux, 2004).

Quant aux indicateurs financiers plus particulièrement, ils constituent un outil puissant et indispensable dans un système de contrôle afin que ces derniers puissent accomplir leur rôle de coordination des unités et des membres de l'organisation (Meyssonnier, 1999 ; Fiol, 1991 ; Besson et Bouquin, 1991). Les indicateurs financiers, utilisés dans ces systèmes, jouent un rôle majeur dans cette mission unificatrice, puisqu'ils permettent d'assurer la liaison entre la direction générale et les différents services au sens où (Bollecker, 2004) :

- Ils contribuent à une déclinaison aisée des objectifs globaux en objectifs locaux, c'est-à-dire à la délégation des responsabilités. Les indicateurs financiers permettent au contrôle de gestion de contribuer au contrôle organisationnel, surtout lorsque ce dernier est orienté vers la standardisation des résultats, c'est-à-dire la spécification de la performance que les individus doivent atteindre ;
- Leur facilité d'agrégation et de consolidation permet le suivi à distance de cette délégation des responsabilités. Dans leur fonction de représentation du fonctionnement de l'organisation, les indicateurs financiers assurent la cohérence des décisions prises à différents niveaux, puisque leur rôle est de mesurer l'efficacité, de tout ou partie d'un processus ou d'un système par rapport à une norme, un plan ou un objectif, déterminé et accepté dans le cadre d'une stratégie d'entreprise.

Pour atteindre ces objectifs, plusieurs travaux ont tenté d'identifier les principales caractéristiques que doivent avoir les indicateurs de performance avant d'être mis en place (Kaplan et Atkinson, 1989 ; Lebas et McNair, 1993). Les indicateurs doivent être :

- Issus des objectifs stratégiques de la firme en fournissant les liens entre les actions des *business units* et les plans stratégiques ;
- Hiérarchiques et intégrés à travers les fonctions managériales et administratives;
- En soutien avec les caractéristiques multidimensionnelles de l'environnement de la firme (interne ou externe, etc.) et ;
- Basés sur une compréhension approfondie des comportements et des relations des coûts au sein d'une entreprise.

Mais ces indicateurs financiers ont atteint leurs limites dès que les organisations ont voulu élargir les champs que couvre la notion de performance traditionnellement. Une nouvelle forme d'indicateurs a ainsi vu le jour.

3. Les indicateurs de performance non financiers comme innovation à la mesure de la performance

Autre fois, c'est le modèle de Slown et Brown qui a inspiré la plupart des indicateurs de performance financiers utilisés dans les entreprises jusqu'à la fin des années 1970, date à laquelle, plusieurs écrits ont remis en cause la pertinence de ce modèle. Il faut dire aussi qu'à cette époque, les premières crises financières et économiques ont vu le jour dans plusieurs pays industriels, et la faillite de certains grands groupes, surtout américains, a été imputée à leurs systèmes de contrôle.

Un modèle inédit devait donc être créé, et les indicateurs de performance ne devaient plus se limiter aux seules informations comptables, financières et boursières.

Un consentement global, tant managérial qu'académique, a voulu expliquer que les indicateurs de performance ne pouvaient plus se limiter à être financiers ou chiffrés. Ce consensus est parti du constat que les indicateurs avaient la possibilité de prendre toute forme informationnelle répondant à l'une ou l'autre de leurs deux fonctions (conduite de l'action, évaluation de résultats) : jugement qualitatif, signe binaire oui/non, graphique (Pesqueux, 2004).

Comment s'est faite alors l'évolution dans le temps des principes des indicateurs de performance vers des indicateurs non financiers ? Et qu'est ce qui explique cette nouvelle forme d'indicateurs ?

- Les raisons de l'émergence des indicateurs non financiers

Au milieu des années 1980, des tendances généralisées en matière de gouvernance d'entreprise ont exploré la possibilité d'intégrer des indicateurs de performance extra-financiers pour évaluer et mesurer la performance des centres de profit et des managers. L'objectif était de passer d'une information financière pour les actionnaires à une information extra-financière pour l'ensemble des parties prenantes (Berland, 2004). L'émergence de ces observations concernant les mesures non financières (dont le Balanced Scorecard est peut-être le plus connu) est expliquée par Itner et Larker (1998a) par trois phénomènes :

- Prise de conscience des limites des mesures comptables traditionnelles : Certaines entreprises commencent à se rendre compte que les mesures comptables traditionnelles sont devenues trop historiques. Aller à la racine du problème et finalement rendre impossible l'évaluation des actifs incorporels. L'inclusion de chiffres clés extra-financiers vise à fournir des informations sur la création de valeur de l'entreprise dans son ensemble, et pas seulement sur la valeur de l'entreprise.

- Pressions concurrentielles : la nature et l'intensité changeantes de la concurrence ont conduit les entreprises à identifier et à mesurer les "facteurs de valeur" non financiers qui mènent au succès dans ce nouveau paysage concurrentiel. - Développement d'autres initiatives : Total Quality Program (TQM) a nécessité la création d'instruments non financiers pour concurrencer les systèmes comptables traditionnels.

Ces enseignements conduisent à la conclusion que les principales raisons de l'émergence des indicateurs extra-financiers sont en fait le résultat d'un autre phénomène. Les mesures non financières sont apparues en réponse aux limites des mesures financières et comptables traditionnelles.

Pour cette raison, à ce jour, aucune définition exhaustive de ces indicateurs n'a émergé de la littérature. Contrairement aux mesures financières, les mesures non financières sont généralement comprises en fonction de leur objectif ou de leur contexte. Même les mesures non financières sont rarement "regroupables". Ils ne fournissent pas une évaluation globale calculée de la création de valeur d'une entreprise (Poincelot et Wegmann, 2005). En fin de compte, les mesures non financières sont des mesures qui ne sont pas directement liées aux mesures comptables ou financières dérivées des flux financiers d'une organisation. Ils ne sont pas financiers car ils n'expriment pas directement les objectifs financiers d'une entreprise, tels que les bénéfices ou les mesures de rentabilité basées sur les ventes. Les mesures non financières ne sont pas toujours non monétaires. Ils peuvent être qualitatifs, mais ils peuvent aussi être quantitatifs et monétaires.

Néanmoins, la discussion de l'émergence des indicateurs extra-financiers revient dans un premier temps à rechercher l'origine de leur émergence. Ce n'est qu'une réaction aux lacunes des mesures financières traditionnelles. Les mesures de performance traditionnelles, issues principalement des données comptables et financières des entreprises, ont fait l'objet de critiques depuis les années 1970. Les mesures de performance traditionnellement communiquées aux marchés financiers ont été reconnues par de nombreux experts comme

inadéquates pour comprendre la valeur de ces entreprises. Dès octobre 1974, le Wall Street Journal se plaignait que le bénéfice par action était fréquemment utilisé comme chiffre clé. Du même point de vue, l'économétrie formule depuis une dizaine d'années des critiques similaires à l'encontre des outils traditionnels d'analyse d'entreprise. Par conséquent, de nombreuses études ont réfuté l'opinion traditionnelle selon laquelle le marché est sensible à la prise de bénéfices. De plus, les métriques comptables et autres métriques traditionnelles ont été critiquées pour ne fournir que des tableaux de bord de volume qui n'encouragent pas les extrapolations qualitatives concernant la stratégie poursuivie. En ce sens, Amirs et al. (2002) notent que les mesures traditionnelles sont de nature comptable et ne tiennent pas compte de la notion de risque, de l'impact de l'inflation ou du coût d'opportunité.

Ces indicateurs traditionnels sont donc dépassés et ne répondent pas pleinement aux besoins des marchés financiers et du management.

Même le retour sur investissement tant vanté n'a pas échappé à cette vague de critiques. Par exemple, Bouquin (2001, p. 253) soutient que le retour sur investissement n'est « pas une bonne mesure du retour sur investissement d'une unité ». Le ratio B/A est donc soumis au risque d'inexactitude car il dépend fortement du mode d'amortissement des actifs utilisé et est particulièrement axé sur le court terme. Revenons donc au problème de périodicité. En effet, selon Bouquin (2001), le retour sur capital investi se mesure essentiellement sur la période de rotation des investissements. Ce capital, et donc la faiblesse du ROI constatée à ce niveau. Aux critiques précédentes s'ajoute une mise en garde sur le manque de pertinence du ratio de rentabilité comme indicateur de valorisation économique. L'argument fondamental de cette critique est que le niveau du ratio de rentabilité d'un bilan, pris isolément, ne renseigne pas sur les perspectives de création de valeur d'une entreprise (Zarlowski, 1996). Le ROI permet également aux managers de prendre des décisions d'investissement qui ne sont pas dans l'intérêt des actionnaires, car d'une part ils n'ont pas à supporter le coût de leur capital investi et d'autre part ils ne reçoivent rien. Récompenses pour la valeur créée (Hoarau et Teller, 2001).

Les limites des mesures financières en général ont conduit à un nombre impressionnant de recherches. Par exemple, Merchant (1985) donne une liste des inconvénients possibles de ces indicateurs. Il les accuse de provoquer la cécité organisationnelle, de favoriser la manipulation des chiffres et de jouer le "jeu" de tous les managers trop averses au risque. Merchant (1998) ajoute que ces mesures sont profondément défectueuses. En d'autres termes, il ne tient pas compte des actifs incorporels. De même, selon Johnson et Kaplan (1987), les informations

issues des systèmes comptables et financiers arrivent souvent trop tard, sont trop agrégées, ou sont déformées, ce qui en fait une excellente base pour une prise de décision rapide. En conséquence, ils émettent l'hypothèse qu'une information comptable bonne à court terme peut être préjudiciable à long terme. Les paramètres financiers sont souvent de nature historique, se concentrent principalement sur les éléments internes de l'organisation et ne fournissent pas d'indices sur l'évolution des principaux moteurs du succès stratégique (Kaplan et Norton, 1992).

Toutes ces critiques plaidaient pour le développement de nouvelles catégories d'indicateurs, distinctes des indicateurs financiers. Grâce à (ou à cause de) cette distinction, elles sont qualifiées de mesures non financières.

Pour de nombreux auteurs, les mesures non financières présentent des avantages par rapport aux données monétaires. A ce titre, elles peuvent assurer la réactivité organisationnelle (Chiapello et Delmond 1994), contribuer à la transversalité (De Montgolfier, 1994), réduire la complexité organisationnelle, notamment l'insignifiance, à des données plus pertinentes que les données financières et permettre des mesures très précises (Mavrillac et Siesfeld 1998). Et surtout des performances de plus en plus multidimensionnelles et multicritères (Lorino 1991). Elles sont donc mieux adaptées à des stratégies différenciantes et à divers facteurs critiques de succès (Malo et Mathé 2000). L'utilisation de données non financières conduirait même à une meilleure performance organisationnelle (Jorissen et *al.* 1999 ; Boisvert, 1991).

Mais c'est surtout la capacité de ces indicateurs à mesurer les actifs immatériels qui explique en grande partie les raisons de leur émergence.

- L'utilité des indicateurs non financiers

En réalité, la problématique des indicateurs non financiers a, dès le départ, été reliée à une autre problématique comptable que sont les actifs intangibles. Le recours à des indicateurs non financiers s'est fait dès lors que les entreprises se sont rendues compte qu'il ne suffisait plus de mesurer la performance financière et comptable, mais qu'il fallait aussi appréhender la performance des autres activités intangibles et incorporelles (recherche & développement, satisfaction des clients, qualité des produits, bien être des employés, etc.)

A cet égard, deux prérogatives peuvent être rattachées aux indicateurs non financiers :

Soit qu'ils servent à évaluer la performance financière, soit qu'ils sont utilisés pour prédire la performance organisationnelle.

a. Des indicateurs non financiers pour évaluer la performance financière

Plusieurs recherches en comptabilité ou en contrôle, ont montré que les mesures non financières des actifs intangibles sont positivement corrélées avec la valeur de marché ou la valeur boursière de la firme.

Amir et Lev (1996) ont été les premiers à étudier les indicateurs non financiers comme des indicateurs pour les actifs intangibles. Leur étude a été menée sur un échantillon de startup américaines spécialisées dans les industries sans fils. La plupart des entreprises de cet échantillon n'ont jamais dégagé de bénéfices comptables au moment de l'étude. Ainsi Amir et Lev construisaient leur recherche sur la capacité de ces entreprises à dégager des bénéfices futurs, non pas en se basant sur les informations financières, mais plutôt sur les indicateurs non financiers. Les deux auteurs montrent alors que les informations financières sont incapables à elles seules de prédire les bénéfices futurs, et que d'autres indicateurs non financiers, tels que le POPS⁶, sont plus utiles pour prévoir la valeur de marché ou la valeur financière de la firme dans le futur. Les deux auteurs arrivent alors au résultat que les deux catégories d'indicateurs sont largement complémentaires entre elles.

D'autres recherches ont abouti à des résultats semblables. Tel est le cas pour l'étude de Barth et al. (1998) qui a montré, à travers une régression linéaire, que la valeur de la marque était positivement corrélée à la valeur boursière, et que par conséquent, un critère non financier pouvait servir à évaluer la valeur financière de la firme. De même, Hirschey et al. (1998) ont montré que la valeur de la firme dépendait également de plusieurs indicateurs non financiers, et en particulier du nombre de brevets obtenus par les directions de R&D, objet de leur étude empirique.

- b. Des indicateurs non financiers pour prédire la performance opérationnelle

Dans un autre cadre de réflexion, plusieurs études ont tenté d'établir un lien plus direct, entre des indicateurs non financiers et la performance financière et comptable de la firme. Ces

⁶ Amir et Lev utilisent l'indicateur POPS, un indicateur de mesure de la population géographique de la zone de la start-up, susceptible de faire appel à des technologies sans fils. Ainsi le POPS représente le potentiel de croissance future de la firme.

recherches, en complétant les précédentes, ont voulu montrer que les indicateurs non financiers pouvaient expliquer aussi les performances opérationnelles des organisations.

Par exemple, Fornell, Ittner et Larcker (1996) se sont basés sur un indice de satisfaction de la clientèle pour étudier ce lien. A travers une étude statistique, les auteurs ont montré que ces indices étaient positivement reliés aux performances financières, et en particulier au ratio « retour sur actifs ». De même un lien positif a été identifié entre l'indice de satisfaction d'une marque et les bénéfices par action.

Ainsi, ces recherches ont montré d'une part que les indicateurs non financiers mesurant les actifs incorporels étaient positivement reliés aux valeurs financières et de marché des entreprises. D'autre part, une deuxième catégorie d'études a apporté des preuves que les indicateurs non financiers peuvent être utilisés pour prédire les performances opérationnelles. Ainsi, on peut conclure, que les critères financiers et non financiers, sont en fait complémentaires et qu'ils doivent être utilisés simultanément au sein des entreprises.

- Mais est-ce vraiment la panacée ?

Les effets positifs de l'utilisation des indicateurs non financiers ne les ont pas empêchés d'être l'objet de quelques critiques. Pour Bollecker (2004), l'utilisation de ces indicateurs pose avec force la question de l'efficacité du contrôle de gestion dans sa mission unificatrice puisque des problèmes d'interprétation et d'opportunisme peuvent apparaître.

Il explique (en citant Lorino, 1991 et Halgand, 1999) que les propriétés des indicateurs non financiers peuvent remettre en question la fonction de coordination assurée par les indicateurs monétaires, et, de manière plus générale, par les systèmes de contrôle de gestion. Contrairement aux premiers, les indicateurs non financiers sont moins facilement diffusables dans l'organisation puisqu'il s'agit souvent d'informations brutes, précises, détaillées (Najar- Ben Mahmoud, 1994), c'est-à-dire spécifiques à un contexte, à un service, à un atelier. Le problème réside dans la difficulté à décliner et à agréger des données physiques par une opération arithmétique, comme cela est le cas pour les données financières (Kaplan et Norton, 1998), et à calculer des écarts (Gervais, 2001). Cette spécificité des données non financières peut conduire, dans l'organisation, à une divergence de représentation et de comportement.

Celle-ci se traduit par le fait que, des informations sont significatives pour un niveau donné- en ce qu'elles induisent localement des réactions, des ajustements de comportement - alors que, pour un niveau supérieur, elles n'ont pas de signification, voire une autre signification - qui

induit des comportements différents. L'absence de lien entre les informations non monétaires spécifiques au fonctionnement des centres, utilisés par les services opérationnels, et les informations monétarisées publiées dans le cadre de la gestion stratégique, est de nature à accentuer ces divergences de représentation et de comportement. Cette absence de lien présente donc des risques réels de coordination (Besson, 2000) ou de différenciation des entités de l'organisation, puisque le contrôle des centres, qui utilisent les données non financières, peut échapper en partie aux supérieurs hiérarchiques.

Par ailleurs, Bollecker (2004) tente de montrer que la différenciation des unités, par l'utilisation de données non financières spécifiques, peut-être un moyen pour les responsables opérationnels, de rendre plus opaque les pratiques dans leur unité. Cela peut créer un risque pour la coordination dans l'entreprise. Ce risque d'opportunisme émane d'une volonté délibérée d'aller à l'encontre de la volonté de la direction générale pour faire prévaloir ses intérêts (Besson, 2000). Les travaux de Crozier et Friedberg (1977) ont largement explicité cette notion d'opportunisme en montrant que, lorsque les individus ont des objectifs contradictoires, ils peuvent être amenés à se ménager des marges de liberté par l'incertitude de leur comportement. Cette incertitude, source de pouvoir, est particulièrement forte lorsque les individus ont la capacité de biaiser la circulation de l'information. On peut alors considérer que les informations non financières, qui semblent difficilement diffusables dans l'entreprise, peuvent permettre à des responsables d'unités opérationnelles d'accroître l'incertitude de leur comportement et, de fait, leur marge de pouvoir.

De plus, des critiques émanent quant à l'opérabilité des indicateurs non financiers. Ittner et al. (2003) ont montré, par exemple, que dans la réalité, les managers tendaient à ignorer les mesures non financières souvent considérées comme trop subjectives et trop manipulables. Plus récemment, Cauvin et al. (2007), ont montré que dans leurs attitudes, les évaluateurs considéraient les indicateurs financiers comme plus pertinents, plus fiables et plus comparables que les indicateurs non financiers. En revanche, dans leurs jugements ce biais disparaissait, et il apparaissait même que les évaluateurs les plus expérimentés accordaient plus d'importance aux indicateurs non financiers.

Pour conclure, ces quelques critiques adressées aux indicateurs non financiers ne doivent pas toutefois occulter les avantages qu'ils ont apportés par rapport à ceux financiers. Mais une question subsiste : ces deux types d'indicateurs sont-ils en compétition entre eux, ou sont-ils plutôt complémentaires ?

- **Complémentarité ou substitution ? La question reste ouverte...**

La problématique des indicateurs de performance se concentre aujourd'hui autour de la question de savoir quelle catégorie d'indicateurs est supérieure à l'autre : les indicateurs financiers traditionnels, les indicateurs de création de valeur actionnariale, les indicateurs non financiers, etc. ? Autrement dit, la question est de savoir quelles dimensions stratégiques de l'entreprise doivent-elles être mesurées, suivies et pilotées.

Cette évolution de la recherche sur les indicateurs est passée de la question de savoir comment mesurer au mieux la performance financière (ROI, bénéfice par action, valeur ajoutée, etc.) à la question que la performance de l'entreprise avec une perspective financière mais d'un point de vue plus stratégique et multi dimensionnelles, autrement dit, la performance vis-à-vis de chaque partie prenante.

Avec l'avènement des mesures non financières, une grande partie de la littérature se concentre sur les systèmes de performance qui intègrent des mesures non financières. Le partage des données financières et non financières a conduit les chercheurs à considérer les systèmes d'hébergement comme des systèmes de données différenciés, ou plus généralement comme des systèmes d'information différenciés (Bollecker, 2001, 2004). Pour cette raison, depuis plusieurs années de nombreux auteurs dans le domaine de la gestion des entreprises se sont intéressés aux bénéfices des systèmes d'information différenciés, notamment des données extra-financières pour la gestion des entreprises (Chiapello et Delmond, 1994 ; De Montgolfier, 1994). Mavrillac et Siesfeld, 1998 ; Jorissen et al., 1999). De telles directions de recherche reflètent les changements spectaculaires des stratégies organisationnelles au cours des décennies (Allouche et Schmidt, 1995), notamment la qualité des produits, les services périphériques, et le renouvellement des bases de compétitivité par l'innovation (Malo et Mathé, 2000). Sans surprise, ces « nouvelles » normes de concurrence ont créé une variété de besoins d'informations privilégiées, non seulement financières, mais surtout non financières (Bescos et Mendoza, 1999). Kaplan et Norton (1998) expliquent que les mesures non financières sont utilisées pour compléter les mesures financières qui accordent trop d'attention au contrôle du comportement à court terme. Pour les auteurs, des indicateurs extra-financiers tels que la pénétration du marché, une mesure du niveau de qualité de la production d'une entreprise, la satisfaction des clients et des employés, et même tout ce qui peut évaluer le degré de motivation des employés peuvent être utilisés à côté de la rentabilité. En d'autres termes, utilisez des mesures financières.

Poincelot et Wegmann (2005) ajoutent que les indicateurs de stratégie financière aident les managers à mettre en œuvre et à gérer des stratégies spécifiques à moyen terme. D'autre part, des mesures opérationnelles non financières telles que le taux de rebut dans les ateliers et l'investissement publicitaire hebdomadaire dans les services commerciaux donnent un aperçu des opérations quotidiennes.

Cependant, l'utilisation de ces mesures non financières est à la fois techniquement et conceptuellement problématique. En pratique, il s'avère difficile d'établir un lien concret et clair entre ces mesures et la performance boursière d'une organisation (Berland, 2004). Une grande partie de la littérature s'est concentrée sur l'examen empirique des relations positives possibles entre ces mesures et la performance financière (Itner et Larker, 1997, 1998 ; Banker, Potter et Srinivasan, 2000). Parfois positifs, les résultats ont souvent été mitigés.

Dans le processus de développement des outils de gestion, nous observons actuellement un grand nombre d'indicateurs financiers et non financiers que les entreprises utilisent simultanément. Cependant, cela pose des problèmes pour la gestion conjointe de ces métriques et soulève de nombreuses questions pour les entreprises (cité de Lillis, 2002, Berland, 2004) :

- Les compromis entre les métriques entraînent-ils des problèmes de performances ?
- Cela ne conduira-t-il pas à une anxiété accrue et, en fin de compte, à une moindre contrôlabilité des services individuels ? - Cela pourrait-il avoir des implications pour des jeux politiques ou des négociations sur des indicateurs où le dialogue initié par des indicateurs ne serait pas nécessairement efficace ?

Pour Lillis (2002), il existe cinq façons de considérer divers indicateurs potentiellement contradictoires.

- Réduire les réactions aux déviations (utiliser les dépassements budgétaires ou les budgets moins contraignants).
- Apporter des changements structurels (créer des équipes axées sur différentes métriques dans les deux centres de partenaires).
 - Système de mesure innovant adopté.
- Réaliser l'intégration technique (c'est-à-dire créer un système d'équivalence entre les indicateurs). - Utiliser un système de pondération entre les indicateurs.

Toute la question est donc de savoir si l'utilisation de mesures non financières est toujours meilleure que l'utilisation de mesures financières, ou si l'une est parfois meilleure que l'autre.

La question de la complémentarité ou de la substituabilité entre ces deux types d'indicateurs pose un problème nouveau pour la recherche dans le domaine de la gouvernance d'entreprise

renvoie au fait qu'elle mesure différents aspects de Nous montrons que les mesures sont complètement "interchangeables" car elles capturent les mêmes éléments de performance. Dans ce dernier cas, l'indisponibilité d'un instrument particulier peut être corrigée par l'existence d'alternatives (Bergeron et al., 2005). Cependant, certains auteurs recherchent des liens pouvant exister entre les deux types d'indicateurs. Banquiers et al. (2000) expliquent que la raison principale de l'utilisation des mesures de performance non financières est qu'elles sont de meilleurs indicateurs de la performance future que les mesures du bilan. Cette affirmation est basée sur la prémisse implicite que les actions de gestion produisent des résultats positifs tels que la qualité, l'innovation et la satisfaction du client. Cela vous donnera finalement des avantages monétaires. D'autre part, Frigo (2002) souligne que les indicateurs non financiers sont des déterminants (moteurs) des indicateurs financiers. Ceci est soutenu par le fait que l'observation de mesures non financières erronées encourage généralement les entreprises à mettre en œuvre et à modifier leurs pratiques d'embauche. De meilleures pratiques commerciales. Les investissements ultérieurs sont souvent de nature immatérielle et conduisent à une baisse du résultat comptable à court terme mais à une rentabilité supérieure à moyen terme (McNair 1990).

Une opinion générale a ensuite été avancée par plusieurs auteurs (Fernandez, 2000) selon laquelle les indicateurs financiers sont identifiés ou associés comme des indicateurs plus "opérationnels" qui démontrent l'efficacité de l'utilisation d'un particulier, devraient être considérés comme un indicateur de performance global (ou final). Les données mesurent directement les ressources. Enfin, de manière plus contingente, l'étude de Said et al. (2003), Cumby et Conrod (2001), et Amir et Lev (1996) soutiennent que les liens qui existent entre financier et non financier, etc.).

Section 4 : La production des informations de pilotage de la performance

Nous allons maintenant détailler les composantes de ces systèmes d'information de pilotage, en insistant sur leurs évolutions récentes et en tâchant d'en tirer les principales conséquences sur le rôle et la conduite du contrôle de gestion.

La production des informations de pilotage met en jeu différentes composantes des systèmes d'information, qui ont chacune connu des évolutions profondes, à savoir :

- la réorganisation des systèmes d'information opérationnels autour des ERP (Enterprise Resource Planning – également appelés systèmes d'information intégrés) ;
- le développement d'un informatique décisionnel, qui regroupe les aspects de management et de stratégie ;
- la mise en place d'outils de communication, galvanisée par l'essor de la technologie Internet.

Nous étudierons successivement dans cette partie chacune de ces composantes, puis nous conclurons sur les différentes visions de l'organisation et du contrôle qui peuvent s'incarner au travers de ces outils.

1. L'intégration des systèmes d'information opérationnels autour des ERP

Traditionnellement composés de multiples applications dédiées aux différentes tâches opérationnelles (gestion des stocks, production, administration des ventes, gestion du personnel, etc.) et fonctionnant sur des matériels et logiciels hétérogènes, les systèmes d'information opérationnels ont connu ces dernières années une évolution considérable. Le maître mot de cette évolution a été la recherche de l'intégration de ces différentes applications dans un système global : c'est la raison pour laquelle se sont développés les ERP (Enterprise Resource Planning), produits dont le leader est SAP et qui équipent maintenant la plupart des grandes organisations.

Les ERP (SAP, Baan, Oracle, PeopleSoft, etc.) se sont répandus dans le monde entier depuis la seconde moitié des années 90. Leur objectif initial est de gérer l'intégralité des informations liées à l'accomplissement des tâches opérationnelles. Leur force est leur structure commune, qui associe une base de données unique, gérant l'ensemble des informations, et des modules spécialisés, effectuant les traitements nécessaires au fonctionnement des différentes activités opérationnelles.

Les informations opérationnelles sont stockées dans la base de données et alimentent l'ensemble des modules, via des procédures automatiques paramétrées par l'utilisateur. Ainsi, par exemple, si on décide de lancer en production un lot de produits, l'ERP va automatiquement planifier la production, calculer les besoins de stocks, déclencher si besoin une demande de réapprovisionnement vers le système informatique du fournisseur (lui aussi souvent équipé d'un ERP), établir les pièces comptables correspondantes. De même pour une vente, la facturation, le compte client, le calcul de la commission du vendeur et l'impact sur le compte de résultat seront automatiquement mis à jour à partir d'une saisie unique.

Cette intégration des données représente un progrès majeur par rapport aux systèmes opérationnels précédents, qui nécessitaient la mise en œuvre d'interfaces multiples et garantissaient mal l'intégrité et la cohérence des données opérationnelles.

De tels systèmes peuvent ainsi rendre de multiples services aux organisations : ils réduisent les tâches administratives opérationnelles, accélèrent les flux et – s'ils sont correctement paramétrés – évitent les risques d'erreur.

Cependant, beaucoup d'entreprises ont éprouvé des difficultés à mettre en œuvre des ERP. Ces difficultés sont de plusieurs ordres.

Tout d'abord, il s'agit de systèmes complexes et longs à installer, car ils comportant une multitude d'options, de paramètres et de règles de gestion. À titre d'exemple, l'écran de contrôle des disponibilités en stock de l'une des versions de SAP ne comportait pas moins de vingt et une options (cases à cocher par l'utilisateur) correspondant au choix d'inclure ou non les stocks de sécurité, les produits en transfert, les stocks mobilisés par des contrôles de qualité, les livraisons en cours, etc. Et ce n'est là qu'un écran de paramétrage parmi des centaines ! Chaque option (cochée avec plus ou moins d'attention) conditionne les règles de traitement des informations. La mise au point des paramétrages, déterminante pour la bonne exécution des processus, est ainsi difficile à obtenir. Ce problème est accentué dans les grands groupes, où plusieurs équipes (appartenant à des services ou des filiales différentes) paramètrent le progiciel, et ce parfois sans qu'une coordination véritable soit opérée.

Une seconde difficulté est liée à la connaissance et à la compréhension a posteriori des règles de paramétrage par les équipes opérationnelles. De nombreuses équipes de consultants interviennent souvent pendant la phase de définition des paramètres et des règles de gestion. Une fois cette phase terminée, le système peut alors apparaître comme une « boîte noire » aux

opérationnels, dont il n'est pas facile de percer les secrets de fonctionnement, compte tenu de la lourdeur du système et du temps nécessaire pour en comprendre toutes les subtilités.

Mais sans doute plus grave est le constat que font beaucoup d'entreprises : sous l'apparence de flexibilité, vantée par les sociétés qui commercialisent ces outils – « ils peuvent tout faire » – se cache en fait une rigidité et une normalisation des processus opérationnels, comme en témoignent les propos de ce manager : « avant, nous avions un langage d'entreprise, profondément ancré dans nos processus et dans la façon dont nous concevions notre métier ; maintenant, nous parlons SAP ». Cela est d'autant plus vrai que certaines entreprises, effrayées par la complexité d'un paramétrage sur mesure, adoptent pour tout un ensemble de processus un paramétrage standard, proposé par les progiciels sous forme de best practices, qui peuvent cependant ne pas être adaptées à l'environnement ou à la stratégie de différenciation de l'entreprise. En fait, et assez souvent, quand une entreprise met en place un ERP, elle est contrainte de s'adapter au progiciel, quitte à opérer des changements significatifs dans ses processus et sa culture, ce qui constitue une révolution fondamentale par rapport à la génération précédente de logiciels sur mesure, où l'objectif de développement était de s'adapter à l'entreprise.

Considérés du point de vue du contrôle de gestion, ces systèmes comportent des aspects bénéfiques mais peuvent également générer des effets défavorables.

Du côté positif, il faut bien évidemment intégrer l'accès à une information détaillée et cohérente sur l'ensemble des systèmes opérationnels, ce qui facilite considérablement la tâche de collecte et d'analyse des données pour le contrôle de gestion. De plus, loin de se limiter aux informations essentiellement financières traditionnellement gérées par les systèmes comptables, les ERP donnent rapidement accès aux données physiques (quantités, délais, etc.), qui permettent d'enrichir l'analyse. En ce sens, ils devraient permettre à terme d'alimenter de façon satisfaisante les systèmes d'information décisionnels.

Du côté des effets potentiellement défavorables, il convient de s'interroger sur les impacts organisationnels de ce type de produits.

Beaucoup d'entreprises reconnaissent en effet choisir d'implanter ce type de système dans l'objectif d'atteindre une normalisation et une homogénéisation de leurs processus. Loin d'être de simples systèmes opérationnels, les ERP ont également un impact non négligeable sur la culture d'entreprise, le degré de centralisation et d'homogénéisation des pratiques. À

l'extrême, de tels systèmes peuvent être perçus par les opérationnels comme la traduction d'une volonté de les « faire rentrer dans le moule » et de les priver d'une part de leur marge de manœuvre. Il faut alors s'interroger sur les capacités des équipes à conserver la flexibilité et la capacité d'imagination qui sont aujourd'hui reconnues comme nécessaires à une conduite efficace des activités. Certaines entreprises hésitent devant cette normalisation et, plutôt que d'imposer un paramétrage standard, permettent ainsi aux différentes équipes de personnaliser leur ERP de façon à mieux intégrer leurs besoins propres, ce qui du coup remet en question les capacités globales d'intégration des données des progiciels.

2. L'informatique décisionnelle

Les informations opérationnelles sont indispensables à la prise de décision. Mais telles quelles, elles sont trop nombreuses et trop détaillées pour pouvoir être utilisées directement par les managers. De plus, les systèmes d'information opérationnels se limitent en grande partie aux données de l'année en cours et ne peuvent donc pas être utilisés pour identifier les évolutions des performances sur le moyen et long terme.

Les systèmes d'information décisionnels ont été élaborés pour pallier ces insuffisances. Ces systèmes :

- puisent leurs informations dans les systèmes opérationnels de façon sélective, en fonction des besoins d'analyse ;
- structurent et agrègent ces informations opérationnelles selon les axes d'analyse identifiés comme pertinents par l'entreprise (activités, clients, produits, etc.) ;
- présentent ces informations de façon intelligible (rapports, graphes, analyses ad hoc) pour qu'elles permettent la mise en œuvre des deux processus de contrôle, à savoir la boucle de régulation (correction des actions pour atteindre les objectifs) et la boucle d'apprentissage (évaluation et ajustement éventuel des objectifs et des plans d'action).

Le rôle de l'informatique décisionnelle est ainsi de permettre la mise en œuvre pratique du modèle de performance.

Comme l'informatique opérationnelle, l'informatique décisionnelle a connu une forte évolution ces dix dernières années. Dès le début des années 90 sont apparus une première génération d'outils décisionnels, les EIS (Executive Information Systems), conçus pour le reporting et la production d'indicateurs et appuyés sur des bases de données décisionnelles.

Ces systèmes ont largement évolué depuis pour constituer ce que l'on appelle communément les systèmes d'information décisionnels dont les deux grandes applications sont le marketing (gestion de bases de données de clientèle, couplées à des logiciels d'analyse statistique) et le contrôle de gestion.

Les EIS (parfois appelés tableaux de bord pour dirigeants) ne faisaient que reprendre une vieille idée, celle des Management Information Systems, que l'on a vu émerger dans la littérature de management dès les années 70. Ces systèmes se sont imposés suite à un constat : l'informatique opérationnelle, qui est alors déjà bien développée et garantit – malgré des imperfections – le déroulement quotidien des tâches opérationnelles, ne permet pas en revanche de prendre du recul, de mettre en évidence et d'analyser les causes profondes des dysfonctionnements, encore moins de conduire les boucles d'apprentissage et d'amélioration des processus de l'entreprise.

Des efforts ont alors été faits : les entreprises développent des applications de comptabilité analytique, des outils de gestion des budgets et de suivi de contrôle budgétaire ; les systèmes de reporting se mettent en place. Mais il manque une véritable vision de l'entreprise ; les données sont trop souvent mal structurées et trop détaillées ; le reporting est essentiellement financier et lent à élaborer ; les outils informatiques ne permettent pas de répondre à de multiples interrogations ad-hoc face aux évolutions de plus en plus rapides de l'environnement et des stratégies.

Les outils décisionnels vont tenter de pallier ces insuffisances.

Au départ issus d'une évolution technologique et proposés par des vendeurs de logiciel peu au fait des subtilités du contrôle de gestion, les premiers outils sont très imparfaits. L'approche est essentiellement technique, les produits sont statiques et ne permettent pas vraiment de générer des interrogations à la demande, les développements sont lourds.

La seconde génération des outils d'analyse décisionnelle va corriger ces défauts. La structure technique se précise et évolue vers la gestion de données multidimensionnelles. Les dimensions d'analyse et les données traitées font l'objet d'une véritable réflexion managériale. Des systèmes d'interface généralisée se développent pour résoudre le problème toujours présent d'accès aux informations opérationnelles. En parallèle, on passe d'une

utilisation réservée à quelques hauts décisionnaires à une diffusion globale touchant l'ensemble des managers : les systèmes décisionnels atteignent enfin leurs objectifs d'outils de pilotage.

Les cubes décisionnels, outils d'analyse multidimensionnelle, ont une structure commune, qui distingue d'une part les dimensions – ou axes – d'analyse, qui permettront d'effectuer des sélections et des synthèses, et d'autre part les données, liées à ces axes d'analyse.

Le langage courant a retenu cette appellation de « cube » décisionnel, cela bien que le nombre d'axes mis en œuvre soit largement supérieur aux trois dimensions mathématiques d'un cube. De même, les représentations habituelles du cube décisionnel, se heurtent à l'impossibilité de représenter un volume en plus de trois dimensions. Le lecteur voudra bien ainsi nous excuser d'avoir choisi, pour des raisons pédagogiques, de proposer ici un cube à quatre dimensions !

Ainsi, le cube décisionnel va-t-il permettre d'analyser une donnée de base, selon de multiples axes d'analyse, et avec des niveaux de détail de plus en plus fins. On pourra ainsi étudier par exemple le chiffre d'affaires en considérant :

- Les activités, ligne de produit, gamme ou produit élémentaire ;
- Les clients, que l'on va pouvoir regrouper par secteur ou analyser au niveau du groupe, de la société, du client individuel, voire dans certaines activités répartir selon l'adresse de livraison ;
- L'axe géographique, qui intégrera les notions de zone géographique, de pays, région, ville, etc. ;
- L'axe temporel, qui dissocie les chiffres d'affaires des années précédentes, de l'année en cours (subdivisée en trimestre, mois, etc.), le chiffre d'affaires budgété et sa re-prévision.

Ces systèmes n'imposent pas de contraintes sur le choix des axes d'analyse ; ceux-ci seront donc définis par l'entreprise en fonction de son organisation et de sa vision stratégique. En pratique, les managers vont utiliser pour concevoir ces outils une démarche de type tableau de bord : quels sont les indicateurs qui sont nécessaires à la conduite de mes activités, quel est le niveau d'analyse souhaité ? Les axes d'analyse reprendront le découpage organisationnel de l'entreprise (activités, centres de responsabilité) et seront calés sur sa structure de produits et services. Ils intégreront le découpage géographique des activités. En pratique, c'est le modèle

de performance de l'entreprise qui doit s'incarner dans ce type d'outils, cela afin de fournir une information appropriée à la prise de décision.

À l'heure actuelle, la principale difficulté de mise en œuvre des cubes multidimensionnels concerne le lien avec les systèmes opérationnels. Les ERP, dont on avait espéré qu'ils puissent résoudre ce problème par leur gestion intégrée de l'information, n'apportent pas de solution miracle : conçus pour traiter au jour le jour des volumes considérables de données opérationnelles, leur capacité de synthèse est encore faible. De ce fait, il est souvent nécessaire de mettre en place des systèmes d'interface coûteux et complexes à réaliser pour alimenter les systèmes décisionnels et extraire les données utiles aux synthèses.

Quelles sont les conséquences en termes de contrôle de l'utilisation de ces outils décisionnels? Nous en identifions deux principales.

Tout d'abord, le rôle traditionnel de « gestionnaire de l'information » du contrôle de gestion s'en est trouvé renforcé. Concevoir la structure d'un cube décisionnel n'est pas au départ un problème principalement technique. Les compétences essentielles sont les capacités d'analyse et de synthèse : il s'agit de fait de construire la vision de l'entreprise et son modèle de performance, au travers d'un système partagé d'indicateurs pertinents sur le métier de l'entreprise. Dans la phase de mise en œuvre des outils, la compétence technique est cependant nécessairement mobilisée : il s'agit d'être capable tout à la fois de paramétrer ces systèmes et de piloter, en exprimant clairement les demandes d'information, la réalisation du module d'interfaces. Une connaissance étendue des systèmes opérationnels, qu'ils soient ou non pris en charge par un ERP, est alors indispensable. En bref, on est loin de la compétence concernant les tableurs classiquement utilisés par l'ensemble des contrôleurs de gestion.

La seconde conséquence réside dans l'enrichissement considérable des potentialités d'information et d'analyse de la conduite d'activités. Le problème de la sur-information est de ce fait vite apparu, ainsi que la nécessité de disposer de modèles d'évaluation permettant de structurer cette information et de faire émerger parmi la masse des données les indicateurs réellement pertinents. Sur le plan théorique, le contrôle de gestion s'est équipé de nouveaux outils comme la comptabilité par les activités, qui explore de nouvelles voies d'appréciation de la performance, ancrées dans l'analyse des processus opérationnels. L'approche du balanced scorecard a quant à elle pour objectif de structurer et de synthétiser l'aide à la décision en diffusant dans toute l'organisation une représentation de la performance autour

d'indicateurs simples et peu nombreux liés aux objectifs stratégiques par une chaîne de causalité. Sur le plan pratique, les outils de structuration (base de données) et d'interrogation (EIS et cubes multidimensionnels) cherchent à fournir les informations pour répondre à ces objectifs.

Mais pour que cette nouvelle vision des systèmes d'information intégrés et en réseau se réalise, il a fallu qu'intervienne une autre évolution technologique, celle des outils de communication.

3. La diffusion des informations au travers des « portails décisionnels »

Internet, Intranet, Extranet sont maintenant devenus des vocables connus de chaque acteur au sein des entreprises. On a longtemps cru que la nouvelle économie s'incarnait dans le phénomène des start-up. On en est, comme l'on sait, revenu. Mais en parallèle du phénomène médiatique, il s'est opéré dans les organisations une révolution tranquille, aux conséquences majeures.

Internet a accéléré l'évolution des systèmes opérationnels, en prolongeant le mouvement commencé avec les EDI (échanges de données informatisés entre l'entreprise et ses partenaires – comme les banques, les clients, les fournisseurs –) au travers des places de marché et de ce que l'on appelle le supply chain management, c'est-à-dire la gestion ininterrompue des flux d'informations entre l'entreprise, ses clients et ses fournisseurs, dans le but d'accélérer les processus opérationnels. Entreprises, fournisseurs et entreprises clientes communiquent via des plates-formes Internet qui connectent les ERP des organisations. L'information opérationnelle constitue ainsi une chaîne qui trouve ses prolongements jusque dans les systèmes d'information des partenaires. Cette évolution a accompagné et facilité l'évolution actuelle du choix des partenaires. On est ainsi passé dans certains secteurs d'activité comme l'automobile d'une gestion de multiples fournisseurs choisis sur des critères de coût, à la mise en place d'un réseau plus restreint de fournisseurs, appliquant des normes de qualité et de délais communes et dont les systèmes d'information sont connectés avec l'entreprise cliente.

L'usage de plus en plus répandu de la messagerie et celui, plus récent, des Intranets, tendent à modifier quant à eux la gestion interne de l'entreprise.

La messagerie, surtout quand elle inclut l'utilisation de pièces jointes (documents de type tableur, traitement de texte ou présentation) s'est imposée comme le premier outil informatisé

de travail collaboratif dans les organisations. La messagerie contribue ainsi à créer un réseau d'autant plus intéressant que les études montrent qu'il ne se limite pas aux voies hiérarchiques classiques et qu'il permet d'élargir le nombre de destinataires des informations, ce qui ne va d'ailleurs pas sans poser de nouveaux problèmes de contrôle.

4. Les effets inattendus de la messagerie et le problème de son contrôle

L'essor de la messagerie est souvent intervenu de façon spontanée dans les organisations, sans que l'on pense à en réguler l'utilisation. Au ministère de la Défense, le responsable de la négociation de contrats militaires avec un fournisseur privé s'est ainsi rendu compte que, pendant la phase préliminaire de définition du marché, ses adjoints avaient échangé de nombreuses informations par mail avec leurs homologues de l'entreprise partenaire, ce qui avait certes permis de mieux cibler les besoins et les réponses à ces besoins, mais avait également révélé un ensemble d'éléments confidentiels qu'il comptait utiliser dans la phase de négociation. La messagerie avait ainsi court-circuité les voies officielles et la coopération était allée plus loin que prévu.

Les Intranets, couplés aux systèmes décisionnels, permettent quant à eux de diffuser la représentation de l'entreprise et de ses activités. Les grandes entreprises les plus innovantes en ce domaine utilisent ainsi l'Intranet pour collecter et communiquer l'information de management, rendant ainsi accessible au plus grand nombre le modèle de performance dans l'objectif de favoriser la convergence des buts et des comportements. On donne le nom de « portail décisionnel » à ces nouveaux outils, qui se composent de systèmes d'interfaces avec les données opérationnelles, d'un entrepôt de données (cube décisionnel) et de logiciels permettant la diffusion et la recherche d'information de pilotage par les membres de l'entreprise, sur l'Intranet.

- enregistrent au quotidien le détail des données opérationnelles ;
- prennent de plus en plus la forme d'ERP ;
- participent à la normalisation des processus.
- sont alimentés par les systèmes opérationnels (interfaces) ;
- sélectionnent, structurent et agrègent les données opérationnelles en fonction des besoins d'analyse ;
- cubes décisionnels, tableaux de bord.

- sont alimentés par l’informatique décisionnelle ;
- diffusent via l’Intranet les informations de pilotage aux différentes entités.

On aurait tort cependant de croire à une vision idyllique du management au travers de ces nouvelles pratiques. Tout d’abord, la mise en œuvre de tels systèmes ne se fait pas sans mal et impose des investissements considérables aux organisations. Mais quand bien même l’entreprise parviendrait à surmonter ces difficultés, il conviendrait de s’interroger sur la philosophie du management et du contrôle qui s’incarne à travers ces outils.

5. Les différentes visions de l’organisation et du contrôle incarnées par les nouveaux outils de pilotage

Précisons tout d’abord que les outils et les systèmes n’induisent pas mécaniquement une forme d’organisation. Même dans le cas aussi contraignant et structurant que les ERP, nous avons vu que certaines entreprises mettaient en œuvre des stratégies de paramétrage pour préserver leurs spécificités organisationnelles (paramétrages distincts pour différentes entités, prise en charge de certaines fonctionnalités par des développements sur mesure ou choix de logiciels plus adaptés aux fonctionnalités, qui sont ensuite interfacés avec l’ERP).

Concernant les outils d’aide à la décision et de communication, il semble que deux tendances se soient fait jour, traduisant deux visions opposées de l’organisation et du contrôle.

a) La tentation de la centralisation

De tels systèmes d’informations, capables de puiser l’information à partir des systèmes opérationnels, de l’organiser au travers des systèmes décisionnels et de la véhiculer, comportent en eux-mêmes la potentialité d’une centralisation accrue, dont on a pu craindre qu’elle modifie les principes de délégation.

L’organisation de l’information en réseau que nous avons décrite peut en effet induire la tentation de considérer que ce réseau a un centre, un cœur décisionnel qui, disposant d’une information plus étendue que jamais sur l’ensemble des activités, serait à même de prendre non pas toutes les décisions mais du moins les décisions qui comptent. On assisterait alors à une nouvelle répartition des tâches, où une très forte autonomie accordée aux équipes dans la gestion quotidienne de leurs processus opérationnels coexisterait avec une très forte

centralisation des principales décisions et arbitrages, effectués de façon quasi exclusive par une équipe restreinte de dirigeants.

Le responsable d'une usine importante localisée en Amérique du Sud d'un groupe français spécialisé dans l'équipement automobile nous a ainsi exprimé son sentiment d'être « dépossédé » d'un ensemble de décisions (politique d'approvisionnement, choix des fournisseurs, choix d'équipement, etc.) auparavant prises au niveau local, mais faisant maintenant l'objet d'un arbitrage centralisé par le groupe. Cette évolution traduit avant tout la culture centralisatrice d'un groupe de plus en plus mondialisé. Le système d'information est ici l'outil qui rend possible la remontée rapide et la concentration des informations au niveau du siège. Il faut également noter ici, que même dans le cas où la politique et la culture d'un groupe tendent à favoriser la décentralisation, la simple visibilité accrue – via le système d'information – des décisions prises au niveau local peut conduire à une plus grande intervention du niveau central et renforcer de fait la centralisation.

La tendance à la centralisation s'est illustrée, vers la fin des années 90, par l'apparition de salles de décision (parfois appelées très symboliquement war rooms) dont l'ambition était de permettre une gestion centralisée des grands projets de l'entreprise. L'idée était de créer un poste de pilotage pour les dirigeants, disposant de tous types d'information sur l'ensemble des activités et permettant d'effectuer des simulations.

Cependant, la pratique actuelle des entreprises ne semble pas confirmer ces craintes d'une hypercentralisation, et cela pour plusieurs raisons. Tout d'abord, même avec des systèmes d'information sophistiqués, vouloir contrôler l'ensemble de l'entreprise d'un seul poste de pilotage reste illusoire : la masse des informations à traiter, leur complexité, le temps nécessaire restent hors de portée des capacités cognitives humaines. Ensuite, contrairement au cockpit d'un avion qui a parfois servi de métaphore aux salles de décision, le pilotage d'une entreprise ne se réduit pas au réglage de systèmes mécaniques : ce sont des hommes qui mettent en œuvre les décisions sur le terrain, et vouloir les gérer comme des machines en imposant des règles du haut de l'entreprise n'est évidemment pas le meilleur moyen d'obtenir leur adhésion et de parvenir à l'efficacité souhaitée.

C'est pourquoi, même s'il est vrai que certaines décisions ont été centralisées ce qui a souvent conduit à une rationalisation et à des arbitrages globaux plus cohérents, les entreprises évoluent-elles plus largement vers la voie de la décentralisation contrôlée.

b) Le système d'information, outil d'une décentralisation contrôlée

Cette tendance opposée, qui est généralement mise en avant dans le discours managérial, prône une décentralisation et une autonomie plus importante des centres opérationnels qui a, des répercussions fortes sur la pratique du contrôle. La logique est que ce sont les opérationnels, parce qu'ils sont proches du terrain et des clients, qui sont le mieux placés pour prendre rapidement les décisions nécessaires et qui peuvent le mieux apprécier les améliorations à opérer sur les processus. Dès lors, ils doivent disposer de l'ensemble des informations nécessaires. Chaque responsable d'unité devient en quelque sorte tout à la fois patron des processus opérationnels au quotidien (ce qu'il était classiquement), mais aussi gestionnaire de ses activités, voire même stratège. On retrouve incarnés à l'échelon d'une unité l'ensemble des rôles auparavant segmentés dans la hiérarchie. Très logiquement, cette évolution se traduit, en termes de contrôle, par le développement conjoint de systèmes de reporting et d'outils d'autocontrôle permettant aux managers d'apprécier leur performance et celle de leur activité. Cette évolution joue un rôle central dans la motivation des managers.

Dans cette vision, le rôle du contrôle est d'équilibrer la délégation accrue par une transparence des actions au travers du système de pilotage.

L'objectif de cet outil est alors d'évaluer de façon continue et centralisée la performance et de repérer au plus tôt tout risque de dérapage au niveau opérationnel au travers d'indicateurs de synthèse.

Cette évolution se traduit concrètement dans les systèmes d'information, par exemple par la mise en œuvre de comparaisons systématiques des indicateurs de performance des unités opérationnelles (benchmarking – voir encadré) ainsi que par la recherche d'un référentiel externe (concurrents, best practices).

Dans une entreprise de crédit à la consommation, le responsable de l'activité assurance des crédits a décidé de mettre en place un benchmarking de toutes les agences du groupe pour l'indicateur « taux d'assurance des crédits », afin d'inciter les managers à l'augmenter. L'assurance est en effet un produit annexe qui peut être très rentable, proposé – sans être obligatoire – lors de l'octroi d'un crédit. Le pourcentage de dossiers assurés (taux d'assurance des crédits) influe directement sur la rentabilité du produit assurance. En effet, il a été démontré que les premiers clients à s'assurer sont ceux qui présentent le plus fort risque de sinistre (c'est le phénomène de sélection adverse bien connu des assureurs). En augmentant le

pourcentage de dossiers assurés, on réduit mécaniquement la proportion de sinistres chez la population d'assurés et on améliore ainsi la rentabilité globale de la police d'assurance.

Le responsable de l'activité assurance a ainsi décidé de créer cet indicateur, de collecter les chiffres dans l'ensemble du réseau et d'en faire une diffusion régulière, accessible à toutes les agences, sous forme de hit-parade. En haut du tableau apparaissent les agences ayant le meilleur taux d'assurance, en bas celles montrant la moins bonne performance.

Le premier benchmarking a montré des performances sur cet indicateur allant de 90 % (meilleur taux obtenu par certaines agences sur certaines polices) à 30 % (plus faible taux constaté). La simple parution du tableau comparatif a conduit à réduire l'écart de 60 % à 30 % en quelques mois, les agences les plus mal placées s'étant saisies du problème car elles ne supportaient pas de voir leur mauvaise performance affichée au grand jour. Le rôle des systèmes d'information est ici simplement de rendre possible plus facilement et plus rapidement la collecte, le traitement et la diffusion des informations : cette simple visibilité joue un rôle essentiel dans la maîtrise des activités.

Dans cette perspective, la visibilité accrue de l'information de gestion permet ainsi à chacun, au niveau de son entité, d'obtenir tout à la fois une information globale et multidimensionnelle de son activité et d'évaluer sa performance relative. L'autonomie de chaque entité est toutefois équilibrée par des capacités de synthèse et de contrôle accrues par la hiérarchie, qui dispose d'informations de tout type lui permettant idéalement de vérifier la cohérence et la bonne marche des processus des différentes activités, ainsi que la performance globale du groupe.

Les systèmes de communication ont enfin donné lieu dans les dernières années à une évolution, celle de la gestion des connaissances, dont l'objectif n'est plus seulement de produire des informations, mais de favoriser l'apprentissage organisationnel et l'amélioration des performances en transformant les processus opérationnels et en favorisant la création et la diffusion des savoirs.

Du besoin de mesurer et de piloter une performance organisationnelle

Gérer, administrer, organiser, piloter, manager, etc., une organisation, sont autant de termes que de définitions données à une seule mission : celle de mener à bien les objectifs et les

stratégies d'une entreprise. Mais tous ces termes ont un commun un seul souci : améliorer la performance de la firme.

Le terme de performance est certainement le reflet de notre époque. On entend partout qu'il faut être performant : dans son travail, dans ses études, dans sa vie familiale, etc. Ce qui a d'ailleurs amené à parler de « culte de la performance » dans nos sociétés modernes. D'ailleurs, pour Ehrenberg (1991), la « performance » est le terme symbole/symptôme d'une société contemporaine mettant l'ensemble de ses composantes collectives et individuelles sous la pression de l'injonction à réussir. La performance devient à ce titre une norme de comportement, que ce soit pour les organisations que pour les individus, nécessitant un dépassement continu de soi, de ses limites, afin d'aboutir au dépassement des résultats attendus.

Nous verrons tout au long de cette section les différentes dimensions du terme de performance. Nous reviendrons tout d'abord sur sa principale caractéristique : sa polysémie. Par la suite, et comme la performance renvoie avant tout à la notion de résultat, il fallait bien inventer des moyens et des outils pour la mesurer dans le cadre des organisations commerciales. Nous verrons que dans un premier temps, ces outils étaient exclusivement financiers, et que, les besoins ayant évolué avec le temps, ils ont été complétés plus tard par des outils différents non financiers.

Conclusion

Comme le montre le tableau ci-dessous, il existe des différences significatives entre les approches contractuelles et cognitives. Cinq différences sont maintenues à savoir, le destinataire, l'objectif, la durée (c'est-à-dire la période jusqu'à ce que la valeur d'adoption de ces indicateurs augmente), les principales conditions d'adoption (qui sont systématiquement associées à d'autres variables explicatives), et enfin leur nature des conséquences associées à l'utilisation ;

Tableau 3: Principaux points de divergence entre les approches contractuelles et cognitives

	Approches contractuelles	Approches cognitives
Destinataire	Les mandants	Les « mandataires » en priorité
Objectif principal	Évaluer	Piloter, Coordonner
Horizon temporel	Création de valeur immédiate	Création de valeur non immédiate
Principal déterminant	Décentralisation de la fonction décisionnelle	Décentralisation de la connaissance
Conséquences	Prédéterminées	Non prédéterminées

À notre connaissance, aucune recherche ne s'est intéressée aux variables qui justifient que les entreprises choisissent des métriques extra-financières contractuelles plutôt qu'une logique cognitive (ou inversement). La lecture contractuelle ou cognitive a en commun que ces métriques sont utilisées dans le même but : comme des outils qui aident à créer de la valeur. Si ces théories sont valides, les entreprises devraient pouvoir surperformer lorsque l'existence d'indicateurs extra-financiers et les variables explicatives motivant leur sélection concordent. Ces considérations sont basées sur l'observation d'une grille théorique qui explique l'utilisation de mesures non financières, et des hypothèses de variables explicatives et de mesures non financières. Si cette dernière hypothèse n'est pas toujours confirmée, elle montre les limites de cette explication théorique.

Plusieurs études ont été menées pour tester si la présence de mesures non financières améliore la performance. Cependant, bien que chaque test présenté vise à invalider ou non une ou deux

explications possibles de l'existence de mesures extra-financières comme moyen d'amélioration de la performance, toutes les explications ne sont jamais testées. Selon Ittner, Larcker et Randall (2003), il n'existe aucune étude examinant si les outils qui mettent davantage l'accent sur les indicateurs de performance non financiers (tels que les tableaux de bord prospectifs) atteignent réellement des performances supérieures (p. 721). Cependant, cette approche a des limites. En fait, le Q de Tobin est utilisé comme variable de contrôle, mais la variable dépendante représente toujours une mesure a posteriori de la performance et les autres variables de contrôle qui pourraient expliquer la performance ne sont pas prises en compte. Perera, Harrison et Poole (1997) utilisent des métriques comptables (croissance annuelle des revenus, ROI, retour sur investissement, ROE, rendements). En actions ils préfèrent les mesures de performance à court terme qui peuvent concurrencer les mesures non financières. L'amélioration de la performance ne semble pas évidente pour Ittner et Larker (1997), qui ajoutent la performance perçue comme variable dépendante. Chenhall (1997), quant à lui, associe la présence d'indicateurs extra-financiers à des systèmes incitatifs et observe de nettes améliorations de la performance. Ces différents résultats sont probablement dus à l'accent mis sur un élément de la structure organisationnelle ou à l'hypothèse générale selon laquelle la cohérence entre la structure organisationnelle et la présence de mesures non financières mène à une meilleure performance. En d'autres termes, cette différence peut s'expliquer par l'intégration ou non de l'hypothèse d'interdépendance du système de contrôle, du système d'évaluation et du système d'incitation (hypothèse confirmée par Demers (2002)). De plus, les approches cognitives sont rarement mentionnées dans ces tests. Enfin, savoir si la mise en place de mesures extra-financières, notamment celles basées sur des approches cognitives, améliorera la valeur actionnariale ou partenariale nécessite une réflexion. Aucune de ces considérations ne remet en cause la méthodologie de l'analyse précédente (en l'occurrence l'utilisation de questionnaires), mais encourage plutôt une investigation plus détaillée de la sélection des items.

Introduction :

Les caractéristiques qui motivent l'utilisation de mesures non financières pour mesurer ou gérer la performance sont diverses et liées à différentes explications théoriques. L'intérêt que nous portons à ces normes se justifie dans le contexte actuel (scandales financiers, volatilité accrue des marchés, etc.) qui démontre les limites de l'information comptable et financière comme vecteurs de communication de la performance. Parallèlement, les métriques financières connaissent un regain d'intérêt à travers la valeur économique (évaluation de l'EVA) et des métriques extra-financières sont introduites dans des outils tels que les Balanced Scorecards. In fine, pourquoi mettre en place des mesures extra-financières, sont-elles simplement des vecteurs de communication interne ou externe ? En supposant que des mesures non financières sont utilisées pour la création de valeur, je vais essayer d'apporter quelques réponses à ces questions, en me concentrant sur des explications théoriques (théorie des contrats et théorie cognitive). Il n'existe pas de définition exhaustive du terme mesure non financière dans la littérature. Les mesures non financières sont généralement comprises par opposition aux mesures financières, selon leur objectif ou leur contexte. Des auteurs comme Kaplan et Norton (1998), dont le thème central est les mesures non financières, les décrivent comme complémentaires aux mesures financières trop axées sur le contrôle des comportements à court terme. Donc l'indice :

- 1) mesurer la pénétration du marché ou le niveau de qualité des produits d'une entreprise ;
- 2) la satisfaction (du client ou de l'employé) ;
- 3) Tout ce qui permet d'évaluer le niveau de motivation des employés (un indicateur de nature stratégique) peut contribuer avantageusement au taux de rendement. Les indicateurs de stratégie aident les gestionnaires à mettre en œuvre et à gérer des stratégies spécifiques à moyen terme. Pendant ce temps, des mesures opérationnelles non financières telles que les taux de rebut dans les ateliers et les investissements promotionnels hebdomadaires dans les services de terrain éclairent régulièrement la gestion. Une grande partie de la littérature sur la gestion et la gouvernance des entreprises saisit les mesures non financières de cette manière (Lorino, 2003). Ils doivent refléter la stratégie de l'entreprise et les domaines de performance à traiter (clients, processus internes ou RH). Ils sont non financiers car ils n'expriment pas directement les objectifs financiers de l'entreprise en tant que mesure de rentabilité basée sur les bénéfices ou les ventes. (Martory, 1999) ou sociale (Oxibar et Déjean, 2003). Sur la base de l'état actuel de

la littérature, nous proposons la définition sommaire suivante. Contrairement aux mesures financières, les mesures non financières ne peuvent pas être « agrégées ». Ils ne fournissent pas une évaluation arithmétique globale de la création de valeur d'une entreprise 5. En montrant que l'utilisation de mesures de performance extra-financières peut être justifiée en s'appuyant sur des contrats et des grilles de théorie cognitive, cet article développe ces différentes approches. Pour la théorie des contrats, la clé de la performance est liée à la structuration et à la propriété du système de contrôle (Charreaux, 2002a, p. 30). Les mesures non financières font partie des mécanismes d'incitation et de contrôle pour empêcher les employés et les gestionnaires de gaspiller la valeur potentielle. Elles constituent également un meilleur moyen d'évaluer la performance, et peuvent donc réduire les conflits d'intérêts entre actionnaires et direction, ou entre direction et employés, que les mesures financières. Pour les théories cognitives (knowledge-based theories), la performance est liée au fait qu'une organisation sait s'adapter à son environnement et développe des corpus de connaissances susceptibles de créer de la valeur (Charreaux, 2002). Les mesures non financières n'ont plus pour objectif ultime de limiter la concurrence, mais la direction doit être éduquée sur la manière d'atteindre ces deux objectifs. C'est de l'adaptation et de l'apprentissage. Ainsi, les cadres théoriques que nous avons mobilisés (théorie des contrats et théorie cognitive) sont retenus car ils justifient le recours à des mesures extra-financières à des fins d'ajout de valeur. Cependant, il convient de souligner que des recherches supplémentaires sont nécessaires sur la pertinence de la sélection de paramètres non financiers pour les recherches de performance. Comme le soulignent Bessire (1999) et Bourguignon (2000), les concepts de création de valeur et de performance sont ambigus et mal définis. Dans certains cas, la performance et la création de valeur sont appréhendées comme le résultat de l'action (concept plus contractuel), et dans d'autres cas, assimilées à la manière dont l'action elle-même est réalisée (concept plus cognitif). Jensen (2001) a constaté que dans le premier cas, par exemple, il est contre-productif d'essayer de maximiser à la fois le profit de l'entreprise (une mesure financière de la performance) et sa part de marché (une mesure non financière). En d'autres termes, la maximisation de la création de valeur à plus ou moins long terme ne peut se faire que si l'entreprise est censée avoir un objectif unique à atteindre. Dans la théorie des contrats, les mesures non financières de la performance, telles que les mesures de la satisfaction des clients et des employés, ne sont utilisées que comme un moyen de mieux atteindre l'objectif final. L'objectif est de rechercher la valeur actionnariale et éventuellement partenaire. Comme le soulignent Cappelletti et Khouatra (2004), « La question de la valeur est liée à la question du récepteur de l'output : pour qui créons-nous de la

valeur ? 2000), prioriser la valeur actionnariale ne signifie pas ignorer les autres parties prenantes (Charreaux et Desbrières (1998)).

Ce chapitre sera principalement consacré à ces nouvelles approches et ces « nouveaux » outils, tableaux de bord et balanced scorecard. La première section rappelle les principes et enjeux du contrôle de gestion. La deuxième section traite plus spécifiquement du tableau de bord, de sa genèse, de sa place parmi les outils traditionnels de contrôle de gestion et surtout des questions opérationnelles de mise en forme, à travers le choix et l'articulation des indicateurs. La troisième section est consacrée au balanced scorecard, outil importé des États-Unis, qui a eu tendance à se répandre au cours de la dernière décennie, du fait de l'action des cabinets de conseil internationaux, et la dernière section traitera de l'importance des indicateurs non financiers dans le pilotage des entreprises en Algérie.

Section 1 : Principe et enjeux du contrôle Zimmerman (2001) de gestion

Une organisation est continuellement en mouvement. Elle accueille des nouveautés, elle rompt avec le passé. Elle est évolutive avec son environnement, change d'orientation plus ou moins volontairement elle noue des relations. La façon dont sa structure doit être celle qui lui permet d'avoir la capacité plus au moins grande à absorber, et à s'adapter par rapport à l'impact de ces facteurs.

Le contrôle de gestion a pour rôle de penser, de proposer et d'élaborer des outils de gestion, afin de permettre la prévision le suivi et le contrôle des activités de l'entreprise et de son évolution économique structurelle et organisationnelle.

Il permet surtout d'évaluer la performance de l'entreprise, grâce à la mesure des résultats et des éventuels écarts par rapport aux objectifs fixés, et de cela découle une panoplie d'actions correctives afin de garantir la performance de l'organisation.

Dans ce premier chapitre, nous nous insisterons successivement sur le processus du contrôle de gestion, sur ces objectifs et finalités, ces systèmes informationnels et décisionnels ainsi que sur les outils traditionnels, et autres outils de pilotage et de mesure de la performance mis à disposition du contrôle de gestion.

1. Fondement et principes du contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion a pour but de maîtriser et de conduire une organisation, de prévoir les événements et l'évolution, la définition des objectifs et les moyens mis en place pour les atteindre.

Le contrôle de gestion se définit donc comme : *« l'ensemble des actions, attitudes, procédures et outils qui permettent à l'entreprise de se doter d'objectifs à long, moyen et court termes et de s'assurer continuellement de leur réalisation »*⁷

Ou comme le définit R. Anthony : *« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les responsables s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation. »*⁸

⁷ BESCOS P.L. et autres, « *Contrôle de gestion et Management* », 4e Ed, Montchrestien, Paris 1997 p2

⁸ ANTHONY R. N, "*Planning and control systems*" 1965, p. 17

Cependant on ne peut se contenter des définitions et des généralités proposées par les différents théoriciens, vu la mutation et l'évolution qu'a subi le contrôle de gestion, notamment avec la nouvelle donne concurrentielle et le développement de l'outil informatique et des Technologie d'Information et de Communication (TIC), qui font passé le contrôle de gestion d'un processus basé sur la fixation d'objectifs et de leurs suivie a un system de planification et de pilotage d'une organisation qui s'appuie sur l'information et la décision à travers les Reporting et les Tableau de bord mis à la disposition des décideurs.

En synthétisant ces différentes visions du contrôle de gestion, deux points pertinents émergent, que le contrôle de gestion n'a pas un acte isoler mais toute un processus, et que son évolution la conduit à mettre en place des Systèmes d'informations et de décisions, mis à disposition des différentes structures qui compose l'organisation.

2. Processus et objectifs du contrôle de gestion :

- Le processus du contrôle de gestion :

Le processus du contrôle de gestion est un cycle de quatre étapes, comme il est résumé comme suit :

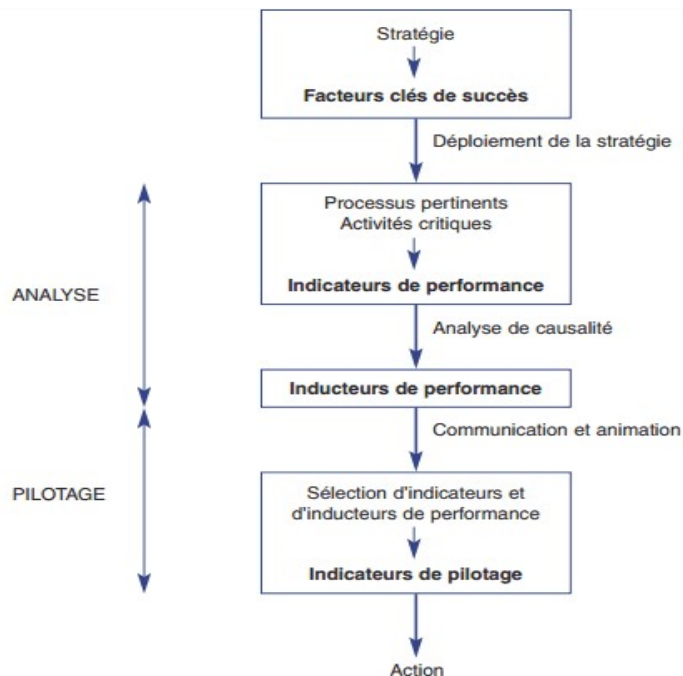


Figure 7: Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage

Source : PESQUEUX Y et autres « Le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques » 3^e Ed, Dunod, Paris p 3

Classier le processus du Contrôle de gestion en quatre étapes est une adaptation de la Roue de Deming qui illustre la méthode de gestion de la qualité (PDCA), dans les quatre étapes s'enchaînent l'une après l'autre pour former un cercle vertueux, dans le but est une amélioration sans cesse en terme de qualité, de services ou encore de la performance globale d'une organisation.

- **Plan** : Préparer, planifier (ce que l'on va réaliser)
- **Do** : Développer, réaliser, mettre en œuvre (le plus souvent, on commence par une phase de test)
- **Check** : Contrôler, vérifier
- **Act** : Agir, ajuster, réagir (si on a testé à l'étape *Do*, on déploie lors de la phase *Act*)

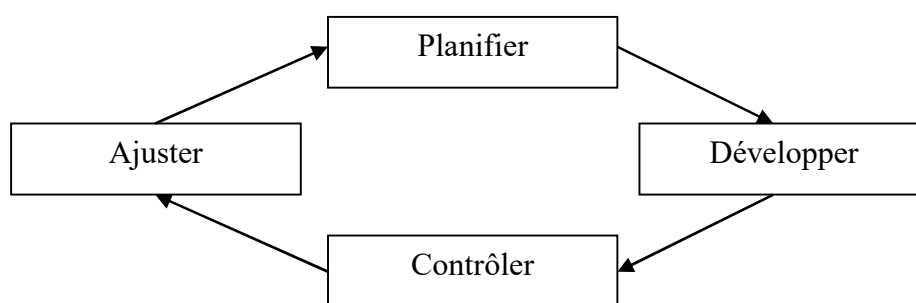


Figure 8: Le cercle de base de l'amélioration continue

On peut conclure par le fait que les notions de processus et d'apprentissage rentrent dans le cadre de la remise en cause profonde qui a touché le Contrôle de gestion, qui le font passer d'un modèle fermé à un modèle interactif qui influence et qui est influencé par son environnement, ce qui lui permet d'anticiper, de s'adapter et d'évoluer.

- **Les objectifs du contrôle de gestion :**

Stratégiquement le contrôle de gestion doit se reposer sur trois points : l'efficacité, l'efficience et l'économie.

L'efficacité : elle est définie par rapport aux objectifs, elle indique leurs atteintes ou pas, son évaluation ne tient pas compte des coûts mais seulement du résultat global.

L'efficience : contrairement à l'efficacité, l'efficience vise à atteindre les objectifs mais le faire en minimisant les moyens mis en œuvre pour les atteindre, tout en respectant les normes

de qualité, l'efficacité se mesure généralement à travers des ratios (rapport entre deux indicateurs)

L'économie : Si l'efficacité vise la transformation des ressources et de matières, l'économie concerne leurs acquisitions, ce qui fait de respecter les normes de quantité et de qualité tout en le faisant à moindre coût.

Un système de contrôle de gestion doit favoriser l'efficacité, l'efficacité et l'économie et avoir pour objectifs les points suivants :

- Produire rapidement l'information nécessaire : fournir des informations complètes, pertinentes et précises sur les performances et le fonctionnement de l'organisation.
- Orienter la gestion : faciliter l'analyse des données ainsi obtenues en vue d'améliorer le processus de décision à tous les niveaux de gestion
- Favoriser l'amélioration continue et la mise en œuvre de nouvelles activités : le suivi des réalisations et l'analyse des résultats permet une adaptation permanente.
- Être peu coûteux : qui ne doit pas dépendre des moyens mis à disposition mais de leurs optimisations.
- Être facile à utiliser et à interpréter : définir les points essentiels avec des indicateurs conformes aux objectifs, notamment grâce aux différents tableaux de bord qui changent au fil des besoins et qui s'adaptent continuellement aux utilisateurs.

3. Le système d'information et de décision dans le contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion étant défini comme étant « un système d'information pour le système de décision »⁹, le système d'information de gestion constitue le point de départ de la prise de décision. L'entreprise doit donc se donner les moyens d'avoir la bonne information pour être en mesure de prendre les décisions adéquates quant à sa survie ou à son épanouissement.

3.1. Le système d'information de gestion :

L'information est une ressource vitale pour l'entreprise, et la mise en œuvre de plans stratégiques et opérationnels nécessite un système d'information fiable et précis.

⁹ GUEDJ et autres, *Contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, Ed Des organisations, Paris, 1998 p 16.

3.1.1. Définition du système d'information :

Un système est « *un ensemble d'éléments en interaction organisés autour d'une finalité* »¹⁰, et l'approche système du point de vue gestion et de le mettre en place et de gérer les différentes interactions entre les éléments qui le compose.

L'information de gestion concerne donc le suivi et le contrôle d'une activité. L'information se rattache à un traitement de données pour le management (tableaux de bord, indicateurs, etc.)

Un système d'information de gestion est un ensemble de technologies, de ressources humaines mais aussi de processus, de procédures et de règles de gestion propres à l'organisation dont il supporte les activités qu'il rend davantage génératrices de valeur. Le système d'information devient ainsi un élément essentiel et structurant de l'organisation.

Le système d'information prend plusieurs formes, et ceci dépend du contexte organisationnel, du niveau hiérarchique, des besoins en informations et des intervenants concerné par la publication et la diffusion de l'information, on peut donc présenter le système d'information sous trois tendances :

- Système d'information stratégique pour les décideurs : qui peut prendre la forme d'outils classiques de planification et de tableaux de bord stratégiques. Il peut également prendre la forme plus avancée de veille stratégique, destinés à permettre l'anticipation des tendances technologiques, économiques, sociologiques des marchés,
- Système d'information pour les responsables opérationnels qui se traduit par la mise en place d'instruments de prévision budgétaire, afin de les aider à élaborer leurs propres objectifs, définir les moyens nécessaires et tester les hypothèses de travail.
- Système d'information pour les opérationnels destiné à leur permettre de suivre de manière permanente leurs performances et d'infléchir éventuellement leur action grâce l'analyse des actions réalisées.

3.1.2. Caractéristique d'un système d'information performant :

La rapidité de réaction est, plus que jamais, un facteur essentiel de l'aptitude d'une entreprise à faire face à la concurrence ; or cette aptitude est, pour une bonne part, fonction de la fluidité, de la fiabilité et de la flexibilité des systèmes d'information de gestion.

¹⁰ GUYOT B, « *Dynamiques informationnelles dans les organisations* » Ed Hermès-Lavoisier, 2006 p13.

Donc la qualité d'un système d'information dépend directement de la qualité de l'information, la source de cette dernière peut être interne (données comptable, financière ou commercial) ou externe (étude de marché, données historique...etc.). Quel que soit sa nature une information de qualité doit satisfaire les critères suivant :

- Etre fiable : complète, précise et exacte.
- Etre pertinente : utile et nécessaire.
- Etre rapide : disponible au moment opportun.
- Etre accessible : on doit pouvoir l'obtenir sans difficulté.

On peut donc résumer qu'un système d'information performant doit atteindre les objectifs suivant :

- Etre cohérent et simple à appliquer, s'intégrant facilement aux tâches quotidiennes des usagers.
- Fournir des informations complètes, pertinentes et précises sur les performances et le fonctionnement de l'organisation.
- Faciliter l'analyse des données ainsi obtenues en vue d'améliorer le processus de décision à tous les niveaux de gestion.

3.2. Le système de décision dans le contrôle de gestion :

3.2.1. Définition du système de décision :

Dans une petite entreprise, le chef d'entreprise centralise toute les prise de décisions quel que soit leurs natures. Masi dans une grande entreprise le pouvoir décisionnelle doit être réparti sur les différents niveaux hiérarchiques, vus le grand nombre de décisions qu'une entreprise doit prend prendre déléguer devient une obligation, c'est même une des plus grande base son système organisationnel.

Chaque décision est unique, d'où la nécessité de mettre en place toute un système de prise de décision, mais on peut du moins constater qu'il y a trois type de décision repartie sur les différents niveaux hiérarchiques :¹¹

¹¹ IGOR A, « *Corporate Strategy* » 1965.

Les décisions stratégiques : portent sur les axes de développement que l'entreprise veut permettre en œuvre aux cours des prochaines années : objectifs, stratégie. Les décisions stratégiques conditionnent le devenir de l'entreprise

Les décisions de gestion : s'intéressent aux modalités selon lesquelles les moyens humains, matériels et financiers seront en œuvre afin d'atteindre les objectifs.

Les décisions opérationnelles : concernent le déroulement des opérations courantes et visent à accomplir les tâches quotidiennes de manière efficace.

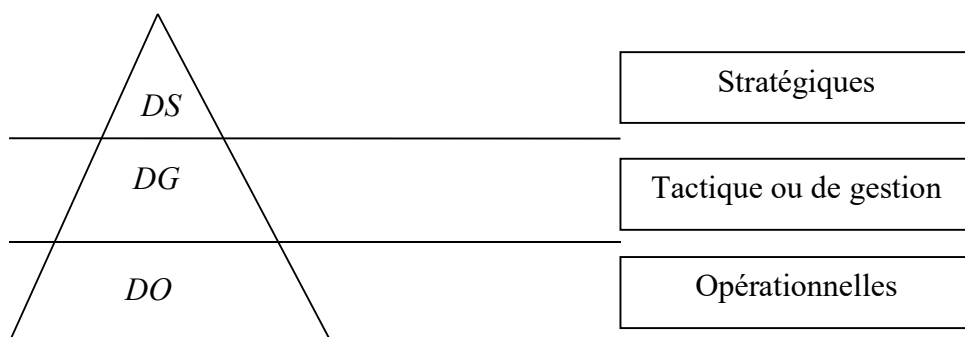


Figure 9: Type de décision répartie sur les niveaux hiérarchique

Tableau 4: Caractéristiques des types de décision.

Type de décision	Opérationnelle	Gestion	Stratégique
Caractéristiques			
Échéance	Court terme	Moyen terme	Long terme
Niveau hiérarchique	Chefs de service ou chefs d'atelier	Directions fonctionnelles, chefs de département ou de divisions.	Direction générale, conseil d'administration.
Domaine	Exploitation : utilisation des ressources pour assurer le fonctionnement de l'organisation	Gestion : gestion des ressources humaines, des finances, et de l'organisation de l'entreprise.	Stratégie : relation de l'organisation avec son environnement
Répétitivité	Répétition fréquente	Répétition éventuelle	Décision unique

Le processus de prise de décision :

L'enchaînement des différentes étapes qui vont aboutir à la prise de décision a été formalisé par Herbert Simon dans les années 1960. Le processus de décision, connu sous le modèle IMC, présente trois phases :

- **L'intelligence** : pour une juste compréhension du problème posé.
- **La modélisation** : concevoir la solution et ses modalités.
- **Le choix** : choisir la décision qui paraît la plus appropriée.

On peut aussi ajouter une étape dans le contexte de contrôle de gestion, qui est celle mise en œuvre d'actions corrective après le choix de la décision et l'analyse de ses conséquences (Feedback).

Mais chaque prise de décision est soumise à des contraintes économiques, temporelles, techniques, tant internes qu'externes. On distingue quatre types de contraintes :

- **L'information** : indispensable à la prise de décision, le coût de recherche d'information doit être en rapport avec l'enjeu de la décision.
- **Le temps de recherche d'information et de réflexion** : doit être cohérent avec l'échéance de la décision.
- **Les ressources** : l'organisation dispose de ressources humaines, technologiques et financières limitées qu'elle doit utiliser au mieux.
- **L'environnement** : l'organisation doit s'adapter aux contraintes et aux opportunités de son environnement économique, juridique, technologique.

Outils d'aide à la décision :

Le contrôle de gestion constitue un outil permettant et pour s'assurer de la qualité des décisions prises au sein de l'organisation, des outils furent mis en place pour faciliter ces décisions.

Comme le contrôle de gestion traite à la fois des données quantitatives, et des données qualitatives. Les outils d'aide à la décision ont été élaborés qui se basent tant sur les sciences exactes (mathématique, statistique...) que sur les sciences humaines (sociologie, psychologie...)

pour que la panoplie d'outils d'aide à la décision utiliser par les différents gestionnaires sur les différents niveaux, soit correctement adapter aux différentes situations.

L'informatique décisionnelle est aussi considéré comme un outil important dans l'aide a la décision, il a pour principal objectif d'assister les managers. C'est un enjeu essentiel depuis les débuts des systèmes d'information grâce à des dispositifs permettant l'accès aux données et à des tests de validité des décisions.

4. Les outils du contrôle de gestion :

Le contrôleur de gestion dispose d'une panoplie d'outils lors de l'exercice de son métier, et il a recourt a l'un ou l'autre de ces outils on fonction de ses taches ou de ses besoins, cela dépend de l'entreprise de sa structure organisationnelle, de sa taille ou de son secteur d'activité, donc chaque contrôleur de gestion compose l'assortiment d'outils qu'il lui convient d'après les objectifs fixé.

Au cours de son évolution le contrôle de gestion a subi des mutations diverse et variées, et l'émergence de nouveaux outils est venue enrichir et diversifier les méthodes et les processus du contrôle de gestion, ce qui nous amène à classifier les outils du contrôle de gestion en deux catégorie :

La première catégorie est celle des outils traditionnels du contrôle de gestion qui englobe les sources de données à caractère financier comme la comptabilité financière, la comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique), la gestion et le contrôle budgétaire, mais tous ces différents outils souffrent des mêmes critiques qui sont : l'absence du long terme, leur caractère posteriori qui retarde la mise en œuvre des actions correctifs, et de l'absence du caractère opérationnel.

La deuxième catégorie concerne les outils de pilotage et de mesure de la performance, qui ont un rôle anticipateur, qui doivent permettre de détecter les signes annonciateur pour faire face à des situations avant même que celle-ci se concrétise et parmi ces outils on peut citer : la planification stratégique et la planification opérationnelle, les différent processus commerciaux et de mesure de la qualité et de la performance, les indicateurs de tableau de bord situer au « plus tôt » qui permette une meilleur anticipation et mise en place d'actions correctifs.

Les principaux outils traditionnels du contrôle de gestion :

La comptabilité financière :

La comptabilité financière est un système d'information qui a pour but de fournir des données sur les différentes activités financières des entreprises, destinée à plusieurs types d'utilisateurs qui en ont besoin pour prendre leurs décisions, les informations financières sont codées, enregistrées au jour le jour dans un journal et un grand livre et traduites selon des principes stricts et bien établis. Périodiquement elles donnent lieu à la publication d'états financiers : bilan, compte de résultat et tableau de financement. Ces états doivent ensuite être interprétés afin de prendre des décisions rationnelles, leur analyse par le contrôleur de gestion permet une meilleure lecture des différents documents comptable.

Elle est la première source d'information de l'entreprise. Elle permet de procéder à un contrôle automatique des opérations enregistrées, la lecture du journal fournit d'état des dettes, l'état des créances, les états de toutes les entreprises, elle permet de constater les produits et les charges que l'entreprise génère au cours d'un exercice et déterminer le résultat qui en découle, elle permet aussi de dresser à la fin de chaque exercice, un état de sa situation patrimoniale, le bilan que l'on peut définir comme la description en valeur de la situation patrimoniale d'une entreprise à un moment donné, et éventuellement d'en étudier l'évaluation (tableau de financement).

La comptabilité financière permet entre-autre au contrôleur de gestions de déceler les points faibles de leurs entreprises, d'identifier les causes de leurs malaises et de prendre les mesures correctives afin de rétablir la situation. Donc elle sert d'aider à mieux contrôler, coordonner et planifier les opérations quotidiennes de l'entreprise.

La connaissance du résultat général de l'exercice telle que le permet la comptabilité financière, est insuffisante parce que l'entreprise ne fabrique pas un seul produit et en plus elle exerce plusieurs activités. Il est utile, dès lors mieux cerner l'origine du résultat en mesurant la contribution qui apporte chaque produit et chaque activité.

Pour cela il convient d'analyser les coûts des biens produits dans les différentes étapes de leur production, c'est l'objet de la comptabilité de gestion (comptabilité analytique).

La comptabilité de gestion (Comptabilité analytique) :

La comptabilité de gestion est un des moyens indispensables pour l'optimisation des ressources dans les grandes et moyennes entreprises et même les petites. Elle est un mode de retraitement des données dont les objectifs sont :

- Réalise le calcul et l'analyse des coûts qui sont nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats.
- Apporte aux dirigeants des informations utiles à leurs décisions et contribue à améliorer la performance de l'organisation.

Encore appelée comptabilité analytique, elle permet de situer les dirigeants sur la rentabilité de leurs activités. La comptabilité de gestion a connu une évolution dans le temps est plusieurs méthode complémentaire sont répertorié et utiliser selon le besoin de l'entreprise, pour mieux s'adaptées au contexte de production et de distribution et du secteur d'activité, on peut donc synthétiser les caractéristiques des principales méthodes de calcul et d'analyse des couts a travers les tableaux suivant¹² :

Couts complets :

Tableau 5: Couts complets

Eléments caractéristiques	Compléments	Remarques
Objectifs :	Taux de marge commerciale.	Méthode traditionnelle ou classique
Evaluation des différents couts :	Différences d'inventaire sur les stocks ; manquants ou excédents.	Elle recense tous les éléments de cout.
-couts d'achat		
-couts de production		
-couts de distribution	Tableau de répartition des charges indirectes selon des clés ou % dans les différents centres d'analyse :	
-couts de revient		
Stocks évalués selon CUMP ou PEPS	-répartition primaire.	
Méthode de l'inventaire permanent.	-répartition secondaire (avec prestations réciproques éventuelle).	
Distinction entre :		
-charges directes (matières lées et main d'œuvres)	-évaluation des couts des unités d'œuvre.	
-charges indirectes		
Chiffre d'affaires-cout de revient		
=Résultat		

¹² <http://www.unit.eu/cours/kit-gestion-ingenieur/Chapitre-3/Compta-gestion-ingenieur/ING-P3-11/CHAPITRE-01/index.html> (13/03/2014 à 08h25)

Couts variables :

Tableau 6: Couts variables

Eléments caractéristiques	Compléments	Remarques
<p>Objectifs :</p> <p>Repérer les produits dont les marges sur couts variable sont négatives et les supprimer.</p> <p>Principes du comte de résultat différentiel :</p> <p>Chiffre d'affaires</p> <p>-Couts variables</p> <p>=Marge sur cout variable</p> <p>6charges fixes</p> <p>=Résultat.</p>	<p>Seuil de rentabilité</p> <p>-Charges fixes : Taux de marge sur cout variable.</p> <p>Représentations graphiques du SR</p> <p>3 méthodes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • $M / CV+CF$ • $CT+CV+CF$ • $R=CA-CT$ ($CT=CV+CF$) <p>Date du point mort :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Activité régulière. • Activité irrégulière. 	<p>Charges variables : directes et indirecte.</p> <p>Analyse préalable de la variabilité des charges de la comptabilité financière :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Charges variable opérationnelles. • Charges fixes ou de structure. <p>Autre expression : méthode des couts proportionnels ; direct coasting.</p>

Cout marginal :

Tableau 7: Cout marginal

Eléments caractéristiques	Compléments	Remarques
<p>Objectif :</p> <p>L'utilisation du cout marginal permet d'analyser les variation des charge selon les fluctuation d'activité (augmentation ou diminution).</p> <p>Variation du cout unitaire.</p> <p>Variation du cout total</p> <p>Evaluation du cout :</p> <ul style="list-style-type: none"> • De la dernière unité produite (cout marginal). • Du cout moyen <p>Charges fixes adaptées au niveau d'activité et à une structure permanente.</p>	<p>Optimum technique : niveau de production pour lequel le bénéfice unitaire est maximum.</p> <p>Optimum économique ou financière : niveau de production pour lequel le profit global est maximum.</p> <p>Recette marginal :</p> <p>Cout marginal</p> <p>=Profit marginal</p> <p>Profit total= somme des profits marginaux.</p>	<p>Approche économique.</p> <p>Compléments mathématiques.</p> <p>Une représentation graphique met en évidence les seuls de production avec perte ou bénéfice.</p> <p>L'application du cout marginal conduit à accepter ou refuser une commande supplémentaire.</p>

Cout d'imputation rationnelle :

Tableau 8: Cout d'imputation rationnelle

Eléments caractéristiques	Compléments	Remarques
<p>Objectifs :</p> <p>Eliminer l'influence des charges fixes dans le cout de revient.</p> <p>Coefficient d'imputation rationnelle ou taux d'activité= activité réelle / activité normale.</p> <p>Charge Fixes imputées = Charges fixes réelle x taux d'activité.</p> <p>Suractivité : boni</p> <p>Sous activité ; mali</p>	<p>Application pour le calcul de cout de production.</p> <p>Application à la répartition des charges indirectes dans les centres d'analyse.</p>	<p>Une représentation graphique met en évidence le niveau d'activité normale de référence.</p>

Couts par activité (ABC) :

Tableau 9: Couts par activité (ABC)

Eléments caractéristiques	Compléments	Remarques
<p>Objectifs :</p> <p>Evaluation des couts des activités.</p> <p>Principes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les activités consomment des ressources. • Les produits consomment des activités. <p>Cout d'inducteur=cout des ressources de l'activité / volume de l'inducteur.</p> <p>Cout des processus de production de vente et d'après vente.</p>	<p>Entreprise découpée non pas en fonctions mais en activités (ensemble de tâches).</p> <p>Chaque activité est caractérisée par une unité de consommation de ressources inductrices d'activité.</p> <p>Les principes de cette méthode sont repris dans certaine PME sous l'expression « Unités de Valeur Ajoutée ; UVA ».</p>	<p>Démarche.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identifier les chartge indirectes. • Recenser les activités. • Affecter les ressources aux activités. • Identifier les inducteurs d'activité. • Regrouper les activités par inducteur. • Calculer les couts des inducteurs. • Imputer les couts des inducteurs aux produits.

Couts directs :

Tableau 10: Couts directs

Eléments caractéristiques	Compléments	Remarques
Objectifs : Evaluation des couts partiels directs, Chiffre d'affaire -Cout directs =Marge sur couts directs -Charges communes non affectées (couts indirects) = Résultat par produit ou service	Couts directs : charges affectables sans ambiguïté	Il est indispensable de recenser tous les éléments de couts directs quelle que soit leur variabilité.

Couts spécifiques :

Tableau 11: Couts spécifiques

Eléments caractéristiques	Compléments	Remarques
Imputer à chaque produit les charges variables et les charges fixes directes. Chiffre d'affaires. -Couts variables. =Marge sur couts variables -charges fixes directes =Marge sur couts spécifiques -charges fixes communes non affectées. -résultat par produit ou service.		Autres expressions : <ul style="list-style-type: none"> • Méthode du cout variable évolué. • Direct costing évolué. • Méthode des contributions ou des apports (contribution de charge produit à la couverture des charges fixes communes)

Coûts cibles :

Tableau 12: Coûts cibles

Eléments caractéristiques	Compléments	Remarques
<p>Objectif :</p> <p>Evaluer le cout maximum à ne pas dépasser.</p> <p>Principe :</p> <p>Cout de revient cible= prix de vente-marge ou profit.</p>	<p>Prix de vente fixé par les producteurs (prix public, prix indicatif, prix conseillé) ou prix du marché.</p> <p>Optimisation du processus de développement d'un produit selon le cycle de vie.</p>	<p>Autre expression.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Target Coasting.

Coûts préétablis :

Tableau 13: Coûts préétablis

Eléments caractéristiques	Compléments	Remarques
<p>Objectifs :</p> <p>Evaluation des couts avant la production ou à priori.</p> <p>Elle conduit à déterminer à priori le prix de vente prévu.</p>	<p>Utilité :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comparaison des couts prévus avec les couts réel ; calculs et analyse des écarts sur couts. • Comparaison des prix de vente prévus avec les prix de vente réel ; calculs et analyse des écarts sur prix de vente. • Analyse des écarts sur marges. 	<p>Autre expression :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Couts prévisionnels. • Couts budgétaire. • Couts standards.

La gestion budgétaire :

Selon MIKITA et TUSZYNSKI, «la gestion budgétaire est un mode de gestion qui traduit en programmes d'action quantifiés et valorisés (les budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables»¹³

Ella a pour principe de déléguer un pouvoir décisionnel aux responsables des budgets, c'est un mode de gestion participative car elle implique la de faire participe plusieurs éléments lors de son élaboration de sa mise en place et de son animation.

¹³ MYKITA P et TUSZYNSKI J, « Contrôle de gestion », Ed Foucher, Paris 2002 p15.

Le système budgétaire comprend trois grandes phases que sont la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire ¹⁴

- **La prévision budgétaire :**

La prévision se base sur des données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur. Il est important de ne négliger aucun facteur dans le calcul du budget futur. Par exemple le prix et la quantité d'article à vendre, coût des matières premières, le financement.

Le résultat des prévisions définit des objectifs qui peuvent être déclinés selon leur importance pour l'entreprise, l'étendue des champs auxquels ils s'appliquent ou le terme qu'ils concernent (court, moyen ou long terme).

Les prévisions peuvent déboucher sur des options distinctes dont il convient de mesurer toutes les incidences afin d'opérer des choix rationnels d'objectifs. Ces choix reposent sur des simulations dont les résultats permettent de prendre des décisions éclairées.

- **La budgétisation :**

Cette phase consiste à élaborer *les budgets*. Ce sont des plans à court terme, détaillés et chiffrés, fixant au responsable concerné les objectifs à atteindre et les ressources dont il dispose pour les réaliser. On distingue différents types de budgets que nous pouvons regrouper selon deux logiques¹⁵ :

-**les budgets *déterminants* et les budgets *déterminés*** : les premiers définissent les objectifs à respecter et ont une incidence sur les seconds ;

- **les budgets opérationnels** : qui regroupent les données budgétaires relatives à un type déterminé d'opérations et les budgets de *synthèse* qui regroupent quant à eux des données budgétaires résultant d'autres budgets dont elles sont directement issues.

¹⁴ VASTEMAN K, « *Economie de l'entreprise* », Anvers.

¹⁵ MYKITA P et TUSZYNSKI J, « *Contrôle de gestion* », Ed Foucher, Paris 2002 p16-18..

- **Le contrôle budgétaire**¹⁶ :

On utilise le contrôle du budget pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs en termes financiers. Il est nécessaire de comparer régulièrement les revenus et les dépenses réelles par rapport aux revenus et aux dépenses budgétés. Pour cela, il faut être capable de préparer un rapport d'analyse des écarts. Ceci montrera, mois après mois, dans quels domaines les dépenses sont trop élevées, à quels domaines ou à la réalisation de quels objectifs n'a pas été consacré suffisamment d'argent. Afin de pouvoir réaliser un rapport d'analyse des écarts et les projections des marges brutes d'autofinancement, il faudra détailler le budget général en un budget mensualisé.

L'action individuelle du responsable du budget est évaluée au moyen d'écarts dont le degré de pertinence dépend du mode de détermination du standard et de la qualité de l'évaluation des résultats correspondants. Le contrôle budgétaire doit être à la fois :

- Permanent, pour permettre au responsable budgétaire d'orienter à tout moment son action à court terme, d'informer sa hiérarchie ou de lui demander assistance
- Périodique aussi, car le responsable doit rendre compte à sa hiérarchie des résultats obtenus dans son département à intervalles de temps plus ou moins réguliers.

A la suite de ce contrôle, des actions correctives seront menées et peuvent consister à réviser le niveau du standard puis à mettre en œuvre des actions d'amélioration visant à infléchir le résultat attendu (contrôle anticipé) ou à influencer les résultats ultérieurs (contrôle à posteriori). Dans tous les cas, une action corrective efficace doit être rapide et adaptée. Le système budgétaire constitue un des principaux outils du contrôle de gestion. C'est un système complet car il englobe tous les secteurs de l'activité de l'entreprise, opérationnels ou non, aussi bien par l'analyse que par la synthèse. Mais il s'agit d'une procédure lourde, difficile à mettre en place, à manier et à modifier.

- *Les principaux outils de pilotage et de mesure de la performance :*

La mesure de la performance :

Le contrôle de gestion est directement liée à la mesure de la performance, le contrôle de gestion a pour objectifs de fournir l'information aux managers chargés d'élaborer les choix

¹⁶ VASTEMAN K, « *Economie de l'entreprise* », Anvers.

stratégique et opérationnelle au niveau des différentes unités. Afin de mesurer la performance et la comparer avec les critères et les objectifs de la performance définie lors de la planification.

Pour appréhender la performance au sein de l'entreprise, les responsables utilisent des indicateurs qui peuvent être gérés dans un tableau de bord, un compte de résultat ou un processus.

On distingue quatre conditions pour bien mesurer la performance ¹⁷:

- Le rattachement de l'indicateur à une responsabilité précise.
- La définition d'un objectif.
- La capacité d'obtenir une mesure de la performance.
- La séparation fonctionnelle entre décision et gestion de l'information.

La mise en œuvre de la performance comprend deux démarches :

- *la modélisation de la performance* qui consiste à la décomposer en un ensemble de performances intermédiaires et de variables d'action reliées entre elles par des relations de cause à effet ;
- *le déploiement de la performance* qui consiste à clarifier la façon dont chaque entité peut contribuer à la réalisation de la performance.

La planification :

Selon Garmilis et al, «*la planification est une démarche qui consiste à partir d'une connaissance de l'entreprise, ainsi que de ses forces et faiblesses (diagnostic) à faire des choix concernant l'avenir à long terme (stratégie), et à définir les moyens permettant de concrétiser ces choix (plan opérationnel)* »¹⁸

La planification stratégique (a long terme) ¹⁹:

La planification stratégique est le processus de développement de stratégies afin d'atteindre un objectif fixé. Une planification « stratégique » doit opérer à grande échelle (en opposition avec la planification « tactique », qui se rapporte à des activités plus spécifiques). La planification à long terme projette les activités en cours dans l'environnement externe, décrivant ainsi les résultats qui vont *probablement* se produire (que ceux-ci soient désirés ou non). La

¹⁷ MYKITA P et TUSZYNSKI J « *Contrôle de gestion : prévision et gestion budgétaire* » Ed Foucher, 2002.

¹⁸ GANNILIS A et autres, « *Le contrôle de gestion en action* », Ed Liaison, Paris 1992 p11.

¹⁹ http://fr.wikipedia.org/wiki/Planification_strat%C3%A9gique

planification stratégique consiste alors à « créer » des futurs plus désirables soit en influençant le monde externe, soit en adaptant les programmes et les actions en cours afin qu'ils conduisent à des issues plus favorables dans l'environnement externe.

La planification stratégique définit donc l'orientation générale de l'entreprise, sa mise en place nécessite une étude approfondie de l'environnement externe et un diagnostic de l'environnement interne (analyse SWOT ou PESTEL).

La planification opérationnelle (à court et moyen terme) :

La planification opérationnelle est l'application de la planification stratégique, elle détermine les ressources et les moyens nécessaires à sa réalisation, son caractère annuel a pour finalité une meilleure adaptation aux objectifs de l'organisation.

Sa mise en place nécessite une adhésion et une implication des différents responsables opérationnels, elle vise aussi l'amélioration continue de la performance.

5. Les tableaux de bord :

C'est dans le contexte des nouvelles caractéristiques attendues des outils de contrôle de gestion que s'inscrivent les tableaux de bord. Cet outil déjà ancien est actualisé et opère un « retour en force », tant dans ses principes initiaux que dans sa mise en œuvre²⁰.

Il est un outil d'évaluation de l'organisation et de la performance d'une entreprise ou d'une institution, constitué de plusieurs indicateurs de performance à des moments donnés ou sur des périodes données il fait remonter l'information attestant de la situation exacte de la réalisation des objectifs.

L'élaboration du tableau de bord doit être cohérente avec les objectifs et les buts de l'entreprise, sa conception et sa mise en place faisant le principal Object de notre étude, une définition plus approfondie ainsi que la méthodologie de conception et de mise en place seront présentés dans la section 2.

²⁰ PESQUEUX Y et autres « *Le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques* » 3^e Ed, Dunod, Paris p143.

Section 2 : Les tableaux de bord

1. Définitions et généralité sur le tableau de bord :

Un **tableau de bord** est un document rassemblant des indicateurs financiers et économiques d'une entreprise. Le plus souvent, il est mensuel mais peut s'établir sur des périodes plus ou moins courtes.

Des différentes définitions proposées par les théoriciens on retiendra celle d'ALAZARD C et SEPRARI S, « Un *tableau de bord* est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer»²¹

Ainsi que celle d'Abdelhamid EL GADI « *Le tableau bord* est constitué par un ensemble de renseignement judicieusement choisis (chiffres, ratios, graphiques), qui constituent la synthèse des documents de l'ensemble de l'exploitation et qui, par une présentation pratique, doivent permettre aux dirigeants, sans recherche ni perte de temps, de se faire une opinion exacte et précise de la situation de l'entité concernée »²²

On déduit de ces définitions que le tableau de bord a vocation de permettre le pilotage des entreprises par les dirigeants, et cela en se basant sur un système d'information qui a pour but la rapidité et la fiabilité de cette dernière, Il concerne donc l'ensemble des services de l'entreprise, la production, le service commerciale, administration. Il doit faire apparaître si les objectifs de chaque service ont été atteints à travers les indicateurs ce qui permet une meilleure réactivité pour décider des actions correctives.

²¹ ALAZARD C et SEPRARI S, « *contrôle de gestion* » Ed Dunod, p 591.

²² EL GADI Abdelhamid, « *Audit et contrôle de gestion* » p 32.

2. Rôle et principe du tableau de bord :

1. Rôle du tableau de bord

Selon Michel GERVAIS, le tableau de bord joue cinq rôles principaux ²³:

- C'est un système d'alerte car il permet de faire ressortir les écarts significatifs et autorise le responsable à se focaliser sur ce qui ne va pas afin de réagir vite et au bon endroit.
- C'est un déclencheur d'enquête car il indique au responsable s'il faut entreprendre une action ou une analyse approfondie et donne les pistes à explorer.
- Il permet le contrôle de l'autonomie conférée car il permet aux dirigeants de chaque niveau d'apprécier les résultats obtenus par leurs subordonnés et de rendre compte à leurs délégués de leurs propres résultats.
- Il favorise la communication et la motivation dans la mesure où il permet la comparaison et la consolidation des résultats et fournit des informations claires et objectives tout en permettant l'autocontrôle.
- Enfin, le tableau de bord sert à mieux situer l'action du responsable aussi bien sur le plan interne qu'externe.

Un tableau de bord bien utilisé apporte donc une aide précieuse aux dirigeants car il leur permet de réduire les incertitudes, cerner les risques et leur portée et de limiter les conséquences.

Dans ce contexte, le tableau de bord dans la gestion d'entreprise doit comporter les indicateurs adaptés à la portée stratégique de l'entreprise afin d'optimiser son utilisation, en clarifiant les objectifs et en mesurant leur taux de leurs réalisations.

Dans leurs utilisations les tableaux de bord sont considérés comme des instruments de contrôle et de comparaison ; vu la façon de mesurer les réalisations par rapport aux objectifs.

Mais ils sont aussi des outils de dialogue et de communication ; car le système mis en place facilite l'accès à l'information et sa bonne circulation au sein de l'organisation.

²³GERVAIS M : « *contrôle de gestion et planification de l'entreprise* ». Ed Economica, 1983.

Et c'est aussi des outils d'aide à la décision ; car les indicateurs qui compose le tableau de bord font apparaître l'évidence d'une décision a conditions de la pertinence de ces mêmes indicatrices.

3. *Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison :*

Le tableau de bord à travers le Reporting permet de contrôler les réalisations par rapport aux objectifs fixés de façon permanent, par cela on constat que le tableau de bord prend tout son intérêt de sa sollicitation de la dynamique des centres de responsabilités.

Il est donc nécessaire de comparer les résultats des mesures constaté, par rapport aux références, afin de procéder au rapprochement comme par exemple dans le cadre de la démarche et des prévisions budgétaire ; ou on compare les réalisations avec les objectifs issus des négociations budgétaires ou encore par rapport aux résultats des années précédentes.

4. *Le tableau de bord est un outil de partage et de communication :*

Le tableau de bord est considéré comme étant un outil de partage et de communication dans le sens où il permet :

- De dialoguer et de communiquer entre les différents niveaux hiérarchiques en vue d'atteindre les objectifs fixés.
- Aux subordonnés de commenter les résultats de leurs actions, d'exprimer les besoins et moyens nécessaire à la réalisation de leurs taches, ils peuvent aussi demander les directives et les démarche à suivre.
- Le partage des objectifs et des actions afin de permettre une optimisation globale de l'entreprise et pas une optimisation partielle ; privilégier le fonction d'un centre de responsabilité au dépend des autres.
- De crée un langage commun en attirant l'attention sur les même objectifs en utilisant les mêmes paramètres.

5. *Le tableau de bord est un outil de prévision et d'aide à la décision*²⁴:

En tant qu'outil d'aide à la décision, le tableau de bord a pour première vocation de fournir un ensemble d'informations à un responsable pour que celui-ci puisse orienter ses décisions et ses actions en vue d'atteindre ses objectifs. Les informations doivent être fiables, intelligibles, synthétiques et produites souvent. Elles peuvent être utilisées soit au titre de la surveillance des délégations (ce sont alors des données de Reporting destinées à la direction de l'entreprise ou aux responsables des niveaux hiérarchiques supérieurs), soit dans une optique d'auto contrôle (tous les responsables de l'entreprise peuvent dans ce cas être concernés).

Le tableau de bord a également pour mission complémentaire la prévision car il permet de favoriser la maîtrise des événements qui interviennent en amont des résultats financiers. Il doit pour cela être réactif (ce qui suppose des périodicités de diffusion rapprochées) et contenir des indicateurs physiques en prise directe sur les variables opérationnelles (qualité, délais, flexibilité, variété) qui sont à l'origine des processus de création de valeur.

6. *Principe du tableau de bord*

Faire vivre le tableau de bord :

Le tableau de bord doit assurer le développement de la capacité de pilotage et de planification du manager, en cohérence avec la mise en place d'une stratégie. L'enjeu est donc de taille, à la fois en termes d'efficacité, de cohérence et de portage du sens. Pour faire vivre le tableau de bord il faut :

- **Instituer des rites managériaux** : Reporting réguliers, utilisation du tableau de bord pour la fixation et le suivi des objectifs, implication des dirigeants pour l'utilisation des tableaux de bord. Celui-ci doit être le document de référence à portée de main et utilisé constamment par le manager pour le pilotage et la prise de décision.
- **Rendre visible et communiquer** : le tableau de bord du manager opérationnel gagne à être communiqué, affiché, connu des collaborateurs. Ce qui est visible est important
- **Vérifier son utilisation** : au-delà du discours et de l'adhésion intellectuelle des managers à la notion de tableau de bord, nous avons constaté qu'il était nécessaire de procéder à des

²⁴ GERMAIN Christophe, Extrait du document PDF « les tableaux de bord », page 4

audits managériaux pour s'assurer de son utilisation. Nous avons souvent constaté les vertus de cette boucle de retour du terrain. Elle permet non seulement de s'assurer de l'utilisation effective du tableau de bord, mais elle favorise un dialogue constructif sur les dysfonctionnements et les problèmes liés au déploiement de la stratégie.

Le Reporting :

Le Reporting est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit a posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances de l'unité.

Dans le cadre d'une gestion décentralisée, le Reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

L'emboîtement des tableaux de bord

L'entreprise élabore un ensemble de tableaux de bord en cohérence avec l'organigramme :

- Les informations que contient chaque tableau de bord concernent le champ d'application du responsable ;
- Le tableau de bord d'un niveau hiérarchique inclut une synthèse des tableaux de bord de niveau inférieur.

La périodicité du tableau de bord

Le tableau de bord doit être établi à une fréquence suffisante pour permettre au responsable de réagir à temps. La fréquence ne doit cependant pas être trop élevée, prenant en compte le temps de réaction (inertie) du système afin de mesurer par les indicateurs l'impact des mesures entreprises avant toute autre réaction.

La forme du tableau de bord :

- Le tableau de bord doit offrir une structure claire et signifiante.
- Les indicateurs peuvent prendre la forme d'écarts (comparaison des réalisations aux objectifs), de ratios, de graphiques ou de clignotants (valeurs au-delà ou en deçà desquelles le responsable doit intervenir).

7. Les instruments utilisés par le tableau de bord :

Le tableau de bord doit être clair et concis, il doit être composé de 5 à 10 indicateurs pour ne retenir que les informations nécessaires, ces indicateurs peuvent prendre plusieurs formes, les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphes et les clignotants.

Les écarts :

Les écarts représentent la différence de valeur entre les prévisions et le niveau d'activité réel de l'entreprise.

L'écart et dans un premier temps commenter, commenter puis analyser afin de faire paraître les raisons de cet écart, enfin le diagnostic terminer il faudra lancer d'éventuelles mesures correctives afin d'améliorer la performance et réduire l'apparition d'écarts.

Les ratios :

Le tableau de bord est composé de ratios sur un certain nombre de variables significatives qui jugent l'efficacité. Ils sont issus d'informations comptables et d'autres sont issues de données extracomptables.

Certains ratios font partie des indicateurs les plus pertinents lors de l'analyse de la performance de l'entreprise par exemple :

- Taux de retour de produit,
- Taux rotation des stocks.
- Taux de la satisfaction client.

Les graphes :

Il facilite la visualisation des différentes évolutions que subissent certains indicateurs, ils sont sous forme d'histogramme ou de graphe en « camembert ».

Les clignotants.

Les clignotants représentent les limites à ne pas dépasser, ce sont les variable d'actions et les atteindre oblige les managers a agir et mettre en place les mesure corrective, car le seuil d'alerte est délimiter par ces clignotant.

8. *Genèse et spécificités*

C'est dans le contexte des nouvelles caractéristiques attendues des outils de contrôle de gestion que s'inscrivent les tableaux de bord. Cet outil déjà ancien est actualisé et opère un « retour en force », tant dans ses principes initiaux que dans sa mise en œuvre.

Il faut d'abord souligner l'ambiguïté terminologique dont les tableaux de bord font l'objet. On parle trop souvent de tableaux de bord, dans les entreprises, à propos d'outils de suivi exclusivement financiers, bâtis sans démarche structurée à partir des indicateurs jugés « essentiels » par les utilisateurs du contrôle budgétaire ou du reporting. De tels outils ne constituent pas ce que nous appelons des « tableaux de bord ». Ils sont tout au mieux une vision légèrement améliorée, allégée et plus conviviale des outils de suivi classiques de la performance. Comme la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire et le reporting, ils ne rendent compte que d'une performance financière. Les tableaux de bord tels que nous les préconisons au contraire se distinguent des autres outils de suivi du contrôle de gestion à trois niveaux :

- Un arbitrage coût-précision-délai de l'information qui privilégie les délais d'obtention à un coût raisonnable, en renonçant à l'exhaustivité et à la précision ;
- La nature intrinsèque de l'information, qui rend compte d'une performance multicritère, et non pas d'une performance exclusivement économique et financière ;
- L'existence d'une démarche structurée et sélective en amont, qui dirige le suivi vers des indicateurs liés à la stratégie et à sa déclinaison dans l'action, et non vers tout ce qui est économiquement mesurable dans l'entreprise ; la démarche proposée dans cette thèse est OVAR, mais d'autres démarches analogues, mises en place dans les entreprises, pourraient être envisagées.

Il faut garder en tête que les tableaux de bord ont émergé en France de la pratique, à des niveaux de responsabilité opérationnelle intermédiaire. Les managers ont ressenti le besoin, pour gérer leurs entités, de se doter d'outils de gestion différents de ceux « imposés » par le reporting. Insatisfaits des systèmes de contrôle budgétaire et d'analyse, souvent tardive, des écarts, ils ont ainsi pris des initiatives pour se doter de systèmes de pilotage dans leur action quotidienne. Dans les années 1980, avec le développement de la micro-informatique individuelle, cela a parfois donné lieu à un foisonnement de tableaux de bord « locaux », mal reliés entre eux ou à la stratégie de l'entreprise. La tentation en effet était grande pour chacun de bâtir, en marge des systèmes de gestion de l'entreprise, son propre petit système, parfaitement adapté à ses besoins

propres et facilement évolutif, sur PC. Cette tentation peut devenir un piège tout aussi dangereux que l'excès inverse du système standardisé imposé à tous.

À partir de la fin des années 1980, cette question a été résolue à la fois sur le plan pratique et sur le plan théorique. Sur le plan théorique, la question de la coordination des tableaux de bord entre eux et de leur lien avec la stratégie a été « résolue » par le travail de professeurs-consultants-chercheurs français. Ils ont développé la méthode OVAR et ses concepts-clés : objectifs, variables d'action, plans d'action, niveau de responsabilité. La maîtrise de la méthode est le gage de la qualité de la démarche. Les objectifs, datés et quantifiés, mesurent le résultat à atteindre ; les variables d'action sont les principales causes concourant à l'atteinte de l'objectif, elles doivent être maîtrisées par le responsable ; les plans d'action sont la déclinaison concrète, détaillée, des actions à entreprendre et correspondant aux variables d'action. La coordination est assurée par « l'emboîtement des tableaux de bord » des différents niveaux hiérarchiques, puisque les variables d'action du niveau de responsabilité (N) se transforment souvent en objectifs à un niveau (N-1). Lorsque les tableaux de bord sont bâtis en respectant le système gigogne d'emboîtement, dans le cadre d'un système d'information fédérateur, le risque d'absence de lien avec les objectifs stratégiques disparaît. Chacun dispose ainsi de l'information pertinente à son niveau, dont une partie seulement fait l'objet d'une synthèse ou d'une agrégation au niveau de responsabilité supérieur.

Sur le plan pratique, les nouvelles technologies de l'information et les progiciels intégrés ont ouvert la voie à des systèmes « sur mesure », flexibles, au sein d'un système d'information néanmoins intégré. En effet, ne pas laisser se multiplier des systèmes individuels non reliés et peu cohérents entre eux devenait une préoccupation majeure en termes de sécurité et fiabilité de l'information. Dans les dernières années, les ERP (Enterprise Resource Planning) par exemple ont permis de concevoir des tableaux de bord dont la remontée d'information est rapide, fiable, et partagée. Toutefois, la lourdeur de leur paramétrage peut remettre en cause l'évolutivité de ces systèmes, qui doivent donc être conçus, autant que possible, en laissant une marge d'évolution importante aux bases de données originelles et aux extractions possibles.

Conséquence de cette genèse historique, le terme « tableau de bord » est utilisé en France pour une variété d'outils qui ne répondent pas tous, loin s'en faut, au niveau d'avancement et aux critères de structuration des tableaux de bord préconisés par cet ouvrage et par la « doctrine » française des années 1990. C'est pourtant à ces derniers que nous réservons l'appellation de « tableau de bord ». Cet outil présente alors des qualités indéniables :

- Il repose sur une méthode rigoureuse et sur les concepts évoqués qui différencient l'action et les résultats de celle-ci ; la méthode distingue aussi les concepts (l'action, les résultats) et les indicateurs associés, servant à les mesurer ;
- Il comporte une recherche systématique, à chaque niveau de responsabilité, d'indicateurs de résultat et d'action ;
- Il devient un instrument de dialogue dans l'entreprise, de discussion entre différents niveaux hiérarchiques sur les objectifs de chacun et sur les moyens maîtrisés ; la démarche d'élaboration des tableaux de bord se veut une démarche souple et une occasion informelle de mettre en lumière les problèmes de management, les ambiguïtés éventuelles, par un dialogue sur les objectifs et leviers d'action à chaque niveau ;
- Il procède d'une vision émergente de la stratégie qui, loin d'être imposée par les contingences extérieures et les dirigeants, est construite tout au long du processus d'élaboration des objectifs et des allers et retours liés au choix des indicateurs de suivi.

Un tableau peut résumer les principales caractéristiques des tableaux de bord tels que nous les avons définis, différents des outils comptables et de suivi traditionnels, et différents aussi d'outils individuels « déconnectés » les uns des autres.

Tableau 14: Caractéristiques des tableaux de bord de gestion par rapport aux outils comptables de suivi

Outils comptables de suivi	Tableaux de bord de gestion
Informations financières exclusivement	Incluent des données non financières voire non quantifiées
Informations produites en interne exclusivement	Possibilité d'inclure des informations extérieures
Contenu « standard » pour tous les responsables	Contenu adapté aux différents responsables
Périodicité en général mensuelle	Périodicité en fonction des possibilités d'action des responsables
Beaucoup de données, outils détaillés et exhaustifs	Très peu de données, centrées sur les points pertinents, importants, permettant d'agir
Présentations souvent « rébarbatives »	Souci de présentation attrayante et efficace
Longs à analyser	Rapide à lire, percutant
Difficiles à faire évoluer	Léger et évolutif
Lenteur d'obtention de l'information	Rapidité d'obtention

Le tableau fait clairement apparaître l'apport des tableaux de bord de gestion par rapport au contrôle budgétaire et au reporting classiques. Dans la pratique, au niveau des systèmes d'information de l'entreprise, la question se pose du degré d'intégration des tableaux de bord de gestion avec les outils comptables préexistants : la règle d'or est de dupliquer le moins possible l'information afin d'assurer le maximum de cohérence entre systèmes et donc la

fiabilité des données ; chaque fois qu'on le pourra, l'information sera issue des systèmes existants.

En conclusion, on voit qu'une démarche structurée s'impose, en amont de la mise en place des indicateurs, pour concevoir les tableaux de bord. OVAR, sans être la seule méthode possible, offre un tel support. La conception des tableaux de bord commence ainsi, indépendamment des systèmes d'information et des outils comptables et de suivi de la performance préexistants, par une démarche de réflexion sur les objectifs et les variables d'action dont dispose chaque niveau de responsabilité. Ce long travail de réflexion et de mise en place d'une structure de délégation est ensuite relayé par un exercice de mise en forme des tableaux de bord, à travers le choix d'indicateurs calqués sur les objectifs, variables d'action et plans d'action définis. La sélection d'indicateurs idéaux est suivie d'une étape de confrontation aux données disponibles, en fonction des systèmes d'information existants, et de maquette du format de présentation des tableaux de bord. Ce sont ces ultimes étapes, et les recommandations pratiques sur le choix et les qualités des indicateurs, que se proposent de développer les prochains paragraphes.

Mise en forme des tableaux de bord et choix des indicateurs

L'étape de conception des indicateurs consiste à définir des indicateurs pour chacun des objectifs et chacune des variables d'action. Il ne faut à ce stade pas oublier qu'un indicateur n'est qu'un instrument de mesure d'une réalité nécessairement plus nuancée, et qu'à ce titre aucun indicateur n'est parfait ni exhaustif. On peut garder en tête le petit schéma suivant.

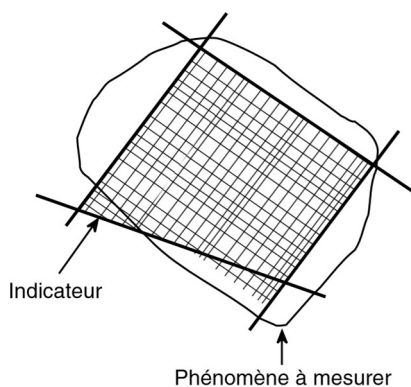


Figure 10: L'indicateur, un instrument de mesure imparfait

Les indicateurs portant sur les objectifs

Le plus important dans un tableau de bord de pilotage étant de suivre l'avancement vers les objectifs qui ont été fixés pour la période, on commencera le choix des indicateurs par ceux concernant les objectifs. Pour la même raison, on ne cherchera pas à ce stade à faire des « économies » d'indicateurs. Ce qui importe est avant tout d'être bien renseigné sur l'évolution de l'entreprise vers ses objectifs. On ajoutera donc aux indicateurs de suivi de l'objectif proprement dit ou indicateur de résultat un certain nombre d'indicateurs tout à fait nécessaires pour interpréter son évolution. C'est ainsi que, par exemple, un objectif de profit, qui renvoie au sens strict au seul indicateur du bénéfice comptable, doit absolument être complété par un compte de résultat informant sur différentes composantes du bénéfice dégagé et éventuellement par quelques ratios.

C'est à ce stade de la définition des indicateurs que s'affirme la différenciation des entreprises entre elles. Celle-ci n'était en effet pas forcément très forte à l'étape précédente, puisqu'on choisit plus ou moins toujours les objectifs dans les mêmes catégories (rentabilité, qualité, satisfaction du personnel, sécurité...). Prenons par exemple l'objectif de profit, banal par excellence : il existe différentes façons de le suivre selon l'activité de l'entreprise.

Les indicateurs portant sur les variables d'action et les plans d'action

Une fois le choix des indicateurs pour les objectifs réalisés, il faut effectuer le même type de travail sur les variables d'action. Pour celles-ci néanmoins, si on souhaite limiter le tableau de bord à une taille raisonnable, le nombre d'indicateurs mobilisés par rubrique de la grille OVAR pourra être moindre que pour les objectifs.

La spécificité des variables d'action en termes de recherche d'indicateurs est que l'on est amené à mobiliser pour elles deux types d'indicateurs :

- Des indicateurs d'impact indiquant la situation de la variable concernée au moment de la sortie du tableau de bord ;
- Et des indicateurs d'action, d'effort ou d'avancement assurant le suivi de la mise en œuvre des plans d'action.

Les indicateurs d'action doivent répondre à la question : « a-t-on fait quelque chose ? ». Les indicateurs d'impact informent quant à eux sur les résultats des plans d'action (« cela a-t-il servi à quelque chose ? ») et dressent un état des lieux de la variable concernée.

Par ordre d'importance, si on doit choisir entre plusieurs indicateurs pour des raisons de limitation de la taille du tableau de bord, on privilégiera les indicateurs d'impact chaque fois que possible par rapport aux indicateurs d'effort. In fine, ce sont en effet les résultats obtenus qui comptent, et non le fait de « s'être agité ». D'une manière générale d'ailleurs, il est difficile de suivre dans le tableau de bord d'une activité un trop grand nombre de plans d'action (trois ou quatre semblent un maximum sur une période donnée). Y sont portés les plus importants, ceux qui sont prioritaires. Il est d'ailleurs conseillé de ne pas se lancer dans un trop grand nombre de plans d'action d'amélioration en même temps. Mieux vaut s'efforcer d'avancer vite ceux qui sont en cours et enchaîner les initiatives plutôt que d'essayer de tout mener de front.

Il est essentiel de ne pas confondre les indicateurs de résultat intermédiaire (portant sur les objectifs) et les indicateurs « en amont », certes prédictifs du résultat mais portant sur les causes de celui-ci, c'est-à-dire en général sur des variables d'action ou des plans d'action. Ainsi, un résultat à un examen « blanc » organisé en février ou un chiffre d'affaires mensuel entrent dans la première catégorie (indicateurs de résultat intermédiaire), tandis que le nombre d'heures passées à réviser ou le nombre de clients visités entrent dans la seconde (indicateurs d'action).

Un tableau du type de celui présenté ci-dessous sera rempli par les concepteurs du tableau de bord au stade de la définition des indicateurs. Il est important de bien faire la distinction entre un indicateur et la source de l'information dont on va tirer la valeur de l'indicateur.

Tableau 15: Différence entre indicateur et source d'information

Objectifs de la grille OVAR	Indicateurs associés	Source
1. Rentabilité	<ul style="list-style-type: none"> - Compte de résultat analytique bien étudié - Tableau de financement - Ratio Bénéfice/Actifs 	Service comptable Service contrôle de gestion
2. Qualité de service	<ul style="list-style-type: none"> - Pourcentage de commandes livrées à temps et complètes – Synthèse qualitative des lettres de réclamation 	Service livraison Service consommateur
3. Autres...		
Variables d'action de la grille OVAR	Indicateurs associés	Source
1. Qualité production	Indicateurs d'impact <ul style="list-style-type: none"> - Nombre de produits fabriqués/refusés au contrôle qualité Indicateurs d'effort <ul style="list-style-type: none"> - Liste des chantiers qualité encourus et avancement 	Service qualité de l'usine
2. Prise de commandes	Indicateurs d'impact <ul style="list-style-type: none"> - Carnet de commandes sur les six prochains mois - Nombre de nouveaux clients – CA des dix premières références 	Comptabilité clients et administration des ventes
3. Autres...		

Le choix du référentiel

Il faut prévoir ensuite les références des indicateurs choisis. Un indicateur chiffré sans base de comparaison ne sert en effet à rien car il est impossible de l'interpréter. « Un chiffre ne parle jamais seul » : il doit donc toujours être accompagné d'un autre qui permet au lecteur de savoir si la situation est bonne ou non.

Parmi les sources possibles pour les références, on mentionnera les suivantes :

- Le budget ou l'objectif que l'on s'est fixé,
- L'année précédente ou une période précédente de référence (le semestre par exemple),
- La concurrence (référence possible soit grâce à l'achat de l'information à des sociétés de services spécialisées – panels marketing par exemple –, soit par le recueil direct par l'entreprise elle-même – pour les prix pratiqués par la concurrence par exemple),
- Un établissement comparable de la même entreprise,
- Une entreprise non concurrente avec laquelle on a passé des accords d'échanges d'information.

De toutes ces références, deux doivent être privilégiées chaque fois que possible :

- Le budget ou l'objectif qui est, lorsque le budget est bien fait, la meilleure des références car il indique la cible à atteindre (qui est en théorie atteignable bien qu'ambitieuse) compte tenu du contexte particulier de la période concernée et des moyens dégagés. Cette référence est en particulier supérieure à celle de l'année précédente qui est peu utile si l'environnement ou la structure de l'entreprise ont évolué fortement ;
- La référence concurrentielle, car la compétitivité de l'entreprise ne réside pas dans la performance absolue de l'entreprise telle qu'on peut la lire dans le budget, mais dans sa performance relative. Il ne suffit pas d'atteindre les cibles que l'on s'est fixées, il faut faire aussi bien, voire mieux que les autres.

Le choix des références est une étape importante de la construction du tableau de bord car, outre la pertinence des chiffres utilisés, se joue également le volume d'information convoyé.

Si pour l'indicateur « chiffre d'affaires », par exemple, on choisit comme références dans le réel le mois et le cumul, dans le budget le mois et le cumul, et dans l'année précédente le mois et le cumul, il faut prévoir dans le tableau de bord l'affichage de six nombres pour un seul indicateur. Si, en plus, on souhaite calculer des écarts, on se retrouve vite avec six autres informations, ce qui porte à douze le nombre de chiffres à générer pour cet unique indicateur. Il n'est pas difficile d'imaginer que l'on va vite être débordé.

La confrontation avec les données disponibles

Lors de cette étape de choix des indicateurs, une préoccupation récurrente est celle de la disponibilité des indicateurs. Il est clair qu'in fine ne pourront être mis dans le tableau de bord

que des indicateurs disponibles, mais il faut se garder de la tentation de ne penser aux indicateurs qu'à partir de ce qui est disponible au moment de la conception. Souvent il faut peu de chose pour élargir le champ des informations disponibles : nouveaux calculs faits à partir des fichiers existants, exploitation de documents non exploités jusque-là, achat d'informations externes, création de nouveaux supports et procédures de recueil d'informations.

Il est fréquent que, lors de la première mouture du tableau de bord, seuls 50 % des indicateurs soient immédiatement disponibles. Le tableau de bord est ainsi malgré lui un puissant outil de diagnostic de la pertinence du système d'information. Lorsqu'on le conçoit, on s'aperçoit qu'il existe des natures d'information pour lesquelles il y a surabondance d'informations inutiles alors que, dans le même temps, des domaines entiers de la vie de l'entreprise sont laissés dans l'obscurité la plus complète. Classiquement, la source d'information la plus facilement disponible est la comptabilité, mais un bon tableau de bord ne doit surtout pas se limiter aux chiffres comptables qui sont certes indispensables pour mesurer la rentabilité, mais qui informent bien peu sur les facteurs de réussite de l'entreprise et sur la façon dont la rentabilité est produite au jour le jour par les responsables opérationnels.

Nous recommandons par conséquent de procéder en deux temps : dans un premier temps, on cherchera quels seraient idéalement les indicateurs de suivi des objectifs et des variables d'action qu'il faudrait utiliser. Dans un second temps seulement, on cherchera si ces indicateurs sont accessibles ou « fabricables » pour un coût raisonnable compte tenu de leur intérêt. Lors de cette seconde étape, on est naturellement amené à amender le premier objet, mais on a au moins la certitude d'avoir essayé de renseigner toutes les cases de la grille OVAR. Si cette grille est bien, comme on le souhaite, le résumé des éléments les plus importants dans la conduite de l'entreprise, on ne voit en effet pas pourquoi il faudrait se passer de l'une ou l'autre de ses rubriques sous prétexte que le système d'information en place présente des lacunes.

Il est préférable, en cas d'échec à court terme d'obtention de l'information nécessaire pour une rubrique de la grille OVAR, de faire figurer dans le tableau de bord un encadré, renseigné par un texte issu du responsable du thème concerné, plutôt que d'enlever ce thème du tableau de bord. C'est ce que nous appelons les « indicateurs littéraires » : mini-rapports écrits, ils remplacent avantageusement le chiffre lorsque l'information ne peut être disponible sur le sujet au moment de la création de la rubrique dans le tableau de bord (ensuite, si cela en vaut la peine, on cherchera des procédés de quantification), lorsque le thème abordé est éminemment qualitatif et se prête à la rédaction de commentaires (ex. : sujets abordés par les clients dans

leurs réclamations du dernier mois), ou lorsqu'il s'agit de rendre compte de façon ponctuelle d'un sujet (ex. : suivi d'un plan d'action non récurrent de durée limitée et pour lequel la création d'indicateurs est coûteuse).

9. Les qualités requises des indicateurs

Des indicateurs clairs et faciles à interpréter

Nous recommandons de préférer toujours la simplicité sur le caractère synthétique d'un indicateur. Il vaut mieux trois indicateurs simples et peu ambigus, qu'un seul indicateur très synthétique mais d'un calcul compliqué. Font notamment partie des indicateurs compliqués les ratios un peu élaborés et les indices contenant des pondérations de critères. Ils réduisent en effet beaucoup de choses à un seul chiffre et n'offrent qu'un diagnostic limité, dans la mesure où on ne sait pas quel critère ou quelle composante du ratio s'est détérioré. Il est parfois intéressant de disposer d'un indice synthétique sur un sujet donné (ex. : évolution du prix d'un panier d'achats pour mesurer l'évolution moyenne du prix des achats ; score qualité obtenu au terme d'une revue générale des procédures et résultats qualité), mais il est recommandé d'accompagner cet indice d'indicateurs plus simples ou au minimum de commentaires permettant de comprendre pourquoi le chiffre a changé. De la même façon, on préfère des indicateurs physiques, directement maîtrisables et à gérer, du type « nombre de défauts » et « causes », à des indicateurs financiers plus parlants bien « qu'intelligents » en apparence : coût des défauts, coût de la garantie, coût de l'absentéisme, etc.

Des indicateurs fiables

Une information fiable est une information issue d'une procédure appliquée avec rigueur sans omission. Les modes de calcul doivent être stables d'une période sur l'autre. Doivent toujours être intégrés dans l'indicateur les mêmes éléments. De même, la liste des indicateurs est évidente au sens où on ne voit pas comment un décideur pourrait se fier à des chiffres produits de façon aléatoire, et donc comparables ni à un historique, ni à une norme. Et de fait, le premier rôle du contrôleur de gestion à l'égard des chiffres présentés est d'en garantir la fiabilité. Ceci signifie également qu'en cas de création d'un nouvel indicateur, un effort très important doit être fait d'emblée pour formaliser la procédure de recueil et de calcul et pour s'assurer de son application correcte, sans quoi le contrôleur s'expose à devoir sans arrêt refaire les calculs

derrière les fournisseurs d'informations, ce qui est sans doute nécessaire lorsque les circuits ne sont pas fiables mais une très mauvaise allocation de son temps.

Des indicateurs essayant de limiter les effets pervers

Lorsqu'une forte pression est mise sur le décideur pour « tenir les chiffres du budget », celui-ci va être très attentif aux informations contenues dans son tableau de bord et va s'efforcer de prendre des décisions à même de faire changer les chiffres dans le sens désiré. C'est d'ailleurs bien ce qu'on lui demande. Mais ce faisant, il trouvera peut-être des moyens de faire bouger les chiffres qui sont des effets pervers au sens où l'action sert l'indicateur mais non la santé globale de l'entreprise.

Et il n'y a pas forcément de malignité dans de tels comportements : il faut ici se souvenir de cette histoire drôle qui montre un homme en train de chercher quelque chose au pied d'un réverbère. Un voisin vient à passer. « Vous cherchez quelque chose ? » « Oui, mes lunettes. » « Ah ! Vous les avez perdues ici ? » « Non, mais c'est le seul endroit où il y a de la lumière. » Les indicateurs sont pareils au réverbère : ils mettent en lumière certains événements et en occultent d'autres. Il faut donc s'efforcer de penser a priori aux éléments occultés qu'il faudrait mettre en lumière pour éviter des décisions mauvaises pour l'entreprise. Comme nous l'avons souligné, un indicateur est un instrument de mesure et à ce titre capte toujours imparfaitement le phénomène à mesurer. Il est souvent réducteur, souvent à court terme et le risque est grand, en mettant le projecteur sur un indicateur, que le dernier s'améliore sans que ce soit toujours le cas de la gestion !

Un exemple de ces problèmes est la pratique assez courante qui consiste à évaluer principalement la performance des vendeurs sur le chiffre d'affaires, alors que ceux-ci maîtrisent aussi largement les délais de règlement. Si on omet les comptes clients dans le tableau de bord commercial, la tentation risque d'être grande de pousser les ventes en laissant filer les délais de règlement et par conséquent en dégradant la trésorerie de l'entreprise.

Des indicateurs mesurant au plus tôt

Un des objectifs des tableaux de bord est d'aider les responsables à anticiper sur les résultats à venir. L'une des manières de le faire est de s'efforcer chaque fois que possible, sur un thème donné, de choisir les indicateurs les plus « en amont » possible par rapport au résultat. Par exemple, dans le suivi du chiffre d'affaires, on n'envisage pas de se passer du carnet de

commandes qui donne de précieuses indications sur le chiffre d'affaires des périodes à venir. En amont du carnet de commandes, on suivra les réponses faites par les vendeurs à des appels d'offres dans les métiers qui s'y prêtent et l'activité de prospection plus généralement. De même pour le volet « dépenses », on s'efforcera de procéder à un suivi des engagements (en relation avec le système comptable).

Des indicateurs partagés et cohérents d'un tableau de bord à l'autre

Pour finir, rappelons qu'il est sain pour une entreprise que ses managers puissent discuter sur une base commune des événements affectant l'activité, et cela n'est possible que si les différentes personnes mesurent de la même façon les mêmes phénomènes. Sinon il y a fort à parier qu'une partie des réunions consacrées à l'analyse des résultats sera utilisée au rapprochement des différents chiffres. Cette question du partage de l'information est essentielle pour la bonne coordination des initiatives.

Le concept de « tableau de bord de comité de direction », document unique communiqué à tous les directeurs, couvrant tous les aspects importants de la vie de l'entreprise, sur lequel se fait la réunion mensuelle d'analyse des résultats, est d'ailleurs celui qui répond le mieux à cette exigence de partage, puisque la source est unique. Par rapport à la méthode OVAR, créer un tableau de bord revient à diffuser à chacun le tableau de bord qui correspond à la grille OVAR du directeur de l'entreprise.

Une autre façon d'atténuer les problèmes d'interprétation lorsque l'information est partagée, ce qui est nécessairement le cas dès lors qu'un service fournit de l'information à un autre, est de faire figurer systématiquement, dans chaque parution du tableau de bord, la définition des indicateurs et leur source. En cas de conflit d'interprétation, il sera toujours possible de se reporter à ce glossaire. Par ailleurs on ne saurait que trop insister sur l'importance des commentaires accompagnant les chiffres ; cela devrait être une règle générale que toute fourniture d'information à un service par un autre soit accompagnée d'une analyse.

Au stade de conception auquel nous sommes maintenant rendus, nous disposons d'une liste d'indicateurs permettant de suivre tant les objectifs que les variables d'action de la grille OVAR concernée. Pour chacun de ces indicateurs, nous connaissons également avec précision comment les calculer et où les trouver, ainsi que la liste des références à utiliser.

10. La mise en forme et la présentation maquette des tableaux de bord

Il faut maintenant penser à mettre en page cette liste d'indicateurs : quels indicateurs sur quelles pages ? Combien de pages ? Quels graphiques à quels endroits ? Où mettra-t-on le glossaire (ensemble des définitions des indicateurs) et les commentaires ? etc. Plusieurs règles de base peuvent être énoncées pour orienter ce travail.

Privilégier une présentation standard

La présentation des différentes pages du tableau de bord doit s'efforcer d'être standard : mêmes caractères et couleurs utilisés, mêmes endroits pour inscrire les titres des thèmes, la date des informations, les commentaires (qui se situent par exemple toujours à gauche du tableau de chiffres ou du graphique qu'ils accompagnent, dans un encadré), la définition des indicateurs (si toutes les définitions ne sont pas rassemblées en fin de document comme on le voit parfois). Cette standardisation est essentielle à l'agrément et à la facilité de lecture. Le lecteur retrouve toujours la même configuration, ce qui lui permet de se consacrer au fond plutôt que de passer son temps à décoder la forme.

Élaborer une mise en page précise

L'ordre de mise en page doit être cohérent avec l'importance accordée au sujet. C'est ainsi que l'on aura tendance à consacrer les premières pages du tableau de bord aux aspects les plus importants de la vie de l'entreprise, et donc souvent aux objectifs et aux variables d'action les plus influentes. De même, dans une page donnée, on mettra le plus important et le plus synthétique en haut à droite, et le moins important ou le plus détaillé en descendant vers le bas ; lorsqu'on feuillette un document, on sait en effet que l'œil se porte toujours en priorité sur la page de droite, en haut, et qu'il descend cette page avant de se porter sur la page de gauche.

Choisir des graphiques pertinents

Les graphiques doivent être utilisés à bon escient : il ne s'agit pas en effet d'introduire des graphiques pour « faire joli ». Ceux-ci doivent apporter une véritable valeur ajoutée. Leur force principale par rapport à un tableau de chiffres est qu'ils en offrent un résumé. Cela n'est possible que parce qu'un seul axe d'analyse est choisi, alors que face à un tableau on en possède au moins deux (les lignes et les colonnes) mais souvent bien plus (selon que l'on analyse une ou plusieurs rubriques et compte tenu de la grande variété des calculs de ratio possibles). S'est-

on dès lors assuré que ce qui est présenté dans le graphique est vraiment l'information la plus importante à tirer du tableau de chiffres ?

Par ailleurs, compte tenu de la place que prennent les graphiques, il faut savoir ne pas en abuser et n'en mettre que sur les sujets majeurs. Il est en effet plus intéressant d'avoir de l'information bien résumée sur les sujets importants que sur les sujets marginaux.

Pour finir, nous ne saurions que trop recommander l'utilisation, chaque fois que possible, de courbes ou de graphiques en cumul qui ont selon nous l'immense avantage de mettre en perspective les réalisations par rapport à l'objectif.

Adapter la fréquence des tableaux de bord

Une dernière question concerne la fréquence des tableaux de bord et avec laquelle on souhaitera suivre les différents indicateurs. Celle-ci est en général contingente du niveau de responsabilité concerné par le tableau de bord, afin de respecter le principe d'indicateurs « reliés à la prise de décision ». Plus on est proche du terrain, de l'opérationnel, de l'action quotidienne, plus la fréquence aura tendance à s'intensifier. Plus on va vers la prise de décision stratégique, moins la fréquence sera élevée. Ainsi un chef d'équipe de production souhaitera disposer d'une information journalière ou au moins hebdomadaire sur des éléments tels que les temps improductifs et leur cause, ou encore les rebuts et leur cause. Un directeur d'usine se contentera d'une information mensuelle (ou par quinzaine) sur l'efficacité (temps improductifs) ou les mêmes rebuts.

Section 3 : Les nouveaux outils du pilotage et le Balanced Scorecard

1. Répondre aux limites des outils financiers traditionnels

Sur un point essentiel, tableaux de bord et balanced scorecard se rejoignent. Le regain d'intérêt des premiers et le développement du second dans les années 1990 sont le fruit de préoccupations partagées par les entreprises des deux côtés de l'Atlantique et d'un refus de laisser les seuls indicateurs financiers gouverner l'entreprise. Réticence traditionnelle à l'égard de ceux-ci en France, où la pression des marchés financiers est moins forte qu'aux Etats-Unis, ou préoccupation plus récente aux États-Unis, avec la prise en compte des effets pervers sur le long terme d'une gestion financière à court terme, les reproches adressés aux indicateurs financiers sont les mêmes dans les deux pays :

- Absence de caractère opérationnel, impossibilité de décoder les causes des dérapages financiers lorsqu'ils se produisent en l'absence d'indicateurs de terrain, concrets ; mauvaise adaptation à l'action corrective nécessaire en gestion ;
- Caractère rétrospectif, a posteriori, des indicateurs financiers, qui dénoncent souvent des problèmes déjà anciens, mais se traduisent tardivement par une dégradation des performances financières ;
- Tendance à privilégier le court terme, et à négliger ou dévaloriser les investissements ou projets de long terme, qui imposent des « sacrifices » sur les indicateurs financiers de court terme.

Ces limites ne sont pas seulement ressenties par les managers. Le rapport Jenkins, publié par l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) en 1994, a fait état d'une demande accrue en information de gestion de la part des investisseurs et des intermédiaires financiers. Pour les parties prenantes, stakeholders en anglais, la communication financière (financial reporting) doit laisser la place à un support informationnel plus large que l'on pourrait appeler la communication de gestion (business reporting). En France, les examens de l'expertise comptable comportent désormais, à partir de 2007, une large proportion d'épreuves en pilotage de la performance et stratégie.

En conséquence, les démarches récentes du pilotage, face à l'incertitude qui caractérise l'environnement, mettent désormais l'accent sur trois qualités que doivent présenter les outils: être anticipateurs, explicatifs, et orientés vers l'action.

2. Des outils anticipateurs

Le caractère anticipateur des outils revêt deux formes. D'une part, ils doivent permettre d'envisager une série de futurs possibles, ainsi que leurs conséquences et les actions qui seront prises dans les différents cas de figure. L'usage de plus en plus fréquent de méthodes dites des scénarios correspond à cette idée : on envisage une multitude de situations possibles – bien que parfois très peu probables – et l'on s'interroge sur les plans d'actions à mettre en place dans chacune d'entre elles. Toute la gestion prévisionnelle s'appuie alors sur des alternatives, des plans d'urgence, ou de repli.

D'autre part, les outils doivent donner une information très « en amont » qui permette de détecter des signes annonciateurs bien avant qu'une situation ne se réalise. Ceci se matérialise par le choix d'indicateurs se situant « au plus tôt » dans le processus, qu'il s'agisse de processus commerciaux, d'assurance qualité, de production, etc. : carnet de commandes plutôt que chiffre d'affaires encaissé par exemple. Les indicateurs, dans le tableau de bord comme dans le balanced scorecard, s'attachent à satisfaire cette nouvelle exigence. L'information « en amont » va également de pair avec la prochaine caractéristique attendue des outils, la compréhension des modèles de causalité entre événements : les signes annonciateurs d'une situation portent le plus souvent sur ses origines, contrairement au résultat, état de fait accompli devant lequel il est trop tard pour agir.

3. Le pouvoir explicatif des nouveaux outils

Ils doivent permettre, dans des situations de plus en plus complexes, de mieux comprendre les causes des effets constatés (coûts, résultats, outputs, etc.) et de mieux cerner les modèles de causalité, les relations de cause à effet. Sans cette compréhension, il est impossible d'agir, de tenter de trouver des réponses adaptées lorsque les indicateurs de pilotage se dégradent. La démarche Ishikawa (ou diagramme en arêtes de poisson), issue du mouvement pour la qualité, est tout à fait exemplaire de ce type de méthode et peut largement s'appliquer en contrôle de gestion. Elle fait apparaître toutes les variables (parfois exogènes et peu maîtrisables à court terme) qui ont un impact sur l'objectif défini.

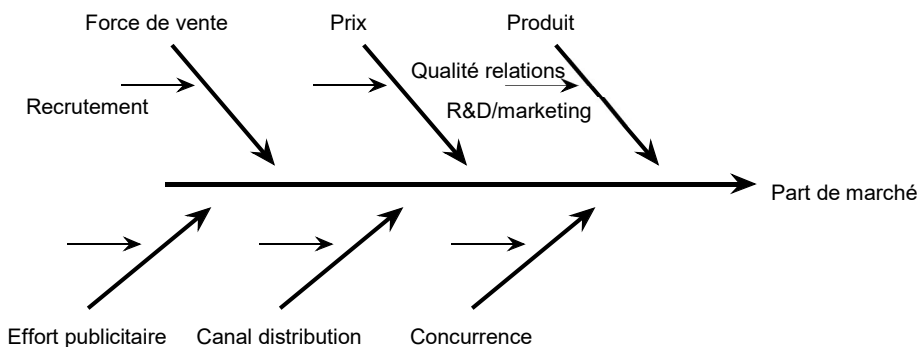


Figure 11: Exemple de démarche « Ishikawa » en marketing

Cette démarche n'est pas isolée. Dès la seconde partie des années 1980, la comptabilité d'activités et les modèles dits d'ABC (activity based costing) ont mis l'accent sur la compréhension des modèles de causes des coûts (indirects en particulier) à travers les notions d'inducteur et de générateur de coûts, et sur la non moins nécessaire compréhension des modèles de génération de la valeur dans les entreprises. Certains auteurs ont même traduit ABC par comptabilité « A Base de Causes » (M. Lebas, 1996). M. Lebas présente également un « arbre de performance » dans lequel la performance, multiforme et multicritère, est le feuillage d'un arbre dont le tronc est constitué par les processus, les activités, le travail, et dont les racines sont les facteurs explicatifs de la performance, telles que les compétences, les investissements, l'image des marques, la formation, les relations fournisseurs/clients et les partenariats, le contexte social, etc.

La démarche OVAR, s'inscrit dans cette lignée : les variables d'action correspondent à une recherche des modèles de compréhension des causes. Cette quête est complétée par un souci d'opérationnalité ; suivant l'approche Pareto, on s'intéresse au petit nombre de causes, maîtrisables par le responsable, qui ont le principal impact sur le résultat ; pas d'exhaustivité donc, mais une démarche sélective. OVAR est l'épine dorsale sur laquelle repose la conception des tableaux de bord que nous proposerons plus loin dans ce chapitre.

4. Des démarches orientées vers l'action

Les nouvelles démarches doivent être orientées vers l'action : elles offrent une mise en œuvre concrète du déploiement des cibles et des objectifs stratégiques, et sont proches des plans d'action. L'orientation vers l'action découle en partie du pouvoir explicatif des outils : pour

agir et choisir les plans d'action adaptés à un objectif, il faut disposer d'outils permettant de comprendre où se trouvent les effets escomptés – positifs ou négatifs – de l'action.

Il est important de souligner le mouvement de plus en plus prononcé, y compris dans des pays culturellement très imprégnés d'approches économiques et financières, vers un contrôle de gestion non exclusivement financier et au contraire préoccupé par un suivi des données physiques ou qualitatives. Ces dernières possèdent en effet la particularité d'être plus proches de l'opérationnel, de l'action au quotidien. Des recherches préalables ont mis à jour que les besoins d'information des décideurs changent selon le niveau hiérarchique et le degré d'opérationnalité de ceux-ci. Au niveau d'une direction générale, on aura ainsi davantage besoin de données financières, complétées par quelques données physiques seulement ; au niveau le plus opérationnel, au contraire, le besoin en information correspondant à des données physiques est très important et les données financières moins utiles. Plus on s'approche du « terrain » et de la prise de décision au quotidien, plus les données physiques et qualitatives prennent de l'importance ; au contraire, les données financières possèdent des qualités de synthèse et d'agrégation, d'autant plus appréciables que l'on doit avoir une vision d'ensemble d'une activité. Cependant elles ne prennent que peu en compte la multitude des micro-décisions concrètes qui font le quotidien de l'entreprise et « la font avancer ». C'est pour cette raison qu'un tableau de bord de direction générale doit aussi intégrer des indicateurs physiques ou qualitatifs susceptibles d'éclairer les données financières.

5. *Le balanced scorecard*

La théorie sur le balanced scorecard

Issu des travaux d'un professeur-consultant américain, R. Kaplan, et d'un consultant fondateur de l'unité de recherche de KPMG, D. Norton, le balanced scorecard est né au début de la décennie 1990. Le livre pionnier de Kaplan et Johnson, « Relevance Lost » (« La pertinence perdue ») en 1987, qui posa la première brique de la comptabilité d'activités, dénonçait déjà l'exclusivité des indicateurs financiers.

« Les mesures à court terme devront être remplacées par de multiples indicateurs non financiers qui constituent de meilleures cibles et ont une meilleure valeur prédictive quant aux objectifs de rentabilité à long terme de l'entreprise » (1987, p. 259).

Le balanced scorecard, développé par le Nolan Norton Institute à partir de 1990, est devenu dans les quinze dernières années un outil de plus en plus diffusé dans les entreprises, souvent

mis en place avec l'appui de sociétés de conseil. Une première phase d'élaboration de l'outil, en 1990, a consisté en réunions bimensuelles d'une douzaine d'entreprises au sein du Nolan Norton Institute, pour définir ensemble les grandes lignes d'un outil « équilibré » entre le court et le long terme, entre les résultats et l'action (le processus), entre les mesures financières et les mesures non financières. En 1991-1992, Kaplan et Norton introduisent l'outil sur quelques sites pilotes ; ils se rendent compte alors que les dirigeants utilisent « spontanément » le balanced scorecard non seulement pour mesurer la performance, mais aussi pour communiquer et déployer les objectifs stratégiques. À partir de 1993, l'outil est diffusé de façon plus large, avec un nombre croissant de balanced scorecards mis en place. La dimension managériale de l'outil prévaut petit à petit sur la dimension d'instrument de mesure, les indicateurs opérationnels recherchent la cohérence avec la stratégie de l'entreprise, et portent en priorité sur ses processus-clés.

Présenté initialement par ses concepteurs comme un outil d'évaluation de la stratégie et de mesure de la performance, le balanced scorecard est devenu dans la pratique un instrument, voire un système de management, en tous cas un outil de contrôle de gestion à part entière. Il permet de communiquer et de déployer la stratégie, de fixer des objectifs opérationnels à chacun, bref d'orienter les comportements à travers la responsabilisation, la motivation et l'évaluation des individus, et d'aider au pilotage.

Le balanced scorecard est donc une démarche de direction générale qui cherche à déployer sa stratégie tout au long des lignes hiérarchiques, du « haut » vers le « bas ». On rend « visibles » à l'ensemble des niveaux hiérarchiques les indicateurs « importants » au regard de la stratégie (« You get what you measure ») et on associe l'atteinte des objectifs sur ces indicateurs à la performance individuelle, c'est-à-dire à la rémunération, aux promotions, etc. On s'assure ainsi que les managers, à tous les niveaux de l'entreprise, s'approprient la stratégie définie au plus haut niveau.

Par ailleurs, le balanced scorecard est un produit de conseil, mis en place par des consultants américains : relativement standardisé, il doit rester assez simple pour être communiqué et vendu, quitte à sacrifier parfois en rigueur de la méthode. Il repose ainsi sur quatre dimensions faciles à identifier et à rendre opérationnelles, la performance financière, les mesures relatives à la relation avec le client, les mesures portant sur les processus internes, et enfin les compétences humaines.

La théorie sur le Balanced scorecard, évolution des travaux de Kaplan & Norton

Le premier ouvrage de Kaplan & Norton, *Translating strategy into action : the balanced scorecard*, en 1996, est le fruit de leurs cinq premières années de développement du modèle et de ses applications pilotes. Les auteurs insistent primordialement sur la façon dont l'outil BSC, un reporting quadri dimensionnel au plus haut niveau de l'entreprise, permet de rendre compte de la stratégie de l'entreprise dans un ensemble cohérent de mesures de performance. L'aspect « équilibré » de l'outil, avec à la fois des indicateurs financiers et des indicateurs non financiers, est mis en avant, ainsi que l'explication des quatre dimensions de la mesure de performance (financière, clients, processus internes, et apprentissage organisationnel). Les fondations théoriques de l'outil, ainsi que les premiers exemples de mise en œuvre, sont décrits en détail.

Le deuxième ouvrage, en 2000, *The strategy focused organization : how BSC companies thrive in the new business environment*, tire les leçons des expériences opérationnelles de BSC dans plus de 200 organisations, aussi bien publiques que privées : pour les directions générales qui ont mis en œuvre le BSC, ce n'est pas l'outil de mesure de la performance multidimensionnelle qui est particulièrement intéressant (les dirigeants savent bien, intuitivement, quels indicateurs suivre tous les mois), mais bien l'utilisation de ces indicateurs pour communiquer et déployer la stratégie en interne, pour permettre son appropriation par les managers de tous niveaux. Le BSC devient une démarche de management, et non pas seulement un instrument de mesure au plus haut niveau. Cette évolution va de pair avec la mise en place, aux échelons inférieurs, d'indicateurs alignés avec ceux du BSC des dirigeants, donc la création d'instruments de mesure aux niveaux N-1, N-2... Mais à travers cette élaboration d'indicateurs décentralisés, c'est avant tout la stratégie qui est placée au cœur de l'entreprise : jusque-là entre les mains de l'équipe dirigeante, elle passe entre les mains de ceux qui doivent faire et mettre en œuvre les plans d'action. Les dirigeants ont bien reconnu dans le BSC l'outil de management stratégique qui leur permet de traduire leur stratégie en termes opérationnels, d'aligner l'organisation avec leur stratégie, de faire de celle-ci un processus continu au cœur du travail de chacun dans l'entreprise. Les indicateurs ainsi déployés deviennent aussi la base d'un système d'évaluation de la performance donnant lieu à des primes : l'atteinte des objectifs sur les critères définis déclenche des bonus et fonde les systèmes de rémunération variables. Fruit de très nombreuses expériences sur le terrain, cet ouvrage est à notre sens le plus convaincant des trois.

Enfin, dans leur troisième ouvrage, en 2003, *Strategy maps : converting intangible assets into tangible outcomes*, mettent en avant les « cartes stratégiques » qui servent de point de départ à la démarche du *balanced scorecard*. Ils insistent sur le caractère essentiel de cette étape, qui permet aux dirigeants de visualiser leur stratégie, ses incohérences éventuelles, et comment elle conduit à une plus grande création de valeur. Il s'agit d'établir les relations causales existant entre les indicateurs sur les différentes dimensions : par exemple, on établira le lien entre une amélioration des processus internes (service et accueil personnalisés aux clients qui reviennent), une plus grande fidélité client qui en découle et in fine une amélioration de la rentabilité. À nos yeux cependant, cet ouvrage se justifie en premier lieu comme réponse à certaines critiques à l'égard des cartes stratégiques, souvent jugées trop théoriques et complexes par les praticiens, et parfois jugées confuses et non convaincantes sur le plan théorique par les académiques (relations de causalité non établies ou douteuses, confusion entre des indicateurs en amont/aval et des relations entre les 4 dimensions du BSC). Plus positivement, cet ouvrage peut aussi être considéré comme une manifestation du « retour » en boucle vers la formulation de la stratégie : non seulement le BSC aide à mettre en œuvre, à déployer de façon top down la stratégie, mais il aide aussi les dirigeants à formuler et à faire progresser la stratégie, par un apprentissage organisationnel collectif de l'équipe de direction. En travaillant en équipe sur la constitution d'une carte stratégique, on élabore ensemble un projet stratégique commun pour le futur et on renforce la cohésion de l'équipe dirigeante.

Définition du balanced scorecard (tableau de bord prospective) :

Robert S. Kaplan et David P. Norton ont introduit le *balanced scorecard* dans l'entreprise, leurs travaux montrent que la performance doit être liée à la notion de pilotage stratégique.

Le pilotage stratégique est la mise à la disposition de la direction de l'entreprise d'un nombre d'indicateurs variés financiers et non financiers, à court terme et à long terme, regroupés sous la forme d'un tableau de bord, de façon à aider les dirigeants dans leurs prises de décisions stratégiques²⁵.

²⁵ VILAIN (Laurent) « *Le pilotage de l'entreprise : l'utilisation d'un tableau de bord prospectif* », thèse de master professionnel HEC paris, 2003 p34.

Principe et évolution du balanced scorecard :

Le *balanced scorecard* se veut un support permettant de définir des objectifs datés et quantifiés appartenant à quatre « blocs » ou piliers différents. La qualité finale de l'outil est garantie par l'existence d'indicateurs relatifs à chacune des quatre dimensions ²⁶:

- **Des mesures financières, correspondant à des objectifs économiques à court terme**, qui peuvent varier en fonction des secteurs d'activité ou de la stratégie ; par exemple, le chiffre d'affaires, le taux de croissance, le chiffre d'affaires réalisé par les nouveaux produits ou les nouveaux marchés, domineront les activités en croissance ; les mesures de rentabilité telles que résultat net, marge brute, EVA (valeur ajoutée économique), ROI (retour sur investissement), sont essentielles pour les activités parvenues à maturité et devant financer le développement de l'entreprise par ailleurs ; les produits en fin de cycle de vie sont souvent focalisés sur des indicateurs financiers à court terme, délais de récupération financiers (*payback ratio*) et solde de trésorerie ;
- **Des indicateurs portant sur la relation commerciale et le capital-clientèle** ; au-delà des traditionnelles mesures de chiffre d'affaires, de part de marché, de rentabilité-clients, de satisfaction et fidélité clients, les concepteurs du *balanced scorecard* insistent sur les indicateurs « d'action » et les attributs fournis par l'entreprise pour maintenir la satisfaction des clients à un niveau élevé : attributs du produit/service, relation-client, image et réputation de l'entreprise ;
- **Des indicateurs correspondant à des objectifs d'amélioration des processus internes, visant à améliorer la productivité et la qualité à un moindre coût** ; aux méthodes classiques de réduction des coûts, de ré-ingénierie des processus ou même de *kaizen costing* (amélioration progressive), Kaplan et Norton ajoutent la focalisation sur les processus-clés stratégiques, afin de faire porter la mesure et l'effort sur ceux-ci en premier lieu ;
- **Des indicateurs tentant de capter l'apprentissage organisationnel**, qui concernent les compétences humaines dans l'entreprise ainsi que les systèmes et les procédures organisationnelles.

²⁶ PESQUEUX Y et autres « *Le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques* » 3^e Ed, Dunod, Paris p158.

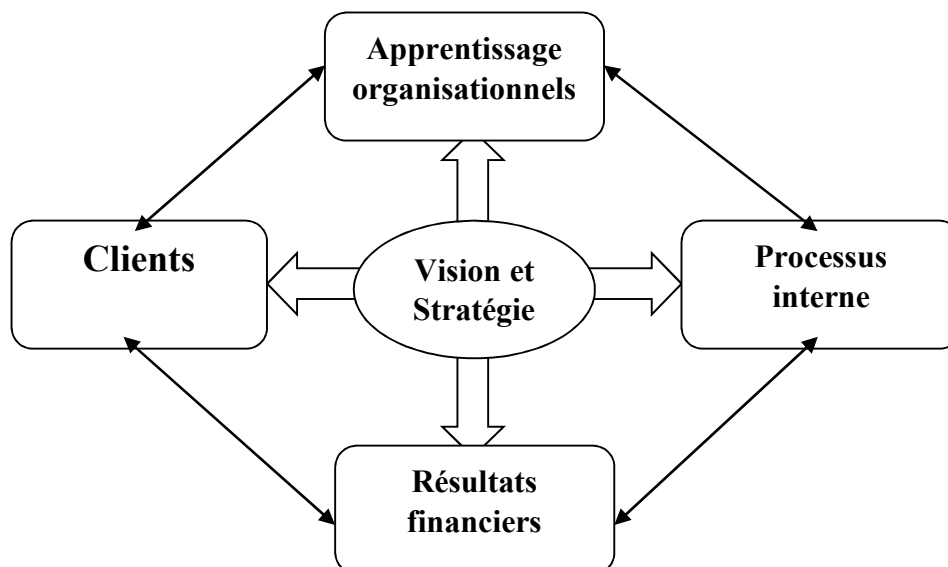


Schéma 4: Synthétisant la traduction de la stratégie en objectifs opérationnels.

Le balanced scorecard est donc une démarche dont la mise en place de la carte stratégique consiste à se déployée toute au long des lignes hiérarchique « du haut vers le bas », d'abord considérer comme un outil stratégique et de mesure de la performance, il s'avère être un système à part entière de management et de contrôle de gestion, il passe de la stratégie jusqu'à la fixation d'objectifs opérationnels, il aide aussi le pilotage à travers la responsabilisation, la motivation et l'évaluation des individus.

Comparaison avec le tableau de bord :

Le tableau de bord et le balanced scorecard partent du même principe ; mettre en place des outils pour améliorer la rapidité et la clarté de l'information pour engendrer une réactivité propice à la prise de décision et de mesures correctives, bien qu'ayant la même finalité et beaucoup de point commun, nous constatons que les deux approches présentent des divergences.

Points de divergence :

La différence majeure entre les deux approches consiste dans le fait que le tableau de bord se base sur l'analyse et le partage de la responsabilité qui engendre un déploiement d'objectifs stratégique a travers les différents niveaux hiérarchique, le résultat donne un ensemble de tableaux de bord qui s'emboite et se compète les uns et autre pour former un système d'information et de décision, alors que le balanced scorecard est un outils standardisé

relativement simple qui permet au responsable de passer en revue les quatre perspectives on lui fournissant un cadre d'étude, facile à communiquer il précède la mise en œuvre de la stratégie grâce à la gestion hiérarchique de « haut en bas ».

Points de convergence :

Le système du tableau de bord standard et celui du *balanced scorecard* n'ont pour points communs la vision stratégique qui est au centre de ces systèmes, ainsi que la fixation des objectifs qui est en rapport avec la stratégie mise en place.

Dans les deux approches le choix des indicateurs est essentiel car il clarifie la stratégie et il permet la mesure des résultats et de la performance ainsi que le pilotage.

Synthèse :

Que ce soit le tableau de bord ou le *balanced scorecard* ils reflètent un besoin similaire de compléter le contrôle budgétaire classique et le *Reporting* financier, devenus insuffisants pour les besoins du pilotage, ces nouveaux outils (Pilotage et de mesure de la performance) ont pour principe l'anticipation et la planification qui répondent aux besoins établis par la stratégie, ainsi que sur l'orientation et mise en place des plans d'actions qui suivent la mesure et l'analyse des résultats.

Le contenu et les indicateurs du balanced scorecard

Le *balanced scorecard* ou « tableau de bord prospectif » a été présenté par Kaplan et Norton dès leurs premiers articles et livres comme un outil prospectif et « équilibré » entre :

- Des indicateurs situés en amont (*leading indicators*), mesures portant sur les générateurs de performance (*performance drivers*) ;
- Et les indicateurs situés en aval (*lagging indicators*), mesures portant sur les résultats (*current operating performance*).

Le *balanced scorecard* se veut un support permettant de définir des objectifs datés et quantifiés appartenant à quatre « blocs » ou piliers différents. La qualité finale de l'outil est garantie par l'existence d'indicateurs relatifs à chacune des quatre dimensions :

- des mesures financières, correspondant à des objectifs économiques à court terme, qui peuvent varier en fonction des secteurs d'activité ou de la stratégie ; par exemple, le chiffre d'affaires, le taux de croissance, le chiffre d'affaires réalisé par

les nouveaux produits ou les nouveaux marchés, domineront les activités en croissance ; les mesures de rentabilité telles que résultat net, marge brute, EVA (valeur ajoutée économique), ROI (retour sur investissement), sont essentielles pour les activités parvenues à maturité et devant financer le développement de l'entreprise par ailleurs ; les produits en fin de cycle de vie sont souvent focalisés sur des indicateurs financiers à court terme, délais de récupération financiers (payback ratio) et solde de trésorerie ;

- Des indicateurs portant sur la relation commerciale et le capital-clientèle ; au-delà des traditionnelles mesures de chiffre d'affaires, de part de marché, de rentabilité-clients, de satisfaction et fidélité clients, les concepteurs du balanced scorecard insistent sur les indicateurs « d'action » et les attributs fournis par l'entreprise pour maintenir la satisfaction des clients à un niveau élevé : attributs du produit/service, relation-client, image et réputation de l'entreprise ;
- Des indicateurs correspondant à des objectifs d'amélioration des processus internes, visant à améliorer la productivité et la qualité à un moindre coût ; aux méthodes classiques de réduction des coûts, de ré-ingénierie des processus ou même de kaizen costing (amélioration progressive), Kaplan et Norton ajoutent la focalisation sur les processus-clés stratégiques, afin de faire porter la mesure et l'effort sur ceux-ci en premier lieu ;
- Des indicateurs tentant de capter l'apprentissage organisationnel, qui concernent les compétences humaines dans l'entreprise ainsi que les systèmes et les procédures organisationnelles.

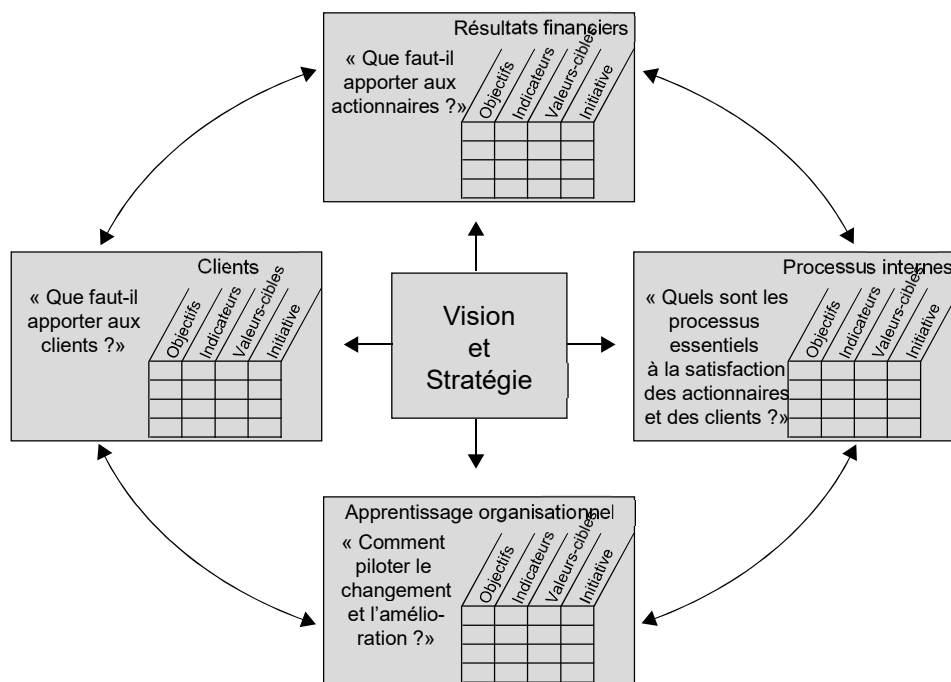


Figure 12: Un support pour traduire la stratégie en objectifs opérationnels²⁷.

Le balanced scorecard est particulièrement facile à appréhender dans la distinction entre les quatre dimensions mesurées. Par contre, la confusion subsiste sur les relations de cause-à-effet établies par le modèle. Il semble que le balanced scorecard crée une hiérarchie entre les quatre « blocs » ci-dessus, et subordonne les trois autres dimensions au « bloc » financier. Les objectifs financiers restent le but ultime, et leur mesure s'impose in fine. Le capital-client, les processus et l'apprentissage organisationnels ne sont que les moyens pour atteindre des objectifs financiers. De façon non totalement explicite chez les auteurs, les quatre dimensions s'inscrivent dans une hiérarchie où les compétences humaines permettent le développement organisationnel et l'amélioration des processus, qui à leur tour contribuent à la satisfaction-client, et servent in fine les objectifs financiers de l'entreprise. La recherche des relations de cause-à-effet entre les actions opérationnelles menées et les résultats financiers est saine. Néanmoins, en créant cette hiérarchie, le risque existe de tomber à nouveau dans le piège de la primauté accordée aux objectifs financiers, à court terme.

De plus, d'un point de vue conceptuel, le balanced scorecard entretient la confusion puisqu'il introduit par ailleurs une distinction entre les indicateurs « amont » (leading indicators) et les indicateurs « aval » (lagging indicators). Cette distinction correspond en théorie également à

²⁷ Source : Le tableau de bord prospectif, R.S.Kaplan & D.P.Norton, 1998

des relations de cause-à-effet, d'action à résultat, au sein de chaque dimension. L'ambiguïté demeure chez Kaplan et Norton entre les deux « directions » de cause-à-effet : celles-ci sont-elles en premier lieu entre les quatre perspectives (financière, client, organisationnelle, et humaine), ou bien entre les leading et les lagging indicators de chaque perspective ? On constate dans les exemples de mise en œuvre du balanced scorecard que la plupart des indicateurs développés sont des indicateurs de résultat. L'ambiguïté théorique aboutit peut-être à une absence de recherche systématique de chacun des deux types d'indicateurs (action et résultat), pour chaque perspective. Mais les indicateurs d'action correspondant à la perspective client par exemple se résument-ils aux indicateurs de résultat sur les processus organisationnels ? Sans doute pas... De ce fait, l'outil perd une partie de sa valeur « prospective ». Les indicateurs d'action sont en effet les clignotants qui passent au rouge bien avant que les résultats n'en pâtissent, et qui nous donnent les moyens de comprendre où et en quoi l'action est déficiente.

Enfin, le balanced scorecard est un outil à caractère générique. On peut s'interroger si toutes les entreprises ont vraiment besoin des quatre « blocs » mentionnés, développés de la même façon, et on peut plutôt penser que le secteur d'activité, la situation concurrentielle et la stratégie de l'entreprise ont une influence sur ses besoins d'information.

Exemple de Balanced scorecard : la carte stratégique

- **Le cas d'une entreprise spécialisée dans la publication d'informations à destination des entreprises et des professionnels.**

L'entreprise est leader mondial sur le marché des services à haute valeur ajoutée dans les domaines de l'information et de la recherche sur les marques.

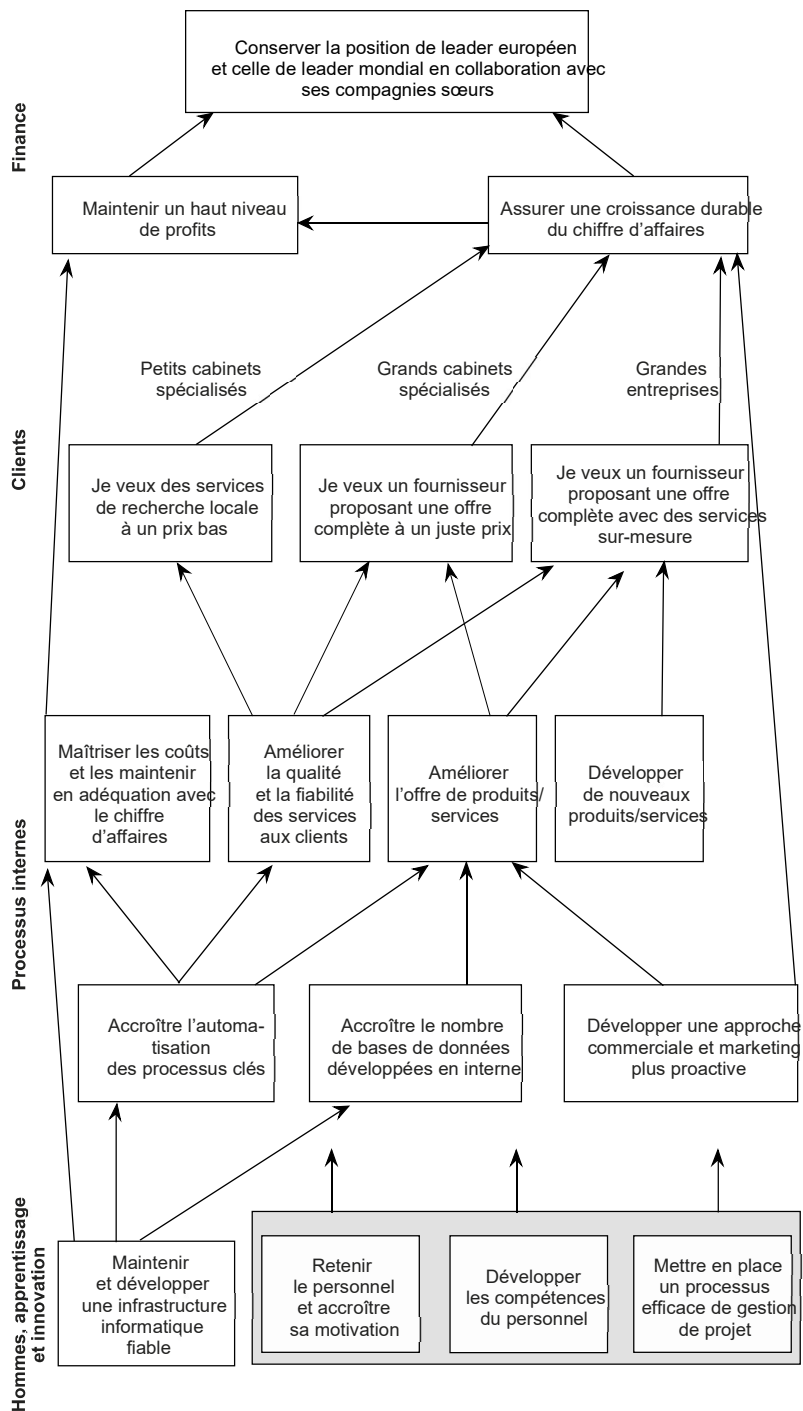


Figure 13: Carte stratégique du leader des services à haute valeur ajoutée dans les domaines de l'information et de la recherche sur les marques

Exemple de Balanced scorecard : les indicateurs

- Le cas de Sodexo Grands comptes (restauration collective pour les entreprises)

On présente ici les indicateurs relatifs à quelques objectifs de processus internes de Sodexo Grands comptes.

Objectifs	Indicateurs	Fréquence
IP1 – Garantir le respect des procédures	% de procédures mises à jour	M
	incluant un indicateur de suivi % de procédures expliquées et déployées	M
IP9 — Réaliser le plein potentiel sur chacun des sites	Nb de propositions commerciales sites faites sur des services non occupés par Sodexo	M
	Scoring par site du marché	T
	potentiel de chaque site CA par résident	T
IP10 – Concevoir, normer, diffuser et mettre en œuvre des offres différenciantes et rentables destinées aux clients GC : central, local et convives	Nb de briques d’offres finalisées, testées, disponibles pour être mises en œuvre et dont le potentiel a été identifié	M
	% des sites formés aux nouvelles offres (pour la vente et le déploiement)	M
	Nb de signatures d’une offre spécifique par rapport à un potentiel identifié	M

Figure 14: Objectifs et indicateurs relatifs à la perspective de processus internes de Sodexo Grands comptes²⁸.

Comparaison avec les tableaux de bord

Les tableaux de bord et le balanced scorecard sont deux outils, nés de préoccupations similaires dans les entreprises dans le courant des années 1980-1990 : un besoin de plus grande réactivité, donc d’une information plus rapidement obtenue et plus directement interprétable, un besoin de mettre en phase les objectifs des dirigeants et les décisions et

²⁸ Tableaux de Bord et Balanced scorecards, C. Mendoza, M.-H. Delmond, F. Giraud, H. Löning et A. de Font-Réaulx, Groupe Revue Fiduciaire, 2005, p. 210.

actions quotidiennes « sur le terrain », etc. Ces deux outils ont néanmoins des historiques profondément différents.

Au total, la distinction fondamentale se situe entre d'une part un outil né au début des années 1990 du travail de consultants, qui ont d'abord construit celui-ci avec l'aide et l'appui d'une douzaine d'entreprises intéressées par un « balanced scorecard », puis l'ont diffusé à grande échelle dans les entreprises nord-américaines (et plus récemment européennes), et d'autre part un outil plus ancien, mais dont la pratique est moins homogénéisée. Le balanced scorecard est un outil relativement standardisé, simple et facile à communiquer, et procédant d'une gestion top-down (hiérarchique de haut en bas) de la mise en œuvre de la stratégie.

Au contraire, les tableaux de bord, nés dans les bureaux des différents responsables opérationnels, puis conceptualisés à partir des années 1980-1990 par des professeurs-chercheurs, font l'objet d'une beaucoup plus grande diversité en pratique. Un grand nombre de systèmes d'information revendiquent dans les entreprises l'appellation de tableau de bord, alors qu'il n'existe qu'un petit nombre de « vrais » tableaux de bord. Ce nombre est d'autant plus limité que les professeurs chercheurs qui l'ont conceptualisé se sont livrés à un faible nombre de missions de conseil (seulement celles nécessaires à son élaboration théorique et à sa validation pratique) et que l'élaboration du tableau de bord au sens où nous le présentons ici requiert une formation méthodologique rigoureuse. Néanmoins, plus nombreux sont les systèmes d'information qui, sans être fondés sur cette démarche méthodologique rigoureuse (type OVAR), peuvent être comptés au nombre des tableaux de bord dans la mesure où ils captent l'essentiel des objectifs et principes de cet outil :

- a) Un système de mesure non seulement financier mais comportant aussi des indicateurs quantitatifs non financiers, voire qualitatifs ;
- b) Un système d'information qui privilégie la rapidité et le coût d'obtention de l'information par rapport à sa précision ;
- c) Un système d'information adapté aux besoins des opérationnels tout en étant fondé sur les objectifs stratégiques, dont il offre une déclinaison au niveau opérationnel.

Le troisième point (c) est celui qui fait le plus souvent défaut ; alors que les deux premières conditions (a et b) sont le plus souvent réunies dans les systèmes d'information se proclamant « tableau de bord », la troisième est encore souvent absente. Elle est pourtant à nos yeux une condition sine qua non pour accorder le qualificatif de « tableau de bord ».

À ce titre, le balanced scorecard pourrait être considéré comme une forme de tableau de bord, parmi d'autres possibles. Il réunit bien les qualités énoncées ci-dessus et requises par les nouveaux outils de pilotage en contrôle de gestion. La quête sous-jacente au balanced scorecard est bien celle qui anime également la mise en place de tableaux de bord. Ceux-ci peuvent alors soit prendre la forme relativement standardisée d'un balanced scorecard, soit s'appuyer sur des méthodologies conceptuellement plus rigoureuses (par exemple, la méthode OVAR), et être conçus « sur mesure » dans l'entreprise à partir des principes énoncés ci-dessus. Le balanced scorecard présente comme limite essentielle d'être un outil standard, conçu pour et destiné en priorité aux directions générales d'entreprises de grande taille.

Section 4 : L'importance des indicateurs non financier dans le pilotage de la performance des entreprises de droit Algérien

Les indicateurs non financiers sont des mesures de performance qui ne sont pas liées aux aspects financiers de l'entreprise, tels que le chiffre d'affaires, la marge bénéficiaire ou le retour sur investissement. Au lieu de cela, ils se concentrent sur des facteurs tels que la satisfaction des clients, la qualité des produits, l'engagement des employés et la durabilité environnementale.

L'importance des indicateurs non financiers dans le pilotage de la performance des entreprises peut être considérable, car ils peuvent fournir des informations clés sur les facteurs qui influencent la réussite à long terme d'une entreprise. En voici quelques exemples :

La satisfaction des clients : Les indicateurs de satisfaction des clients, tels que le taux de satisfaction ou le nombre de plaintes reçues, peuvent aider une entreprise à comprendre comment ses clients perçoivent ses produits et services. Une satisfaction client élevée est essentielle pour la fidélisation et la recommandation de clients, ce qui peut conduire à une augmentation des ventes et de la rentabilité à long terme.

L'engagement des employés : Les indicateurs d'engagement des employés, tels que le taux de rotation ou les résultats des enquêtes sur la satisfaction des employés, peuvent aider une entreprise à comprendre comment ses employés se sentent au sujet de leur travail et de leur environnement de travail. Un haut niveau d'engagement des employés peut améliorer la productivité, la qualité des produits et la satisfaction des clients.

La qualité des produits : Les indicateurs de qualité des produits, tels que le nombre de défauts ou le taux de rappel, peuvent aider une entreprise à comprendre si ses produits répondent aux normes de qualité et de sécurité. Une qualité de produit élevée peut améliorer la satisfaction des clients et réduire les coûts de garantie et de rappel.

La durabilité environnementale : Les indicateurs de durabilité environnementale, tels que les émissions de gaz à effet de serre ou la consommation d'énergie, peuvent aider une entreprise à comprendre son impact sur l'environnement. Une entreprise qui s'engage dans des pratiques durables peut améliorer sa réputation auprès des clients et des parties prenantes, ainsi que réduire ses coûts de production à long terme.

En conclusion, les indicateurs non financiers sont essentiels pour une gestion efficace de la performance des entreprises, car ils fournissent des informations cruciales sur les facteurs qui

influencent la réussite à long terme d'une entreprise. Les entreprises qui intègrent ces indicateurs dans leur processus de planification stratégique et de prise de décision peuvent améliorer leur performance à long terme et leur compétitivité sur le marché.

1. L'impact des réformes économique sur la performance des entreprises

Les réformes économiques peuvent avoir un impact significatif sur la performance des entreprises en Algérie. Voici quelques exemples :

Libéralisation du marché : La libéralisation du marché peut permettre une plus grande concurrence et une meilleure efficacité. Les entreprises doivent alors s'adapter à un marché plus compétitif, ce qui peut favoriser l'innovation et la créativité. Cependant, cela peut également signifier une pression accrue sur les marges bénéficiaires des entreprises les moins compétitives.

Politiques fiscales : Les politiques fiscales peuvent avoir un impact significatif sur la performance des entreprises. Les réductions d'impôts peuvent favoriser les investissements et la croissance, tandis que les hausses d'impôts peuvent affecter négativement la rentabilité des entreprises.

Infrastructures : Les réformes économiques qui visent à améliorer les infrastructures, telles que les routes, les ports, les aéroports, peuvent aider les entreprises à réduire les coûts de transport et de logistique, ce qui peut améliorer la compétitivité.

Protection de la propriété intellectuelle : La protection de la propriété intellectuelle peut aider les entreprises à protéger leurs innovations et leurs marques de la contrefaçon, ce qui peut améliorer la rentabilité et stimuler la recherche et le développement.

En somme, les réformes économiques peuvent avoir un impact significatif sur la performance des entreprises en Algérie. Cependant, l'impact dépendra de la nature et de la portée des réformes et de la capacité des entreprises à s'adapter aux changements.

2. L'impact du contexte politico-économique sur la performance des entreprises

Le contexte politico-économique peut avoir un impact significatif sur la performance des entreprises, à la fois directement et indirectement.

Directement, les politiques économiques mises en place par les gouvernements peuvent affecter les entreprises. Par exemple, une politique fiscale favorable peut aider les entreprises à augmenter leurs bénéfices en réduisant leur charge fiscale. De même, une politique monétaire

favorable peut aider les entreprises en utilisant les coûts de financement et en stimulant la croissance économique.

Indirectement, le contexte politique et économique peut influencer les conditions commerciales, telles que l'instabilité politique, les changements de réglementation, les tensions commerciales internationales, les conflits armés, etc. Tous ces facteurs peuvent avoir des répercussions sur les entreprises, notamment en termes de coûts d'approvisionnement, de perturbation des chaînes d'approvisionnement, de difficultés à trouver des clients, de fluctuations des taux de change, etc.

En conséquence, les entreprises doivent être conscientes de l'impact du contexte politico-économique sur leur activité et prendre des mesures pour réduire les risques potentiels. Cela peut inclure la diversification des sources d'approvisionnement, la mise en place de stratégies de gestion des risques financiers, la recherche de nouveaux marchés ou l'investissement dans des technologies innovantes pour améliorer leur efficacité et leur résilience.

3. L'impact des changements de la réglementation sur la performance des entreprises

Les changements de réglementation peuvent avoir un impact significatif sur la performance des entreprises. Les règlements peuvent être imposés pour protéger les consommateurs, l'environnement, la santé publique ou pour garantir une concurrence équitable sur le marché. Si les entreprises ne sont pas en mesure de se conformer à ces réglementations, elles comportent des amendements, des sanctions, des poursuites judiciaires et une atteinte à leur réputation.

D'un autre côté, les changements de réglementation peuvent également créer des opportunités pour les entreprises. Les réglementations peuvent favoriser l'innovation et la concurrence, offrir de nouveaux marchés pour les entreprises qui peuvent fournir des produits et services conformes aux normes, et renforcer la confiance des consommateurs dans les entreprises qui respectent les règles.

L'impact des changements de la réglementation sur la performance des entreprises dépend également du secteur d'activité. Les entreprises qui opèrent dans des secteurs hautement réglementés, tels que les services financiers, la santé, l'environnement et l'énergie, peuvent être plus susceptibles d'être affectées par les changements de réglementation que les entreprises qui opèrent dans des secteurs moins réglementés.

Enfin, il est important de noter que les entreprises qui s'adaptent rapidement aux changements de réglementation peuvent bénéficier d'un avantage concurrentiel par rapport à celles qui ne le font pas. Les entreprises qui prennent des mesures proactives pour se conformer aux réglementations peuvent améliorer leur efficacité opérationnelle, réduire les coûts et améliorer leur réputation auprès des consommateurs.

4. L'impact de la pandémie COVID 19 sur la performance des entreprises

La pandémie de COVID-19 a eu un impact significatif sur la performance des entreprises dans le monde entier. Les entreprises de tous les secteurs ont été supportées, mais certaines ont été plus supportées que d'autres. Voici quelques-uns des principaux impacts de la pandémie sur la performance des entreprises :

Perturbation des chaînes d'approvisionnement : Les fermetures de frontières, les restrictions de voyage et les mesures de confinement ont entraîné des perturbations importantes des chaînes d'approvisionnement pour de nombreuses entreprises, ce qui a entraîné des retards de livraison, des pénuries de matières premières et des augmentations de prix.

Annulation d'événements et de voyages : La pandémie a entraîné l'annulation de nombreux événements, de conférences et de voyages d'affaires, ce qui a eu un impact sur les industries du tourisme, de l'hôtellerie et de l'événementiel.

Fermeture des entreprises : Les mesures de confinement et de distanciation sociale ont contraint de nombreuses entreprises à fermer temporairement ou définitivement, en particulier les petites entreprises qui n'ont pas les ressources financières nécessaires pour faire face à une baisse de la demande.

Augmentation du travail à distance : La pandémie a entraîné une augmentation du travail à distance, ce qui a créé des défis pour de nombreuses entreprises qui n'étaient pas préparées à cette transition. Les entreprises ont dû fournir des équipements informatiques adéquats, mettre en place des protocoles de sécurité des données et s'adapter à des méthodes de communication en ligne.

Changement de la demande des consommateurs : La pandémie a entraîné des changements dans la demande des consommateurs, avec une augmentation de la demande pour les produits et services en ligne et une baisse de la demande pour les produits et services en personne. Les entreprises ont dû s'adapter rapidement pour répondre à ces changements de demande.

En somme, la pandémie de COVID-19 a eu un impact important et durable sur la performance des entreprises. Les entreprises qui ont réussi à s'adapter rapidement ont été mieux équipées pour faire face à ces défis, tandis que celles qui ont été lentes à réagir ont été confrontées à des difficultés financières importantes

Conclusion :

Les nouvelles approches et nouveaux outils du contrôle de gestion privilégient désormais l'anticipation (planification plus flexible, méthodes de scénarios, information « en amont » des résultats...), la compréhension des causes à travers le pouvoir explicatif de l'information (démarche Ishikawa, méthode ABC, méthode OVAR...) ainsi que l'orientation vers l'action, dans la proximité des besoins des opérationnels et de leurs plans d'action.

C'est dans ce contexte que s'inscrivent les tableaux de bord et le balanced scorecard. Le regain d'intérêt des premiers en France, et l'apparition du second aux Etats-Unis dans les années 1990 reflètent un besoin similaire de compléter le contrôle budgétaire classique et le reporting financier, devenus insuffisants pour les besoins du pilotage. Les caractéristiques distinctives de ces outils résident dans une information obtenue dans des délais rapides, une information proche de l'action, capable d'identifier les causes des dérapages, une information non seulement financière mais aussi opérationnelle, quantitative ou qualitative, qui est le reflet d'une performance multicritère, et fait le lien entre les indicateurs retenus à chaque niveau opérationnel et les objectifs stratégiques de l'organisation.

D'un point de vue méthodologique, les tableaux de bord découlent de la démarche OVAR (ou d'une démarche comparable) et sont construits autour de deux types d'indicateurs : des indicateurs de résultat portant sur les objectifs et des indicateurs d'impact ou d'effort portant sur les variables ou les plans d'action. Le choix d'un référentiel (objectifs budgétaires ou cibles concurrentielles) est une étape délicate pour accompagner les indicateurs ; ceux-ci doivent par ailleurs être clairs, faciles à interpréter, fiables, mesurant les phénomènes au plus tôt, partagés et cohérents d'un tableau de bord à l'autre. La confrontation des indicateurs souhaitables avec les indicateurs disponibles dans les systèmes d'information préexistants ne doit pas constituer un frein au départ, mais doit être réservée pour la fin de la conception.

Le balanced scorecard est un outil créé par des professeurs-consultants américains, qui ont privilégié la clarté et la simplicité de l'outil, destiné à être communiqué et vendu au plus grand nombre d'entreprises. Le balanced scorecard repose sur quatre perspectives complémentaires, la perspective financière, la perspective clients, la perspective d'amélioration des processus internes, et enfin la perspective d'apprentissage et d'accroissement des compétences humaines et organisationnelles. Ces quatre perspectives sont hiérarchisées dans des « cartes stratégiques », la performance sur la dernière alimentant la performance sur la précédente et ainsi de suite jusqu'à la performance financière, qui reste le but ultime. Pour chaque perspective, Kaplan et

Norton, les concepteurs du balanced scorecard, suggèrent de mettre en place à la fois des indicateurs d'action (leading indicators) et des indicateurs de résultat (lagging indicators). La pratique du balanced scorecard et, plus tard, son évolution théorique (Kaplan et Norton, 2000) a eu tendance à muer l'outil de mesure de l'atteinte des objectifs stratégiques en système de pilotage et de management, destiné à orienter l'action des responsables vers les points stratégiques et les processus clés pour l'entreprise, selon l'adage « You get what you measure ».

Balanced scorecard et tableaux de bord se rejoignent sur bien des aspects et procèdent de mêmes besoins dans les entreprises des années 1990. Toutefois, ils diffèrent par leur méthodologie – plus simple et efficace à communiquer pour le balanced scorecard, plus rigoureuse pour les tableaux de bord, et par leur genèse historique – outil récent issu du conseil en entreprise pour le balanced scorecard, outil relativement ancien et très disparate en pratique pour le tableau de bord, bien qu'il ait fait l'objet d'une conceptualisation rigoureuse par des professeurs-chercheurs dans les dix dernières années.

Chapitre III : Etude empirique

Introduction :

L'objectif du troisième chapitre est de présenter d'une part, le cadre conceptuel et la démarche méthodologique en matière d'analyse des échelles de mesures de l'étude empirique et d'autre part procéder aux tests d'évaluation. Ce chapitre est structuré en 4 sections.

Dans la première section, nous exposerons notre démarche méthodologique retenue ainsi que notre positionnement épistémologique. La seconde section est consacrée à un rappel sur le recueil des données et les caractéristiques de l'échantillon. Aussi sur les méthodes d'analyses utilisées ainsi que le logiciel d'analyses. Par la suite, on procédera au test de la fiabilité du questionnaire. Enfin, nous présenteront les caractéristiques de l'échantillon de notre étude.

Dans la troisième section : Ayant collecté les données nécessaires et validé la fiabilité du questionnaire, nous pouvons à présent entamer l'investigation empirique. Nous allons tenter de déterminer les facteurs impactant le choix des indicateurs non financiers et ce par l'utilisation du logiciel SPAD version 5.5, qui devra nous permettre d'effectuer des tris à plat et des tris croisés sur les cinq (05) catégories de questionnaires, regroupant chacun deux, un certain nombre de facteurs pouvant influencer le pilotage de la performance économique et financière.

Section 1 : Positionnement épistémologique

Dans cette section, nous allons nous intéresser à la méthodologie mise en œuvre dans cette thèse. Nous détaillerons en premier lieu notre positionnement épistémologique interprétatif, qui nous a semblé le plus approprié, à la fois pour la thématique nouvelle portant sur l'utilisation des indicateurs non financiers dans le pilotage de la performance. En second lieu, nous présenterons la méthode de recherche adoptée, qui se base sur une démarche qualitative abductive. Nous expliquerons par la suite les raisons de notre choix pour cette approche qualitative.

Le positionnement épistémologique : le paradigme interprétatif

Comme le rappelle Wacheux (1996), l'épistémologie est la philosophie de la pratique scientifique. Tout travail d'ordre scientifique doit se baser sur une conception et une vision des choses. Mbengue (2001) présente, quant à lui, l'épistémologie comme le statut de la relation entre le chercheur et ce qui peut être connu. Cette relation peut prendre la forme d'une indépendance ou d'une interdépendance.

Dans les recherches en sciences des organisations, il est commun d'opposer deux épistémologies ou visions de la recherche : le positivisme et la phénoménologie. Le positivisme, courant classique de la recherche, met l'accent sur la vérification d'une réalité préétablie en recherchant des liens de causalités entre des faits. Tandis que la phénoménologie oriente le chercheur vers la construction sociale d'une réalité inexistante. L'objectif est donc de construire une réalité ou une connaissance qui se comprend comme étant la représentation de l'expérience cognitive des individus. En d'autres termes, l'objectif de la phénoménologie est d'aboutir à la description d'un phénomène par celui qui le vit ou l'a vécu. Ainsi pour Wacheux (1996, p.265), la phénoménologie est « *une introspection faite par des acteurs sur des événements antérieurs vécus, pour permettre la conscience, la connaissance puis la transmission des expériences rationalisées* ».

Au sein même de l'approche phénoménologique, la littérature distingue l'interprétativisme du constructivisme. Le tableau suivant synthétise les deux épistémologies les plus fréquemment utilisées dans les sciences de gestion :

Tableau 16: Les positions épistémologiques en recherches en gestion (Perret et Séville, 2003, pp.1415)

Traditions philosophiques	Le positivisme	La phénoménologie	
Les positions Les questions épistémologiques	Le positivisme	L'interprétativisme	Le constructivisme
Quel est le statut de la connaissance ?	Hypothèse réaliste Il existe une essence propre à l'objet de connaissance	Hypothèse relativiste L'essence de l'objet ne peut être atteinte (constructivisme modéré ou interprétativisme) ou n'existe pas (constructivisme radical)	
La nature de la "réalité"	Indépendance du sujet et de l'objet Hypothèse déterministe le monde est fait de nécessité	Dépendance du sujet et de l'objet Hypothèse intentionnaliste Le monde est fait de possibilités	
Comment la connaissance est-elle engendrée ?	La découverte Recherches formulées en termes de "pour quelles causes..."	L'interprétation Recherches formulées en termes de "pour quelles motivations des acteurs..."	La construction Recherche formulée en termes de "pour quelles finalités..."
Le chemin de la connaissance scientifique	Statut privilégié de l'explication	Statut privilégié de la compréhension	Statut privilégié de la construction
Quelle est la valeur de la connaissance ?	Vérificabilité	Idiographie	Adéquation
Les critères de validités	Confirmabilité Réfutabilité	Empathie (révélatrice de l'expérience vécue par les acteurs)	Enseignabilité

Notre recherche s'inscrit essentiellement dans la tradition philosophique interprétative, qui a mené à la construction de notre objet de recherche et de notre problématique. Le processus d'adoption de cette approche interprétative a été décrit par Allard-Poesi et Maréchal (1999, p.43) comme suit : « C'est d'abord un phénomène qui intéresse le chercheur et qu'il souhaite comprendre de l'intérieur. Et l'objet précis de la recherche s'élabore ensuite au fur et à mesure que cette compréhension se développe. S'il dispose initialement d'une idée du phénomène qu'il souhaite étudier, le chercheur interprétatif ne dispose pas de cadres ou de protocoles stricts de recherche établis initialement. Il cherche au contraire l'adaptation constante au terrain et l'empathie, qui seules, permettent le développement de cette compréhension recherchée. Dans cette perspective, l'objet se constitue dans sa forme définitive de façon quasi concomitante avec

l'aboutissement de la recherche, lorsque le chercheur a développé une interprétation du phénomène qu'il a observé ou auquel il a participé ».

Le phénomène qui nous a intéressés initialement concerne l'utilisation des indicateurs non financiers. A partir de là, la construction de notre objet de recherche s'est faite par des allers-retours constant, entre d'une part une revue de la littérature que nous avons restituée dans la première partie de cette thèse, et d'autre part les interprétations issues de la réalité des pratiques sur le terrain.

Ainsi, nos deux questions de recherche- le « Pourquoi » et le « Comment » tentent de modéliser un phénomène, une réalité, pour lesquels nous essayons de comprendre les déterminants, les finalités et les modalités du processus d'utilisation des indicateurs non financiers au sein des systèmes de contrôle. Cette approche s'apparente à une approche phénoménologique interprétative, puisque nous ne cherchons pas à construire une réalité²⁹, mais plutôt à décrire et à interpréter une réalité selon la vision des acteurs. Nous nous inscrivons ainsi pour notre recherche dans une perspective interprétativiste.

Section 2 : Démarche méthodologique

2.1 La méthodologie de la recherche : une démarche exploratoire

Rappelons tout d'abord que la méthodologie d'une recherche est définie comme étant les modalités d'acquisition de la connaissance, c'est-à-dire qu'elle représente « *l'itinéraire de la recherche et englobe à la fois les étapes de choix, de production, de recueil, de traitement, d'analyse (ou traitement) des données, etc.* » (Mbengue, 2001, pp. 46-47). La méthodologie répond donc à la question « comment je cherche ? ».

Charreire et Durieux (2003) rappellent qu'il existe deux démarches de construction des connaissances : le test et l'exploration. A travers le test, le chercheur vise à évaluer des vérités ou des paradigmes théoriques ou méthodologiques. L'objectif final étant l'explication d'un phénomène à partir d'un corpus théorique bien établi. A travers l'exploration, le chercheur ambitionne à proposer des résultats théoriques novateurs susceptibles d'enrichir la théorie existante. L'objectif étant d'expliquer et surtout de comprendre des phénomènes observés.

²⁹ C'est l'objectif des constructivistes qui considèrent que la réalité n'existe pas et que c'est le rôle du chercheur de la construire.

Dans cette thèse, nous avons adopté une démarche exploratoire : notre objectif étant d'aboutir à des propositions et à des hypothèses issues de la réalité d'un phénomène managérial, et non pas de tester des hypothèses issues de la littérature. Néanmoins, ceci ne nous a pas empêché de partir de la littérature existante pour tenter de trouver des réponses à notre question de recherche. C'est ce que nous avons fait dans les chapitre I et II de la première partie de cette thèse, où nous avons discuté des réponses fournies par la littérature à la problématique que nous nous posons, ou à des problématiques proches lorsqu'il n'existait pas de littérature appropriée.

Ainsi, nous avons choisi pour ce travail une exploration hybride qui consiste à procéder en parallèle et avec des allers retours, entre des observations du terrain et des connaissances théoriques. Cette manière de raisonner a été qualifiée dans la littérature d'une démarche abductive³⁰. Cette démarche abductive a été définie par Koenig (1993, p. 7) comme le principe qui « *consiste à tirer de l'observation des conjectures qu'il convient ensuite de discuter et de tester* ».

Enfin, comme notre méthodologie s'alimente essentiellement des mots (discours, entretiens, documents, rapports annuels, etc.), et non pas des chiffres, nous pouvons conclure que la méthodologie adoptée dans cette thèse pour répondre à notre question de recherche est une méthodologie exploratoire qualitative avec un paradigme interprétatif.

2.1.1 La méthode qualitative : inductive/abductive ou déductive ?

Les méthodes qualitatives dans les sciences de gestion peuvent être soit déductives, soit abductives /inductives. Elles peuvent néanmoins être utilisées simultanément dans une même recherche.

La méthode qualitative déductive est relativement rare dans les recherches en sciences de gestion. Son principe est de partir d'un cadre conceptuel, d'un ensemble d'hypothèses et de variables issues de la littérature et de recherches antérieures. Par la suite, ces concepts et variables doivent être opérationnalisés en une liste de codes qui sera par la suite confrontée au terrain.

³⁰ C'est-à-dire qui relève de l'abduction. Blaug (1982) a utilisé un terme différent pour qualifier cette même démarche : il parle d'adduction (Charreire et Durieux, 2003). Notons néanmoins que d'un point de vue sémantique médicale, les deux mots sont antonymes. En effet, l'abduction et l'adduction désignent respectivement l'éloignement et le rapprochement d'un segment osseux du plan médian du corps, comme par exemple celui du bras entier par rapport au corps.

Mbengue et Vandangeon-Derumez (2003, p. 353) avancent que « *le chercheur peut adopter une méthode qualitative déductive pour établir les relations entre variables à partir des résultats de recherches antérieures (littérature). Les relations ainsi établies peuvent aussi être complétées par d'autres relations, issues cette fois de premières observations sur le terrain. Ainsi, avant de tester un modèle construit a priori, il est recommandé au chercheur de conduire quelques entretiens ou de collecter quelques informations qui lui permettront de mettre en évidence d'autres relations que celles issues de la littérature* ».

Très souvent, l'exploration est liée à une démarche qualitative et la vérification à une démarche quantitative. C'est ainsi que Silverman (1993, cité par Thiétart et al., 2003), distingue deux écoles en sciences sociales : l'une orientée sur le test quantitatif d'hypothèses, et l'autre tournée vers la génération qualitative d'hypothèses. Dans le même sens, Usunier et al. (2000), admettent que la recherche exploratoire place l'accent sur la définition des objectifs de recherche, alors que la recherche qui se préoccupe de tester les hypothèses (positiviste), va se focaliser sur l'étape de collecte des données en les séparant complètement de leur interprétation.

Mais ce paradigme ne serait-il pas qu'une idée reçue ? Baumard et Ibert (2003, pp. 97) expliquent, que pour construire ou pour tester, le chercheur peut adopter aussi bien une approche quantitative qu'une approche qualitative. Ils citent, à cet effet, Glaser et Strauss (1967, pp.17-18) pour illustrer leur propos : « *Il n'y a pas de conflit fondamental entre les buts et les potentialités des méthodes ou des données qualitatives ou quantitatives. Chacune des formes de données est utile pour la vérification et la génération de théories* ».

Néanmoins, la méthode qualitative inductive est certainement la méthode qualitative la plus utilisée et celle qui a donné cours au plus grand nombre d'écrits.

En se basant sur cette méthode, le chercheur part des données recueillies sur le terrain pour faire émerger les concepts représentatifs du phénomène étudié. Ce faisant, le chercheur dresse une liste de codes ou de concepts issus des observations et du terrain (et non pas de la littérature comme c'est le cas pour la méthode qualitative déductive). A partir de ce codage, qualifié de « *codage ouvert* » par Glaser et Strauss (1967), le chercheur peut couper, examiner comparer, conceptualiser et catégoriser les données afin de décrire et comprendre le phénomène étudié.

Quant à la méthode qualitative abductive, elle constitue un mélange des deux approches citées ci-dessus.

Nous positionnons cette thèse dans une méthodologie qualitative abductive. Nous ne partons pas sur le terrain sans *a priori* théorique, ni d'ailleurs avec des hypothèses que nous voulons tester. De plus, les codes et les concepts retenus proviennent simultanément de nos lectures et de nos observations du terrain. Ceci nous a amené à réaliser des allers-retours permanents entre le terrain et la théorie propre à une logique méthodologique abductive. Cette logique abductive est en phase avec notre objectif de construire un cadre théorique et conceptuel de l'utilisation des indicateurs non financiers en tant qu'indicateurs de performance économique et financière.

2.1.2 Le processus de recherche

Wacheux (1996, p. 28) souligne que la méthode de recherche adoptée selon le paradigme interprétatif est « *un processus d'étude, d'un processus pour aboutir à la représentation d'une situation* ». Ce processus de recherche représente selon l'auteur un ensemble d'unités logiques de travail élémentaire, qui aboutissent à la construction d'une explication sur une situation observée. Il propose, par la suite, le schéma suivant, qui représente le processus d'une recherche qualitative interprétative :

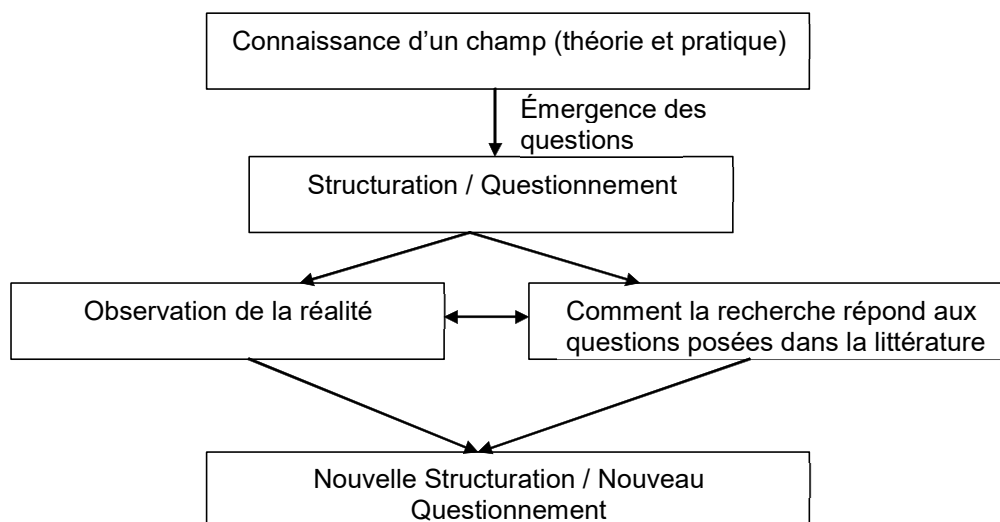


Figure 15: Le processus de la recherche qualitative (Wacheux, 1996)

En effet, la première étape a consisté en une revue de la littérature sur le thème abordé et les concepts théoriques existants. Ce construit théorique aboutit à la formulation d'un questionnement, considéré comme l'élément crucial de la recherche scientifique (Wacheux, 1996). La deuxième étape, aura pour objectifs de vérifier la validité (ou non) de tous les principes dégagés de la littérature, et ce en se basant sur des observations du terrain. Ces observations se construiront, comme pour toute exploration, à partir d'entretiens directif avec

des responsables fonctionnels ou opérationnels d'entreprises Algériennes ayant adopté des indicateurs non financiers pour piloter la performance économique et financière.

Ainsi, nous pouvons illustrer notre démarche selon les cinq étapes suivantes :

- **Formulation de la question de recherche** : Pourquoi et Comment les entreprises de droit Algérien utilisent-elles les indicateurs non-financiers dans leurs systèmes de contrôle afin de piloter la performance économique et financière ? L'objectif est de comprendre, de représenter et d'expliquer les comportements dans un contexte déterminé.
- **Construction d'un cadre d'analyse, c'est-à-dire** : Présentation des thématiques abordées dans la thèse : le contrôle de gestion, la performance en général, la performance économique et financière en particulier, les indicateurs non financiers, les indicateurs de performance non financiers, etc.

Revue de la littérature sur les questions du comment et du pourquoi que nous nous posons dans notre thèse.

- **Recueil des données** : Puisque notre travail s'appuie sur une démarche exploratoire, la méthodologie utilisée est qualitative ; de ce fait des entretiens directifs basés sur un QCM préétabli seront essentiellement destinés aux responsables fonctionnels et opérationnels des Entreprises Algériennes, à la fois au niveau des directions générales qu'au niveau des unités opérationnelles.
- **Analyse des données** : L'analyse de contenu qualitative des réponses au QCM constituera notre principal outil d'analyse des données.³¹ Cette méthode passe par trois étapes : la collecte des données, le codage (classification du discours en catégories), et enfin l'analyse proprement dite afin de décrire les systèmes de contrôle se basant sur les indicateurs non financiers.
- **Présentation des résultats** : Vu le caractère exploratoire de la recherche, les résultats obtenus seront sous forme de postulats, d'hypothèses et de conclusions. Nous essayerons également de modéliser les comportements de contrôle sur ce thème par la construction d'un cadre d'analyse sur les pratiques de contrôle utilisant des indicateurs non financiers. Bien évidemment, comme dans toute recherche qualitative, cette démarche n'est pas figée,

³¹ Nous détaillerons ces deux derniers points plus tard dans ce chapitre.

nos observations ayant conduits à faire des allers-retours continus avec notre cadre théorique.

2.2 Le choix pour une approche qualitative

Le choix pour une approche qualitative reste aujourd'hui, malgré un nombre croissant de recherches qualitatives dans les sciences des organisations, un choix particulier, voire même un peu risqué.

Pourquoi alors ce choix dans notre recherche ? Quels sont ses avantages dans une recherche en contrôle de gestion ? Et quelles en sont ses principales limites ?

2.2.1 Pourquoi une approche qualitative basée sur des études de cas ?

La première raison qui a conduit notre choix pour cette approche réside dans la nouveauté de notre sujet de recherche. Il existe, en effet, très peu de travaux publiés sur l'utilisation des indicateurs non financiers dans les systèmes et les mécanismes de contrôle de gestion des entreprises. C'est pourquoi, et comme le défend Keating (1995), l'étude d'un nouveau phénomène dans son contexte naturel est la meilleure approche pour acquérir une première connaissance et une compréhension initiale des idées de ce construit.

Les méthodes qualitatives sont les plus pertinentes pour répondre à un objectif de recherche, peu étudié, car ces méthodes favorisent l'exploration de nouvelles idées ou de nouvelles théories. En particulier, l'étude de cas est aujourd'hui reconnue comme stratégie de recherche à part entière, et les travaux de Yin (1989), d'Eisenhardt (1989) et de Miles et Huberman (1994) ont largement contribué à en baliser le design et la méthodologie. L'étude de cas peut être utilisée à des fins d'exploration, de description ou d'explication. Yin (1990, p.13) rappelle dans ce sens que le choix de l'étude de cas est une méthodologie de recherche adéquate : « *lorsque les questions comment et pourquoi se posent, quand le chercheur n'a que peu de contrôle sur les événements, et lorsque le centre d'intérêt porte sur un phénomène contemporain au sein d'un contexte social réel* ». Rappelons que notre question de recherche s'intéresse justement au pourquoi et au comment les indicateurs non financiers se sont introduits au sein des entreprises. Nous sommes donc bien ici en présence d'un phénomène nouveau, assez rare, et resté jusqu'ici inaccessible à la communauté scientifique.

Mais qu'est-ce qu'une étude de cas ? Quelles en sont ses spécificités et ses caractéristiques ?

Et existe-t-il un seul type d'étude de cas ?

Plusieurs auteurs ont tenté de construire des définitions appropriées de ce qu'on pourrait définir comme étude de cas. Le plus célèbre de ces auteurs, en l'occurrence Yin (1989, p.25), a défini la méthode de l'étude de cas comme « *une enquête empirique qui étudie un phénomène contemporain dans son contexte réel, lorsque les frontières entre le phénomène et le contexte n'apparaissent pas clairement, et dans laquelle plusieurs sources de preuve sont utilisées* ». Eisenhardt (1989, p.534) donne à l'étude de cas un rôle plus large et énonce que : « *l'étude de cas est une stratégie de recherche qui se concentre sur la compréhension des dynamiques présentes dans un cadre unique et particulier* ». Dans le même sens, Wacheux (1996, p. 89) rajoute que l'étude de cas est « *une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les événements, les acteurs et les implications* ».

Dans le cadre de notre recherche, l'étude empirique, peut être perçue en quelque sorte comme une photographie instantanée des pratiques de contrôle existantes dans l'entreprise, se basant sur des indicateurs non financiers.

Par ailleurs, les principaux auteurs ayant travaillé sur cette méthodologie de recherche ont tenté de proposer et de construire des typologies d'études de cas possibles, et ce, en fonction de la nature du cas lui-même, de l'objectif poursuivi par le chercheur ou des théories mobilisées initialement. A ce titre, Ayerbe et Missonier (2006) ont tenté de regrouper et de synthétiser cette littérature dans le tableau suivant :

Tableau 17: Typologies des études de cas (Ayerbe et Missonier , 2006)

Typologie en fonction de	Auteurs	Type de cas	Objectifs	Apports pour la recherche
L'objet de l'étude	Yin (2003)	Descriptif	Selon Yin, il s'agit de « décrire une intervention et le contexte réel dans lequel elle s'est produite » (Yin, 2003, p. 15).	Description complète et en profondeur d'un phénomène dans son contexte.
		Explicatif	Etude de relation de causes à effets. Etude de causalité : mettre en relation des variables indépendantes afin de déterminer celles qui sont les plus fortement corrélées à des variables dépendantes.	Expliquer comment les choses arrivent.
Des propriétés du cas étudié (statut du cas)	Stake (1998) et David (2004)	Instrumental	Le cas est lu à travers une théorie retenue a priori et l'analyse empirique se fait à partir de cette théorie. L'étude se concentre sur une question théorique. Le cas, en lui-même, représente un second intérêt, il joue « un rôle de support et facilite notre compréhension d'autre chose » (Stake, 1998, p. 137).	Le cas est examiné en profondeur, son contexte est contrôlé et l'ensemble des activités ordinaires sont détaillées, dans le mesure où il aide le chercheur à poursuivre un autre intérêt, plus théorique.
		Collectif	Plusieurs cas sont étudiés en vue d'étudier un phénomène ou une population. Il s'agit d'une approche instrumentale étendue à plusieurs cas. La collection de différents cas peut permettre de mettre en évidence des caractéristiques communes.	Contribue à améliorer la compréhension d'un phénomène étudié, et éventuellement, une meilleure « théorisation », permise à partir d'une plus grande « collection » de cas (Stake, 1998, p. 138).
		Intrinsèque	Le cas est décrit en profondeur et dans toutes ses dimensions « pour lui-même » (David, 2003, p. 2). Recherche d'une meilleure compréhension du cas particulier étudié. Le cas n'est pas choisi parce qu'il est représentatif d'autres cas ou parce qu'il est illustratif d'un problème particulier, « mais parce que dans toutes ses particularités et son ordinarité, ce cas lui-même est d'intérêt » (Stake, 1998, p. 136).	L'objectif n'est pas de construire une théorie. L'étude de cas intrinsèque suppose que de nombreuses théories, non retenues a priori, soient mobilisées non pas « pour elles-mêmes » mais pour analyser et comprendre en profondeur, le cas étudié. (David, 2004, p. 3).
	Yin (2003a) (Cas de types 1 et 2)	Extrême ou unique (<i>Extreme case or unique case</i>)	Le cas unique a pour objectif d'étudier un cas rare, unique, encore jamais documenté et analysé (par exemple, l'étude de syndromes sur des patients qui apparaissent trop rarement pour que la connaissance scientifique ait déjà pu établir des relations avec la maladie à l'origine de ces syndromes).	Permet de rendre compte, d'analyser et de comprendre une situation spécifique, jamais étudiée et ainsi, d'enrichir la connaissance scientifique
		Critique (<i>Critical case</i>)	Le cas critique détermine quand les propositions théoriques sont correctes, ou fournit de plus amples explications des conditions de réalisation des théories.	Représente une contribution significative à l'acquisition de nouvelles connaissances et à la construction de théories. Test critique de théories déjà établies.

Chapitre III : Etude empirique

Typologie en fonction de	Auteurs	Type de cas	Objectifs	Apports pour la recherche
		Longitudinal (Longitudinal case)	Etude d'un même cas, menée en des temps différents. Les intervalles désirés de temps reflètent les étapes présumées auxquelles les changements devraient s'opérer.	A partir d'une théorie déjà établie, permet d'étudier, comment les conditions requises par la théorie à un temps déterminé, évoluent au cours du temps.
Yin (2003) et David (2004)	Yin (2003)	Représentatif ou typique	Le cas s'apparente à une situation « type », représentative d'autres situations (par exemple, l'étude d'une organisation représentative des autres organisations appartenant au même secteur).	Les enseignements des cas sont considérés comme utiles à la compréhension d'une personne ou d'une situation moyenne (Yin, 2003).
		Typique David (2004)	Le cas est « particulièrement représentatif du cas général », (David, 2004, p. 11), dans un contexte, une situation donnée.	
	Révélateur (Revelatory case) Yin (2003a)	Le chercheur a l'opportunité d'observer et d'analyser un phénomène jusqu'à présent inaccessible à des investigations scientifiques (par exemple, le chercheur a accès à des informations hautement confidentielles). Le cas « révélateur » est à distinguer du cas « rare » ou « unique ».	Le cas permet de découvrir de nouveaux éléments scientifiques. Permet de rendre compte, d'analyser et de comprendre une situation spécifique et ainsi d'enrichir la connaissance scientifique. Le cas « constitue potentiellement une référence (ou une antiréférence) » (David, 2004, p. 11).	
	Inédit ou exemplaire David (2004)	Phénomènes relativement rares, peu étudiés jusqu'alors ou à des situations particulièrement innovantes (Le cas se rapproche du cas « extrême ou unique » de Yin).		
David (2004)	Test	Le cas permet de confronter des théories aux données issues du terrain.	Permet de tester des théories déjà existantes dans la littérature antérieure, et par la même, les enrichir.	
Koenig (2005)	Cas « critique » (approche campbellienne)	Le cas critique au sens de Koenig (2005) peut servir d'« expérience cruciale » tout en apportant une « contribution théorique ».	Double potentialité du cas : remettre en cause des schémas établis et en proposer des nouveaux.	

2.3 La recherche qualitative en contrôle de gestion

Dans le cas particulier d'une recherche sur les systèmes de contrôle, plusieurs auteurs plaident pour l'efficacité et l'efficience des méthodes qualitatives. Langfield-Smith (1997) affirme par exemple, que vu la complexité et l'étendue des systèmes de contrôle de gestion pouvant inclure une multitude de facteurs contextuels incertains, l'étude de cas fournit une méthode efficace pour l'exploration des caractéristiques de l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion, ainsi que les facteurs capables de les influencer. Chenhall (2003) ajoute que la génération des propositions qui concernent les nouvelles relations au sein des systèmes de contrôle de gestion, leurs processus et leurs structures contextuelles, sont souvent mieux identifiées et élaborées en utilisant la méthode des études de cas.

Par ailleurs, la particularité de notre problématique implique que les systèmes de contrôle étudiés font intervenir plusieurs parties prenantes dans l'entreprise. En effet, les systèmes de contrôle incluant des indicateurs non financiers sont souvent dispersés entre plusieurs directions : Environnement, Sécurité, Qualité, Ressources humaines, Direction financière, etc. Étudier ces systèmes de contrôle, complexes avec une multitude d'interactions entre les départements, ne pouvait donc se faire qu'à travers une étude empirique élargie, et des questionnaires directs. Nous pensons, en effet, que si nous avions opté pour une démarche quantitative, nous n'aurions pas pu avoir des résultats adéquats et pertinents pour notre recherche. Ceci s'explique par le fait qu'il existe des différences notables des structures et des organisations chargées des problématiques de performance dans les entreprises. Ce constat aurait rendu un questionnaire commun et rigide peu exploitable, contrairement à des entretiens directifs où nous avons adapté les questions selon les particularités de chaque cas.

2.3.1 Les limites d'une approche qualitative

Il est clair que la validité externe des méthodes qualitatives en général, et de la méthode des études de cas en particulier, est limitée. Elle souffre, selon ses détracteurs, de plusieurs insuffisances. Elle manque aussi d'une certaine rigueur scientifique. Merchant et Simons (1986) énoncent d'ailleurs qu'il est très problématique de généraliser des résultats à partir des recherches qualitatives, à cause notamment de la fragilité et de la suspicion qui accompagnent souvent les critères de fiabilité des preuves qualitatives. C'est aussi la limite majeure de l'étude de cas qui, par essence même, concerne l'étude d'un contexte spécifique et particulier (Ayerbe et Missonier, 2006), même si l'étude de plusieurs cas pourrait aider à résorber une partie de cette limite.

En réalité, la principale critique adressée aux recherches qualitatives est l'absence d'échantillonnage probabiliste représentatif d'une population, et donc généralisable par la suite. A cette critique, Yin (2003) réplique que les études de cas servent avant tout à un enrichissement théorique, c'est-à-dire que les résultats de la recherche viennent compléter une théorie existante. On est ici plus dans le cas d'une expérimentation scientifique³² que dans le test d'hypothèses à travers un échantillon représentatif.

Ainsi, et pour conclure, on peut dire que la généralisation des résultats ne constitue pas l'objectif premier des méthodes qualitatives (Maxwell, 1996 ; Einsenhart, 1989). Ces méthodes servent, avant tout, à décrire et à comprendre un phénomène social dans son contexte, et *in fine*, éventuellement à enrichir la théorie existante.

³² Gobo (2004) indique à ce propos que de nombreuses disciplines scientifiques s'inscrivent dans une telle démarche : le géologue avec un fossile ou un morceau de pierre, le paléontologue avec des fragments d'os ou de squelette, par exemple, enrichissent la théorie existante dans leur domaine à partir de l'expérimentation d'un seul cas (cité par Ayerbe et Missonier, 2006).

Section 3 : Construction de l'enquête :

Dans le cadre de cette thèse, nous positionnons nos études de cas selon les paradigmes suivants :

- L'objet de notre étude est explicatif, dans le sens de Yin (2003), pour notre première question de recherche (Pourquoi les entreprises utilisent-elles les indicateurs non financiers ?), où nous essayons de trouver des relations causales pour expliquer l'introduction des indicateurs non financiers en interne. Dans ce sens, notre variable dépendante est l'utilisation de ces indicateurs et nos variables indépendantes sont tous les déterminants externes et internes qui expliqueraient les choix pour cette pratique et qui émergeraient de notre étude empirique.
- L'objet de notre étude est descriptif, dans le sens de Yin (2003), pour notre deuxième question de recherche où nous voulons décrire et comprendre les mécanismes de l'utilisation des indicateurs non financiers dans le cadre d'un système de contrôle dédié (Comment les entreprises utilisent-elles les indicateurs non financiers ?).
- Les propriétés de notre démarche sont des études de cas collectifs au sens de Stake (1998). L'objectif étant de suivre une démarche instrumentale multipliant des cas afin de faire émerger des caractéristiques communes, et d'enrichir *in fine* la théorie existante.

Nous allons commencer par présenter notre terrain de recherche. Nous nous intéresserons par la suite à la manière dont nous avons recueilli nos données. L'analyse des réponses, méthode choisie pour analyser nos données, sera présentée et justifiée.

Pour répondre à la problématique de recherche, nous procéderons à une étude du terrain auprès de 200 entreprises.

Les instruments permettant de recueillir ces données sont fonction de l'approche qualitative retenue. Yin (1994) offre au chercheur la possibilité de choisir entre cinq stratégies de recherche : les expériences, les enquêtes, l'analyse d'archives, les études historiques, les études de cas. Nous avons opté donc pour les enquêtes par questionnaire. La collecte des données au moyen du questionnaire est le mode de collecte le plus répandu.

L'enquête par questionnaire est un outil d'observation qui permet de quantifier et de comparer l'information. Cette dernière est collectée auprès d'un échantillon représentatif de la population visée par l'étude. Aussi, le questionnaire est un outil méthodologique comportant un ensemble de

questions qui s'enchaînent d'une manière structurée. C'est une méthode quali-quantitative qui s'applique à un ensemble (échantillon) qui doit permettre des inférences statistiques. Et c'est le nombre d'éléments de l'ensemble qui assure au questionnaire sa validité et qui permet aux informations obtenues d'être jugées dignes de confiance³³. Pour N'da, (2007), l'enquête par questionnaire « consiste à poser par écrit, à des sujets une série de questions relatives à une situation, à leur opinion, à leur attente, à leur niveau de connaissance ou de conscience d'un problème ou de tout autre point qui intéresse le chercheur. Elle nécessite des réponses écrites»³⁴.

3.1 Questionnaire :

Notre questionnaire se compose de trente-six questions (36) répartie en QCM, Questions fermes et Echelle de Likert, ledit questionnaire vise cinq parties (05) :

Partie 01 : Identification du répondant

Cette partie regroupe Six 06 questions :

Q1 Genre

Q2 Age

Q3 Formations académiques

Q4 Antécédents professionnels

Q5 Fonction actuelle

Q6 Nombre d'années d'expérience

Partie 2 : Identification de l'entreprise

Cette partie regroupe Six 06 questions :

Q7 Quel est l'âge de votre entreprise ?

Q8 Quelle est la forme juridique de votre entreprise ?

Q9 Quel est le secteur d'activité de votre entreprise ?

Q10 Quel est l'effectif de votre entreprise ?

Q11 niveau du chiffre d'affaires

Q12 Votre entreprise est-elle une filiale d'un groupe multinational ?

Partie 3 : Analyse du système du contrôle en entreprise

Cette partie regroupe Douze 12 questions :

³³ Jean-Christophe Vilatte, Méthodologie de l'enquête par questionnaire, Formation « Evaluation », 1er - 2 février 2007 à Grisolles, Laboratoire Culture & Communication Université d'Avignon

³⁴ Jean Musafiri, « Influence des répétiteurs sur la performance des écoliers du milieu urbain au Rwanda. Cas du secteur de Kimironko » université adventiste d'Afrique Centrale (2010-2011)

Q13 est-ce que votre entreprise intègre et utilise les indicateurs non financiers dans son système de contrôle ?

Q13Bis Si oui, quels sont les déterminants et les facteurs de contingence qui influencent le choix et la mise en place d'indicateurs non financiers ?

Q14.1 Utilisez-vous le Risk management

Q14.2 Utilisez-vous le Contrôle de gestion

Q14.3 Utilisez-vous le Contrôle budgétaire

Q14.4 Utilisez-vous le Contrôle qualité

Q14.5 Utilisez-vous le Sécurité environnement

Q14.6 Utilisez-vous l'Audit interne

Q15 Avez-vous des procédures de gestion ?

Q15Bis Si oui, sont-elles formalisées et utilisées par les fonctions ?

Q16 Avez-vous une fonction d'audit interne ?

Q16Bis Si oui, quelle est la fréquence des missions d'audit interne

Partie 4 : Analyse de l'intégration de la fonction contrôle de gestion

Cette partie regroupe Quinze 15 questions :

Q17 Existe-t-il dans votre entreprise la fonction contrôle de gestion ?

Q18 Cette fonction est rattachée à ;

Q19 Avez-vous un conseiller et contrôle de gestion ?

Q20 Qui fait le contrôle de gestion dans votre entreprise ?

Q21 Le niveau de formation du contrôleur de gestion :

Q22 Comment est organisée la fonction contrôleur de gestion :

Q23 Parmi les outils suivants, le contrôleur de gestion utilise :

Q24 Votre entreprise dispose-t-elle d'un progiciel (ERP)

Q25 sur une échelle de 1 à 5, comment jugez-vous le degré de fiabilité de l'information financière ?

Q26 quelle est la nature des indicateurs pratiqués dans votre système de contrôle de gestion ?

Q27 Quel type d'indicateurs non-financiers utilisez-vous ?

Q28 Sur une échelle de 1 à 5, comment jugez-vous l'importance des indicateurs non-financiers dans l'appréciation de la performance

Q29 Afin de mesurer la performance économique et financière, les indicateurs sont construits autour des axes :

Q30 Le choix des indicateurs utilisés est basé sur essentiellement sur le critère ?

Q31 Intégrez-vous dans votre système de contrôle de gestion les travaux suivants ?

Partie 5 : Analyse de la place de la performance dans le système de contrôle

Cette partie regroupe Cinq 05 questions :

Q32 Connaissez-vous la notion de performance des entreprises ?

Q33 Connaissez-vous la notion de performance économique et financière des entreprises ?

Q34 Pour que votre entreprise soit performante, les appréciations que vous effectuez concernent-elles ?

Q35 Selon vous le contrôle de gestion, permet-il d'améliorer la performance de votre entreprise ?

Q36 Le degré d'importance des indicateurs non-financiers dans la prise de décision ?

3.2 Création du lien du Questionnaire sur Microsoft Forms :

Microsoft Forms est un outil en ligne de création de formulaires et de sondages, qui fait partie de la suite Office 365 de Microsoft. Avec Microsoft Forms, les utilisateurs peuvent facilement créer des formulaires personnalisés pour collecter des informations auprès d'un public cible. Les formulaires peuvent être partagés via un lien ou intégrés dans une page web, et les réponses peuvent être collectées en temps réel. Les utilisateurs peuvent également analyser les résultats des sondages et des formulaires à l'aide de graphiques et de tableaux de bord intégrés. Microsoft Forms est souvent utilisé pour les enquêtes, les inscriptions, les évaluations et les questionnaires.

3.3 Envoi du questionnaire :

Pour réaliser cette étude, le questionnaire validé et saisi sur Microsoft forms a été envoyés par mail avec un message d'accompagnement (voir annexe 01) à 200 entreprises qui se composées des filiales multinationales, des entreprises publiques, parapubliques, privées et des PME locales toutes issues de secteur d'activité différentes. Nos interlocuteurs occupent des postes différents dans les différentes entreprises sélectionnées (Manager, directeur financier, directeur administratif et financier, contrôleur de gestion, directeur/responsable des ressources humaines, chef comptable, agent comptable, etc...).

Section 4 : Analyse des résultats de l'enquête

Les deux cent réponses sont parvenues une semaine après la date d'envoi du questionnaire

4.1 Récapitulatif des réponses au questionnaire :

200
Réponses

10:46
Durée moyenne de remplissage

Actif
État

1. Genre :



A – Homme
B – Femme

164
36



2. Âge :



A - Moins de trente (30) ans 4



B - Entre trente (30) et quarante... 53



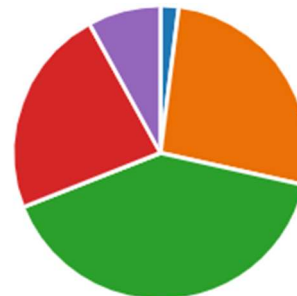
C - Entre quarante (40) et cinqu... 81



D - Entre cinquante (50) et soixa... 46



E - Plus de soixante (60) ans 16



3. Formations académiques :



A - Terminal ou baccalauréat 12



B - Licence ou DESS 62



C - Magister/Master 88



D - Doctorat 20

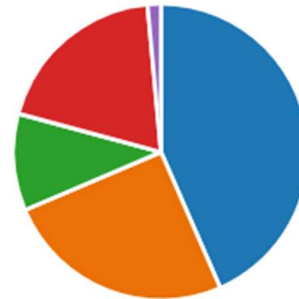


Autre 29



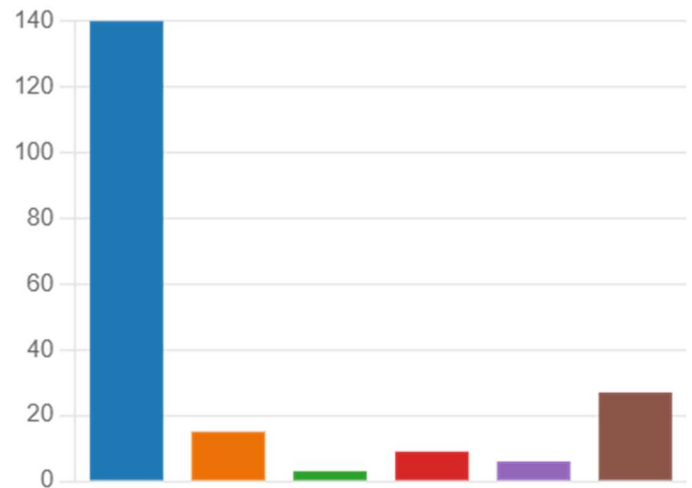
4. Antécédents professionnels

● A - Privé	119
● B - Public	69
● C - Mixte	29
● D - Multinationale	53
● Autre	4



5. Fonction actuelle :

● A - Manager	140
● B - Comptable / Financier	15
● C- Auditeur interne	3
● D- Contrôleur de Gestion	9
● C- Cœur de métier	6
● Autre	27



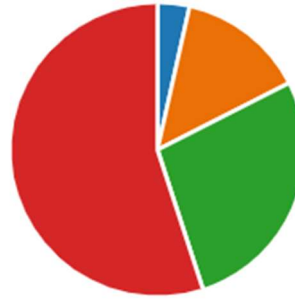
6. Nombre d'années d'expérience :

● A- Moins de cinq (05) ans	6
● B - Entre cinq (05) et dix (10) ans	22
● C - Entre dix (10) et vingt (20) ans	90
● D - Plus de vingt (20) ans	82



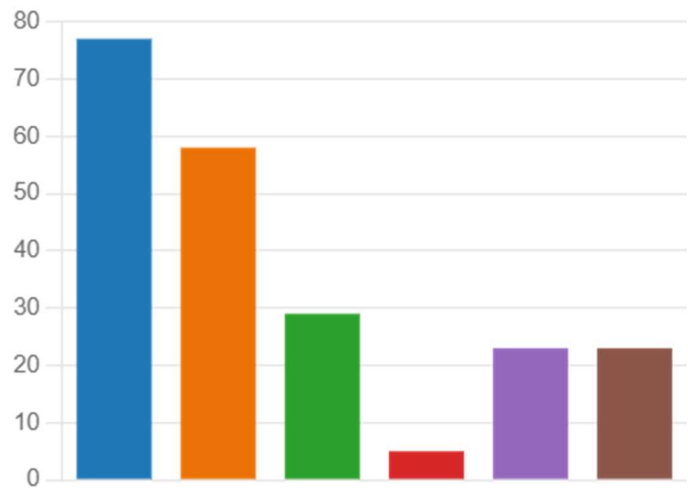
7. Quel est l'âge de votre entreprise ?

● A - Moins de cinq (05) ans	7
● B - Entre cinq (05) et dix (10) ans	28
● C - Entre dix (10) et vingt (20) ans	55
● D - Plus de vingt (20) ans	110



8. Quelle est la forme juridique de votre entreprise ?

● A - SPA	77
● B - SARL	58
● C - Individuelle	29
● D - Entreprise Familiale	5
● E - Groupe	23
● Autre	23



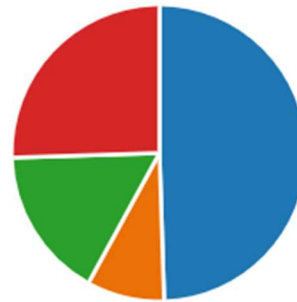
9. Quel est le secteur d'activité de votre entreprise ?

● A - Industrie	73
● B - Commerce	40
● C - Prestation de Service	99
● D - BTPH	22
● Autre	23



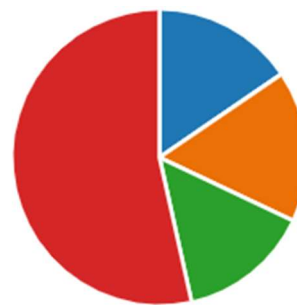
10. Quel est l'effectif de votre entreprise ?

● A - moins de 100 employés	99
● B - entre 100 et 200 employés	17
● C - entre 200 et 500 employés	33
● D - plus de 500 employés	51



11. Niveau du chiffre d'affaires

● A - moins de 10 MDA	31
● B - entre 10 MDA et 50 MDA	33
● C - entre 50 MDA et 100 MDA	29
● D - plus de 100 MDA	107



12. Votre entreprise est-elle une filiale d'un groupe multinational ?

● A - Oui	45
● B - Non	155



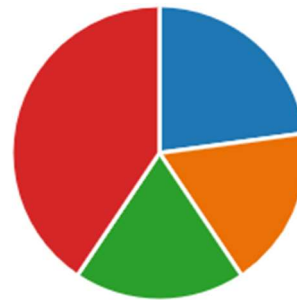
13. Est-ce que votre entreprise intègre et utilise les indicateurs non financiers dans son système de contrôle ?

● A - Oui	112
● B - Non	88



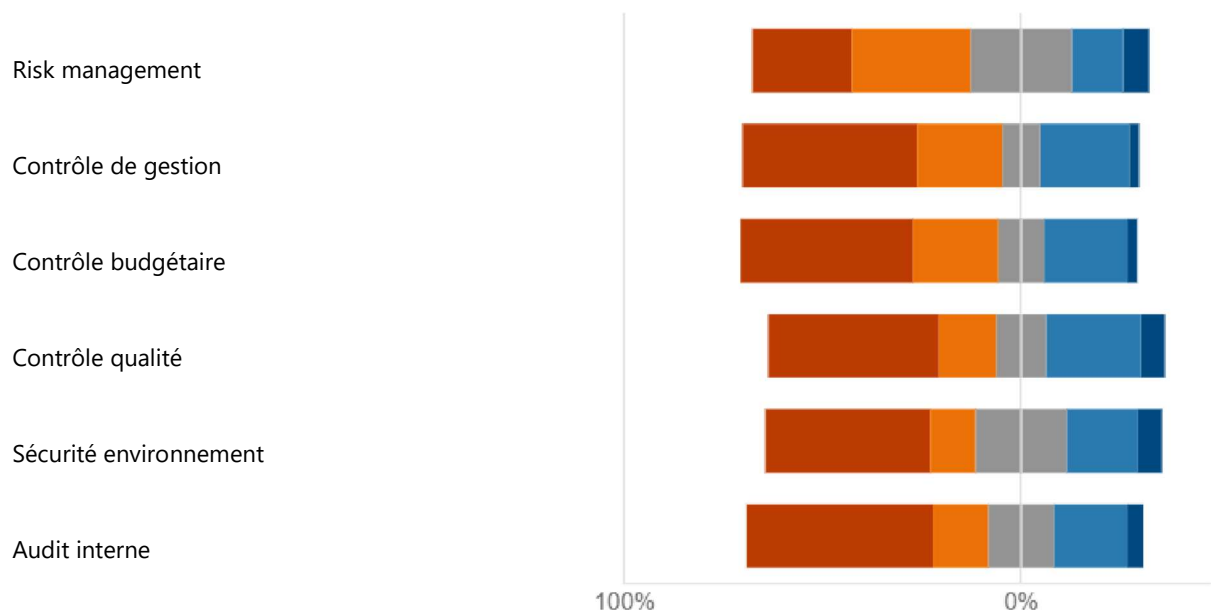
14. Quels sont les déterminants et les facteurs de contingence qui influencent le choix et la mise en place d'indicateurs non financiers ?

- A - L'environnement socioculturel 45
- B - Les enjeux éthique 35
- C - L'environnement politique 37
- D - La structure organisationnelle 80



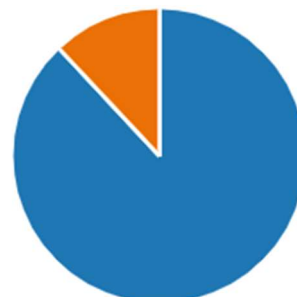
15. Parmi les différents types de contrôle lequel utilisez-vous dans votre entreprise :

- Existe
- Utilisé dans la prise de décision
- N'existe pas
- Important
- Pas Important



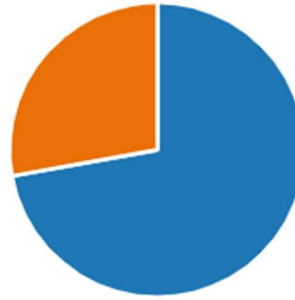
16. Avez-vous des procédures de gestion ?

- A - Oui 176
- B - Non 24



17. 16- Avez-vous une fonction d'audit interne ?

● A - Oui	127
● B - Non	49



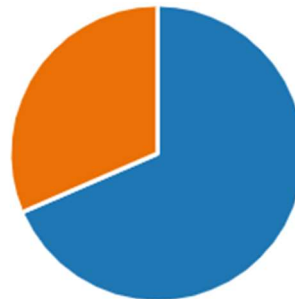
18. Quelle est la fréquence des missions d'audit interne

● A - mensuelle	29
● B - trimestrielle	35
● C - annuelle	47
● D - inopinée	40



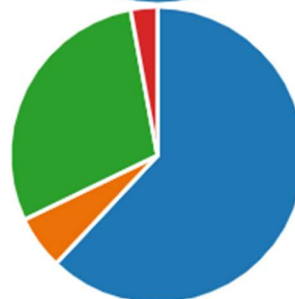
19. Existe-t-il dans votre entreprise la fonction contrôle de gestion ?

● A - Oui	137
● B - Non	63



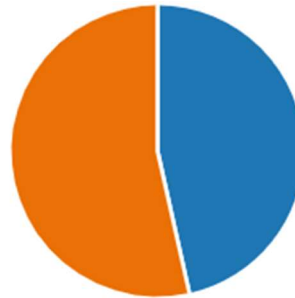
20. Cette fonction est rattachée à ;

● A - Direction générale	85
● B - Fonction indépendante	8
● C - Fonction financière et compt...	40
● Autre	4



21. Avez-vous un conseiller en contrôle de gestion ?

● A - Oui	93
● B - Non	107



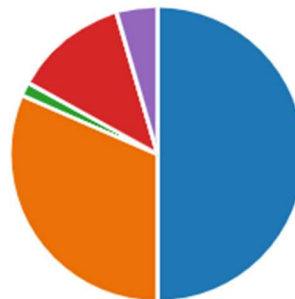
22. Qui fait le contrôle de gestion dans votre entreprise ?

● A - Le Manager de l'entreprise	53
● B - Le contrôleur de gestion	83
● C - L'Auditeur	17
● D - Le responsable comptable e...	34
● Autre	13



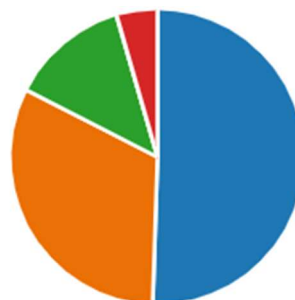
23. Le niveau de formation du contrôleur de gestion :

● A - bac + 5 et plus	100
● B - bac + 3 ou 4	63
● C - bac	3
● D - formation spécialisée	25
● Autre	9

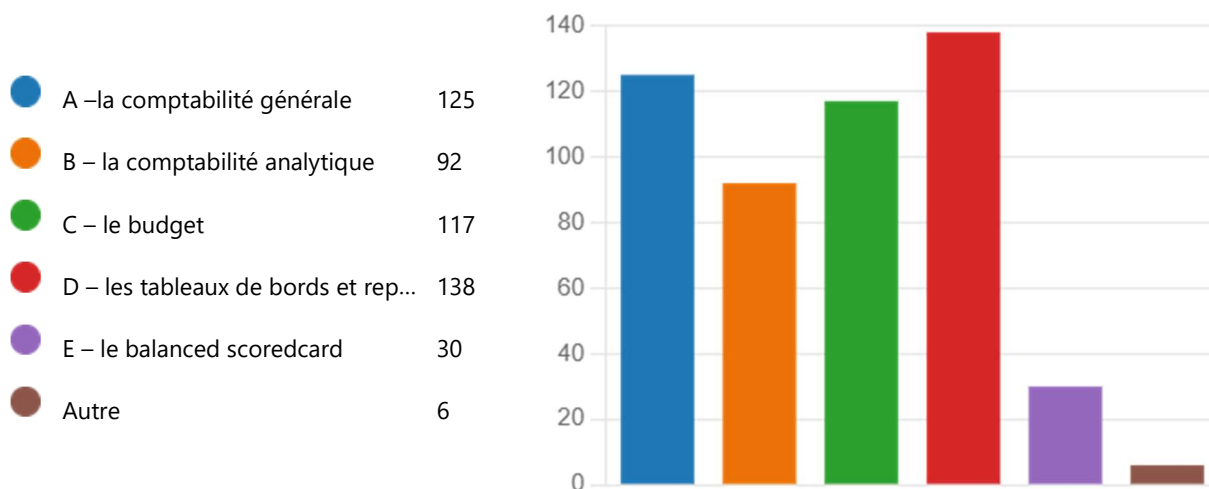


24. Comment est organisée la fonction contrôleur de gestion :

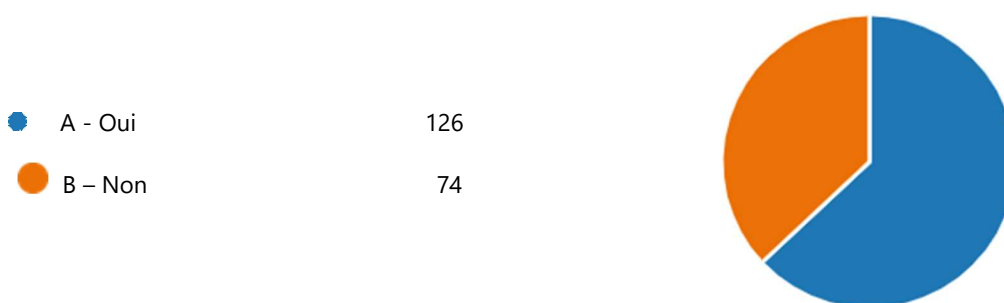
● A - un seul contrôleur de gestion	101
● B - un responsable contrôleur d...	64
● C - un groupe de contrôleurs de...	26
● Autre	9



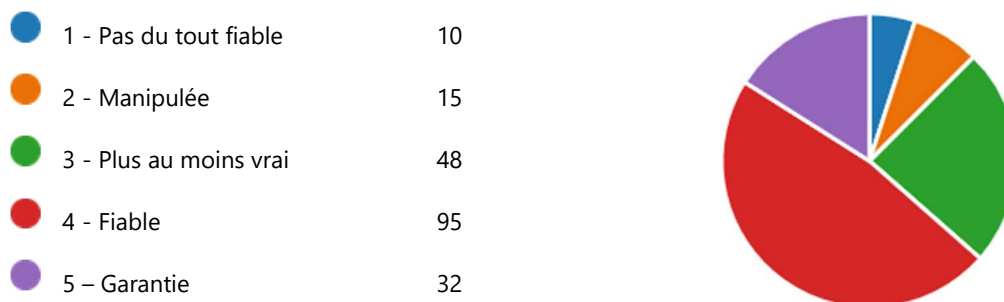
25. Parmi les outils suivants, le contrôleur de gestion utilise :



26. Votre entreprise dispose-t-elle d'un progiciel (ERP)

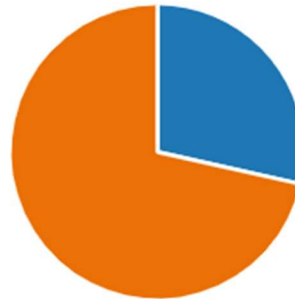


27. Sur une échelle de 1 à 5, comment jugez-vous le degré de fiabilité de l'information financière ?



28. Quelle est la nature des indicateurs pratiqués dans votre système de contrôle de gestion ?

- A - Le contrôle de gestion pren... 57
- B - Le contrôle de gestion prend... 143



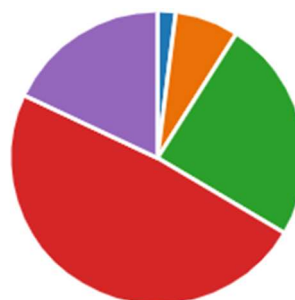
29. Quel type d'indicateurs non-financiers utilisez-vous ?

- A - des indicateurs d'activité 141
- B - des indicateurs de qualité 103
- C - des indicateurs de coût 132
- D - des indicateurs humains 103
- Autre 7



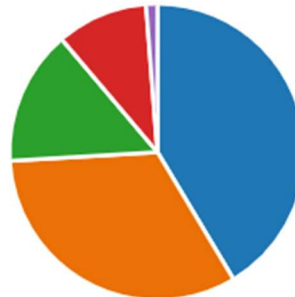
30. Sur une échelle de 1 à 5, comment jugez-vous l'importance des indicateurs non-financiers dans l'appréciation de la performance

- 1 - Pas du tout importante 4
- 2 - Peu importante 14
- 3 - Relativement importante 49
- 4 - Très importante 97
- 5 - Extrêmement importante 36



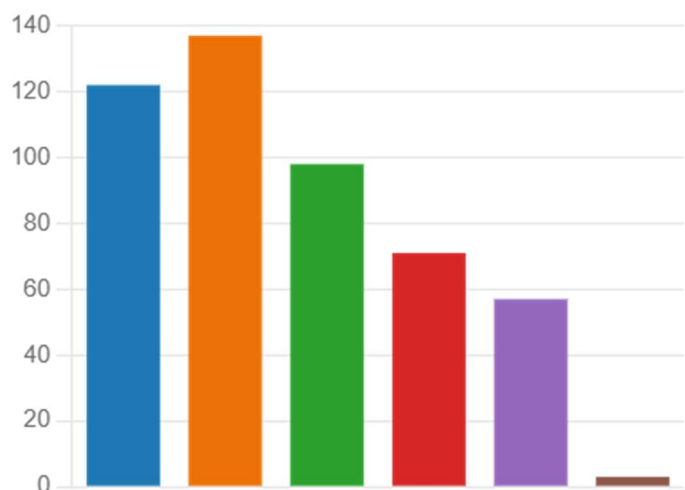
31. Afin de mesurer la performance économique et financière, les indicateurs sont construits autour des axes :

● A- Axe financier	166
● B- Axe client	131
● C- Axe processus externes	59
● D- Axe apprentissage organisati...	40
● Autre	5



32. Le choix des indicateurs utilisés est basé sur essentiellement sur le critère ?

● A- Efficacité dans la production ...	122
● B- Satisfaction des clients	137
● C- Position sur le marché	98
● D- Qualité du système d'inform...	71
● E- Développement des processu...	57
● Autre	3



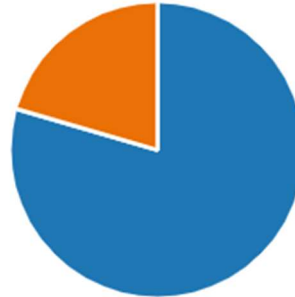
33. Intégrez-vous dans votre système de contrôle de gestion les travaux suivants ?

● A - calcul du coût de revient	147
● B - calcul des ratios	108
● C - calcul des écarts entre réalis...	134
● D - calcul des indicateurs de per...	117
● Autre	5



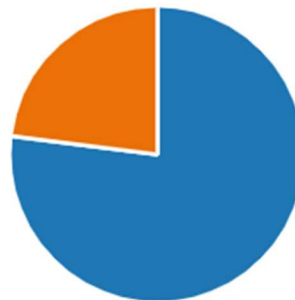
34. Connaissez-vous la notion de performance des entreprises ?

● A - Oui	159
● B - Non	41



35. Connaissez-vous la notion de performance économique et financière des entreprises ?

● A - Oui	154
● B - Non	46

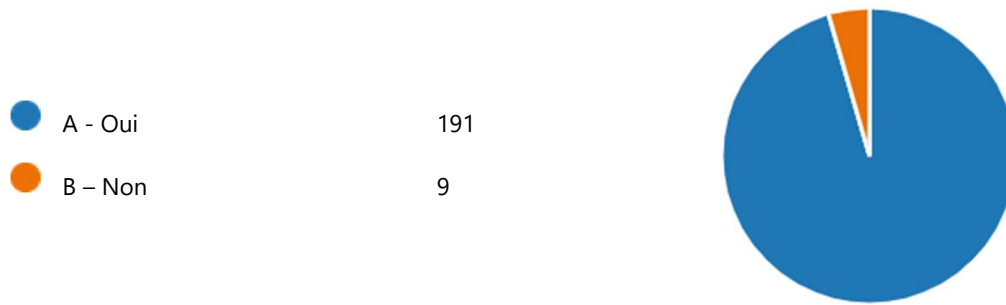


36. Pour que votre entreprise soit performante, les appréciations que vous effectuez concernent-elles :

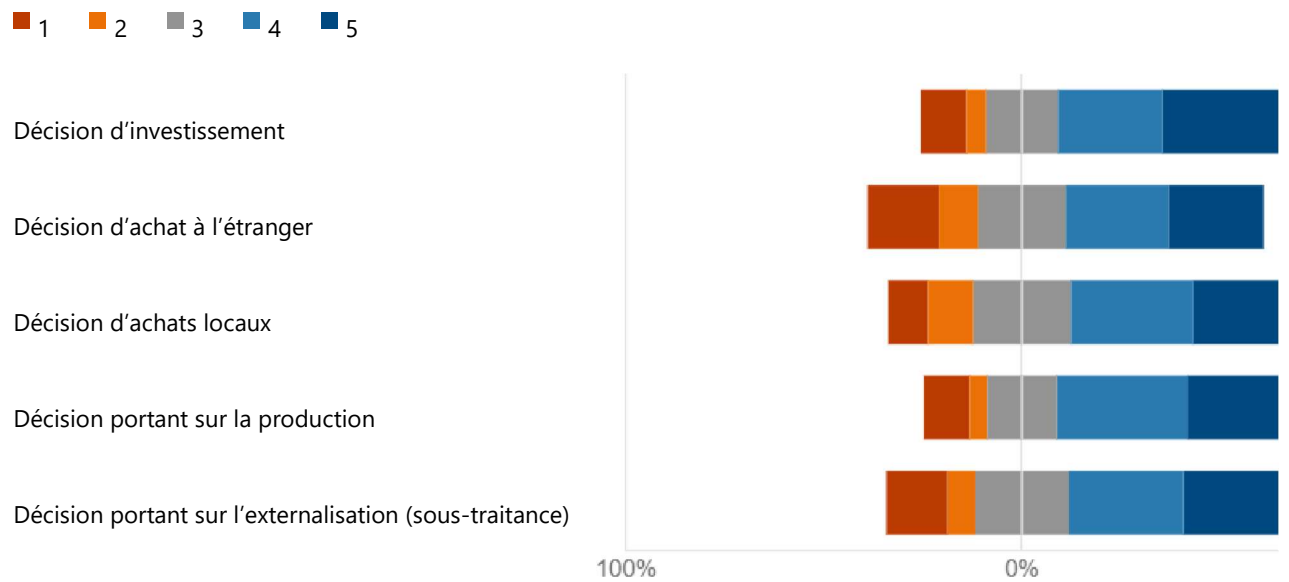
● A - la performance financière	166
● B - la performance économique	111
● C - la performance sociétale	53
● D - la performance concurrentie...	119
● Autre	2



37. Selon vous le contrôle de gestion, permet-il d'améliorer la performance de votre entreprise ?



38. Sur une échelle de 1 à 5, comment jugez-vous le degré d'importance des indicateurs non-financiers dans chacun des niveaux suivants de prise de décision :



4.2 Analyse des résultats :

1- Quelles sont les limites de l'information comptable et financière comme vecteur de communication de la performance ?

Tableau 18 : croisement entre le degré de fiabilité de l'information financière et la nature des indicateurs pratiqués

Effectifs	Le contrôle de gestion prend en compte uniquement les indicateurs financiers	Le contrôle de gestion prend en compte les indicateurs financiers et non-financiers	Total	%
Pas du tout fiable	5	5	10	5,00%
Manipulée	5	10	15	7,50%
Plus au moins vrai	20	28	48	24,00%
Fiable	19	76	95	47,50%
Garantie	8	24	32	16,00%
Total	57	143	200	.
%	28,50%	71,50%	100	.

Interprétation :

71,50% des entreprises ciblées intègrent les indicateurs non financiers dans leurs systèmes de contrôle de gestion, et cela afin de donner plus de fiabilité a leurs informations financières ; soit 63,50% des entreprises qui intègrent les indicateurs non financiers dans leurs systèmes de contrôle de gestion considèrent que l'information financière produite est fiable et garantie.

Commentaire :

L'information comptable et financière peut être une mesure importante de la performance d'une entreprise, mais elle présente également certaines limites en tant que vecteur de communication de la performance. Voici quelques-unes de ces limites :

Mesure limitée de la performance : L'information comptable et financière ne fournit qu'une mesure limitée de la performance d'une entreprise. Elle ne tient compte que des aspects financiers de l'entreprise, tels que les revenus, les dépenses, les bénéfices et les pertes. Elle ne mesure pas d'autres facteurs importants tels que la qualité des produits, la satisfaction des clients, la rétention des employés, la gestion de la chaîne d'approvisionnement, etc.

Les normes comptables peuvent être restrictives : Les normes comptables peuvent être restrictives en termes de ce qui peut être comptabilisé et comment. Par exemple, les dépenses de recherche et développement (R&D) peuvent ne pas être comptabilisées comme des actifs, même si elles

peuvent générer de la valeur à long terme pour l'entreprise. De même, les normes comptables peuvent ne pas permettre à une entreprise de refléter correctement la valeur de ses actifs immatériels, tels que la propriété intellectuelle ou la marque.

Le contexte peut être manquant : L'information comptable et financière fournit des chiffres, mais elle ne fournit pas toujours le contexte dans lequel ces chiffres doivent être interprétés. Par exemple, une entreprise peut avoir augmenté ses ventes, mais cela peut être dû à une réduction des prix, ce qui réduirait ses marges bénéficiaires.

Les erreurs peuvent se produire : Comme pour tout type d'information, les erreurs peuvent se produire dans l'information comptable et financière. Les erreurs peuvent être dues à une erreur humaine ou à une fraude. Les erreurs peuvent conduire à des informations erronées, ce qui peut affecter la prise de décision.

La communication sélective peut être utilisée : Les entreprises peuvent communiquer sélectivement l'information comptable et financière pour présenter une image positive de leur performance. Les entreprises peuvent choisir de mettre en évidence les aspects positifs de leur performance et de minimiser les aspects négatifs.

En somme, l'information comptable et financière peut être un vecteur important de communication de la performance, mais elle doit être interprétée avec prudence en tenant compte de ses limites. Elle doit être utilisée conjointement avec d'autres mesures pour obtenir une vue d'ensemble de la performance de l'entreprise.

2- Es ce que les entreprises intègrent et utilisent les indicateurs non financiers dans leurs systèmes de contrôle ?

Tableau 19: Intégration et utilisation des indicateurs non financiers dans son système de contrôle ?

est-ce que votre entreprise intègre et utilise les indicateurs non financiers dans son système de contrôle ?		
Non-Répondants	1	.
Oui	112	56,28%
Non	87	43,72%
Total répondants	199	100,00%

Interprétation :

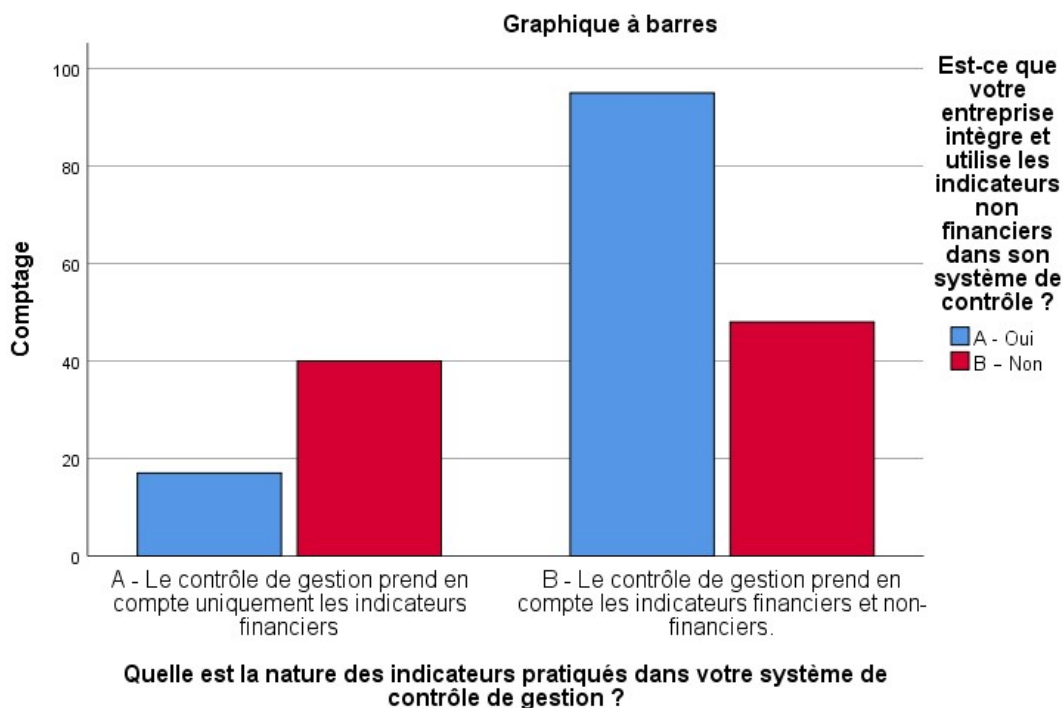
56% des entreprises ciblées utilise et intègre des utilisateurs non financiers dans leurs systèmes de contrôle.

Tableau 20: Croisement entre l'intégration des indicateurs non financiers dans le système de contrôle des entreprises et la nature des indicateurs pratiqués dans le contrôle de gestion

Effectif		Est-ce que votre entreprise intègre et utilise les indicateurs non financiers dans son système de contrôle ?		Total
		A - Oui	B – Non	
Quelle est la nature des indicateurs pratiqués dans votre système de contrôle de gestion ?	A - Le contrôle de gestion prend en compte uniquement les indicateurs financiers	17	40	57
	B - Le contrôle de gestion prend en compte les indicateurs financiers et non-financiers.	95	48	143
Total		112	88	200

Interprétation :

Sur les 200 entreprises ciblées 112 entreprises utilisent les indicateurs non financiers dans leurs systèmes de contrôle ; dont 95 entreprises prennent en compte les indicateurs financiers et non-financiers dans le contrôle de gestion.



Commentaire :

La majorité des entreprises intègrent et utilisent des indicateurs non financiers dans leurs systèmes de contrôle. Les indicateurs non financiers, tels que la satisfaction client, la qualité du produit, la productivité des employés, l'innovation et la responsabilité sociale, sont de plus en plus reconnus comme étant importants pour évaluer les performances d'une entreprise.

De nombreuses entreprises ont mis en place des tableaux de bord de performance qui incluent à la fois des indicateurs financiers et non financiers. Ces tableaux de bord permettent aux dirigeants d'avoir une vision globale de la performance de l'entreprise et de prendre des décisions en conséquence.

Les entreprises qui intègrent des indicateurs non financiers dans leurs systèmes de contrôle ont souvent constaté des améliorations significatives dans leur performance globale, notamment en termes de satisfaction client, de rétention des employés et de développement durable.

Cependant, certaines entreprises peuvent avoir du mal à intégrer des indicateurs non financiers dans leurs systèmes de contrôle en raison de la difficulté à mesurer ces indicateurs de manière fiable et cohérente. Cela peut nécessiter un changement culturel et organisationnel important au sein de l'entreprise.

3- Quels sont les déterminants et les facteurs de contingence qui influencent le choix et la mise en place d'indicateurs non financiers ?

Tableau 21: Les déterminants et les facteurs de contingence qui influencent le choix et la mise en place d'indicateurs non financiers

Les déterminants et les facteurs de contingence qui influencent le choix des indicateurs non financiers		
Non-Répondants	88	.
L'environnement socioculturel	45	40,18%
Les enjeux éthiques	34	30,36%
L'environnement politique	38	33,93%
La structure organisationnelle	80	71,43%
Autre	0	0,00%
Total répondants	112	100,00%

Interprétation :

La structure organisationnelle représente 71,43% des facteurs de contingence qui influent sur le choix des indicateurs non financières ; quant à l'environnement socioculturel il représente 40% ; l'environnement politique représente 33,93% ; les enjeux éthiques représentent 30,36%.

Commentaire :

Les indicateurs non financiers sont des mesures de performance qui ne sont pas liées directement à la rentabilité financière de l'entreprise. Ils sont utilisés pour évaluer la performance globale de l'entreprise, en particulier en termes de développement durable, de responsabilité sociale, de qualité, de satisfaction des clients, de bien-être des employés et d'innovation. Le choix et la mise en place d'indicateurs non financiers sont influencés par plusieurs déterminants et facteurs de contingence, notamment :

La stratégie de l'entreprise : Les indicateurs non financiers doivent être alignés avec la stratégie globale de l'entreprise. Par exemple, si l'entreprise a pour objectif de réduire son empreinte carbone, les indicateurs non financiers pertinents pourraient inclure les émissions de gaz à effet de serre et l'utilisation d'énergies renouvelables.

Les parties prenantes : Les parties prenantes, notamment les clients, les employés, les actionnaires, les fournisseurs et les communautés locales, peuvent avoir des attentes différentes en matière de performance non financière. Les indicateurs non financiers doivent donc être choisis en fonction des attentes des parties prenantes.

Les réglementations : Les réglementations peuvent obliger les entreprises à suivre certains indicateurs non financiers, comme la conformité environnementale ou les pratiques éthiques.

La culture d'entreprise : La culture d'entreprise peut influencer la façon dont les employés perçoivent les indicateurs non financiers. Par exemple, une entreprise axée sur les résultats financiers pourrait être moins encline à utiliser des indicateurs non financiers pour évaluer la performance.

La disponibilité des données : Les entreprises doivent être en mesure de collecter des données précises et fiables pour mesurer les indicateurs non financiers. Si les données ne sont pas disponibles, il peut être difficile de suivre ces indicateurs.

Les technologies : Les technologies, telles que les systèmes de gestion de l'information et les logiciels d'analyse de données, peuvent aider les entreprises à collecter, analyser et rapporter les indicateurs non financiers.

En résumé, le choix et la mise en place d'indicateurs non financiers dépendent de la stratégie de l'entreprise, des attentes des parties prenantes, des réglementations, de la culture d'entreprise, de la disponibilité des données et des technologies disponibles.

4- Comment ces indicateurs sont construits pour mesurer la performance économique et financière ?

Tableau 22: Les axes qui permettent la mesure de la performance économique et financière, les indicateurs sont construits autour des axes :

Afin de mesurer la performance économique et financière, les indicateurs sont construits autour des axes :		
Non-Répondants	1	.
Axe financier	166	83,42%
Axe client	130	65,33%
Axe processus externes	60	30,15%
Axe apprentissage organisationnel	40	20,10%
Autre	2	1,01%
Total répondants	199	100,00%

Interprétation :

Pour 83,42 % des entreprise qui utilisent le contrôle de gestion le choix des indicateurs de mesure de la performance économique et financière est construit au tour de l'axe financier en premier lieu d'autres axe sont utilisés respectivement axe client, axe processus externes et axe apprentissage organisationnel.

Commentaire :

Il existe plusieurs indicateurs utilisés pour mesurer la performance économique et financière d'un pays, d'une entreprise ou d'un marché. Voici quelques exemples :

Le produit intérieur brut (PIB) : c'est la valeur totale de tous les biens et services produits dans un pays pendant une période donnée. Le PIB est souvent utilisé comme indicateur de la croissance économique.

Le taux de chômage : cet indicateur mesure le pourcentage de la population active qui est sans emploi mais qui recherche activement du travail. Un taux de chômage élevé peut indiquer une faible performance économique.

L'indice des prix à la consommation (IPC) : cet indicateur mesure le niveau général des prix des biens et services achetés par les consommateurs. L'IPC est souvent utilisé comme indicateur de l'inflation.

Le ratio d'endettement : cet indicateur mesure la dette totale d'une entreprise ou d'un pays par rapport à son revenu ou à son PIB. Un ratio d'endettement élevé peut indiquer une situation financière précaire.

Le bénéfice net : cet indicateur mesure la différence entre les revenus et les dépenses d'une entreprise. Un bénéfice net élevé peut indiquer une entreprise performante.

Ces indicateurs sont construits à partir de données collectées à partir de différentes sources, telles que les enquêtes, les relevés de compte, les données fiscales et autres. Les indicateurs économiques et financiers sont largement utilisés par les gouvernements, les entreprises et les investisseurs pour prendre des décisions importantes.

5- Comment sont choisis les indicateurs utilisés et selon quel critère ?

Tableau 23: Les critères de choix des indicateurs utilisés

Le choix des indicateurs utilisés est basé sur essentiellement sur le critère ?		
Non-Répondants	0	.
Efficacité dans la production des biens ou la réalisation des prestations	122	61,00%
Satisfaction des clients	136	68,00%
Position sur le marché	98	49,00%
Qualité du système d'information	71	35,50%
Développement des processus ou de niveau de technologie	56	28,00%
Autre	3	1,50%
Total répondants	200	100,00%

Interprétation :

Pour les critères de choix des indicateurs utilisés ; le taux de satisfaction client représente le critère de choix le plus utilisé soit un taux de 68%, le second critère utilisé est celui de l'efficacité dans la production des biens ou la réalisation des prestations a un taux de 61%, en 3^{ème} position nous constatons que la position sur le marché représente 49%, et que le critère qualité du système d'information est utilisé avec un taux de 35,50%, pour le critère développement des processus ou de niveau de technologie il représente 28%.

Commentaire :

Les indicateurs utilisés sont choisis en fonction des objectifs et des besoins de l'analyse ou de l'évaluation que l'on souhaite réaliser. Les critères varient selon les domaines, les secteurs d'activité, les politiques ou les programmes concernés. Néanmoins, quelques critères généraux sont souvent utilisés pour guider la sélection des indicateurs. En voici quelques-uns :

Pertinence : les indicateurs doivent mesurer les aspects les plus importants et les plus pertinents de l'objet ou de la question à évaluer.

Fiabilité : les indicateurs doivent fournir des mesures précises et fiables des phénomènes qu'ils cherchent à mesurer.

Validité : les indicateurs doivent mesurer ce qu'ils sont censés mesurer et être cohérents avec les définitions et les concepts utilisés.

Sensibilité : les indicateurs doivent être suffisamment sensibles pour détecter les changements et les évolutions significatifs dans le temps.

Accessibilité : les indicateurs doivent être facilement accessibles et disponibles pour les personnes qui en ont besoin.

Coût : les indicateurs doivent être économiquement viables, c'est-à-dire que leur coût doit être proportionnel aux bénéfices attendus.

Compréhensibilité : les indicateurs doivent être compréhensibles par les parties prenantes et les utilisateurs qui doivent pouvoir les interpréter facilement.

En fonction de ces critères, différents types d'indicateurs peuvent être choisis, tels que les indicateurs quantitatifs, qualitatifs, objectifs, subjectifs, directs ou indirects, etc. Il est également important de préciser que le choix des indicateurs dépend souvent des objectifs et des priorités de l'analyse ou de l'évaluation, ainsi que des données disponibles.

6- Comment et à quels niveaux sont utilisés les indicateurs non financiers par les managers ?

Tableau 24: L'importance des indicateurs non-financiers dans la prise de décision

En Lignes : est-ce que votre entreprise intègre et utilise les indicateurs non financiers dans son système de contrôle ?							
En colonne : 3 Sur une échelle de 1 À 5, comment jugez-vous le degré d'importance des indicateurs non-financiers dans la Décision d'achats locaux :							
Effectifs	1	2	3	4	5	Total	%
Oui	8	14	28	41	21	112	56,28%
Non	12	9	20	21	25	87	43,72%
Total	20	23	48	62	46	199	.
%	10,05%	11,56%	24,12%	31,16%	23,12%	100	.

En Lignes : est-ce que votre entreprise intègre et utilise les indicateurs non financiers dans son système de contrôle ?							
En colonne : 2 Sur une échelle de 1 À 5, comment jugez-vous le degré d'importance des indicateurs non-financiers dans la Décision d'achat à l'étranger :							
Effectifs	1	2	3	4	5	Total	%
Oui	17	10	23	34	28	112	56,28%
Non	19	9	21	18	20	87	43,72%
Total	36	19	44	52	48	199	.
%	18,09%	9,55%	22,11%	26,13%	24,12%	100	.

En Lignes : est-ce que votre entreprise intègre et utilise les indicateurs non financiers dans son système de contrôle ?							
En colonne : 4 Sur une échelle de 1 À 5, comment jugez-vous le degré d'importance des indicateurs non-financiers dans la Décision portant sur la production :							
Effectifs	1	2	3	4	5	Total	%
Oui	9	4	16	42	41	112	56,28%
Non	14	5	19	23	26	87	43,72%
Total	23	9	35	65	67	199	.
%	11,56%	4,52%	17,59%	32,66%	33,67%	100	.

En Lignes : est-ce que votre entreprise intègre et utilise les indicateurs non financiers dans son système de contrôle ?							
En colonne : 1 Sur une échelle de 1 À 5, comment jugez-vous le degré d'importance des indicateurs non-financiers dans la Décision d'investissement :							
Effectifs	1	2	3	4	5	Total	%
Oui	12	3	15	34	48	112	56,28%
Non	11	7	20	19	30	87	43,72%
Total	23	10	35	53	78	199	.
%	11,56%	5,03%	17,59%	26,63%	39,20%	100	.

En Lignes : est-ce que votre entreprise intègre et utilise les indicateurs non financiers dans son système de contrôle ?							
En colonne : 5 Sur une échelle de 1 À 5, comment jugez-vous le degré d'importance des indicateurs non-financiers dans la Décision portant sur l'externalisation (sous-traitance) :							
Effectifs	1	2	3	4	5	Total	%
Oui	15	7	26	36	28	112	56,28%
Non	16	7	21	21	22	87	43,72%
Total	31	14	47	57	50	199	.
%	15,58%	7,04%	23,62%	28,64%	25,13%	100	.

Interprétation :

L'enquête a dévoilée que sur les 200 entreprises questionnées 56,28% de ces entreprises utilisent et intègre les indicateurs non financiers dans leurs systèmes de contrôle, et que la majorité de ces entreprises (112 entreprises) considèrent que l'utilisation des indicateurs non financiers dans la prise de décision est importante à très importante.

Commentaire :

Les indicateurs non financiers sont utilisés par les managers à plusieurs niveaux pour évaluer la performance de leur entreprise et prendre des décisions stratégiques. Ces indicateurs comprennent des mesures telles que la satisfaction des clients, la qualité des produits ou services, la satisfaction des employés, l'innovation, la durabilité environnementale, la responsabilité sociale de l'entreprise.

Au niveau opérationnel, les managers utilisent des indicateurs non financiers pour suivre les performances de leurs équipes et pour améliorer les processus de l'entreprise. Par exemple, la mesure de la satisfaction des clients peut aider les managers à comprendre comment les clients perçoivent l'entreprise et à identifier les domaines à améliorer.

Au niveau tactique, les managers utilisent les indicateurs non financiers pour mesurer l'efficacité de leurs stratégies et pour ajuster les plans en conséquence. Par exemple, la mesure de la qualité des produits peut aider les managers à comprendre si les processus de production doivent être améliorés pour améliorer la qualité des produits.

Au niveau stratégique, les managers utilisent des indicateurs non financiers pour suivre les performances à long terme de l'entreprise et pour prendre des décisions importantes concernant les orientations futures de l'entreprise. Par exemple, la mesure de l'innovation peut aider les managers à comprendre la capacité de l'entreprise à innover et à prendre des décisions sur les investissements dans la recherche et le développement.

En résumé, les indicateurs non financiers sont utilisés par les managers à tous les niveaux de l'entreprise pour suivre les performances et pour prendre des décisions éclairées. Ces indicateurs sont importants car ils fournissent des informations sur les aspects clés de l'entreprise qui ne sont pas directement mesurables en termes financiers, mais qui sont essentiels pour une gestion efficace de l'entreprise.

Conclusion :

Les entreprises de droit algérien peuvent être susceptibles d'utiliser des indicateurs non-financiers dans leurs systèmes de contrôle pour diverses raisons, notamment pour :

Mesurer la satisfaction des clients : Les entreprises peuvent s'intéresser à l'utiliser d'indicateurs non-financiers tels que le taux de satisfaction des clients ou le nombre de plaintes reçues pour évaluer leur performance en termes de satisfaction des clients. Cela peut les aider à identifier les domaines à améliorer pour offrir un meilleur service et fidéliser les clients.

Mesurer l'efficacité opérationnelle : pour cela, les entreprises choisiront le taux de rotation des stocks, le temps de cycle de production ou le taux de rendement global (TRG) pour évaluer leur efficacité opérationnelle. Cela peut les aider à identifier les goulots d'étranglement dans leurs processus et à améliorer leur productivité voire l'atteinte du plein emploi des capacités de production.

Mesurer l'engagement des employés : Les entreprises sont souvent attirées par l'utilisation d'indicateurs tels que le taux de rotation du personnel, le taux d'absentéisme ou le niveau de participation des employés à des programmes de formation pour mesurer leur engagement. Cela peut les aider à identifier les problèmes empêchant la motivation du personnel et à mettre en place des mesures pour améliorer l'engagement des employés et le degré de leur rétention.

Mesurer l'impact environnemental : à ce sujet nous retrouvons des indicateurs tels que le taux d'émission de gaz à effet de serre, la consommation d'énergie ou la gestion des déchets pour évaluer leur impact environnemental. Cela peut les aider à identifier les domaines à améliorer pour réduire leur empreinte carbone et à adopter des pratiques plus durables.

L'enquête que nous avons menée auprès de 200 entreprises nous a permis de vérifier les hypothèses déjà évoquées lors de la présentation de ce travail de thèse

Tableau 25: Etat de vérification des hypothèses

Hypothèses								Numéro des questions	Etat
1- Pour une meilleure prise de décision les managers font appel à un système de contrôle de gestion intégrant des indicateurs pertinents.								Q14-2 + Q36	Vérifiée
Effectifs	1	2	3	4	5	Total	%	Sur les 200 entreprises questionnées la majorité considèrent que l'utilisation des indicateurs non financiers dans la prise de décision et importante a très importante.	
Existe	17	6,6	20,6	24	24,8	93	47%		
Utiliser dans la prise de décision	6,6	4,4	7,2	12,8	18	49	25%		
N'existe pas	0,8	1,8	5,4	6	5	19	10%		
Important	4,8	2,8	13	16,2	18,2	55	28%		
Pas important	1,8	0	1,8	1	1,4	6	3%		
Total	26,6	15,2	42,2	58,2	57,8	200	.		
%	13%	8%	21%	29%	29%	100	.		
2- Les limites du système d'information financière ont incité les Managers à exiger à leurs contrôleurs de gestion de recourir à des données extra financières pour une meilleure prise de décision.								Q25 + Q26	Vérifiée
Effectifs	CDG prend en compte uniquement les indicateurs financiers		CDG prend en compte les indicateurs financiers et non-financiers.		Total	%		71,50% des entreprises ciblées intègrent les indicateurs non financiers dans leurs systèmes de contrôle de gestion, et cela afin de donner plus de fiabilité à leurs informations financières ; soit 63,50% des entreprises qui intègrent les indicateurs non financiers dans leurs systèmes de contrôle de gestion considèrent que l'information financière produite et fiable et garantie	
Pas du tout fiable	5		5		10	5,00%			
Manipulée	5		10		15	7,50%			
Plus au moins vrai	20		28		48	24,00%			
Fiable	19		76		95	47,50%			
Garantie	8		24		32	16,00%			
Total	57		143		200	.			
%	28,50%		71,50%		100	.			
3- Nous supposons que les indicateurs non financiers sont considérés comme vecteur de l'appréciation de la performance complétant les autres critères financiers.								Q28	Vérifiée
Effectifs	Pas importante	importante	Très importante	Total	%		Sur les 200 entreprises questionnées 91% considèrent que l'intégration des indicateurs non financiers sont considérés comme important vecteur d'appréciation de la performance économique et financière		
La performance financière	15	36	115	166	83,00%				
La performance économique	7	24	80	111	55,50%				
La performance sociétale	4	11	40	55	27,50%				
La performance concurrentielle	4	29	84	117	58,50%				
Total	18	49	133	200	.				
%	9%	24,50%	67%	100	.				

Afin d'intégrer les indicateurs non-financiers dans le système de contrôle, les entreprises algériennes peuvent adopter différentes approches, telles que :

Définir des objectifs clairs : Les entreprises doivent définir des objectifs clairs et les normaliser avant de les paramétrer pour choisir des indicateurs non financiers pertinents. Cela peut les aider à mesurer leur performance et à identifier les domaines à améliorer.

Collecter des données fiables : Les entreprises doivent mettre en place des systèmes de collecte de données fiables et évolutifs pour chaque indicateur non financier choisi. Cela peut leur permettre de mesurer leur performance de manière précise et objective.

Suivre, analyser et interpréter les résultats : Les entreprises doivent analyser les résultats des indicateurs non financiers pour identifier les tendances et les problèmes. Cela peut les aider à d'abord bien anticiper et ensuite à prendre des décisions éclairées pour améliorer leur performance.

Communiquer les résultats : Les entreprises doivent communiquer les résultats des indicateurs non financiers à l'ensemble des parties prenantes, y compris les employés, les clients et les actionnaires. Cela peut les aider à renforcer leur engagement envers ces indicateurs et à maintenir leur soutien pour les initiatives de l'entreprise.

En intégrant des indicateurs non financiers dans leur système de contrôle, les entreprises de droit algérien peuvent piloter leur performance économique et financière de manière plus complète et équilibrée. Cela peut les aider à améliorer leur compétitivité et leur durabilité à long terme.

Conclusion générale

Dans la conclusion de la présente thèse, nous synthétisons les principaux résultats de notre recherche, afin d'en tirer des implications en termes d'apports théoriques, méthodologiques et empiriques, ainsi que de nouveaux horizons révélés par les limites de ces apports.

Partant de la réalité problématique du foisonnement des techniques utilisées dans le contrôle de gestion, auquel s'ajoute le déphasage entre la qualité des informations financières utilisées et les logiques de pilotage de la performance, ainsi que le manque de cohérence globale du management d'entreprise, nous avons entamé ce travail pour trouver une solution répondant aux besoins empiriques.

Plus précisément nous avons examiné l'apport du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance économique et financière par l'utilisation des indicateurs non financiers. À travers une revue de la littérature et une étude empirique, en se basant sur la problématique de recherche suivante :

Pourquoi et Comment les entreprises de droit Algérien utilisent-elles les indicateurs non-financiers dans leurs systèmes de contrôle afin de piloter la performance économique et financière ?

Les résultats de la recherche ont montré que le contrôle de gestion peut jouer un rôle clé dans l'amélioration de la performance économique et financière des organisations en utilisant des indicateurs non financiers.

Notre étude a montré que la majorité des entreprises algériennes utilisent des indicateurs non financiers dans leurs systèmes de contrôle de gestion pour piloter leur performance économique et financière. Les raisons de cette tendance sont multiples.

Tout d'abord, les indicateurs financiers traditionnels tels que le chiffre d'affaires, les bénéfices, ou les coûts ne suffisent plus à mesurer la performance globale de l'entreprise. En effet, ces indicateurs ne prennent pas en compte les performances partielles à atteindre voire celles liées aux aspects qualitatifs tels que la satisfaction client, la qualité des produits et services, l'innovation, la gestion des ressources humaines ou encore la responsabilité sociale et environnementale.

Ensuite, les entreprises sont de plus en plus conscientes de l'importance de ces aspects non financiers pour leur compétitivité et leur pérennité. En effet, des études ont démontré que la satisfaction client, la qualité des produits et services ou encore l'engagement des employés ont un impact direct sur les résultats financiers de l'entreprise.

Ainsi, les entreprises algériennes utilisent divers indicateurs non financiers pour mesurer leur performance globale. Par exemple, utiliser des indicateurs de satisfaction client tels que le taux de réclamation client, le

taux de fidélité client ou encore le taux de recommandation client. Elles peuvent également utiliser des indicateurs de qualité tels que le taux de conformité des produits ou services, le taux de retour produit ou encore le taux de défauts. D'autres indicateurs non financiers tels que le taux d'absentéisme, le taux de rotation du personnel ou encore le taux de formation peuvent être utilisés pour mesurer la gestion des ressources humaines.

Enfin, pour utiliser ces indicateurs non-financiers dans leur système de contrôle de gestion, les entreprises algériennes doivent les insérer dans leur stratégie globale et les suivre de manière régulière. Elles doivent commencer par définir des objectifs clairs et mesurables, ainsi que les moyens nécessaires pour les atteindre. Le suivi et l'analyse régulière de ces indicateurs permettent aux entreprises de prendre les décisions stratégiques pour améliorer leur performance économique et financière.

L'utilisation d'indicateurs non financiers permet aux organisations de mieux comprendre les facteurs clés de leur performance, en intégrant ces indicateurs dans leur système de contrôle de gestion, les organisations peuvent mieux aligner leurs objectifs stratégiques avec leur performance opérationnelle et financière.

L'étude a également mis en évidence que la mise en place d'un système de mesure de la performance basé sur des indicateurs non financiers nécessite une approche holistique et intégrée, impliquant l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise. En effet, une telle approche permet de garantir l'alignement des objectifs stratégiques de l'entreprise avec les indicateurs de performance pertinents, ainsi que la mobilisation de l'ensemble des ressources de l'entreprise vers l'atteinte à ces objectifs.

Par ailleurs, la thèse a souligné l'importance de la communication et de la collaboration entre les différents acteurs de l'organisation pour assurer l'efficacité du contrôle de gestion. Les managers doivent travailler en étroite collaboration avec les équipes opérationnelles pour définir les indicateurs clés de performance et assurer leur suivi régulier.

En outre, notre travail a mis en évidence les défis auxquels les organisations sont confrontées lors de la mise en place d'un système de contrôle de gestion basé sur des indicateurs non financiers. Parmi ces défis, on peut citer la difficulté à définir des indicateurs pertinents, la nécessité d'adapter les systèmes d'information existants et la résistance au changement.

De la limite, et des perspectives de recherche, nous souhaitons compléter dans le futur dans des études de cas, les apports fournis par ce travail et de dépasser ainsi les limites recensées.

Ces perspectives concernent la formalisation de la contribution des deux outils au pilotage de performance et les actions à effectuer pour améliorer cette contribution ; l'enjeu ultime étant d'optimiser la pertinence des outils au regard de la stratégie de pilotage de la performance.

En partant des résultats obtenus, nous sommes en mesure de juger séparément de la pertinence de chaque outil, au regard de la logique managériale d'une entreprise.

Nous pouvons également modéliser un référentiel commun qui permet à un outil de contrôle de gestion, de communiquer efficacement avec les managers de l'entreprise.

Ce que nous souhaitons faire comme études dans le futur, c'est surtout du travail de terrain qui nous permettra de développer ce référentiel en matière d'actions de suivi des contributions des outils au pilotage de la performance en précisant les adaptations nécessaires au niveau des outils et ceci dans le domaine des entreprises (privées et publiques) ainsi que dans le domaine des organismes et institutions publics.

En conclusion, la présente thèse a montré que l'utilisation d'indicateurs non financiers dans le contrôle de gestion peut aider les organisations à améliorer leur performance économique et financière. Cependant, la mise en place d'un tel système nécessite une collaboration étroite entre les différents acteurs de l'organisation et la résolution de défis importants. La mise en place d'un système de mesure de la performance intégrant ces indicateurs permet de mieux prendre en compte les enjeux de durabilité et de responsabilité sociale auxquels les entreprises sont confrontées aujourd'hui, tout en améliorant leur performance économique et financière à long terme.

Références bibliographiques :

Les ouvrages

- Audard C. (1999). Anthologie historique et critique de l'utilitarisme, Paris, Presses de l'Université de France.
- Berle A.A. & Means G.C. (1932). The Modern Corporation and Private Property, New York, MacMillan.
- Charreaux G. (Ed.). (1997), Le gouvernement des entreprises – Corporate Governance – Théories et Faits, Paris, Economica.
- Charreaux G. (2003), « Le gouvernement d'entreprise », in J. Allouche (coord.), Encyclopédie des Ressources Humaines, Vuibert, pages 628 à 640.
- Chevalier J. (1996). La gouvernabilité, Paris, CURAPP-Presses de l'Université française.
- Dionne-Proulx J. & Jean M. (2007). Pour une dynamique éthique au sein de l'organisation. Éditions Télé-université, Ste-Foy : Presses de l'Université du Québec.
- Friedman M. (1962). Capitalism and Freedom, Chicago, University of Chicago Press.
- Friedman M. (1971). Capitalisme et liberté, traduit de l'anglais par A.M. Charno, Paris, Robert Laffont.
- Jacob O. (2003). Un nouveau modèle économique : développement, justice, liberté. Amartya Sen, Paris, 479 pages.
- Levinas E. (1990). Totalité et infini (1961), éd. Le Livre de Poche, 1990.
- R. Pérez. (2003), La gouvernance de l'entreprise, Éditions La Découverte.
- Pigé B. & Paper X. (2006). Reporting financier et gouvernance des entreprises. Le sens des normes IFRS, Colombelles, Éditions Management et Société EMS.
- Rawls J. (1993). Libéralisme politique, traduction de C. Audard, première édition, Paris, Presses universitaires de France.
- Ricoeur P. (1964). Histoire et vérité. Paris, Éditions Seuil.

Les périodiques

- Bougon B. (2003). « Quelle pourrait être l'action éthique pour un entrepreneur et ses collaborateurs ? », Entreprise éthique. Vers une pédagogie de l'éthique : ses fondements, ses outils, no 18 (avril), p. 30-36.
- Champion E. & Gendron C. (2005). « La responsabilité sociétale des acteurs économiques : une perspective nord-américaine », Rapport de recherche du Chantier RSAE, Montréal, UQAM. Document inédit.
- Charreaux G. (2004), « Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », Cahiers du Fargo.
- Charreaux G & Schatt A. (2005). « La recherche française en gouvernance d'entreprise : un panorama », Cahiers du Fargo, n° 1050901.
- Ayachi FELA, Les facteurs impactant la qualité du commissariat aux comptes Une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie, Revue Algérienne d'économie et gestion, Volume 12, Numéro 2, Pages 52-68, (2019)
- FELA Ayachi, BENICHOU Mouffok, Informations relatives aux parties liées : IAS 24 et dispositions du Système Comptable Financier, "Une norme comptable au service de la gouvernance d'entreprise", Revue des sciences humaines, Volume 9, Numéro 1, Pages 874-892 (2022).
- Coase R. (1937). «The Nature of the Firm» in *Economica*, Vol. 4, No. 16, November, pages 386 à 405.
- Fortier M. (2001). « Pourquoi transférer un mécanisme régulateur fonctionnel ? Quelques éléments à considérer lors d'un transfert régulateur du public vers le privé », dans M. Dion (sous la direction de), Responsabilité sociale de l'entreprise et déréglementation, Montréal, Guérin, pages 75 à 96.
- Freeman R.E. (1984). «Strategic Management: Framework and Philosophy» dans *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Massachusetts, Pitman, pages 52 à 82.
- Larcker D.F. & S.A. Richardson & A.I. Tuna. (2005), «How Important is Corporate Governance? », May, Social Sciences Research Network, Available at SSRN.
- Lévesque B. (2001). « Le partenariat : une tendance lourde de la nouvelle gouvernance à l'ère de la mondialisation. Enjeux et défis pour les entreprises publiques et d'économie sociale», *Annals of Public and Cooperative Economics*, vol. 72, n° 3, pages 323 à 338.

Références

- Solle G. (2005). «Pour une dimension sociale du pilotage ou la reconnaissance d'un jeu d'acteurs», dans S. Leymarie, G. Sautré et G. Solle (sous le direction de), Relations de travail et organisations: plaidoyer(s) pour une lecture paradoxale, Berne, Éditions scientifiques européennes, pages 7 à 40.
- Organisation de coopération et de développement économiques «Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales».
- Solle G. (2007). « Entre connaissance et action, où se situe l'éthique de la gestion ?» dans Pour une dynamique éthique au sein de l'organisation. Ch. 9, Éditions Télé-université, Ste-Foy : Presses de l'Université du Québec.
- Solomon H. et Hanson G. (1985), La morale en affaires, clé de réussite, Paris, Les Éditions d'Organisation.
- Thomas C. (2003). Émergence, évolution et mutation des formes d'organisation.
- Mémoire d'habilitation à diriger les recherches. Université de Nice-Sophia Antipolis.
- Dilla, W. N., et P. J. Steinbart. (2005). « Relative weighting of common and unique balanced scorecard measures by knowledgeable decision makers ». Behavioral Research in Accounting 17 : 43-53.
- Halford, G. S., R. Baker, J. E. McGredden, et J. D. Bain. (2005). « How many variables can humans process? » Psychological Science 16 (1) : 70-76.
- Ittner, C. D., D. F. Larcker, et M. W. Meyer. (2003). « Subjectivity and the weighting of performance measures: Evidence from a Balanced Scorecard ». The Accounting Review 78 (Juillet) : 725-758.
- Kaplan, R. et D. Norton. (1996). The Balanced Scorecard. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Krumwiede, K. R., T. V. Eaton, et M. R. Swain. (2005). « A research note on the effects of target focus on the use of financial and nonfinancial measures in Balanced Scorecard evaluations ». Working paper, Boise State University.
- Libby, T., S. Salterio, et A. Webb. (2004). « The Balanced Scorecard: The effects of assurance and process accountability on managerial judgment ». The Accounting Review 79 (3).
- Lipe, M., et S. Salterio. (2000). « The balanced scorecard: Judgmental effects of common and unique performance measures ». The Accounting Review 75 (3) : 283-298.
- Lipe, M. G., et S. Salterio. (2002). « A note on the judgmental effects of the balanced scorecard's information organization ». Accounting, Organizations and Society 27 (6) : 531-540.
- Abelson, R.P., et A. Levi. (1985). Decision making and decision theory. In G. Lindzey and E. Aronson (Eds.), The handbook of social psychology (Vol.1, pp. 231-309). New York: Random House.
- Banker, R. D., H. Chang, et M. Pizzini. (2004). « The Balanced Scorecard: Judgmental effects of performance measures linked to strategy ». The Accounting Review 79 (1) : 1-23.
- Beach, L. R., et T. R. Mitchell. (1978). « A contingency model for the selection of decision strategies ». Academy of Management Review 3 : 439-449.
- Bettman, J. R. et P. Kakkar. (1977). « Effects of information presentation format on consumer information acquisition strategies ». Journal of Consumer Research 3: 233-240.
- Allaire Y., Firsirotu M., " Strategic Plans as Contracts ", Long Range Planning, vol. 23, n° 1, février 1990(a), p. 102-115.
- Allaire Y., Firsirotu M., " La planification stratégique : un contrat psychologique et économique ", Revue Française de Gestion, janvier-février 1990(b), p. 22-39.
- Ansoff H.I., *Stratégie du développement de l'entreprise, analyse d'une politique de croissance et d'expansion*, Hommes et Techniques, Paris, 1968. Trad. de *Corporate Strategy*, McGraw-Hill, New York, 1965.
- Anthony R.N., *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Division of Research, Harvard Business School, Boston, 1965.
- Anthony R.N., *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, 1988. Trad. fr. *La fonction contrôle de gestion*, Publi-Union, Paris, 1993.
- Anthony R.N., Dearden J., Govindarajan V., *Management control systems*, 7e éd., Irwin, Homewood, 1992; cas " Codman & Shurtleff Inc. ", p. 485-496.
- Baysinger B., Hoskisson R.E., " Diversification Strategy and R&D Intensity in Multiproducts Firms ", *Academy of Management Journal*, vol. 32, n° 2, 1989, p. 310-332.
- Berland N., " L'histoire du contrôle budgétaire en France ", thèse de sciences de gestion, Université de Paris-Dauphine, 1999.
- Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion*, 2e éd., PUF, Que sais-je ? Paris, 1997.
- Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 4e éd., PUF, Paris, 1998.
- Brimson J.A., Antos J., *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, John Wiley, New York, 1999.
- Bromwich M., Walker M., " Residual Income, past and future ", *Management Accounting Research*, vol. 9, n°4, december 1998, p. 391-420.

Références

-
- Buzzell R.D., Wiersema F.D., " Modeling changes in market share: a cross-sectional analysis ", *Strategic Management Journal*, vol. 2, n° 1, 1981, p. 27-42.
 - Chakravarthy B.S., " On Tailoring a Strategic Planning System to its Context: Some Empirical Evidence ", *Strategic Management Journal*, vol. 8, n° 6, novembre-décembre 1987, p. 517-534.
 - Chandler A.D. Jr. (1991), The functions of the HQ unit in the multibusiness firm, *Strategic Management Journal*, vol. 12, p. 31-50.
 - Chevalier C., " Le rôle du contrôle d'organisation dans l'adaptation stratégique ", thèse de sciences de gestion, Université de Paris-Dauphine, 1997.
 - Chiapello E., " Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature ", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 2, vol. 2, septembre 1996, p. 51-74.
 - Cyert R.M., March J.G., *A behavioral theory of the firm*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1963.
 - David G., " Le rôle des contrôleurs de gestion dans une entreprise en mutation, le cas de la SNCF ", thèse de sciences de gestion, Université de Paris-Dauphine, 1999.
 - Dent J.F., " Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research ", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1/2, 1990, p. 3-25.
 - Dent J.F., " Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality ", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n° 8, 1991, p. 705-732.
 - Desreumaux A., *Stratégie*, Dalloz, Paris, 1993.
 - Dumoulin R., " Les configurations de contrôle au sein des réseaux interorganisationnels ; une recherche exploratoire ", thèse de sciences de gestion, Université de Lille 1, 1996.
 - Eccles R.G., " Control with fairness in transfer pricing ", *Harvard Business Review*, vol. 61, n° 6, 1983, p. 149-161. Trad. Prix de cession interne, *Harvard-L'Expansion*, hiver 1984-1985, p. 28-44.
 - Ginsberg A., " Connecting Diversification to Performance: a Sociocognitive Approach ", vol. 15, n° 3, 1990, p. 514-535.
 - Goold M., Campbell A., *Strategies and Styles : the Role of the Center in Diversified Corporations*, Blackwell publishers, Oxford, 1987.
 - Gosselin M., " The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing ", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, 1997, p. 105-122.
 - Govindarajan V., " Decentralization, strategy and effectiveness of strategic business units in multibusiness organizations ", *Academy of Management Review*, vol. 11, n° 4, 1986a, p 844-856.
 - Govindarajan V., " A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level : integrating administrative mechanisms with strategy ", *Academy of Management Journal*, vol. 31, n° 4, 1988, p. 828-853.
 - Govindarajan V., " Implementing competitive strategies at the business unit level : implications of matching managers to strategies " *Strategic Management Journal*, vol. 10, n° 1, 1989, p. 251-269.
 - Govindarajan V., Fisher J., " Strategy, control systems and resource sharing : effects on business unit performance ", *Academy of Management Journal*, vol. 33, n° 2, 1990, p. 259-285.
 - Govindarajan V., Gupta A.K., " Linking Control Systems to Business Unit Strategy : Impact on Performance ", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, 1985, p. 51-66.
 - Grant R.M., " The Resource-Based Theory of Competitive Advantage : Implications for Strategy Formulation ", *California Management Review*, vol. 33, n° 3, 1991, p. 114-135.
 - Gupta A.K., " SBU Strategies, Corporate-SBU Relations, and SBU Effectiveness in Strategy Implementation ", *Academy of Management Journal*, vol. 30, n° 4, 1987, p. 477-500.
 - Gupta A.K., Govindarajan V., " Business unit strategy, managerial characteristics and business unit effectiveness in strategy implementation ", *Academy of Management Journal*, 27/1, 1984, 25-41.
 - Gupta A.K., Govindarajan V., " Resource sharing among SBUs : strategic antecedents and administrative implications ", *Academy of Management Journal*, vol. 29, n° 4, 1986, p. 695-714.
 - Hayes R., Abernathy W., " Les faiblesses de la gestion américaine ", *Harvard-L'Expansion*, hiver 1980, p. 9-22.
 - Hergert M., Morris D., " Accounting data for value chain analysis ", *Strategic Management Journal*, vol. 10, 1989, p. 175-188.
 - Hill C.W.L., Hoskisson R.E., " Strategy and structure in the multiproduct firm ", *Academy of Management Review*, vol. 12, n°2, 1987, p.331-341.
 - Hoskisson R.E., " Multidivisional structure and performance : the contingency of diversification strategy ", *Academy of Management Journal*, vol. 30, n° 4, 1987, p.625-644.
 - Hunt M.S., " Competition in the Major Home Appliance Industry 1960-1970 ", thèse, Harvard University, 1972.

Références

-
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Translating Strategy into Action : The Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, Boston (Mass.), 1996. Tr. fr., *Le tableau de bord prospectif*, éd. d'Organisation, Paris, 1997.
 - Khandwalla P.N., " The effect of different types of competition on the use of management controls ", *Journal of Accounting Research*, autumn 1972, p. 275-285.
 - Lawrence P.R., Lorsch J.W., *Organization and environment : managing differentiation and integration*, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston, 1967. Trad. : *Adapter les structures de l'entreprise*, rééd.1989, éd. d'Organisation, Paris.
 - Levant Y., " Opérations de croissance externe et système de contrôle organisationnel ", thèse de sciences de gestion, Université de Lille 1, 1998.
 - Lorino P., *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunod, Paris, 1991.
 - Lorino P., *Comptes et récits de la performance*, éd. d'Organisation, Paris, 1995.
 - Lorino P., *Méthodes et pratiques de la performance*, Paris, éd. d'Organisation, 1997.
 - Macintosh N.B., *Management Accounting and Control Systems, an Organizational and Behavioral Approach*, John Wiley and Sons, Chichester, 1994.
 - Miles R.E., Snow C.C., *Organizational strategy, structure, and process*, McGraw-Hill, New York, 1978.
 - Miles R.E., Snow C.C., *Fit, Failure and the Hall of Fame*, The Free Press, New York, 1994.
 - Miller D., " Configurations of Strategy and Structure : Towards a Synthesis ", *Strategic Management Journal*, vol. 7, n° 3, 1986, p. 233-249.
 - Miller D., *The Icarus Paradox, How Exceptional Companies Bring About Their Own Downfall*, Harper, 1990.
 - Miller D., Friesen P.H., " Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firms : Two Models of Strategic Momentum ", *Strategic Management Journal*, vol. 3, 1982, p. 1-25.
 - Miller D., Friesen P.H., *Organizations : a Quantum View*, Prentice Hall, New York, 1984.
 - Mintzberg H., *The Structuring of Organizations*, Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1979. Trad. : *Structure et dynamique des organisations*, éd.d'Organisation, Paris, 1982.
 - Mintzberg H., *The Rise and Fall of Strategic Planning*, New York, The Free Press, 1994. Trad : *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Paris, Dunod, 1995.
 - Mintzberg H., Ahlstrand B., Lampel J., *Strategy Safari*, New York, The Free Press, 1998. Trad. : *Safari en pays stratégie*, Paris, éd. Village Mondial, 1999.
 - Penrose E., *The Theory of the Growth of the Firm*, 3° éd., Oxford University Press, Oxford, 1995.
 - Pethia R.F., Saias M., " Metalevel product-portfolio analysis : an enrichment of strategic planning suggested by organization theory ", *International Studies of Management & Organization*, vol. VIII, n° 4, winter 1978, p. 35-66.
 - Pfeiffer J., Leblebici H., " The effect of competition on some dimensions of organizational structure ", *Social Forces*, vol. 52, n° 2, december 1973, p. 268-279.
 - Porter M., *L'avantage concurrentiel, comment devancer ses concurrents et maintenir son avance*, InterEditions, Paris, 1986, (trad.).
 - Prahalad C.K., " Strategic Choices in Diversified MNCA ", *Harvard Business Review*, vol. 54, n° 4, 1976, p. 67-78.
 - Rumelt R.P., *Strategy, Structure and Economic Performance*, Harvard University Press, Boston, 1974.
 - Shank J., Govindarajan V., *Strategic cost management, the new tool for competitive advantage*, The Free Press, New York, 1993. Tr. fr., *La gestion stratégique des coûts*, éd. d'Organisation, Paris, 1995.
 - Simons R., " Accounting Control Systems and Business Strategy : an Empirical Analysis ", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n°4, 1987(a), p. 357-374.
 - Simons R., " Planning, control and uncertainty : a process view ", dans Bruns X. J., Kaplan R. S. (eds), *Accounting and Management : Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, Boston, 1987(b).
 - Simons R., " Analysis of the organizational characteristics related to tight budget ", *Contemporary Accounting Review*, n° 13, 1988, p. 357-374.
 - Simons R., " The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives ", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, 1990,p. 127-143.
 - Simons R., " Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems ", *Strategic Management Journal*, vol. 12, 1991, p. 49-62.
 - Simons R., " How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal ", *Strategic Management Journal*, vol. 15, 1994, p. 169-189.
 - Simons R., *Levers of control*, Harvard Business School Press, Boston, 1995.

Références

-
- Villarmois O. de la, " Le contrôle du réseau bancaire : exploration de la faisabilité et de la pertinence d'une démarche de comparaison des unités opérationnelles ", thèse de sciences de gestion, Université de Lille 1, 1999.
 - Williamson O.E., Bhargava N., " Assessing and Classifying the Internal Structure and Control Apparatus of Modern Corporation ", in Marris R., Wood A. (ed.), *The Corporate Economy*, Macmillan, London, 1972.
 - White R.E., " Generic Business Strategies, Organizational Context and Performance : an Empirical Investigation ", *Strategic Management Journal*, vol. 7, n° 2, 1986, p. 217-231.
 - Wriley L., " Divisional Autonomy and Diversification ", Ph. D. diss., Harvard Business School, 1970.
 - Oman C. & D. Blume. (2005). «La gouvernance d'entreprise: un défi pour le développement», dans le Journal USA.

Thèses de Doctorat

- Moez Essid, « LES MECANISMES DE CONTROLE DE LA PERFORMANCE GLOBALE », 2009, Université de Paris.
- FELA Ayachi, « Commissariat aux comptes et gouvernance d'entreprise Une analyse à partir du contexte de l'audit légal dans les entreprises en Algérie », 2018, Université d'Oran 2.

Colloques et journées scientifiques

- Dherment-Ferere I. & Bidan M. (2007). « Entre vocation extraterritoriale et ancrage local : quelle gouvernance pour les pôles de compétitivité », Colloque Prospective et entreprise, Université Paris Dauphine, 6 décembre.

Consultations en ligne

- Chardel P.A., Mutations des organisations et responsabilités sociétales, Le sens en question, [en ligne] [http://www.esdes-recherche.net/ESDES%20-%20GEMO%20\(F\)/docs/PDF.pdf](http://www.esdes-recherche.net/ESDES%20-%20GEMO%20(F)/docs/PDF.pdf)
- Commission des communautés européennes (2001), « Livre vert sur les modes alternatifs de résolution des conflits relevant du droit civil et commercial », dans Europa. Activités de l'Union européenne. Synthèses de la législation.
- Grégory Wegmann, Evelyne Poincelot, Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique, <https://shs.hal.science/halshs-00481768>, Submitted on 9May2010.
- Jean-François Tremblay, LES INDICATEURS NON FINANCIERS DANS LA LITTERATURE SCIENTIFIQUE DU CONTROLE DE GESTION: UN BILAN, <https://hal.science/hal-00690979>, Submitted on 25Apr2012.

Table des matières	
Résumé :	2
REMERCIEMENTS.....	3
DEDICACES	4
Liste des tableaux :	6
Liste des figures :	7
Liste des schémas :	8
Liste des abréviations :	9
Introduction Générale :	10
Chapitre I : Cadre conceptuel de la gouvernance, du Contrôle De Gestion et notion de performance.....	16
Introduction.....	17
Section 1 : Gouvernance d’entreprise et comportement des dirigeants.....	19
1. L’ambiguïté et la polyvalence sémantique de la notion	21
2. L’axe de la création de valeur traditionnel issue de la théorie néoclassique	23
3. L’axe cognitif de la gouvernance d’entreprise	25
4. L’instauration d’un cadre juridique, réglementaire et institutionnel approprié et efficace	27
5. Les questionnements à la base d’un chantier éducatif.....	28
5. Vers une pédagogie intégrée pour enseigner la gouvernance.....	30
7. Les niveaux d’apprentissage	31
Section 2 : Balayage théorique et explications motivant l'utilisation des indicateurs non financiers pour apprécier la performance	32
Approches contractuelles :.....	32
Approches cognitives :.....	39
Section 3 : La performance économique et financière de l’entreprise	49
1. Un premier regard sur une notion ambiguë : la performance.....	49
2. Des indicateurs financiers comme outil pour la mesure de la performance	56
3. Les indicateurs de performance non financiers comme innovation à la mesure de la performance.....	63
Section 4 : La production des informations de pilotage de la performance.....	73
1. L’intégration des systèmes d’information opérationnels autour des ERP.....	73
2. L’informatique décisionnelle	76
3. La diffusion des informations au travers des « portails décisionnels »	80
4. Les effets inattendus de la messagerie et le problème de son contrôle	81
5. Les différentes visions de l’organisation et du contrôle incarnées par les nouveaux outils de pilotage	82
Conclusion	87
Chapitre II : Nouvelle approche du Contrôle de Gestion et pilotage de la performance.....	89
Introduction :	90
Section 1 : Principe et enjeux du contrôle de gestion.....	93
1. Fondement et principes du contrôle de gestion :.....	93
2. Processus et objectifs du contrôle de gestion :.....	94
- Le processus du contrôle de gestion :.....	94

- Les objectifs du contrôle de gestion :	95
3. Le système d'information et de décision dans le contrôle de gestion :	96
4. Les outils du contrôle de gestion :	101
- Les principaux outils de pilotage et de mesure de la performance :	109
5. Les tableaux de bord :	111
Section 2 : Les tableaux de bord	112
1. Définitions et généralité sur le tableau de bord :	112
2. Rôle et principe du tableau de bord :	113
1. Rôle du tableau de bord	113
3. Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison :	114
4. Le tableau de bord est un outil de partage et de communication :	114
5. Le tableau de bord est un outil de prévision et d'aide à la décision:	115
6. Principe du tableau de bord	115
7. Les instruments utilisés par le tableau de bord :	117
8. Genèse et spécificités	118
9. Les qualités requises des indicateurs	128
10. La mise en forme et la présentation maquette des tableaux de bord	131
Section 3 : Les nouveaux outils du pilotage et le Balanced Scorecard	133
1. Répondre aux limites des outils financiers traditionnels	133
2. Des outils anticipateurs	134
3. Le pouvoir explicatif des nouveaux outils	134
4. Des démarches orientées vers l'action	135
5. Le balanced scorecard	136
La théorie sur le balanced scorecard	136
La théorie sur le Balanced scorecard, évolution des travaux de Kaplan & Norton	138
Définition du balanced scorecard (tableau de bord prospective) :	139
Principe et évolution du balanced scorecard :	140
Comparaison avec le tableau de bord :	141
Points de divergence :	141
Points de convergence :	142
Le contenu et les indicateurs du balanced scorecard	142
Comparaison avec les tableaux de bord	147
Section 4 : L'importance des indicateurs non financier dans le pilotage de la performance des entreprises de droit Algérien	150
1. L'impact des reformes économique sur la performance des entreprises	151
2. L'impact du contexte politico-économique sur la performance des entreprises	151
3. L'impact des changements de la réglementation sur la performance des entreprises	152
4. L'impact de la pandémie COVID 19 sur la performance des entreprises	153
Conclusion :	155
Chapitre III : Etude empirique	157

Introduction :	158
Section 1 : Positionnement épistémologique	159
Le positionnement épistémologique : le paradigme interprétatif	159
Section 2 : Démarche méthodologique	161
2.1 La méthodologie de la recherche : une démarche exploratoire	161
2.2 Le choix pour une approche qualitative	166
2.3 La recherche qualitative en contrôle de gestion	170
Section 3 : Construction de l'enquête :	172
3.1 Questionnaire :	173
3.2 Création du lien du Questionnaire sur Microsoft Forms :	175
3.3 Envoi du questionnaire :	175
Section 4 : Analyse des résultats de l'enquête	176
4.1 Récapitulatif des réponses au questionnaire :	176
4.2 Analyse des résultats :	188
Conclusion :	201
Conclusion générale	204
Références	207
Les annexes :	215
Annexe 01 : Message envoyé aux entreprises	215
Annexe 02 : Questionnaire d'enquête envoyé aux entreprises	216

Les annexes :

Annexe 01 : Message envoyé aux entreprises

« Mesdames / Messieurs ;

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat en Sciences Financière et Comptabilité à l'université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed, sous la direction du professeur BELOUTI Nabil, dont l'intitulé est : La Contribution du Contrôle de Gestion dans le pilotage de la performance économique et financière "une approche par les indicateurs non financiers", le chercheur met à votre disposition ce questionnaire qui vise à recueillir des informations dans le but de connaître comment et pourquoi les entreprises de droit Algérien utilisent-elles les indicateurs non financiers dans leurs systèmes de contrôle afin de piloter la performance économique et financière et quel est le degré d'appréciation du Contrôle de gestion dans les mécanismes de gouvernance.

À cet effet, nous demandons à votre haute bienveillance de nous honorer par vos réponses aux questions à travers le lien Microsoft forms ci-après :

<https://forms.office.com/r/JgSvUkhbi0>

Notez que vos réponses seront traitées de manière confidentielle, et ne seront utilisées que pour les fins de la recherche scientifique.

Veillez accepter, Madame/Monsieur, mes salutations les plus distinguées.

Cordialement,
FAHAS Mohammed
Doctorant à l'université d'Oran 2 Mohamed Benahmed
mohammed.fahas@gmail.com
Tél: +213 770 67 36 61

Annexe 02 : Questionnaire d'enquête envoyé aux entreprises

#1 Identification du répondant

Q1 Genre :

Homme

Femme

Q2 Age :

Moins de trente (30) ans

Entre trente (30) et quarante (40) ans

Entre quarante (40) et cinquante (50) ans

Entre cinquante (50) et soixante (60) ans

Plus de soixante (60) ans

Q3 Formations académiques :

Terminal ou baccalauréat

Licence ou DESS

Magister

Doctorat

Autre

Q4 Antécédents professionnels

Privé

Public

Mixte

Multinationale

Q5 Fonction actuelle :

Manager

Comptable / Financier

Auditeur interne

Contrôleur de Gestion

Cœur de métier

Q6 Nombre d'années d'expérience :

Moins de cinq (05) ans

Entre cinq (05) et dix (10) ans

Entre dix (10) et vingt (20) ans

Plus de vingt (20) ans

2 Identification de l'entreprise

Q7 Quel est l'âge de votre entreprise ?

Moins de cinq (05) ans

Entre cinq (05) et dix (10) ans

Entre dix (10) et vingt (20) ans

Plus de vingt (20) ans

Q8 Quelle est la forme juridique de votre entreprise ?

SPA

SARL

Individuelle

Entreprise Familiale

Groupe

Q9 Quel est le secteur d'activité de votre entreprise ?

Industrie

Commerce

Prestation de Service

BTPH

Q10 Quel est l'effectif de votre entreprise ?

Moins de 100 employés

Entre 100 et 200 employés

Entre 200 et 500 employés

Plus de 500 employés

Q11 niveau du chiffre d'affaires

Moins de 10 MDA

Entre 10 MDA et 50 MDA

Entre 50 MDA et 100 MDA

Plus de 100 MDA

Q12 Votre entreprise est-elle une filiale d'un groupe multinational ?

Oui

Non

#3 Analyse du système du contrôle en entreprise

Q13 est-ce que votre entreprise intègre et utilise les indicateurs non financiers dans son système de contrôle ?

Oui

Non

Q13Bis Si oui, quels sont les déterminants et les facteurs de contingence qui influencent le choix et la mise en place d'indicateurs non financiers ?

L'environnement socioculturel

Les enjeux éthiques

L'environnement politique

La structure organisationnelle

Q14.1 Utilisez-vous le Risk management

Existe

Utilisé dans la prise de décision

N'existe pas

Important

Pas important

Q14.2 Utilisez-vous le Contrôle de gestion

Existe

Utilisé dans la prise de décision

N'existe pas

Important

Pas important

Q14.3 Utilisez-vous le Contrôle budgétaire

Existe

Utilisé dans la prise de décision

N'existe pas

Important

Pas important

Q14.4 Utilisez-vous le Contrôle qualité

Existe

Utilisé dans la prise de décision

N'existe pas

Important

Pas important

Q14.5 Utilisez-vous le Sécurité environnement

Existe

Utilisé dans la prise de décision

N'existe pas

Important

Pas important

Q14.6 Utilisez-vous l'Audit interne

Oui

Non

Q15 Avez-vous des procédures de gestion ?

Oui

Non

Q15Bis Si oui, sont-elles formalisées et utilisées par les fonctions ?

Oui

Non

Q16 Avez-vous une fonction d'audit interne ?

Oui

Non

Q16 Bis Si oui, quelle est la fréquence des missions d'audit interne

Mensuelle

Trimestrielle

Annuelle

Inopinée

#4 Analyse de l'intégration de la fonction contrôle de gestion

Q17 Existe-t-il dans votre entreprise la fonction contrôle de gestion ?

Oui

Non

Q18 Cette fonction est rattachée à ;

Direction générale

Fonction indépendante

Fonction financière et comptable

Autre

Q19 Avez-vous un conseiller et contrôle de gestion ?

Oui

Non

Q20 Qui fait le contrôle de gestion dans votre entreprise ?

Le Manager de l'entreprise

Le contrôleur de gestion

L'Auditeur

Le responsable comptable et financier

Autre

Q21 Le niveau de formation du contrôleur de gestion :

Bac + 5 et plus

Bac + 3 ou 4

Bac

Formation spécialisée

Autre

Q22 Comment est organisée la fonction contrôleur de gestion :

Un seul contrôleur de gestion

Un responsable contrôleur de gestion plus des collaborateurs

Un groupe de contrôleurs de gestion réparti par spécialités

Autre

23 Parmi les outils suivants, le contrôleur de gestion utilise :

La comptabilité générale

La comptabilité analytique

Le budget

Les tableaux de bords et reporting

Le balanced score-card

Autre

Q24 Votre entreprise dispose-t-elle d'un progiciel (ERP)

Oui

Non

Q25 sur une échelle de 1 à 5, comment jugez-vous le degré de fiabilité de l'information financière ?

Pas du tout fiable

Manipulée

Plus au moins vrai

Fiable

Garantie

Q26 quelle est la nature des indicateurs pratiqués dans votre système de contrôle de gestion ?

Le contrôle de gestion prend en compte uniquement les indicateurs financiers

Le contrôle de gestion prend en compte les indicateurs financiers et non-financiers.

Q27 Quel type d'indicateurs non-financiers utilisez-vous ?

Des indicateurs d'activité

Des indicateurs de qualité

Des indicateurs de coût

Des indicateurs humains

Autre

Q28 Sur une échelle de 1 à 5, comment jugez-vous l'importance des indicateurs non-financiers dans l'appréciation de la performance

Pas du tout importante

Peu importante

Relativement importante

Très importante

Extrêmement importante

Q29 Afin de mesurer la performance économique et financière, les indicateurs sont construits autour des axes :

Axe financier

Axe client

Axe processus externes

Axe apprentissage organisationnel

Autre

Q30 Le choix des indicateurs utilisés est basé sur essentiellement sur le critère ?

Efficacité dans la production des biens ou la réalisation des prestations

Satisfaction des clients

Position sur le marché

Qualité du système d'information

Développement des processus ou de niveau de technologie

Autre

Q31 Intégrez-vous dans votre système de contrôle de gestion les travaux suivants ?

Calcul du coût de revient

Calcul des ratios

Calcul des écarts entre réalisations et prévisions

Calcul des indicateurs de performance

Autre

#5 Analyse de la place de la performance dans le système

Q32 Connaissez-vous la notion de performance des entreprises ?

Oui

Non

Q33 Connaissez-vous la notion de performance économique et financière des entreprises?

Oui

Non

Q34 Pour que votre entreprise soit performante, les appréciations que vous effectuez concernent-elles :

La performance financière

La performance économique

La performance sociétale

La performance concurrentielle

Autre

Q35 Selon vous le contrôle de gestion, permet-il d'améliorer la performance de votre entreprise ?

Oui

Non

Q36.1 Sur une échelle de 1 à 5, comment jugez-vous le degré d'importance des indicateurs non-financiers dans la Décision d'investissement :

1

2

3

4

5

Q36.2 Sur une échelle de 1 à 5, comment jugez-vous le degré d'importance des indicateurs non-financiers dans la Décision d'achat à l'étranger :

1

2

3

4

5

Q36.3 Sur une échelle de 1 à 5, comment jugez-vous le degré d'importance des indicateurs non-financiers dans la Décision d'achats locaux :

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

Q36.4 Sur une échelle de 1 à 5, comment jugez-vous le degré d'importance des indicateurs non-financiers dans la Décision portant sur la production :

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

Q36.5 Sur une échelle de 1 à 5, comment jugez-vous le degré d'importance des indicateurs non-financiers dans la Décision portant sur la distribution :

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

Q36.6 Sur une échelle de 1 à 5, comment jugez-vous le degré d'importance des indicateurs non-financiers dans la Décision portant sur l'externalisation (sous-traitance) :

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

« La Contribution du Contrôle De Gestion dans le pilotage de la performance économique et financière (Approche par les indicateurs non financiers) »

Résumé :

La présente thèse de doctorat a examiné l'apport du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance économique et financière par l'utilisation des indicateurs non financiers. Les résultats de la recherche ont montré que le contrôle de gestion peut jouer un rôle clé dans l'amélioration de la performance économique et financière des organisations en utilisant des indicateurs non financiers.

L'utilisation d'indicateurs non financiers permet aux organisations de mieux comprendre les facteurs clés de leur performance, tels que la satisfaction des clients, la qualité des produits ou des services, l'innovation et la productivité. En intégrant ces indicateurs dans leur système de contrôle de gestion, les organisations peuvent mieux aligner leurs objectifs stratégiques avec leur performance opérationnelle et financière.

Mots clés : contrôle de gestion, indicateurs non financier, management stratégique, pilotage de la performance.

« The Contribution of Management Control in the management of economic and financial performance (Approach by non-financial indicators) »

Abstract:

This doctoral thesis examined the contribution of management control in the management of economic and financial performance through the use of non-financial indicators. The research results showed that management control can play a key role in improving the economic and financial performance of organizations by using non-financial indicators.

The use of non-financial indicators allows organizations to better understand the key factors of their performance, such as customer satisfaction, product or service quality, innovation and productivity. By integrating these indicators into their management control system, organizations can better align their strategic objectives with their operational and financial performance.

Key words : management control, non-financial indicators, strategic management, performance management.

" مساهمة الرقابة الإدارية في إدارة الأداء الاقتصادي والمالي (دراسة باستخدام المؤشرات غير المالية) "

الملخص:

تشير المحددات التي تبرر استخدام المعايير غير المالية لتقييم أو إدارة الأداء إلى التفسيرات النظرية جنباً إلى جنب مع المناهج التعاقدية والمعرفية. الهدف من مقالتنا هو اقتراح تحليل نظري لهذين النهجين. بالنسبة للنهج التعاقدية ، نضع تصنيفاً للتفسيرات لاختيار المعايير غير المالية المطروحة في الأعمال الحالية. نظهر أيضاً أنه يمكن استخدام نظريات أخرى. بالنسبة للنهج المعرفي ، نحدد الأعمال التي تنشئ ارتباطاً صريحاً بين القراءة النظرية والمعايير غير المالية. أخيراً، نحدد الإطار النظري الذي يمكن إرفاق الأدوات التي تقدم العديد من المعايير غير المالية مثل بطاقة الأداء المتوازن أو رأس المال الفكري.

كلمات مفتاحية : الرقابة الإدارية، المؤشرات غير المالية، الإدارة الاستراتيجية، إدارة الأداء.