

Performance et contrôle de gestion: Essai bibliographique

Abdelkader NAAS & Chaouki BOURI
Université Oran 2

Abstract

The purpose of this paper is about bibliographic synthesis concerning the question of performance indicators in the firm in connexion with the management control .our aim is to show the financial indicators limits as a principal performance indicators in the firm, thus the need to recourse to non financial indicators for a better firm performance in market economy based on a systemic approach.

Keywords: *Firm, performance, financial indicators, non financial indicators, management control, systemic approach, stakeholders, management system.*

Résumé

L'objet de notre article porte sur une synthèse bibliographique, concernant la problématique des indicateurs de performance de l'entreprise, en liaison avec le contrôle de gestion. Notre objectif est de montrer les limites des indicateurs financiers, comme principaux indicateurs de performance d'une entreprise. D'où la nécessité de recourir aux indicateurs non financiers pour mieux appréhender la performance d'une entreprise, en économie de marché, reposant sur une approche systémique.

Mots clés : *Entreprise, performance, indicateurs financiers, indicateurs non financiers, contrôle de gestion, approche systémique, parties prenantes, système de gestion.*

Introduction :

La performance est un concept polysémique, difficile à appréhender de manière simple. C'est un sujet central, omniprésent dans la littérature des sciences de gestion, sa mesure est délicate à la fois du fait des différentes compréhensions du concept et de la diversité des indicateurs potentiels (Le Roy et Sanou, 2014). Il s'avère qu'elle est quelque peu insaisissable, et qu'en tout cas il faut un sérieux effort méthodologique pour la définir, la mesurer de façon pertinente et pour l'améliorer.

Beaucoup de recherches se sont intéressées à ce concept dans l'objectif d'affiner le sens et d'en définir le contenu (Plauchu, 2012).

En gestion, la performance de l'entreprise peut être appréhendé au travers de trois notions clés: l'efficacité, l'efficience et l'économie (Bouquin, 2008). Cette variété d'expressions de la performance se conjugue avec la diversité des critères permettant de la caractériser et l'hétérogénéité des objectifs poursuivis par les acteurs, pour en faire une question toujours débattue dans la littérature des sciences de gestion (Marion, 1999).

Les critères retenus par une entreprise sont alors dépendant, des questions: (-) que mesure-t-on? (-) quels sont les axes de la performance? (-) pour qui évalue-t-on la performance? (-) à quel terme?

Donc, sa mesure ne peut pas se résumer en un seul critère. L'identification des facteurs causals de la performance doit être menée en continu. Le suivi dans le temps de ces facteurs est indispensable pour être toujours en adéquation avec les éventuels changements internes ou externes, d'où la nécessité d'un système de gestion adéquat (Langlois, Bonnier et Bringer, 2007).

Pour piloter correctement une entreprise, il faut la traiter comme un système complet et ouvert. L'approche système fournit un modèle de la firme, dans cette optique, le système de contrôle n'apparaît plus comme un appendice rapporté mais comme une partie constitutive et fondamentale du système (Cuyaubère et Muller, 1996).

Les entreprises d'aujourd'hui ne peuvent être réduites à de simples entités légales, et leurs performances analysées au travers de la seule information comptable. Les conditions modernes de la conduite des organisations invitent sans doute à élargir la définition de la performance et qu'une dimension non financière y soit intégrée (De Crescenzo, 2005).

Pour (re)trouver la capacité d'anticiper les évolutions de leurs activités, les managers et les opérationnels doivent disposer d'indicateurs permettant de détecter en amont les événements qui régissent le fonctionnement de leur organisation (Jaulent et Quarès, 2004). Dans ce contexte le système budgétaire perd sa pertinence, de nouveaux outils doivent être développés et servir les nouvelles visions de la performance (Malo et Mathé, 2002). Le Balanced ScoreCard (BSC) tente d'apporter une solution à ces diverses limites managériales, parce qu'il permet de concevoir une vision stratégique rapprochée d'une vision organisationnelle. De son côté, le contrôle de gestion évolue également et se complexifie pour être à même

d'accompagner et de piloter la performance globale de l'organisation (Jougleux et Livian, 2007). D'où l'articulation entre l'information financière et non financière dans les systèmes de mesure de la performance c'est une des questions centrales du contrôle de gestion des entreprises d'aujourd'hui (De Rongé, 2008).

En effet, il doit s'interroger sur sa capacité à aider les organisations à définir et mettre en place les changements nécessaires pour atteindre cette performance.

1. Un cadre d'analyse des liens approche systémique/contrôle de gestion

L'entreprise existe dans un environnement dont elle fait partie intégrante. Les mutations internes et externes s'intègrent dans l'entreprise par les différents processus de gestion (Melbouci et Belmihoub, 2001). Les approches concernant le système de gestion se développent de plus en plus à partir d'une analyse systémique (Bouyacoub, 1988). Par ailleurs, le contrôle de gestion constitue l'élément fondamental du pilotage des entreprises (Legrenzi, 2009). La démarche de ce dernier est au cœur d'un ensemble de relations (Demeestère, Lorino et Mottis, 2002): (-) entre stratégie et action d'une part: la stratégie oriente l'action (établissements des plans...), l'action contribue à nourrir la stratégie (retour d'expérience de l'action); (-) entre stratégie et mesure des performances: le système de mesure des performances dépend des orientations stratégiques retenues; (-) entre actions et mesures de performances: le système de mesure de performances décline selon les différentes dimensions du pilotage (l'entreprise, ses centres de responsabilité, ses projets et processus, ses produits...), contribue au pilotage de l'action à ces différents niveaux; en sens inverse, son adaptation régulière dépend des priorités retenues dans les différents plans d'action.

En effet, un bon pilotage, c'est-à-dire un bon système de gestion doit permettre un contrôle permanent de l'entreprise.

1.1. L'interaction approche systémique/pilotage

La relation entre le fonctionnement des entreprises et les évolutions de l'environnement a été au cœur des travaux de P. Drucker. En tant que système en interaction avec son environnement, l'entreprise constitue l'espace où coexistent deux types d'activité (Gervais, 1987): (-) une activité productive ou logistique qui se consacre à l'acquisition, la transformation et la distribution des ressources, (-) une activité de pilotage qui consiste, compte tenu d'objectifs et de stratégie préalablement choisie, à mettre en œuvre des mécanismes de contrôle et de régulation pour que l'activité soit menée correctement à son terme. Pour son pilotage il faut la traiter comme un système complet et ouvert d'où la prise en compte de complexités croissantes et d'interdépendances multiples des différentes composantes de l'entreprise et de son environnement.

P. Senge cité par Marion (1999) notait que «la complexité dynamique qui caractérise l'entreprise résulte des phénomènes interactifs et rétroactifs qui animent cette dernière. Interactif au sens où une modification d'une des variables clés aura des effets sur les autres variables. Rétroactif pour exprimer la capacité des phénomènes à se renforcer mutuellement ou au contraire à se compenser». Cette approche donc, fournit un modèle de la firme définie comme un ensemble finalisé et adaptatif (Cuyaubère et Muller, 1996). Gervais (2000), montre que par la notion de finalité: l'entreprise n'est pas entièrement déterminée par son environnement, mais qu'elle a la capacité de choisir des objectifs et des moyens, ainsi que des logiques de raisonnement qui influenceront ses comportements futurs. Et la notion d'adaptation signifie que l'entreprise a la faculté de transformer ses structures, de modifier ses buts et ses moyens pour les harmoniser avec l'évolution de l'environnement. Elle permet de raisonner en terme de processus évolutifs et non de structures figées.

En univers stabilisé selon M. Gervais cité par Durand et Helluy (2009) «l'attention est centrée sur l'organisation (sur le comment) de l'action collective». Mais dès que l'entreprise est plongée dans un contexte plus turbulent, «il faut réapprendre collectivement. Le problème n'est plus comment mener l'action, mais quelle action entreprendre dans un univers mal maîtrisé». Son devenir est donc, lié à sa capacité d'adaptation à l'environnement, c'est-à-dire qu'elle doit à la fois savoir anticiper son évolution et être capable de le transformer (Megani, 1993). La mission essentielle de la Direction Générale est d'intégrer au mieux la complexité externe et la complexité interne, notamment par la recherche d'un équilibre momentané entre coordination et anarchie, c'est-à-dire par l'élaboration de procédures et de structures organisationnelles qui tiennent compte des aspirations du personnel. Mais, cette mission ne pourra être accomplie que si le système-entreprise est sous contrôle (Gervais, 2000).

Selon Bouquin (1986), «face à un environnement plus hostile, plus variable il devient nécessaire de disposer d'un système de contrôle à la fois différencié et intégratif.

Différencié: il doit saisir ce qui échappe parfois au langage financier et prendre en considération au moins trois horizons (long terme, moyen terme et court terme).

L'intégration: des trois horizons est nécessaire. C'est sur le court terme que naissent les phénomènes auxquels il faudra réagir, parfois, à distance stratégique».

1.2. Contrôle de gestion outil de pilotage

Dans un environnement mouvant, l'entreprise a besoin de s'appuyer sur un système de gestion cohérent afin de piloter au plus près, non seulement ses finances mais aussi ses relations avec l'environnement externe (clients, fournisseurs etc.) et interne (salariés) (De Kerviler, 2006). Il lui faut donc disposer d'une information pertinente, fiable et à jour; il ne s'agit plus uniquement de constater mais de prévoir et d'agir afin de prendre les bonnes décisions pour assurer l'avenir. C'est un abandon de la logique de contrôle pour la logique de pilotage ou l'interprétation (c'est-à-dire le diagnostic) joue un rôle majeur. Pour Mollard (2006), la démarche de pilotage et la recherche de la performance supposent qu'au préalable ait été engagée une réflexion sur les objectifs et sur la mise en œuvre d'une stratégie. Dans ce cadre, Leroy (1998) notait que la réussite du pilotage de l'entreprise doit maîtriser et développer cinq compétences majeures: (-) la capacité d'anticipation, (-) la capacité d'innovation, (-) la capacité de réaction, (-) la capacité de fédération de ses énergies humaines vers des progrès et des objectifs acceptés, (-) la capacité de communication. Ces cinq compétences doivent permettre à une organisation de s'adapter en permanence à son environnement et de maîtriser ainsi le changement, grâce à une lucidité permanente, sur sa trajectoire dans un espace environnant, lui-même mobile et imprévisible.

R. Anthony considéré comme auteur de référence dans la matière: «le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de cette organisation». Cette définition insiste sur trois composantes essentielles, en tant que management de la performance ou maîtrise de la gestion par les opérationnels: (-) le contrôle de gestion n'est pas une action isolée, il s'agit d'un processus; (-) elle rappelle le caractère finalisé de ce processus en mentionnant explicitement la notion d'objectifs; (-) enfin, la définition d'Anthony met en valeur la dimension incitative du contrôle de gestion, destiné à créer la convergence des buts dans l'entreprise (Löning et al, 2013). La notion de pilotage était présente à travers la pyramide d'Anthony qui décompose le système de pilotage en trois niveaux de contrôle, reprise par H. Bouquin sous les termes de: (-) contrôle stratégique, (-) contrôle de gestion, (-) et contrôle opérationnel.

Lauzel et Teller (1992), indiquent qu'un contrôle de gestion bien conçu doit couvrir l'ensemble des processus de gestion, et donc les différents niveaux de régulation (opérationnel et stratégique). L'approche du système montre en effet l'étroite interdépendance des niveaux de contrôle.

L'enjeu du contrôle de gestion dans ce cas consiste à programmer les actions à moyen terme, puis à court terme, dans le but de mettre en œuvre les choix stratégiques effectués (Gautier et Pezet, 2006).

Dans ce contexte, l'outil de contrôle le plus orienté vers l'avenir est le plan stratégique, qui sera ensuite chiffré et décliné dans le plan opérationnel, ainsi l'univers du contrôle de gestion, représente véritablement l'outil d'articulation du court terme et du long terme.

Le système de contrôle est donc, un système de pilotage qui met en œuvre les mécanismes clés de gestion de la performance (Löning et al, 2003).

2. La performance comme résultats des parties prenantes.

Les parties prenantes (PP) sont particulièrement intéressées à la vie d'une entreprise et vont, d'une façon ou d'une autre, intervenir dans la définition de ses objectifs (De Rongé, 2008). Dans un monde ouvert et multiforme, en plus avec l'absence de frontières, l'entreprise doit communiquer avec un ensemble d'acteurs plus nombreux et plus disparates, qui exige d'elle: adaptation, flexibilité, et anticipation de leurs attentes (Afplane, 2003). Cette absence de frontières s'étend aux (PP), dont les intérêts finissent par se confondre avec ceux de l'organisation (Hatch et Cunliffe, 2000). Dans cette vision extensive l'entreprise n'est donc pas indépendante et ne se suffit pas à elle-même. À travers les mutations de l'environnement, les défis liés aux (PP) de l'entreprise prennent de plus en plus d'importance, tant dans leur diversité que dans le poids de leur influence (Blondel, 2007). Bien que différents intérêts soient présents dans l'environnement, il devient impossible de les opposer les uns aux autres ou d'en privilégier certains au détriment d'autres. C'est ce phénomène qu'étudie en profondeur le professeur américain d'éthique R. Edward Freeman «pour qui, les entreprises agissent en fonction d'un contrat social qui garantit certains droits à ceux pour qui les activités de l'organisation ou ses résultats représentent un intérêt ou constituent un enjeu» (Hatch et Cunliffe, 2000).

La multiplicité des niveaux d'analyses et des différents sens qui sont accordés à l'approche (PP), génèrent une certaine confusion conceptuelle (Gherr, 2010). Ces différentes interprétations donnent lieu à trois composantes de celle-ci: (-) courant prescriptif, ou normatif, porte son attention sur les intérêts légitimes des (PP), que l'entreprise doit, par obligation morale, prendre en compte. La satisfaction de leurs attentes (autres

que les actionnaires) ne doit pas être considérée comme un levier d'atteinte des objectifs économiques, mais comme une finalité. (-) un courant prédictif: d'un point de vue stratégique, la prise en compte des (PP) ne se justifie que s'il est prouvé qu'elle génère un accroissement de la performance économique. Ici, l'adhésion aux principes des (PP) permet de réaliser les objectifs de performance de l'entreprise.

Cette approche instrumentale selon Donaldson et Preston (1995), est prédictive car elle appréhende les (PP) en tant que leviers d'accroissement de la performance de l'entreprise. Contrairement à l'approche normative, l'approche stratégique rejette le caractère universel de la responsabilité, et lui préfère une certaine contingence. (-) un courant descriptif: appréhende l'entreprise comme une constellation d'intérêts coopératifs, concurrents, doit être pris en compte dans le management de l'entreprise. Les travaux portent généralement sur la performance, la nature et la valeur des (PP) afin d'étudier les comportements managériaux et organisationnels. D'après cette théorie, les organisations à l'écoute des besoins de toutes les (PP) vont produire de meilleurs résultats que les entités qui les ignorent toute ou en partie (Hatch et Cunliffe, 2000). C'est à cette raison que, les entreprises doivent être beaucoup plus collaboratives à l'intérieur et plus coopératives à l'extérieur, ce qui constitue un changement culturel radical (Afplane, 2003). La culture de coopération n'annule pas les divergences d'intérêts entre les différentes parties, mais cherche à définir des domaines de convergence dans lesquels une action conjointe et un progrès collectif soient possibles (Chopin, Deluzet et Godino, 2012).

En tenant compte des différents objectifs de l'entreprise reliés à ses différentes (PP), plusieurs critères de mesure de la performance peuvent être utilisés (qualité des produits et des services, compétitivité, satisfaction des partenaires d'affaires, productivité) (Barabel et Meier, 2010). Selon Hosseini et Brenner (1992); Wheeler et Sillanpää (1998) cité par Mercier (2001), la satisfaction des intérêts légitimes des (PP) d'assurer les objectifs de performance et la survie de l'entreprise.

En effet, si, hier, travailler avec tous ces acteurs consistait à négocier dans un contexte des rapports de forces, la nature de la relation doit désormais être différente (Afplane, 2003): il n'y a plus que des acteurs indispensables aujourd'hui ou demain, aussi doit-on entrer dans des dynamiques coopératives s'appuyant sur des relations gagnant-gagnant. Si en renforçant cette approche, le tableau de bord équilibré de Kaplan et Norton, tente de la prise en compte explicite des différentes (PP) dans le pilotage stratégique, sans les asservir à l'une d'entre elles (Mévellec, 2005). La prise de conscience de la présence de (PP) dans le fonctionnement de tous les processus est un pas supplémentaire vers une gestion simultanée du coût et de la valeur. Ce qui est un coût pour l'interne est une valeur pour la (PP). Mais on sait que pas plus la valeur que le coût ne se réduit au prix de la transaction entre l'organisation et la (PP). La prise en compte des éléments hors prix, c'est-à-dire des attributs de valeur non monétaires, ouvre la voie à de véritables relations gagnant-gagnant. Il est donc évident de dire que les entreprises les plus performantes sont celles qui ont le plus grand nombre de (PP), qui répondent à leurs attentes. La vision traditionnelle de la performance de l'entreprise (performance financière) est progressivement remise en cause et une vision nouvelle de la performance de l'entreprise se développe. Dans cette perspective, une entreprise est d'autant plus efficace qu'elle sait prendre en compte de manière équilibrée, dans sa stratégie et dans les missions qu'elle se fixe, les intérêts légitimes de la plupart de ses (PP) (Chopin, Deluzet et Godino, 2012). Dans le cas de l'entreprise commerciale, deux écoles de pensée s'affrontent quant à la définition de ce qu'est l'objectif de l'entreprise. «La première vision, affirme que l'objectif de l'entreprise est la maximisation de la valeur pour l'actionnaire. Cette dernière selon les défenseurs de ce point de vue, la maximisation de l'intérêt pour l'ensemble des groupes d'acteurs intéressés à l'entreprise. Cette affirmation n'est cependant pas démontrée. La vision alternative considère qu'on ne peut limiter l'objectif de l'entreprise à la seule maximisation du profit mais que l'entreprise doit viser à la satisfaction des intérêts des différents (PP) qui la constituent ou sont en liaison avec elles. Ces deux visions de l'objectif de l'entreprise ont également influencé le développement et l'orientation du contrôle de gestion» (De Rongé, 2008).

Par ailleurs, chaque (PP) va avoir un type de jugement spécifique sur l'efficacité de l'organisation, en fonction de critères (Livian, 2005).

Dreveton (2001) note que Emery et al (2007), mettent en évidence la nécessité d'incorporer les représentations des acteurs dans la construction du système de performance. Veran (2008), rejoint cette vision de l'instrumentation, et souligne que seules les (PP) les plus légitimes verront leurs préoccupations incorporées au sein des outils de mesure. L'intégration des représentations au sein des processus d'implantation des outils de contrôle devient une des conditions de leur réussite (Chanal, 2000; Lorino, 1998).

3. La performance financière et ses limites

D'une manière générale on peut résumer les critiques formulées à l'égard des indicateurs financiers autour de sept points importants.

3.1. Vision à court terme

Les effets qui apparaissent à plus long terme échappent aux mesures financières à court terme. L'appréhension de la performance s'en trouve donc faussée (l'exemple des décisions de formation).

3.2. Indicateurs s'articulent sur une vision fonctionnelle

Les systèmes de mesure de la performance financière, à l'instar du contrôle budgétaire, s'articulent sur une division fonctionnelle en centres de responsabilité et rendent difficilement compte des processus transverses qui sont, dans de nombreuses organisations, au centre de la création de valeur (De Rongé et Cerrada, 2005).

3.3. comptabilité de gestion limitée

Les rapports de la comptabilité de gestion ne relatent aucune information sur la stratégie de l'entreprise (qualité, satisfaction du client, flexibilité, facteur temps, etc.) et que l'information produite par la comptabilité analytique est importante pour les partenaires extérieurs, mais n'est pas pertinente dans un cadre de contrôle journalier des activités (livraisons à temps, taux de rébus, etc.) (Comble et Bughin Maindix, 2001).

3.4. Des indicateurs peu explicatifs

Les indicateurs financiers sont des mesures de performance synthétiques. Ce caractère synthétique présente des limites dès lors qu'il s'agit d'interpréter les résultats. La dynamique de contrôle est un processus en boucle, c'est-à-dire que la mesure des résultats n'est pas une fin en soi, son but principal est de permettre au manager d'établir un diagnostic: est-on dans la ligne des objectifs ou non? Or le diagnostic est d'autant plus riche qu'il ne se limite pas à la seule fonction d'alerte, mais qu'il permet également de comprendre l'origine du dérapage éventuel. Sachant que la plupart des indicateurs financiers sont des indicateurs de résultat et non des indicateurs de moyens.

3.5. Une faible lisibilité

Reposant sur des conventions de calcul parfois complexes et discutables, ils supposent un niveau de connaissances comptables et financières que ne possèdent pas tous les managers, par ailleurs, les indicateurs financiers peuvent être perçus comme détachés des réalités opérationnelles. En effet, on ne peut agir directement sur un résultat financier, les décisions et actions managériales portent sur des éléments physiques, opérationnels (les actions commerciales, la gestion des stocks, les consommations de matières, etc.).

3.6. Indicateurs négligent les sources de création de valeur

Les indicateurs comptables comme le ROI se focalisent sur les actifs corporels alors que, dans beaucoup de cas, la création de valeur dépend de plus en plus d'actifs immatériels qui sont, pour l'instant, peu pris en compte dans la comptabilité.

3.7. Un signal tardif

Le signal apporté aux managers par les indicateurs financiers ne permet pas une bonne réactivité. Car, 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.

4. Bien-fondé des indicateurs non financiers

L'instabilité croissante de l'environnement concurrentiel et le développement très rapide des nouvelles technologies conduisent à une perte de pertinence du modèle taylorien. Ainsi, les outils de gestion mis en place se sont révélés donc insuffisants pour aider au pilotage et au contrôle. Ils se focalisent quasi exclusivement sur la réalisation des objectifs financiers, et ne permettent donc pas d'évaluer la performance dans la réalisation des objectifs sur des aspects autres que financiers (De Rongé, 1998). On assiste donc, à une remise en cause des indicateurs de performance des entreprises avec notamment (Wissler, 1999): (-) l'évaluation socio-économique, (-) le recours à l'Activity Based Costing et l'Activity Based Management..., Le contexte d'incertitude de l'environnement n'a pas tari le besoin d'instruments de pilotage en contrôle de gestion, mais il a profondément modifié les caractéristiques jugées primordiales pour ces outils (Löning et al, 2003). Si les indicateurs financiers gardent toute leur pertinence dans le contrôle de la rentabilité des activités de l'entreprise, ils ne sont pas suffisants pour la piloter. Il paraît donc indispensable de leur ajouter des indicateurs qui aident à comprendre les valeurs qu'ils prennent. Au vu de l'intérêt qu'attachent les parties prenantes aux états financiers, ceux-ci continuent en effet de représenter une dimension importante de la compréhension de la performance de l'entreprise (Comble et Bughin Maindix, 2001). Il convient en fait de conclure à la complémentarité, et non à l'exclusivité, des indicateurs financiers et non financiers de la performance. De nouveaux outils de suivi de la performance, à la fois financière à court terme et non

financière, souvent à plus long terme, viennent compléter utilement la palette traditionnelle (Löning et al, 2003).

Selon Bollecker (2004) l'utilisation conjointe de données financières et de données non financières conduit les chercheurs à qualifier les systèmes qui les hébergent de systèmes de données différenciées, voire plus globalement de systèmes d'information différenciés. L'outil de contrôle des performances (est un instrument de contrôle de gestion) retenu est celui qu'ont développé Kaplan et Norton, à savoir «Balanced ScoreCard (BSC)». Ils proposent alors de reconstruire les systèmes de représentation comptable sur la base des concepts d'activité et de processus afin d'obtenir une information qui permette de mieux gérer l'organisation (De Rongé, 2008). Donc, ce fameux tableau de bord prend en compte des critères de performance de toute nature (et pas seulement financiers) de manière intégrée, globale et évolutive, c'est un outil fédérateur permettant (Ducreux, Abate et Kachaner, 2009): une représentation équilibrée et dynamique des facteurs de performance qui correspond à cette conception globale de l'entreprise qu'elle défend. Le premier avantage de cet outil est ainsi de bien se poser la question de l'équilibre entre le financier, la technique, l'organisation et le commercial. Un autre avantage est de traduire le diagnostic en facteurs opérationnels. Selon Guerra (2007), ce tableau de bord est un outil intégrateur.

Tableau 1 : Le tableau de bord équilibré ou le BSC.

Axe financier	Rendement à long terme (différenciation selon les DAS)
Axe clients	Satisfaction des clients (segmentation)
Axe processus internes	Innovation, production, maintenance
Axe apprentissage organisationnel	Innovation, production, maintenance, système procédures

Source : Malo J L et Mathé J C, l'essentiel du contrôle de gestion, 2^e éd, coll. Les indispensables de la gestion, les éditions d'Organisation, 2002, p, 185.

5. Vers une vision renouvelée de la mesure de la performance

Les mutations de l'environnement des entreprises deviennent de plus en plus complexes et imprévisible, exigent pour des raisons de pertinence et de réactivité, une décentralisation des systèmes de décision au plus près des opérations. Selon l'approche transversale qui permet une meilleure approche de la performance globale car elle privilégie le souci constant de la valeur et de l'optimum global dans une dynamique tournée vers le changement, qui dépend lui-même d'une cohérence entre les différents aspects de l'organisation (structure, système de gestion, style de management..) et les facteurs clés de succès. La performance globale de l'entreprise donc, ne peut s'exprimer que par un ensemble d'indicateurs multicritères et multi-acteurs. Désormais, l'équilibre en question repose sur les trois paramètres de l'équation du dirigeant du XXI^e siècle (Mora, 2010): (-) dégager du profit pour rémunérer les facteurs de production (profit), (-) être responsable socialement dans un contexte de crise et de changement de repères sociaux (people) (-) et enfin ne pas nuire à l'environnement en laissant la plus faible empreinte sur notre fragile planète (planet).

La performance espérée comme résultat du changement à fait l'objet de nombreux propos et débats. Pour faire écho au passage d'un contrôle par les chiffres (indicateurs financiers) au contrôle par les acteurs, il faut revenir au concept de pilotage (Malo et Mathé, 2002). Il est alors susceptible de jouer un rôle dans le pilotage de la performance globale et de la stratégie de l'organisation. Les parties prenantes réunis dans l'entreprise et autour d'elle sont de plus en plus nombreuses et expriment des attentes différenciées et complexes face à elles. Il faut désormais recourir à des systèmes qui (Lorino, 1991): (-) ne gèrent pas seulement le coût mais aussi la valeur, à travers des indicateurs de performances, (-) gèrent le changement, et non la stabilité, en reconstruisant la norme de performance de manière continue et en remplissant une fonction de diagnostic permanent (identification continue des enjeux), (-) assurent de manière continue l'adéquation des actions et des comportements aux objectifs de l'entreprise (déploiement de la stratégie dans l'organisation, ou pilotage), (-) soient distribués, c'est-à-dire appropriés et utilisés par tous, au même titre que les savoirs opératoires sont répartis entre les différents acteurs de l'entreprise. En matière de contrôle de gestion, comme pour les autres aspects organisationnels, l'attitude normative qui consiste à énoncer les principes à mettre en œuvre pour obtenir le système idéal doit être relativisé.

6. Performance en liaison avec le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion classique est utilisé comme un système plus ou moins cybernétique. Mais dans un environnement variable et de plus en plus chaotique, l'entreprise ne peut plus faire appel aux méthodes d'évaluation de la performance monocritère purement financières. L'utilisation d'indicateurs non financiers 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 (Bollecker, 2004).

6.1. Le contrôle de gestion au cœur du processus de changement

Après une remise en cause du modèle classique, sous le double effet de l'évolution de l'environnement économique et sous les pressions de la critique comme le montrent Boltanski et Chiapello cité par De Rongé et Cerrada (2005):

- une première modification centrale est la remise en cause du principe de la division du travail, qui se traduit notamment par la recomposition des activités en processus selon une logique transversale à l'organisation fonctionnelle classique.
- un deuxième changement important concerne l'optimisation de la performance économique globale qui, souvent, dépend plus de l'optimisation des interfaces entre fonctions et activités au sein des processus que de l'optimisation de la performance locale des activités.
- Le renversement du rapport de force entre offre et demande dans l'économie globalisée constitue le troisième changement majeur : le pouvoir est aujourd'hui passé du côté de la demande et du client, qui devient, par sa décision d'acheter ou non, l'instance de valorisation de la production de l'entreprise. La performance de l'entreprise ne dépend plus seulement de la maîtrise de son fonctionnement interne.
- La dernière modification importante concerne la structure du coût global de production dans le monde industrialisé où la part du coût du travail ouvrier direct a considérablement diminué.

Tous ces changements dans les principes de fonctionnement et d'organisation des entreprises remettent en cause tous les principes sous-jacents au contrôle de gestion classique hérités du taylorisme (Berthet et al, 2004).

Il apparaît aujourd'hui que son cadre d'action s'élargit et se rattache à toutes les fonctions d'une entreprise dans une optique stratégique et opérationnelle.

Les systèmes de mesure de performance doivent donc traduire la progression vers les objectifs stratégiques spécifiques à chaque entreprise, et intégrer un maximum de comparaisons avec la concurrence; cela implique en particulier qu'ils ne soient pas figés dans le temps, ne soient pas uniformes quelle que soit l'activité des différentes unités composant l'entreprise et quelle que soit la stratégie de cette dernière (Demeestère et Laverty, 1990).

6.2. Les réponses du contrôle de gestion à ces évolutions

L'accélération du cycle de vie des produits, les modifications continues des comportements des consommateurs, approche globale et multicritères de la performance, contrôle de processus transversaux aux organisations, prise en compte des interactions avec la stratégie et les ressources humaines, accompagnement et évaluation de l'action, suscitent en matière de contrôle de gestion une obligation de réactivité forte et de suivi de plans d'actions qui deviennent ainsi la base de pilotage (Malho et Poisson, 2009). Il est alors naturel de dire que les principes de base du contrôle de gestion classique, ont vocation d'être remplacés par d'autres (élargissement de la mission du contrôle: événements/comportements).

Selon P. Lorino cité par Doriath (2005), le contrôle de gestion construit les moyens du pilotage, assurant la convergence des comportements.

Dans une entreprise considérée comme un système socio-économique, le contrôle de gestion doit assumer de plus en plus un rôle d'animation parmi les acteurs de l'organisation, dans ce sens et selon Burlaud et Simon (2006) cité par Chanegrih (2012), en plus de sa partie formelle, le contrôle de gestion est également un langage qui permet d'orienter les comportements des acteurs pour atteindre les objectifs stratégiques. Le contrôle de gestion d'aujourd'hui considéré comme un outil de pilotage permanent de variables de toute nature.

La méthode développée par H. Savall postule qu'il ne peut y avoir de progrès social sans performance économique ni de performance économique sans progrès social; elle combat ainsi la traditionnelle dichotomie économique/social, dans laquelle performances économiques et performances sociales sont considérées comme allant de pair (Cailley, 1996).

Ainsi, suite à la pression des changements économiques et sociaux, le modèle de gestion des entreprises inventé au début du XX^e siècle aux USA s'est donc révélé incapable de gérer les nouvelles dimensions de la performance (Malo et Mathé, 2002), dont les systèmes formels de contrôle s'articulent mal dans un

environnement changeant (Besson et Bouquin, 1991). Afin de s'adapter à ce nouvel environnement, les entreprises redéfinissent leurs structures organisationnelles selon les trois principes suivants: (-) un aplatissement de la structure hiérarchique; (-) une décentralisation accrue, qui vise à rapprocher le décideur du marché; (-) une perméabilité croissante des frontières organisationnelles, d'une part, au sein de l'entreprise avec le développement des processus transversaux aux fonctions spécialisées et, d'autre part, entre entreprises qui insèrent leurs relations clients fournisseurs dans des arrangements organisationnels partagés. La capacité d'une entreprise à mobiliser et exploiter ses actifs intangibles est devenue beaucoup plus importante que l'investissement et le management des actifs physiques. Les actifs intangibles sont ceux qui lui permettent: (-) de développer avec ses clients des relations durables et de servir de manière efficace et efficiente de nouveaux marchés; (-) de lancer des produits et des services innovants, répondant aux attentes de segments de marché ciblés; (-) d'offrir rapidement et à un prix raisonnable des produits et des services personnalisés d'excellente qualité; (-) de mobiliser les compétences et le dynamisme des salariés pour les mettre au service de l'amélioration continue des capacités, de la qualité et de la réactivité des processus; (-) de déployer des systèmes d'information et des bases de données. Le contrôle «vérification» devient contrôle «maîtrise» en passant (Doriath, 2005): (-) du contrôle a posteriori au contrôle «anticipatif» ou «prospectif», dans un processus d'amélioration continue, (-) du contrôle technique, engageant les responsables, à l'animation d'une structure afin de mobiliser les compétences des acteurs et de coordonner leurs actions pour qu'elles convergent vers la réalisation des objectifs, (-) du contrôle financier des coûts à un contrôle élargi à un ensemble qualitatif de facteurs contribuant à la création de valeur par l'entreprise et à sa performance. Ce nouveau contrôle de gestion est basé sur le triplet «anticiper, piloter, agir», ce qui a des conséquences sur son exercice, il doit aussi, modifier et élargir ses critères de mesure de performances afin que ceux-ci soient bien cohérents avec les objectifs poursuivis par l'entreprise et permettent de repérer les causes des bonnes ou mauvaises performances, de les suivre dès leur origine. Ce changement de conception du contrôle s'accompagne alors d'un changement d'optique de la mesure. En d'autres termes, on passe d'un paradigme de la simple mesure à un paradigme du diagnostic (Malo et Mathé, 2002). Le contrôle de gestion selon Bouquin (1994), désigne le fait pour les dirigeants d'avoir la maîtrise de l'organisation qu'ils gèrent. Cette «maîtrise» englobe des activités plus vastes que l'analyse de la conformité aux règles et procédures de gestion de l'organisation. Dans cette optique, le contrôle de gestion comprendra également le pilotage des actions nécessaires à l'atteinte d'un objectif (Mollard, 2006). Lorsque cet objectif est directement lié à un niveau de performance, on utilise alors le terme de «pilotage de la performance». Le contrôle de gestion doit remplir deux rôles: aider à piloter l'efficacité, c'est-à-dire gérer les facteurs clés de compétitivité, et aider à piloter l'efficience, c'est-à-dire gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés (Alazard et Sépari, 2009). Ainsi, par l'efficience et l'efficacité, le contrôle peut aider à piloter la performance.

Conclusion

Dans ce papier, on a montré que l'évaluation de la performance s'était déplacée d'une évaluation financière monocritère à une évaluation multicritère. Cette évaluation nécessite des outils de gestion qui sont fortement marqués par le contexte dans lequel ils apparaissent. Certains outils de gestion, bien adaptés à un contexte taylorien-fordien, se révèlent aujourd'hui inadaptés et incapables de gérer les nouvelles dimensions de la performance face aux évolutions de l'environnement et des systèmes industriels (font ainsi l'objet de critiques tant de la part des praticiens et des entreprises que des chercheurs en sciences de gestion). Cette assertion notait par A. H. Seed, «les entreprises utilisent une technologie du XXI^e siècle, dans des usines du XX^e siècle, gérées par des systèmes comptables qui datent du XIX^e siècle». Cette inadéquation entre les outils de gestion et les besoins d'information a ses propres origines (Cauvin, 2000). Actuellement au niveau international, presque tous les groupes d'entreprises devraient se mettre au diapason des nouvelles normes IAS/IFRS appliquées aux comptes sociaux et principalement aux comptes consolidés. Cette généralisation des normes devient inévitable. L'alignement de ces normes comptables permet d'adopter un langage financier unique pour les utilisateurs internes et externes des comptes (Soutenain et Farcet, 2006). Certains managers proposent une présentation équilibrée qui leur permette de visualiser plusieurs aspects de l'entreprise simultanément. La performance de l'entreprise dépendra en grande partie de la cohérence des différentes actions d'adaptation de l'entreprises (hommes, système d'information, management, structure...). Une question centrale aujourd'hui, est celle du système d'évaluation de la performance et de contrôle de gestion à mettre en place pour que l'entreprise parvienne à mener à bien les changements stratégiques nécessaires (Jougleux et Livian, 2007). En quoi le contrôle de gestion peut-il contribuer plus efficacement au pilotage stratégique de l'organisation? Cette question conduit elle-même à une seconde interrogation, à savoir comment faire évoluer les systèmes de contrôle eux-mêmes au rythme des changements de stratégie,

de structure, voire de politique de gestion des ressources humaines? Quels en sont les nouvelles orientations et les nouveaux outils?

Pour Drucker la mesure de la performance pose la question de l'information dont a besoin un dirigeant pour piloter son entreprise (Rodier, 1999). La mesure et le pilotage des performances de la firme dans un contexte de concurrence accrue apparaissent alors comme essentiels à sa compétitivité. L'évaluation de la performance conduit d'abord à s'interroger sur la nature des indicateurs utilisés.

Au-delà de constituer une source de réflexion universitaire, la dimension non financière de la performance correspond à une obligation réelle et quotidienne de l'entreprise dans les économies développées. Les nouveaux attributs de la performance dépendent des comportements des acteurs eux-mêmes.

En synthèse le changement en faveur des systèmes d'évaluation des performances non financières et les outils utilisés par le contrôle de gestion permettant une gestion plus «fine», pratiquement en temps réel est devenu techniquement et économiquement possible grâce à l'usage d'un système informatique, support matériel du système d'information et de communication de l'entreprise, s'inscrit dans une recherche de performance organisationnelle (Eccles, 1999). Les flux informationnels permettent aux gestionnaires d'obtenir rapidement une représentation de l'entreprise, de ses relations avec l'environnement, les partenaires et les marchés (Fabre, Dubois et Solle, 2000). Enfin, cette démarche mérite d'être testée dans le cas d'une entreprise, pour mieux évaluer la portée et les limites de ces indicateurs.

Références bibliographiques

- Afplane F.M.**, (2003), *L'entreprise élargie: de nouvelles formes d'organisation*, INSEP CONSULTING éditions.
- Alazard C. & Sépari S.**, (2009), *Contrôle de gestion: cas pratiques*, DCG 11, Dunod.
- Berthet J. & al.**, (2004), *Témoignage des responsables d'entreprises sur leurs pratiques en contrôle de gestion in le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise*, 3^e éd, 3^e tirage, les éditions d'Organisation.
- Besson P. & Bouquin H.**, (1991), *Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion in revue française de gestion*, n° 82, janvier - février, pp, 60-71.
- Blondel F. & al.**, (2007), *Management : manuel et applications*, DCG épreuve n° 7, Nathan.
- Bollecker M.**, (2004), *Les mécanismes de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes d'information in revue Finance Contrôle Stratégie*, décembre, vol 7, n° 4, pp, 59 - 85.
- Bouquin H.**, (1986), *Le contrôle de gestion*, coll. Gestion, PUF.
- Bouquin H.**, (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, coll. Que-sais-je?, Presses Universitaires de France.
- Bouquin H.**, (2008), *Le contrôle de gestion*, 8^e éd, Presses Universitaires de France.
- Bouyacoub A.**, (1988), *La gestion de l'entreprise industrielle publique en Algérie*, vol II, OPU.
- Cailley B.**, (1996), *Politique sociale de l'entreprise et performance économique*, les éditions d'Organisation.
- Chanegrih T.**, (2012), *Les outils de contrôle de gestion: entre stabilité et changement*, *Management & Avenir*, n° 58, pp. 95-115.
- Chopin D., Deluzet M. & Godino R.**, (2012), *La grande transformation de l'entreprise : travail, sens et compétitivité*, les éditions de l'Atelier.
- Comble Darja K., & Bughin Maindiaux C.**, (2001), *Évaluation financière de la performance d'entreprise et évolutions managériales in revue des sciences de gestion, direction et gestion*, n°192, organisation. Novembre-Décembre, pp, 31- 44.
- Cuyaubère T. & Muller J.**, (1996), *Contrôle de gestion, tome 1, la comptabilité analytique*, 3^e éd, coll. La villeguérin «université», les publications fiduciaires.
- De Crescenzo J C.**, (2005), *Introduction in changement dans les organisations: stratégies, processus et performances*, t. 1, coll. Conception et dynamique des organisations, L'Harmattan.
- De Kerviler (I. et L.)**, (2006), *Le contrôle de gestion à la portée de tous !*, 4^e éd, Economica.
- Demeestère R. & Laverty J.**, (1990), *Les nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle*, Dunod.
- Demeestère R., Lorino P. & Mottis N.**, (2002), *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, Dunod.
- De Rongé Y.**, (1998), *Comptabilité de gestion*, De Boeck.
- De Rongé Y. & Cerrada K.**, (2005), *Contrôle de gestion*, coll. Synthex, Pearson Education.
- De Rongé Y.**, (2008), *Comptabilité de gestion*, 2^e éd, coll. Finance, contrôle et comptabilité, De Boeck.
- Doriath B.**, (2005), *Contrôle de gestion*, 4^e éd, coll. Express, Dunod.
- Dreveton B.**, (2011), *Construire un outil de contrôle au sein des organisations publiques: une opportunité au développement d'un nouveau mode d'action in revue management international*, vol 15, n°4, pp, 11- 24.
- Ducreux J.M., Abate R. & Kachaner N.**, (2009), *Le grand livre de la stratégie*, les éditions d'Organisation.
- Durand X. & Helluy A.**, (2009), *Les fondamentaux du contrôle de gestion: pour une entreprise performante et durable*, coll. Finance, les éditions d'Organisation.
- Gautier F. & Pezet A.**, (2006), *Contrôle de gestion*, coll. Gestion appliquée, Dareios et Pearson Education.
- Gervais M.**, (1987), *Contrôle de gestion par le système budgétaire*, coll. Vuibert entreprise, Vuibert.
- Gervais M.**, (2000), *Contrôle de gestion*, 7^e éd, coll. Gestion, Economica.

Gherr S., (2010), Stratégies de développement durable : combiner les parties prenantes et les ressources et compétences de l'entreprise in revue française de gestion - n° 204, pp, 141-153.

Guerra F., (2007), Pilotage stratégique de l'entreprise: le rôle du tableau de bord prospectif, coll. Comptabilité, contrôle et finance, éditions De Boeck.

Hatch M.J. & Cunliffe A.L., (2000), Théorie des organisations: de l'intérêt de perspectives multiples, 2^e éd, coll. Manager RH, De Boeck.

Jaulent P. & Quarès M.A., (2004), Méthodes de gestion: comment les intégrer, les éditions d'Organisation.

Jougleux M. & Livian Y.F., (2007), Management et contrôle de gestion : manuel et applications, DSCG 3, coll. LMD expertise comptable, Foucher.

Langlois G., Bonnier C & Bringer M., (2007), Contrôle de gestion : manuel et application, coll. LMD Expertise comptable, Foucher.

Legrenzi C., (2009), le contrôle de gestion informatique in Best practices-systèmes d'information-n°27-8 juin.

Le Roy F. & Sanou F.H., (2014), Stratégie de compétition et performance de marché: une étude empirique, revue management international, vol 18-n°2, pp, 124-137.

Leroy M., (1998), Le tableau de bord au service de l'entreprise, les éditions d'Organisation.

Lauzel P. & Teller R., (1992), Contrôle de gestion et budgets, 6^e éd, Sirey.

Livian Y.F., (2005), Organisation : théories et pratiques, 3^e éd, coll. Gestion Sup, Dunod.

Lorino P., (1991), Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, Dunod.

Löning H. & al., (2003), Le contrôle de gestion: organisation et mise en œuvre, 2^e éd, Dunod.

Löning H. & al., (2013), Le contrôle de gestion : des outils de gestion aux pratiques organisationnelles, 4^e éd, coll. Management Sup, Dunod.

Malo J.L. & Mathé J.C., (2002), L'essentiel du contrôle de gestion, 2^e éd, 2^e tirage, coll. Les indispensables de la gestion, les éditions d'Organisation.

Malo D. & Poisson D.F., (2009), Tableau de bord: outils de performance, coll. Finance, DFCG, les éditions d'Organisation.

Marion A., (1999), Le référentiel d'une démarche de diagnostic global : aspects méthodologiques in Marion A, le diagnostic d'entreprise: méthodes et processus, coll. Gestion, Economica.

Megani P., (1993), Les systèmes de management: en 22 fiches de synthèse et 25 QCM d'autocontrôle, coll. Travail à grande efficacité, les éditions d'Organisation.

Melbouci L. & Belmihoub M.C., (2001), L'évolution de la pratique organisationnelle dans l'entreprise publique industrielle en Algérie : panorama théorique et analyse d'une expérience (1962-1995) in les cahiers du CREAD, n° 55 - 1^{er} trimestre, pp, 51-78.

Mercier S., (2001), L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique: une synthèse de la littérature, X^{ième} Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, 13-14-15 juin, Faculté des Sciences de l'administration, Université Laval, Québec.

Mévellec P., (2005), Les systèmes de coûts: objectifs, paramètres de conception et analyse comparée, Dunod.

Mollard D., (2006), Systèmes décisionnels et pilotage de la performance, Lavoisier.

Mora P., (2010), Diagnostiquer son entreprise: 59 outils pour faire le point..., coll. Parole d'entrepreneur, Eyrolles.

Plauchu V., (2012), Mesurer et améliorer des performances industrielles, les éditions Campus ouvert.

Rodier J-P., (1999), «préface» in Les système de mesure de la performance, Harvard Business Review, les éditions d'Organisation.

Wissler M., le (1999), Le diagnostic qualité et le pilotage de l'entreprise in Marion A (sous la direction) le diagnostic d'entreprise: méthodes et processus, coll. Gestion, Economica.

- **Abdelkader NAAS**

Maître de conférences Classe B.

Email : naasaek68@yahoo.fr

Université de rattachement : Université Oran 2. Mohamed Ben Ahmed.

- **Chaouki BOURI.**

Maître de conférences Classe A.

Email : bouri.chaouki@yahoo.fr

Université de rattachement : Université Oran 2. Mohamed Ben Ahmed.